

نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۸/۲۴

لیلا رنجبریان^۱

تاریخ پذیرش: ۱۳/۱۰/۹۹

نادر رضایی^۲رسول عبدی^۳عسگر پاک مرام^۴

چکیده

این مقاله به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس می‌پردازد و این پژوهش در حوزه تحقیقات رفتاری در حسابرسی قرار دارد. مطالعات قبلی نشان داده است، داشتن بینش در مورد ویژگی‌های حساب‌برسان، تردید نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری آنان دارد. روش پژوهش، توصیفی از نوع تحلیلی - پژوهشی است و جامعه آماری پژوهش حاضر برای خبرگان ۲۰ نفر و برای حسابداران و دانشجویان ارشد و دکتری حسابداری استان آذربایجان غربی ۸۱۰ نفر بود و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه و تجزیه و تحلیل از آزمون آماری معادلات ساختاری و رگرسیون سلسله مراتبی استفاده شد. نتایج نشان داد که اثر متغیر تعاملی شک و تردید در سطح اطمینان ۰/۹۵ معنادار است. به عبارت دیگر با نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای، فرآیند تصمیم‌گیری بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای می‌گذارد.

واژه‌های کلیدی: تصمیم‌گیری، شک و تردید حرفه‌ای، قضاوت حسابرس

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. Iranjbarian@yahoo.com
^۲ استادیار گروه حسابداری واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول) abdi_rasool@yahoo.com
^۳ استادیار گروه حسابداری واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی بناب، ایران. naderrezaeimiyandoab@gmail.com
^۴ دانشیار گروه حسابداری واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی بناب، ایران. pakmaram@gmail.com

در چند دهه اخیر ادبیات دانشگاهی و حرفه‌ای حسابرسی به اهمیت و سلطه قضاوت در حسابرسی پی برده‌اند. اخیراً در استانداردهای حرفه‌ای درباره نیاز به قضاوت حرفه‌ای در زمینه‌های متعدد بحث شده است (کوچ و سالترو^۱، ۲۰۱۷). با توجه به تعاریف مختلف مطرح شده در مورد کیفیت حسابرسی در مورد مطالعات گذشته، چارچوب آن را می‌توان به این صورت بیان کرد: کیفیت حسابرسی عبارت است از حسن شهرت و مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرسان. در نتیجه، حسن شهرت حسابرسان بر اعتبار صورت‌های مالی می‌افزاید و نظارت و مراقبت‌های حرفه‌ای او، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد (حمیدیان، ۱۳۹۷، ۹۶). آنجا که اظهار نظر حسابرسان درباره صورت‌های مالی نتیجه قضاوت‌های آن‌ها در طول فرایند حسابرسی می‌باشد بنابراین جهت ارتقای کیفیت عملکرد حسابرسان شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی مهم به نظر می‌رسد. قضاوت افراد متأثر از ویژگی‌های رفتاری آن‌ها می‌باشد و از طرفی به آئین‌نامه‌ها، قوانین و مقررات و استانداردهای وضع شده و عوامل محیطی دیگری بستگی دارد. در چند دهه اخیر پژوهشگران عوامل مختلفی را شناسایی و مورد بررسی قرار داده‌اند.

مهم‌ترین کار حسابرسان اظهار نظر درباره کلیت صورت‌های مالی می‌باشد و این فرایند، حسابرسی صورت‌های مالی، چه در مرحله برنامه‌ریزی و اجرا و چه در مرحله اظهار نظر و گزارش نهایی با قضاوت‌هایی توسط حسابرسان همراه می‌باشد. از آنجاکه همه افراد دانش استفاده از صورت‌های مالی را ندارند و از طرفی مراجعه و دسترسی همه افراد از اسناد و مدارک شرکت‌ها پرهزینه و غیرممکن می‌باشد گزارش حسابرسان مورد استفاده و تصمیم‌گیری بسیاری از افراد جامعه قرار می‌گیرد و نقش حسابرسان و گزارش آن‌ها پر رنگ می‌شود و پی به اهمیت قضاوت‌های حسابرسان می‌بریم. قضاوت‌های صحیح حسابرسان یکی از عناصر مهم در ایجاد اعتماد برای استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری عمومی است که معمولاً مورد استفاده بازارهای سرمایه می‌باشد. مسئولیت بالقوه حسابرسان در برابر اشخاصی که ممکن است از عملکرد آنان زیان ببینند به مراتب بیشتر از پزشکان، وکلا و سایر افراد حرفه‌ای است. علت آن هم زیاد بودن بالقوه تعداد افراد زیان‌دیده است. اگر حسابرسان مستقل به درستی درباره صورت‌های مالی اظهار نظر نکند ممکن است میلیون‌ها سرمایه‌گذار دچار زیان شوند. از این رو یکی از جالب‌ترین و مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، درگیر بودن آن با قضاوت و تصمیم‌گیری است (وحیدی الیزایی و راهداریان، ۱۳۸۷). قضاوت به مفهوم عام آن فرایندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسئله مورد تصمیم‌گیری اظهار نظر می‌کنند (حساس یگانه، ۱۳۸۴). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهار نظرهای بی‌طرفانه را دارا است بدهند (رحیمیان، ۱۳۹۲).

به اعتقاد کواداکرز^۲ و همکارانش (۲۰۱۴)، نکته مهم این است که در ده سال گذشته موضوع تردید حرفه‌ای در حسابرسی مورد توجه دانشگاه و حرفه قرار گرفته و تحقیقات دانشگاهی زیادی در این زمینه

1. Koch, Salterio

2. Quadackers

انجام شده است. در خصوص این که کدام یک از این دیدگاه‌ها یا تعاریف مناسب‌ترین دیدگاه و تعریف برای به‌کارگیری در حسابرسی است، نیز اجماع نظر وجود ندارد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۸، ۱۱).

از این رو هدف این پژوهش شناخت نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. هر دو حوزه قضاوت و تردید حرفه‌ای در حسابرسی که موضوعاتی ذهنی و درعین حال عینی هستند؛ نیازمند انجام تحقیقات گسترده هستند. در این راستا، این مطالعه به دنبال پاسخ به سؤالات زیر است:

۱. مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس چگونه است؟
۲. نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس به چه صورت است؟

مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

تردید حرفه‌ای، مفهوم حساسی در حرفه حسابرسی است. بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره (۱) با عنوان «مسئولیت‌ها و اقدامات حسابرس مستقل» به‌طور واضح بیان می‌کند که مراقبت کافی، حسابرسان را ملزم به تمرین تردید حرفه‌ای می‌نماید. همچنین بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره (۹۹) با عنوان «رسیدگی تقلب در صورت‌های مالی» با استفاده از بحث و بیان مجدد عناصر تردید حرفه‌ای و ضرورت آن در انجام حسابرسی، به‌طور بیشتری، نقش اساسی تردید حرفه‌ای را توضیح می‌دهد. تردید حرفه‌ای بدین معناست که حسابرس باید با ذهنی پرسشگر و ارزیابی نقادانه از شواهد حسابرسی، امکان وجود تقلبات بااهمیت در صورت‌های مالی را صرف‌نظر از هرگونه شواهد قبلی در مورد واحد تجاری یا باور حسابرس در مورد صداقت مدیر و درستی او، ارزیابی نماید. بنابراین تردید حرفه‌ای، ایجاد پرسش‌های دائمی را در این مورد الزامی می‌کند که آیا اطلاعات و شواهد به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که اشتباهات بااهمیتی در صورت‌های مالی اتفاق افتاد است یا خیر؟ حسابرس در جمع‌آوری و ارزیابی شواهد همراه با تردید حرفه‌ای نباید با کمترین شواهد متقاعد گردد آن‌هم به این دلیل که مدیر واحد موردحسابرسی، فردی با صداقت است. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی بر حفظ و به‌کارگیری تردید حرفه‌ای تأکید می‌کند.

بیشترین پژوهش‌ها در خصوص تردید گرایی در جهان توسط هارت^۱ در سال‌های ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۸ به‌عمل‌آمده است. هارت و همکارانش مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه‌ای بنا نموده‌اند. آن‌ها مدل تردید حرفه‌ای را به‌عنوان ساختار چندبعدی با ۶ ویژگی یا شاخص ارائه نمودند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون اسناد و مدارک بود و شامل: الف) ذهن پرسشگر، ب) تعلیق قضاوت، ج) پژوهش برای کسب شواهد می‌باشد. مؤلفه چهارم نیز فهم میان فردی یا درک متقابل است. مؤلفه پنجم و ششم با ابتکار کارکنان برای انجام عمل بر مبنای شواهد کسب‌شده مرتبط می‌باشد که شامل اعتمادبه‌نفس و خودرأیی می‌باشد. اعتمادبه‌نفس یعنی حسابرس به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد. خودرأیی یعنی حسابرسان گفته‌های دیگران را بدون تفکر و پژوهش نمی‌پذیرند و به‌ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند مگر با پژوهش ثابت شود (هارت و همکاران، ۲۰۰۸).

1. Hurtt

بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس در انجام حسابرسی مستقل، الزام دارد تردید حرفه‌ای را به کار گیرد. درحالی‌که تردید حرفه‌ای در اغلب استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته و به آن ارجاع شده است، عدم دقت در تعریف مفهوم مذکور به تفاوت در چگونگی اعمال و به‌کارگیری آن در عمل منجر شده است. استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای را نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد است، تعریف کرده‌اند و بیان می‌کنند، حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و شرایطی که می‌تواند به وجود آید و منجر به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود، برنامه‌ریزی و اجرا کند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۸، ۶).

در ادبیات مربوطه تردید حرفه‌ای معمولاً این‌گونه تعریف می‌شود: «بیانگر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرس است که نمایانگر ارزیابی قوی از ریسک است که یک ادعا غلط است، مشروط بر آنکه اطلاعات برای حسابرس در دسترس باشد» (نلسون، ۲۰۱۰). ذهن پرسشگر یعنی حسابرس برای پیگیری تناقضات صورت‌های مالی انگیزه فراوان داشته و تلاش کافی را به عمل آورد. تعلیق قضاوت به معنی آن است که حسابرس مستقل در تصمیم‌گیری‌های خویش عجله نکند و با تأمل تصمیم‌گیری نماید.

تردید حرفه‌ای برای عملکرد اثربخش حسابرسی طبق استانداردهای هیأت بر حسابداری شرکت‌ها ضروری است. این استانداردها، حسابرسان را ملزم می‌کند که تردید حرفه‌ای را در تمام مراحل حسابرسی و توسط هر یک از افراد تیم حسابرسی بکار بگیرند. علاوه بر منابع ذکر شده، موارد مشابه دیگری وجود دارد که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را از طریق طرز فکر پرسشگرانه، به‌عنوان نیاز اساسی در انجام حسابرسی، نشان می‌دهد.

قضاوت حرفه‌ای از دو کلمه قضاوت^۱ و حرفه‌ای^۲ تشکیل شده است. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است. قضاوت حرفه‌ای از چند عامل کلیدی تأثیر می‌پذیرد. پژوهشگران در حال حاضر مشغول مطالعه تأثیر محیط کاری حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس، شواهد حسابرسی، فرایند تصمیم‌گیری و ویژگی‌های کیفی قضاوت هستند (مشایخی و اسکندری، ۱۳۹۶). ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظارت مالی دولت «حسابرسی» می‌باشد، که در طول تاریخ با تطور مفهوم پاسخگویی و تغییر در مبانی و اهداف آن، انواع مختلف حسابرسی نیز بکار گرفته شده است (نخبه فلاح و همکاران، ۱۳۹۸، ۶۰).

حسابرسان در تمام مراحل حسابرسی درگیر قضاوت حرفه‌ای هستند. این موضوع در تدوین استانداردهای حسابرسی در تمام کشورها و استانداردهای بین‌المللی مورد توجه و عنایت قرار گرفته است. در بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی ایران - هدف و اصول کلی حسابرسی صورت‌های مالی آمده است که حسابرسی کاری قضاوتی است و قضاوت‌های حسابرسی به‌ویژه در دو موضوع زیر صورت می‌گیرد.

الف) گردآوری شواهد حسابرسی، برای نمونه، در تصمیم‌گیری نسبت به نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی

¹ judgment

² Professional

ب) نتیجه‌گیری بر اساس شواهد حسابرسی گردآوری‌شده، برای نمونه، تشخیص معقول بودن برآوردهای مدیریت در تهیه صورت‌های مالی.

در بند ۷ بخش ۲۳ استانداردهای حسابرسی ایران - مستندسازی آمده است که: «میزان و حجم کاربرد های حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد». در بند ۹ بخش ۳۱ استانداردهای حسابرسی ایران - شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی می‌خوانیم: «شناخت فعالیت زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابرس با توجه به آن، به قضاوت حرفه‌ای بپردازد». در بند ۴ بخش ۳۲ استانداردهای حسابرسی ایران اهمیت در حسابرسی آمده است: «تعیین این‌که چه چیز با اهمیت می‌باشد، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است». در بند ۲ بخش ۴۰ استانداردهای حسابرسی ایران برآورد خطر و سیستم کنترل داخلی آمده است که: «حسابرس برای برآورد خطر حسابرسی و طراحی روش‌های حسابرسی به منظور حصول اطمینان از کاهش خطر به سطحی پایین که قابل قبول نیز باشد باید از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کند». همان‌طور که در استانداردهای حسابرسی آمده است و در عمل دیده می‌شود چالش‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی در تمام مراحل فرآیند کار حسابرسی مطرح است. (حساس یگانه، ۱۳۸۴، ۳۳). نقش حسابرس در ساختار حاکمیت شرکتی به‌عنوان مکانیزم نظارتی بیرونی بر گزارشگری مالی شرکت‌ها مورد تأکید قرار گرفته است. ویژگی‌های حسابرس از طریق تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد (اعتمادی، همکاران، ۱۳۹۷، ۸۶). ارزش حسابرسی صورت‌های مالی ناشی از قضاوت حرفه‌ای حسابرس است که با قضاوت‌های جمعی در خصوص این حرفه بر اساس استانداردهای حرفه تأیید می‌شود. در واقع، قضاوت یعنی برآورد پیامدها و ارزیابی عواقب پیامدها که به اخذ یک تصمیم با انتخاب از میان اقدامات بدیل منجر می‌شود.

حسابرس هنگام اعمال قضاوت حرفه‌ای در چارچوب حسابرسی صورت‌های مالی باید تصمیماتی را درباره گزارشگری مالی اتخاذ کند. قضاوت در لغت به معنای رأی دادن و حکم دادن است و در مطالعه پژوهشی انجمن حسابداران رسمی کانادا (CICA)^۱ با عنوان قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی، در تعریف قضاوت حرفه‌ای این‌گونه آمده است: فرآیند تصمیم‌گیری نسبت به یک موضوع گزارشگری مالی را در صورتی می‌توان به‌عنوان قضاوت حرفه‌ای توصیف کرد که این فرآیند، تحلیلی، مبتنی بر تجربه و دانش، محتاطانه، بی‌طرفانه و با درستکاری و شناخت مسئولیت فرد تصمیم‌گیرنده در قبال افرادی باشد که از پیامدهای آن تصمیم متأثر می‌شوند.»

قضاوت حرفه‌ای در شرایط پیچیده و پویا، و در مواردی که استانداردها نارسا بوده و اعمال آن‌ها نیازمند مشورت با حرفه‌ای‌ها است، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای حداقل ضوابطی را که حسابرس باید بر اساس آن‌ها عمل کند، تعیین می‌کند. آن‌ها خیلی از خصوصیات را که حسابرس باید داشته باشد از قبیل بی‌طرفی، درستکاری، احتیاط، دانش و تجربه را تشریح و بیان می‌دارند که این خصوصیات نباید در تعریف قضاوت حرفه‌ای به‌صراحت بیان شوند.

تعریف بالا شرایطی را وصف می‌کند که قضاوت حرفه‌ای در آن، بسته به ماهیت و پیچیدگی مشکل موجود، بیشترین ارزش را پیدا می‌کند. عواملی چون مشاوره با افراد با معلومات و شناسایی پیامدهای بالقوه

¹ Canadian Institute of Chartered Accountants

می‌تواند به آشکار شدن میزان قضاوت حرفه‌ای موردنیاز کمک کند، ولی در صورتی که استانداردها از صراحت کافی برخوردار می‌باشند چنین اقداماتی، لزوم ندارد. بنابراین، به این شکل می‌توان با شفافیت بیشتر بیان نمود که: قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی در افراد به‌طور عام و در حسابداران به‌طور خاص است. بر طبق رویکردهای منطقی در تصمیم‌گیری اخلاقی، ادراک اخلاقی مستقیماً منجر به قضاوت اخلاقی در افراد می‌شود و هسته اصلی این رابطه، استدلال و تعقل منطقی است. روانشناسان نظریه‌های متعددی را پیرامون استدلال اخلاقی مطرح نموده‌اند که دو نظریه قالب در این حوزه، نظریه مرحله ژان پیاژه و گلبگ می‌باشد (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۸، ۱۵۰).

بنابراین در خصوص اهداف حسابرسی بخش عمومی دو مبنای اصلی وجود دارد. از یک طرف حسابرسان با انجام عملیات حسابرسی و در اختیار گذاشتن نتایج حاصل از آن به مدیران و تصمیم‌گیران، به تشریح وضعیت موجود پرداخته و مدیران را در اتخاذ تصمیمات بهتر و کارآمدتر یاری می‌رسانند. از سوی دیگر آنان هم‌زمان با ارائه نتایج حسابرسی‌های خود به مراجع قانونی پاسخ‌خواه و همچنین مردم نقش مهمی در پاسخگویی مقامات عمومی به نهادهای ذی‌ربط ایفا می‌کنند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸، ۴۱). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، به معنای کاربرد دانش و تجربه مرتبط، در چارچوب استانداردهای حسابرسی و حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای، برای اتخاذ تصمیم در موقعیت‌هایی است که از بین مجموعه اقدامات بدیل و ممکن باید یکی را برگزید.

با در نظر گرفتن مبانی نظری در بالا، در ادامه به برخی از مهم‌ترین مطالعات انجام‌شده در این حوزه اشاره می‌شود:

کوچ و سالترو (۲۰۱۷) تحقیقی با عنوان اثرات وابستگی حسابرس با صاحب‌کار و فشار صاحب‌کار بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس انجام دادند. آن‌ها بررسی کردند که چگونه قضاوت حسابرس درباره رویه‌های حسابداری ممکن است در سطوح مختلف وابستگی به مدیریت صاحب‌کار و همچنین میزان مختلف فشار مدیریت صاحب‌کار، متفاوت باشد. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که حسابرسانی با سطح وابستگی بیشتر به صاحب‌کار و فشار صریح صاحب‌کار روبرو هستند، تعدیلات کمتری نسبت به حسابداری صاحب‌کار پیشنهاد می‌کنند. همچنین محدودیت منطقی حداقل برخی از حسابرسان باعث شد که آن‌ها در برابر شدت فشارهای صاحب‌کار تعدیلات گستره تری نسبت به حسابداری صاحب‌کار پیشنهاد کنند.

اگا روا^۱ و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر خودباوری با تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای را بررسی نمودند. در این تحقیق با استفاده از بررسی مقایسه‌ای ۱۲۵ حسابرسی در دو گروه آزمون و کنترل موردبررسی قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد، خود باوروری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری دارد به‌گونه‌ای که نتایج از این تحقیق نشان داد، که با افزایش خودباوری حسابرسان به‌عنوان یک ویژگی (شخصیتی)، تردید حرفه‌ای حسابرسان برانگیخته می‌شود و باعث می‌گردد هموارسازی سود به‌عنوان یک نتیجه‌ی غیرمستقیم در این بررسی کاهش می‌یابد.

¹. Agarwalla

بیگز^۱ (۲۰۱۶) در تحقیق خود به بررسی ارتباط بین خوش‌بینی و مسئولیت حسابرس پرداخت. وی نتیجه گرفت با افزایش سطح خوش‌بینی حسابرس، میزان مراقبت حرفه‌ای و مسئولیت حسابرس کاهش می‌یابد.

آندریس^۲ و همکاران (۲۰۱۶) علل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را باهدف ارتقای کیفیت حسابرسی بررسی نمود نتایج تحقیق نشان داد که وجود ویژگی همچون استقلال، بی‌طرفی، تجربه و مهارت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد و این موضوع باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود.

گلدمن^۳ و همکاران (۲۰۱۴) در تحقیقی بیان می‌کند که حرفه‌ای‌گرایی و کار تخصصی عامل بالقوه برای رفتارهای اشتباه است. بر طبق مدل‌های سنتی، حرفه‌ای‌گرایی خودتنظیمی در طول عصر طلایی در اواسط قرن بیستم توسط انجمن اعطای آزادی جوامع حرفه‌ای از قوانین و مقررات خارجی در مقابل تعهد خود برای تنظیم رفتار اعضای خود توسعه یافته است. حرفه‌ای‌گرایی، هنجارهای مشخص اخلاقی و شاغلین اجتماعات جدید را ترویج می‌دهد و کنترل‌های اجتماعی را برای جلوگیری از انحرافات بکار می‌گیرد.

آنوگرا^۴ و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصی حسابرس و کیفیت کار حسابرس در کشور اندونزی پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود از ابزار پرسش‌نامه استفاده کردند و نمونه آن‌ها شامل ۲۰۶ حسابرس داخلی است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دانش، تجربه و توانایی حسابرسان داخلی باکیفیت کار حسابرسی رابطه وجود دارد.

وسترمن و کوهن^۵ (۲۰۱۴) پژوهشی تحت عنوان تردید حرفه‌ای در عمل: بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تردید حرفه‌ای را بررسی نمودند. نتایج نشان داد افراد حرفه‌ای چنین باور دارند که تردید حرفه‌ای یک شرط لازم، اما نه یک شرط کافی برای یک حسابرس خوب بودن، است. اما می‌توان انتظار داشت یک حسابرس دارای تردید حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری بیشتری داشته باشد و وجود معیارهای تهدیدکننده‌ای همچون فشار زیاد در زمان بودجه‌ریزی و مستندسازی‌های زیاد ممکن است تردید شغلی حرفه‌ای را به‌طور منفی تحت تأثیر قرار دهد.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان بررسی تردید حرفه‌ای از دیدگاه‌های مختلف ناشی از تعاملات اجتماعی و روابط بین حسابرس و صاحب‌کار در زمینه حسابرسی موردبررسی قرارداداند. در این پژوهش با در نظر گرفتن رویکرد کیفی تحقیق و با استفاده از رهیافت نظریه مبنایی بر اساس ۲۸ مصاحبه عمیقی که در سال ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ با مشارکت‌کنندگان اصلی حسابرسی یعنی حسابرسان مستقل در سطوح مختلف نظیر شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست از بین مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی انجام شد، مهم‌ترین دستاورد این تحقیق را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از تردید حرفه‌ای حسابرس دانست و مؤلفه‌های مدل پارادایمی استخراج‌شده از پژوهش حاضر شامل ۲۵ مقوله، ۸۰ مفهوم از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است و مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف موردبحث قرار گرفته است که بر اساس نظر خبرگان نیز موردبررسی قرار و تأیید

1. Bigus

2. Andreas

3. Goldman

4. Anugerah

5. Westermann, K, D., Cohen

گرفت. ضمن اینکه بر اساس یافته‌های پژوهش، داشتن «شک مبتنی بر گمان» به‌عنوان هسته اساسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مهم‌ترین یافته است.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابررس و مدیریت را بررسی کردند. ابزار مورد استفاده آن‌ها پرسشنامه‌های استاندارد و فیش‌برداری بود. جامعه آماری تحقیق حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای که از بین آن‌ها ۲۲۵ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب کردند. نتایج آن‌ها نشان داد که اعتماد بیش‌ازحد حسابرسان و نیز شخصیت ماکیاولیسم آن‌ها بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است. همچنین قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابررس و مدیریت تأثیرگذار است و نیز اعتماد بیش‌ازحد تأثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تأثیرگذاری اعتماد بیش‌ازحد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابررس و مدیریت ایفا می‌کند.

تحیرری و پیری (۱۳۹۵) در یک کار پژوهش به برای بررسی درک حسابرسان مفهوم تردید حرفه‌ای، از تأثیر شش عامل رتبه حسابررس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی استفاده کردند. بررسی نتایج یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که پنج عامل رتبه حسابررس، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی بر درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای تأثیر معنی‌دار و عامل جنسیت بر درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابررسی بی‌تأثیر است. همچنین نتایج پژوهشی آن‌ها نشان داد که حسابرسان با ویژگی‌های مختلف درک‌های متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند و این چالشی برای حرفه حسابررسی تلقی می‌شود و توجه بیش‌تر در حوزه آموزش و استانداردگذاری را به این مسئله را بیشتر و پراهمیت می‌کند.

وهاب‌زاده گردودبازی و بنی مهد (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، ارتباط میان مؤلفه فرهنگی رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان در بین ۱۹۲ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابررسی و مؤسسات خصوصی حسابررسی را بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی بررسی کردند. نتایج آن‌ها بیانگر آن است که رابطه معنی‌دار و مستقیم میان قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری وجود دارد. همچنین نتایج بیانگر آن بود که سطح رابطه مداری و قضاوت اخلاقی درمیان حسابرسان شاغل در بخش‌های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه‌های شغلی حسابررسی باهم برابر است.

روش‌شناسی پژوهش

روش بررسی پژوهش حاضر تحلیلی - توصیفی و مبتنی بر تحلیل ماتریس کوواریانس با استفاده از الگوی مدل‌یابی معادله‌ی ساختاری (Equation Modeling Structural) است، در تحقیق حاضر به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها و مبانی نظری تحقیق، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده می‌شود و ابزار مورد استفاده در تحقیق حاضر پرسشنامه‌های محقق ساخته می‌باشد، مشارکت‌کنندگان در این تحقیق شامل دو بخش می‌باشند در بخش اول تعدادی از متخصصان رشته حسابداری، مالی و اقتصاد به‌عنوان اعضای پانل انتخاب می‌شوند.

جدول ۱ جامعه آماری خبرگان در مرحله پیمایش

ردیف	نوع جامعه آماری	مرحله اول
		نظرسنجی از خبرگان
۱	خبرگان دانشگاهی	۲۰
	جمع	۲۰

در بخش دوم پژوهش به منظور طراحی مدل معادلات ساختاری و بررسی نقش تعدیل گری از حسابرسان عضو سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و همچنین دانشجویان ارشد و دکترا (رشته حسابداری دانشگاه‌های استان آذربایجان غربی) به منظور پاسخ به پرسشنامه‌ی طراحی شده، استفاده گردید.

جدول شماره ۲ جامعه آماری تحقیق

ردیف	منابع	تعداد
۱	دانشجویان (کارشناسی ارشد به بالا)	۴۹۸
۲	حسابداران عضو سازمان حسابرسی	۳۱۲
	مجموع افراد یافت شده	۸۱۰

در مرحله نظرسنجی از خبرگان، برای انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری قضاوتی استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری معیارهای پذیرش نمونه مطرح شده عبارتند از:

۱) اساتید دارای مدرک دکترای تخصصی حسابداری
 ۲) اساتید دارای مدرک دکترای تخصصی در سایر رشته‌ها (مالی، مدیریت و اقتصاد) اما آشنا به موضوع پژوهش

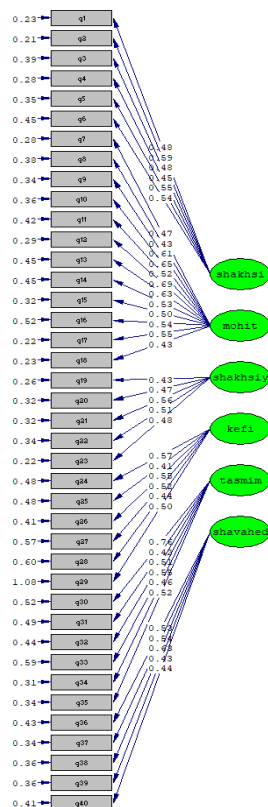
۳) داشتن مرتبه علمی بالاتر از مربی

۴) داشتن سابقه مدیریتی

برای محاسبه حجم نمونه آماری بخش دوم بر اساس فرمول کوکران تعداد نمونه برابر با ۲۶۱ نفر مشخص گردید و روش نمونه‌گیری غیر تصادفی در دسترس می‌باشد.

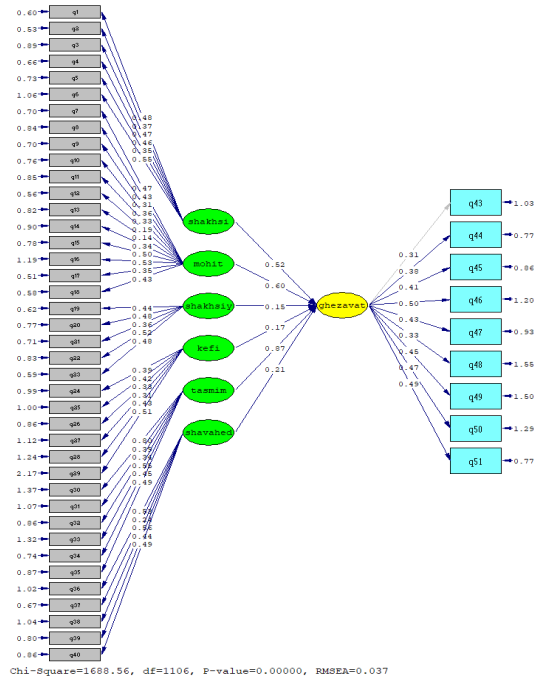
روایی صوری و محتوایی پرسش‌نامه نهایی از طریق بررسی نظرات خبرگان، مورد تأیید قرار گرفت. همچنین روایی سازه‌های پرسش‌نامه نیز با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم‌افزار لیزرل مورد ارزیابی قرار گرفت و معنی‌داری بار عاملی گویه‌های مربوطه به سازه‌های موردنظر، مورد تأیید قرار گرفت. همچنین انسجام درونی ابزارهای مورد استفاده نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ ارزیابی شد و تمامی مقادیر بالای ۰/۷ می‌باشد که می‌توان نتیجه گرفت ابزار از پایایی لازم برخوردار است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها روش‌های مختلف تحلیل آماری نظیر تحلیل همبستگی پیرسون برای محاسبه‌ی ضرایب همبستگی مرتبه‌ی صفر، مدل‌یابی معادله‌ی ساختاری برای بررسی برازش الگوی معادله‌ی ساختاری با داده‌های جمع‌آوری شده و تحلیل تعدیل گری کوهن (Cohen) برای بررسی نقش متغیر تعدیل گر (ترید حرفه‌ای)، مورد استفاده قرار گرفت، تحلیل‌های موردنظر با استفاده از نرم‌افزارهای لیزرل و SPSS نسخه شماره ۲۵ صورت گرفت.

چنانچه ضرایب معناداری بیشتر از $1/96$ و یا کوچک‌تر از $1/96$ - باشند فرض صفر رد و فرض یک یعنی وجود ارتباط معناداری تأیید می‌شود. تمامی روابط موجود در مدل‌ها (فلش‌های یک‌طرفه) یک معادله رگرسیون ساده می‌باشند که معناداری آن‌ها بایستی مورد بررسی قرار گیرد. بنابراین بر اساس مطالب گفته‌شده و اطلاعات به‌دست‌آمده از شکل‌های ارائه‌شده در ادامه به تجزیه و تحلیل آن‌ها پرداخته می‌شود.

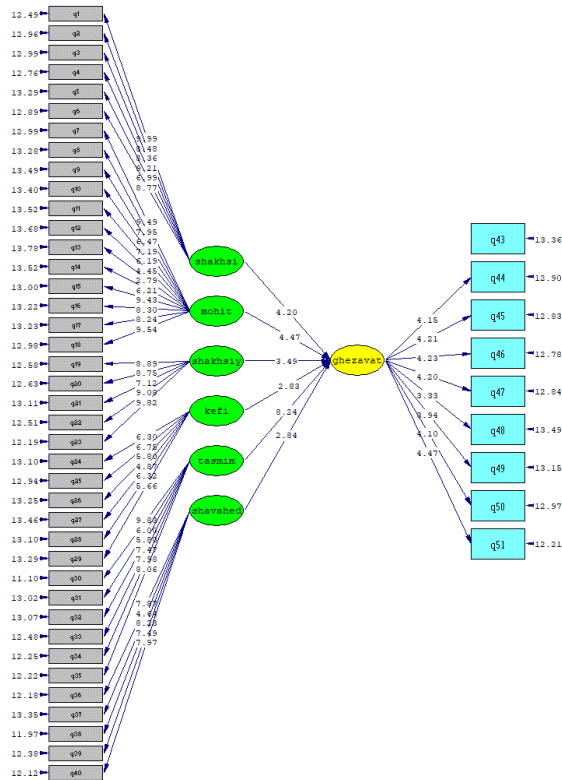


نمودار ۱ بار عاملی استاندارد تحلیل عاملی تائیدی مقیاس تحقیق

شاخص RMSEA در بیشتر تحلیل‌های عاملی تائیدی و مدل‌های معادلات ساختاری به‌عنوان یک شاخص برازش اصلی استفاده می‌شود. اگر این شاخص کوچک‌تر از $0/05$ باشد مطلوب است. در مدل اشیاع‌شده تحقیق حاضر نیز شاخص RMSEA برابر $0/022$ به‌دست‌آمده که نشان می‌دهد برازش مدل مطلوب است.



نمودار ۲. خروجی نرم‌افزار بر اساس ضرایب استاندارد



نمودار ۳ خروجی نرم‌افزار بر اساس ضرایب t

مقدار مجذور خی برای قضاوت در مورد خطی بودن ارتباط سازه‌های مکنون برابر با ۱۶۸۸/۵۶ در سطح معنی‌داری $p < 0.01$ به دست آمد. مقدار خی دو بر درجه آزادی ۱/۶۹ می‌باشد. بر اساس این شاخص عدد

ANOVA		Change Statistics			R2	sig	β	متغیر مستقل	مراحل رگرسیون
sig	f	Sig. F Change	F Change	R Square Change					
۰/۰۰۰	۳۲۴/۴۷۸	۰/۰۰۰	۳۲۴/۴۷۸	۰/۷۸۰	۰/۷۸۰	۰/۰۰۰	-۰/۶۳۰	تردید	مرحله اول
						۰/۰۰۰	۰/۱۱۴	ویژگی های کیفی	
						۰/۰۰۰	۰/۲۰۱	تیپ شخصیتی	
						۰/۰۰۰	۰/۳۰۲	ویژگی های شخصی حسابرس	
						۰/۰۰۰	۰/۳۰۰	عوامل محیطی	
						۰/۰۰۰	۰/۱۹۵	شواهد حسابرسی	
						۰/۰۰۰	۰/۴۰۲	فرآیند تصمیم گیری	
۰/۰۰۰	۲۲۸/۵۳۶	۰/۰۰۰	۸/۸۴۲	۰/۰۱۰	۰/۷۹۰	۰/۰۰۰	۰/۱۲۵	ویژگی های کیفی* تردید	مرحله دوم
						۰/۰۰۰	۰/۱۲۰	تیپ شخصیتی* تردید	
						۰/۰۰۰	-۰/۱۰۱	ویژگی های شخصی حسابرس* تردید	
						۰/۰۰۰	-۰/۳۴۲	عوامل محیطی* تردید	
۰/۰۰۰	۰/۱۵۲	شواهد حسابرسی* تردید							

						فرآیند تصمیم‌گیری* تردید
					۰/۰۰۰	-۰/۴۳۲

حاصل این نسبت، نایستی بیشتر از ۳ باشد تا الگو تأیید گردد (کلاین، ۱۳۸۰). با توجه به اینکه نسبت مجذور خی به درجه آزادی کمتر از ۳ می‌باشد، می‌توان گفت که داده‌های به‌دست‌آمده با مدل فرضی مطابقت دارند. مقدار ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب برابر با ۰/۰۷ می‌باشد. بر اساس این شاخص اگر مقدار **RMSEA** برابر با ۰/۱۰ یا بیشتر باشد بر برازش ضعیف‌تر دلالت دارد (هومن، ۱۳۸۵). با توجه به شاخص‌های ارزیابی برازندگی کلی مدل. به‌ویژه نسبت مقدار مجذور کا به درجه آزادی برابر با ۱/۶۹، شاخص **CFI** برابر با ۰/۹۵، شاخص **GFI** برابر با ۰/۹۰، شاخص **IFI** برابر با ۰/۹۵، شاخص **NNFI** برابر با ۰/۹۵، شاخص **RMSEA** برابر با ۰/۰۷ و سایر شاخص‌ها، می‌توان گفت مدل نهایی از برازش خوبی برخوردار است.

بررسی فرضیه تعدیل‌گری

اولین گام در آزمون مدل‌های تعدیل‌گر شناسایی وجود یا عدم وجود متغیر تعدیل‌گر است. برای پاسخ به وجود یا عدم وجود متغیر تعدیل‌گر حسب مقیاس متغیرهای مستقل، تعدیل‌گر و وابسته، چهار آزمون رایج شامل: آزمون معناداری متغیر **R2**، آزمون چاو، آزمون همگنی شیب‌ها و آزمون تحلیل واریانس عاملی استفاده می‌شود. که در این تحقیق از آزمون معناداری متغیر **R2** استفاده شده است. در خصوص اندازه‌گیری مقدار تعدیل‌گری از دو روش می‌توان استفاده کرد: روش زیر گروه و روش رگرسیون تعدیل‌شده، که در این مطالعه با توجه به ماهیت متغیرهای تحقیق از روش رگرسیون تعدیل‌شده استفاده گردیده است. در این روش باید دو مرحله به شرح زیر انجام گیرد: الف) لازمی انجام تحلیل تعدیل‌گری این است که متغیرهای مستقل و تعدیل‌گر، مرکزی و استاندارد شوند تا به‌واسطه‌ی کاهش همبستگی متغیرهای مستقل و تعدیل‌گر با متغیر تعاملی (متغیر ضرب)، احتمال وقوع هم‌خطی چندگانه کاهش یابد ب) استفاده از رگرسیون سلسله مراتبی مرحله اول متغیر مستقل و تعدیل‌گر به‌عنوان مستقل وارد می‌شوند و در مرحله دوم متغیر تعاملی (ضرب مستقل در تعدیل‌گر) نیز به آن‌ها اضافه می‌شود. ضریب بتای استاندارد متغیر تعاملی نشان دهنده شدت اثر متغیر تعدیل‌گر می‌باشد.

جدول ۳ نتایج تحلیل تعدیل‌گری

برای فرضیه‌های تحقیق در جدول فوق، ابتدا معناداری R^2 بر اساس خروجی‌های روش رگرسیون سلسله مراتبی جهت اطمینان از وجود متغیر تعدیل‌گر انجام شد. با توجه به معناداری تغییرات f در فرضیه می‌توان از وجود متغیر تعدیل‌گر اطمینان حاصل کرد. همچنین نتایج جدول **ANOVA** (دو ستون آخر) نشان از معناداری مدل رگرسیونی دارد. بعد از اطمینان از وجود متغیر تعدیل‌گر و همچنین معناداری مدل رگرسیونی، معناداری مقدار β برای متغیر تعاملی موردبررسی قرار گرفت. همان‌گونه که مشاهده می‌گردد

مقدار β استاندارد برای اثر متغیر تعاملی شک و تردید در سطح اطمینان ۰/۹۵ معنادار است به عبارت دیگر با نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای، فرآیند تصمیم‌گیری بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای می‌گذارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر برای قضاوت حرفه‌ای حسابرس شش ویژگی مطرح شد و به بررسی رابطه شش ویژگی با تردید حرفه‌ای پرداخته شد. با توجه به آزمون‌های آماری انجام شده، مشخص شد که ۷۹٪ تغییرات در قضاوت حرفه‌ای حسابرس در جامعه آماری به وسیله تردید تبیین می‌شود که به ترتیب ۴۳٪ مربوط فرآیند تصمیم‌گیری، ۳۴٪ مربوط به عوامل محیطی؛ ۱۵٪ مربوط به شواهد حسابرسی؛ ۱۲٪ مربوط به تیپ شخصیتی و ۱۰٪ مربوط به ویژگی‌های شخصی حسابرس می‌باشد و این نتایج نشان می‌دهد که هر شش ویژگی در زمان وجود تردید حرفه‌ای تغییر می‌کنند، و ویژگی‌های شخصی حسابرس، عوامل محیطی و فرآیند تصمیم‌گیری تأثیر منفی از وجود تردید دریافت می‌کنند و بیشترین تأثیر مربوط به فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد. بنابراین بخش ساختاری مدل از مطابقت روابط مفروض در بین متغیرهای مدل در جامعه آماری حسابرسان با ادبیات و پیشینه تحقیق پشتیبانی کرده است. این نتایج بیان می‌کنند که هر چه اعتماد در روابط اجتماعی بالا رود و از قضاوت‌های عجولانه پیشگیری شود و اهمیت ساختار کنترلی سازمان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم مورد توجه قرار گیرد و افراد حسابرس دانش و تجربه کافی را داشته باشند، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری بالا خواهد رفت و ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه موجب افزایش کیفیت گزارش‌های مالی خواهد شد. نتایج این تحقیق با تحقیقات مشابه انجام گرفته نظیر مطالعه و کواداچرز و همکاران (۲۰۱۴) که به بررسی تأثیر چهار ویژگی اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، شک و تردید حرفه‌ای بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری صورت گرفت، سازگاری دارد با این تفاوت که در مطالعه کواداچرز از به بررسی عوامل تردید بر روی قضاوت پرداخته و نشان داده که بیشترین تأثیر را بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری داشته است و ویژگی منبع کنترلی هیچ‌گونه تأثیری بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نداشت و دو ویژگی دیگر (شک و تردید حرفه‌ای - تعلیق در قضاوت) به ترتیب در رتبه‌های بعد از ویژگی اعتماد فردی قرار گرفتند. بر پایه مبانی نظری گفته شده این نتایج نشان می‌دهد که کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در کشور ما از طریق اعمال قدرت دیگران و عوامل غیرقابل کنترل صورت می‌گیرد و می‌توان نتیجه‌گیری نمود که قضاوت و تصمیم‌گیری همواره و تنها به باور افراد بستگی ندارد و یکسری عوامل خارج از کنترل وجود دارند که بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارند. همچنین نتایج این تحقیق با تحقیقاتی که هریک از این عوامل را به‌طور مستقل بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری سنجیده‌اند نظیر مطالعات نلسون (۲۰۱۰) و هارت و همکاران (۲۰۰۸)، که به بررسی ویژگی شک و تردید حرفه‌ای بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری انجام گرفته مشابه است و نتایج این دو تحقیق نشان می‌دهند که با بالا رفتن شک و تردید حرفه‌ای از طریق عواملی مانند آموزش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری هم بالا خواهد رفت که با نتایج تحقیق صورت گرفته سازگاری دارد. همچنین نتایج این تحقیق با تحقیق یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۱) در مورد

ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید‌گرایی و کیفیت حسابرسی سازگاری دارد که بیان می‌کند کارکنان با توانمندی روانی و شخصیتی بالا از جمله تردید حرفه‌ای می‌توانند منجر به بالا رفتن کیفیت حسابرسی شوند. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از تحقیق در بین عوامل مطرح‌شده برای قضاوت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای بیشترین تأثیر را روی فرآیند تصمیم‌گیری دارد لذا با توجه به پیچیدگی و مهم بودن قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، پیشنهاد می‌شود که موقع تصمیم‌گیری حسابرسان عوامل ناشناخته و غیرقابل کنترل و شواهد ناقص را شناسایی نمایند که بتوانند با بهبود بخشیدن به قضاوت خود کیفیت خدمات حسابرسی را ارتقا بخشند. همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌گردد که علاوه بر آزمون‌های علمی و حرفه‌ای آزمون‌های شخصیتی نیز برای انتخاب حسابداران رسمی برقرار نمایند تا حسابرسانی انتخاب شوند که در تصمیم‌گیری‌ها مستقل‌تر و به‌دوراز رفتارهای جانب‌دارانه عمل نمایند. به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و خصوصاً استانداردهای حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در تدوین استانداردها جنبه تردید‌گرایی بیش‌ازپیش لحاظ شود چراکه بحران‌های مالی که در جوامع مختلف رخ داده حاکی از این موضوع است که مکتب تردید‌گرایی کم‌رنگ بوده و می‌بایست ویژگی تردید به‌طور خاص برای استاندارد اظهارنظر و به‌طورکلی در همه استانداردها لحاظ گردد.

این پژوهش نیز مانند سایر تحقیقات دارای محدودیت‌هایی است که به کاربران توصیه می‌کند نسبت به تعمیم و استفاده از نتایج محتاط باشند از جمله محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه مانند عدم امکان بررسی میزان دقت پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه‌ها، عدم تمایل برخی از پرسش‌شوندگان به تکمیل و برگشت پرسشنامه و محدودیت‌های نمونه‌گیری از جمله محدودیت‌های این پژوهش بودند.

الف- منابع فارسی

- ۱- اعتمادی، حسین، ساری، محمدعلی و جوانی قلندری، موسی، ۱۳۹۷، *احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس*، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۷۳، بهار، صص ۱۰۶-۸۵.
- ۲- باباجانی، جعفر، قربان زاده، وجه الله و ایمان زاده، پیمان، ۱۳۹۸، *الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران*، سال نوزدهم، شماره ۷۶، پاییز، صص ۵۸-۳۹.
- ۳- حساس یگانه، یحیی، ۱۳۸۴، *فلسفه حسابرسی*، انتشارات علمی - فرهنگی، چاپ اول.
- ۴- حمیدیان، محسن، بزرگمهریان، شاهرخ، جنت‌مکان، حسین، ۱۳۹۷، *نقش تخصص حسابرس در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه‌بندی فرصت‌طلبانه ارقام صورت سود و زیان*، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۹۳، تابستان، صص ۱۱۳-۹۳.
- ۵- حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون، ۱۳۹۶، *تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت، ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم*، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۷، صص ۷۱-۹۸.
- ۶- تحریری، آرش و مهدی، پیری سقرلو، ۱۳۹۵، *درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی*، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱ بهار ۱۳۹۵، صص ۱۳۵-۱۱۷.
- ۷- کلاین، پل، ۱۳۸۰، *راهنمای آسان تحلیل عاملی*، ترجمه: حلال صدرالسادات، اصغری مینایی، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ اول.
- ۸- رحیمیان، نظام‌الدین و هدایتی، علی، ۱۳۹۲، *عوامل موثر بر اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسان*، حسابدار رسمی، شماره ۳۶، صص ۷۷-۹۶.
- ۹- گلدوست، مجید، طالب نیا، قدرت الله، اسماعیل‌زاده مقری، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون و رویایی رمضانعلی، ۱۳۹۸، *تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی: نقش تعدیل گر هوش اخلاقی*، سال نوزدهم، شماره ۷۶، پاییز، صص ۱۶۸-۱۴۷.
- ۱۰- مشایخی، بیبا و اسکندری، قربان، ۱۳۹۶، *بررسی رابطه مؤلفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس دانش حسابرسی*، سال هفدهم، شماره ۶۶، صص ۶۱-۸۰.
- ۱۱- مهرانی، ساسان، حساس یگانه، یحیی، اویی اردکان، محمد و گنجی، حمیدرضا، ۱۳۹۸، *طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی*، سال نوزدهم، شماره ۷۶، پاییز، صص ۳۷-۵.
- ۱۲- نخبه فلاح، افشین، کردستانی، غلامرضا، رحیمیان، نظام‌الدین و رضازاده، جواد، ۱۳۹۸، *تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد بر اساس مؤلفه‌های قانون برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه*، سال نوزدهم، شماره ۷۶، پاییز، صص ۸۵-۵۹.

- ۱۳- وحیدی الیزایی، ابراهیم، وراهداریان، آذر، ۱۳۸۷، *ارزیابی عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسان و تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت‌های مالی*، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۸، صص ۲۵-۵۸.
- ۱۴- وهاب‌زاده گردرودباری، میلاد و بنی مهد، بهمن، ۱۳۹۵، *اثر رابط هم‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی، حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۱-۲۰.
- ۱۵- یعقوب نژاد، احمد؛ بنی مهد، بهمن؛ شکری، اعظم، ۱۳۹۱، *ارائه الگو برای اندازه‌گیری مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران*، فصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره دوازدهم، صص ۱-۱۶.
- ۱۶- هومن، حیدرعلی، ۱۳۸۵، *مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل*، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ دوم.

ب- منابع انگلیسی

1. Agarwalla, S.K., Desai, N., Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality, <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>
2. Anugerah, R., Sari, R.N., and E. Primadona, (2014), "Personal Characteristics and Quality of Audit Work: Study on Regional Internal Audit Bodies in Indonesia", International Accounting Business Conference.
3. Andreas, H., Zarefar, A., Rasuli, H. M. (2016). ANALYSIS OF ACTORS .AUDIT RESULT QUALITY-THE CASE OF INDONESIAN GOVERNMENT AUDITORS, I J A B E R, Vol. 14, No. 6, 3807-3817.
4. Bigus, J, (2016), "Optimism and Auditor Liability", Accounting and Business Research, PP.1-24.
5. Goldman, S.L., Nagel, R.N. and Preiss, K. (2014), Agile Competitors and Virtual Organisations, Van No strand Reinhold, New York, NY.
6. Hurtt et al.(2008) An Experimental Examination Of Professional Skepticism; Hankamer School of Business. pp11-38.
7. Koch, C., Salterio, S. (2017). The Effects of Auditor Affinity for Client and Perceived Client Pressure on Auditor Proposed Adjustments, The Accounting Review: September September 2017, Vol. 92, No. 5, pp. 117-142.
8. Nelson, M. (2010). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, Johnson School Research Paper Series.
9. Quadackers, L; Groot, T; and Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. Contemporary Accounting Research, 31(3), 639- 657.
10. Westermann, K, D., Cohen, J. (2014). Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism, Contemporary Accounting Research: 1-46.