

## ارائه الگوی مفهومی برای شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه ای حسابرسان با استفاده از تکنیک دلفی

نوع مقاله: پژوهشی

نفیسه فلاح کریمی گوکه<sup>۱</sup>

مجتبی ملکی چوبری<sup>۲</sup>

صغری براری نوکاشتی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۹/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱

### چکیده

هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان در ابعاد مختلف با استفاده از تکنیک دلفی است. به منظور انجام این پژوهش که می‌توان آن را از نظر هدف در دسته پژوهش‌های کاربردی - توسعه‌ای و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها در دسته پژوهش‌های کیفی قرار داد، از مشارکت ۱۰ نفر از خبرگان استفاده کردیم. ما اعضای جامعه حسابداران رسمی را به عنوان خبرگان حسابرسی در نظر گرفتیم و نمونه را به روش گلوله برفی انتخاب کردیم. نتایج نشان داد جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس، مهارت‌های ارتباطی، ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سطح قانون‌مداری در جامعه، نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی از جمله عوامل فرهنگی - اجتماعی مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان هستند. همچنین شک و تردید حرفه‌ای حسابرس تحت تأثیر عوامل اقتصادی از جمله رقابت در بازار حسابرسی، شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار، حجم فساد اقتصادی در جامعه و میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور قرار دارد. ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و ...)، ثبات سیاسی کشور، خلأهای قانونی و وجود ذی‌نفعان قدرتمند را نیز می‌توان از عوامل سیاسی مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان برشمرد. علاوه بر این، نتایج حکایت از تأثیر ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرس بر شک و تردید حرفه‌ای او دارد که اثرگذاری ویژگی‌های نبود مهارت و بینش کوانتومی،

۱ دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

Nafise.fallahkarimi@yahoo.com

۲ استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول)

Mojtaba.malekichoobari@iau.ac.ir

۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

barari@iaurasht.ac.ir

محافظه‌کاری حسابرس، آنتروپی رفتاری حسابرس، ضعف در مدیریت دانش فردی، تعصبات رفتاری حسابرس و ضعف در خودمدیریتی در این پژوهش به تأیید خبرگان رسید.

کلمات کلیدی: حسابرسی، شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان، تکنیک دلفی

طبقه‌بندی JEL: M42, M40, G41

## مقدمه

طبق ISA200 تردید حرفه‌ای عبارت است از نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف برآمده از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است. حسابرسی باید شرایطی را که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود، شناسایی کند (دنیس، ۱، ۱۳۹۷).

تردیدکردن در حوزه حسابرسی، با پرسشگری درباره دلایل پذیرش ادعاهایی که اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر آن‌ها است، مرتبط می‌باشد. اگر این دلایل برای پذیرش گزاره‌ای که خود مورد پرسش است کافی نباشد، داشتن تردید حرفه‌ای الزامی است. اگر مبانی کافی برای پذیرش گزاره‌ها وجود نداشته باشد، این گزاره‌ها نباید پذیرفته شوند. تردیدکردن، موضوعی است مرتبط با بکارگیری استدلال جهت حمایت از گزاره‌ها. بنا بر مقاله مباحثه‌ای APB که در سال ۲۰۱۰ ارائه شد، برخی رفتارهای مورد انتظار از تردیدکنندگان حرفه‌ای عبارت‌اند از «جستجوی گسترده اطلاعات»، «افزایش کشف تناقضات» و «افزایش خلق بدیل‌ها» (دنیس، ۱۳۹۷). شک و تردید حرفه‌ای در حسابرسی یک مفهوم ترکیبی است که از بعد معرفتی و بعد روان‌شناختی تشکیل شده است. نخستین بعد مربوط به روشی برای دانستن است و اساساً با رویکرد (مثبت یا منفی) حسابرسان قبل از طراحی فرایند کسب شواهد ارتباط دارد. بعد دوم مربوط به اختیار حسابرسان برای طرح سؤال در یک زمینه حسابرسی خاص است و اساساً با اندازه‌گیری عمق و نفس ذهن پرسشگر حسابرسان ارتباط دارد (توبا، ۲، ۲۰۱۱). نلسون<sup>۳</sup> (۲۰۰۹)، مفهوم تردید حرفه‌ای را در دو دسته تقسیم‌بندی می‌کند: خنثی (بی‌طرفانه) و فرضی (احتمالی). به‌عنوان نمونه‌ای از دیدگاه بی‌طرفانه بدبینی حرفه‌ای، نلسون نگرشی را به تصویر می‌کشد که در SAS شماره ۱ به نمایش گذاشته شده است که "حسابرس سخت تلاش می‌کند تا شواهد را جمع‌آوری و ارزیابی کند، اما پیش از این هیچ تعصبی را تصور نمی‌کند". در مقابل، نمونه‌هایی از موقعیت تردید احتمالی را می‌توان در ISA 200 یافت، جایی که بدبینی حرفه‌ای به‌عنوان "نگرشی شامل ذهن پرسشگر، هشیاری نسبت به شرایطی که ممکن است نشان‌دهنده اشتباه احتمالی ناشی از خطا یا تقلب باشد، و ارزیابی حیاتی از شواهد حسابرسی" مورد اشاره قرار گرفته است.

هرت و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۳)، شش ویژگی تردیدگرایی را شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتمادبه‌نفس و خودرأی بودن برشمردند. بدبینی حسابرسان

1 Dennis  
2 Toba  
3 Nelson  
4 Hurtt et al

حرفه‌ای، نگرش حسابرسی است که همیشه در همه چیز شک و تردید می‌کند و شواهد حسابرسی را به طور انتقادی ارزیابی می‌کند و بر اساس تخصص حسابرسی خود تصمیمات حسابرسی می‌گیرد. بدبینی حرفه‌ای یکی از عواملی است که روی بهبود عملکرد حسابرسان تأثیر می‌گذارد. حسابرسان به‌عنوان شخصی ذی‌صلاح و مستقل نیازمند بکارگیری سطح مناسبی از شک و تردید حرفه‌ای در راستای ایفای تعهداتش می‌باشد؛ چراکه در نهایت، اظهارنظر وی میزان اعتبار گزارش‌های مالی را تعیین خواهد کرد. ما در این پژوهش قصد داریم عواملی که در حوزه‌های مختلف از جمله فرهنگی - اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و روان‌شناختی، بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار هستند را شناسایی نماییم.

### ۱. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

با جدایی مالکیت از مدیریت، فرض وجود تضاد منافع بالقوه بین مدیریت و سهام‌داران شرکت (که به صورت‌های مالی توجه دارند) ممکن است تقویت شود. مدیریت با آگاهی از این امر که صورت‌های مالی، مورد ارزیابی سهام‌داران قرار می‌گیرد، خواهان ارائه نتایج مباحثاتی مدیریت با مناسب‌ترین شکل و محتوا می‌باشد. از طرف دیگر، سهام‌داران علاقه‌مند به آن دسته از صورت‌های مالی هستند که وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی شرکت را تا حد امکان به طور منصفانه نشان دهد. با فرض چنین طرز تلقی‌های گوناگون نسبت به گزارشگری مالی، حسابرسان مستقل به‌عنوان یک شخص شهادت دهنده بی‌طرف و باکفایت نقش‌آفرینی می‌کنند. حسابرسان مستقل همچنین به‌عنوان یک متخصص در کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری، موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. در سال‌های اخیر انتخاب و کاربرد درست اصول پذیرفته شده حسابداری با وجود انواع معاملات جدید و قواعد تازه حسابداری و افشای مربوط به آن‌ها با پیچیدگی‌هایی همراه بوده است. به این دلیل، نیاز به یک حسابرسان حرفه‌ای آگاه به اصول پذیرفته شده حسابداری برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بیشتر احساس شده است (نوروش و همکاران، ۱۳۹۰). سیستم‌های حسابداری اغلب برای مشروعیت بخشیدن به رفتار فردی و سازمانی عمل می‌کنند تا اینکه از تصمیم‌گیری کارآمد و منطقی حمایت کنند و این موضوع اهمیت حسابرسی را گوشزد می‌کند. اگر حسابرسان را به‌عنوان یک فرایند مشروعیت‌بخش تلقی کنیم، شاید بهتر باشد که نخست این پرسش را پاسخ دهیم که حسابرسان چه چیزی تولید می‌کنند؟ «قابلیت اعتماد» و به دنبال آن «بهبود کارایی بازار سرمایه» را می‌توان پاسخ متعارف این سؤال در نظر گرفت (پاور، ۲۰۰۳).

در طی فرایندهای قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری، نگرش تردیدآمیز یک حسابرس ممکن است تحت تأثیر محیط فرهنگی و اجتماعی قرار گیرد (فرل و گرشام ۱، ۱۹۹۵؛ دوبینسکی و لوکن ۲، ۱۹۸۹؛ همیلتون ۳، ۲۰۱۱). تأثیرات فرهنگی بر رفتار حسابرس از منابع متعددی ناشی می‌شوند از جمله آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش حسابرس، ارزش‌های اعلام‌شده شرکت‌های حسابداری، تعاملات با همکاران، تعاملات با مشتریان حسابرسی و سایر تجارب در محل کار. همچنین مطالعات بسیاری تأثیر عوامل اقتصادی از جمله حق‌الزحمه و رقابت در بازار کار بر عملکرد افراد و شیوه قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها را تأیید کرده‌اند. از این گذشته، یک رشته اخیر از ادبیات حسابداری و مالی با استفاده از داده‌های بین‌کشوری بررسی می‌کند که چگونه انگیزه‌های مدیران شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کنندگان، حسابرسان و سایر فعالان بازار باتوجه به ساختار نهادی کشوری که شرکت‌ها در آن مستقر هستند، شکل می‌گیرد. این ساختارهای نهادی شامل سیستم قضایی یک کشور، قوانین اوراق بهادار، سیستم مالیات و اقتصاد سیاسی است. انتظار می‌رود انگیزه‌ها خصوصیات اعداد حسابداری را "از طریق تعامل پیچیده‌ای از استانداردهای حسابداری، فشارهای قانونی، بازاری، نظارتی و سیاسی و اختیار گزارشگری اعمال‌شده توسط مدیران" شکل دهند (گل ۴، ۲۰۰۶). بسیاری از پژوهشگران به این نکته تأکید دارند که عملکرد افراد علاوه بر عوامل محیطی، از ویژگی‌های روان‌شناختی آن‌ها تأثیر می‌پذیرد. برای مثال، شانتیو توانایی‌ها و مهارت‌های خبرگان را وابسته به ۵ عامل می‌داند که عبارت‌اند از میزان دانش، ویژگی‌های روان‌شناختی، مهارت‌های شناختی، استراتژی‌های تصمیم‌گیری و ویژگی‌های وظیفه (شانتیو ۵، ۱۹۹۲). در ادامه به مرور نتایج برخی پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با پژوهش حاضر می‌پردازیم.

خلیل و همکاران ۶ (۲۰۲۳) «تأثیر بلندمدت وضعیت اقتصادی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان» را در کشور عراق مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در بیان نتایج پژوهش خود اعلام کردند که پس از دوره‌های طولانی توسعه اقتصادی، کمبود حسابرسان بدبین در یک منطقه به وجود می‌آید. راتنا و انیسیکورلا ۷ (۲۰۲۰) «تأثیر تجربه، استقلال و جنسیت بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس با در نظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده» را مطالعه کردند. نمونه این پژوهش متشکل از ۸۳ حسابرس بود که به پرسش‌نامه پاسخ دادند. نتایج این مطالعه نشان داد که تجربه حسابرسان،

- 1 Ferrel&Gresham
- 2 Dubinsky&Loken
- 3 Hamilton
- 4 Gul
- 5 Shanteau
- 6 Khaleel et al
- 7 Ratna&Anisykurlillah

جنسیت و اخلاق حرفه‌ای تأثیر بسزایی در شک و تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. در حالی که استقلال، تعامل تجربه و اخلاق حرفه‌ای، تعامل استقلال و اخلاق حرفه‌ای و همچنین تعامل جنسیت و اخلاق حرفه‌ای تأثیر قابل توجهی بر بدبینی حرفه‌ای حسابرسان ندارد.

یینگ و همکاران ۱ (۲۰۲۰)، پژوهشی با عنوان "تأثیر نگرش همتا و شک و تردید ذاتی بر قضاوت‌های شکاکانه حسابرسان" در چین انجام دادند. آن‌ها یک سناریوی حسابرسی را بر اساس یک پرونده کلاهبرداری واقعی ثبت شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده در اختیار ۱۳۶ شرکت‌کننده‌ای که در یک مؤسسه حسابرسی محلی و یک مؤسسه حسابرسی Big 4 مشغول به کار بودند، قرار دادند و از آن‌ها خواستند به ارزیابی شواهد بپردازند. نتایج کار آن‌ها تأیید کرد که وقتی نگرش همتا تأکید زیاد (کم) بر بدبینی حرفه‌ای دارد، حسابرسان در قضاوت‌هایشان شکاک‌تر (کمتر شکاک) هستند. نتایج نشان می‌دهد که در زمینه فرهنگی چین، جایی که حفظ هماهنگی با دیگران مهم است، قضاوت‌های شکاکانه حسابرسان با نگرش همسالان آن‌ها مطابقت دارد. این یافته‌ها اهمیت در نظر گرفتن تأثیر اجتماعی هم‌تایان را در زمینه ارائه مشاوره غیررسمی به حسابرسان به عنوان یک عامل موقعیتی مرتبط در بررسی قضاوت‌های شکاکانه حسابرسان، نشان می‌دهد. همچنین بنا بر یافته‌های این پژوهش، دریافت مشاوره از یک همکار باتجربه‌تر به عنوان یک منبع معتبر، می‌تواند موجب افزایش شک و تردید حسابرس گردد. بعلاوه، این پژوهش ثابت کرد تأثیر نگرش همکار در میان حسابرسانی که بدبینی ذاتی بیشتری دارند، قوی‌تر از کسانی است که دارای سطح پایین‌تری از بدبینی ذاتی هستند.

وسترمن و همکاران ۲ (۲۰۱۴)، در یک پژوهش با عنوان "شک و تردید حرفه‌ای در عمل: بررسی تأثیر پاسخگویی بر شک و تردید حرفه‌ای"، با استفاده از پرسش‌های کمی و کیفی، پاسخ ۷۷ حسابرس باتجربه را بررسی کردند. نتایج نشان داد که متخصصان معتقدند شک و تردید حرفه‌ای برای داشتن حسابرسی مؤثر شرط لازم است اما کافی نیست. منابع مسئولیت‌پذیری که می‌توان در یک فرد جستجو کرد، شدت شک و تردید حسابرس را افزایش می‌دهد. برعکس، فشار بودجه زمانی و مستندات بیش از حد ممکن است شک و تردید حرفه‌ای حسابرس را کاهش دهد.

صفارزاده و همکاران (۱۴۰۲)، ارتباط بین خودشیفتگی حسابرسان ایرانی و بدبینی حرفه‌ای حسابرسان را بررسی کردند و دریافتند که سطح بالاتر خودشیفتگی منجر به سطح بیشتری از شک و تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان می‌شود که در نهایت می‌تواند کیفیت فرآیند حسابرسی را افزایش دهد.

1 Ying et al

2 Westermann et al

احمدی حصار و همکاران (۱۳۹۷)، با مطالعه کارکنان و حسابرسان دیوان محاسبات استان‌های گیلان، اردبیل و آذربایجان شرقی، دریافتند که ویژگی‌های شناختی به‌عنوان متغیرهای اثرگذار در مهارت‌های حسابرسان مطرح هستند.

رضایی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی "تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل" را مطالعه کردند. آن‌ها از ابزار پرسشنامه جهت پژوهش بهره گرفتند و نمونه آماری مطالعه نیز ۱۹۵ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی حسابرسی بود. پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس معادلات ساختاری، نتایج نشان داد که هویت‌سازمانی و هویت حرفه‌ای تأثیر معنادار و مثبت بر ابعاد تردید حرفه‌ای شامل جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتمادبه‌نفس و ذهن پرسشگر دارد.

ولیان و همکاران (۱۳۹۶)، با انجام پژوهشی اقدام به "طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان" کردند. این پژوهش در بازه زمانی یک‌ساله بین خردادماه ۱۳۹۵ تا خردادماه ۱۳۹۶ انجام شد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اساسی‌ترین عوامل تردید حرفه‌ای بر اساس مدل طراحی‌شده، بی‌طرفی حسابرس، احاطه به استانداردهای حسابرسی، احاطه به مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرس در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم‌اثرترین عامل بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، بعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به‌عنوان ویژگی‌های روان‌شناختی بود.

## ۲. روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف در دسته پژوهش‌های کاربردی - توسعه‌ای و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها در دسته پژوهش‌های کیفی قرار دارد. در این مطالعه به‌منظور شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان از تکنیک دلفی استفاده می‌شود. دلفی رویکرد یا روشی سیستماتیک در تحقیق برای استخراج نظرات از یک گروه متخصصان در مورد یک موضوع یا یک سؤال است و رسیدن به اجماع گروهی را از طریق یک سری از راندهای پرسش‌نامه‌ای با حفظ گمنامی پاسخ‌دهندگان دنبال می‌کند. مراحل پیاده‌سازی تکنیک دلفی در این پژوهش را در شکل (۱-۲) مشاهده می‌کنید:



### شکل (۱-۲): مراحل پیاده سازی دلفی

منبع: یافته‌های پژوهش

در این پژوهش ما روی اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور به‌عنوان متخصصین حوزه حسابرسی مطالعه می‌کنیم. به‌طور کلی، شرکت‌کنندگان در دلفی باید متخصصین یا خبرگانی باشند که دارای چهار خصوصیت دانش و تجربه در موضوع، تمایل، زمان کافی برای شرکت و مهارت‌های ارتباطی مؤثر هستند.

هیچ قانون قوی و صریحی در مورد نحوه انتخاب و تعداد متخصصین وجود ندارد و مشارکت ۱۰ نفر معمولاً کافی است؛ چراکه نمونه‌های بزرگ‌تر احتمالاً منجر به پاسخ‌های تکراری می‌شود. نمونه آماری ما نیز متشکل از ۱۰ نفر از حسابداران رسمی است که به روش گلوله‌برفی انتخاب شده‌اند. همان‌گونه که پیش‌تر تشریح گردید و جزئیات آن در جدول (۱-۲) قابل مشاهده است، جمع‌آوری

داده‌ها از طریق پرسش‌نامه محقق ساخته صورت گرفت که برای تجزیه و تحلیل آن از نرم‌افزارهای اکسل و SPSS بهره گرفتیم.

### ۳. یافته‌های پژوهش

#### ۳-۱. توزیع جمعیت‌شناختی نمونه آماری:

ویژگی جمعیت‌شناختی نمونه آماری در ۵ بخش جنسیت، تحصیلات، سمت، سن و سابقه کار مطابق جدول (۱-۳) می‌باشد که در ادامه مشاهده می‌کنید.

جدول (۱-۳): توزیع جمعیت‌شناختی نمونه آماری

ردیف	جنسیت	تحصیلات	سمت	سن	سابقه کار
۱	مرد	دکتری حسابداری	حسابدار رسمی	۴۳	۲۳ سال
۲	مرد	دکتری حسابداری	حسابدار رسمی	۳۸	۱۷ سال
۳	مرد	دکتری حسابداری	حسابدار رسمی	۴۵	۲۰ سال
۴	مرد	کارشناسی ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۵۱	۲۵ سال
۵	مرد	کارشناسی ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۶۰	۳۵ سال
۶	مرد	کارشناسی حسابداری	حسابدار رسمی	۶۳	۲۸ سال
۷	مرد	کارشناسی حسابداری	حسابدار رسمی	۴۷	۲۶ سال
۸	زن	کارشناسی ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۳۴	۱۰ سال
۹	زن	کارشناسی ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۳۸	۱۵ سال
۱۰	زن	کارشناسی ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۴۳	۱۷ سال

منبع: یافته‌های پژوهش

باتوجه به اطلاعات مندرج در جدول (۱-۳) که توزیع جمعیت‌شناختی نمونه آماری مشارکت‌کننده در پژوهش را نشان می‌دهد، از مجموع ۱۰ نفر از خبرگان، ۷ نفر مرد و ۳ نفر زن بودند. همچنین ۲ نفر از افراد مدرک تحصیلی کارشناسی، ۵ نفر کارشناسی ارشد و ۳ نفر دکتری داشتند. کلیه افراد پاسخ‌دهنده حسابدار رسمی بودند که بازه سنی ۳ نفر از آن‌ها کمتر از ۴۰ سال، ۴ نفر بین ۴۰ تا ۵۰ سال، ۲ نفر بین ۵۰ تا ۶۰ سال و ۱ نفر بالای ۶۰ سال است. همچنین ۴ نفر از این افراد زیر ۲۰ سال، ۴ نفر بین ۲۰ تا ۳۰ سال و ۲ نفر بالای ۳۰ سال سابقه کار داشتند.

## ۲-۳. یافته‌های بخش مصاحبه برای شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان

در مصاحبه با اعضای پنل دلفی، از آن‌ها خواسته شد به این سؤال پاسخ دهند که به عقیده آن‌ها چه عواملی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار هستند؟ پس از اتمام مصاحبه‌ها و گردآوری و تجزیه و تحلیل محتوای آن‌ها، در مجموع ۱۲۳ متغیر با احتساب عوامل مستخرج از مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مطابق جدول (۲-۳) شناسایی گردید.

جدول (۳-۲): عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان

کد	عامل	کد	عامل
A1	وجود خطاهای ادراکی	A63	وابستگی اقتصادی مؤسسه به خدمات محلی
A2	نبود مهارت و بینش کوانتومی	A64	شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار
A3	داشتن سوءظن و بدگمانی	A65	ریسک اقتصادی حوزه فعالیت صاحب‌کار
A4	فردگرایی	A66	سوابق مالی صاحب‌کار
A5	محافظه‌کاری حسابرس	A67	حجم بدهی صاحب‌کار
A6	آنتروپی رفتاری حسابرس	A68	وضعیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی
A7	قدرت‌طلبی	A69	تغییر نامتعارف حق‌الزحمه مدیران
A8	ضعف در مدیریت دانش فردی	A70	ریسک اقتصادی
A9	نبود قاطعیت	A71	ثبات اقتصادی
A10	ساختار بوفالویی مؤسسات حسابرسی	A72	ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و...)
A11	جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس	A73	حجم فساد اقتصادی در جامعه
A12	تعصبات رفتاری حسابرس	A74	میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور
A13	تسلیم در برابر ارزش‌ها	A75	نظارت‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس
A14	وجود رفتارهای ماکیاولیستی حسابرسان	A76	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی
A15	تعلیق در قضاوت	A77	ضمانت اجرایی قوانین و دستورالعمل‌های موجود
A16	ضعف در خودمدیریتی	A78	آیین رفتار حرفه‌ای
A17	خودکنترلی ضعیف	A79	آموزش‌های ضمن خدمت
A18	فعالیت‌های پیچیده	A80	نظارت بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی
A19	هیجان‌خواهی	A81	توزیع عادلانه پرونده‌های حسابرسی (بخش‌بندی مناسب بازار)
A20	انحراف توجه حسابرسان	A82	ریسک سیاسی کشور
A21	هیجان‌های منفی	A83	ثبات سیاسی کشور
A22	ضعف در تخیل	A84	خلأهای قانونی

عامل	کد	عامل	کد
ریسک دعاوی حقوقی	A85	جهت‌گیری غیراخلاقی حسابرس	A2 3
تغییرات مکرر قوانین و مقررات	A86	عواطف منفی	A2 4
تعدد قوانین	A87	کنش‌های نامناسب	A2 5
تفسیرپذیری قوانین	A88	دیدگاه‌های سنتی	A2 6
تطابق سرعت تغییر قوانین با تغییر شرایط کسب‌وکارها	A89	احتیاط در تصمیم‌گیری	A2 7
مشروعیت دولت	A90	ضعف در پیگیری	A2 8
فاصله قدرت	A91	تلاش برای موفقیت	A2 9
اجتناب از عدم قطعیت	A92	وظیفه‌شناسی	A3 0
فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	A93	نظم و انضباط	A3 1
مردسالاری در مقابل زن‌سالاری	A94	شایستگی	A3 2
جهت‌گیری بلندمدت در برابر جهت‌گیری کوتاه‌مدت	A95	تواضع	A3 3
افراط در مقابل خویشتن‌داری	A96	درک دیگران	A3 4
اعتماد اجتماعی	A97	تبعیت	A3 5
سطح قانون‌مداری در جامعه	A98	نوع‌دوستی	A3 6
میزان پایبندی جامعه به ارزش‌های اخلاقی	A99	رو راستی و صداقت	A3 7
فرهنگ چانه‌زنی	A10 0	اعتماد	A3 8
باور به مسئولیت اجتماعی	A10 1	آسیب‌پذیری از استرس	A3 9
نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی	A10 2	تکانش خواهی	A4 0
جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی	A10 3	خودآگاهی	A4 1
پیروی از برنامه مدون	A10 4	افسردگی	A4 2
بکارگیری چک‌لیست‌ها	A10 5	خشم	A4 3

عامل	کد	عامل	کد
وجود دستورالعمل‌های مدون	A10 6	اضطراب	A4 4
بودجه‌بندی زمانی	A10 7	توانایی ادراکی	A4 5
تأییدیه‌های حسابرسی	A10 8	توانایی تفکیک اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط	A4 6
فشار هم‌تایان	A10 9	توانایی ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	A4 7
تقسیم کار مناسب	A11 0	مهارت‌های ارتباطی	A4 8
تخصیص تیم حسابرسی	A11 1	توانایی مواجهه و قضاوت در موارد استثنا	A4 9
شناخت تیم حسابرسی از صنعت	A11 2	ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5 0
برخورداری اعضای تیم حسابرسی از دانش بین‌رشته‌ای	A11 3	توانایی به‌گزینی	A5 1
حجم کار	A11 4	اطمینان	A5 2
پیچیدگی کار	A11 5	سازگاری	A5 3
میزان استفاده از ابزارهای الکترونیکی در واحد مورد رسیدگی	A11 6	میزان دانش	A5 4
برخورداری صنعت از قوانین خاص	A11 7	خودکاری	A5 5
کیفیت کنترل‌های داخلی	A11 8	تحمل استرس	A5 6
کیفیت شواهد	A11 9	خلاقیت	A5 7
خوشنامی و بدنامی مدیران	A12 0	ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری	A5 8
وجود ذی‌نفعان قدرتمند	A12 1	حق‌الزحمه حسابرس	A5 9
نوع مالکیت شرکت	A12 2	رقابت در بازار حسابرسی	A6 0
شکاف انتظاراتی بین ذی‌نفعان	A12 3	وابستگی اقتصادی به صاحب‌کار	A6 1
		شراکت با مؤسسات خدمات مالی	A6 2

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۳-۳. یافته‌های حاصل از دور اول توزیع پرسشنامه دلفی

در این دور، مجموعه عوامل شناسایی شده از مرحله مصاحبه در قالب پرسشنامه مبتنی بر طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) در اختیار اعضای پنل قرار گرفت. در این دور از افراد درخواست گردید که تأثیر هر یک از متغیرهای شناسایی شده در ایجاد شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان را باتوجه به طیف لیکرت مشخص نمایند.

جدول (۳-۳): نتایج دور اول توزیع پرسشنامه دلفی

انحراف معیار	میانگین	عامل	انحراف معیار	میانگین	عامل
1.13529	2.80 00	وابستگی اقتصادی مؤسسه به خدمات محلی	.73786	2.90 00	وجود خطاهای ادراکی
.51640	4.40 00	شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار	.70711	4.50 00	نبود مهارت و بینش کوانتومی
.56765	2.90 00	ریسک اقتصادی حوزه فعالیت صاحب‌کار	.69921	2.40 00	داشتن سوءظن و بدگمانی
.56765	2.90 00	سوابق مالی صاحب‌کار	.84327	2.60 00	فردگرایی
.94868	2.70 00	حجم بدهی صاحب‌کار	.69921	4.40 00	محافظه کاری حسابرس
1.25167	2.70 00	وضعیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی	.67495	4.30 00	آنتروپی رفتاری حسابرس
.87560	2.90 00	تغییر نامتعارف حق الزحمه مدیران	.91894	2.80 00	قدرت طلبی
1.39841	2.80 00	ریسک اقتصادی	.63246	4.20 00	ضعف در مدیریت دانش فردی
1.26930	2.50 00	ثبات اقتصادی	.87560	2.90 00	نبود قاطعیت
.52705	4.50 00	ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و...)	.73786	2.90 00	ساختار بوفالویی مؤسسات حسابرسی
.42164	4.80 00	حجم فساد اقتصادی در جامعه	.51640	4.60 00	جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس
.42164	4.80 00	میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور	.48305	4.30 00	تعصبات رفتاری حسابرس

انحراف معیار	میانگ ین	عامل	انحراف معیار	میانگ ین	عامل
.73786	2.90 00	نظارت‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	.94868	2.70 00	تسلیم در برابر ارزش‌ها
.56765	2.90 00	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	.73786	2.90 00	وجود رفتارهای ماکیاولیستی حساب‌رسان
1.25167	2.70 00	ضمانت اجرایی قوانین و دستورالعمل‌های موجود	.70711	2.50 00	تعلیق در قضاوت
1.42984	2.60 00	آیین رفتار حرفه‌ای	.52705	4.50 00	ضعف در خودمدیریتی
.56765	2.90 00	آموزش‌های ضمن خدمت	.70711	2.50 00	خودکنترلی ضعیف
.73786	2.90 00	نظارت بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی	.73786	2.90 00	فعالیت‌های پیچیده
.94868	2.70 00	توزیع عادلانه پرونده‌های حسابرسی (بخش‌بندی مناسب بازار)	.51640	2.60 00	هیجان‌خواهی
.63246	2.80 00	ریسک سیاسی کشور	.63246	2.80 00	انحراف توجه حساب‌رسان
.66667	4.00 00	ثبات سیاسی کشور	.87560	2.90 00	هیجان‌های منفی
.48305	4.70 00	خلاهای قانونی	.91894	2.80 00	ضعف در تخیل
.87560	2.90 00	ریسک دعاوی حقوقی	.31623	2.90 00	جهت‌گیری غیراخلاقی حسابرس
.91894	2.80 00	تغییرات مکرر قوانین و مقررات	.73786	2.90 00	عواطف منفی
.78881	2.80 00	تعدد قوانین	.63246	2.80 00	کنش‌های نامناسب
1.26491	2.60 00	تفسیرپذیری قوانین	.63246	2.80 00	دیدگاه‌های سنتی
1.07497	2.40 00	تطابق سرعت تغییر قوانین با تغییر شرایط حاکم بر کسب و کارها	.67495	2.70 00	احتیاط در تصمیم‌گیری
.69921	2.60 00	مشروعیت دولت	.84327	2.40 00	ضعف در پیگیری

انحراف معیار	میانگین	عامل	انحراف معیار	میانگین	عامل
.87560	2.90 00	فاصله قدرت	.96609	2.60 00	تلاش برای موفقیت
.67495	2.70 00	اجتناب از عدم قطعیت	.63246	2.80 00	وظیفه‌شناسی
1.03280	2.80 00	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	1.1972 2	2.90 00	نظم و انضباط
1.17379	2.60 00	مردسالاری در مقابل زن‌سالاری	1.2649 1	2.40 00	شایستگی
.73786	2.90 00	جهت‌گیری بلندمدت در برابر جهت‌گیری کوتاه‌مدت	.48305	2.70 00	تواضع
.99443	2.90 00	افراط در مقابل خویش‌داری	.96609	2.60 00	درک دیگران
.87560	2.90 00	اعتماد اجتماعی	1.1352 9	2.80 00	تبعیت
.51640	4.60 00	سطح قانون‌مداری در جامعه	.56765	2.90 00	نوع‌دوستی
1.25167	2.70 00	میزان پایبندی جامعه به ارزش‌های اخلاقی	1.1595 0	2.70 00	روراستی و صداقت
.78881	2.80 00	فرهنگ چانه‌زنی	1.2516 7	2.70 00	اعتماد
1.10050	2.90 00	باور به مسئولیت اجتماعی	1.0801 2	2.50 00	آسیب‌پذیری از استرس
.52705	4.50 00	نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	.69921	2.60 00	تکانش خواهی
.73786	2.90 00	جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی	1.0328 0	2.80 00	خودآگاهی
.82327	2.70 00	پیروی از برنامه مدون	1.0749 7	2.60 00	افسردگی
1.13529	2.80 00	بکارگیری چک‌لیست‌ها	1.3165 6	2.80 00	خشم
1.07497	2.60 00	وجود دستورالعمل‌های مدون	1.3984 1	2.80 00	اضطراب
1.39841	2.80 00	بودجه‌بندی زمانی	1.3374 9	2.70 00	توانایی ادراکی

انحراف معیار	میانگ ین	عامل	انحراف معیار	میانگ ین	عامل
1.19722	2.90 00	تأییدیه‌های حسابرسی	.84327	2.60 00	توانایی تفکیک اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط
1.17851	2.50 00	فشار همتایان	1.1972 2	2.90 00	توانایی ساده‌سازی پیچیدگی‌ها
1.25167	2.70 00	تقسیم کار مناسب	.69921	4.40 00	مهارت‌های ارتباطی
1.39841	2.80 00	تخصص تیم حسابرسی	.91894	2.80 00	توانایی مواجهه و قضاوت در موارد استثنا
.96609	2.60 00	شناخت تیم حسابرسی از صنعت	.70711	4.50 00	ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی
.67495	2.70 00	برخورداری اعضای تیم حسابرسی از دانش بین‌رشته‌ای	.48305	2.70 00	توانایی به‌گزینی
.82327	2.70 00	حجم کار	.84327	2.60 00	اطمینان
.63246	2.80 00	پیچیدگی کار	.82327	2.70 00	سازگاری
1.22927	2.80 00	میزان استفاده از ابزارهای الکترونیکی در واحد مورد رسیدگی	.87560	2.90 00	میزان دانش
1.31656	2.80 00	برخورداری صنعت از قوانین خاص	.87560	2.90 00	خودکاری
1.22927	2.20 00	کیفیت کنترل‌های داخلی	.96609	2.60 00	تحمل استرس
1.25167	2.70 00	کیفیت شواهد	.73786	2.90 00	خلاقیت
1.17851	2.50 00	خوشنمایی و بدنامی مدیران	.94868	2.70 00	ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری
.48305	4.70 00	وجود ذی‌نفعان قدرتمند	1.1005 0	2.90 00	حق‌الزحمه حسابرس
.94868	2.70 00	نوع مالکیت شرکت	1.2472 2	4.00 00	رقابت در بازار حسابرسی
.99443	2.90 00	شکاف انتظاراتی بین ذی‌نفعان	.73786	2.90 00	وابستگی اقتصادی به صاحب‌کار

انحراف معیار	میانگین	عامل	انحراف معیار	میانگین	عامل
			.48305	2.70 00	شراکت با مؤسسات خدمات مالی

منبع: یافته‌های پژوهش

در این مرحله برای سنجش میزان اتفاق نظر از ضریب هماهنگی کندال استفاده می‌کنیم. مقدار این ضریب هنگام هماهنگی یا موافقت کامل برابر با یک و در زمان نبود هماهنگی برابر با صفر است. جزئیات نحوه تفسیر مقادیر مختلف این مقیاس در جدول (۳-۴) آمده است.

جدول (۳-۴): تفسیر مقادیر گوناگون ضریب هماهنگی کندال (اشمیت، ۱۹۹۷)

تفسیر	مقدار W
عدم اتفاق نظر	۰
اتفاق نظر اندک	کمتر از ۰,۵
اتفاق نظر متوسط	بین ۰,۵ تا ۰,۷
اتفاق نظر زیاد	بین ۰,۷ تا ۰,۹
اتفاق نظر خیلی زیاد	بین ۰,۹ تا ۱
اتفاق نظر کامل	۱

منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار ضریب هماهنگی کندال در دور اول اجرای دلفی در پژوهش حاضر همان‌طور که در جدول (۳-۵) آمده است، برابر با ۰,۳۴۳ به دست آمد که کمتر از ۰,۵ است لذا می‌توان گفت در دور اول دلفی اتفاق نظر اندک بین خبرگان وجود دارد.

جدول (۳-۵): ضریب هماهنگی کندال برای دور اول توزیع پرسشنامه دلفی

N	۱۰
Kendall's W(a)	۰,۳۴۳
Chi-Square	۲۱۹,۸۹۴
df	۱۲۲

Asymp. Sig.	.۰۰۰
-------------	------

منبع: یافته‌های پژوهش

#### ۳-۴. یافته‌های حاصل از دور دوم توزیع پرسشنامه دلفی

در دور دوم مجدداً پرسش‌نامه در اختیار اعضای پنل قرار گرفت اما با این تفاوت که این بار امتیاز هر عامل در دور اول آن نوشته شده بود تا افراد بتوانند باتوجه به دید جمعی، مجدداً نظر خود را نسبت به عوامل درج نمایند. نتایج این دور در جدول (۳-۶) آورده شده است.

جدول (۳-۶): نتایج دور دوم توزیع پرسشنامه دلفی

انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل	انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل
1.19722	2.9000	2.8000	وابستگی اقتصادی مؤسسه به خدمات محلی	1.22927	2.8000	2.9000	وجود خطاهای ادراکی
.99443	4.1000	4.4000	شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار	.63246	4.2000	4.5000	نبود مهارت و بینش کوانتومی
.87560	2.9000	2.9000	ریسک اقتصادی حوزه فعالیت صاحب‌کار	1.22927	2.8000	2.4000	داشتن سوءظن و بدگمانی
.91894	2.8000	2.9000	سوابق مالی صاحب‌کار	.99443	2.9000	2.6000	فردگرایی
.91894	2.8000	2.7000	حجم بدهی صاحب‌کار	.78881	4.2000	4.4000	محافظه‌کاری حسابرس
1.41814	2.7000	2.7000	وضعیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی	.56765	4.1000	4.3000	آن‌تروپی رفتاری حسابرس
.67495	2.7000	2.9000	تغییر نامتعارف حق‌الزحمه مدیران	1.31656	2.8000	2.8000	قدرت‌طلبی
1.15950	2.7000	2.8000	ریسک اقتصادی	1.19722	3.9000	4.2000	ضعف در مدیریت دانش فردی
1.28668	2.9000	2.5000	ثبات اقتصادی	1.28668	2.9000	2.9000	نبود قاطعیت
.56765	4.1000	4.5000	ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و...)	.91894	2.8000	2.9000	ساختار بوفالویی مؤسسات حسابرسی
.48305	4.7000	4.8000	حجم فساد اقتصادی در جامعه	.51640	4.4000	4.6000	جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس

انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل	انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل
.48305	4.7000	4.800 0	میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور	.67495	4.3000	4.300 0	تعصبات رفتاری حسابرس
.78881	2.8000	2.900 0	نظارت‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	1.22927	2.8000	2.700 0	تسلیم در برابر ارزش‌ها
.99443	2.9000	2.900 0	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	1.10050	2.9000	2.900 0	وجود رفتارهای ماکیاولیستی حسابرسان
.87560	2.9000	2.700 0	ضمانت اجرایی قوانین و دستورالعمل‌های موجود	1.15950	2.7000	2.500 0	تعلیق در قضاوت
.99443	2.9000	2.600 0	آیین رفتار حرفه‌ای	.63246	4.2000	4.500 0	ضعف در خودمدیریتی
.91894	2.8000	2.900 0	آموزش‌های ضمن خدمت	.99443	2.9000	2.500 0	خودکنترلی ضعیف
.87560	2.9000	2.900 0	نظارت بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی	.66667	3.0000	2.900 0	فعالیت‌های پیچیده
1.39841	2.8000	2.700 0	توزیع عادلانه پرونده‌های حسابرسی (بخش‌بندی مناسب بازار)	1.26491	2.6000	2.600 0	هیجان‌خواهی
.94868	2.7000	2.800 0	ریسک سیاسی کشور	1.13529	2.8000	2.800 0	انحراف توجه حسابرسان
1.05935	3.7000	4.000 0	ثبات سیاسی کشور	1.19722	2.9000	2.900 0	هیجان‌های منفی
.52705	4.5000	4.700 0	خلأهای قانونی	1.22927	2.8000	2.800 0	ضعف در تخیل
1.22927	2.8000	2.900 0	ریسک دعاوی حقوقی	.73786	2.9000	2.900 0	جهت‌گیری غیراخلاقی حسابرس
.73786	2.9000	2.800 0	تغییرات مکرر قوانین و مقررات	.91894	2.8000	2.900 0	عواطف منفی
.87560	2.9000	2.800 0	تعدد قوانین	.67495	2.7000	2.800 0	کنش‌های نامناسب
1.52388	2.9000	2.600 0	تفسیرپذیری قوانین	.84327	2.6000	2.800 0	دیدگاه‌های سنتی

انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل	انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل
1.10050	2.9000	2.400 0	تطابق سرعت تغییر قوانین با تغییر شرایط حاکم بر کسب و کارها	1.03280	3.2000	2.700 0	احتیاط در تصمیم‌گیری
1.08012	2.5000	2.600 0	مشروعیت دولت	1.34990	2.6000	2.400 0	ضعف در پیگیری
.73786	2.9000	2.900 0	فاصله قدرت	1.25167	3.3000	2.600 0	تلاش برای موفقیت
.63246	2.8000	2.700 0	اجتناب از عدم قطعیت	.94868	2.7000	2.800 0	وظیفه‌شناسی
1.13529	2.8000	2.800 0	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	1.19722	2.9000	2.900 0	نظم و انضباط
1.13529	2.8000	2.600 0	مردسالاری در مقابل زن‌سالاری	1.19722	2.9000	2.400 0	شایستگی
.99443	2.9000	2.900 0	جهت‌گیری بلندمدت در برابر جهت‌گیری کوتاه‌مدت	1.07497	2.4000	2.700 0	تواضع
1.08012	2.5000	2.900 0	افراط در مقابل خوب‌بین‌داری	1.10050	2.9000	2.600 0	درک دیگران
.82327	2.7000	2.900 0	اعتماد اجتماعی	1.31656	2.8000	2.800 0	تبعیت
.67495	4.3000	4.600 0	سطح قانون‌مداری در جامعه	.91894	2.8000	2.900 0	نوع دوستی
1.07497	2.4000	2.700 0	میزان پایبندی جامعه به ارزش‌های اخلاقی	1.19722	2.9000	2.700 0	روراستی و صداقت
.73786	2.9000	2.800 0	فرهنگ چانه‌زنی	1.47573	2.8000	2.700 0	اعتماد
1.17379	2.6000	2.900 0	باور به مسئولیت اجتماعی	1.31656	3.2000	2.500 0	آسیب‌پذیری از استرس
.47140	4.0000	4.500 0	نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	1.08012	2.5000	2.600 0	تکانش خواهی
.96609	2.4000	2.900 0	جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی	.99443	2.9000	2.800 0	خودآگاهی
.73786	2.9000	2.700 0	پیروی از برنامه مدون	1.42984	2.6000	2.600 0	افسردگی

انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل	انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل
.73786	2.9000	2.800 0	بکارگیری چکلیست‌ها	1.37032	2.9000	2.800 0	خشم
.91894	2.8000	2.600 0	وجود دستورالعمل‌های مدون	1.49443	2.7000	2.800 0	اضطراب
1.39841	2.8000	2.800 0	بودجه‌بندی زمانی	1.31656	2.8000	2.700 0	توانایی ادراکی
1.03280	2.8000	2.900 0	تأییدیه‌های حسابرسی	1.26491	2.6000	2.600 0	توانایی تفکیک اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط
1.05935	2.7000	2.500 0	فشار هم‌تایان	1.59513	3.1000	2.900 0	توانایی ساده‌سازی پیچیدگی‌ها
1.03280	2.8000	2.700 0	تقسیم کار مناسب	1.44914	4.1000	4.400 0	مهارت‌های ارتباطی
1.07497	2.6000	2.800 0	تخصص تیم حسابرسی	1.31656	2.8000	2.800 0	توانایی مواجهه و قضاوت در موارد استثنا
.84327	2.4000	2.600 0	شناخت تیم حسابرسی از صنعت	.69921	4.4000	4.500 0	ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی
1.05935	2.7000	2.700 0	برخورداری اعضای تیم حسابرسی از دانش بین‌رشته‌ای	.94868	2.7000	2.700 0	توانایی به‌گزینی
1.26491	2.6000	2.700 0	حجم کار	.73786	2.9000	2.600 0	اطمینان
.67495	2.7000	2.800 0	پیچیدگی کار	.91894	2.8000	2.700 0	سازگاری
1.41814	2.7000	2.800 0	میزان استفاده از ابزارهای الکترونیکی در واحد مورد رسیدگی	1.10050	2.9000	2.900 0	میزان دانش
.73786	2.9000	2.800 0	برخورداری صنعت از قوانین خاص	1.37032	2.9000	2.900 0	خودکاری
1.26491	2.6000	2.200 0	کیفیت کنترل‌های داخلی	1.56702	2.7000	2.600 0	تحمل استرس
.84984	2.5000	2.700 0	کیفیت شواهد	1.22927	2.8000	2.900 0	خلاقیت

انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل	انحراف معیار	میانگین ۲	میانگین ۱	عامل
1.64655	2.6000	2.5000	خوشنامی و بدنامی مدیران	1.13529	2.8000	2.7000	ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری
.82327	4.3000	4.7000	وجود ذی‌نفعان قدرتمند	1.77951	2.5000	2.9000	حق‌الزحمه حسابرس
1.13529	2.8000	2.7000	نوع مالکیت شرکت	.73786	3.9000	4.0000	رقابت در بازار حسابرسی
.78881	2.8000	2.9000	شکاف انتظاراتی بین ذی‌نفعان	1.25167	2.7000	2.9000	وابستگی اقتصادی به صاحب‌کار
				1.05935	2.7000	2.7000	شراکت با مؤسسات خدمات مالی

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۷-۳): ضریب هماهنگی کندال برای دور دوم توزیع پرسشنامه دلفی

N	۱۰
Kendall's W(a)	۰,۷۳۶
Chi-Square	۲۸۸,۰۰۲
df	۱۲۲
Asymp. Sig.	۰,۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

ضریب هماهنگی کندال در این مرحله ۰,۷۳۶ به دست آمده است. به دلیل قرارگرفتن ضریب بین بازه ۰,۷ تا ۰,۹ می‌توان گفت در دور دوم دلفی اتفاق نظر زیاد بین خبرگان وجود دارد و نتایج بیانگر بهبود روند، به میزان قابل توجهی می‌باشد و اختلاف نظر به حداقل رسیده است. پس از اینکه اتفاق نظر زیاد بین اعضای خبرگان حاصل شد، پایان مراحل دلفی می‌باشد. مطابق اطلاعات مندرج در جدول (۳-۶)، میانگین متغیرهای نبود مهارت و بینش کوانتومی، محافظه‌کاری حسابرس، آنتروپی رفتاری حسابرس، ضعف در مدیریت دانش فردی، جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس، تعصبات رفتاری حسابرس، ضعف در خودمدیریتی، مهارت‌های ارتباطی، ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی، رقابت

در بازار حسابرسی، ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و ...)، حجم فساد اقتصادی در جامعه، میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور، ثبات سیاسی کشور، خلأهای قانونی، سطح قانون‌مداری در جامعه، نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی و وجود ذی‌نفعان قدرتمند از عدد ۳ (حد وسط داده‌ها در طیف لیکرت) بالاتر است؛ لذا نتایج نشان می‌دهد تأثیر این عوامل بر ایجاد شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان از منظر خبرگان بالای حد متوسط می‌باشد. در مجموع، عواملی که در دور دوم دلفی دارای امتیاز بالای 3 بودند، به‌عنوان عوامل اثرگذار شناسایی و طبق جدول (۳-۸) گروه‌بندی شدند. در نهایت، شکل (۳-۱) نشان‌دهنده عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان است.

جدول (۳-۸): دسته‌بندی متغیرها

مقوله اصلی	عوامل اصلی	عوامل فرعی
عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان	عوامل فرهنگی - اجتماعی	جامعه‌پذیری ضعیف حسابرسان، مهارت‌های ارتباطی، ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سطح قانون‌مداری در جامعه، نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی
	عوامل اقتصادی	رقابت در بازار حسابرسی، شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار، حجم فساد اقتصادی در جامعه، میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور
	عوامل سیاسی	ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و ...)، ثبات سیاسی کشور، خلأهای قانونی، وجود ذی‌نفعان قدرتمند
	ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان	نبود مهارت و بینش کوانتومی، محافظه‌کاری حسابرسان، آنتروپی رفتاری حسابرسان، ضعف در مدیریت دانش فردی، تعصبات رفتاری حسابرسان، ضعف در خودمدیریتی

منبع: یافته‌های پژوهش



شکل (۳-۱): عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس

منبع: یافته‌های پژوهش

#### ۴. نتیجه گیری و پیشنهادات

از آنجا که گزارش حسابرسی به عنوان محصول نهایی کار حسابرس، ذی نفعان بسیاری دارد که بین آن‌ها همواره تضاد منافع برقرار است، عملکرد حرفه‌ای حسابرس اهمیت بسزایی دارد. اعمال شک و تردید حرفه‌ای از جمله لازمه‌های کار حسابرسی است که استانداردهای حسابرسی نیز حسابرس را ملزم به رعایت آن کرده‌اند. شکاک بودن حرفه‌ای در حسابرسی چالش برانگیز است زیرا حسابرسان اعمال سطح درستی از شک و تردید حرفه‌ای را دشوار می‌دانند. علاوه بر این، تعریف تردید حرفه‌ای نیز دشوار است و محققان با دیدگاه‌های متناقضی در مورد آن مواجه هستند (شوب، ۱۹۹۶؛ نلسون، ۲۰۰۹؛ هرت و همکاران، ۲۰۱۳). برای اتخاذ تدابیری برای بهبود شک و تردید حرفه‌ای، باید درک بهتری از مفاهیمی که زیربنای آن هستند و عواملی که در سطوح مختلف ساختاری بر آن تأثیر می‌گذارند، وجود داشته باشد. موضوعی که در این پژوهش مورد تمرکز قرار گرفته این است که چه عواملی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس اثرگذار هستند؟ همان‌طور که یافته‌های پژوهش حکایت دارد، به‌طور کلی عوامل فرهنگی - اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و روان‌شناختی قادر هستند شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهند.

گیرت هافستد نظریه پرداز برجسته فرهنگی و استاد مردم‌شناسی، خاطرنشان می‌سازد که فرهنگ تقریباً بر هر جنبه‌ای از زندگی حرفه‌ای و شخصی تأثیر می‌گذارد، اما مردم اغلب از چگونگی تأثیر فرهنگ بر اعمال خود آگاه نیستند (اندرسون، ۲۰۱۲). البته لازم است این موضوع مورد توجه قرار گیرد که برخورداری افراد از انواع مهارت‌ها لزوماً به این معنا نیست که آن‌ها این مهارت‌ها را به کار می‌گیرند. از این رو، باید محرک‌هایی وجود داشته باشد. در این پژوهش مشاهده شد که جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس، مهارت‌های ارتباطی، ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سطح قانون‌مداری در جامعه، نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار هستند پس هریک از این عوامل قادر هستند نقش یک محرک را ایفا کنند و حسابرس را برای به‌کارگیری تردید حرفه‌ای تحریک نمایند. برای مثال، زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) عقیده دارند که پاسخگویی نشان می‌دهد حسابرس می‌تواند کار حسابرسی را به‌خوبی و به‌موقع انجام دهد، متقاعد شده است که کارش به‌دقت مورد بررسی قرار گرفته، توسط ناظر بررسی می‌شود و به کارفرما پاسخگو است.

نمی‌توان این واقعیت را نادیده انگاشت که عوامل اقتصادی همواره انگیزه کاری افراد را در همه حرفه‌ها تحت تأثیر قرار داده است؛ این عوامل می‌توانند مربوط به اقتصاد کشور، مؤسسه حسابرسی و یا صاحب کار باشند. نتایج پژوهش ما نشان داد که رقابت در بازار حسابرسی، شفافیت مالی سیستم صاحب کار، حجم فساد اقتصادی در جامعه و میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور از جمله عوامل

اقتصادی تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان هستند. نکته قابل توجه در این بخش این است که میزان تأثیرگذاری برخی عوامل ممکن است در طول زمان دستخوش تغییر شود. مثلاً تأثیر حق الزحمه بر تردید حرفه‌ای حسابرس، در گذشته و در بسیاری پژوهش‌های داخلی قابل توجه ارزیابی شده بود اما در پژوهش حاضر از منظر خبرگان این عامل تأثیرگذاری قبل را نداشت. جستجوی علت از خبرگان منتج به دریافت این موضوع شد که تغییر سیاست‌ها و در نظر گرفتن یک رقم قابل قبول به عنوان حداقل قیمت برای خدمات حسابرسی، تأثیر این عامل را کم‌رنگ‌تر نموده است؛ چراکه در گذشته درآمد پایین برخی پرونده‌های حسابرسی، انگیزه کافی برای اعمال سطح مناسبی از شک و تردید حرفه را در حسابرس ایجاد نمی‌کرد.

نتایج پژوهش ما در رابطه با عوامل سیاسی نشان داد که ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و ...)، ثبات سیاسی کشور، خلأهای قانونی و وجود ذی‌نفعان قدرتمند بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار هستند. لازم به ذکر است، ساختار اقتصادی و سیاسی یک کشور رابطه تنگاتنگ و در عین حال پیچیده‌ای با یکدیگر دارند؛ به گونه‌ای که ساختار و فضای سیاسی کشور به عنوان سیستم هدایتگر مدیریت اقتصادی کشور که منعکس‌کننده تفکرات اقتصادی آن سیستم سیاسی است، شناخته می‌شود. از این رو هرگونه اختلال در فضای سیاسی کشور نظیر بی‌ثباتی سیاسی می‌تواند منجر به آسیب بر پیکره اقتصادی جامعه شده و حرکت طبیعی اقتصاد را مختل نماید (درینی و همکاران، ۱۳۹۵).

در نهایت، نتایج پژوهش ما تأثیر ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان شامل نبود مهارت و بینش کوانتومی، محافظه‌کاری حسابرس، آنتروپی رفتاری حسابرس، ضعف در مدیریت دانش فردی، تعصبات رفتاری حسابرس و ضعف در خودمدیریتی را بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس مورد تأیید قرار داد. تحقیقات تجربی در گذشته نشان داده است که توانایی شناختی نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری در فرایند حسابرسی ایفا می‌کند (بونر و لوئیس ۱۹۹۰؛ گیبنز ۱۹۸۴؛ و نلسون و تان ۲۰۰۵). حسابرسانی که میزان انعطاف‌پذیری شناختی در آنها بیشتر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد با سطح قابل قبول ریسک هستند. هرچقدر حسابرسان در انجام وظایف خود از آزادی عمل و انعطاف‌پذیری شناختی بالاتری برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیشتری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به قبول سطح منطقی‌تری از ریسک، بیشتر توجه خواهند نمود (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۱). حسابرسان از سیستم شهودی و سیستم فرایندهای شناختی آگاهانه استفاده می‌کنند تا به سطح مناسبی از شک و تردید حرفه‌ای برسند که در قضاوت‌ها و تصمیمات آنها نمود پیدا می‌کند. زمانی که حسابرسان

نتوانند شک و تردید حرفه‌ای کافی را اعمال کنند مشکل‌ساز است زیرا کیفیت حسابرسی آسیب خواهد دید.

باتوجه به نقش تأثیرگذار عوامل روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که هنگام جذب نیرو نسبت به انجام مصاحبه روان‌شناسانه اهتمام ویژه داشته باشند و همچنین برای حسابرسان دوره‌های آموزشی سازمان‌یافتگی شخصیت برگزار گردد تا بدین ترتیب ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاقی در آن‌ها رشد و توسعه یابد. همچنین شایسته است که مدیران ارشد مؤسسات حسابرسی نسبت به برقراری فضای نقد و گفتگو همت بگمارند تا حسابرسان رتبه پایین‌تر تحت سلطه مافوق قرار نگرفته و استقلال آن‌ها برای اعمال سطح مناسب شک و تردید حرفه‌ای تنزل پیدا نکند. هرچند تعیین حداقل دستمزد برای مؤسسات حسابرسی تا حدودی اثر عامل اقتصادی بر تردید حرفه‌ای حسابرس را تعدیل کرده است، محاسبه دستمزد کارکنان مؤسسات حسابرسی به صورت ساعتی و همچنین مشارکت‌دادن مؤسسات خدمات مالی در انجام پرونده‌های حسابرسی که بسیار رایج است، همچنان تردید حرفه‌ای حسابرسان را تهدید می‌کند. از این رو ضرورت دارد که ضمن نظارت بیشتر بر فعالیت‌های مؤسسات خدمات مالی، برای اصلاح سازوکار پرداخت دستمزد در مؤسسات حسابرسی نیز تدابیر لازم صورت گیرد. انتظار می‌رود جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی کشور از ظرفیت جامعه علمی و دانشگاهی برای آموزش و ارتقای نیروی انسانی و همچنین اجرایی نمودن اولویت‌های پژوهشی جامعه بهره‌گیری نماید.

در رابطه با محدودیت‌های پژوهش حاضر نیز می‌توان گفت که تکنیک دلفی اگرچه مزایای بسیاری از جمله انعطاف‌پذیری دارد، همواره با یک‌سری محدودیت‌ها نیز همراه است. در درجه اول می‌توان گفت از آنجاکه ارزیابی دقیق میزان تعهد اعضای دلفی به پژوهش برای پژوهشگر تقریباً ناممکن است، همواره این احتمال وجود دارد که مشارکت‌کنندگان در پژوهش دلفی دلسوزانه و باحوصله پاسخگوی سؤالات نباشند. ذکر این نکته ضروری است که برخی خبرگان دارای ضعف مشهود در فن بیان و قدرت انتقال مطالب هستند. اغلب حسابداران رسمی به‌ویژه افراد شاغل در مؤسسات بزرگ حسابرسی، به دلیل مشغله‌های زیاد کاری حاضر به مشارکت در انجام پژوهش نیستند. این شرایط موجب می‌گردد که روش دلفی گاهی روشی بسیار زمان‌بر باشد و علاوه بر این، روش نمونه‌گیری تصادفی نیز قابل اجرا نباشد. روش گلوله برفی در مواقعی که دسترسی به اعضای جامعه آماری به راحتی امکان‌پذیر نباشد، بهترین گزینه است؛ اما این روش نیز محدودیت‌هایی ایجاد می‌کند. به‌عنوان مثال، اعضای نمونه آماری که مسئولیت معرفی عضو بعدی را بر عهده دارند ممکن است افراد همسو و نزدیک به خود را معرفی نمایند.

در این پژوهش ما مشارکت کنندگان را فارغ از اینکه مؤسسه حسابرسی محل فعالیت آن‌ها چه رتبه‌ای دارد، انتخاب کردیم. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی رتبه مؤسسات حسابرسی مورد توجه قرار گیرد و نتایج مقایسه‌ای ارائه گردد.

## منابع

۱. احمدی حصار، فرشاد، پاکدل، عبدالله، و رضایی شریف، علی (۱۳۹۷). تحلیل عوامل مؤثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان (مطالعه موردی حسابرسان دیوان محاسبات). دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۲): ۲۳۱-۲۵۰.
۲. درینی، ولی محمد، اسماعیل پورمقدم، هادی، و دهباشی، وحید (۱۳۹۵). تجزیه و تحلیل تأثیر بی‌ثباتی سیاسی با توجه به موقعیت ژئوپلیتیکی ایران بر تجارت بین‌الملل، پژوهش‌های سیاسی جهان اسلام، ۶ (۳۵): ۱۱۹-۱۰۱.
۳. ندیس، ایان (۱۳۹۷). تئوری حسابرسی. ترجمه غلامرضا کرمی، حامد عمرانی و امید آخوندی، چاپ دوم، تهران، انتشارات نگاه دانش.
۴. رضایی لاله، محمد، و متوسل، مرتضی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر ویژگی‌های شغلی بر میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان (مطالعه موردی: حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی)، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و حسابرسی پویا، تهران.
۵. عزیز، یوسف، سپهری، پطرو، و ایمان‌زاده، پیمان (۱۴۰۱). تأثیر توانایی‌های شناختی - رفتاری حسابرسان بر پذیرش ریسک حسابرسی. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱ (۴۰): ۳۳۷-۳۵۳.
۶. نوروش، ایرج، حیدری، مهدی، و زارع‌زادگان، امید (۱۳۹۰). حسابرسی ۱. تهران. انتشارات کتاب نو.
۷. ولیان، حسن، و صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷ (۲۵)، ۱۱-۲۸.
8. Anderson, A. W. (2012). The characteristics of a successful auditor. Kansas Society of CPAs.
9. Bonner, S.E., and B.L. Lewis. (1990). Determinants of auditor expertise. Journal of Accounting Research 28: 1-20.
10. Dubinsky, A.J. & Loken, B. (1989). Analyzing ethical decision making in marketing. Journal of Business Research 19(3): 83-107.
11. Ferrel, O.C. & Gresham, L.G. (1985). A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. Journal of Marketing 49(2): 87-96.
12. Gibbins, M. (1984). Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting. Journal of Accounting Research 22: 103-125.
13. Gul, F. A. (2006). Auditors' response to political connections and cronyism in Malaysia. Journal of Accounting Research, 44(5), 931-963.
14. Hamilton, J. (2011). Big four firms comment on u.k. proposals on professional skepticism. International Developments, April 2011.

15. Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45-97.
16. Khaleel, R. A., Aghaei, M. A., Rami, B. K., & Sepasi, S. (2023). Long-term effect of economic status on auditors' professional skepticism. *Periodicals of Engineering and Natural Sciences*, 11(4), 123-132.
17. Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1-34.
18. Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(s-1), 41-71.
19. Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*, 28(4), 379-394.
20. Ratna, T. D., & Anisykurlillah, I. (2020). The Effect of Experience, Independence, and Gender on Auditor Professional Scepticism with Professional Ethics as Moderating. *Accounting Analysis Journal*, 9(2), 138-145.
21. Shanteau, J. (1992). Competence in experts: The role of task characteristics. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 53(2): 252-266.
22. Shaub MK (1996) Trust and suspicion: the effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients. *Behav Res Acc* 8:154-174
23. Toba, Y. (2011). Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 47, 83-116.
24. Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2014). Professional skepticism in practice: an examination of the influence of accountability on professional skepticism. Working paper, California Polytechnic State University, San Luis Obispo, Boston College, and University of Central Florida.
25. Ying, S. X., Patel, C., & Pan, P. (2020). The influence of peer attitude and inherent scepticism on auditors' sceptical judgments. *Accounting and Business Research*, 50(2), 179-202.
26. Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, 15(2), 79-87.

