

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

### نوع مقاله: پژوهشی

نفیسه فلاح کریمی گوکه<sup>۱</sup>

مجتبی ملکی چوبri<sup>۲</sup>

صغری براری نوکاشتی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۱/۱/۱۴۰۲

تاریخ دریافت: ۹/۱۵/۱۴۰۲

### چکیده

هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان در ابعاد مختلف با استفاده از تکنیک دلفی است. بهمنظور 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 اعضا جامعه حساباران رسمی را به عنوان خبرگان حسابرسی در نظر گرفتیم و نمونه را به روش گلوله برای انتخاب کردیم، نتایج نشان داد جامعه پذیری ضعیف حسابرس، مهارت‌های ارتباطی، ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سطح قانون‌مداری در جامعه، نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی 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، خلاهای قانونی و وجود ذی‌نفعان قدرتمند را تیز می‌توان از عوامل سیاسی مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان برشمود. علاوه بر این، نتایج حکایت از تأثیر ویژگی‌های روان‌شناسی حسابرس بر شک و تردید حرفه‌ای او دارد که اثرگذاری ویژگی‌های نبود مهارت و بینش کوانتومی،

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.  
Nafise.fallahkarimi@yahoo.com

<sup>۲</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول)  
Mojtaba.malekichoobari@iau.ac.ir

<sup>۳</sup> 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 حسابسان، تکنیک دلفی  
**طبقه‌بندی JEL:** G41, M40, M42

**مقدمه**

طبق ISA200 تردید حرفه‌ای عبارت است از نگرشی که متنضم‌یک ذهن پرسشگر (هشیاری) نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف برآمده از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است. حسابرس باید شرایطی را که ممکن است موجب تحریف بالهمیت در صورت‌های مالی شود، شناسایی کند (Dennis<sup>۱</sup>, ۱۳۹۷).

تردیدکردن در حوزه حسابرسی، با پرسشگری درباره دلایل پذیرش ادعاهایی که اظهارنظر حسابرس 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 گستردگی اطلاعات»، «افزایش کشف تناقضات» و «افزایش خلق بدیلهای» (Dennis, ۱۳۹۷). شک و تردید حرفه‌ای در حسابرسی یک مفهوم ترکیبی است که از بعد معرفتی و بعد روان‌شنختی 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 حسابرس برای طرح سؤال در یک زمینه حسابرسی خاص است و اساساً با اندازه‌گیری عمق و نفس ذهن پرسشگر حسابرس ارتباط دارد (Toba<sup>۲</sup>, ۲۰۱۱). نلسون<sup>۳</sup> (۲۰۰۹)، مفهوم تردید حرفه‌ای را در دو دسته تقسیم‌بندی می‌کند: خنثی (بی‌طرفانه) و فرضی (احتمالی). به عنوان نمونه‌ای از دیدگاه بی‌طرفانه بدینی 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 تعصی را تصور نمی‌کند". در مقابل، نمونه‌هایی از موقعیت تردید احتمالی را می‌توان در ISA 200 یافت، جایی که بدینی حرفه‌ای به عنوان "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 میان‌فردي، اعتمادبه‌نفس و خودرأي بودن بر شمردنند. بدینی حسابرس

1 Dennis

2 Toba

3 Nelson

4 Hurt 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. بدینی حرفه‌ای یکی از عواملی است که روی بهبود عملکرد حسابرس تأثیر می‌گذارد. حسابرس به عنوان شخصی ذی صلاح 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 روان‌شناسی، 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 مباشرتی مدیریت با مناسب‌ترین شکل و محتوا می‌باشد. از طرف دیگر، سهامداران علاقمند 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، حسابرس مستقل به عنوان یک شخص شهادت دهنده بی‌طرف و باکفایت نقش آفرینی می‌کند. حسابرس مستقل همچنین به عنوان 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 افسای مربوط به آن‌ها با پیچیدگی‌هایی همراه بوده است. به این دلیل، نیاز به یک حسابرس حرفه‌ای آگاه به اصول پذیرفته شده حسابداری برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهنده‌گان 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 حسابرسی را به عنوان یک فرایند مشروعیت‌بخش تلقی کنیم، شاید بهتر باشد که نخست این پرسش را پاسخ دهیم که حسابرسی چه چیزی تولید می‌کند؟ «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 آبین رفتار حرفه‌ای، آموزش حسابرس، ارزش‌های اعلام شده 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 این‌گذشته، یک رشته اخیر از ادبیات حسابداری و مالی با استفاده از داده‌های بین‌کشوری بررسی می‌کند که چگونه انگیزه‌های مدیران شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کنندگان، حسابران و سایر فعالان بازار با توجه به ساختار نهادی کشوری که شرکت‌ها در آن مستقر هستند، شکل می‌گیرد. این ساختارهای نهادی شامل سیستم قضایی یک کشور، قوانین اوراق بهادر، سیستم مالیات و اقتصاد سیاسی است. انتظار می‌رود انگیزه‌ها خصوصیات اعداد حسابداری را "از طریق تعامل پیچیده‌ای از استانداردهای حسابداری، فشارهای قانونی، بازاری، نظری و سیاسی و اختیار گزارشگری اعمال شده 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<sup>۶</sup> (۲۰۲۳) «تأثیر بلندمدت وضعیت اقتصادی بر تردید حرفه‌ای حسابران» را در کشور عراق مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در بیان نتایج پژوهش خود اعلام کردند که پس از دوره‌های طولانی توسعه اقتصادی، کمبود حسابران بدین در یک منطقه به وجود می‌آید. راتنا و انیسیکورلا<sup>۷</sup> (۲۰۲۰) "تأثیر تجربه، استقلال و جنسیت بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس با درنظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای به عنوان متغیر تغییر کننده" را مطالعه کردند. نمونه این پژوهش مشتمل از ۸۳ حسابرس بود که به پرسشنامه پاسخ دادند. نتایج این مطالعه نشان داد که تجربه حسابران،

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 بدینی حرفه‌ای حسابرسان ندارد.

بینگ و همکاران<sup>۱</sup> (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 کلامبرداری واقعی ثبت شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادر 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 بپردازنند. نتایج کار آن‌ها تأیید کرد که وقتی نگرش همتا تأکید زیاد (کم) بر بدینی فرهنگی چین، جایی که حفظ هماهنگی با (کمتر شکاک) هستند. نتایج نشان می‌دهد که در زمینه فرهنگی چین، 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 با تجربه‌تر 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 بدینی ذاتی بیشتری دارند، قوی‌تر از کسانی است که دارای سطح پایین‌تری از بدینی ذاتی هستند.

وسترمن و همکاران<sup>۲</sup> (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 با تجربه را بررسی کردند. نتایج نشان داد که مתחصصان 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. بر عکس، 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 بدینی حرفه ای حسابرسان را بررسی کردند و دریافتند که سطح بالاتر خودشیفتگی منجر به سطح بیشتری از شک و تردید حرفه ای 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 به عنوان متغیرهای اثرگذار در مهارت‌های حسابرسان مطرح هستند.

رضایی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی "تأثیر هویت سازمانی و حرفة‌ای بر تردید حرفة‌ای 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 مؤسسه‌سات بخش خصوصی حسابرسی بود. پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس معادلات ساختاری، نتایج نشان داد که هویت‌سازمانی و هویت حرفة‌ای تأثیر معنادار و مثبت بر ابعاد تردید حرفة‌ای شامل جستجوی دانش، وقfe در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتمادبه نفس و ذهن پرسشگر دارد.

ولیان و همکاران (۱۳۹۶)، با انجام پژوهشی اقدام به "طراحی مدل تحلیل تفسیری- ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفة‌ای حسابرسان" کردند. این پژوهش در بازه زمانی یک ساله بین خردادماه ۱۳۹۵ تا خردادماه ۱۳۹۶ انجام شد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اساسی‌ترین عوامل تردید حرفة‌ای بر اساس مدل طراحی شده، 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 کم اثرترین عامل بر تردید حرفة‌ای حسابرسان، بعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به عنوان 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 به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفة‌ای 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 پاسخ‌دهنده‌گان دنبال می‌کند. مراحل پیاده‌سازی تکنیک دلفی در این پژوهش را در شکل (۱-۲) مشاهده می‌کنید:



شكل (۱-۲): مراحل پیاده سازی دلفی

منبع: یافته‌های پژوهش

در این پژوهش ما روی اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور به عنوان متخصصین حوزه حسابرسی مطالعه می‌کنیم. به طور کلی، شرکت‌کنندگان در دلفی باید متخصصین یا خبرگانی باشند که دارای چهار خصوصیت دانش و تجربه در موضوع، تمايل، 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 بهره گرفتیم SPSS.

### ۳. یافته‌های پژوهش

#### ۱-۳. 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	۳۸ 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

با توجه 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 مردک 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 (۲-۳): عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان

کد	عامل	کد	عامل
A63	وابستگی اقتصادی مؤسسه به خدمات محلی	A1	وجود خطاهای ادراکی
A64	شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار	A2	نبوت مهارت و بینش کوانتموی
A65	ریسک اقتصادی حوزه فعالیت صاحب‌کار	A3	داشتن سوءظن و بدگمانی
A66	سوابق مالی صاحب‌کار	A4	فردگرایی
A67	حجم بدھی صاحب‌کار	A5	محافظه‌کاری حسابرس
A68	وضعیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی	A6	آنتروبی رفتاری حسابرس
A69	تغییر نامتعارف حق‌الزحمه مدیران	A7	قدرت‌طلبی
A70	ریسک اقتصادی	A8	ضعف در مدیریت دانش فردی
A71	ثبات اقتصادی	A9	نبوت قاطعیت
A72	ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و...)	A1 0	ساختار بوفالوبی مؤسسات حسابرسی
A73	حجم فساد اقتصادی در جامعه	A1 1	جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس
A74	میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور	A1 2	تعصبات رفتاری حسابرس
A75	نظرات‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	A1 3	تسلیم در برابر ارزش‌ها
A76	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	A1 4	وجود رفتارهای ماکیاولیستی حسابرسان
A77	ضمانات اجرایی قوانین و دستورالعمل‌های موجود	A1 5	تعليق در قضایت
A78	آینین رفتار حرفه‌ای	A1 6	ضعف در خودمدیریتی
A79	آموزش‌های ضمن خدمت	A1 7	خودکنترلی ضعیف
A80	نظرات بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی	A1 8	فعالیت‌های پیچیده
A81	توزيع عادلانه پرونده‌های حسابرسی (بخش‌بندی مناسب بازار)	A1 9	هیجان‌خواهی
A82	ریسک سیاسی کشور	A2 0	انحراف توجه حسابرسان
A83	ثبات سیاسی کشور	A2 1	هیجان‌های منفی
A84	خلافهای قانونی	A2 2	ضعف در تخیل

عامل	کد	عامل	کد
ریسک دعاوی حقوقی	A85	جهت‌گیری غیراخلاقی حسابرس	A2 3
تفییرات 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	تبیعت	A3 5
سطح قانون‌مداری در جامعه	A98	نوع دوستی	A3 6
میزان پایبندی جامعه به ارزش‌های اخلاقی	A99	روراستی 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 مرتب و غیرمرتب	A4 6
فشار همتایان	A10 9	توانایی ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	A4 7
تقسیم کار مناسب	A11 0	مهارت‌های ارتباطی	A4 8
تخصص تیم حسابرسی	A11 1	توانایی مواجهه و قضاوت در موارد استثنایی	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 حرفاء حسابرسان را با توجه به طیف لیکرت مشخص نمایند.

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

انحراف معیار	میانگین	عامل	انحراف معیار	میانگین	عامل
1.13529	2.8000	وابستگی اقتصادی مؤسسه به خدمات محلی	.73786	2.9000	وجود خطاهای ادارکی
.51640	4.4000	شفاقیت مالی سیستم صاحب کار	.70711	4.5000	نیود مهارت و بینش کوانسومی
.56765	2.9000	ریسک اقتصادی حوزه فعالیت صاحب کار	.69921	2.4000	داشتن سوءظن و بدگمانی
.56765	2.9000	سوابق مالی صاحب کار	.84327	2.6000	فردگرایی
.94868	2.7000	حجم بدھی صاحب کار	.69921	4.4000	محافظه کاری حسابرس
1.25167	2.7000	وضعیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی	.67495	4.3000	آنتروپی رفتاری حسابرس
.87560	2.9000	تغییر نامتعارف حق الزحمه مدیران	.91894	2.8000	قدرت طلبی
1.39841	2.8000	ریسک اقتصادی	.63246	4.2000	ضعف در مدیریت دانش فردی
1.26930	2.5000	ثبت اقتصادی	.87560	2.9000	نیود قاطعیت
.52705	4.5000	ساختم اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و...)	.73786	2.9000	ساختمار بوفالویی مؤسسه حسابرسی
.42164	4.8000	حجم فساد اقتصادی در جامعه	.51640	4.6000	جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس
.42164	4.8000	میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور	.48305	4.3000	تعصبات رفتاری حسابرس

انحراف معیار	میانگین	عامل	انحراف معیار	میانگین	عامل
.73786	2.90 00	نظرات‌های 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 ماقیاولیستی حسابرسان
1.25167	2.70 00	ضمانت اجرایی قوانین و دستورالعمل‌های موجود	.70711	2.50 00	تعليق 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	نظرات بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی	.73786	2.90 00	فعالیت‌های پیچیده
.94868	2.70 00	توزيع 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	خلأهای 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	مشروعيت دولت	.84327	2.40 00	ضعف در پیگیری

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

انحراف معیار	میانگین	عامل	انحراف معیار	میانگین	عامل
1.19722	2.9000	تاییدیه‌های حسابرسی	.84327	2.6000	توانایی تفکیک اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط
1.17851	2.5000	فشار همتایان	1.19722	2.9000	توانایی ساده‌سازی پیچیدگی‌ها
1.25167	2.7000	تقسیم کار مناسب	.69921	4.4000	مهارت‌های ارتباطی
1.39841	2.8000	تخصص تیم حسابرسی	.91894	2.8000	توانایی مواجهه و قضاوت در موارد استثنایی
.96609	2.6000	شناخت تیم حسابرسی از صنعت	.70711	4.5000	ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی
.67495	2.7000	برخورداری اعضای تیم حسابرسی از دانش بین‌رشته‌ای	.48305	2.7000	توانایی به‌گزینی
.82327	2.7000	حجم کار	.84327	2.6000	اطمینان
.63246	2.8000	پیچیدگی کار	.82327	2.7000	سازگاری
1.22927	2.8000	میزان استفاده از ابزارهای الکترونیکی در واحد مورد رسیدگی	.87560	2.9000	میزان دانش
1.31656	2.8000	برخورداری صنعت از قوانین خاص	.87560	2.9000	خودکاری
1.22927	2.2000	کیفیت کنترل‌های داخلی	.96609	2.6000	تحمل استرس
1.25167	2.7000	کیفیت شواهد	.73786	2.9000	خلاقیت
1.17851	2.5000	خوشنامی و بدنامی مدیران	.94868	2.7000	ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری
.48305	4.7000	وجود ذی‌نفعان قدرتمند	1.10050	2.9000	حق‌الرحمه حسابرس
.94868	2.7000	نوع مالکیت شرکت	1.24722	4.0000	رقابت در بازار حسابرسی
.99443	2.9000	شکاف انتظاراتی بین ذی‌نفعان	.73786	2.9000	وابستگی اقتصادی به صاحب کار

انحراف معیار میانگین	عامل	انحراف معیار میانگین	عامل
		.48305	2.70 00

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 (۴-۳) آمده است.

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

تفسیر	مقدار W
عدم اتفاق نظر	.
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.	· · · · ·
-------------	-----------

منبع: یافته‌های پژوهش

#### ۴-۳. 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 با توجه 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 کوانتموی
.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 بدھی 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	قدرت طلبی
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	ساختر اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و...)	.91894	2.8000	2.9000	ساختر 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	نظرارت های دوره ای جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	1.22927	2.8000	2.700 0	تسلیم در برابر ارزش ها
.99443	2.9000	2.900 0	رتیب‌بندی مؤسسات حسابرسی	1.10050	2.9000	2.900 0	وجود رفتارهای ماکیاولیستی حسابرسان
.87560	2.9000	2.700 0	ضمانت اجرایی قوانین و دستورالعمل های موجود	1.15950	2.7000	2.500 0	تعليق در قضاوت
.99443	2.9000	2.600 0	آیین رفتار حرفه ای	.63246	4.2000	4.500 0	ضعف در خودمدیریتی
.91894	2.8000	2.900 0	آموزش های ضمن خدمت	.99443	2.9000	2.500 0	خودکنترلی ضعیف
.87560	2.9000	2.900 0	نظرارت بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی	.66667	3.0000	2.900 0	فعالیتهای پیچیده
1.39841	2.8000	2.700 0	توزیع عادلانه پرونده های حسابرسی (بخش بندی مناسب بازار)	1.26491	2.6000	2.600 0	هیجان خواهی
.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	هیجان های منفی
.52705	4.5000	4.700 0	خلافه ای 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	جهت گیری 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	کنش های نامناسب
1.52388	2.9000	2.600 0	تفسیر پذیری قوانین	.84327	2.6000	2.800 0	دیدگاه های 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 کسبوکارها	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	شاپستگی
.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 خوبی‌شن‌داری	1.10050	2.9000	2.600 0	درک دیگران
.82327	2.7000	2.900 0	اعتماد اجتماعی	1.31656	2.8000	2.800 0	تبییت
.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 پاسخ خواهی	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 مرتبه و غیرمرتبه
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 استثنایی
.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	2.500 0	خوشنامی و بدنامی مدیران	1.13529	2.8000	2.700 0	ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری
.82327	4.3000	4.700 0	وجود ذی‌نفعان قدرتمند	1.77951	2.5000	2.900 0	حق‌الرحمه حسابرس
1.13529	2.8000	2.700 0	نوع مالکیت شرکت	.73786	3.9000	4.000 0	رقابت در بازار حسابرسی
.78881	2.8000	2.900 0	شکاف انتظاراتی بین ذی‌نفعان	1.25167	2.7000	2.900 0	وابستگی اقتصادی به صاحب‌کار
				1.05935	2.7000	2.700 0	شراکت با مؤسسات خدمات مالی

منبع: یافته‌های پژوهش

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

N	۱۰
Kendall's W(a)	.۷۳۶
Chi-Square	۲۸۸,۰۰۲
df	۱۲۲
Asymp. Sig.	< .۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهش

ضریب هماهنگی کندال در این مرحله .۷۳۶ به دست آمده است. به دلیل قرارگرفتن ضریب بین بازه .۷، .۹ 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 کوانتوسی، 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، خلاهای قانونی، سطح قانون‌مداری در جامعه، نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی 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 حرفاء حسابرسان از منظر خبرگان بالای حد متوسط می‌باشد. در مجموع، عواملی که در دور دوم دلفی دارای امتیاز بالای ۳ بودند، به عنوان عوامل اثرگذار شناسایی و طبق جدول (۳-۸) گروه‌بندی شدند. در نهایت، شکل (۱-۳) نشان‌دهنده عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفاء حسابرسان است.

جدول (۳-۸): دسته‌بندی متغیرها

مفهوم اصلی	عوامل اصلی	عوامل فرعی
عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفاء حسابرسان	عوامل فرهنگی - اجتماعی	جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس، 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، خلاهای قانونی، وجود ذی‌نفعان قدرتمند
	ویژگی‌های روان‌شناسی حسابرسان	نبود مهارت و بینش کوانتمومی، محافظه‌کاری حسابرس، آنتروپی رفتاری حسابرس، ضعف در مدیریت دانش فردی، تعصبات رفتاری حسابرس، 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 چالش‌برانگیز 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 تدبیری برای بهبود شک و تردید حرفه‌ای، باید درک بهتری از مقاومیتی 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 روان‌شناسی قادر هستند شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهند.

گیرت هافستد نظریه پرداز بر جسته 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 موردنوجه قرار گیرد که برخورداری افراد از انواع مهارت‌ها لزوماً به این معنا نیست که آن‌ها این مهارت‌ها را به کار می‌گیرند. از این‌رو، باید محرك‌هایی 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 محرك 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، متنقاعد 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 صاحب‌کار باشند. نتایج پژوهش ما نشان داد که رقابت در بازار حسابرسی، شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار، 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 حق‌الزحمه 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 درنظرگرفتن یک رقم قابل قبول به عنوان حداقل قیمت برای خدمات حسابرسی، تأثیر این عامل را کم‌رنگ‌تر نموده است؛ چراکه در گذشته درآمد پایین برخی پروندهای 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 این‌رو 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 کوانسومی، 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؛ 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 روان‌شناسخنی 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 سازمان‌یافتنی 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 اقتصادی بر تردید حرفه‌ای حسابرس را تعديل 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. ازین‌رو ضرورت دارد که ضمن نظارت بیشتر بر فعالیت‌های مؤسسات خدمات مالی، برای اصلاح سازوکار پرداخت دستمزد در مؤسسات حسابرسی نیز تدبیر لازم صورت گیرد. انتظار می‌رود جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی کشور از طرفیت جامعه علمی و دانشگاهی برای آموزش و ارتقاء 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 روشنی بسیار زمان بر باشد و علاوه بر این، روش نمونه‌گیری تصادفی نیز قبل اجرا نباشد. روش گلوله برخی در مواقعي که دسترسی به اعضای جامعه آماری به راحتی امکان‌پذیر نباشد، بهترین گزینه است؛ اما این روش نیز محدودیت‌هایی ایجاد می‌کند. به عنوان 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 مشارکت‌کنندگان 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، عبداله، و رضایی شریف، علی (۱۳۹۷). تحلیل عوامل مؤثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان (مطالعه موردنی 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. دنیس، ایان (۱۳۹۷). تئوری حسابرسی. ترجمه غلامرضا کرمی، حامد عمرانی و امید آخوندی، چاپ دوم، تهران، انتشارات نگاه دانش.
۴. رضایی لاله، محمد، و متولی، مرتضی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر ویژگی‌های شغلی بر میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان (مطالعه موردنی: حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی)، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و حسابرسی پویا، تهران.
۵. عزیزی، 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. (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. *Tékhne*, 15(2), 79-87.

