فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره چهل و هفتم، تابستان ۱۴۰۳- صفحات ۲۹۳-۲۶۳

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

نوع مقاله: پژوهشی

نفیسه فلاح کریمی گوکه[۱]
مجتبی ملکی چوبری[۲]
صغری براری نوکاشتی[۳]

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. 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 اعضای جامعه حسابداران رسمی را به‌عنوان 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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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: G41 ,M40 , M42

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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. حسابرس باید شرایطی را که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود، شناسایی کند (دنیس۱ ، 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 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 حسابرس برای طرح سؤال در یک زمینه حسابرسی خاص است و اساساً با اندازه‌گیری عمق و نفس ذهن پرسشگر حسابرس ارتباط دارد (توبا۲ ، ۲۰۱۱).

نلسون۳ (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 همکاران۴ (۲۰۱۳)، شش ویژگی تردیدگرایی را شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتمادبه‌نفس و خودرأی بودن برشمردند. بدبینی حسابرس

1 Dennis
2 Toba
3 Nelson
4 Hurtt et al

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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 حسابرس تأثیر می‌گذارد.

حسابرس 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 مباشرتی 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، حسابرس مستقل به‌عنوان یک شخص شهادت دهنده بی‌طرف و باکفایت نقش‌آفرینی می‌کند. حسابرس 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 حسابرس 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 حسابرسی را به‌عنوان 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[1]، ۲۰۰۳).

1 Power

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

در طی فرایندهای قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری، نگرش تردیدآمیز یک حسابرس ممکن است تحت‌تأثیر محیط فرهنگی و اجتماعی قرار گیرد (فرل و گرشام۱ ، ۱۹۹۵؛ دوبینسکی و لوکن۲ ، ۱۹۸۹؛ همیلتون۳ ، 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. ازاین‌گذشته، 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 باتوجه‌به 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 (گل۴ ، 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 (شانتیو۵ ،۱۹۹۲). در ادامه به مرور نتایج برخی پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با پژوهش حاضر می‌پردازیم.

خلیل و همکاران۶ (۲۰۲۳) «تأثیر بلندمدت وضعیت اقتصادی بر تردید حرفه ای حسابرسان» را در کشور عراق مورد بررسی قرار دادند. آن ها در بیان نتایج پژوهش خود اعلام کردند که پس از دوره‌های طولانی توسعه اقتصادی، کمبود حسابرسان بدبین در یک منطقه به وجود می آید.

راتنا و انیسیکورلا ۷ (۲۰۲۰) "تأثیر تجربه، استقلال و جنسیت بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس با درنظرگرفتن 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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

جنسیت و اخلاق حرفه‌ای تأثیر بسزایی در شک و تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. درحالی‌که استقلال، تعامل تجربه و اخلاق حرفه‌ای، تعامل استقلال و اخلاق حرفه‌ای و همچنین تعامل جنسیت و اخلاق حرفه‌ای تأثیر قابل‌توجهی بر بدبینی حرفه‌ای حسابرسان ندارد.

ییننگ و همکاران[1] (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 ثبت‌شده 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 درنظرگرفتن تأثیر اجتماعی همتایان را در زمینه ارائه مشاوره غیررسمی به حسابرسان به‌عنوان یک عامل موقعیتی مرتبط در بررسی قضاوت‌های شکاکانه حسابرسان، نشان می‌دهد. همچنین بنا بر یافته‌های این پژوهش، دریافت مشاوره از یک همکار باتجربه‌تر به‌عنوان 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[2] (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 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 می شود که در نهایت می تواند کیفیت فرآیند حسابرسی را افزایش دهد.

1 Ying et al
2 Westermann et al

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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 کم اثرترین 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 (۲-۱) مشاهده می‌کنید:

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

مرحله اول: تعریف موضوع (شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان)

مرحله دوم: مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش برای استخراج عوامل تأثیرگذار بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان

مرحله سوم: انتخاب خبرگان از اعضای جامعه حسابداران رسمی

مرحله چهارم: انجام مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان برای شناسایی عوامل جدید

مرحله پنجم: طراحی پرسش‌نامه با طیف لیکرت ۵ درجه ای شامل عوامل استخراج شده از مبانی نظری و مصاحبه ها و قراردادن آن در اختیار خبرگان برای امتیازدهی

مرحله ششم: تجزیه‌وتحلیل پاسخ‌ها از طریق محاسبه میانگین و انحراف معیار هر عامل و همچنین محاسبه ضریب هماهنگی کندال

مرحله هفتم: توزیع مجدد پرسش‌نامه قبلی بین اعضای دلفی که این بار علاوه بر عوامل، میانگین امتیاز هر عامل در دور قبل نیز در آن درج می‌شود تا اعضا مجدداً امتیازدهی کنند

مرحله هشتم: تجزیه‌وتحلیل پاسخ‌ها از طریق محاسبه میانگین و انحراف معیار هر عامل و همچنین محاسبه ضریب هماهنگی کندال برای تصمیم‌گیری در مورد خاتمه یا ادامه دورهای دلفی

مرحله نهم: دستیابی به اجماع و پایان دلفی

شکل (۲-۱): مراحل پیاده سازی دلفی

منبع: یافته‌های پژوهش

در این پژوهش ما روی اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور به‌عنوان متخصصین حوزه حسابرسی مطالعه می‌کنیم. به‌طورکلی، 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 (۲-۱) قابل‌مشاهده است، جمع‌آوری

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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

۳. یافته های پژوهش

۳-۱. توزیع جمعیت‌شناختی نمونه آماری:

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

جدول (۳-۱): 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	کارشناسی‌ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۵۱	۲۵ سال
۵	مرد	کارشناسی‌ارشد 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	کارشناسی‌ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۳۴	۱۰ سال
۹	زن	کارشناسی‌ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۳۸	۱۵ سال
۱۰	زن	کارشناسی‌ارشد حسابداری	حسابدار رسمی	۴۳	۱۷ سال

منبع: یافته‌های پژوهش

باتوجه‌به اطلاعات مندرج در جدول (۳-۱) 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 کارشناسی‌ارشد 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.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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 تجزیه‌وتحلیل محتوای آن ها، در مجموع ۱۲۳ متغیر با احتساب عوامل مستخرج از مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مطابق جدول (۳-۲) شناسایی گردید.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

کد	عامل	کد	عامل
A23	جهت‌گیری غیراخلاقی حسابرس	A85	ریسک دعاوی حقوقی
A24	عواطف منفی	A86	تغییرات مکرر قوانین و مقررات
A25	کنش‌های نامناسب	A87	تعدد قوانین
A26	دیدگاه‌های سنتی	A88	تفسیرپذیری قوانین
A27	احتیاط در تصمیم‌گیری	A89	تطابق سرعت تغییر قوانین با تغییر شرایط کسب‌وکارها
A28	ضعف در پیگیری	A90	مشروعیت دولت
A29	تلاش برای موفقیت	A91	فاصله قدرت
A30	وظیفه‌شناسی	A92	اجتناب از عدم قطعیت
A31	نظم و انضباط	A93	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی
A32	شایستگی	A94	مردسالاری در مقابل زن‌سالاری
A33	تواضع	A95	جهت‌گیری بلندمدت در برابر جهت‌گیری کوتاه‌مدت
A34	درک دیگران	A96	افراط در مقابل خویشتن‌داری
A35	تبعیت	A97	اعتماد اجتماعی
A36	نوع‌دوستی	A98	سطح قانون‌مداری در جامعه
A37	روراستی و صداقت	A99	میزان پایبندی جامعه به ارزش‌های اخلاقی
A38	اعتماد	A100	فرهنگ چانه‌زنی
A39	آسیب‌پذیری از استرس	A101	باور به مسئولیت اجتماعی
A40	تکانش خواهی	A102	نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی
A41	خودآگاهی	A103	جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی
A42	افسردگی	A104	پیروی از برنامه مدون
A43	خشم	A105	بکارگیری چک‌لیست‌ها

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

کد	عامل	کد	عامل
A44	اضطراب	A106	وجود دستورالعمل‌های مدون
A45	توانایی ادراکی	A107	بودجه‌بندی زمانی
A46	توانایی تفکیک اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط	A108	تأییدیه‌های حسابرسی
A47	توانایی ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	A109	فشار همتایان
A48	مهارت‌های ارتباطی	A110	تقسیم کار مناسب
A49	توانایی مواجهه و قضاوت در موارد استثنا	A111	تخصص تیم حسابرسی
A50	ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A112	شناخت تیم حسابرسی از صنعت
A51	توانایی به‌گزینی	A113	برخورداری اعضای تیم حسابرسی از دانش بین‌رشته‌ای
A52	اطمینان	A114	حجم کار
A53	سازگاری	A115	پیچیدگی کار
A54	میزان دانش	A116	میزان استفاده از ابزارهای الکترونیکی در واحد مورد رسیدگی
A55	خودکاری	A117	برخورداری صنعت از قوانین خاص
A56	تحمل استرس	A118	کیفیت کنترل‌های داخلی
A57	خلاقیت	A119	کیفیت شواهد
A58	ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری	A120	خوشنامی و بدنامی مدیران
A59	حق‌الزحمه حسابرس	A121	وجود ذی‌نفعان قدرتمند
A60	رقابت در بازار حسابرسی	A122	نوع مالکیت شرکت
A61	وابستگی اقتصادی به صاحب‌کار	A123	شکاف انتظاراتی بین ذی‌نفعان
A62	شراکت با مؤسسات خدمات مالی		

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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 باتوجه‌به طیف لیکرت مشخص نمایند.

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

عامل	میانگین	انحراف معیار	عامل	میانگین	انحراف معیار
وجود خطاهای ادراکی	2.9000	.73786	وابستگی اقتصادی مؤسسه به خدمات محلی	2.8000	1.13529
نبود مهارت و بینش کوانتومی	4.5000	.70711	شفافیت مالی سیستم صاحب‌کار	4.4000	.51640
داشتن سوءظن و بدگمانی	2.4000	.69921	ریسک اقتصادی حوزه فعالیت صاحب‌کار	2.9000	.56765
فردگرایی	2.6000	.84327	سوابق مالی صاحب‌کار	2.9000	.56765
محافظه‌کاری حسابرس	4.4000	.69921	حجم بدهی صاحب‌کار	2.7000	.94868
آنتروپی رفتاری حسابرس	4.3000	.67495	وضعیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی	2.7000	1.25167
قدرت‌طلبی	2.8000	.91894	تغییر نامتعارف حق‌الزحمه مدیران	2.9000	.87560
ضعف در مدیریت دانش فردی	4.2000	.63246	ریسک اقتصادی	2.8000	1.39841
نبود قاطعیت	2.9000	.87560	ثبات اقتصادی	2.5000	1.26930
ساختار بوفالویی مؤسسات حسابرسی	2.9000	.73786	ساختار اقتصادی کشور (دولتی، آزاد و...)	4.5000	.52705
جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس	4.6000	.51640	حجم فساد اقتصادی در جامعه	4.8000	.42164
تعصبات رفتاری حسابرس	4.3000	.48305	میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور	4.8000	.42164

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

عامل	میانگین	انحراف معیار	عامل	میانگین	انحراف معیار
تسلیم در برابر ارزش‌ها	2.7000	.94868	نظارت‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	2.9000	.73786
وجود رفتارهای ماکیاولیستی حسابرسان	2.9000	.73786	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	2.9000	.56765
تعلیق در قضاوت	2.5000	.70711	ضمانت اجرایی قوانین و دستورالعمل‌های موجود	2.7000	1.25167
ضعف در خودمدیریتی	4.5000	.52705	آیین رفتار حرفه‌ای	2.6000	1.42984
خودکنترلی ضعیف	2.5000	.70711	آموزش‌های ضمن خدمت	2.9000	.56765
فعالیت‌های پیچیده	2.9000	.73786	نظارت بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی	2.9000	.73786
هیجان‌خواهی	2.6000	.51640	توزیع عادلانه پرونده‌های حسابرسی (بخش‌بندی مناسب بازار)	2.7000	.94868
انحراف توجه حسابرسان	2.8000	.63246	ریسک سیاسی کشور	2.8000	.63246
هیجان‌های منفی	2.9000	.87560	ثبات سیاسی کشور	4.0000	.66667
ضعف در تخیل	2.8000	.91894	خلأهای قانونی	4.7000	.48305
جهت‌گیری غیراخلاقی حسابرس	2.9000	.31623	ریسک دعاوی حقوقی	2.9000	.87560
عواطف منفی	2.9000	.73786	تغییرات مکرر قوانین و مقررات	2.8000	.91894
کنش‌های نامناسب	2.8000	.63246	تعدد قوانین	2.8000	.78881
دیدگاه‌های سنتی	2.8000	.63246	تفسیرپذیری قوانین	2.6000	1.26491
احتیاط در تصمیم‌گیری	2.7000	.67495	تطابق سرعت تغییر قوانین با تغییر شرایط حاکم بر کسب‌وکارها	2.4000	1.07497
ضعف در پیگیری	2.4000	.84327	مشروعیت دولت	2.6000	.69921

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

عامل	میانگین	انحراف معیار	عامل	میانگین	انحراف معیار
تلاش برای موفقیت	2.6000	.96609	فاصله قدرت	2.9000	.87560
وظیفه‌شناسی	2.8000	.63246	اجتناب از عدم قطعیت	2.7000	.67495
نظم و انضباط	2.9000	1.19722	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	2.8000	1.03280
شایستگی	2.4000	1.26491	مردسالاری در مقابل زن‌سالاری	2.6000	1.17379
تواضع	2.7000	.48305	جهت‌گیری بلندمدت در برابر جهت‌گیری کوتاه‌مدت	2.9000	.73786
درک دیگران	2.6000	.96609	افراط در مقابل خویشتن‌داری	2.9000	.99443
تبعیت	2.8000	1.13529	اعتماد اجتماعی	2.9000	.87560
نوع‌دوستی	2.9000	.56765	سطح قانون‌مداری در جامعه	4.6000	.51640
روراستی و صداقت	2.7000	1.15950	میزان پایبندی جامعه به ارزش‌های اخلاقی	2.7000	1.25167
اعتماد	2.7000	1.25167	فرهنگ چانه‌زنی	2.8000	.78881
آسیب‌پذیری از استرس	2.5000	1.08012	باور به مسئولیت اجتماعی	2.9000	1.10050
تکانش خواهی	2.6000	.69921	نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی	4.5000	.52705
خودآگاهی	2.8000	1.03280	جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی	2.9000	.73786
افسردگی	2.6000	1.07497	پیروی از برنامه مدون	2.7000	.82327
خشم	2.8000	1.31656	بکارگیری چک‌لیست‌ها	2.8000	1.13529
اضطراب	2.8000	1.39841	وجود دستورالعمل‌های مدون	2.6000	1.07497
توانایی ادراکی	2.7000	1.33749	بودجه‌بندی زمانی	2.8000	1.39841

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

عامل	میانگین	انحراف معیار	عامل	میانگین	انحراف معیار
شراکت با مؤسسات خدمات مالی	2.7000	.48305			

منبع: یافته‌های پژوهش

در این مرحله برای سنجش میزان اتفاق‌نظر 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 (۴-۳): تفسیر مقادیر گوناگون ضریب هماهنگی کندال (اشمیت، ۱۹۹۷)

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

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 اتفاق‌نظر اندک بین خبرگان وجود دارد.

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

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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

Asymp. Sig.	۰.۰۰۰

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 باتوجه‌به دید جمعی، مجدداً نظر خود را نسبت به عوامل درج نمایند. نتایج این دور در جدول (۳-۶) آورده شده است.

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

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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

عامل	میانگین ۱	میانگین ۲	انحراف معیار	عامل	میانگین ۱	میانگین ۲	انحراف معیار
تعصبات رفتاری حسابرس	4.3000	4.3000	.67495	میزان گرایش به فرار مالیاتی در کشور	4.8000	4.7000	.48305
تسلیم در برابر ارزش‌ها	2.7000	2.8000	1.22927	نظارت‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	2.9000	2.8000	.78881
وجود رفتارهای ماکیاولیستی حسابرسان	2.9000	2.9000	1.10050	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	2.9000	2.9000	.99443
تعلیق در قضاوت	2.5000	2.7000	1.15950	ضمانت اجرایی قوانین و دستورالعمل‌های موجود	2.7000	2.9000	.87560
ضعف در خودمدیریتی	4.5000	4.2000	.63246	آیین رفتار حرفه‌ای	2.6000	2.9000	.99443
خودکنترلی ضعیف	2.5000	2.9000	.99443	آموزش‌های ضمن خدمت	2.9000	2.8000	.91894
فعالیت‌های پیچیده	2.9000	3.0000	.66667	نظارت بر فعالیت حسابرسی مؤسسات خدمات مالی	2.9000	2.9000	.87560
هیجان‌خواهی	2.6000	2.6000	1.26491	توزیع عادلانه پرونده‌های حسابرسی (بخش‌بندی مناسب بازار)	2.7000	2.8000	1.39841
انحراف توجه حسابرسان	2.8000	2.8000	1.13529	ریسک سیاسی کشور	2.8000	2.7000	.94868
هیجان‌های منفی	2.9000	2.9000	1.19722	ثبات سیاسی کشور	4.0000	3.7000	1.05935
ضعف در تخیل	2.8000	2.8000	1.22927	خلأهای قانونی	4.7000	4.5000	.52705
جهت‌گیری غیراخلاقی حسابرس	2.9000	2.9000	.73786	ریسک دعاوی حقوقی	2.9000	2.8000	1.22927
عواطف منفی	2.9000	2.8000	.91894	تغییرات مکرر قوانین و مقررات	2.8000	2.9000	.73786
کنش‌های نامناسب	2.8000	2.7000	.67495	تعدد قوانین	2.8000	2.9000	.87560
دیدگاه‌های سنتی	2.8000	2.6000	.84327	تفسیرپذیری قوانین	2.6000	2.9000	1.52388

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

عامل	میانگین ۱	میانگین ۲	انحراف معیار	عامل	میانگین ۱	میانگین ۲	انحراف معیار
احتیاط در تصمیم‌گیری	2.7000	3.2000	1.03280	تطابق سرعت تغییر قوانین با تغییر شرایط حاکم بر کسب‌وکارها	2.4000	2.9000	1.10050
ضعف در پیگیری	2.4000	2.6000	1.34990	مشروعیت دولت	2.6000	2.5000	1.08012
تلاش برای موفقیت	2.6000	3.3000	1.25167	فاصله قدرت	2.9000	2.9000	.73786
وظیفه‌شناسی	2.8000	2.7000	.94868	اجتناب از عدم قطعیت	2.7000	2.8000	.63246
نظم و انضباط	2.9000	2.9000	1.19722	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	2.8000	2.8000	1.13529
شایستگی	2.4000	2.9000	1.19722	مردسالاری در مقابل زن‌سالاری	2.6000	2.8000	1.13529
تواضع	2.7000	2.4000	1.07497	جهت‌گیری بلندمدت در برابر جهت‌گیری کوتاه‌مدت	2.9000	2.9000	.99443
درک دیگران	2.6000	2.9000	1.10050	افراط در مقابل خویشتن‌داری	2.9000	2.5000	1.08012
تبعیت	2.8000	2.8000	1.31656	اعتماد اجتماعی	2.9000	2.7000	.82327
نوع‌دوستی	2.9000	2.8000	.91894	سطح قانون‌مداری در جامعه	4.6000	4.3000	.67495
روراستی و صداقت	2.7000	2.9000	1.19722	میزان پایبندی جامعه به ارزش‌های اخلاقی	2.7000	2.4000	1.07497
اعتماد	2.7000	2.8000	1.47573	فرهنگ چانه‌زنی	2.8000	2.9000	.73786
آسیب‌پذیری از استرس	2.5000	3.2000	1.31656	باور به مسئولیت اجتماعی	2.9000	2.6000	1.17379
تکانش خواهی	2.6000	2.5000	1.08012	نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی	4.5000	4.0000	.47140
خودآگاهی	2.8000	2.9000	.99443	جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی	2.9000	2.4000	.96609
افسردگی	2.6000	2.6000	1.42984	پیروی از برنامه مدون	2.7000	2.9000	.73786

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

عامل	میانگین ۱	میانگین ۲	انحراف معیار	عامل	میانگین ۱	میانگین ۲	انحراف معیار
خشم	2.8000	2.9000	1.37032	بکارگیری چک‌لیست‌ها	2.8000	2.9000	.73786
اضطراب	2.8000	2.7000	1.49443	وجود دستورالعمل‌های مدون	2.6000	2.8000	.91894
توانایی ادراکی	2.7000	2.8000	1.31656	بودجه‌بندی زمانی	2.8000	2.8000	1.39841
توانایی تفکیک اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط	2.6000	2.6000	1.26491	تأییدیه‌های حسابرسی	2.9000	2.8000	1.03280
توانایی ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	2.9000	3.1000	1.59513	فشار همتایان	2.5000	2.7000	1.05935
مهارت‌های ارتباطی	4.4000	4.1000	1.44914	تقسیم کار مناسب	2.7000	2.8000	1.03280
توانایی مواجهه و قضاوت در موارد استثنا	2.8000	2.8000	1.31656	تخصص تیم حسابرسی	2.8000	2.6000	1.07497
ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی	4.5000	4.4000	.69921	شناخت تیم حسابرسی از صنعت	2.6000	2.4000	.84327
توانایی به‌گزینی	2.7000	2.7000	.94868	برخورداری اعضای تیم حسابرسی از دانش بین‌رشته‌ای	2.7000	2.7000	1.05935
اطمینان	2.6000	2.9000	.73786	حجم کار	2.7000	2.6000	1.26491
سازگاری	2.7000	2.8000	.91894	پیچیدگی کار	2.8000	2.7000	.67495
میزان دانش	2.9000	2.9000	1.10050	میزان استفاده از ابزارهای الکترونیکی در واحد مورد رسیدگی	2.8000	2.7000	1.41814
خودکاری	2.9000	2.9000	1.37032	برخورداری صنعت از قوانین خاص	2.8000	2.9000	.73786
تحمل استرس	2.6000	2.7000	1.56702	کیفیت کنترل‌های داخلی	2.2000	2.6000	1.26491
خلاقیت	2.9000	2.8000	1.22927	کیفیت شواهد	2.7000	2.5000	.84984

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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

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 اتفاق‌نظر زیاد بین خبرگان وجود دارد و نتایج بیانگر بهبود روند، به میزان قابل‌توجهی می‌باشد و اختلاف‌نظر به حداقل رسیده است. پس از اینکه اتفاق‌نظر 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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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 (۸-۳)گروه‌بندی شدند. در نهایت، شکل (۱-۳) نشان‌دهنده عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان است.

جدول (۸-۳): دسته‌بندی متغیرها

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

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]



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

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

۴. نتیجه گیری و پیشنهادات

از آنجا که گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول نهایی کار حسابرس، ذی‌نفعان 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 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، به‌طورکلی عوامل فرهنگی - اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و روان‌شناختی قادر هستند شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان را تحت‌تأثیر قرار دهند.

گیرت هافستد نظریه‌پرداز 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 موردتوجه قرار گیرد که برخورداری افراد از انواع مهارت‌ها لزوماً به این معنا نیست که آن‌ها این مهارت‌ها را به کار می‌گیرند. ازاین‌رو، 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 پاسخ خواهی 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 تحت‌تأثیر 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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

اقتصادی تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان هستند. نکته قابل‌توجه 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 قابل‌توجه 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 قابل‌قبول به‌عنوان 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 دررابطه‌با 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 درعین‌حال پیچیده‌ای با یکدیگر دارند؛ به‌گونه‌ای که ساختار و فضای سیاسی کشور به‌عنوان سیستم هدایتگر مدیریت اقتصادی کشور که منعکس‌کننده تفکرات اقتصادی آن سیستم سیاسی است، شناخته می‌شود. ازاین‌رو 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 قابل‌قبول 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

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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

باتوجه‌به نقش تأثیرگذار عوامل روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می شود 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 به‌صورت ساعتی و همچنین مشارکت‌دادن مؤسسات خدمات مالی در انجام پرونده‌های حسابرسی که بسیار رایج است، همچنان تردید حرفه‌ای حسابرسان را تهدید می‌کند. ازاین‌رو 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.

دررابطه‌با 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 می توان گفت ازآنجاکه 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 زمان بر باشد و علاوه بر این، روش نمونه‌گیری تصادفی نیز قابل‌اجرا نباشد. روش گلوله برفی در مواقعی که دسترسی به اعضای جامعه آماری به‌راحتی امکان‌پذیر نباشد، بهترین گزینه است؛ اما این روش نیز محدودیت‌هایی ایجاد می‌کند. به‌عنوان‌مثال، اعضای نمونه آماری که مسئولیت معرفی عضو بعدی را بر عهده دارند ممکن است افراد همسو و نزدیک به خود را معرفی نمایند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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 موردتوجه قرار گیرد و نتایج مقایسه‌ای ارائه گردد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

منابع

۱. احمدی حصار، فرشاد، پاکدل، عبداله، 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). تجزیه‌وتحلیل 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 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. 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. 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.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

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.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]