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 ]