Journal of Professional Auditing Research

Comparative Study of Theories and Approaches to Professional Skepticism in Auditing

Highlights

- Provides a comprehensive review of the evolution of professional skepticism definitions from cognitive and behavioral perspectives.
- Delivers a critical appraisal of existing theoretical frameworks and the diversity of professional skepticism dimensions.
- Conceptually analyzes the bidirectional relationship between auditors' judgment and the level of professional skepticism.
- Introduces a novel theoretical framework for categorizing approaches to professional skepticism.
- Explores the practical consequences of insufficient professional skepticism for audit quality and specialized education.

Abstract

Auditing plays a crucial role in ensuring the quality of financial reporting and serves as the foundation for the transparency of companies' financial status. When conducting financial audits, auditors must consider all relevant events to provide appropriate assessments. Consequently, auditors are required to maintain a sense of professional skepticism throughout the auditing process, which significantly impacts audit quality. The concept of professional skepticism is pervasive across auditing standards, and regulators worldwide often identify a lack of skepticism as a primary cause of audit deficiencies. The aim of this study is to enhance awareness and improve the identification of factors related to auditors' professional skepticism, in alignment with established models of skepticism. To achieve this, the study first explores the subject of professional skepticism, followed by an examination of its dimensions, influential characteristics, and associated standards, culminating in an assessment of the proposed models. Findings indicate that professional skepticism in auditing should be viewed not merely as a subjective or behavioral trait but rather as a dynamic and multidimensional process. In other words, from both theoretical and practical perspectives, professional skepticism emerges as the result of a complex interaction among individual factors (such as technical knowledge and experience, personality traits, motivations, and incentives), environmental factors (including economic and financial conditions, cultural influences, and legal support), and regulatory and

institutional structures (such as auditing standards, organizational culture, and auditor independence).

Keywords: professional skepticism, auditor, audit quality.

Extended Abstract

1. INTRODUCTION

Professional skepticism is a fundamental element in auditing, shaping auditors' ability to critically evaluate evidence and identify potential misstatements. Over time, its conceptualization has evolved through cognitive and behavioral perspectives, reflecting shifts in theoretical emphasis and professional practice. This study addresses the need for a structured comparative analysis of the principal theories and approaches to professional skepticism, aiming to clarify conceptual boundaries and highlight its multidimensional nature.

2. Theoretical Background and Hypothesis Development

The literature presents diverse definitions and dimensions of professional skepticism, ranging from a questioning mindset rooted in cognitive psychology to behaviorally driven vigilance shaped by situational factors. Existing frameworks differ in their emphasis on traits, attitudes, and contextual influences. By synthesizing these perspectives, this study develops a conceptual classification that integrates local and international viewpoints. While the research is theoretical and does not test statistical hypotheses, it formulates conceptual propositions regarding the reciprocal relationship between auditors' judgment processes and the level of skepticism applied.

3. Methodology

A qualitative, theory-driven methodology is employed, grounded in an extensive and systematic review of scholarly literature, professional standards, and regulatory guidance. Comparative analysis is used to evaluate the strengths and limitations of existing frameworks. Conceptual mapping techniques are applied to organize and categorize the identified approaches, ensuring a coherent and comprehensive classification.

4. Discussion

The analysis confirms that professional skepticism is not a singular construct but a composite of cognitive dispositions, behavioral tendencies, and contextual moderators. The proposed framework bridges theoretical fragmentation by aligning cognitive and behavioral dimensions within a unified model. This integration offers a clearer understanding of how skepticism operates in practice and how it can be cultivated through targeted interventions in auditor training and professional development.

5. Conclusion

The study contributes to the auditing literature by offering a novel conceptual framework for categorizing professional skepticism approaches. It underscores the practical implications of insufficient skepticism, including diminished audit effectiveness and compromised financial reporting credibility. The findings provide a foundation for future empirical research and offer actionable insights for policymakers, educators, and practitioners seeking to enhance audit quality through the systematic development of professional skepticism.

Ethical Considerations

Adherence to Research Principles

The authors observed ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this has been confirmed by all of them.

Authors' Contribution

First Author: Research design and conceptualization, review and comparative analysis of theoretical frameworks and literature, analysis and interpretation of the results, and preparation of the initial draft of the manuscript. Second Author: Supervision of the research process, review and quality control of the analyses, revision, review, and finalization of the manuscript. Third Author: Contribution to the validation of the conceptual findings, provision of scientific consultation throughout the comparative analysis process, and final review of the manuscript.

Conflict of Interest

According to the authors' declaration, there is no conflict of interest.

Financial Support

The authors received no financial support for conducting the research, preparing the manuscript, or publishing this article.

Acknowledgments
The authors of this article would like to express their sincere gratitude to all those who assisted and supported them in conducting this study.

آماده برای انتشار

بررسی تطبیقی نظریه‌ها و رویکردهای تردید حرفه‌ای در حسابرسی

نکات برجسته

- بررسی جامع سیر تحول تعاریف تردید حرفه‌ای با رویکردهای شناختی و رفتاری.
- ارائه نقد تحلیلی بر چارچوب‌های نظری موجود و تنوع ابعاد تردید حرفه‌ای.
- تحلیل مفهومی رابطه دوسویه میان قضاوت حسابرسان و سطح تردید حرفه‌ای.
- معرفی چارچوب نظری نوین برای طبقه‌بندی رویکردهای تردید حرفه‌ای.
- تبیین پیامدهای عملی ضعف یا ناکارآمدی تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی و آموزش تخصصی.

چکیده

حسابرسی نقش مهمی در تضمین کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند و به‌عنوان پایه‌ای برای شفافیت وضعیت مالی شرکت‌ها عمل می‌کند. هنگام انجام حسابرسی مالی، حسابرسان باید تمام رویدادهای مرتبط را برای ارائه ارزیابی‌های مناسب در نظر بگیرند. در نتیجه، حسابرسان باید حس تردید حرفه‌ای را در طول فرایند حسابرسی حفظ کنند که به طور قابل‌توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. مفهوم تردید حرفه‌ای در سرتاسر استانداردهای حسابرسی فراگیر است و بازرسان در سرتاسر جهان اغلب فقدان تردید را به‌عنوان علت اصلی نقص حسابرسی تشخیص می‌دهند. هدف این پژوهش، افزایش شناخت و بهبود در شناسایی عوامل مرتبط با تردید حرفه‌ای حسابرسان مطابق با مدل‌های ارائه شده تردید حرفه‌ای است. برای این امر، ابتدا به طرح موضوع در خصوص تردید حرفه‌ای پرداخته شد و سپس ابعاد، ویژگی‌های مؤثر بر آن و استانداردهای مرتبط و نهایتاً مدل‌های ارائه شده مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای حسابرسان فراتر از یک ویژگی ذهنی یا رفتاری ساده، بلکه به‌عنوان یک فرایند دینامیک و چندبُعدی باید مورد بررسی قرار گیرد. به‌عبارت‌دیگر، از منظر نظری و عملی مشاهده می‌شود که تردید حرفه‌ای حاصل تعامل پیچیده بین عوامل فردی (مانند دانش و تجربه فنی، ویژگی‌های شخصیتی و انگیزه‌ها و مشوق‌ها)، عوامل محیطی (همچون محیط اقتصادی و مالی، عوامل فرهنگی و حمایت قانونی) و ساختارهای نظارتی و نهادی (همچون استانداردهای حسابرسی، فرهنگ‌سازمانی و استقلال حسابرسی) است.

واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، حسابرس، کیفیت حسابرسی.

آماده برای انتشار

۱- مقدمه

در حرفه حسابرسی، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی همواره به‌عنوان دو عامل کلیدی مطرح بوده‌اند. حسابرسان نقش کلیدی در ایجاد اعتماد عمومی نسبت به صورت‌های مالی ایفا می‌کنند. یکی از بنیان‌های اساسی این نقش، حفظ و اعمال تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک نگرش کنجکاوانه، انتقادی و پرسش‌محور تعریف می‌شود که حسابرس را از پذیرش بی‌قیدوشرط داده‌ها و ادعاهای مدیریت دور می‌دارد و او را به پیگیری شواهد متناقض و بررسی چندجانبه داده‌ها ترغیب می‌کند (آیفک[۱]، ۲۰۲۳). این ویژگی رفتاری، مرزِ باریک میان اعتماد و سهل‌انگاری را حفظ می‌کند و ضامن انجام مسئولانه وظایف حرفه‌ای است (نلسون[۲]، ۲۰۰۹). پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد با رشد روزافزون پیچیدگی معاملات، نفوذ فناوری‌های جدید، فشردگی زمان و انتظارات بالای سرمایه‌گذاران، اهمیت وجوه گوناگون تردید حرفه‌ای بیش‌ازپیش نمایان شده است (توی و توان[۳]، ۲۰۲۴؛ شو و همکاران[۴]، ۲۰۲۳). در ادبیات روز نیز این مفهوم به‌عنوان عامل کلیدی برای کشف تقلب و تعدیل ریسک تحریف‌های مالی موردتوجه ویژه قرار گرفته است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا[۵]، ۲۰۲۳؛ سولیستیاواتی و همکاران[۶]، ۲۰۲۴). به بیان ساده‌تر، اگرچه تصمیم‌های نهایی حسابرسی باید مبتنی بر شواهد قابل‌مشاهده و آزمون باشد، اما سطح تردید حرفه‌ای و نحوه نگاه انتقادی حسابرس تأثیر بزرگی بر کیفیت خروجی کار دارد (چن و همکاران[۷]، ۲۰۲۳). باوجود سابقه طولانی رویکرد تردید و تردیدگرایی در فلسفه و روان‌شناسی تصمیم‌گیری، چارچوب‌های نوین جهانی در حسابرسی بر تقویت مؤلفه‌های روانی، دانشی و ساختاری تردید حرفه‌ای تأکید داشته‌اند؛ عواملی که علاوه بر صفات فردی، ویژگی‌های محیط کار و سازمان حسابرسی را نیز در بر می‌گیرد (آیفک، ۲۰۲۳؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام[۸]، ۲۰۲۳؛ گریفیث و همکاران،

---

[1] IFAC
[2] Nelson
[3] Thuy & Toan
[4] Xu et al
[5] American Institute of Certified Public Accountants
[6] Sulistyawati et al
[7] Chen et al
[8] Public Company Accounting Oversight Board

۲۰۲۴). در همین راستا، پژوهش‌های معاصر در ایران نیز به‌ضرورت ارتقای تردید حرفه‌ای به‌منظور مقابله با تقلب و تقویت سازوکارهای نظارت مالی تأکید داشته‌اند و نقش آن را در جلب‌اعتماد سرمایه‌گذاران بارز دانسته‌اند (حاجیها، ۱۳۹۷؛ اسمعیل‌زاده اقدم و همکاران، ۱۴۰۳؛ فلاح کریمی گوکه و همکاران، ۱۴۰۳). یافته‌های جدید نشان می‌دهد تحقق تردید حرفه‌ای ایدئال، تنها به دانش فنی یا تجربه فردی محدود نمی‌شود و عوامل مهمی همچون سطح آموزش تخصصی، فرهنگ‌سازمانی، ساختارهای نظارتی و توسعه مهارت‌های رفتاری نیز در این فرایند نقش‌آفرین هستند (گریفیث و همکاران، ۲۰۲۴، رینیندا[1]، ۲۰۲۴). در حقیقت، تردید حرفه‌ای به‌مثابه یک ظرفیت پویا و انعطاف‌پذیر، حاصل تعامل بین محیط حرفه‌ای، صفات فردی، فشارهای شغلی و استانداردهای حاکمیتی است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا،۲۰۲۳؛ فلاح کریمی گوکه و همکاران، ۱۴۰۳). هدف ما از انجام این پژوهش افزایش شناخت و بهبود در شناسایی عوامل مرتبط با تردید حرفه‌ای حسابرسان مطابق با مدل‌های ارائه شده تردید حرفه‌ای است. برای این امر، ابتدا به طرح موضوع در خصوص تردید حرفه‌ای می‌پردازیم و سپس ابعاد، ویژگی‌های مؤثر بر آن و استانداردهای مرتبط و نهایتاً مدل‌های ارائه شده را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

۲- مبانی نظری

۲-۱- تحلیل واژه‌ها و روند تاریخی تردید حرفه‌ای

شک‌گرایی یا تردیدگرایی یکی از مکاتب زیر مجموعه خردگرایی است که پیشینه آن به نظرات پیرهون[2] فیلسوف یونان باستان در قرن چهارم قبل از میلاد باز می‌گردد. از نظر وی عقلانیت بدان معنی است که نمی‌توان قضاوت معتبری درباره پدیده‌های عالم ارائه کرد و درباره ماهیت آن‌ها با قاطعیت سخن راند (صفری گرایلی، ۱۴۰۲). این دیدگاه در طول قرون متمادی گسترش‌یافته و به حوزه‌های مختلف از جمله علوم‌شناختی، روان‌شناسی تصمیم‌گیری و در نهایت حسابرسی وارد شده است. در قرن بیستم، همراه با توسعه استانداردهای حسابرسی، نقش تردید حرفه‌ای در تضمین شفافیت اطلاعات مالی برجسته‌تر شد. هیئت استانداردهای حسابرسی عمومی[3] و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تأکید دارند که تردید حرفه‌ای نه‌تنها یک رویکرد ذهنی، بلکه یک الزام ساختاری برای کاهش ریسک تحریف‌های مالی و افزایش قابلیت اتکای

---

[1] Rininda
[2] Pyrrhoun
[3] Generally Accepted Auditing Standards

گزارش‌های حسابرسی است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۲۳). در سال‌های اخیر، باتوجه‌به افزایش پیچیدگی معاملات مالی، توسعه فناوری‌های نوین و فشارهای محیطی بر حسابرسان، تردید حرفه‌ای از یک ویژگی رفتاری صرف به یک ضرورت ساختاری تبدیل شده است (توی و توان، ۲۰۲۴). در ادبیات نوین حسابرسی، ابعاد مختلف تردید حرفه‌ای شامل رویکردهای شناختی، هیجانی و رفتاری بررسی شده‌اند. این ابعاد نشان‌دهنده تأثیر متقابل ویژگی‌های شخصی حسابرس، فرهنگ‌سازمانی، ماهیت وظایف حسابرسی و ساختارهای نظارتی بر نحوه اعمال تردید حرفه‌ای هستند (چن و همکاران، ۲۰۲۳).

تردید حرفه‌ای یکی از مؤلفه‌های قضاوت و تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی است و بر اساس استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی، حسابرس باید با نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا کند (سلیمی و همکاران، ۱۴۰۳). تردید حرفه‌ای یک ساختار پیچیده و مبهم بوده (شو و همکاران، ۲۰۲۳) و به‌عنوان مبنایی برای شواهد حسابرسی مربوطه استفاده می‌شود که می‌تواند از ارائه نظر در مورد منصفانه بودن صورت‌های مالی پشتیبانی کند (جانسون و همکاران[1]، ۲۰۲۰). هر حسابرسی باید نگرش شکاک حرفه‌ای نیز داشته باشد (دویانتو و همکاران[2]، ۲۰۲۴)؛ نگرش ذهنی حسابرس باید انتقادی، محتاطانه باشد و به‌راحتی اطلاعات مالی مورد حسابرسی را باور نکند (خاکسار و همکاران[3]، ۲۰۲۲). تجربه و تردید حرفه‌ای از عوامل داخلی حسابرس هستند، این عوامل می‌توانند توانایی حسابرس را برای کشف تقلب در یک واحد تجاری بهبود بخشند (رینیندا[4]، ۲۰۲۴). تردید حرفه‌ای حسابرس بر توانایی حسابرس در شناسایی اقدامات متقلبانه تأثیر می‌گذارد (سولیستیاواتی و همکاران، ۲۰۲۴). استاندارد حسابرسی ۲۰۰ در SPAP[5] بر اهمیت نگرش شک‌وتردید حرفه‌ای برای حسابرس در ارزیابی شواهد حسابرسی تأکید می‌کند (مورتانتو و همکاران[6]، ۲۰۲۳). حسابرس موظف است برای بهبود کیفیت گزارش‌های تهیه شده، تردید حرفه‌ای را رعایت کند. این شرط نشان می‌دهد که هر چه میزان شک‌وتردید حرفه‌ای حسابرس بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی تولید شده بهتر است (درماوان و صفیق[7]، ۲۰۲۴). تردید حرفه‌ای زمانی به وجود می‌آید که حسابرس قابلیت اطمینان

---

[1] Janssen et al
[2] Dwianto et al
[3] Khaksar et al
[4] Rininda
[5] Standard Profesional Publik
[6] Murtanto et al
[7] Darmawan & Safiq

اطلاعات دریافتی را زیر سؤال ببرد؛ بنابراین حسابرسان با سطوح پایین شک‌وتردید حرفه‌ای می‌توانند مانع از توانایی آنها در کشف تقلب شود (رینیندا، ۲۰۲۴). تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان یکی از ویژگی‌های رفتاری مطرح می‌شود که در کاهش هزینه‌ها، کیفیت حسابرسی و ارتقای سطح اعتماد عمومی جامعه مؤثر است (اسمعیل‌زاده اقدم و همکاران، ۱۴۰۳). ویژگی‌های حسابرسان، مانند تردید حرفه‌ای، ویژگی‌های شکاکانه شخصی حسابرس را در تمام جنبه‌های فرایندهای حسابرسی (مانند برنامه‌ریزی حسابرسی، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و گزارش حسابرسی) نشان می‌دهد. برای مثال، حسابرسان مجموعه‌ای از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته را با مدیران و کارکنان مشتری حسابرسی با نگرش شکاکانه برای ارزیابی پاسخ‌های آنها انجام می‌دهند. در پایان، شک‌وتردید حرفه‌ای به‌عنوان ابزار اندازه‌گیری مورداستفاده مدیریت انتخاب می‌شود تا نشان دهد که آیا فعالیت‌های مشتریان حسابرسی مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی است یا خیر (بدیر[1]، ۲۰۲۴).

۲-۲- مدل‌های فلسفی و عملیاتی تردید حرفه‌ای

۱-۲-۲- مکاتب تردیدگرایی (شک‌گرایی)

یکی از مکتب‌های زیر مجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردیدگرایی و مشخص‌شدن تأثیرات آن بر رفتار حسابرسان، توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل بیش‌ازپیش ضرورت پیدا می‌کند (حاجیها، ۱۳۹۷). این مکاتب از تفکر پدیدار گشته‌اند و می‌توانند به‌طورکلی به دو نوع اساسی تقسیم‌بندی شوند:

الف) تردیدگرایی سیستماتیک

این نوع تردیدگرایی، بیانگر آن است که کسب معلومات مطلق غیرممکن است؛ تا جایی که مردم نمی‌توانند علیت را تجربه یا مشاهده نمایند. شکل دیگری از این نوع تردیدگرایی، تردیدگرایی بی‌طرفانه است که از طرف پایرو و آلیس مطرح گردید. فلسفه آن‌ها به بدین صورت است: ۱- ما درباره سرشت چیزها نمی‌توانیم دانشی کسب کنیم. ۲- بنابراین گرایش درست به سمت آن‌ها این است که قضاوت‌های خود را محدود کنیم. ۳- نتایج لازم از تعلیق قضاوت دارای نوعی سکون و آرامش است. این نوع از تردیدگرایی منجر به تکمیل وضع بی‌طرفانه می‌شود و در نتیجه نه به دنبال تأیید آن است و نه تکذیب آن (فهرنباخر[2]، ۲۰۲۰).

---

[1] Bedeir
[2] Fehrenbacher

ب) تردیدگرایی روش‌شناختی (روشمند)

این نوع تردیدگرایی، امکان کسب معلومات را می‌پذیرد. در این رویکرد سعی می‌شود در رسیدگی‌ها با تردید عمل شود و تردیدگرایی یک وجه حیاتی از فرایند رسیدگی است. تردید روش‌شناختی چیزی است که از شک و پرسشگری استفاده می‌کند تا تحقیق برای دانش را به سرانجام برساند. درصورتی‌که تردیدگرایی جرمی از شک و پرسشگری استفاده می‌کند تا بتوانند به اثبات بی‌لیاقتی در کسب دانش بپردازد (هرت، ۲۰۱۰).

۲-۲-۲- ابعاد تردید حرفه‌ای در حسابرسی

- بعد معرفتی[1]

به روش شناخت مربوط می‌شود و اساساً به این می‌پردازد که حسابرس باید چه رویکردی را قبل از طراحی فرایند حسابرسی برگزیند. به عبارتی دیگر، چگونه حسابرس نسبت به صورت‌های مالی باوری معقول و موجه در خود ایجاد می‌کند. این حوزه به روش شناخت در فلسفه مربوط می‌شود (صفری گرایلی و همکاران، ۱۴۰۲).

- بعد روان‌شناختی[2]

به گرایش حسابرس به ایجاد سؤال در موقعیت معینی از حسابرسی مربوط می‌شود و اساساً به اندازه‌گیری کمیت و کیفیت ذهن پرسشگر حسابرس می‌پردازد. به عبارتی دیگر، عوامل مؤثر بر ذهن پرسشگر حسابرس را مشخص نموده و عمق تردید حرفه‌ای را بر حسب این عوامل اندازه‌گیری می‌نماید. فرض این فعالیت‌ها بر این است که روش شناخت به روش انجام قضاوت و تصمیم‌گیری مربوط می‌شود (صفری گرایلی و همکاران، ۱۴۰۲).

۳-۲-۲- ویژگی‌های مؤثر بر تردید حرفه‌ای

الف) ویژگی‌های روان‌شناختی

مجموع ویژگی‌های روانی و درونی یک فرد محسوب می‌شود که عملکرد حرفه‌ای او را در شرایط مختلف تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. به‌عبارت‌دیگر، ویژگی‌های روان‌شناختی فرد به قابلیت احساسی، عاطفی و ارتباطی یک فرد با شغل و حرفه خود به‌منظور توسعه، تغییر و اصلاح تضادها و تمایلات شخصی به طور منطقی و عادلانه در یک محیط شغلی یا محیط اجتماعی،

---

[1] Epistemic
[2] Psychological

اشاره دارد. این ویژگی‌ها شامل چهار مؤلفه است: مسئولیت‌پذیری، تحمل استرس، ادراک و اطمینان (صفری گرایلی و همکاران، ۱۴۰۲).

ب) ویژگی‌های شخصیتی

شخصیت مفهومی بسیار پیچیده در روان‌شناسی است که امروزه در حوزه حسابداری و حسابرسی بسیار موردتوجه قرار گرفته است. در واقع ویژگی‌های شخصیت به ساختار پویایی درون‌فردی هر شخص اشاره دارد که مشتمل بر علل وراثتی و محیط اجتماعی است این مؤلفه‌ها رفتار و افکار شخصی فرد را در محیط اجتماعی تحت‌تأثیر قرار می‌دهند (آگوستین[1]، ۲۰۲۰). ویژگی‌های شخصیتی به سه دسته درون‌گرایی، وجدان‌گرایی و ماکیاول‌گرایی تقسیم می‌شود (صفری گرایلی و همکاران، ۱۴۰۲).

ج) مهارت‌های حرفه‌ای

مهارت در حسابرسی را می‌توان توانایی انجام‌وظیفه‌های نسبتاً پیچیده به شیوهای مناسب و بر اساس دانش انباشته در زمینه‌ای خاص تعریف نمود؛ در تعریف مشابهی مهارت، توانایی کسب شده از طریق آموزش برای انجام وظایف خاص به نحو مطلوب است. در واقع برخورداری از دانش زیاد و مهارت‌های وابسته به عمل تعریفی از مهارت‌های حرفه‌ای محسوب می‌گردد که در ارائه قضاوت‌های تخصصی مناسب کارآمد و کمتر فرد را در مسیر تردید قرار می‌دهد. باتوجه‌به این که وظایف متعدد حسابرسی معیار هدفمندی ندارد؛ بنابراین برای جبران این کمبود وجود مهارت‌های حرفه‌ای، همچون تجربه تخصص و استقلال برای کاهش تردید حرفه‌ای حسابرس لازم و ضروری است (صفری گرایلی و همکاران، ۱۴۰۲).

د) عوامل محیطی

آخرین ویژگی مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان عوامل محیطی است که اشاره به مجموع ویژگی‌های بیرونی اشاره دارد و شامل فشار جهت رسیدگی و انتظارات ذی‌نفعان است (صفری گرایلی و همکاران، ۱۴۰۲).

۴-۲-۲- نگرش تردید حرفه‌ای

نگرش یک انسجام و تلفیق ارزش‌گذارانه شناخت‌ها است و بر تجربه، دررابطه‌با یک موضوع تأثیرگذار است. نگرش درباره اشیا، افراد یا رخدادها، قابل‌مشاهده نیستند، اما می‌توانند

---

[1] Agustin

از ابزار باورها (مانند شناخت) و احساسات (مانند عواطف) دررابطه‌با آن‌ها، استنباط شوند. به نوبه خود، نگرش از توان بالقوه برای توضیح و پیش‌بینی رفتار برخوردار هستند (گریفیتث و همکاران، ۲۰۱۶).

۵-۲-۲- استانداردهای حسابرسی تردید حرفه‌ای

بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده، ارزیابی نقادانه‌ای به عمل آید (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰). استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌نماید (بند ۷ استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰، ۱۳۹۱). در بند ۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰ حسابرسی ایران آمده است که حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا نموده و مراقب موقعیت‌هایی باشد که ممکن است موجب تحریف مهم در صورت‌های مالی گردد. بر اساس بند ت-۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای مستلزم هوشیاری حسابرس به موضوعاتی چون شواهد حسابرسی متضاد، احتمال تقلب و غیره است؛ لذا بر اساس بندهای ت-۱۷، ۱۸ و ۱۹ استاندارد یاد شده، تردید حرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است (استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰، ۱۳۹۱). در بند ت – ۱ استاندارد حسابرسی شماره ۳۳۰ ایران نیز بر لزوم نگرش تردید حرفه‌ای در خصوص برخوردهای کلی برای مقابله با خطرهای تحریفی که در سطح صورت‌های مالی مهم ارزیابی شده‌اند، تأکید گردیده است.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران[1] (۲۰۱۸) تردید حرفه‌ای را هنگام ارزیابی شواهد حسابرسی این‌گونه تعریف می‌کند: حسابرس باید با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده ارزیابی نقادانه به عمل آورد و نسبت به شواهدی که اعتماد به اسناد و مدارک، پاسخ‌ها و پرس‌وجوها و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را تأیید می‌کند، هوشیار باشد. در استاندارد حسابرسی شماره ۵۳ آمریکا[2] در خصوص تردید حرفه‌ای آمده است: حسابرسی باید با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شود. حسابرس نه فرض می‌کند که مدیران متقلب‌اند

[1] International Federation of Accountants
[2] SAS 53

و نه فرض می‌کند که مدیریت در همه موارد صادق است. استاندارد مذکور تردید حرفه‌ای را در دو مقطع موردتأکید قرار داده است:

الف) تردید حرفه‌ای در برنامه‌ریزی حسابرس

۱) زمانی که حسابرس به این نتیجه برسد که احتمال قابل‌ملاحظه‌ای در مورد ارائه اظهارات نادرست بااهمیت وجود دارد، این نتیجه‌گیری می‌تواند از یک یا چند طریق حسابرس را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد.

۲) حسابرس می‌بایست برآوردی برای تعیین ماهیت، زمان‌بندی یا اجرای روش‌ها، کارکنان یا سطح مناسبی از نظارت موردنیاز را انجام دهد.

۳) ممکن است حسابرس معاملات خاصی در ارتباط با مدیران ارشد را شناسایی کند و جزئیات آن را به تأیید و اثبات شخص ذی‌صلاح در خارج از سازمان برساند و جزئیات تمام یادداشت‌های حسابداری بااهمیت تهیه شده و تأیید شده به‌وسیله مدیر ارشد را بررسی کند.

۴) حسابرس باید بررسی نماید که آیا رویه‌های حسابداری استفاده شده باتوجه‌به شرایط موجود قابل‌قبول و مناسب است؟ افزایش احتمال خطر تحریف عمدی صورت‌های مالی، به توجه بیشتر حسابرس نسبت به این مسئله منجر خواهد شد که آیا اصول حسابداری مورداستفاده که غیر از اصول پذیرفته شده حسابداری است، در شرایط نامناسب برای ایجاد تحریف سود به‌کاررفته است؟

۵) هنگامی که ارزشیابی در سطح صورت‌های مالی ریسک زیادی را نشان می‌دهد، حسابرس به شواهد و مدارک بیشتر و متفاوت‌تری برای صحه‌گذاری بر معاملات بااهمیت نیاز دارد.

ب) تردید حرفه‌ای در انجام حسابرسی

۱) حسابرس در انجام روش‌های اجرایی و جمع‌آوری مدارک و شواهد، می‌بایست به‌صورت مداوم تردید حرفه‌ای را مدنظر خود قرار دهد. طی اجرای روش‌های حسابرسی، حسابرس ممکن است به کشف شرایط یا مواردی برسد که موجب شود حسابرس بررسی کند که آیا اشتباه‌های با اهمیتی وجود دارد؟

۲) اگر شرایط و وضعیت بر خلاف انتظار حسابرس به شکل نامطلوبی تغییر کند، حسابرسی نیاز دارد که علت به‌وجودآمدن چنین تغییری را بررسی کند. مثال‌هایی از این‌چنین شرایطی به شرح ذیل است:

- افشای روش‌های تحلیلی که تفاوت معناداری با انتظارهای حسابرس دارد.

- افشای پاسخ تأییدیه‌های درخواستی و یا تعداد پاسخ‌های دریافتی اندک که تفاوت معناداری با انتظارهای حسابرس دارد.

- پرونده‌ها، اسناد و مدارک موجود باید به‌راحتی و به‌سرعت در اختیار حسابرس قرار گیرد؛ اما هنگامی که از صاحب‌کار خواسته می‌شود، به‌سرعت و به‌راحتی در اختیار حسابرس قرار نمی‌گیرد (حاجیها، ۱۳۹۷).

۶-۲-۲- مدل‌های تردید حرفه‌ای

۱-۶-۲-۲- مدل نلسون[1] (۲۰۰۹)

نلسون مدلی را ارائه نمود که هدف آن، بررسی چگونگی ترکیب شواهد حسابرسی با دانش، صفات و انگیزه‌های حسابرس در جهت ایجاد قضاوت‌های که منعکس‌کننده تردید حرفه‌ای است را ارائه نمود. همچنین این مدل باتوجه‌به قضاوتی که سطحی از تردید حرفه‌ای را منعکس می‌کند که نشان‌دهنده دانش، صفات و انگیزه‌های از قبل موجود حسابرس است. تا با ترکیب عوامل فوق میزان تردید حرفه‌ای در قضاوت حسابرس و اقدامات آن تأثیر بگذارد. این دیدگاه همچنین درک اینکه چگونه مؤسسات حسابرسی می‌توانند بر تردید حرفه‌ای در عمل از طریق استخدام، آموزش، ارزیابی عملکرد، بررسی، کمک به تصمیم‌گیری، مشوق‌ها و تغییرات در وظایف آن‌ها را تسهیل می‌کند (نلسون، ۲۰۰۹).

- دانش[2] (آگاهی)

حسابرسان با ارتقای دانش می‌توانند خطاهای با بسامد بالا و الگوهای پیچیده شواهدی را که نشان‌دهنده خطا هستند، شناسایی کنند؛ دانش حرفه‌ای و صنعتی که حسابرس از طریق آموزش‌ها و تجربه‌های مختلف کسب به حسابرس کمک می‌کند تا بهتر بتواند شواهد را ارزیابی کند و تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرد. دانش گسترده‌تر به حسابرسان اجازه می‌دهد تا خطرات را بهتر شناسایی کرده و ارزیابی کنند (لا اود و همکاران، ۲۰۲۰).

- صفات[3] (ویژگی‌های شخصیتی)

---

[1] Nelson
[2] Knowledge
[3] Traits

توانایی حل مسئله، استعداد اخلاقی و سایر ویژگی‌ها مانند اعتمادبه‌نفس و تمایل به شک، همگی به تردید حرفه‌ای در قضاوت و عمل مربوط می‌شوند. ویژگی‌های فردی نظیر سطح طبیعی شک‌گرایی، دقت، و احتیاط بر نحوه قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارند. حسابرسانی که به طور طبیعی شک گرا هستند، به‌احتمال زیاد کمتر تحت‌تأثیر فشارهای بیرونی قرار می‌گیرند و در تصمیم‌گیری‌های خود دقیق‌تر عمل می‌کنند (هرت و همکاران، ۲۰۱۳).

- انگیزه‌ها (مشوق‌ها[1])

مشوق‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای از نظر میزان تأثیر مستقیم یا غیرمستقیم بر فرد متفاوت هستند، ممکن در مقابل محتمل و نیز دارای ماهیتی مالی در مقابل ماهیتی اجتماعی. مشوق‌ها می‌توانند بر میزان تردید حرفه‌ای در قضاوت به روش‌های آگاهانه و ناخودآگاه تأثیر بگذارند. انگیزه‌ها شامل پاداش‌های مالی، فشارهای شغلی، و دیگر عوامل بیرونی هستند که ممکن است تصمیم‌گیری حسابرس را تحت‌تأثیر قرار دهند. انگیزه‌های مالی می‌توانند باعث ایجاد تضاد منافع شوند و منجر به کاهش سطح شک‌گرایی حسابرس شوند (نلسون، ۲۰۰۹).

۲-۶-۲-۲- مدل هرت (۲۰۱۰)

هرت مدل تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابرسی بنا نمود. وی بر این نکته تأکید کرده است که شک‌وتردید به‌عنوان یک صفت شخصی حسابرسان شناخته شده است. همچنین بیان می‌کند که شک‌وتردید حرفه‌ای مشخصه‌ای فردی و چندبعدی است و نتیجه می‌گیرد که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس به شک‌وتردید حرفه‌ای او بستگی دارد (حاجیها، ۱۳۹۷). شاخص‌های این مدل به‌صورت زیر است:

- ذهن پرسشگر[2] (تفکر سؤالی)

حسابرسان مستقلی که دارای ذهن پرسشگر هستند، تمایل بیشتری برای کشف انحراف و متقاعدشدن دارند. ذهن پرسشگر باعث می‌شود تا زمانی که حسابرس اطلاعات کافی جمع‌آوری نکند متقاعد نگردد. ذهن پرسشگر، حسابرس را در زمینه پیگیری تناقض‌های صورت‌های مالی و روش‌های حسابداری یاری می‌کند. حسابرسان دارای این ویژگی شخصیتی به‌راحتی تحت‌تأثیر حرفه‌ای دیگران قرار نمی‌گیرند (رؤیایی و همکاران، ۱۳۹۳).

- تعلیق قضاوت[3]

---

[1] Incentives
[2] Questioning Mind
[3] Suspension Of Judgment

تعلیق قضاوت به معنای آن است که شخص حسابرس در تصمیم‌گیری‌ها عجله نکند و تا زمانی که اطلاعات کافی، مناسب و قابل‌اطمینان فراهم نشود تصمیمی را اتخاذ نکند. به‌عنوان نمونه در خصوص روش‌های حسابداری سؤال‌برانگیز، تأمل بیشتری کند و اطلاعات بیشتری را جمع‌آوری نماید (حاجیها، ۱۳۹۷).

- جستجوی دانش[1]

این ویژگی زمانی نمود دارد که حسابرس با وضعیت نامطلوب روبه‌رو شده و سعی دارد با تحقیق اطلاعات، بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف کند. جستجوی دانش را می‌توان کنجکاوی برای دست آوردن اطلاعات در اثر انگیزش و تحریک است. همچنین جستجوی دانش در راستای دستیابی به تردید حرفه‌ای است و منجر به تقویت آن می‌شود (نازی و همکاران، ۱۳۹۴).

- درک میان‌فردی[2] (درک متقابل)

هرت (۲۰۱۰) بیان کرد که اشخاص مختلف دارای درک متفاوتی از تردیدگرایی هستند و این باعث می‌شود تا افراد مختلف از رویدادهای مشابه، ادراک متفاوتی داشته باشند و این درک متضاد می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات گمراه‌کننده، متعصبانه و نادرست توسط افراد مختلف شود. علاوه بر این فهم حسابرسان بر جمع‌آوری اطلاعات و تحقیق برای توجیه عقلایی، راه‌های کشف تقلب و شاخص‌های تأمل‌برانگیز صورت‌های مالی مؤثر است و نوع قضاوت و تصمیم‌گیری وی را مشخص می‌سازد (حاجیها، ۱۳۹۷).

- خودمختاری[3] (استقلال)

خودمختاری به معنای آن است که حسابرسان گفته‌ای دیگران را بدون تفکر و تحقیق نمی‌پذیرد و در مورد دیدگاه‌ها و نظرات تخصصی خود قاطعیت دارند و مقهور دیگران نمی‌شوند. به‌ظاهر و مسائل صوری اعتماد ندارند مگر با تحقیق ثابت شود. حسابرسان دارای این ویژگی به تناقض در گفته‌ها یا مدارک و شواهد توجه ویژه‌ای می‌کنند. این افراد به‌راحتی متقاعد نمی‌شوند (حاجیها، ۱۳۹۷).

- عزت‌نفس[4]

---

[1] Search For Knowledge
[2] Interpersonal Understanding
[3] Autonomy
[4] Self-Esteem

اعتمادبه‌نفس یعنی حسابرس به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد و در نتیجه در جایی که تردید حرفه‌ای وی را وامی‌دارد که مدارک و اطلاعات بیشتری گردآوری کند، به خود اعتماد کرده و تردید خود را جاری می‌سازد (حاجیها، ۱۳۹۷).

۳-۶-۲-۲- مدل فوزیا و یانتی (۲۰۱۸)

فوزیا و یانتی با بهره‌گیری از صفات شخصیتی حسابرس به‌ویژه برون‌گرایی مدلی را برای تردید حرفه‌ای ارائه نمودند. ایشان ۴ بُعد برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای تدوین نمودند که شامل کیفیت شخصی، نگرش حسابرس، تخصص حسابرس، ارزیابی انتقادی است (سیدیک تجان و همکاران، ۲۰۲۴)

- کیفیت شخصی[1]

شک‌وتردید حرفه‌ای پیشرفته که ناشی از ویژگی‌های شخصی است، با بهبود کیفیت حسابرسی مرتبط است، زیرا حسابرسانی که تردید بالاتری نشان می‌دهند، کاندیدای بهتری برای شناسایی خطرات و کاهش سوگیری‌ها هستند (سیاهی و همکاران[2]، ۲۰۲۳).

- نگرش حسابرس[3]

نگرش حسابرسان در تردید حرفه‌ای می‌تواند تحت‌تأثیر ناهماهنگی شناختی قرار گیرد و منجر به کاهش کیفیت حسابرسی به دلیل اختلافات بین قضاوت و عمل شود (آدیکرام و هیگز[4]، ۲۰۲۴).

- تخصص حسابرس[5]

تخصص حسابرسی بر تشخیص تقلب تأثیر مثبت می‌گذارد (ماولیدا و نوویانتی، ۲۰۲۳). طبق مطالعه سولیستیاواتی و همکاران (۲۰۲۴)، در مورد توانایی حسابرس در تشخیص تقلب، تخصص حسابرس در شکاکی حرفه‌ای تأثیر آموزش حسابرسی و تجربه حسابرسی تقلب را در تشخیص تقلب افزایش می‌دهد.

- ارزیابی انتقادی[6]

---

[1] Personal Quality
[2] Siahay & Other
[3] Auditor's Attitude
[4] Adikaram & Higgs
[5] Auditor Expertise
[6] Critical Evaluation

به معنای تحلیل دقیق اطلاعات و استدلال‌ها است. این شامل بررسی منابع، کشف تعصبات و بررسی منطق پشت استنتاج‌ها می‌شود (فیشر[1]، ۲۰۱۱). کیفیت شخصی حسابرس از جمله اخلاق، تجربه و تردید حرفه‌ای تحت‌تأثیر تفکر انتقادی، کیفیت حسابرسی را از طریق نگرش و تخصص حرفه‌ای افزایش می‌دهد (فریدا[2]، ۲۰۲۱).

۴-۶-۲-۲- مدل لا اود و همکاران (۲۰۲۰)

لا اود و همکاران با بهره‌گیری از سه شاخص ارائه شده توسط هرت شامل: ۱) بررسی و آزمایش شواهد (ذهن همیشه در تعجب است، به‌طوری‌که ویژگی‌های دلایل، تعدیل‌ها و اثبات موضوعات را زیر سؤال می‌برد)، ۲) درک ارائه‌دهنده اطلاعات (درک میان‌فردی، شخصیت شکاک فرد است که از درک اهداف، انگیزه و صداقت و ارائه‌دهندگان اطلاعات شکل می‌گیرد) و ۳) اقدام بر اساس شواهد (اعتمادبه‌نفس، یعنی اعتماد به شیوه‌ای حرفه‌ای برای اقدام بر اساس شواهد جمع‌آوری شده و خودمختاری، یعنی نگرش یک فرد برای نتیجه‌گیری عینی از جمع‌آوری آثار مثبت و منفی) اقدام به ارائه مدل تردید حرفه‌ای نمود.

- رویکرد پرسش‌گری[3]

شامل جستجوی اطلاعات جدید و پرسشگری فعال است. این رویکرد به افراد کمک می‌کند تا موضوعات را عمیق‌تر بفهمند و از دیدگاه‌های مختلف به آن‌ها نگاه کنند (پل و الدر[4]، ۲۰۰۶).

- ارزیابی انتقادی

به توانایی فرد برای تحلیل و بررسی عمیق اطلاعات، شناسایی نقاط قوت و ضعف، و ارزیابی شواهد مختلف برای رسیدن به نتیجه‌گیری‌های منطقی اشاره دارد. این توانایی به حسابرس کمک می‌کند تا فراتر از اطلاعات سطحی به عمق موضوع نفوذ کند. ارتباط متقابل این دو مفهوم باعث تقویت دقت، شفافیت و استقلال عملکرد حسابرسان در مواجهه با ریسک‌های مختلف می‌شود (انجمن بین‌المللی حسابرسی[5]، ۲۰۲۳).

- توانایی به چالش کشیدن مفروضات[6]

---

[1] Fisher
[2] Farida
[3] Questioning Mindset
[4] Paul & Elder
[5] International Auditing Association
[6] Capability to challenge Assumptions

شامل پرسش از فرضیات پایه‌ای هر استدلال یا موقعیت و بررسی اعتبار آنها است (بروکفیلد[1]، ۲۰۱۲). این توانایی شامل ارزیابی منطقی و بی‌طرفانه ادعاها و مدارک مالی می‌شود. به چالش کشیدن مفروضات حسابرسی می‌تواند به کشف ناهماهنگی‌ها، خطاها و حتی تقلب کمک کند (براون و گرین[2]، ۲۰۲۳).

- تردید حرفه‌ای در عمل[3]

در زمینه‌های حرفه‌ای، این شامل اعمال ذهنیت شکاک به‌منظور اطمینان از سلامت فرایندهای تصمیم‌گیری است (هرت، ۲۰۱۰). در عمل، حسابرس ابتدا با یک عدم اطمینان درباره کلیت حسابرسی مواجه است. این ویژگی، اضطراب و استرس را بیشتر نموده و می‌تواند اثر منفی بر عملکرد حسابرس داشته باشد؛ لذا افرادی که تاب‌آوری پایینی نسبت به شرایط ابهام دارند در برابر افرادی که شکیبا و بردبار، علی‌رغم اینکه ممکن است به دنبال شواهد بیشتری باشند تا بر عدم اطمینان فائق آیند، اما همچنان ممکن است به اعتمادبه‌نفس کمتری اقدام به تصمیم‌گیری کنند (موسوی گوکی و همکاران، ۱۴۰۰).

- ارزیابی عینی شواهد[4]

ارزیابی عینی شواهد شامل نگاه بی‌طرفانه به شواهد و تمرکز بر حقایق و داده‌ها است (کانمن[5]، ۲۰۱۱). اجرای مجموعه‌ای مشخص از رویه‌های حسابرسی ممکن است صرفاً شواهدی مرتبط با برخی از ادعاهای مدیریت را فراهم آورد و همه ادعاها را پوشش ندهد. بااین‌حال، حسابرس موظف است از طریق ارزیابی عینی شواهد گردآوری‌شده، کفایت و مناسب‌بودن آن‌ها را بر اساس معیارهای حرفه‌ای و بدون سوگیری بررسی کند. مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۰۰[6] و استاندارد ملی حسابرسی ایران (بخش ۵۰۰)، ارزیابی عینی شواهد مستلزم درنظرگرفتن منبع، ماهیت و شرایط کسب شواهد است؛ به‌نحوی که تصمیم‌گیری نهایی حسابرس مبتنی بر شواهد کافی و مناسب باشد.

- مستندسازی رویکرد شکاکانه[7]

---

[1] Brookfield
[2] Brown, A., & Green
[3] Professional Skepticism In Action
[4] Objective Assessment Of Evidence
[5] Kahneman
[6] ISA 500
[7] Documentation Of Skeptical Approach

شامل مستندسازی روند فکری، سؤالات و ارزیابی‌ها به‌منظور اطمینان از شفافیت و پاسخگویی است. مستندسازی رویکرد شکاکانه، نقش حیاتی در تضمین صحت و دقت عملکردها شامل حفظ شواهد و مدارک، شفافیت بیشتر در فرایندها، تسهیل پیگیری و تحلیل و افزایش اعتبار و اعتماد دارد (بیزلی و همکاران[1]، ۲۰۲۱).

۳-۲- پیشینه پژوهش

۱-۳-۲- پیشینه پژوهش داخلی

سلیمی و همکاران (۱۴۰۳)، به ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده پرداختند. نتایج پژوهش در بخش کمی نیز حاکی از آن بود که بروز رفتار تردیدآمیز حرفه‌ای از سوی حسابرس تحت‌تأثیر سطح تمایل وی به انجام یا عدم انجام این رفتار بر اساس سه عامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده است.

اسمعیل‌زاده اقدم و همکاران (۱۴۰۳)، به تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، ارزش‌های انسانی و اقدامات در این زمینه پرداختند. نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل داده‌ها، بین ارزش خودتعیین‌گری و ارزش انگیزش، با صفات شک‌وتردید رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین ارزش سنت‌گرایی، موفقیت، امنیت، خیرخواهی، لذت‌طلبی، قدرت و انطباق و صفات شک‌وتردید رابطه منفی وجود دارد و بین ارزش جهانی بودن و صفات شک‌وتردید رابطه معناداری وجود ندارد و تردید حرفه‌ای حسابرس با جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی، پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی و تعلیق قضاوت در مورد شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

اسمعیل‌زاده اقدم و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، تفاوت‌های فردی، اهداف رفتاری و اقدامات در این زمینه: آزمون تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده پرداختند. نتایج نشان داد که بین تفاوت‌های فردی از جمله جنسیت، تجربه، دانش خاص، وظیفه و شجاعت اخلاقی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد و نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد و تردید حرفه‌ای حسابرس با جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی، پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی و تعلیق قضاوت در شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

---

[1] Beasley et Al

فلاح کریمی گوکه و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به ارائه الگوی مفهومی برای شناسایی عوامل مؤثر بر شک‌وتردید حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از تکنیک دلفی پرداختند. نتایج نشان داد جامعه‌پذیری ضعیف حسابرس، مهارت‌های ارتباطی، ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سطح قانون‌مداری در جامعه، نهادینه بودن فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی از جمله عوامل فرهنگی - اجتماعی مؤثر بر شک‌وتردید حرفه‌ای حسابرسان هستند.

بنی‌طالبی دهکردی (۱۴۰۲)، به ارائه الگوی پیشنهادی حسابرسی با ساختار تردیدگرایی حرفه‌ای بر اساس نظریه ذهنیت و نگرش پرداخت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد نگرش، به کمک مؤلفه‌های عاطفی و شناختی ضمن پیش‌بینی نیات و رفتار حسابرسان، قدرت پیش‌بینی تردیدگرایی را برای جمع‌آوری شواهد حسابرسان بهبود می‌بخشد. بر اساس یافته‌ها، مدل نهایی پژوهش منجر به بهبود کیفیت حسابرسی، کاهش ریسک حسابرسی و افزایش حسابرسی اثربخش می‌گردد.

موسوی گوکی و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان تیپ شخصیتی و تردید حرفه‌ای: آیا واقعاً حسابرسان مستقل رفتار می‌کنند؟ پرداختند. نتایج پژوهش در کل نشان می‌دهد که تیپ شخصیتی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار بوده به‌نحوی که حسابرسان با تیپ شخصیتی برون‌گرا نسبت به درون‌گرا، حسابرسان دارای توافق‌پذیری کمتر نسبت به حسابرسان توافق پذیر، حسابرسان دارای ثبات هیجان نسبت به حسابرسان روان‌نژند و نیز حسابرسان منظم و وظیفه‌شناس نسبت به حسابرسان بی‌نظم، تردید حرفه‌ای بیشتری دارند.

حسن ملکی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان تدوین مدل کیفی تردید حرفه‌ای حسابرسان: از دیدگاه شرکای مؤسسه‌های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران پرداختند. برای به‌دست‌آوردن اعتبار و پایایی تحقیق از برخی از روش‌هایی که برای اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق کیفی استفاده می‌شود، مانند: زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی)، کنترل اعضا (بررسی توسط اعضا) و ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت استراوس و کوربین، استفاده شد. سپس محرک‌ها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان در قالب شرایط علّی، شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، تحلیل و باتوجه‌به الگوی پارادایمی فرایند شکل‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان، پیامدهای حاصل از آن شامل پیامدهای اثربخش (بُعد کنترلی و بُعد اعتباربخشی) و پیامدهای رفتاری (پاسخگویی و انضباط اقتصادی) تدوین شده است.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی پرداختند. آن‌ها به بررسی تردید حرفه‌ای از دیدگاه‌های مختلف ناشی از تعاملات اجتماعی و روابط بین حسابرس و صاحب‌کار در زمینه حسابرسی پرداختند. مهم‌ترین دستاورد این تحقیق را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از تردید حرفه‌ای حسابرس دانست و مؤلفه‌های مدل پارادایمی استخراج شده از پژوهش حاضر شامل ۲۵ مقوله، ۸۰ مفهوم از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است و مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث قرار گرفته است که بر اساس نظر خبرگان نیز مورد بررسی قرار و تأیید گرفت. ضمن اینکه بر اساس یافته‌های پژوهش، داشتن «شک مبتنی بر گمان» به‌عنوان هسته اساسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مهم‌ترین یافته است.

۲-۳-۲- پیشینه پژوهش خارجی

سوهارتینی و بینسار تامادو[1] (۲۰۲۴)، در پژوهشی به استفاده از حسابرسی از راه دور و تردید حرفه‌ای حسابرس در حفظ کیفیت حسابرسی در شرکت‌های حسابداری عمومی در سورابایا پرداختند، نتایج نشان داد که هرچه فناوری مورداستفاده حسابرسان در اجرای حسابرسی از راه دور مناسب‌تر باشد و بر اساس مشاهدات حسابرس، سؤالات در مورد موارد مشکوک بیشتر شود، کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد.

رینیندا[2] (۲۰۲۴)، تجربه و تردید حرفه‌ای حسابرس در کشف تقلب: نقش تعدیل‌کننده تعهد اخلاقی حرفه‌ای را مورد بررسی قرارداد. نتایج این مطالعه نشان داد که تجربه و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد، اما تعهد اخلاقی حرفه‌ای دو متغیر مستقل را بر روی متغیر وابسته تعدیل نمی‌کند. انتظار می‌رود این تحقیق از نظر پاسخگویی حسابرس در کشف تقلب در سازمان‌های دولتی محلی موردتوجه قرار گیرد.

توی و توان[3] (۲۰۲۴)، به بررسی عوامل مؤثر بر شک‌وتردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی باهدف جلب نظر صاحب‌نظران حوزه حسابرسی پرداختند. ازاین‌رو پنج عامل اصلی مؤثر بر شک حرفه‌ای شامل دانش و تجربه حرفه‌ای حسابرسان، استانداردهای اخلاقی حسابرسان، شخصیت حسابرسان، روابط بین حسابرسان و مافوق آنها، همکاران و مشتریان شناسایی گردید. نتایج این پژوهش نشان داد، سه عامل دانش و تجربه حرفه‌ای

---

[1] Suhartini & Binsar Tamado
[2] Rininda
[3] Thuy & Toan

حسابرسان، استانداردهای اخلاقی حسابرسان و شخصیت حسابرسان به طور مثبت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد.

سولیستیاواتی و همکاران (۲۰۲۴)، به بررسی عوامل تعیین‌کننده توانایی حسابرس برای تشخیص تقلب: تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده پرداختند. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که تخصص و آموزش حسابرس در زمینه حسابرسی تقلب تأثیر مستقیم و مثبتی بر ظرفیت آن‌ها برای شناسایی تقلب دارد.

سیدیک تجان و همکاران[1] (۲۰۲۴)، در پژوهشی با عنوان استقلال، شک‌وتردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی: قانون تعدیل‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که استقلال حسابرس و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده، بر کیفیت حسابرسی نیز تأثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته‌ها بینش‌های ارزشمندی را به شرکت‌های حسابداری عمومی ارائه می‌دهد و بر نیاز به ارزیابی و تعدیل بالقوه سیاست‌های خود به طور فعال تأکید می‌کند.

چن و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهشی با عنوان چگونه ویژگی‌های شخصیتی و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرس تأثیر می‌گذارد، پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اثر تعدیل‌کننده بین ویژگی‌های شخصیتی "برون‌گرایی" و "تردید حرفه‌ای" به طور معنی‌داری باکیفیت حسابرسی مرتبط است. این تحقیق شواهد تجربی از رابطه مهم بین ویژگی‌های شخصیتی و تردید حرفه‌ای نسبت به کیفیت حسابرس ارائه می‌دهد.

ترانگ‌تا و همکاران[2] (۲۰۲۲)، به بررسی عوامل مؤثر بر شک‌وتردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل در ویتنام پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که عواملی از جمله دانش، تجربه و انگیزه‌ها بر شک‌وتردید حرفه‌ای تأثیر مثبت دارند، درحالی‌که حجم کار و فشار زمانی بر شک‌وتردید حرفه‌ای تأثیر منفی دارند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش مروری باهدف پیشرفت دانش تجربی، دانش تئوریک و دانش روش‌شناختی و از نوع کاربردی با تحلیل مقایسه‌ای است. مقاله مروری (مرور نظام‌مند[3]) متنی علمی است که در آن پژوهشگر بدون گردآوری داده‌های اولیه، به تجزیه‌وتحلیل نتایج پژوهش‌های پیشین

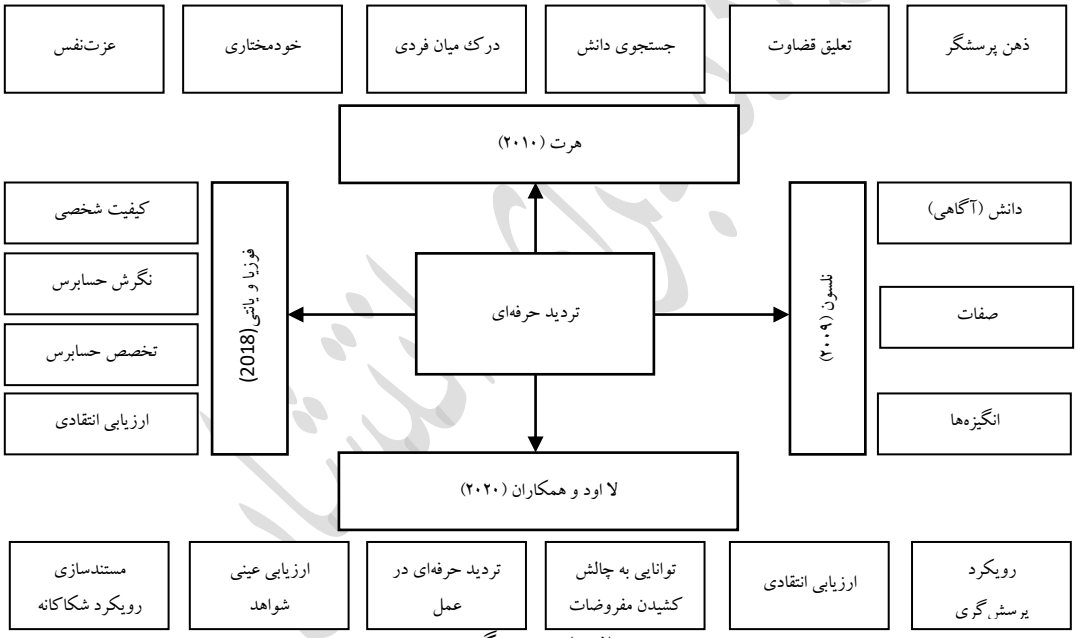
---

[1] Sidik Tjan & Other
[2] Trang Ta & Other
[3] Systematic Review

می‌پردازد. این نوع مقالات ابزارهایی ارزشمند برای ایجاد تصویر جامعی از وضعیت دانش موجود هستند و به تصمیم‌گیری در مورد پژوهش‌های آینده کمک می‌کنند. مقاله مروری نوعی از مقالات پژوهشی است که ضمن برخورداری از اهداف، انواع روش‌های علمی متنوع، مرور ادبیات مستقلاً هدف آن است (شهسواری، علم‌الهدی، ۱۳۹۸). تحلیل مقایسه‌ای، به مقایسه نتایج مطالعات پرداخته و روندها و ناسازگاری‌های اصلی آن‌ها را مشخص می‌سازد (کوپر و هجز[1]، ۲۰۱۹). ازاین‌رو این پژوهش، به‌صورت مشخص ابتدا اقدام به‌مرور، تحلیل و دسته‌بندی مطالعات موجود و نهایتاً مقایسه مدل‌های ارائه شده برای تردید حرفه‌ای می‌نماید.

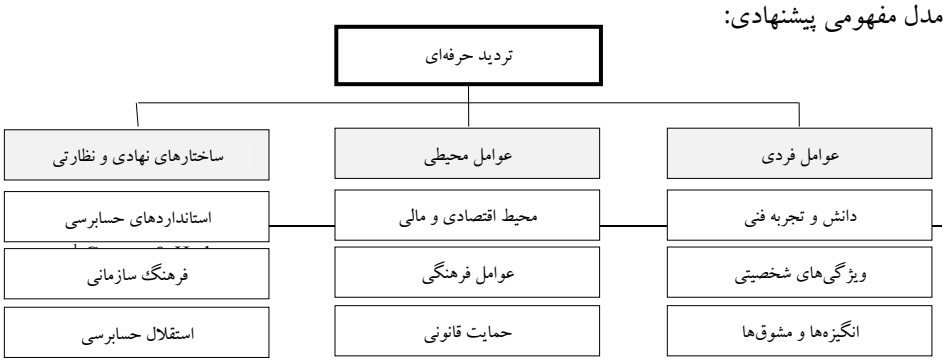
- مدل مفهومی پژوهش

مدل مفهومی منطبق با پژوهش‌های صورت‌گرفته:



منبع: یافته‌های پژوهشگر

مدل مفهومی پیشنهادی:



منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴- بحث و نتیجه‌گیری

تردید حرفه‌ای یکی از مؤلفه‌های قضاوت و تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی است و بر اساس استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی، حسابرس باید با نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا کند. مسئولیت اصلی حسابرس معمولاً بر کاهش خطرات عملیاتی احتمالی در طول عملیات حسابرسی و حفظ تردید حرفه‌ای مناسب در طول عملیات حسابرسی برای ادامه فرایند حسابرسی متمرکز است. حسابرسان تا زمانی مورداعتماد جامعه و مشتریان هستند که تردید حرفه‌ای خود را در فرایند انجام حسابرسی و کشف تقلب حفظ کنند. هدف پژوهش حاضر افزایش شناخت و بهبود در شناسایی عوامل مرتبط با تردید حرفه‌ای حسابرسان مطابق با مدل‌های ارائه شده تردید حرفه‌ای است. برای این امر، ابتدا به طرح موضوع در خصوص تردید حرفه‌ای پرداختیم و سپس ابعاد، ویژگی‌های مؤثر بر آن و استانداردهای مرتبط و نهایتاً مدل‌های ارائه شده را مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای حسابرسان فراتر از یک ویژگی ذهنی یا رفتاری ساده، بلکه به‌عنوان یک فرایند دینامیک و چندبُعدی باید مورد بررسی قرار گیرد. به‌عبارت‌دیگر، از منظر نظری و عملی مشاهده می‌شود که تردید حرفه‌ای حاصل تعامل پیچیده بین عوامل فردی (مانند دانش و تجربه فنی، ویژگی‌های شخصیتی و انگیزه‌ها و مشوق‌ها)، عوامل محیطی (همچون محیط اقتصادی و مالی، عوامل فرهنگی و حمایت قانونی) و ساختارهای نظارتی و نهادی (همچون استانداردهای حسابرسی، فرهنگ‌سازمانی و استقلال حسابرسی) است. مدل‌های نظری ارائه‌شده در ادبیات بین‌المللی، مانند مدل نلسون (۲۰۰۹) و مدل هرت (۲۰۱۰) را می‌توان به‌عنوان بسترهایی برای درک این مفهوم در نظر گرفت؛ جایی که تأکید بر نقش تعامل بین دانش حسابرس و ویژگی‌های شخصیتی وی به‌عنوان پیش‌نیازهایی برای سطح بالای تردید حرفه‌ای احساس می‌شود. به بیان دیگر، در این مدل‌ها، تردید حرفه‌ای نه به‌عنوان یک وضعیت ایستا بلکه به‌عنوان نتیجه ترکیب آگاهانه بین

توانایی شناختی، تمایل به پرسشگری و حساسیت نسبت به نشانه‌های احتمالی ناهماهنگی مطرح شده است.

ازسوی‌دیگر، مطالعات بومی در ایران نیز با تأکید بر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری مختص نظام حسابرسی، نشان داده‌اند که عوامل محیطی و اجتماعی (مانند سطح آموزش تخصصی، استانداردها و حتی ارزش‌های اخلاقی و دینی) نقش مؤثری در شکل‌گیری و ارتقای تردید حرفه‌ای دارند. این یافته‌ها حاکی از آن است که چارچوب‌های استاندارد حسابرسی، چه در سطح بین‌المللی از جمله آیفک و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و چه در سطح ملی، علاوه بر الزام به تردید حرفه‌ای، نیازمند بسط ابعاد روان‌شناختی و منعطف‌سازی فرایندهای نظارتی هستند. از منظر تحلیل تطبیقی، می‌توان استدلال کرد که پژوهش حاضر با بازبینی مدل‌های گوناگون، به‌خوبی نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای یک ظرفیت پویای فردی محسوب می‌شود که به واسطه تعامل مستمر با عوامل بیرونی و داخلی مورد تقویت یا تضعیف قرار می‌گیرد. به‌عنوان‌مثال، افزایش دانش و تجربه عملی موجب می‌شود تا حسابرس بتواند شواهد را بادقت بیشتری ارزیابی نموده و در موارد ابهام نسبت به اطلاعات موجود، تعلیق قضاوت را به کار گیرد. ازسوی‌دیگر، فضای سازمانی و فشارهای محیطی می‌تواند موجب کاهش یا افزایش این سطح از شکاکیت شود؛ امری که نشان‌دهنده نیاز به تدوین راهبردهای مدیریتی و توسعه فرهنگی در سازمان‌های حسابرسی است. در این راستا، اهمیت توسعه دوره‌های آموزشی هدفمند، بهبود ساختارهای نظارتی و تقویت ارزش‌های اخلاقی در میان حسابرسان به‌عنوان عوامل محرک برای ارتقای تردید حرفه‌ای، امر ضروری به شمار می‌آید. پژوهش‌های آتی می‌بایست به بررسی تجربی ابعاد تبادلی میان عوامل فردی و محیطی بپردازند تا بتوانند چارچوب‌های کاربردی و بومی‌شده‌ای را برای افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش ریسک‌های مرتبط با تحریف‌های مالی تدوین نمایند. به‌طورکلی، تحلیل حاضر نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک ظرفیت پویا، نیازمند ترکیب هماهنگ آموزش، تجربه و عوامل محیطی است. تدوین یک مدل یکپارچه و چندبُعدی که بتواند این تعاملات پیچیده را به‌صورت دقیق شناسایی و مورد بررسی قرار دهد، می‌تواند به‌عنوان راهکاری مؤثر در بهبود کیفیت فرایندهای حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی تلقی شود.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع موردتأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول: طراحی و مفهوم‌سازی پژوهش، بررسی و تحلیل تطبیقی چارچوب‌ها و ادبیات نظری، تحلیل و تفسیر نتایج، و نگارش پیش‌نویس اولیه مقاله. نویسنده دوم: نظارت بر روند پژوهش، بررسی و کنترل کیفیت تحلیل‌ها، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله. نویسنده سوم: مشارکت در اعتبارسنجی یافته‌های مفهومی، مشاوره علمی در فرایند تحلیل تطبیقی و بازبینی نهایی مقاله.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان، هیچ‌گونه تعارض منافع وجود ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچ‌گونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

سپاسگزاری

نویسندگان مقاله حاضر بر خود واجب می‌دانند از همکاری و مساعدت تمامی عزیزانی که در این مطالعه ما را یاری نموده‌اند، سپاسگزاری نمایند.

منابع

اسمعیل‌زاده اقدم، کامران؛ رستمی مازویی، نعمت؛ صمدی‌لرگانی، محمود و گیلانی نیای صومعه سرایی، بهنام. (۱۴۰۳). تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، ارزش‌های انسانی و اقدامات در این زمینه با استفاده از مدل معادلات ساختاری. ***دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت***، دوره ۱۳، شماره ۳ (پیاپی ۵۱)، ۳۷۲-۳۵۳.
https://www.jmaak.ir/article_22697.html

اسمعیل‌زاده اقدم، کامران؛ رستمی مازویی، نعمت؛ صمدی‌لرگانی، محمود و گیلانی نیای صومعه سرایی، بهنام. (۱۴۰۳). تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، تفاوت‌های فردی، اهداف رفتاری و اقدامات در این زمینه: آزمون تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده. ***دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت***، دوره ۱۳، شماره ۴ (پیاپی ۵۲)، ۴۴۲-۴۲۳.
https://www.jmaak.ir/article_23296.html

بنی‌طالبی دهکردی، بهاره. (۱۴۰۲). ارائه الگوی پیشنهادی حسابرسی با ساختار تردیدگرایی حرفه‌ای بر اساس نظریه ذهنیت و نگرش. ***حسابداری مدیریت***، ۵۹ (۱۶)، ۱۲۵-۹۸.
https://sanad.iau.ir/Journal/jma/Article/816252

حاجیها، زهره. (۱۳۹۷). ***تئوری حسابرسی: نظریه‌ها، با تأکید بر تحقیقات ایران و رویکرد اخلاقی***، تهران: انتشارات ترمه.

حسن‌ملکی، علیرضا؛ عبدلی، محمدرضا؛ عبدالهی، احمد و عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۹). تدوین مدل کیفی تردید حرفه‌ای حسابرسان: از دیدگاه شرکای مؤسسه‌های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران، ***دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری***، ۵ (۹)، ۷۹-۵۵.
http://aapc.khu.ac.ir/article-1-679-fa.html

رؤیایی، رمضان علی؛ یعقوب‌نژاد، احمد و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. ***پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی***، سال ششم، شماره ۲۲، ۹۵-۶۷. https://journals.iau.ir/article_510515.html

سلیمی، پیام؛ عرب‌زاده، میثم؛ علی‌پور، محمد؛ پناهیان، حسین و صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۳). ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. ***پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. سال چهاردهم، شماره شانزدهم***، ۱۷۳-۱۲۳. doi: 10.22034/jPAR.2024.2021240.1279.

شهسواری، امیر و علم‌الهدی، جمیله. (۱۳۹۸). روش‌شناسی پژوهش مروری و نقش آن در تولید دانش: توسعه یک گونه‌شناسی. ***روش‌شناسی علوم‌انسانی***، ۲۵(۹۸)، ۱۰۵-۷۹. doi: ۲۰۱۹.۱۵۷۲/mssh.۱۰.۳۰۴۷۱

صفری گرایلی، مهدی؛ رضائی پیته‌نوئی، یاسر و حاجیها، زهره. (۱۴۰۲). ***تردید حرفه‌ای حسابرس و تقلب در گزارشگری مالی؛ با رویکرد اخلاقی - دینی و نگاهی به تحقیقات ایران***. نشر علمی و دانشگاهی دانشگاه آزاد اسلامی.

فلاح کریمی گوکه، نفیسه؛ ملکی چوبری، مجتبی و براری نوکاشتی، صغری. (۱۴۰۳). ارائه الگوی مفهومی برای شناسایی عوامل مؤثر بر شک‌وتردید حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از تکنیک دلفی. ***فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی***، شماره ۴۷، ۲۹۳-۲۶۳.
http://mieaoi.ir/article-1-1536-fa.html

موسوی گوکی، سید علی؛ غنایی چمن‌آباد، علی؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی و صالحی، مهدی. (۱۴۰۰). تیپ شخصیتی و تردید حرفه‌ای: آیا واقعاً حسابرسان مستقل رفتار می‌کنند؟. ***دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری***. ۶ (۱۲)، ۱۶۵-۱۲۶. http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1059-fa.html

مهرانی، ساسان؛ حساس‌یگانه، یحیی؛ ابویی اردکان، محمد و گنجی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی. ***دانش حسابرسی***، ۱۹ (۷۶)، ۳۸-۵. https://danesh.dmk.ir/article-1-2325-fa.html

نازی، سیده فریبا؛ خلیفه سلطانی، سید احمد و سلیمانی، غلامرضا. (۱۳۹۴). اثر تردید حرفه‌ای حسابرسی داخلی بر قضاوت حرفه‌ای در کشف تقلب. ***پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه الزهرا (س)، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی.***

Adikaram, R., & Higgs, J. (2024). Cognitive dissonance and auditor professional skepticism. Managerial Auditing Journal, 39(1), 71–110. https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2022-3653

Agustin, R. (2020). Professional skepticism and the ability of auditor in assessing audit risk. International Journal of Scientific Research and Management, 8(2), 5479–5483. https://ijsrm.net/index.php/ijsrm

AICPA. (2023). Considerations of professional skepticism in audit engagements. American Institute of Certified Public Accountants. https://www.aicpa-cima.com

Bani Talebi Dehkordi, B. (2023). Presentation of a proposed auditing model with a structure of professional skepticism based on the theory of mind and attitude. Management Accounting, 16(59), 98–125. https://sanad.iau.ir/Journal/jma/Article/816252 (in Persian)

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2021). Auditing and assurance services: An integrated approach. Pearson.

Bedeir, R. E. (2024). The differential impact of distracted auditors in managing portfolio of financially distressed audit clients on audit quality: The role of professional skepticism. Future Business Journal, 10, 36. https://doi.org/10.1186/s43093-024-00321-9

Brookfield, S. D. (2012). Teaching for critical thinking: Tools and techniques to help students question their assumptions. Jossey-Bass.

Brown, A., & Green, T. (2023). The role of assumption challenging in enhancing audit quality. International Journal of Auditing, 29(1), 78–95. https://doi.org/10.1111/ijau.12345

Chen, Y.-H., Wang, K.-J., & Liu, S.-H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? A quantitative model. Sustainability, 15, 1547. https://doi.org/10.3390/su15021547

Cooper, H., & Hedges, L. V. (2019). The handbook of research synthesis and meta-analysis. Russell Sage Foundation.

Darmawan, P. P., & Safiq, M. (2024). The effect of competence, work experience, professional skepticism, and time budget pressure toward audit quality. Journal of Applied Accounting and Finance, 8(1), 71–100. https://doi.org/10.33021/jaaf.v8i1.5187

Dwianto, A., Puspitasari, D., & Setiawati, E. (2024). Moderasi komite audit sebagai peredam kecurangan pelaporan keuangan. Owner, 8(1), 839–860. https://doi.org/10.33395/owner.v8i1.1899

Esmaeilzadeh Aghdam, K., Rostami Mazouei, N., Samadi Largani, M., & Gilani Neia Someh Sarai, B. (2024). Explanation and presentation of the conceptual

framework of auditors' professional skepticism, human values, and actions in this field using structural equation modeling. Scientific-Research Quarterly Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing, 13(3), 353–372. https://www.jmaak.ir/article_22697.html (in Persian)

Esmaeilzadeh Aghdam, K., Rostami Mazouei, N., Samadi Largani, M., & Gilani Neia Someh Sarai, B. (2024). Explanation and presentation of the conceptual framework of auditors' professional skepticism, individual differences, behavioral goals, and actions in this field: Testing the theory of planned behavior. Scientific-Research Quarterly Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing, 13(4), 423–442. https://www.jmaak.ir/article_23296.html (in Persian)

Fallah Karimi Goukeh, N., Maleki Chobari, M., & Barari Nokashti, S. (2024). Providing a conceptual model for identifying factors affecting auditors' professional skepticism using the Delphi technique. Quarterly Journal of Islamic Economics and Banking, 47, 263–293. http://mieaoi.ir/article-1-1536-fa.html (in Persian)

Fehrenbacher, D. D., Triki, A., & Weisner, M. M. (2020). Can multitasking influence professional scepticism? Accounting & Finance. Advance online publication. https://doi.org/10.1111/acfi.12627

Hajihia, Z. (2018). Auditing theory: Theories with emphasis on Iranian research and ethical approach. Termeh Publications. (in Persian)

Hasan Maleki, A., Abdoli, M. R., Abdollahi, A., & Abbasi, E. (2020). Development of a qualitative model of auditors' professional skepticism: From the viewpoint of audit firm partners and managers of the Iranian Association of Certified Public Accountants. Biannual Journal of Value and Behavioral Accounting, 5(9), 55–79. http://aapc.khu.ac.ir/article-1-679-fa.html (in Persian)

Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29(1), 149–171. https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149

Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C., & 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. https://doi.org/10.2308/ajpt-50361

IFAC. (2023). Professional skepticism: Meeting public expectations. International Federation of Accountants. https://www.ifac.org/education

Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M. (2020). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions. Foundation for Auditing Research. https://foundationforauditingresearch.org/wp-content/uploads/2025/05/2020-12-05-far-wp-hardies2016b05-full.pdf

Juliyanti Sidik Tjan, Muslim, M., Andriani Alimin, M. Y. N., & Yaya Sonjaya. (2024). Independence, professional skepticism, and audit quality: The moderating role of audit fees. Jurnal Akuntansi, 28(1), 40–60. https://doi.org/10.24912/ja.v28i1.1698

Kahneman, D. (2011). Thinking, fast and slow. Farrar, Straus and Giroux. https://us.macmillan.com/books/9780374275631/thinkingfastandslow

Khaksar, J., Salehi, M., & Lari DashtBayaz, M. (2022). The relationship between auditor characteristics and fraud detection. Journal of Facilities Management, 20(1), 79–101. https://doi.org/10.1108/JFM-02-2021-0024

La Ode, A., Wahyuniati, H., Angela, F., & Oktri, S. (2020). Auditor's ability to detect fraud: Independence, audit experience, professional skepticism, and workload. Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences, 107(11), 192–205. https://doi.org/10.18551/rjoas.2020-11.23

Maulida, K., & Novianti, N. (2023). Audit experience, independence, and professional skepticism against fraud detection: Time pressure as a moderating factor. Asia Pacific Fraud Journal, 8(2), 381–393. https://doi.org/10.21532/apfjournal.v8i2.331

Mehrani, S., Hassas Yeganeh, Y., Abouei Ardakan, M., & Ganji, H. R. (2019). Designing a model of professional auditing skepticism based on grounded theory. Auditing Knowledge, 19(76), 5–38. https://danesh.dmk.ir/article-1-2325-fa.html (in Persian)

Mousavi Gooki, S. A., Ghanaei Chamanabad, A., Baqerpour Valashani, M. A., & Salehi, M. (2021). Personality type and professional skepticism: Do independent auditors really behave accordingly? Biannual Journal of Value and Behavioral Accounting, 6(12), 126–165. http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1059-fa.html (in Persian)

Murtanto, Nugroho, B. M., & Umar, H. (2023). The effect of forensic audit knowledge, audit experience and workload on auditor's corruption detection skill. In Proceedings of the 3rd Borobudur International Symposium on Humanities and Social Science 2021 (BIS-HSS 2021) (pp. 806–810). https://doi.org/10.2991/978-2-494069-49-7_136

Nazi, S. F., Khalifeh Soltani, S. A., & Soleimani, G. R. (2015). The effect of internal audit professional skepticism on professional judgement in fraud detection (Master's thesis). Alzahra University, Faculty of Social Sciences and Economics. (in Persian)

Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(2), 1–34. https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1

Paul, R., & Elder, L. (2006). The art of Socratic questioning. Foundation for Critical Thinking Press.

PCAOB. (2023). Staff audit practice alert: Professional skepticism in audits. Public Company Accounting Oversight Board. https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/documents/staff-update-2023-inspection-activities-spotlight.pdf

Rininda, B. P. (2024). Auditor's professional skepticism and experience on fraud detection: The moderating role of professional ethical commitment. Jurnal Dinamika Akuntansi, 16(1), 28–42. https://doi.org/10.15294/jda.v16i1.4037

Royaei, R. A., Yaqoob-Nejad, A., & Azinfar, K. (2014). The relationship between professional skepticism and professional judgement of independent auditors. Financial Accounting and Auditing Research, 6(22), 67–95. https://journals.iau.ir/article_510515.html (in Persian)

Safari Gorailei, M., Rezaei Pithenoee, Y., & Hajihia, Z. (2023). Auditors' professional skepticism and fraud in financial reporting: With an ethical-

religious approach and a look at Iranian research. Academic and Scientific Publishing of Islamic Azad University. (in Persian)

Salimi, P., Arabzadeh, M., Alipour, M., Panahian, H., & Safari Gorailei, M. (2024). Providing a framework for auditors' professional skepticism with the approach of the theory of planned behavior. Professional Auditing Research, 14(16), 123–173. https://doi.org/10.22034/jPAR.2024.2021240.1279 (in Persian)

Shahsavari, A., & Alemolhoda, J. (2019). Methodology of review research and its role in knowledge production: Developing a typology. Methodology of Human Sciences, 25(98), 79–105. https://doi.org/10.30471/mssh.2019.1572 (in Persian)

Siahay, A., Seralurin, C., Ervina, M. T., & Pattiasina, V. (2023). Professional competence and skepticism on audit quality. Advances in Managerial Auditing Research, 1(2). https://doi.org/10.60079/amar.v1i2.114

Sulistyawati, A. I., Y., S., A'yun, A. Q., Nugroho, A. H. D., & Dwianto, A. (2024). Determinant factors of auditor's ability to detect fraud: Auditor professional skepticism as moderation. Journal of Ecohumanism, 3(3), 1067–1083. https://doi.org/10.62754/joe.v3i3.3482

Suhartini, D., & Ayub Binsar Tamado. (2024). Pengaplikasian remote audit dan skeptisme profesional auditor dalam mempertahankan kualitas audit pada kantor akuntan publik di Surabaya. Al-Buhuts, 20(2). https://doi.org/10.30603/ab.v20i2.4915

Thu Trang Ta, Thanh Nga Doan, Duc Cuong Pham, & Hoai Nam Tran. (2022). Factors affecting the professional skepticism of independent auditors in Viet Nam. Cogent Business & Management, 9(1), 2059043. https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2059043

Truong Thi Thuy, & Tran Thi Toan. (2024). Factors influencing the professional skepticism of independent auditors in financial statement audits. Business and Economic Research, 14(4), 113–121. https://doi.org/10.5296/ber.v14i4.22357

Xu, G., Yang, C., & Fukofuka, P. T. (2023). Professional skepticism in practice: An analysis of auditors' stories. Auditing: A Journal of Practice & Theory. Advance online publication. https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-043