

Providing a Framework for the Dimensions of Auditors' Cognitive Heterogeneity: with a Thematic Analysis Approach and Identifying the Most Effective Dimension Using the Interpretive Structural Modeling Method

Saeed inanloo moranloo

Ph.D. Student Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. s.inanloo@iau.ac.ir

Meysam Arabzadeh *

Associate Professor Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran(corresponding Author). M.Arabzadeh@iaukashan.ac.ir

Mehdi Safari Gerayli

Associate Professor Department of accounting, BG.C., Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. safari83@iau.ac.ir

Hossein jabbary

Assistant Professor Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. H.jabbary@iaukashan.ac.ir

Mohammad reza mohagheghi

Assistant Professor Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir

Abstract:

Cognitive dissonance refers to a mental state resulting from conflicts and inconsistent behaviors. When individuals are confronted with information that is inconsistent with their thought system, they unconsciously resort to perceptual distortion, justification, or denial to reduce internal tension. This defense mechanism, which often leads to cognitive biases, can affect professional decision-making, especially in sensitive areas such as auditing, where objectivity and impartiality are essential. Recognizing this phenomenon is necessary to strengthen objective judgments and reduce systematic errors. Therefore, the present study presents the dimensions of auditors' heterogeneity: with a thematic analysis approach and identifies the most effective dimension with the interpretive structural modeling method. This study is considered exploratory in terms of methodology and mixed in terms of analysis. Because of the lack of a coherent framework regarding the dimensions of auditors' cognitive heterogeneity, the study attempts to identify these dimensions through thematic analysis using the thematic analysis

method based on the analysis of previous research and interviews with several experts. Then, using a simple two-stage Delphi method, the reliability of the identified dimensions was analyzed, and finally, based on interpretive structural modeling, the most influential dimensions of auditors' cognitive heterogeneity were determined based on the opinions of the research experts. The statistical sample of the study includes 14 academic experts and auditing professors who are experts and have professional experience in the field of auditing, as well as members of the Auditing Standards Development Committee, who were selected based on the purposeful sampling method with a snowball approach in 2024. The results of the present study indicate 7 dimensions (overarching themes) for auditors' cognitive heterogeneity, which include conflict in cognitive values, heterogeneity in structural mechanisms, and inhibitory individual mechanisms, as well as the organizing theme of the aforementioned dimensions (cognitive-environmental conflicts, negative cognitive processing, cognitive mental tensions, heterogeneity after decision-making, heterogeneity in career goals, setting unrealistic standards, and impaired autonomy and performance), and 11 basic themes were identified. Also, the findings of interpretive structural modeling show that auditors' cognitive-environmental conflicts are the most influential dimension of auditors' cognitive heterogeneity. The results of this study can help policymakers, standard developers, and legislators to better understand the dimensions and positive and negative consequences of auditor cognitive heterogeneity, concerning strengthening ethical functions; Social and cultural auditors should take action to interact more dynamically with stakeholders and social contexts, and based on that, adopt the necessary incentive policies to encourage audit firms to increase audit quality and thus limit inefficient behaviors in auditing.

Keywords: Cognitive Heterogeneity of Auditors, Psychological Factors, Individual Mechanisms, Audit Quality

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال نهم، شماره هجدهم، پاییز و زمستان ۱۴۰۳، صفحه ۲۶۱-۲۱۹

ارائه چارچوبی برای ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان: با رویکرد تحلیل مضمون و شناسایی موثرترین بُعد با روش مدلسازی ساختاری تفسیری^۴

سعید اینانلو^۱، میثم عرب زاده^{۲*}، مهدی صفری گرایلی^۳، حسین جباری^۴
محمد رضا محقق^۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۰۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۱۹

چکیده:

ناهمگونی شناختی به حالت روانی ناشی از تعارضها و رفتارهای ناسازگار اشاره دارد. هنگامی که افراد با اطلاعاتی مغایر با نظام فکری خود مواجه می‌شوند، برای کاهش تنش درونی، ناخودآگاه به تحریف ادراک، توجیه یا انکار روی می‌آورند. این مکانیسم دفاعی که اغلب منجر به سوگیری‌های شناختی می‌شود، می‌تواند تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد، به‌ویژه در حوزه‌های حساسی مانند حسابرسی که عینیت و بی‌طرفی از ارکان اساسی هستند، شناخت این پدیده برای تقویت قضاوت‌های عینی و کاهش خطاهای سیستماتیک ضروری است. لذا مطالعه حاضر به ارائه چارچوبی برای نمایش ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان: با رویکرد تحلیل مضمون و شناسایی موثرترین بُعد با استفاده از روش مدلسازی ساختاری تفسیری می‌پردازد. این مطالعه از نظر روش‌شناسی اکتشافی و به لحاظ تحلیلی ترکیبی قلمداد می‌شود. زیرا به دلیل فقدان چارچوب منسجم در خصوص ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان، از طریق تحلیل مضمون نسبت به شناسایی این ابعاد با استفاده از روش تحلیل مضامین مبتنی بر واکاوی پژوهش‌های قبلی و مصاحبه با ۱۴ خبره اقدام می‌نماید. سپس با استفاده از روش دلفی ساده دو مرحله‌ای،

^۱ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران s.inanloo@iau.ac.ir

^{۲*} دانشیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران (نویسنده مسئول)

M.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

^۳ دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران safari^{۸۳}@iau.ac.ir

^۴ استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران H.jabbary@iaukashan.ac.ir

^۵ استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir

پایایی ابعاد شناسایی شده مورد تحلیل قرار گرفت تا در نهایت بر اساس مدل سازی ساختاری تفسیری، تأثیر گذارترین ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان بر اساس نظر خبرگان پژوهش تعیین گردند. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابرسی صاحب نظر و دارای تجربه حرفه ای در حوزه حسابرسی و همچنین اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی هستند که بر اساس روش نمونه گیری هدفمند با رویکرد گلوله برفی در سال ۱۴۰۳ انتخاب شده اند. نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده ۳ بعد (مضمون فراگیر) برای ناهمگونی شناختی حسابرسان است که عبارتند از تعارض در ارزش های شناختی، ناهمگونی در مکانیزم های ساختاری و مکانیزم های فردی بازدارنده و همچنین ۷ مضمون سازمان دهنده ابعاد مذکور (تعارض های شناختی - محیطی، پردازش منفی شناختی، تنش های ذهنی شناختی، ناهمگونی پس از تصمیم گیری، ناهمگونی در اهداف شغلی، تعیین استانداردهای غیرواقع گرایانه و خودگردانی و عملکرد مختل) و ۳۱ مضمون پایه شناسایی شد. همچنین یافته های مدل سازی ساختاری تفسیری نشان می دهد که، تعارض های شناختی - محیطی حسابرسان تأثیر گذارترین بُعد ناهمگونی شناختی حسابرسان است. نتایج این مطالعه می تواند به سیاست گذاران، توسعه دهندگان استاندارد و قانون گذاران کمک کند تا با شناخت بیشتر از ابعاد و پیامدهای مثبت و منفی ناهمگونی شناختی حسابرس، نسبت به تقویت کارکردهای اخلاقی، اجتماعی و فرهنگی حسابرس جهت تعامل پویاتر با ذی نفعان و بسترهای اجتماعی اقدام نمایند و بر اساس آن سیاست های تشویقی لازم برای ترغیب مؤسسات حسابرسی برای افزایش کیفیت حسابرسی اتخاذ نموده و بدین ترتیب، رفتارهای ناکارآمد در حسابرسی را محدود سازند.

کلید واژه ها: ناهمگونی شناختی حسابرسان، عوامل روانی، مکانیزم های فردی، کیفیت حسابرسی.

۱- مقدمه

حساب‌رسان به عنوان متخصصان حرفه‌ای، در محیطی پیچیده و پرابهام فعالیت می‌کنند که مستلزم ترکیبی منحصر به فرد از دانش تخصصی، قضاوت حرفه‌ای و یکپارچگی اخلاقی است. (چن و همکاران، ۲۰۲۳). تحقیقات علوم شناختی نشان می‌دهد که ویژگی‌های شخصیتی همچون نیاز به قطعیت، تحمل ابهام و سبک‌های تفکر، تأثیر عمیقی بر فرآیندهای تصمیم‌گیری حرفه‌ای دارند (موندیاوی و همکاران، ۲۰۲۴، نارسین و جعفر، ۲۰۲۱). حساب‌رسان نیز تحت تأثیر مکانیسم‌های روان‌شناختی ناخودآگاه قرار می‌گیرند که می‌تواند منجر به شکل‌گیری سوگیری‌های سیستماتیک در ارزیابی‌هایشان شود (ستوده و همکاران، ۱۴۰۲). این سوگیری‌ها اغلب ریشه در محدودیت‌های ذاتی پردازش شناختی انسان، از جمله ظرفیت محدود حافظه کاری، تمایل به کاهش تلاش شناختی و نیاز ذاتی به حفظ ثبات درونی دارد (هندار و هاراپ، ۲۰۲۳). یکی از این سوگیری‌های شناختی ناهمگونی شناختی می‌باشد.

ناهمگونی شناختی^۱ به عنوان یکی از اساسی‌ترین مفاهیم روانشناسی شناختی، به وضعیتی اشاره دارد که در آن فرد با تعارضی ناخوشایند بین باورها، نگرش‌ها یا رفتارهای متعارض خود مواجه می‌شود. در محیط حساب‌رسانی، این پدیده زمانی رخ می‌دهد که حساب‌رسان با شواهد یا اطلاعاتی مواجه می‌شوند که با پیش‌فرض‌ها، انتظارات یا ارزیابی‌های اولیه آنها در تضاد است (هام و همکاران، ۲۰۱۷). از آنجا که ذهن انسان به طور طبیعی در پی کاهش این تنش و بازگرداندن تعادل شناختی است، حساب‌رسان ممکن است ناخودآگاه به مکانیسم‌های مختلفی متوسل شوند که می‌تواند منجر به تحریف در فرآیند قضاوت حرفه‌ای گردد. هنگامی که یک حساب‌رسان پس از صرف زمان و انرژی قابل توجه برای بررسی یک موضوع خاص، با شواهدی مغایر با نتیجه‌گیری اولیه خود روبرو می‌شود، ممکن است به جای تجدید نظر در ارزیابی خود، به تفسیر گزینشی شواهد، کم‌اهمیت شمردن اطلاعات ناسازگار، یا حتی تغییر نگرش نسبت به استانداردهای حرفه‌ای روی آورد (نارسین و جعفر، ۲۰۲۱). این واکنش‌های ناخودآگاه که ریشه در نیاز ذاتی انسان به حفظ ثبات درونی دارد، می‌تواند به شکل‌گیری انواع سوگیری‌های شناختی^۲ مانند سوگیری تأییدی^۳ (تمایل به جست‌وجو و پذیرش اطلاعات همسو با باورهای موجود)، سوگیری تثبیت^۴ (پافشاری بر ارزیابی‌های اولیه علیرغم شواهد جدید) و سوگیری توجیه پس از تصمیم^۵ (تلاش برای توجیه انتخاب‌های انجام‌شده) منجر شود (شافر و سیمون، ۲۰۱۸).

^۱ Cognitive heterogeneity

^۲ Cognitive biases

^۳ Confirmation bias

^۴ Fixation bias

^۵ Post-decision justification bias

ناهمگونی شناختی در محیط حسابرسی دارای پیامدهای عمیق و چندبعدی است که می‌تواند کارایی فرآیندهای حرفه‌ای را به طور سیستماتیک تحت تأثیر قرار دهد. این پدیده از طریق مکانیسم‌های ناخودآگاه شناختی^۱، موجب تحریف در ارزیابی‌های حرفه‌ای شده و ممکن است به نقایص ساختاری در شناسایی و سنجش ریسک‌های اساسی، تفسیر گزینشی شواهد حسابرسی، و در نهایت کاهش قابلیت اتکای نتایج حسابرسی منجر گردد (موندی‌پوی و همکاران، ۲۰۲۴). شرایط ویژه حرفه حسابرسی، شامل محیط‌های تصمیم‌گیری تحت عدم قطعیت، محدودیت‌های زمانی فشرده، و چالش‌های دسترسی به اطلاعات کامل، به عنوان عوامل تشدیدکننده این تأثیرات شناختی عمل می‌نمایند. مطالعات اخیر در حوزه علوم شناختی و اقتصاد رفتاری، رویکردهایی را برای تعدیل این چالش‌ها پیشنهاد نموده‌اند (نارسین و جعفر، ۲۰۲۱، چن و همکاران، ۲۰۲۳).

در سطح فردی، توسعه برنامه‌های آموزشی تخصصی با تمرکز بر افزایش خودآگاهی شناختی و شناسایی سوگیری‌های ناخودآگاه از جمله این راهکارها محسوب می‌شود. در سطح سازمانی، استقرار چارچوب‌های ساختاریافته تصمیم‌گیری، پیاده‌سازی مکانیسم‌های بازبینی چندمرحله‌ای، و ادغام سیستم‌های پشتیبان تصمیم‌گیری شناختی می‌تواند به کاهش خطاهای سیستماتیک منجر گردد (پاینو و همکاران، ۲۰۱۷). از منظر نظارتی، به‌روزرسانی استانداردهای حرفه‌ای با در نظر گرفتن یافته‌های علوم شناختی، امکان ایجاد محیطی مساعدتر برای قضاوت‌های عینی‌تر را فراهم می‌سازد. این مجموعه اقدامات، در صورت اجرای نظام‌مند، نه تنها قابلیت‌های حرفه‌ای حسابرسان را ارتقاء می‌بخشد، بلکه به تقویت اعتبار سیستم‌های گزارشگری مالی و افزایش سطح اعتماد عمومی در نظام حاکمیت شرکتی منجر خواهد شد (چن و همکاران، ۲۰۲۳).

در تحقیقات داخلی، مطالعاتی همچون هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند سوگیری‌های شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی دارند. گودرزی و همکاران (۱۴۰۴) نشان داده‌اند که ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی حسابرسان مستقل کشور شامل مولفه اخلاق حرفه‌ای و زیرمولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، جنبه فردی، جنبه سازمانی، جنبه محیطی، مولفه ویژگی‌های شخصیتی و زیرمولفه‌های گشودگی ذهن، وجدان کاری، برون‌گرایی، توافق‌پذیری، روان‌آزردگی در سطح مطلوب قرار گرفته‌اند اما حسابرسان ایرانی با چالش‌های روانشناختی ویژه‌ای از جمله استرس ناشی از فشارهای زمانی، ترس از عواقب حقوقی اظهارنظرهای حرفه‌ای، و تعارض بین وظایف حرفه‌ای و الزامات سازمانی مواجه هستند. اینگونه استنباط می‌شود این عوامل در بسیاری از موارد منجر به ناهمگونی شناختی می‌شود، به این معنا که حسابرسان در مواجهه با تضاد بین استانداردهای حسابرسی و واقعیت‌های محیط کار (مانند رابطه با مدیران یا

^۱ Unconscious cognitive mechanisms

محدودیت‌های منابع)، دچار تنش روانی شده و ممکن است به سازگاریهای ناسازگارانه مانند کاهش کیفیت قضاوت حرفه‌ای یا تسلیم در برابر فشارهای غیرحرفه‌ای روی آورند. از آنجا که این پدیده در بستر فرهنگی و نظارتی ایران دارای ابعاد منحصر به فردی است، بررسی آن با تکیه بر یافته‌های داخلی، ضرورتی انکارناپذیر برای ارائه راهکارهای عملیاتی در محیط حسابرسی ایران محسوب می‌شود.

این پژوهش با کاوش در پدیده ناهمگونی شناختی در محیط حرفه‌ای حسابرسی، می‌تواند به درک عمیق‌تری از مکانیسم‌های شناختی مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای منجر شود. از منظر نظری، مطالعه حاضر با ارائه چارچوبی نظام‌مند برای شناسایی ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان، گامی در جهت پر کردن شکاف موجود بین علوم شناختی و حرفه حسابرسی محسوب می‌شود. این تحقیق می‌تواند مبانی جدیدی برای توسعه نظریه‌های رفتاری در حوزه حسابرسی فراهم آورد و چارچوب مفهومی برای بررسی تأثیر عوامل شناختی بر کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای ارائه دهد.

برای حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، این مطالعه می‌تواند راهکارهای عملی برای مدیریت تعارض‌های شناختی و بهبود فرآیند تصمیم‌گیری ارائه دهد. نهادهای نظارتی و استانداردگذاران می‌توانند از نتایج این پژوهش برای بازنگری در چارچوب‌های نظارتی و توسعه دستورالعمل‌های حرفه‌ای بهره برده و مراکز آموزش حرفه‌ای نیز می‌توانند از یافته‌های این تحقیق، برنامه‌های آموزشی خود را به گونه‌ای طراحی کنند که مهارت‌های شناختی حسابرسان را تقویت نماید.

بنابراین در پژوهش حاضر به دنبال ارائه الگویی برای شناسایی ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان بوده و بنا بر آنچه در این بخش ارائه شد، در تحقیق حاضر برآییم تا ابتدا چارچوبی برای نشان دادن ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان ارائه گردیده و سپس تأثیرگذارترین بُعد از ابعاد مذکور از طریق تحلیل ساختاری - تفسیری شناسایی گردد.

نتایج این پژوهش، می‌تواند دانش‌افزایی برای ادبیات حسابرسی به شرح زیر داشته باشد: نخست اینکه، پژوهش حاضر، نخستین تحقیقی است که به ارائه الگویی برای شناسایی ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان می‌پردازد؛ بنابراین، نتایج این مطالعه می‌تواند به بسط و غنای ادبیات رفتاری حسابرس در کشورهای در حال توسعه، نظیر ایران کمک نماید. دوم این‌که، یافته‌های این تحقیق می‌تواند به درک بهتر چالش‌های منحصر به فرد حسابرسان در مواجهه با تعارض‌های شناختی در بسترهای فرهنگی و اقتصادی مختلف منجر شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هدف حسابرسی مستقل، روشن و بدون ابهام است و آن اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به طور کلی است (داویدوا و همکاران، ۲۰۲۳). اما همه تصمیمات حسابرسی ساده نیستند و تصمیم گیری در مورد برخی از آنها ممکن است دشوار باشد. به عنوان مثال، تعیین دقیق شواهد حسابرسی کافی و قابل قبول آسان نیست، حسابررس ممکن است نداند یا نتواند تمام شواهد مربوطه را در داده ها ارزیابی کند. شواهد حسابرسی ممکن است اغلب برای حسابررس در دسترس نباشد یا ناشناخته باشد. در طول فرآیند بررسی، ارزیابی اطلاعات ممکن است دشوار باشد. زیرا این کار به صورت مستقل انجام می شود و این احتمال وجود دارد که حسابررس توانایی ارزیابی صحیح شواهد حسابرسی را نداشته باشد. (اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۶، چن و همکاران، ۲۰۲۳). از سوی دیگر، خواسته ها و اهداف حسابررس منفرد نباید بر تصمیمات حرفه ای وی تأثیر بگذارد. متأسفانه اهداف مختلفی مانند تلاش برای حفظ کارفرما می تواند بر کیفیت تصمیمات وی موثر باشد. محققان بسیاری در اقصاء مختلف زندگی و در گروه های سنی مختلف موضوع ناهمگونی شناختی را در سال های متمادی مورد واکاوی قرار داده اند که در ادامه این بخش به بررسی مفاهیم مرتبط با ناهمگونی شناختی پرداخته می شود.

نظریه ناهمگونی شناختی^۱ که نخستین بار توسط لئون فستینگر (۱۹۵۷) مطرح شد، به بررسی مکانیسم های روانشناختی پرداخت که افراد هنگام مواجهه با تعارض بین شناخت های ناسازگار از خود نشان می دهند. این نظریه پایه ای اساسی برای درک بسیاری از سوگیری های شناختی در حوزه های تصمیم گیری حرفه ای، از جمله حسابرسی، فراهم کرده است. در چارچوب این نظریه، هنگامی که حسابرسان با اطلاعاتی مغایر با باورها یا ارزیابی های اولیه خود مواجه می شوند، برای کاهش ناراحتی ناشی از این ناهماهنگی شناختی، ممکن است به راهکارهای ناخودآگاهی مانند تفسیر گزینشی شواهد یا تعدیل استانداردهای ارزیابی متوسل شوند (موندیایو و همکاران، ۲۰۲۴). ناهمگونی شناختی دیدگاه های مغرضانه ای هستند که یک فرد نسبت به خود و دنیای اطراف خود دارد. در واقع افکار و باورهای غیرمنطقی که ناخودآگاه در طول زمان آن ها را تقویت می کند، ناهمگونی شناختی را شکل می دهند. در اغلب موارد الگوها و سیستم های فکری ایجاب کننده ناهمگونی شناختی ظریف هستند و چنانچه این ویژگی های منظم به افکار روزمره مبدل گردند، تشخیص آن ها دشوار خواهد بود (زاکی و الفار، ۲۰۲۳).

به عقیده فستینگر (۱۹۵۷)، فردی که می داند دو تشخیص ناسازگار دارد، حالت تنش وحشتناکی را احساس می کند. با افزایش ناخوشایند برانگیختگی فیزیولوژیکی بدن، درگیری

^۱ Cognitive Dissonance

های داخلی بیان می شود. هر چه شناخت بیشتر مورد توجه قرار گیرد و انحراف آنها از یکدیگر بیشتر شود، سوء تفاهم ها و اختلالات و نیاز به بازگرداندن حالت هماهنگی درونی بیشتر می شود. درجه تنوع به دو عامل بستگی دارد:

- همبستگی ناهماهنگی شناختی و شناخت همسو
- اهمیت هر یک از دانش‌ها

نتایج ناهمگونی ناشی از قرار گرفتن در معرض اطلاعات متناقض، نشان می دهد که میزان سردرگمی ناشی از دریافت اطلاعات متناقض مستقیماً با اهمیت اطلاعات مرتبط است. همچنین ناهماهنگی رابطه مستقیمی با میزان سختی یا تلاش فرد برای شنیدن اطلاعات متناقض دارد. البته لازم نیست عوامل شناختی به طور منطقی با سازگاری یا ناسازگاری مرتبط باشند. این رابطه ممکن است از نظر منطقی با یک ناظر خارجی متفاوت باشد. اما از نظر روانشناسی، با فردی که این باورهای خاص را دارد، سازگار است. به طوری که فردی که با تلاش کم یا بدون تلاش به یک هدف رسیده است می تواند برای دیگران نیز همین گونه باشد. (بیدوکیا و همکاران، ۲۰۲۳). ناهمگونی شناختی، به طور طبیعی موجب برانگیختگی حالت‌های روان‌شناختی ناخوشایند شده و محرکی قوی برای فعال‌سازی مکانیسم‌های کاهش تنش در سطح فردی می‌گردد (ویداس و همکاران، ۲۰۲۴). در چارچوب نظری فستینگر (۱۹۵۷)، این پدیده نه تنها به عنوان یک حالت روان‌شناختی گذرا، بلکه به عنوان یک سازوکار تکاملی یافته برای حفظ انسجام درونی سیستم شناختی فرد در نظر گرفته می‌شود، سازوکاری که در محیط‌های تصمیم‌گیری پیچیده و پرابهام (نظیر حسابرسی، پزشکی یا مدیریت راهبردی) می‌تواند به صورت سیستماتیک منجر به بروز سوگیری‌های شناختی خاصی گردد. مطالعات نوروساینس معاصر با به کارگیری روش‌های تصویربرداری عصبی نشان داده‌اند که تجربه ناهمگونی شناختی با فعال‌سازی مناطق خاصی از مغز (به ویژه قشر کمربندی قدامی و اینسولای قدامی) همراه است، مناطقی که نقش محوری در پردازش تعارض‌های درونی و تنظیم هیجانی ایفا می‌کنند، یافته‌ای که مؤید پایه‌های عصب‌شناختی این پدیده و تأثیر آن بر فرآیندهای تصمیم‌گیری است (موندیایو و همکاران، ۲۰۲۴، نارسین و جعفر، ۲۰۲۱). در حوزه حسابرسی که ماهیتاً مستلزم مواجهه با شرایط عدم قطعیت، تفسیر ذهنی شواهد و تعادل‌بینی میان ملاحظات مختلف است، این سوگیری‌ها می‌توانند به ویژه در مراحل کلیدی فرآیند تصمیم‌گیری (شامل ارزیابی ریسک، جمع‌آوری و تفسیر شواهد، و تشکیل قضاوت نهایی) تأثیرات مخربی بر جای گذارند، تأثیراتی که در نهایت می‌تواند قابلیت اتکا و اثربخشی فرآیند حسابرسی را تضعیف نماید (داویدوا و همکاران، ۲۰۲۳).

حساب‌رسان به عنوان نگهبانان اعتماد عمومی در نظام مالی، در میانه میدانی پیچیده از تعارض‌های شناختی عمل می‌کنند که ریشه در دوگانگی ذاتی بین «وظیفه حرفه‌ای» (کشف

حقیقت) و «ملاحظات روان‌شناختی» (حفظ انسجام درونی) دارد (رحیمی آشتیانی و همکاران، ۱۴۰۰). این پدیده، که می‌توان آن را «ناهمگونی حرفه‌ای» نامید، فراتر از نظریه کلاسیک فستینگر است و به تعامل پویای سه لایه «شناخت فردی»، «الزامات سازمانی» و «فشارهای محیطی» می‌پردازد (موندیپاوی و همکاران، ۲۰۲۴). مطالعات نوین در حوزه عصب‌حسابداری^۱ نشان می‌دهد که مغز حساب‌بران هنگام مواجهه با تعارض‌های حرفه‌ای، الگوهای فعال‌سازی عصبی منحصربه‌فردی از خود نشان می‌دهد که ترکیبی از مناطق مربوط به استدلال تحلیلی (کورتکس پره‌فرونتال) و مناطق پردازش تعارض (قشر کمربندی قدامی) است (داویدوا و همکاران، ۲۰۲۳). این یافته‌ها حاکی از آن است که ناهمگونی در حساب‌رسی صرفاً یک تنش روان‌شناختی نیست، بلکه نوعی «سازگاری عصبی-حرفه‌ای» است که در آن ذهن به‌جای حل تعارض، به ساخت راهکارهای پیچیده‌تر «هم‌زیستی با تناقض» تمایل دارد. یکی از جلوه‌های بارز این پدیده، ظهور «سوگیری پارادوکسیکال» است که در آن حساب‌بران به‌صورت همزمان از مکانیسم‌های متضادی مانند «ابراز اطمینان بیش‌ازحد» (در گزارش‌دهی) و «تردید سیستماتیک» (در فرآیند جمع‌آوری شواهد) استفاده می‌کنند (نارسین و جعفر، ۲۰۲۱، چن و همکاران، ۲۰۲۳).

پژوهش‌های میدانی با به‌کارگیری روش‌های ترکیبی «پی‌گیری چشمی»^۲ و «تحلیل‌های زبان‌شناختی»^۳ نشان داده‌اند که این ناهمگونی به ایجاد نوعی «گوش حرفه‌ای دوباره»^۴ منجر می‌شود که در آن زبان فنی گزارش‌ها (با تأکید بر قطعیت) به‌صورت ناخودآگاه در تقابل با زبان داخلی یادداشت‌های کار (مملو از ابهام‌ها) قرار می‌گیرد (میگرمان و همکاران، ۲۰۲۲). برای مواجهه با این چالش، رویکرد «حساب‌رسی شناختی-انتقادی»^۵ پیشنهاد می‌شود که بر سه پایه استوار است: نخست، «آگاهی موقعیت‌مند»^۶ که حساب‌بران را به درک پویایی تعارض‌های شناختی در بسترهای مختلف کاری مجهز می‌کند؛ دوم، «منعکس‌سازی ساختاریافته»^۷ که فاصله‌ای عمده بین مشاهده و تفسیر ایجاد می‌کند؛ و سوم، «دیالکتیک حرفه‌ای» که به‌جای حذف تناقض‌ها، از آن‌ها به‌عنوان موتور محرک تفکر انتقادی استفاده می‌کند. این پارادایم نوین نه تنها چارچوبی برای کاهش خطاهای شناختی ارائه می‌دهد، بلکه حساب‌بران را به «تناقض‌پذیری هوشمندانه» به‌عنوان یک شایستگی حرفه‌ای مجهز می‌سازد (نارسین و جعفر، ۲۰۲۱).

^۱ Neuro-Accounting^۲ Eye-Tracking^۳ Linguistic Analysis^۴ A split professional dialect^۵ Cognitive-critical auditing^۶ Situational Awareness^۷ Structured Reflection

مطالعات مرتبط با موضوع این پژوهش در ایران و سایر کشورها انجام شده است که در این قسمت خلاصه ای از مطالعات ذکر شده را خواهیم داشت.

پیشینه پژوهش های خارجی

مطالعه نظام‌مند پیشینه تحقیقات در حوزه ناهمگونی شناختی حساب‌رسان نشان‌دهنده تحول سه‌گانه متمایز در این زمینه است. در مرحله نخست (۱۹۹۰-۲۰۰۵)، پژوهش‌ها عمدتاً بر مبنای نظریه کلاسیک فستینگر (۱۹۵۷) و کارهای سمینال هگارتی و همکاران (۲۰۰۰) شکل گرفت که به بررسی تأثیرات عمومی تناقض‌های شناختی بر قضاوت‌های حرفه‌ای می‌پرداخت. این دوره شاهد مطالعات آزمایشگاهی بود که با به‌کارگیری طرح‌های شبه حساب‌رسی، وجود سوگیری‌هایی مانند تأییدگری و لنگراندازی را در محیط‌های کنترل‌شده به اثبات رساند.

در موج دوم تحقیقات (۲۰۰۶-۲۰۱۵)، پژوهشگرانی چون کادوسو و همکاران (۲۰۰۸) با ادغام نظریه‌های روانشناسی اجتماعی و اقتصاد رفتاری، چارچوب‌های پیچیده‌تری مانند «مدل تنش شناختی-حرفه‌ای» را توسعه دادند. این دوره شاهد سه نوآوری کلیدی بود: (۱) به‌کارگیری روش‌های میدانی در محیط‌های واقعی حساب‌رسی، (۲) توجه به نقش میانجی‌گر متغیرهای سازمانی مانند فشارهای زمانی و ساختارهای تشویقی، و (۳) ظهور اولین مطالعات بین‌فرهنگی که تفاوت‌های ملی در مواجهه با ناهمگونی شناختی را بررسی می‌کرد.

موج سوم (۲۰۱۶ تاکنون) با انقلابی روش‌شناختی همراه بوده است. پیشرفت‌های فناورانه امکان به‌کارگیری ابزارهای عصبی-شناختی را در مطالعات حساب‌رسی فراهم کرده است. پژوهش‌های نوینی مانند مطالعه براون و همکاران (۲۰۲۱) با ترکیب روش‌های علوم اعصاب و تحلیل‌های کیفی عمیق، به کشف «الگوهای عصبی ناهمگونی حرفه‌ای» دست یافته‌اند. هم‌زمان، رویکردهای پدیدارشناختی نوین به درک تجربه زیسته حساب‌رسان از تناقض‌های شناختی پرداخته‌اند. در ادامه به بررسی مطالعات اخیر در این زمینه پرداخته شده است:

هارمون و همکاران (۲۰۲۵) به مطالعه کتاب‌شناختی ناهمگونی شناختی پرداختند. این پژوهش با بررسی نظام‌مند ادبیات ناهمگونی شناختی، به این نتیجه دست یافت که این پدیده می‌تواند موجب بروز ناراحتی روان‌شناختی و تنش شود. یافته‌ها نشان می‌دهد که برخی موقعیت‌های ایجادکننده ناهمگونی شناختی (اختلاف شناختی) با طیفی از هیجانات منفی از جمله اضطراب، اندوه، احساس گناه، پشیمانی و خشم همراه است. با این حال، تحلیل‌های این مطالعه همچنین حاکی از آن است که فرآیندهای ناهمگونی شناختی ممکن است در برخی شرایط با واکنش‌های هیجانی دیگری مانند تعجب، شوخ طبعی و احساس تسکین نیز همراه باشد. این نتایج نشان می‌دهد که تأثیرات هیجانی ناهمگونی شناختی پیچیده‌تر از آن است که صرفاً به ایجاد هیجانات منفی محدود شود.

ویداس و همکاران (۲۰۲۴) به مطالعه‌ای با عنوان تحلیل عوامل مؤثر ناهمگونی شناختی افراد در تصمیم‌گیری پرداختند. هدف این تحقیق تجزیه و تحلیل عواملی است که بر ناهمگونی شناختی تأثیر می‌گذارد. یافته‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که، تعارض‌های شناختی و انجام رفتار ضد نگرشی حالتی از ناهماهنگی ایجاد می‌کند که افراد برای حل آن با تغییر نگرش خود برای همسو شدن با رفتارشان انگیزه دارند و یکی از محبوب‌ترین پارادایم‌های تجربی که برای ایجاد چنین تغییر نگرش استفاده می‌شود، پارادایم انطباق‌القایی است.

ماندیوی و همکاران (۲۰۲۴) به مطالعه‌ای با عنوان نقش علوم اعصاب عاطفی در قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری: مروری بر ادبیات سیستماتیک برای تحقیقات حسابرسی؛ پرداختند. با تحلیل ۷ مقاله حسابرسی، ۶ مقاله عصب‌شناسی و ۳ مقاله کلیدی، نشان می‌دهد که فرآیندهای عاطفی-شناختی چگونه بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای تأثیر می‌گذارند. یافته‌ها حاکی از آن است که آموزش مبتنی بر علوم اعصاب می‌تواند محیط کاری حساب‌رسان را بهبود بخشد و اثرات شرایط منفی را کاهش دهد.

داویدوا و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند تئوری ناهمگونی شناختی به‌شدت با مطالعات فرایند تصمیم‌گیری پیچیده مرتبط است. ناهمگونی شناختی در چارچوب "پارادایم انتخاب آزاد" متشکل از ارزیابی مجدد گزینه‌ها در نتیجه انتخاب بین دو جایگزین مشابه از طریق انگیزه تعارض‌های شناختی و تنش‌های ذهنی شناختی آشکار می‌شود. مکانیسم‌های ناهمگونی شناختی با فعالیت در قشر جلوی مغز میانی و خلفی جانبی، هسته اکومبنس و قشر کمربندی خلفی مرتبط هستند، که بر اساس نتایج مطالعات تصویربرداری عصبی و تحریک، برهم‌کنش‌های آنها متفاوت تفسیر می‌شود. یکی از مسائل کلیدی و هنوز حل نشده در درک مکانیسم‌های ناهمگونی شناختی، نوروکرونومتری وقوع آن است و تعیین توالی زمانی مکانیسم‌های ناهمگونی شناختی عصبی نه تنها ماهیت اساسی تصمیم‌گیری‌های دشوار را روشن می‌کند، بلکه دستکاری مؤثرتر این مکانیسم‌ها را در مسائل مختلف کاربردی فراهم می‌کند.

زاکی و الفار (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر صفات شخصیتی و شغلی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان بر اساس نقش واسطه‌ای شک و تردید حرفه‌ای در مصر پرداختند. یافته‌ها نشان داد کمال‌گرایی به‌طور غیرمستقیم از طریق افزایش شک حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. نتایج برای مؤسسات حسابرسی (بهبود انتخاب و آموزش نیروها) و تنظیم‌کننده‌ها (توسعه مقررات کیفیت) کاربردهای عملی دارد. مطالعه بر اهمیت در نظر گرفتن عوامل شخصیتی در ارتقای گزارشگری مالی تأکید می‌کند.

پیشینه پژوهش های داخلی

شمس بیدهندی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر ماکیاولیسم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که ماکیاولیسم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی تأثیر معنی‌داری و مثبتی دارد. به عبارت دیگر، با افزایش سطح ماکیاولیسم در حسابرسان نمونه پژوهش، رفتارهای ناکارآمد در آن‌ها افزایش می‌یابد. هم چنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که جنسیت، تحصیلات، تجربه کاری و محل اشتغال حسابرس تأثیر معنی‌داری بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی ندارند.

زلفی و یزدانیان (۱۴۰۲) به ویژگی‌های تاریک رفتار حسابرسان و تأثیر آن‌ها بر ارزیابی ریسک تقلب را بررسی کرد. نتایج نشان داد که ماکیاولیسم و خودشیفتگی حسابرس بر عملکرد ارزیابی ریسک تقلب وی تأثیر دارد، اما خصومت تأثیری بر عملکرد حسابرس ندارد. علاوه بر این، ویژگی‌های شخصیتی ماکیاولیستی و خودشیفته حسابرس به دلیل تعارض ادراک شده بر ارزیابی خطر تقلب تأثیر نمی‌گذارد، اما با میانجیگری تعارض، عامل تاریک تضاد بر عملکرد ارزیابی ریسک تقلب حسابرس تأثیر می‌گذارد.

حیدری و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانانه بر اساس آزمون نظریه اعتماد اجتماعی پرداختند. برآیند پژوهش حاکی از آن است که ویژگی‌های تاریک شخصیت، جایگاه افراد و محیط سازمانی می‌تواند بر نگرش‌ها، رفتارهای ناپسند اجتماعی و غیراخلاقی در همسویی منافع شخصی و سازمانی و یا هر دو تأثیر گذارد. این یک چالش بزرگ در برابر همه مشارکت کنندگان در اکوسیستم گزارشگری مالی باکیفیت و ناشی از سرپیچی های فردی و سازمانی است.

نتایج مطالعه اخگر (۱۴۰۰) در خصوص تأثیر شایستگی ها و اخلاق حرفه ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر عزت نفس نشان می‌دهد که بین شایستگی، اخلاق حرفه ای و عزت نفس و کیفیت حسابرسی حسابرسان رابطه مثبت وجود دارد. شایستگی با تأکید بر عزت نفس بر کیفیت حسابرسی حسابرس تأثیر دارد و نقش شایستگی قابل توجه است. به همین ترتیب، اخلاق حرفه ای با تأکید بر عزت نفس بر کیفیت حسابرسی حسابرس تأثیر می‌گذارد و نقش اخلاق حرفه ای قابل توجه است.

کریمی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «ارزیابی تأثیر سوگیری شناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی» نشان داده‌اند که سوگیری تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت، اما ابعاد شخصیت تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی نخواهد داشت.

نعمتی کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر سبک های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب پرداختند. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته ها بیانگر این است که سبک های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیر معنادار در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارند. بنابراین سبک های شناختی انتزاعی- تصادفی، انتزاعی- متوالی، عینی- متوالی و عینی- تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب دارند.

مطالعات پیشین در حوزه ناهمگونی شناختی عمدتاً بر جنبه های عمومی روان شناختی (هارمون و همکاران، ۲۰۲۵) یا تحلیل های عصبی ایزوله (داویدوا و همکاران، ۲۰۲۳) تمرکز داشته اند، در حالی که تحقیقات داخلی نیز بیشتر به بررسی پراکنده ویژگی های شخصیتی (زلفی و یزدانیان، ۱۴۰۲) یا سوگیری های فردی (کریمی و همکاران، ۱۴۰۰) محدود شده اند. این مطالعه با ارائه چارچوبی از ابعاد ناهمگونی شناختی در حرفه حسابرسی، گامی فراتر از پژوهش های پیشین برداشته است. در حالی که تحقیقات موجود عمدتاً به بررسی جداگانه عوامل فردی، فرآیندهای شناختی یا الزامات سازمانی پرداخته اند، این پژوهش با تلفیق ابعاد مختلف و استفاده از روش شناسی ترکیبی، برای اولین بار الگویی نظام مند ارائه می دهد که قادر است پیچیدگی های پدیده ناهمگونی شناختی در محیط های حرفه ای را به صورت منسجم تری تبیین کند.

۳- سوال های پژوهش

در فرایند پژوهش حاضر، هدف یافتن پاسخ برای پرسشهای زیر است:

۱. مضامین فراگیر الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان کدامند؟

۲. مضامین سازماندهنده الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان کدامند؟

۳. مضامین پایه الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان کدامند؟

۴. تأثیرگذارترین مضامین ناهمگونی شناختی حسابرسان کدامند؟

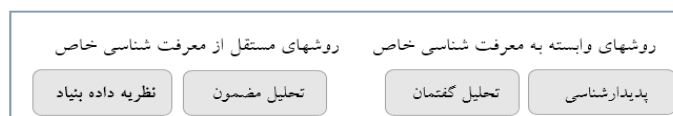
همانطور که مشاهده می شود، سه سوال اول این مطالعه از طریق تحلیل مضمون به دنبال تعیین ابعاد چارچوب ناهمگونی شناختی حسابرسان می باشد و سوال چهارم این مطالعه تلاش دارد تا از طریق تحلیل ساختاری- تفسیری، تأثیرگذارترین عوامل شناسایی شده ناهمگونی شناختی حسابرسان را مورد بررسی قرار دهد.

۴- روش شناسی پژوهش

ماهیت روش شناسی این مطالعه به لحاظ نتیجه، اکتشافی محسوب می شود، به دلیل اینکه هیچ مطالعه ای در گذشته اقدام به ارائه یک چارچوب از الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان ننموده و انجام این مطالعه می تواند به یکپارچگی مفهومی پدیده مورد بررسی کمک نماید و بر

اساس مصاحبه با خبرگان و کدگذاری سه مرحله‌ای به دنبال تعیین مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر ناهمگونی شناختی حسابرسان در راستای چارچوب ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان می‌باشد. در آخر نیز از منظر ماهیت جمع آوری داده‌ها، باید بیان نمود، این مطالعه کیفی است. فلسفه مطالعه حاضر بر اساس تقاطع اراده‌گرایی در فلسفه عالم با ساختارگرایی در فلسفه علم، مبنایی تلقی می‌شود؛ لذا ماهیت فلسفه مبنایی در پژوهش، ترکیب رویکرد استقرایی قیاسی است.

شکل ۱: انواع روش تحقیق کیفی (براون و کلارک، ۲۰۰۶)



باتوجه به ماهیت مطالعه حاضر، ابتدا در بخش کیفی از طریق تحلیل مضمون، نسبت به تعیین مضامین اصلی ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان اقدام می‌شود و در ادامه از طریق تحلیل دلفی، پایایی ابعاد شناسایی شده مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس براساس مدل‌سازی ساختاری تفسیری نسبت به شناسایی تاثیرگذارترین مضامین ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان اقدام می‌گردد.

داده‌های پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای و مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان جمع آوری شد. دلیل استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته این است که علاوه بر امکان تبادل نظر و افکار می‌توان گفت و گو و موضوع مصاحبه را در جهت دستیابی به اهداف تحقیق هدایت کرد. علاوه بر این، در طی فرآیند مصاحبه، می‌توان دیدگاه‌ها را بررسی کرد و به باورهای پاسخ دهندگان در مورد موضوع تحقیق دست یافت. بنابراین جامعه آماری در بخش کیفی متشکل از کارشناسان دانشگاهی و اساتید حسابداری با سابقه حرفه‌ای در زمینه حسابداری و همچنین اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری می‌باشد. روش نمونه‌گیری گلوله برفی است. بدین منظور در گام اول از بین اعضای جامعه آماری سه نفر که بر اساس مقالات منتشر شده در زمینه‌های مرتبط با موضوعات پژوهشی یا سوابق علمی به عنوان خبره شناخته می‌شوند. در مرحله دوم، هر یک از خبرگان اولیه، افراد واجد شرایط دیگری را که از نظر تخصص و تجربه می‌توانستند به پژوهش کمک کنند، معرفی نمودند. این فرآیند تا رسیدن به نقطه اشباع نظری ادامه یافت، (جدول ۱).

در نهایت بر اساس اطلاعات جدول (۲)، ۱۴ نفر بر اساس نقطه اشباع نظری در پایان مصاحبه‌ها در این تحقیق شرکت کردند. از سوی دیگر، شناسایی مضامین کلی ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان، مقالات و کتاب‌های منتشر شده در وب سایت‌هایی مانند جهاد دانشگاهی (SID)

در ایران؛ بانک اطلاعات نشریه کشور ایران؛ مرکز تحقیقات علوم کامپیوتر اسلامی ایران (NOORSOFR)؛ مرجع ساینس دایرکت؛ مرجع امرالد و آنلاین لایبرری استفاده شد.

جدول ۱: فراوانی کدهای مربوط به یک مفهوم و تشخیص اشباع نظری

خبرگان	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	خبره ۶	خبره ۷	خبره ۸	خبره ۹	خبره ۱۰	خبره ۱۱	خبره ۱۲	خبره ۱۳	خبره ۱۴	کل
مضامین پایه ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان	توزیع فراوانی کدهای مربوط به یک مضمون پایه برای ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان														
سوگیری‌های حرفه‌ای در حسابرسان	*				*				*						۳
فشار شغلی در حرفه حسابرسی	*	*		*			*			*					۵
تعارض بین نقشی در حرفه حسابرسی	*	*	*			*					*				۵
تعارض فراشغلی در حرفه حسابرسی	*		*	*	*			*				*			۵
تعارض در ارزش‌های اخلاقی و منافع صاحب‌کار	*		*		*	*		*		*			*		۶
عدم وجود معنابخشی به حرفه حسابرسی	*		*		*		*	*		*				*	۶
نگرانی در برابر اشتباهات حسابرسی	*	*	*	*				*	*		*				۶
دیدگاه شناختی منفی		*	*	*	*		*		*	*		*			۶
کوچک انگاری توانمندی‌های تخصصی	*				*	*	*	*			*		*		۶
واکنش افراطی به اشتباهات	*		*			*	*	*	*			*			۶
تردید نسبت به اعمال	*	*	*	*			*	*	*	*		*			۷
ضعیف شدن دستیابی به اهداف و استانداردها	*			*	*	*		*	*	*		*		*	۷
عدم رضایت از انجام کارها	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*			۷
خود ارز یابی های انتقادی	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		۷
ترس از قضاوت دیگران		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		۷
ناهمگونی محیط شغلی	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		۸
ناهمگونی معیارهای وظیفه ای	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		۸
ناهمگونی ناشی از ویژگی‌های رسیدگی	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		۸
ناهمگونی درک محتوا	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		۸

۹	*			*		*		*	*	*		*	*	*	فقدان هدف مندی در امور حسابرسی
۹			*		*		*	*	*		*	*	*	*	تعارض در درک اهداف استراتژیک حسابرسی
۹			*		*		*	*	*		*	*	*	*	تعارض در درک اهداف عملیاتی حسابرسی
۱۰		*		*		*	*		*	*	*	*	*	*	تاکید بیش از حد به اعمال نظر
۱۰			*		*		*	*	*	*	*	*	*	*	تاکید بر استانداردهای شخصی غیرمعقول
۱۱		*		*	*		*	*	*	*	*	*	*	*	در نظر گیری اهداف غیر عملی
۱۱			*	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	غیر واقع گرایی در انجام حسابرسی
۱۲		*	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	آسیب پذیری در برابر صاحب کار
۱۲		*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	تأیید جویی افراطی
۱۲			*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	بازداری هیجانی
۱۳		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	معیار سرسختانه در فرایند حسابرسی
۱۴	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	منفی گرایی در حرفه
-	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۲	۳	۵	۸	۱۲	۱۸	مجموع مفاهیم جدید در هر مصاحبه

پژوهش حاضر با انجام ۱۴ مصاحبه عمیق، اشباع نظری را بر اساس معیارهای سخت گیرانه تر از استاندارد گِست و همکاران (۲۰۲۰) احراز کرد. درحالی که گِست و همکاران (۲۰۲۰) ظهور نیافتن مضامین جدید در دو مصاحبه متوالی را نشانه اشباع می دانند این مطالعه:

۱- اشباع اولیه را در مصاحبه هشتم (پس از ۷ مصاحبه حاوی مضامین جدید) شناسایی گردید،
 ۲- برای اطمینان، ۴ مصاحبه متوالی اضافی (تا خبره ۱۲) انجام شد که سه برابر استاندارد گِست است،

۳- با دو مصاحبه تأیید نهایی (خبره های ۱۳ و ۱۴)، در مجموع ۶ مصاحبه پس از اشباع اولیه انجام شد. این رویکرد نه تنها «اشباع معنایی» (عدم ظهور مضامین جدید) و «اشباع فراوانی» (تثبیت الگوها) را تأیید می کند، بلکه از نظر تعداد مصاحبه های تأییدی نیز فراتر از معیارهای مرجع عمل کرده است.

شرکت کنندگان در بخش مدلسازی ساختاری تفسیری ۱۴ نفر خبره در بخش کیفی پژوهش بودند، که اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان تحقیق در جدول ۲ ارائه شده است. با

توجه به اینکه این تحلیل مبتنی بر تحلیل سیستماتیک سطوح معینی از روابط درونی شرکت کنندگان است و باید بر اساس معیارهای خاصی مانند تجربه یا دانش خاص شرکت کنندگان انجام شود. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان تحقیق در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲: مشخصات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۱	۰,۷۹
	زن	۳	۰,۲۱
کل			۱,۰۰
سن	تا ۴۵ سال	۲	۰,۱۴
	۴۶ تا ۵۵ سال	۴	۰,۲۹
	بالای ۵۶ سال	۸	۰,۵۷
کل			۱,۰۰
تجربه در زمینه حسابرسی	بین ۱۰ الی ۲۰ سال	۳	۰,۲۱
	بین ۲۱ الی ۳۰	۷	۰,۵۰
	بیش از ۳۰ سال	۴	۰,۲۹
کل			۱,۰۰
تحصیلات	دکتری	۱۴	۰,۱۰۰
	کارشناسی ارشد	۰	۰
کل			۱,۰۰
رده شغلی	حسابرس ارشد	۶	۰,۴۳
	مدیر حسابرسی	۵	۰,۳۶
	عضو هیئت مدیره	۳	۰,۲۱
کل			۱,۰۰
تعداد مقالات	۵-۱۰ مقاله	۵	۰,۳۶
	۱۱-۲۰ مقاله	۶	۰,۴۳
	بیش از ۲۰ مقاله	۳	۰,۲۱
کل			۱,۰۰

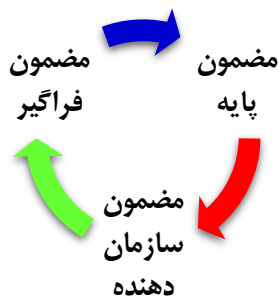
در این پژوهش با هدف سنجش اعتبار کدگذاری، از روش مثلث بندی در مطالعه کیفی استفاده شد. در واقع، مثلث سازی برگرفته از دانش هندسه، قابلیت اطمینان را در تحقیقات کیفی از طریق حداقل سه منبع ارزیابی می کند تا مشخص کند که کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد

کافی برخوردار هستند و این مطالعه به اصطلاح از «سوگیری ذاتی» رنج نمی‌برد. بنابراین در این پژوهش برای دستیابی به این امر در ۴ بعد پس از مشاهده نظرات کارشناسان پس از پایان کدگذاری، اعتبارسنجی در بخش کیفی انجام شد.

همچنین از تحلیل دلفی برای سنجش روایی استفاده شد. فرآیند اجرای تحلیل دلفی در دو دور متوالی انجام پذیرفت. در دور اول، پرسشنامه‌های طراحی شده همراه با توضیحات کامل درباره اهداف پژوهش و روش کار، برای کلیه خبرگان ارسال گردید. پس از جمع‌آوری پاسخ‌ها در بازه زمانی ۲۰ روزه، داده‌های حاصل با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۶ مورد تحلیل قرار گرفت. در واقع به منظور کسب کفایت نظری در جامعه هدف در خصوص ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی برای بررسی میزان کاربرد مفاهیم در جامعه هدف انجام شد. نتایج این بخش در قالب جدول ۶ در قسمت دوم تحلیل یافته‌های تحقیق ارائه شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

باتوجه به اینکه، چارچوب منسجمی پیرامون ناهمگونی شناختی حساب‌رسان وجود ندارد، لذا در این پژوهش ابتدا از طریق تحلیل مضمون نسبت به تعیین مولفه‌های و مضامین آن استفاده می‌شود. تحلیل مضمون به عنوان فرایند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می‌شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع از طریق واکاوی محتوایی همزمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می‌نماید. در این مطالعه از نوع شناسی تحلیل مضمون براساس سبک آترید-استرلینگ^۱ (۲۰۰۱) بهره برده می‌شود. ساختار این تحلیل شامل سه بُعد مورد تأکید زیر به عنوان مبنای تحلیل می‌باشد.

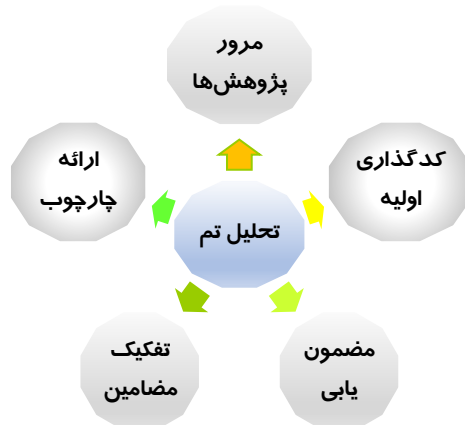


شکل ۲: ساختار تحلیل مضمون آترید-استرلینگ (۲۰۰۱)

با پیروی از این رویکرد، مضمون اساسی نکته مهمی را در متن ارائه می‌دهد و با ترکیب آنها، موضوع سازمان دهی می‌شود. موضوع حاکم رابط تم‌های فراگیر و پایه شبکه است و موضوع فراگیر در مرکز شبکه موضوع قرار می‌گیرد. نکته مهم این است که برای دستیابی به ابعاد

^۱ Attride- stirling

الگوهای ناهمگونی شناختی حسابرسان، باید از رویکرد استقرایی در تحلیل محتوا استفاده شود. بنابراین، با ایجاد نقشه راه مطالعه بر اساس تحقیقات براون و کلارک (۲۰۰۶)، مطالعه آغاز شد.



شکل ۳: نقشه راه تحلیل (براون و کلارک، ۲۰۰۶)

با شناخت فرآیندهای قابل اجرا در این تحلیل، در ادامه مراحل فوق مورد بررسی قرار می‌گیرد. یافته‌های تحلیل مضمون: در شیوه تحلیل مضمون، ابتدا می‌بایست از طریق واکاوی در پژوهش‌های مشابه، مضامین سازمان‌دهنده مرتبط با الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان از طریق غربالگری محتوایی مشخص گردد. برای این منظور ابتدا طی سه مرحله اولیه ارزیابی محتوایی؛ عنوان و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه اقدام شد. لذا باهدف شناسایی مضامین سازمان‌دهنده، لیستی از مفاهیمی که در شناسایی پژوهش‌های مشابه می‌تواند مورد توجه قرار گیرد ابتدا طبق جدول ۳ ارائه شد تا براساس آن نسبت به شناسایی پژوهش‌ها برای تعیین مضامین فراگیر اقدام شود.

جدول ۳: جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش‌های مشابه

• Cognitive-environmental conflicts	تعارض‌های شناختی-محیطی	کلیدواژه‌های مرتبط با الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان
• Cognitive mental tensions	تنش‌های ذهنی شناختی	
• Impaired self-management and performance	خودگردانی و عملکرد مختل	
• Mental ruminations	نشخوارهای ذهنی	
• Emotional deprivation	محرومیت هیجانی	
• Disruptive limits	محدودیت‌های مختل	

در ادامه به تعریف این کلیدواژه‌ها پرداخته می‌شود:

تعارض‌های شناختی-محیطی: به شرایطی اشاره دارد که در آن باورها، ارزش‌ها یا شناخت‌های فرد با الزامات و انتظارات محیطی ناهم‌هنگ است. این تعارض زمانی رخ می‌دهد که فرد بین آنچه می‌داند یا باور دارد با آنچه محیط از او می‌خواهد، تناقض احساس کند (ویداس و همکاران، ۲۰۲۴).

تنش‌های ذهنی شناختی: حالت روانی ناخوشایندی است که از تقابل بین ادراکات ذهنی فرد و واقعیت‌های عینی ایجاد می‌شود. این تنش‌ها معمولاً با احساس اضطراب، سردرگمی و ناتوانی در تصمیم‌گیری همراه است (یحیی و سوکمایادی، ۲۰۲۰).

خودگردانی و عملکرد مختل: وضعیتی که در آن فرد به دلیل عوامل درونی یا بیرونی، توانایی تنظیم و کنترل مؤثر رفتارها و عملکرد خود را از دست می‌دهد. این اختلال می‌تواند منجر به کاهش بهره‌وری و کیفیت عملکرد شود.

نشخوارهای ذهنی: فرآیند تکرار شونده و غیرارادی افکار منفی یا نگران‌کننده در ذهن است. این افکار معمولاً حول محور مشکلات، ناکامی‌ها یا تجربیات ناخوشایند می‌چرخند و به راحتی قابل کنترل نیستند (آگیولار و همکاران، ۲۰۲۲).

محرومیت هیجانی: به کمبود یا فقدان حمایت‌های عاطفی لازم در زندگی فردی یا حرفه‌ای اشاره دارد. این محرومیت می‌تواند منجر به احساس انزوا، ناامیدی و کاهش انگیزه شود.

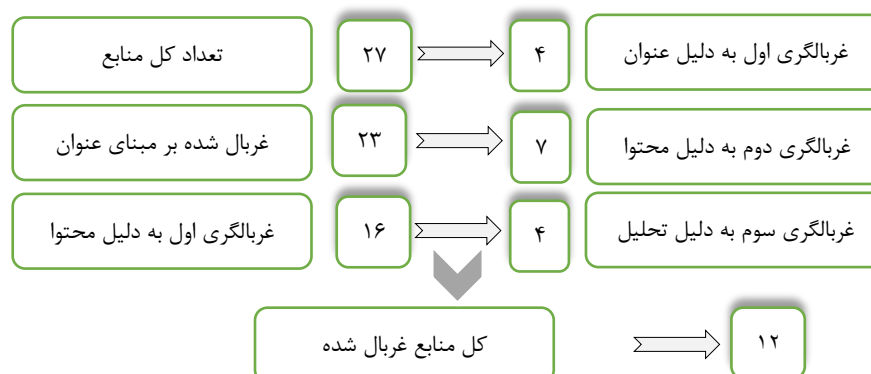
محدودیت‌های مختل: موانع یا شرایطی هستند که به دلیل ماهیت ساختاری یا موقعیتی، عملکرد طبیعی و بهینه فرد را تحت تأثیر قرار می‌دهند. این محدودیت‌ها می‌توانند فیزیکی، روانی یا اجتماعی باشند (داویدوا و همکاران، ۲۰۲۳).

لذا با عنایت به تعیین کلیدواژگان مرتبط با ناهمگونی شناختی حساب‌رسان در ادامه، به منظور یافتن مطالعه‌های مشابه جهت تعیین مضامین سازمان‌دهنده ابعاد ناهمگونی شناختی حساب‌رسان از مقالات و کتاب‌های منتشر شده در وب سایت‌هایی مانند جهاد دانشگاهی (SID) در ایران؛ بانک اطلاعات نشریه کشور ایران؛ مرکز تحقیقات علوم کامپیوتر اسلامی ایران (NOORSOFR)؛ مرجع ساینس دایرکت؛ از مرجع امرالد و آنلاین لایبری، استفاده شد.

برای انتخاب متون مورد بررسی، از یک فرآیند نظام‌مند و دقیق استفاده شد. در مرحله اول، با بهره‌گیری از واژه‌های کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش، جست‌وجویی جامع در پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر داخلی و خارجی انجام گرفت. سپس، با در نظر گرفتن معیارهای دقیق گزینش شامل:

۱. محدوده زمانی انتشار مقالات بین سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۵ (برای دستیابی به جدیدترین یافته‌ها)،

۲. ارتباط مستقیم با حوزه تخصصی حسابرسی و روانشناسی تصمیم‌گیری،
 ۳. انتشار در مجلات معتبر علمی-پژوهشی.
 ۴. تعداد استنادات قابل توجه و تأثیرگذاری علمی، متون اولیه مورد ارزیابی قرار گرفتند. در نهایت، پس از غربالگری اولیه، تعداد ۱۲ مقاله که به صورت متعادل به جنبه‌های نظری و کاربردی موضوع ناهمگونی شناختی پرداخته بودند انتخاب شدند. کیفیت این مقالات در ابتدا بر اساس ۳ شاخص عنوان، محتوا و تحلیل توسط خبرگان مورد سنجش قرار گرفت. این فرآیند با دقت بالا و به منظور حفظ اعتبار علمی پژوهش انجام پذیرفت.
 شکل ۴: غربالگری پژوهش‌های اولیه



همانطور که در شکل ۴ نشان داده شده است، تعداد کل منابع اولیه شناسایی شده ۲۷ مورد بود، پس از چندین مرحله از فرآیند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل، در نهایت، ۱۲ مقاله با محتوا، عنوان و فرآیند تحلیل تحقیق مطابقت داشتند.

در مرحله دوم مرور مطالعات پیشین، روش ارزیابی انتقادی مبتنی بر چارچوب معیارهای تلفیقی برای گزارش تحقیقات کیفی^۱ طراحی و اجرا شد که شامل ۹ حوزه کلیدی ارزیابی بود. به عنوان نمونه، در مورد طرح تحقیق، مطالعه هامون و همکاران (۲۰۲۴) امتیاز ۱ دریافت کرد زیرا: (۱) عدم شفافیت در بیان فلسفه پژوهش (پارادایم تحقیق مشخص نبود)، (۲) فقدان توضیح درباره تناسب روش شناسی با سوالات تحقیق، و (۳) نبود توصیف کافی از مراحل اجرای پژوهش. در مقابل، پژوهش حاضر برای هر معیار، شاخص‌های عینی تعریف کرد؛ مثلاً در معیار "منطق روش تحقیق"، همسویی کامل بین سوالات پژوهش، روش گردآوری داده‌ها (مصاحبه نیمه‌ساختاریافته) و روش تحلیل (تماتیک) با مستندات روش‌شناختی تأیید شد. برای معیار

^۱ Consolidated criteria for reporting qualitative research (COREQ)

"انعکاس‌پذیری"، ثبت روزانه پیش‌فرض‌های محققان و تأثیر آن بر فرآیند تحلیل به صورت سیستماتیک انجام گرفت.

جدول ۳: امتیازات ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده

معیارهای ناهمگونی شناختی حساب‌رسان	پژوهش‌ها											
	هدف	روش	طرح	نمونه‌گیری	جمع‌آوری	تعمیم	اخلاقی	تحلیل	تئوریک	ارزش	جمع	پژوهش‌ها
	۳	۳	۴	۲	۳	۴	۳	۳	۳	۴	۳۱	ویداس و همکاران (۲۰۲۴)
	۴	۴	۱	۳	۱	۴	۳	۱	۴	۳	۲۷	هارمون و همکاران (۲۰۲۴)
	۲	۴	۴	۵	۲	۲	۳	۴	۴	۳	۳۳	ایپر و همکاران (۲۰۲۴)
	۴	۴	۳	۳	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۳۳	داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)
	۴	۱	۲	۳	۱	۳	۲	۴	۲	۴	۲۴	آگیلار و همکاران (۲۰۲۲)
	۴	۱	۲	۴	۳	۳	۱	۱	۳	۱	۲۳	میگرم‌ن و همکاران (۲۰۲۲)
	۳	۲	۴	۳	۴	۴	۴	۳	۱	۴	۳۲	پلیچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
	۲	۲	۲	۴	۱	۲	۱	۳	۳	۳	۲۱	پلوگر و همکاران (۲۰۲۱)
	۲	۱	۲	۲	۱	۱	۳	۳	۳	۳	۲۱	وود و میلر (۲۰۲۱)
	۱	۴	۱	۲	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۱۸	یجی و سوکیامادی (۲۰۲۰)
	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۳۴	دی-وس و سنگتن (۲۰۲۰)
	۳	۴	۳	۲	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۳۲	هارمون و میلر (۲۰۱۹)

بر اساس نتایج این تحلیل، ۶ مطالعه که امتیاز لازم (بیش از ۳۰ امتیاز) را کسب نکرده بودند از بررسی حذف شدند. در ادامه به منظور تعیین برخی مضامین سازمان‌دهنده الگوهای ناهمگونی شناختی حساب‌رسان، از روش‌های امتیازدهی زیر استفاده شد. بر اساس این روش تمامی زیرمعیارهای استخراج شده از متن مقالات تأیید شده در ستون‌های جدول ۳ نوشته می‌شود و پس از آن در هر ردیف جدول ۳ نام محقق مورد تأیید مطالعه درج می‌شود. بر اساس استفاده از زیرمعیارهای نوشته شده توسط هر محقق در ستون جدول، علامت "تیک" وارد می‌شود، سپس مقدار هر ستون زیرمعیار اضافه می‌شود و مقدار میانگین بالاتر از میانگین مطالعات انجام شده ۱,۵ است. به عنوان مؤلفه پژوهش انتخاب شد.

جدول ۴: واکاوی مولفه های ناهمگونی شناختی حسابرسان

پیشچینکو و همکاران (۲۰۲۱)	داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)	ایبر و همکاران (۲۰۲۴)	ویداس و همکاران (۲۰۲۴)	هارمون و میلانس (۲۰۱۹)	دی-وس و سنگلتن (۲۰۲۰)	پژوهش ها
						مضامین سازمان دهنده ناهمگونی شناختی حسابرسان
✓	-	✓	✓	✓	✓	تعارض های شناختی - محیطی
✓	-	✓	✓	✓	-	تنش های ذهنی شناختی
✓	✓	✓	✓	✓	-	خودگردانی و عملکرد مختل
-	✓	-	✓	-	-	نشخوارهای ذهنی
-	✓	-	-	-	✓	محرومیت هیجانی
-	-	✓	-	-	✓	محدودیت های مختل

باتوجه به تأیید پنج مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین سازمان دهنده جهت تمرکز بر سوال های مصاحبه برای رسیدن به مضامین فراگیر و پایه، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان اصلی ترین مضامین سازمان دهنده الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان شناسایی شدند و مضامین نشخوارهای ذهنی، محرومیت هیجانی و محدودیت های مختل باتوجه به اینکه امتیاز کمتر از میانگین کسب نمودند، حذف گردیدند. که در ادامه به بررسی نتایج مطالعات مورد بررسی و مصاحبه با خبرگان و شناسایی جامع مضامین فراگیر، سازمان دهنده و پایه ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان پرداخته شده است. اطلاعات مربوط به مضامین پایه، فراگیر و سازمان دهنده ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان در جدول ۵ نشان داده شده است.

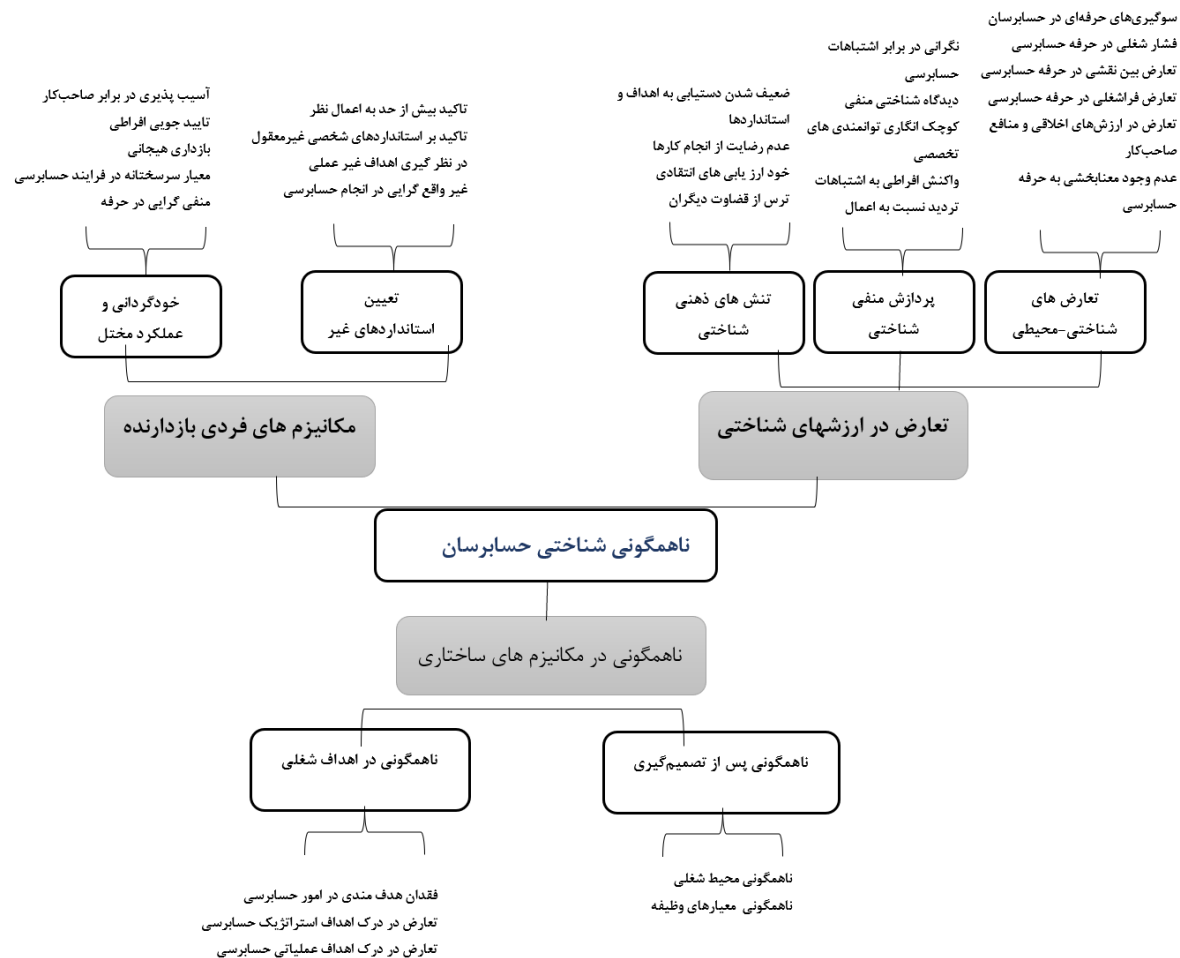
جدول ۵: شناسایی و استخراج مضامین فراگیر، سازماندهنده و پایه ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان

مضامین فراگیر ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان	مضامین سازمان‌دهنده ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان	منبع
تعارض در ارزش‌های شناختی	سوگیری‌های حرفه‌ای در حسابرسان	مصاحبه
	فشار شغلی در حرفه حسابرسی	مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، هارمون و میلان (۲۰۱۹)، پلیچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
	تعارض بین نقشی در حرفه حسابرسی	مصاحبه، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلیچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
	تعارض فراشغلی در حرفه حسابرسی	مصاحبه
	تعارض در ارزش‌های اخلاقی و منافع صاحب‌کار	مصاحبه
	عدم وجود معنابخشی به حرفه حسابرسی	مصاحبه، ویداس و همکاران (۲۰۲۴)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)
	نگرانی در برابر اشتباهات حسابرسی	مصاحبه
	دیدگاه شناختی منفی	مصاحبه
	کوچک انگاری توانمندی‌های تخصصی	مصاحبه
	واکنش افراطی به اشتباهات	مصاحبه
	تردید نسبت به اعمال	مصاحبه
	ضعیف شدن دستیابی به اهداف و استانداردها	مصاحبه
	عدم رضایت از انجام کارها	مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، هارمون و میلان (۲۰۱۹)، ویداس و همکاران (۲۰۲۴)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلیچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
	خود ارز یابی‌های انتقادی	مصاحبه
	ترس از قضاوت دیگران	مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)

داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلیچینکو و همکاران (۲۰۲۱)			
مصاحبه	ناهمگونی محیط شغلی	ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری	ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری
مصاحبه	ناهمگونی معیارهای وظیفه‌ای		
مصاحبه	ناهمگونی ناشی از ویژگی‌های رسیدگی		
مصاحبه	ناهمگونی درک محتوا		
مصاحبه	فقدان هدف مندی در امور حسابرسی	ناهمگونی در اهداف شغلی	
مصاحبه	تعارض در درک اهداف استراتژیک حسابرسی		
مصاحبه	تعارض در درک اهداف عملیاتی حسابرسی		
مصاحبه	تاکید بیش از حد به اعمال نظر	تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه	
مصاحبه	تاکید بر استانداردهای شخصی غیرمعمول		
مصاحبه	در نظر گیری اهداف غیر عملی		
مصاحبه	غیر واقع گرایی در انجام حسابرسی		
مصاحبه	آسیب پذیری در برابر صاحب‌کار	خودگردانی و عملکرد مختل	مکانیزم‌های فردی بازدارنده
مصاحبه، ویداس و همکاران (۲۰۲۴)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)	تایید جویی افراطی		
مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، هارمون و میلان (۲۰۱۹)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلیچینکو و همکاران (۲۰۲۱)	بازداری هیجانی		
مصاحبه، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)	معیار سرسختانه در فرایند حسابرسی		
مصاحبه	منفی گرایی در حرفه		

شبکه‌های مضامین برخلاف رویکرد قالب مضامین، شبیه یک تارنما و به صورت گرافیکی نشان داده می‌شوند تا تصور هرگونه سلسله مراتب بین آنها از بین برود. این شبکه‌ها فقط ابزاری تحلیلی هستند و نه خود تحلیل (آتراید استرلینگ، ۲۰۰۱). شکل ۳ شبکه مضامین ناهمگونی شناختی حساب‌رسان را نشان می‌دهد، که می‌توان از آن به عنوان یک سازوکار تصویری برای تفسیر متن استفاده کرد تا نتایج حاصل برای پژوهشگران قابل فهم و روشن باشد.

شکل ۳: چارچوب ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان



در این پژوهش در بخش دلفی، به منظور بررسی روایی، ضریب توافق محتوایی (CVR) بر اساس فرمول لاوشه (۱۹۷۵) محاسبه شد که در آن مقدار $CVR = (n_e - N/2) / (N/2)$ بوده و n_e تعداد موافقان و N کل خبرگان است (لاوشه، ۱۹۷۵). برای تعیین اجماع، معیارهای سه‌گانه هسو و سندفورد (۲۰۰۷) اعمال گردید: ۱) رسیدن $CVR \geq 0.7$ برای تمام مضامین (که در دور دوم محقق شد)، ۲) کاهش انحراف معیار نمرات به زیر ۰.۵، و ۳) اشباع نظرات کیفی (کمتر از ۵٪ تغییر در پیشنهادها (اصلاحی)). نتایج نشان داد میانگین CVR از ۰.۷۲ در دور اول به ۰.۸۲ در دور دوم بهبود یافت و تمامی مضامین به حداقل ضریب توافق ۰.۷ (مقدار بحرانی برای ۱۵ خبره طبق جدول لاوشه) دست یافتند که نشان‌دهنده حصول اجماع قوی است (فون در گراخت، ۲۰۱۲). همچنین، شاخص درجه توافق گروهی ($GDI = 0.91$) که با روش اوبراسکس (۲۰۱۸) محاسبه شد، همخوانی بالای نظرات خبرگان را تأیید کرد.

جدول ۶: تحلیل دلفی مضامین شناسایی شده

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مضامین سازمان‌دهنده ناهمگونی شناختی حساب‌رسان	مضامین فراگیر ابعاد ناهمگونی شناختی حساب‌رسان
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین		
تایید	۰/۸۰	۶/۰۱	۰/۷۲	۵/۴۱	تعارض‌های شناختی-محیطی	تعارض در ارزش‌های شناختی
تایید	۰/۸۲	۵/۷۱	۰/۶۹	۵/۴۳	پردازش منفی شناختی	
تایید	۰/۹۰	۵/۶۹	۰/۷۸	۵/۴۰	تنش‌های ذهنی شناختی	
تایید	۰/۸۴	۵/۷۴	۰/۸۲	۶/۰۱	ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری	ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری
تایید	۰/۷۰	۵/۴۰	۰/۶۵	۵/۳۰	ناهمگونی در اهداف شغلی	
تایید	۰/۸۰	۶/۰۳	۰/۹۰	۵/۴۴	تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه	مکانیزم‌های فردی بازدارنده
تایید	۰/۷۹	۵/۷۱	۰/۶۹	۵/۸۶	خودگردانی و عملکرد مختل	

بر اساس جدول ۶، می‌توان بیان نمود که تمامی مضامین شناسایی شده در بخش کیفی، مورد تایید قرار گرفتند. از این‌رو، در ادامه باید جهت تعیین تأثیر گذارترین مضامین ابعاد ناهمگونی شناختی حساب‌رسان شناسایی شده از تحلیل ساختاری-تفسیری بهره گرفته شود. در مرحله بعد، بامشخص شدن تایید مولفه‌های اصلی پژوهش، حال باهدف انتخاب تأثیرگذارترین مؤلفه ناهمگونی شناختی حساب‌رسان، اقدام به انجام تحلیل تفسیری ساختاری می‌شود. ابتدا لازم است در قالب جدول (۷)، مولفه‌ها کدگذاری شوند.

جدول ۷: علائم اختصاری مربوط به مولفه‌های ناهمگونی شناختی حسابرسان

مؤلفه	اختصار
تعارض‌های شناختی-محیطی	An
پردازش منفی شناختی	Bn
تنش‌های ذهنی شناختی	Cn
ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری	Dn
ناهمگونی در اهداف شغلی	En
تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه	Fn
خودگردانی و عملکرد مختل	Gn

بر اساس کدگذاری جدول ۷، مولفه‌های تایید شده بر اساس تحلیل دلفی بر اساس شناسایی علائم و نشانه‌ها برای ایجاد یک ماتریس خودهمبستگی ساختاری تعیین شدند. برای ساخت این ماتریس از شاخص «وضعیت» برای مقایسه‌های زوجی استفاده می‌شود، به طوری که رابطه با بیشترین فراوانی از نظر شرکت‌کنندگان، از میان چهار رابطه احتمالی بین شاخص‌ها، در جدول نهایی قرار می‌گیرد. این ماتریس ماتریسی با ابعاد عبارت تایید شده است که بر اساس مقایسه متقابل گزاره‌ها ساخته شده است. این ماتریس ارتباطی خودکار در قالب یک پرسشنامه چک لیست و بر اساس بحث گروهی ۱۴ نفر خبرگان تحقیق و بازخورد تهیه شده است.

همچنین در ماتریس خودتعاملی (جدول ۹) از نمادهای O ، A ، X و V همانطور که در جدول ۸ تعریف شده است استفاده می‌شود.

جدول ۸: روابط مفهومی در فرمول بندی ماتریس‌های خود تعامل ساختاری

اختصارات تعریف شده				
	O	X	A	V
تشریح ریاضی	$i \nleftrightarrow j$	$i \leftrightarrow j$	$i \Leftarrow j$	$i \Rightarrow j$
تشریح تفسیری	عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون (رابطه دو طرفه)	اثر مستقیم ستون بر سطر (رابطه معکوس)	اثر مستقیم سطر بر ستون (رابطه یکطرفه)

سپس نظرات مشارکت‌کنندگان بر اساس شاخص «مد» باتوجه به انتخاب بیشترین فراوانی از میان روابط مفهومی V ؛ A ؛ X و O انتخاب می‌شوند. باتوجه به این توضیحات جدول زیر نتایج ماتریس خودتعاملی را نشان می‌دهد که به صورت کد گذاری شده ارائه شده است::

جدول ۹: تشکیل ماتریس خودتعاملی

Gn	Fn	En	Dn	Cn	Bn	An		کدهای ایجاد شده
V	O	O	V	O	V	-	An	تعارض‌های شناختی-محیطی
O	X	V	V	X	-	V	Bn	پردازش منفی شناختی
O	V	O	V	-	X	O	Cn	تنش‌های ذهنی شناختی
V	V	V	-	V	V	V	Dn	ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری
V	O	-	V	O	V	O	En	ناهمگونی در اهداف شغلی
V	-	O	V	V	X	O	Fn	تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه
-	V	V	V	O	O	V	Gn	خودگردانی و عملکرد مختل

در این مرحله، روابط بین عوامل مختلف را می‌توان با استفاده از اعداد مشخصی نشان داد. بر اساس جدول شماره ۱۰، به هر نوع رابطه یک عدد اختصاص می‌یابد:

- اگر رابطه بسیار قوی باشد، عدد ۲
- اگر رابطه معمولی باشد، عدد ۱
- اگر رابطه معکوس باشد، عدد -۱
- اگر هیچ رابطه‌ای نباشد، عدد ۰

با این روش، یک جدول عددی ساده ایجاد می‌شود که شدت و جهت روابط بین عوامل مختلف را نشان می‌دهد. به این جدول عددی، «جدول روابط اولیه» می‌گویند. در این جدول، خانه‌های اصلی (محل تقاطع هر عامل با خودش) همیشه عدد ۱ دارند، چون هر عامل با خودش رابطه کامل دارد.

در نهایت، برای تحلیل دقیق‌تر نتایج، باید به ارزیابی‌های کارشناسان در جدول ۱۰ مراجعه کرد. این روش کمک می‌کند تا مشخص شود عوامل مختلف چگونه بر هم تأثیر می‌گذارند.

جدول ۱۰: فرایند تبدیل نمادهای اختصاری به اعداد کمی

تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی		
خانه مربوط به این زوج در ماتریس خودتعاملی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱- قرار می‌گیرد.	V	ماتریس خودتعاملی
خانه مربوط به این زوج در ماتریس خودتعاملی عدد ۱- و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	A	
خانه مربوط به این زوج در ماتریس خودتعاملی عدد ۲ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۲ قرار می‌گیرد.	X	
خانه مربوط به این زوج در ماتریس خودتعاملی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	O	

جدول ۱۱: تعیین امتیازهای اعضای پانل در قالب ماتریس اولیه

Gn	Fn	En	Dn	Cn	Bn	An		کدهای ایجاد شده
۱	۰	۰	۱	۰	۱	-	An	تعارض های شناختی - محیطی
۰	۲	۱	۱	۲	-	-۱	Bn	پردازش منفی شناختی
۰	۱	۰	۱	-	۲	۰	Cn	تنش های ذهنی شناختی
-۱	۱	۱	-	-۱	-۱	-۱	Dn	ناهمگونی پس از تصمیم گیری
۱	۰	-	-۱	۰	-۱	۰	En	ناهمگونی در اهداف شغلی
۱	-	۰	-۱	-۱	۲	۰	Fn	تعیین استانداردهای غیرواقع گرای
-	-۱	-۱	۱	۰	۰	-۱	Gn	خودگردانی و عملکرد مختل

همانطور که در جدول ۱۱ مشاهده می شود، نمادهای مفهومی تخصیص یافته بر اساس شاخص مد، با توجه به تعریف رابطه مفهومی با اعداد مطابق جدول ۱۰، به ۰ و ۱ امتیاز تبدیل می شوند. باز هم برای ایجاد ماتریس نهایی، این بار رابطه غیر مستقیم باید به صورت «*۱» تعریف شود. به عبارت دیگر، خود ماتریس دسترسی با استفاده از ماتریس ساختاری تعاملی توسعه می یابد و این ماتریس برای دسترسی آن ارزیابی می شود. اشاعه روابط محتوا یک فرض اساسی در مدلسازی ساختاری توصیفی است. همگرایی یعنی متغیر «الف» با متغیر «ب» و متغیر «ب» نیز با متغیر «ج» مرتبط است، در نتیجه متغیر «الف» نیز با متغیر «ج» مرتبط است. ماتریس دسترسی نهایی برای معیار با در نظر گرفتن رابطه گسترش برای تطبیق ماتریس دسترسی اولیه به دست می آید. برای این منظور باید ماتریس اولیه را به توان $k+1$ رساند تا حالت ثابت « $M^k = M^{(k+1)}$ » برقرار شود، بنابراین برخی از عناصر صفر نیز به ۱ تبدیل می شوند. «*۱» نمایش داده می شود. پس از ایجاد ماتریس رابطه یا ماتریس دسترسی اولیه، ماتریس دسترسی نهایی باید با استفاده از روابط زیر بدست آید:

$$M = D + I$$

$$M^* = M^k = M^{k+1}, k > 1$$

در سیستم های بزرگ و پیچیده، فرض بر این است که هر جزء را می توان به تنهایی به دست آورد. بنابراین، تمام قطره های اصلی ماتریس نهایی سیستم همیشه ۱ هستند. برای این منظور همان ماتریس "۱" با ماتریس دسترسی اولیه اضافه می شود تا ماتریس نهایی به دست آید. ویژگی های Final Matrix عبارتند از:

$$M^2 = M$$

برای این منظور ماتریس نهایی به دست آمده تا زمانی که وضعیت فوق رخ ندهد به توان می رسد و ماتریس به دست آمده ماتریس نهایی خواهد بود. عدد ۱ در سطر اول نشان دهنده خطوط یا افکت هایی است که به دلیل کیفیت اول هستند. عدد ۱ در ستون اول نشان دهنده تاثیرات روی معیار اول است. مؤلفه ای که بر تمام قسمت های سیستم تأثیر می گذارد و هیچ مؤلفه دیگری بر آن تأثیر نمی گذارد منبع نامیده می شود. با توجه به مشخصات داده شده، ماتریس دسترسی نهایی تعیین می شود.

جدول ۱۲: تعیین امتیازهای اعضای پانل در قالب ماتریس دسترسی نهایی

An	An	An	An	An	An	An	کدهای ایجاد شده
۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱	An تعارض های شناختی - محیطی
۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۰	Bn پردازش منفی شناختی
۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۰	Cn تنش های ذهنی شناختی
۱*	۱	۱	۱	۰	۱*	۰	Dn ناهمگونی پس از تصمیم گیری
۱	۰	۱	۱*	۰	۰	۰	En ناهمگونی در اهداف شغلی
۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۰	Fn تعیین استانداردهای غیرواقع گرایانه
۱	۱*	۱*	۱	۰	۰	۰	Gn خودگردانی و عملکرد مختل

با توجه به نتایج به دست آمده در جدول ۱۲ که ماتریس دستاورد نهایی را نشان می دهد، در جدول ۱۳، قدرت نفوذ (امتیاز به دست آمده از ردیف ۱) و قدرت وابستگی (امتیاز به دست آمده از ستون ۱) تعیین شده است. قدرت نفوذ به میزان تأثیرگذاری یک عامل بر سایر عوامل در سیستم اشاره دارد. در این تحلیل، عواملی که قدرت نفوذ بالایی دارند، معمولاً محرک های کلیدی سیستم محسوب می شوند. این عوامل اگر تغییر کنند، می توانند تغییرات قابل توجهی در کل سیستم ایجاد نمایند. قدرت وابستگی نشان دهنده میزان تأثیرپذیری یک عامل از سایر عوامل سیستم است. عواملی که وابستگی بالایی دارند، معمولاً متغیرهای نتیجه گرا هستند و بیشتر تحت تأثیر تغییرات سایر عوامل قرار می گیرند.

جدول ۱۳: تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

شاخص	اختصار	قدرت نفوذ	قدرت وابستگی
تعارض‌های شناختی-محیطی	An	۷	۱
پردازش منفی شناختی	Bn	۶	۵
تنش‌های ذهنی شناختی	Cn	۶	۴
ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری	Dn	۵	۷
ناهمگونی در اهداف شغلی	En	۳	۷
تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه	Fn	۶	۶
خودگردانی و عملکرد مختل	Gn	۴	۷

با توجه به نتایج حاصل از جدول (۱۳)؛ نتایج تحلیل قدرت نفوذ و وابستگی در مدل میک‌مک نشان می‌دهد که «تعارض‌های شناختی-محیطی» (An) با قدرت نفوذ ۷ (بالاترین میزان) و وابستگی ۱ (پایین‌ترین میزان)، به‌عنوان قوی‌ترین محرک سیستم عمل می‌کند، درحالی که «ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری» (Dn)، «ناهمگونی در اهداف شغلی» (En) و «خودگردانی و عملکرد مختل» (Gn)، با وابستگی ۷ (بالاترین میزان)، ابعاد وابسته‌تر سیستم محسوب می‌شوند. «پردازش منفی شناختی» (Bn) و «تنش‌های ذهنی شناختی» (Cn) با قدرت نفوذ ۶ و وابستگی متوسط (به ترتیب ۵ و ۴)، نقش واسطه‌ای ایفا می‌کنند. جالب‌ترین مورد، «تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه» (Fn) است که با نمره مساوی قدرت نفوذ و وابستگی (۶)، وضعیت متعادلی دارد و هم بر سیستم تأثیر می‌گذارد و هم از آن تأثیر می‌پذیرد. این الگو نشان می‌دهد که مدل حاضر از ساختار علی پیچیده‌ای برخوردار است که در آن برخی ابعاد به‌صورت یکطرفه بر سیستم مسلط هستند (مانند An)، درحالی که برخی دیگر (مانند Fn) در تعامل پویا با سایر اجزا قرار دارند.

بر اساس تعیین قدرت نفوذ و وابستگی، گره‌ها و پیوندهای هر یک از مؤلفه‌های تحقیق در قالب تجزیه و تحلیل نمودار MIX تجزیه و تحلیل شدند. بنابراین بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی از طریق جفت متقارن اجزا بر اساس ۴ بعد این نمودار تحلیلی، مؤلفه‌ها قرار می‌گیرند که در نمودار ۱ این نتایج نشان داده شده است. همانطور که نتایج نشان می‌دهد، در رُبع اول، یعنی خودمختاری، هیچ مؤلفه‌ای قرار نگرفته است (عواملی در این سطح قرار می‌گیرند که از نظر، اهمیت در بین مؤلفه‌های پژوهش از جایگاه پایینی برخوردار هستند، زیرا به دلیل میزان وابستگی و قدرت هدایت کمی دارند، نقش اثرگذاری ایفا نمی‌کنند. از طرف دیگر در رُبع وابسته مشخص شد، دو مؤلفه خودگردانی و عملکرد مختل (Gn) و ناهمگونی در اهداف شغلی (En) قرار دارند که اگرچه قدرت نفوذ پایین‌تری از حد مطلوب دارند، اما از قدرت وابستگی قوی برخوردار هستند؛

لذا دو مولفه‌ی خودگردانی و عملکرد مختل (Gn) و ناهمگونی در اهداف شغلی (En) تحت تأثیر متغیرهای رُبع مستقل قرار دارند. در نهایت مشخص شد، در رُبع مستقل مشخص شد مؤلفه‌های تنش‌های ذهنی شناختی (Cn) و تعارض‌های شناختی -محیطی (An) قرار دارند که دارای قدرت نفوذ بسیار بالایی در ناهمگونی شناختی حسابرسان هستند و متغیر تعارض‌های شناختی - محیطی حسابرسان (An) به عنوان تأثیرگذارترین بُعد ناهمگونی شناختی حسابرسان از قدرت نفوذ بالاتری در مقایسه با سایر ابعاد برخوردار است.

نمودار ۱: قرارگرفتن مولفه‌های پژوهش بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی

رُبع پیوندی				رُبع مستقل				
قدرت نفوذ	An							۸
								۷
			Cn	Bn	Fn			۶
						Dn		۵
						Gn		۴
						En		۳
								۲
								۱
رُبع وابسته				رُبع خودمختاری				
قدرت وابستگی								

۶- بحث و نتیجه‌گیری

ناهمگونی شناختی به تغییر توانایی‌ها و سبک‌های شناختی در بین افراد اشاره دارد که می‌تواند در زمینه‌ها و شرایط مختلف ظاهر شود. این مفهوم در درک رشد شناختی، اختلالات و تفاوت‌های فردی حسابرسان مفهومی بسیار مهم است. هدف این پژوهش مدل‌سازی ساختاری تفسیری ناهمگونی شناختی حسابرسان با رویکرد تحلیل مضمون بود. در این پژوهش با توجه به پشتوانه‌ی استدلالی روش‌شناسی، بر اساس نوع جمع‌آوری داده‌ها، از تحلیل کیفی استفاده شد. نتایج پژوهش حاضر، در خصوص سوال اول نشان‌دهنده ۳ مضمون فراگیر (تعارض در ارزش‌های شناختی، ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری و مکانیزم‌های فردی بازدارنده)، در خصوص ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان بود؛ نتایج سوال دوم نشان‌دهنده ۷ مضمون سازمان‌دهنده برای ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرس (تعارض‌های شناختی -محیطی، پردازش منفی شناختی، تنش‌های ذهنی شناختی، ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری، ناهمگونی در اهداف شغلی، تعیین

استانداردهای غیرواقع‌گرایانه و خودگردانی و عملکرد مختل) و نتایج سوال سوم نشان‌دهنده ۳۱ مضمون پایه در خصوص ناهمگونی شناختی حسابرسان بود. در ادامه باهدف سنجش پایایی مضامین سازمان‌دهنده شناسایی شده، جهت تبیین آن در بستر فرایند رفتاری حسابرسان، از روش دلفی بهره برده شد و مشخص گردید که تمامی ابعاد مورد تأیید قرار گرفتند و از این طریق امکان سنجش آن از طریق تحلیل ساختاری تفسیری مهیا گردید؛ لذا بر اساس سوال چهارم پژوهش تلاش شد تا تأثیرگذارترین مضامین الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان با استفاده از روش تحلیل ساختاری تفسیری مشخص گردد. در تحلیل نتیجه کسب شده بر اساس روش تحلیل ساختاری تفسیری باید بیان نمود، همانطور که در الگو مشخص گردید، تعارض‌های شناختی - محیطی حسابرسان (An) اثربخش‌ترین مضمون الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان بود به این معنا که تضاد بین الزامات حرفه‌ای (مثل استانداردهای حسابرسی) و فشارهای محیطی (مثل محدودیت‌های زمانی یا روابط با مدیران) بیشترین تأثیر را بر تصمیم‌گیری حرفه‌ای دارد. این یافته عملاً نشان می‌دهد برای بهبود کیفیت حسابرسی، باید تمرکز اصلی بر طراحی سازوکارهای سازمانی (مانند سیستم‌های حمایتی برای حسابرسان، بازنگری برنامه‌های زمان‌بندی و تقویت استقلال حرفه‌ای) باشد تا این تعارضات کاهش یابد، چرا که حل این چالش بیش از سایر عوامل می‌تواند به کاهش خطاهای قضاوتی منجر شود.

در این پژوهش، با به‌کارگیری روش‌شناسی کیفی، به بررسی عمیق پدیده ناهمگونی شناختی در میان حسابرسان پرداخته شد. یافته‌ها نشان‌دهنده وجود سه مضمون فراگیر، هفت مضمون سازمان‌دهنده و سی‌ویک مضمون پایه برای ناهمگونی شناختی حسابرسان است که هر یک به‌صورت نظام‌مند بر تصمیمات و عملکرد حسابرسان تأثیر می‌گذارند. این مضامین نه‌تنها جنبه‌های روان‌شناختی فردی، بلکه مؤلفه‌های ساختاری و محیطی مؤثر بر فرایندهای شناختی را نیز پوشش می‌دهند. در ادامه، با تشریح مضامین فراگیر، به تحلیل روابط سلسله‌مراتبی میان عوامل تأثیرگذار بر اساس روش ISM پرداخته خواهد شد.

اولین مضمون فراگیر، **تعارض در ارزش‌های شناختی**، به تناقض‌های درونی حسابرسان در مواجهه با استانداردهای حرفه‌ای، انتظارات ذی‌نفعان و باورهای شخصی اشاره دارد. این تعارض زمانی تشدید می‌شود که حسابرسان میان حفظ صداقت حرفه‌ای و فشارهای سازمانی برای تعدیل گزارش‌ها قرار می‌گیرند. چنین وضعیتی منجر به تحریف شناختی می‌شود، به‌طوری که فرد برای کاهش تنش روانی، به توجیه منطقی تصمیمات نامطلوب روی می‌آورد. به‌عنوان مثال، تمایل به پذیرش توجیهات مدیریت جهت تعدیل ارقام مالی، ناشی از همین مکانیسم دفاعی است. این پدیده در بلندمدت می‌تواند به عادی‌سازی رفتارهای غیراخلاقی و تضعیف استقلال حرفه‌ای بینجامد. دومین مضمون فراگیر، **ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری**، بر نارسایی‌های محیطی

و سازمانی تمرکز دارد که مانع از تصمیم‌گیری بهینه حساب‌برسان می‌شود. مواردی مانند ضعف در سیستم‌های نظارتی، ابهام در خط‌مشی‌های داخلی مؤسسه‌های حساب‌رسی و فقدان چارچوب‌های روشن برای مدیریت تعارض منافع، از جمله این عوامل هستند. این ناهمگونی‌ها موجب می‌شود حساب‌برسان در مواجهه با سناریوهای پیچیده، به جای تکیه بر استانداردهای شفاف، به قضاوت‌های ذهنی متوسل شوند که ممکن است تحت تأثیر سوگیری‌های شناختی قرار گیرد. به‌ویژه در محیط‌های پرریسک، این مکانیزم‌های معیوب، احتمال اتخاذ تصمیمات انحرافی را افزایش می‌دهد. سومین مضمون فراگیر، **مکانیزم‌های فردی بازدارنده**، به ویژگی‌های روان‌شناختی حساب‌برسان اشاره دارد که می‌تواند مانع از بروز ناهمگونی شناختی شود. عواملی مانند سطح بالای مسئولیت‌پذیری اخلاقی، تاب‌آوری در برابر فشارهای محیطی و توانایی خودتنظیمی شناختی، از جمله این مکانیزم‌ها هستند. حساب‌برسانی که از این ویژگی‌ها برخوردارند، حتی در شرایط مبهم، تمایل بیشتری به رعایت اصول حرفه‌ای نشان می‌دهند. با این حال، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که این مکانیزم‌ها در غیاب حمایت ساختاری کافی، ممکن است تحت تأثیر فشارهای مزمن قرار گرفته و کارایی خود را از دست بدهند.

در تحلیل ساختاری تفسیری (ISM)، **تعارض‌های شناختی-محیطی (An)** به‌عنوان مؤثرترین مضمون شناسایی شد. این یافته حاکی از آن است که تنش‌های ناشی از تقابل میان الزامات حرفه‌ای و اقتضائات محیط عملیاتی، بیشترین تأثیر را بر شکل‌گیری ناهمگونی شناختی دارد. این عامل در سطح پایه‌ای‌ترین لایه مدل ISM قرار گرفت، به‌این معنا که سایر مضامین سازمان‌دهنده مانند پردازش منفی شناختی یا تنش‌های ذهنی، تا حد زیادی تحت تأثیر این بعد/مضمون کلیدی شکل می‌گیرند. در مقابل، عواملی مانند خودگردانی و عملکرد مختل، در سطوح بالاتر مدل قرار گرفتند که نشان‌دهنده نقش آن‌ها به‌عنوان پیامدهای نهایی ناهمگونی شناختی است. این ساختار سلسله‌مراتبی، مسیرهای علی مؤثر بر تصمیم‌گیری حساب‌برسان را به‌صورت نظام‌مند تبیین می‌کند و چارچوبی برای طراحی مداخلات سازمانی ارائه می‌دهد.

در جمع‌بندی نهایی، اگرچه تمامی این مطالعات در حوزه‌های غیرحساب‌رسی انجام شده‌اند، اما همسویی قابل‌توجهی بین یافته‌های آنها و مضامین شناسایی‌شده در پژوهش حاضر وجود دارد. این همسویی نشان‌دهنده جهان‌شمول بودن برخی از ابعاد ناهمگونی شناختی است. با این حال، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که در حرفه حساب‌رسی، این پدیده به دلیل ماهیت خاص کار حساب‌رسی، حساسیت تصمیمات و فشارهای چندگانه، ابعاد پیچیده‌تر و خاص‌تری به خود می‌گیرد. یافته‌های این پژوهش نه تنها این ابعاد خاص را شناسایی کرده است، بلکه با استفاده از روش تحلیل ساختاری تفسیری (ISM)، روابط سلسله‌مراتبی بین آنها را نیز مشخص کرده که این امر گامی مهم در درک جامع‌تر ناهمگونی شناختی در حرفه حساب‌رسی محسوب می‌شود.

این محققین نیز نشان دادند تعارض‌های شناختی و محیطی عامل مهمی در بروز ناهمگونی شناختی افراد می‌باشد. در ادامه باتوجه به یافته‌های پژوهش، می‌توان پیشنهادات زیر را مطرح نمود:

یافته‌های این مطالعه حاوی پیامدهای عملی مهمی برای ذینفعان مختلف است. برای حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، پیشنهاد می‌شود کارگاه‌های آموزشی ویژه‌ای با محوریت «مدیریت تعارض‌های شناختی-محیطی» طراحی شود تا مهارت‌های مقابله با تنش‌های ذهنی را تقویت نمایند. سازمان‌های نظارتی و استانداردگذاران می‌توانند از یافته‌های این پژوهش برای بازنگری در استانداردهای حسابرسی و گنجاندن ملاحظات شناختی در دستورالعمل حرفه‌ای بهره ببرند. برای مراکز آموزش حرفه‌ای، توسعه برنامه‌های شبیه‌سازی موقعیت‌های تنش‌زای شناختی پیشنهاد می‌شود. همچنین به پژوهشگران توصیه می‌شود ابزارهای سنجش ناهمگونی شناختی را بر اساس مضامین شناسایی‌شده در این مطالعه توسعه دهند. همچنین به محققان توصیه می‌شود در تحقیقات آتی موضوعات زیر را در نظر بگیرند:

- بررسی تجربی عوامل اثرگذار بر ناهمگونی شناختی حسابرسان با به کارگیری پژوهش‌های میدانی.

- بررسی تأثیر ناهمگونی شناختی حسابرس بر کیفیت حسابرسی.

یکی از محدودیت‌های این پژوهش، ماهیت پویا و چند بعدی پدیده ناهمگونی شناختی در محیط‌های حرفه‌ای است که ممکن است تحت تأثیر عوامل متغیر زمانی و موقعیتی قرار گیرد. اگرچه روش مصاحبه به‌عنوان یک ابزار پژوهشی معتبر، امکان کشف عمیق تجربیات ذهنی و تعارض‌های شناختی حسابرسان را فراهم می‌نماید، اما یافته‌های حاصل از آن لزوماً بازتاب‌دهنده تمامی ابعاد این پدیده در بسترهای مختلف سازمانی و شرایط گوناگون کاری نیست. به‌ویژه آنکه ماهیت کیفی این مطالعه، اگرچه غنای تحلیلی لازم را برای درک پیچیدگی‌های موضوع فراهم می‌سازد، اما امکان ردیابی تغییرات بلندمدت در الگوهای شناختی شناسایی‌شده یا تعمیم نتایج به تمامی زمینه‌های عملیاتی حوزه حسابرسی را محدود می‌کند. این محدودیت بیشتر ناشی از گستردگی ذاتی موضوع پژوهش و تنوع عوامل مؤثر بر ناهمگونی شناختی در محیط‌های حرفه‌ای مختلف است تا ضعف روش مصاحبه به‌عنوان ابزار گردآوری داده‌ها. برای کاهش این محدودیت در پژوهش‌های آتی، ترکیب روش‌های کیفی با مطالعات کمی طولی پیشنهاد می‌شود.

این پژوهش با اتخاذ رویکردی کیفی و تکیه بر روش‌شناسی استقرایی، ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان بوده است. درچنین مطالعاتی که ماهیتاً اکتشافی هستند، هدف اصلی دستیابی به تعمیم‌پذیری نظری (و نه آماری) است. تعمیم‌پذیری نظری به این معناست که

یافته‌ها و مدل ارائه شده می‌تواند به عنوان چارچوبی تحلیلی برای درک پدیده مورد مطالعه در بسترهای مشابه به کار رود، حتی اگر شرایط خاص هر بستر متفاوت باشد. در واقع، ارزش علمی این پژوهش نه در قابلیت تعمیم عددی، بلکه در غنای تحلیلی، عمق اکتشاف و ظرفیت تبیین پدیده ناهمگونی شناختی در محیط حرفه‌ای حسابرسی است. این رویکرد با ماهیت پژوهش‌های کیفی و مطالعات دلفی که به دنبال کشف معنای نهفته در پدیده‌ها هستند، کاملاً سازگار است. یافته‌های این مطالعه از طریق ارائه بینش‌های نظری عمیق و شناسایی الگوهای کلیدی ناهمگونی شناختی، می‌تواند مبنایی برای پژوهش‌های آینده در بسترهای مختلف قرار گیرد.

۷- تقدیر و تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

نویسندگان این پژوهش از کلیه اساتیدی که در انجام این پژوهش یاری گر بودند کمال تشکر و قدردانی را دارند.

۸- پرسشنامه و سوالات اختصاصی مصاحبه

۱. از نظر شما مؤلفه‌های شکل‌دهنده ناهمگونی شناختی حسابرسان شامل چه مواردی می‌باشند.
۲. به نظر شما، چه عواملی در محیط حسابرسی ایران بیشتر باعث ایجاد تعارض بین استانداردهای حرفه‌ای و الزامات عملی می‌شوند؟
۳. به نظر شما، چه اقداماتی در سطح فردی و سازمانی می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا با ناهمگونی شناختی کنار بیایند یا آن را کاهش دهند؟

پرسشنامه دلفی: شناسایی و اعتبارسنجی مضامین ناهمگونی شناختی حسابرسان

این پرسشنامه با هدف شناسایی و اعتبارسنجی ابعاد و مؤلفه‌های ناهمگونی شناختی در حسابرسان طراحی شده است. از شما به عنوان خبره دعوت می‌شود با توجه به تجارب حرفه‌ای خود، میزان اهمیت هر یک از مؤلفه‌های زیر را در مقیاس ۱ (کاملاً بی‌اهمیت) تا ۷ (کاملاً حیاتی) ارزیابی نمایید.

دستورالعمل تکمیل:

هر سطر را با دقت مطالعه کنید.

برای هر مؤلفه، امتیاز اهمیت (بین ۱ تا ۷) را وارد کنید.

در صورت نیاز، توضیحات یا پیشنهادات خود را در بخش ملاحظات ذکر کنید.

جدول ارزیابی مضامین ناهمگونی شناختی حسابرسان

ردیف	مضامین فراگیر ناهمگونی شناختی حسابرسان	مضامین سازمان‌دهنده ناهمگونی شناختی حسابرسان	امتیاز اهمیت (۷-۱)	ملاحظات (اختیاری)
۱	تعارض در ارزش‌های شناختی	تعارض‌های شناختی-محیطی		
۲		پردازش منفی شناختی		
۳		تنش‌های ذهنی شناختی		
۴	مکانیزم‌های ساختاری	ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری		
۵		ناهمگونی در اهداف شغلی		
۶	مکانیزم‌های فردی بازدارنده	استانداردهای غیرواقع‌گرایانه		
۷		خودگردانی و عملکرد مختل		

فهرست منابع

- اخگر، آذر. (۱۴۰۰). تأثیر شایستگی و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر عزت نفس، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی علم و فناوری شمس. جوادى، هادی؛ حسینی، سید حسین؛ همتی، بهرام؛ شکری، اعظم. (۱۴۰۲). تأثیر ویژگی‌های تاریک شخصیت و تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان بر تردیدگرایی و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها: با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی محل اشتغال حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۶)، ۳۷۴-۳۵۹.
- حیدری، قنبر؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۴۰۲). رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه: آزمون نظریه اعتماد اجتماعی، فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۱۰(۱)، ۱۲-۲۷.
- رحیمی آشتیانی، امیر؛ آقایی، مهران؛ عسکریان، مهناز؛ صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۰). تأثیر هوش هیجانی و مالی بر عملکرد حسابرس (رویکرد ضریب همبستگی کانونی، اقتصاد مالی، ۱۵(۵۵)، ۲۱۷-۲۳۰.
- زلفی، سوسن؛ یزدانیان، نرگس. (۱۴۰۲). ویژگی‌های تاریک شخصیت حسابرسان و تأثیر آنها بر ارزیابی ریسک تقلب. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، ۱۷۹-۲۰۶.
- ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید؛ دامی پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵۸(۱۱)، ۵-۲۸.

- سواری، سمیرا؛ امیری، هوشنگ؛ خدامرادی، محمد. (۱۴۰۲). بررسی تاثیر مولفه های تیپ های شخصیتی حسابرس بر عملکرد حرفه ای حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۴۲۷-۴۴۶.
- شمس بیدهندی محمدرضا، بمانی محمدآبادی مجید، رفاهی بخش سمانه. بررسی تاثیر ماکیاولیسم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۴۰۳؛ ۹(۱۷): ۲۴۶-۲۲۵.
- کریمی، زهرا؛ یعقوب نژاد، احمد؛ صمدی لرگانی، محمود؛ پورعلی لاکلاهی، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تاثیر سوگیری های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲). ۲۳-۵۲.
- گودرزی، سعید، همت فر، محمود و جنانی، محمد حسن. (۱۴۰۴). مدلی جهت شناسایی ویژگی های شخصیتی و اخلاقی حسابرسان مستقل کشور. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۶). ۳۸۳-۳۹۴.
- نعمتی کشتلی رضا، حمیدیان محسن، جعفری سیده محبوبه، صراف مریم. تاثیر سبک های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی گریگورک). دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۹؛ ۵(۹): ۳۳-۱.
- هرمزی، شیرکو، نیکو مرام، هاشم، رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر سوگیری های روانشناختی بر تردید حرفه ای حسابرس. پژوهش های تجربی حسابداری. ۴(۴۶). ۱۲۳-۱۴۸.
- Aguilar, P., I, Correia., J, de Vries., L, Tortora. ۲۰۲۲. Cognitive dissonance induction as an “inoculator” against negative attitudes towards victims. *Social and Personality Psychology Compass*, ۱۶(۱۲): ۱۲۷۱۵.
- Bidokia, F., Z, Arefmanesh., J, Khaneghah. ۲۰۲۳. The Effect of Goal Orientation on Auditors' Judgment Performance with the Mediating Role of Self-Efficacy. *Journal of Social Behavior and Community Health*. ۴(۱۲): ۸۶-۱۲۶.
- Brown, V. L., J.L, Gissel., D.G, Neely. ۲۰۲۱. Neural correlates of cognitive dissonance in auditing professionals: An fMRI study. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, ۳۰, ۱۰۰۵۰۱.
- Chen, Y., K.J, Wang., S.H, Liu. ۲۰۲۳. How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. *Sustainability*. ۱۵(۷): ۷۴-۹۳.

- Chen, Y., S, Li., Q, Xia., C, He. ۲۰۱۷. The Relationship Between Job Demands and Employees' Counterproductive Work Behaviors: The Mediating Effect of Psychological Detachment and Job Anxiety. *Frontiers in psychology*, ۸(۴): ۱۸۹۰-۱۸۹۸
- Davydova, A. G., J.P, Sheronova., V.V, Kosonogov., A.N, Shestakova., V.A, Klucharev. ۲۰۲۳. Application of Transcranial Magnetic Stimulation in Studies of Cognitive Dissonance in Decision Making. *Neuroscience and Behavioral Physiology*, ۵۳(۲): ۲۴۷-۲۵۶.
- De Vos, J., P.A, Singleton. ۲۰۲۰. Travel and cognitive dissonance. *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, ۱۳۸: ۵۲۵-۵۳۶.
- Eßer, J., D, Flörchinger., M, Frondel., S, Sommer. ۲۰۲۴. Avoiding cognitive dissonance: Experimental evidence on sustainable online shopping (No. ۱۰۶۳). *Ruhr Economic Papers*.
- Festinger, L. ۱۹۵۷. A theory of cognitive dissonance. Stanford University Press.
- Guest, G., A, Bunce., L, Johnson. ۲۰۰۶. How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability. *Field Methods*, ۱۸(۱): ۵۹-۸۲.
- Guest, G., Namey, E., & Chen, M. (۲۰۲۰). A simple method to assess and report thematic saturation in qualitative research. *PloS one*, ۱۵(۵), e۰۲۳۲۰۷۶
- Ham. C., M, Lang., N, Seybert., S, Wang. ۲۰۱۷. CFO narcissism and financial reporting quality. *Journal of Accounting Research*, ۵۵(۵): ۱۰۸۹-۱۱۳۵.
- Harmon-Jones, E., J, Mills. ۲۰۱۹. An introduction to cognitive dissonance theory and an overview of current perspectives on the theory. *Jurnal Sosial Dan Pembangunan*, ۳۴(۵): ۲۸۵-۳۰۱.
- Harmon-Jones, E., R, Willardt., C, Harmon-Jones. ۲۰۲۵. Discrete emotions of dissonance. *Motivation Science*.
- Harmon-Jones, E., S, Matis., D.G, Angus., C, Harmon Jones. ۲۰۲۴. Does effort increase or decrease reward valuation? Considerations from cognitive dissonance theory. *Psychophysiology*, ۱۴۵۳۶.
- Hegarty, W. H., H.P, Sims., F, Luthans. ۲۰۰۰. Organizational behavior: Contradictions in accounting and auditing. *Journal of Applied Psychology*, ۶۵(۱): ۸۶-۳.

- Hendar, F., D, Harahap. ۲۰۲۳. The influence of time budget pressure, auditor experience, and auditor competence on audit judgment. *Kajian Akuntansi*. ۲۴(۸): ۳۷۴-۳۸۷.
- Hsu, C. C., B.A, Sandford. ۲۰۰۷. *Technological Forecasting & Social Change*, ۷۴(۴): ۴۶۱-۴۷۶.
- Kadous, K., S.J, Kennedy., M.E, Peecher. ۲۰۰۸. The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, ۸۳(۳): ۷۷۱-۷۹۳
- Lawshe, C. H. ۱۹۷۵. *Personnel Psychology*, ۲۸(۴), ۵۶۳-۵۷۵.
- Maegherman, E., K, Ask., R, Horselenberg., P.J, Van Koppen. ۲۰۲۲. Law and order effects: on cognitive dissonance and belief perseverance. *Psychiatry, psychology and law*, ۲۹(۱): ۳۳-۵۲.
- Munidewi, I. A. B., U, Ludigdo., A, Djamhuri., W, Andayani. ۲۰۲۴. Role of Affective Neuroscience in Audit Judgement and Decisions Making: A Systematic Literature Review for Auditing Research. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, ۱۸(۱): ۱۳۰-۱۴۷.
- Narsin, H., A, Jaffar. ۲۰۲۱. Examining the impact of personality traits on conflicts between the auditors and clients relationship management: A mediating model approach. *Journal of Education and Health Promotion*. ۱۰(۵): ۲۴۶-۲۷۱.
- Northcutt, N., D, McCoy. ۲۰۰۴. *Interactive qualitative analysis: A systems method for qualitative research*. Sage Publications.
- Paino, H., A, Thani., S.I, Zulkarnain. ۲۰۱۷. Dysfunctional audit behaviour: The effect of budget emphasis leadership behavior, and effectiveness of audit review. *European Journal of Social Sciences*, ۲۱ (۳): ۴۳۶-۴۴۷.
- Palant, J., A.R, Smith., L.M, Johnson. ۲۰۱۷. Optimal sample sizes in qualitative research: A meta-analysis of saturation points. *Journal of Qualitative Methods*, ۱۲(۳): ۴۵-۶۲.
- Pelepeychenko, L., Y, Zatsnyi., M, Zaitseva. ۲۰۲۱. Cognitive dissonance as factor of influence in American courtroom discourse. *Linguistics and Culture Review*, ۵(۳): ۱۷۳-۱۸۶.
- Ploger, G. W., J, Dunaway., P, Fournier., S, Soroka. ۲۰۲۱. The psychophysiological correlates of cognitive dissonance. *Politics and the Life Sciences*, ۴۰(۲): ۲۰۲-۲۱۲.

- Sarıçiçek, R. ۲۰۲۳. The Effect of Dark Personality Traits on The Tendency of Accountants Towards Accounting Fraud. *OPUS Journal of Society Research*. ۴(۱۱): ۲۱-۴۳.
- Shafer, W. E., R. S, Simmons. ۲۰۱۸. Social Responsibility, Machiavellianism, and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Practitioners, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ۲۱(۵): ۶۹۵-۷۲۰.
- Svanberg, J., P, Öhman. ۲۰۱۶. Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, ۲۸(۷): ۵۷۲-۵۹۱.
- Uebersax, J. S. ۲۰۱۸. Statistical Methods for Rater Agreement.
- Vaidis, D. C., W.W, Slegers., F, Van Leeuwen., K.G, DeMarree., B, Sætrevik., R.M, Ross., D, Priolo. ۲۰۲۴. A multilab replication of the induced-compliance paradigm of cognitive dissonance. *Advances in Methods and Practices in Psychological Science*, ۷(۱): ۲۵۱-۲۶۹.
- Von der Gracht, H. A. ۲۰۱۲. Technological Forecasting & Social Change, ۷۹(۸): ۱۵۲۵-۱۵۳۶.
- Wood, E., S.K, Miller. ۲۰۲۱. Cognitive dissonance and disaster risk communication. *Journal of Emergency Management and Disaster Communications*, ۲(۰۱): ۳۹-۵۶.
- Yahya, A. H., V, Sukmayadi. ۲۰۲۰. A review of cognitive dissonance theory and its relevance to current social issues. *MIMBAR: Jurnal Sosial Dan Pembangunan*, ۳۶(۲): ۴۸۰-۴۸۸.
- Zaki, M., E, Elfar. ۲۰۲۳. The impact of partner perfectionism on audit quality: the mediating role of professional skepticism in the Egyptian context. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. ۱۰(۱۱): ۱۲۵-۱۳۸.