

Cognitive Dissonance and Auditor Professional Skepticism

Nasrin Yousefzadeh

Assistant Professor of Accounting Department, Vali -e- Asr University of Rafsanjan, Rafsanjan, Iran. (n.yousefzadeh@vru.ac.ir)

Zahra Masoumi Bilondi *

Assistant Professor of Accounting Department, Payame noor university, Tehran, Iran. (Corresponding Author)
z.masoumi@pnu.ac.ir

Azam pouryousof

Assistant Professor of Accounting Department, Payame noor university, Tehran, Iran. (Pouryousof@pnu.ac.ir)

Abstract:

Professional skepticism, as a fundamental requirement for audit quality, is based on the vital link between judgment based on professional skepticism and actions based on professional skepticism. The present study investigates how pressures (incentives) in audit environment can reduce audit quality due to the disconnection between judgment based on professional skepticism (risk assessment) and action based on professional skepticism (audit tests). In this regard, experimental research was conducted to investigate the effect of cognitive dissonance on auditor professional skepticism and their subsequent assessment of professional skepticism. The statistical sample of the research is 91 people consisting of auditors, senior auditors, supervisors, senior supervisors, managers and partners working in the trusted auditing institutions of the Tehran Stock Exchange and Securities Organization in 1402 which were selected by available sampling method. In order to test research hypotheses, independent t-test was used. The results indicate that when auditors fail to perform high professional skepticism-based actions in line with high professional skepticism judgments and experience cognitive conflict, they change their attitude towards low-ranking professional skepticism-based actions to higher (higher rank). Also, auditors who experience cognitive conflict revise their assessment of risk (professional skepticism-based judgment) downwards. This leads to less overall professional skepticism and, as a result, lower audit quality. Based these findings, improving audit quality can be done by strengthening the critical link between judgment based on professional skepticism (risk assessment) and actions based on professional

skepticism (audit tests). These findings can be useful for audit institutions, official auditors community and policy makers in order to improve audit quality.

Keywords: Professional Skepticism, Cognitive Dissonance, 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.

تعارض شناختی و تردید حرفه‌ای حسابرس

نسرین یوسف زاده^۱ زهرا معصومی بیلندی^{۲*} اعظم پوریوسف^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۱۳

چکیده:

تردید حرفه‌ای به عنوان یک نیاز اساسی برای کیفیت حسابرسی، بر پیوند و ارتباط حیاتی بین قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای استوار است. پژوهش حاضر به بررسی این موضوع می‌پردازد که چگونه فشارها (انگیزه‌ها) در محیط حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را به دلیل انفصال بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای (آزمون‌های حسابرسی) کاهش دهد. در همین راستا، یک مطالعه آزمایشی به منظور بررسی تاثیر تعارض شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی بعدی آن‌ها از تردید حرفه‌ای انجام شده است. نمونه آماری پژوهش ۹۱ نفر متشکل از حسابرسان، حسابرسان ارشد، سرپرستان، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای شاغل در موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۳ است که به روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شده است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t مستقل استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان هنگامی که در راستای قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا، موفق به انجام اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا نمی‌شوند و تعارض شناختی را تجربه می‌نمایند، نگرش خود را در مورد اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای با رتبه پایین به سمت بالا (رتبه بالاتر) تغییر می‌دهند. همچنین، حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه می‌شوند، در ارزیابی خود از ریسک (قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای)، به سمت پایین تجدید نظر می‌نمایند. این امر، منجر به تردید حرفه‌ای کلی کمتر و در نتیجه کیفیت حسابرسی پایین‌تر می‌گردد. بر اساس این یافته‌ها، بهبود کیفیت حسابرسی می‌تواند با تقویت پیوند حیاتی بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای (آزمون‌های حسابرسی)

^۱ استادیار حسابداری، دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان، رفسنجان، ایران. (n.yousefzadeh@vru.ac.ir)^۲ استادیار حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) (z.masoumi@pnu.ac.ir)^۳ استادیار حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (Pouryousof@pnu.ac.ir)

صورت گیرد. این یافته‌ها می‌تواند در راستای بهبود کیفیت حسابرسی برای موسسات حسابرسان، جامعه حسابداران رسمی و سیاست گذاران مفید واقع شود.

کلیدواژه‌ها: تردید حرفه‌ای، تعارض شناختی، کیفیت حسابرسی

۱- مقدمه

تردید حرفه‌ای^۱ برای بکارگیری استانداردهای حسابرسی و دستیابی به کیفیت حسابرسی ضروری و حیاتی است (گلاور و پراویت، ۲۰۱۳). در همین راستا، در استانداردهای حسابرسی ایران تصریح شده است که حسابرسی باید با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شد و انجام این کار مستلزم ارزیابی ریسک تحریف و نیز بررسی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده است (یوسف زاده و همکاران، ۱۳۹۹). با توجه به این‌که، دو عنصر اساسی مدل تردید حرفه‌ای نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳)، به قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای (آزمون حسابرسی) مرتبط است. از این رو، تردید حرفه‌ای حسابرس، به عنوان یک نیاز اساسی برای کیفیت حسابرسی، بر پیوند و ارتباط حیاتی بین قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای استوار است (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

چنانچه حسابرسان به اندازه کافی تردید حرفه‌ای را (همانطور که در استانداردها مشخص شده است) درک نمایند و به شدت از نیاز به اعمال تردید حرفه‌ای بالا آگاه باشند، در نتیجه، احتمالاً سطح مناسبی از تردید را در رابطه با قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) به کار می‌گیرند. هر چند، همواره امکان دارد حسابرسان به دلیل انگیزه‌ها و فشارهای موجود در محیط حسابرسی (نظیر حق‌الزحمه، بودجه زمانی یا محدودیت‌های مربوط به صاحبکار) از انجام اقدامات خاص بر اساس تردید حرفه‌ای (آزمون‌های حسابرسی) که با قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا سازگار است، خودداری کنند. در این شرایط، حسابرس احتمالاً نمی‌تواند سطح مناسب تردید حرفه‌ای را اعمال نماید (هارت و همکاران، ۲۰۱۳). در همین راستا، سپاسی و دینابر (۱۳۹۴) بیان می‌دارند که فشار بودجه زمانی در ارائه گزارش حسابرسی، نگرانی‌های مربوط به حفظ صاحبکار و همچنین فشار صاحبکار از طریق حق‌الزحمه بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران اثرگذار است. همچنین، حسن ملکی و همکاران (۱۳۹۹) بیان می‌دارند فشار بودجه زمانی از محرک‌ها و موانع اعمال سطح مناسب تردید حرفه‌ای است.

در شرایطی که حسابرسان هماهنگ با قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا، موفق به انجام اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای نمی‌شوند، تعارض شناختی را تجربه می‌نمایند (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴). تعارض شناختی به احساس اندوه و ناراحتی حاصل از تعارض میان دو شناخت متفاوت (باورها، نگرش‌ها) یا رفتار و نگرش فرد گفته می‌شود (فستینگر، ۱۹۵۷). لئون فستینگر، بنیان‌گذار نظریه تعارض شناختی^۲، اظهار می‌کند این حالت زمانی ایجاد می‌شود که فرد باورهای متناقض

^۱ Professional skepticism^۲ Cognitive dissonance theory

داشته باشد یا حتی نگرش و رفتارش مخالف یکدیگر باشند و هنگامی که ناهماهنگی بین نگرش‌ها یا رفتارها وجود دارد، برای از بین بردن این ناهماهنگی، چیزی باید تغییر کند (بنی‌طالبی دهکردی و غفوری‌نژاد، ۱۳۹۹).

از طرفی، اهمیت موضوع تردید حرفه‌ای در ایران و انجام پژوهش در این حوزه، در طی سال‌های اخیر رشد چشم‌گیری داشته است. پژوهش‌های پیشین داخلی اثر عوامل مختلفی از جمله ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۶)، سبک‌های تفکر (حیدر و نیکومرام، ۱۳۹۷)، اختلالات شخصیت (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۸)، مزاج حساب‌برسان (کارگزار و همکاران، ۱۳۹۹) و همچنین ویژگی‌های فردی (خودکارآمدی و خودکنترلی) و رفتار سازمانی حساب‌برسان (امانی و همکاران، ۱۳۹۹) را بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مورد بررسی قرار داده‌اند. اما با توجه به این که هر دوی قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای برای اجرای حسابرسی با کیفیت لازم و ضروری است، تاکنون پژوهشی در داخل انجام نشده است که پیامدهای تفکیک و انفصال بین قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دهد و به واکاوی پیامدهای تعارض شناختی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان بپردازد.

با توجه به موارد اشاره شده و با استناد به پژوهش نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳)، لزوم انجام مطالعه علمی، با هدف بررسی نحوه تأثیرپذیری حساب‌برسان مستقل از تعارض شناختی در محیط ایران، ضروری به نظر می‌رسد. پژوهش حاضر به دنبال آن است که به کمک تئوری تعارض شناختی، به تبیین تأثیر تعارض شناختی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان بپردازد. انتظار می‌رود نتایج این مطالعه بتواند دستاورد و ارزش علمی به شرح زیر داشته باشد: نخست این که، پژوهش حاضر با ارائه پیامدهای تفکیک و انفصال بین قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای، به توسعه پژوهش در این حوزه کمک می‌نماید. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط و بهبود ادبیات تحقیق مرتبط با تردید حرفه‌ای گردد و ایده‌های جدیدی را برای پژوهش‌های آتی در رابطه با تردید حرفه‌ای در ایران فراهم آورد. دوم این که، پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که انگیزه‌ها و فشار در محیط حسابرسی منجر به کیفیت حسابرسی پایین‌تر می‌شود (لوپز و پیترز، ۲۰۱۲؛ پیرس و سوینی، ۲۰۰۴؛ بخشی و همکاران، ۱۴۰۱ و فتحی و همکاران، ۱۴۰۲). در این راستا، پژوهش حاضر سازو کار خاصی را ارائه می‌دهد و نشان می‌دهد که چگونه این انگیزه‌ها و فشارها، تردید حرفه‌ای کلی به عنوان عنصر ضروری کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. علی‌رغم تلاش‌های قابل توجه موسسات حسابرسی برای افزایش تردید حرفه‌ای از طریق آموزش حساب‌برسان و سایر راهکارها (مانند تأکید شریک بر تردید حرفه‌ای)، انتظار می‌رود که یافته‌های پژوهش حاضر بتواند توضیح مناسبی برای شواهد پژوهشگران و قانون‌گذاران در خصوص اعمال تردید حرفه‌ای ارائه نماید و به درک بهتر پژوهشگران و حساب‌برسان از پیچیدگی ارتباط حیاتی

بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای کمک نماید. سوم این‌که، انتظار می‌رود که پژوهش حاضر با جلب توجه به اهمیت پیگیری آزمون‌های حسابرسی مناسب، به حسابرسان کمک نماید. امید است نتایج این پژوهش به عنوان یک دستاورد علمی بتواند با هدف ارتقای تردید حرفه‌ای راه‌گشای بهبود برنامه‌های آموزشی حسابرسان با تاکید بر اهمیت آزمون حسابرسی مناسب (اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای) گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام^۱ در آمریکا (۲۰۱۲) تردید حرفه‌ای را به عنوان جنبه اساسی کیفیت حسابرسی معرفی می‌نماید. این هیأت معتقد است که بدون اعمال تردید حرفه‌ای، حسابرسی نمی‌تواند عملکرد مناسبی در بررسی هدفمند صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت شرکت داشته باشد (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲). در همین راستا، هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۲ بر این موضوع تأکید می‌کند که تردید حرفه‌ای ضروری و مفهوم مهم و اثربخشی در کار حسابرسی است. همچنین، اکثر اقدامات اجرایی توسط تدوین کنندگان استانداردها و ادعاهای قصور علیه حسابرسان به سطح ناکافی تردید حرفه‌ای اشاره دارند.

هارت (۲۰۱۰) معتقد است که دو نوع تردید حرفه‌ای به نام «تردید شخصیتی یا ذاتی^۳» و «تردید حالت^۴» وجود دارد. تردید شخصیتی، ماهیت ذاتاً شکاکانه یک فرد را توصیف می‌کند و در طول زمان ثابت است و برای آن شش مؤلفه درک میان فردی، جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر، اعتماد به نفس و استقلال رأی را در نظر می‌گیرد. این در حالی است تردید حالت، تردیدی موقعیتی است که می‌تواند بسته به شرایط و موقعیت، افزایش یا کاهش یابد. به بیان دیگر، تردید حرفه‌ای هم به عنوان یک خصلت نسبتاً ثابت حسابرس و هم یک حالت گذرا (موقت) که توسط چندین عامل دیگر تحت تأثیر قرار می‌گیرد، در نظر گرفته شده است. نیاز به بسط و توسعه مدلی به منظور تعیین عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای در حسابرسی، توسط نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳) مورد تأکید قرار گرفته است. در این پژوهش سعی گردیده که از ادبیات نظری که توسط نلسون در سال ۲۰۰۹ و توسط هارت و همکاران در سال ۲۰۱۳ مطرح شده و در آن الگویی را برای قضاوت و اقدام تردیدآمیز حسابرسان مطرح نموده

^۱ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

^۲ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

^۳ Trait (inherent)

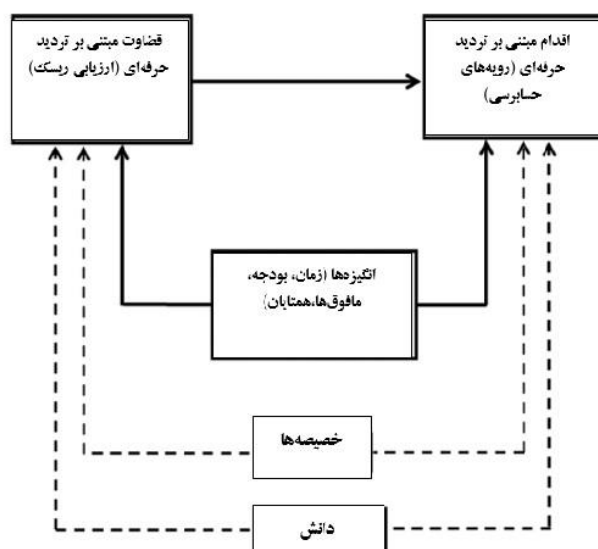
^۴ State

است، استفاده شود. در کانون هر دو مدل، این ایده قرار دارد که بین قضاوت تردیدآمیز و اقدام تردیدآمیز تفاوت وجود دارد. قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای، زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرس تشخیص دهد احتمالاً یک مشکل بالقوه وجود داشته و با توجه به این شرایط تصمیم می‌گیرد که رسیدگی‌های بعدی و بیشتر ضرورت دارد. اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای، مرحله نهایی است که حسابرس رفتار خود را بر اساس قضاوت تردیدآمیز خود، اصلاح و تعدیل می‌نماید (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

همانطور که اشاره شد، دو عنصر مهم و حیاتی تردید حرفه‌ای حسابرس، قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای است. پیوند حیاتی بین قضاوت و اقدام در مدل تردید حرفه‌ای نلسون (۲۰۰۹) در شکل (۱) ترسیم شده است. مدل ارائه شده نشان می‌دهد که چگونه شواهد حسابرسی با دانش، خصیصه‌ها، و انگیزه‌های حسابرس ترکیب می‌گردد و منجر به قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌شود. در این مدل، شواهد حسابرسی به مفهوم گسترده و در برگیرنده هرگونه اطلاعات گردآوری و بررسی شده در فرایند حسابرسی مدنظر قرار گرفته است و به عنوان بخش مهمی از فرایند قضاوت محسوب شده است. بعلاوه مدل نلسون (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که چگونه قضاوت با دانش، خصیصه‌ها و انگیزه‌های حسابرس ترکیب می‌گردد و منجر به اقدام براساس تردید حرفه‌ای می‌شود. دیدگاه اصلی این مدل این است که قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای با هم تفاوت دارند و نیاز است به طور جداگانه بررسی شوند. هارت و همکاران (۲۰۱۳) نیز بر مبنای دو عنصر بنیادی مدل نلسون (۲۰۰۹) چارچوبی را برای عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای گسترش دادند. آنان بیان می‌دارند که هم قضاوت و هم اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای برای حسابرسی ضروری هستند و هر چند، قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای شرط لازم برای اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای را فراهم می‌کند. به طور کلی، رفتار تردید گرایانه از قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای ناشی می‌شود. بر اساس استانداردهای حسابرسی نیز، تردید حرفه‌ای اساساً محصول قضاوت حسابرس است که با اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای آشکار می‌شود (نلسون، ۲۰۰۹). در نتیجه، اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری منجر به اظهارنظر مناسب در گزارشگری می‌شود. بنابراین، اقدام مرتبط با تردید حرفه‌ای در نهایت تردید حرفه‌ای و در نتیجه، کیفیت حسابرسی را تعیین می‌کند (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴). شایان ذکر است که با وجودی که در ادبیات تحقیق موجود تعاریف متعدد برای کیفیت حسابرسی ارائه شده است، گاینور و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌دارند کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی به معنی این است که حسابرس سطح بالاتری از اطمینان را مورد توجه قرار داده و به این منظور شواهد مناسب و کافی جمع‌آوری کرده که بر اساس آن صورت‌های مالی وضعیت اقتصادی شرکت را بطور منصفانه و مطلوب نشان می‌دهند. شاب و لورانس (۲۰۰۲) نیز تمایز

مشخصی بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای قائل هستند. آن‌ها پیشنهاد می‌کنند که احتمال اقدام تردید گرایانه به قضاوت تردیدگرایانه در دستیابی به آستانه معینی بستگی دارد و یک محیط حسابرسی انگیزشی می‌تواند مانع این احتمال گردد.

شکل ۱. مدل تردید حرفه‌ای (نلسون ۲۰۰۹)



منبع: نلسون (۲۰۰۹)

همانطور که بیان شد، نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای پیش نیاز و محرک اصلی اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای است. هرچند، ویژگی‌ها و دانش حسابرس و انگیزه‌ها نیز در این امر نقش دارند. بسیاری از مطالعات راهکارهای بهبود قضاوت تردیدگرایانه را برای افزایش تردید کلی حسابرس (کارپنتر و همکاران، ۲۰۱۱؛ هو و همکاران، ۲۰۲۲؛ برازل و همکاران، ۲۰۲۳؛ سوبهان، ۲۰۲۳؛ صفی خانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ جعفری و همکاران، ۱۴۰۲ و ستوده و همکاران، ۱۴۰۲)، با این فرض ضمنی که قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا منجر به اقدام تردیدگرایانه می‌شود، مورد بررسی قرار داده‌اند. با این حال، تفکیک و انفصال در پیوند بین قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌تواند اثربخشی این راهکارها را کاهش دهد.

پژوهش‌های پیشین در این حوزه نشان می‌دهد که حسابرسان لزوماً متناسب و همسو با ارزیابی‌های ریسک تقلب بالا، رویه‌های حسابرسی مناسبی اتخاذ نمی‌کنند (گلاور و همکاران، ۲۰۰۳؛ اساری و رایت، ۲۰۰۴). آلن و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که ریسک‌های

ارزیابی شده تنها ارتباط ضعیف، هرچند مثبتی، را با آزمون حسابرسی بعدی دارند. حتی هنگامی که ارزیابی‌های ریسک تقلب (قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای) به طور صحیحی صورت می‌گیرد، حسابرسان به دلیل انگیزه‌های متعدد در محیط حسابرسی قادر به پیگیری از طریق واکنش‌های مناسب (اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای) نیستند (نلسون، ۲۰۰۹؛ سپاسی و دینابر، ۱۳۹۴ و حسن ملکی و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین، پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که ارزیابی‌های ریسک تقلب به طور معمول با واکنش‌های ریسک تقلب مناسب، مطابقت و هماهنگی ندارند. علاوه بر این، نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است آزمون حسابرسی را به منظور مطابقت با ریسک‌های حسابرسی شناسایی شده به طور مناسبی تغییر ندهند (همرسل و همکاران، ۲۰۱۱). در همین راستا، فوکوکاوا و همکاران (۲۰۰۶) بیان می‌دارند که در حسابرسی‌های ژاپنی، عوامل ریسک تقلب بر برنامه‌ریزی نهایی حسابرسی تأثیر اندکی می‌گذارد (فوکوکاوا و همکاران، ۲۰۰۶). به طور کلی، پژوهش‌های متعددی از این دیدگاه مبنی بر این که ارزیابی‌های ریسک تقلب (قضاوت‌های تردید حرفه‌ای) به طور معمول با واکنش‌های ریسک تقلب مناسب (اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای) همسو نمی‌باشد، حمایت می‌کند.

مدل نلسون (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که انگیزه‌های حسابرسان می‌تواند قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای وی را تحت تأثیر قرار دهد. انگیزه عموماً به صورت حالت درونی یک جاندار که وی را به انجام عملی وادار یا ترغیب می‌کند، تعریف می‌شود (بانر، ۲۰۰۸). بنابراین، انگیزه یک حالت واسطه‌ای^۱ است که به وسیله عوامل دیگر به وجود می‌آید. البته به دلیل وسیع بودن مسائل و مفاهیم مربوط به انگیزه، نقش انگیزه و رابطه آن با قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پیچیده است (بانر، ۲۰۰۸). در واقع، همان‌طور که نلسون (۲۰۰۹) بیان می‌دارد، مفاهیم مربوط به انگیزه چیزی بیش از انگیزه‌های اقتصادی است.

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که انگیزه‌ها یا فشارها در محیط حسابرسی، نظیر فشار زمانی، بودجه و حجم کار ممکن است که منجر به رفتار ناکارآمد حسابرسان شود که متعاقباً کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد (کنچل و همکاران، ۲۰۱۳، مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲؛ بخشی و همکاران، ۱۴۰۱، صفری و محمودآبادی، ۱۴۰۱). این انگیزه‌ها ممکن است که بر گزینه‌های اقدام حسابرسان (کنچل و همکاران، ۲۰۱۳) و تصمیمات گزارش‌دهی حسابرسان (هکن براک و نلسون، ۱۹۹۶) تأثیر بگذارند. انگیزه‌ها می‌تواند رفتارهای ناکارآمد حسابرسان، نظیر امضای پیش از موعد، نادیده گرفتن اشتباهات، آزمون اقلام کمتر یا کنار گذاشتن اقلام مشکل‌ساز از نمونه و پذیرش توجیهات ضعیف صاحبکار را افزایش دهد (پیرس و سویی، ۲۰۰۴). همچنین، رفتارهای

^۱ حالت‌های واسطه، حالت‌هایی هستند که می‌تواند در کوتاه‌مدت تغییر کنند.

ناکارآمد حسابرس ممکن است به تدریج با فشار بودجه زمانی افزایش یابد (پیرس و سوینی، ۲۰۰۴) و متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای حسابرسان نیز بیشتر می‌گردد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲). فشار بودجه زمانی بر کاهش کیفیت حسابرسی و تحریک استرس حسابرس تأثیر دارد (صفری و محمودآبادی، ۱۴۰۱). فشار بودجه زمانی می‌تواند حسابرسان را محدود سازد و کیفیت حسابرسی را به خطر بیندازد (آگوستینا و همکاران، ۲۰۲۱) و اثربخشی حسابرسی را کاهش دهد و عمق آزمون‌ها را کاهش دهد (آساری و همکاران، ۲۰۰۰). اکثر حسابرسان معتقدند که فشار زمانی در طول زمان افزایش می‌یابد و زمان‌های بودجه شده برای حسابرسی کافی نمی‌باشد (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴).

با توجه به این‌که موسسات حسابرسی در راستای افزایش کارایی و حفظ رقابت و به‌دست آوردن مشتریان تلاش می‌نمایند، بنابراین، فشار حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند به شدت بر حسابرسان تأثیر بگذارد، چرا که زمان صرف شده برای وظایف حسابرسی، بخش قابل توجهی از حق‌الزحمه حسابرسی را تشکیل می‌دهد. در نتیجه، در این شرایط، اهداف زمان و بودجه به دغدغه‌های اساسی حسابرسان تبدیل می‌شود و بعید به نظر می‌رسد که تحت فشار حق‌الزحمه حسابرسی و تأکید شریک بر کارایی، برنامه‌های حسابرسی به اندازه کافی متناسب با ریسک تعدیل شود (بایراستکر و رایت، ۲۰۰۵). در همین راستا، آدیکرام و هیگز (۲۰۲۴) بیان می‌دارند که حسابرسان ارشد که با فشار حق‌الزحمه مواجه می‌گردند، کمتر به افزایش سطح ریسک پاسخ می‌دهند. کورام و همکاران (۲۰۰۴) بیان می‌دارند که احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی شواهد حسابرسی مشکوک را بپذیرند و اقدامات حسابرسی خود را به صورت استراتژیک اتخاذ نمایند.

از سوی دیگر، سیستم‌های ارزیابی عملکرد نیز ممکن است از اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا جلوگیری نماید. به عنوان مثال، حسابرسانی که سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای را در اقدام خود به کار می‌گیرند، اما در نهایت تحریفی را در حساب شناسایی نمی‌نمایند، جریمه می‌شوند (برازل و همکاران، ۲۰۱۶). یکی از دلایل مشاهده این پیامد، این است که اعمال سطح بالای تردید حرفه‌ای در رسیدگی‌ها معمولاً باعث تجاوز از بودجه حسابرسی به دلیل آزمون‌های اضافی می‌شود. حتی حسابرسان باتجربه نیز ممکن است در صورت عدم حمایت سرپرستان از آزمون‌های اضافی در به چالش کشیدن شواهد حسابرسی شکست بخورند (ویلکز، ۲۰۰۲). همچنین، ممکن است حسابرسان میزان شواهد جمع‌آوری شده را به منظور اجتناب از تعاملات ناخوشایند با صاحبکاران کاهش دهند (بنت و هتفیلد، ۲۰۱۳). به طور کلی، پژوهش‌ها نشان می‌دهد که انگیزه‌ها منجر به رفتار ناکارآمد حسابرس (اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای) می‌شود که به نوبه خود منجر به کیفیت پایین حسابرسی می‌گردد.

پیشینه پژوهش خارجی

نلسون (۲۰۰۹) بر مبنای مطالعات پیشین، مدل تلخیص شده‌ای برای تردید حرفه‌ای ارائه می‌نماید که محور اصلی آن، تفاوت میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید است. مدل وی در خصوص عوامل تعیین‌کننده تردید حرفه‌ای در عملکرد حسابرسی نشان می‌دهد که شواهد حسابرسی، بر قضاوت‌های مبتنی بر تردید تأثیر می‌گذارد. بر این اساس، قضاوت‌های مبتنی بر تردید بر اقدام مبتنی بر تردید تأثیر می‌گذارد و همه این‌ها از انگیزه، دانش و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان نشأت می‌گیرند.

سید حسین و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی تأثیر ویژگی تردید حرفه‌ای، تجربه، و فشار مربوط به بودجه زمانی بر ارزیابی حسابرسان نسبت به خطر تحریف بااهمیت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که تردید حرفه‌ای و تجربه تأثیر مثبت و فشار مربوط به بودجه زمانی تأثیر منفی بر ارزیابی حسابرسان نسبت به خطر تحریف بااهمیت دارد.

نولدر و کادوس (۲۰۱۸) با استفاده از پایه قرار دادن تردید حرفه‌ای به بررسی سیستم ذهن و تئوری عقیده پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تردید حرفه‌ای حسابرسان نشأت گرفته از اندیشه و نگرش فردی آن‌ها است. عنصر اصلی تردید حرفه‌ای در حسابرسان، تفکر انتقادی است.

برازل (۲۰۱۹) مطالعات مربوط به پیامدهای تردید حرفه‌ای را تلخیص و مورد بررسی قرار داد. نتایج حاکی از آن بود که سیستم ارزیابی عملکرد ممکن است سهواً میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان را کاهش دهد. همچنین نتایج نشان داد که حسابرسانی که میزان مناسبی از تردید حرفه‌ای اعمال می‌نمایند، اما تحریفی را شناسایی نمی‌کنند، جریمه می‌شوند. این پیامد منفی امکان دارد رفتار حسابرسان را در مواجهه با نتایج غیرقطعی و نامطمئن تحت تأثیر قرار دهد. آدیگرام و هیگز (۲۰۲۴) به بررسی تعارض شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که هنگامی حسابرسان تعارض شناختی را تجربه می‌نمایند که همسو با قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا (ارزیابی ریسک) موفق به انجام اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا (آزمون‌های حسابرسی) نمی‌شوند. این امر منجر به تردید حرفه‌ای کلی کمتر و در نتیجه کیفیت حسابرسی پایین‌تر می‌شود.

برازل و همکاران (۲۰۲۵) به پژوهشی تحت عنوان «چه کسی به سطوح مناسب تردید حرفه‌ای پاداش می‌دهد؟» پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که سرپرستانی که رفتار تردیدآمیز مناسب را پاداش می‌دهند، صرف نظر از نتیجه، به نظر می‌رسد کارکنانی را پرورش می‌دهند که احتمال بیشتری دارد که پرچم‌های قرمز تقلب را کشف و به مافوق خود منتقل کنند.

پیشینه پژوهش داخلی

سپاسی و دیناربر (۱۳۹۴) یک مدل مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه نمودند. در این پژوهش، شش عامل اصلی «خصوصیات فردی حسابرس»، «عملکرد حسابرس»، «ویژگی‌های کار حسابرسی»، «نظارت حرفه‌ای»، «مسائل روانشناختی» و «عوامل محیطی» به عنوان عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی، با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی، تعیین گردید. نتایج نشان داد که «مسائل روانشناختی» تأثیری بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ندارد، این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار، عامل «ویژگی کار حسابرسی» بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶) به بررسی نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج نشان داد که با طولانی‌تر شدن مرحله تعمق، سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان افزایش می‌یابد؛ همچنین با بالاتر رفتن سطح ارزش‌های اخلاقی در بین حسابرسان و کاهش میزان انحراف‌های رفتاری آنان، سطح تردید حرفه‌ای آنان افزایش می‌یابد.

حیدر و نیکومرام (۱۳۹۷) به مطالعه تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج بیانگر این است که سبک تفکر قانون‌گذار بر تردید حرفه‌ای تأثیر منفی و همچنین سبک‌های تفکر اجرایی، قضاوتگر، درون‌نگر، برون‌نگر و آزاد اندیش با تردید حرفه‌ای رابطه مثبت دارد. همچنین سه سبک تفکر کلی‌نگر، جزئی‌نگر و محافظه‌کار با تردید حرفه‌ای رابطه معنی‌داری ندارند و بر آن تأثیرگذار نیستند.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر اختلالات شخصیت حسابرسان بر تردید حرفه‌ای آن‌ها پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که میان اختلال‌های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. همچنین، اختلالات شخصیتی دارای بیشترین رابطه منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای است.

کارگزار و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی رابطه بین مزاج و تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از ارتباط معناداری بین مزاج مشارکت‌کنندگان و میزان تردید حرفه‌ای آنان بود. به طوری که افراد دارای مزاج گرم و خشک بیشترین تردید حرفه‌ای و افراد دارای مزاج سرد و تر کمترین تردید حرفه‌ای را داشتند.

امانی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی ارتباط میان خودکارآمدی، خودکنترلی، جو اخلاقی سازمان، رضایت شغلی و تعهد سازمانی حسابرسان بر تردید حرفه‌ای را بر اساس نظریه شناخت اجتماعی مورد مطالعه قرار دادند. مطابق با نظریه شناخت اجتماعی، حسابرسان با مشاهده

پیامدهای مثبت و منفی فعالیت‌ها و یا عدم فعالیت سایر حساب‌رسان به تقلید از آنها پرداخته همانند آنها دست به رفتارهایی می‌زنند که برایشان پیامد مثبت داشته و از انجام رفتارهایی که پیامد ناخوشایند دارد اجتناب می‌کنند. نتایج پژوهش نشان داد که تعهد سازمانی بیشترین تاثیر را بر تردید حرفه‌ای دارد. بعد از آن نیز به ترتیب رضایت شغلی، جو اخلاقی و خود کنترلی تاثیر غیر مستقیم بر تردید حرفه‌ای دارند. هم چنین خودکارآمدی تأثیری بر تردید حرفه‌ای ندارد.

یوسف زاده و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند که ویژگی تردید حرفه‌ای، اقدامات تردیدآمیز حساب‌رس را تحت تأثیر قرار می‌دهد و حساب‌رسان دارای سطوح بالاتر ویژگی تردید حرفه‌ای در هنگام ارزیابی شواهد حساب‌رسی، اقدامات تردیدآمیز بیشتری را انجام خواهند داد و اندازه نمونه بزرگتری را انتخاب می‌نمایند. همچنین نتایج نشان داد که اسناد مخدوش صاحبکار می‌تواند موجب رسیدگی‌های غیرضروری و حساب‌رسی بیش از حد شود که ائتلاف منابع مالی و فرسودگی شغلی حساب‌رسان را به همراه دارد. علاوه بر این نتایج نشان داد که اثر اسناد مخدوش صاحبکار بر اقدام تردیدآمیز حساب‌رسان بستگی به سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها دارد.

مهرانی و بنی‌مهد (۱۴۰۰) در پژوهشی به سنجش سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز در میان حساب‌رسان و هم چنین مطالعه تأثیر آن سبک‌ها بر تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد سبک نوگرا رابطه مثبت و معنی‌داری با تردید حرفه‌ای حساب‌رس دارد. اما سبک نوگریز رابطه معنی‌داری با تردید حرفه‌ای ندارد.

صفی‌خانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که آیا سطوح مختلف تردید حرفه‌ای بین حساب‌رسان (تردید حرفه‌ای کم یا زیاد) و شناخت صاحبکار (مثبت، منفی و صفر) بر قضاوت‌های حساب‌رس تأثیر دارد یا خیر. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که شناخت منفی از صاحبکار باعث می‌گردد حساب‌رس، صاحبکار را کمتر مورد اعتماد بداند. همچنین نتایج نشان داد که تأثیر متغیر شناخت صاحبکار بر قضاوت حساب‌رس برای حسابداران با سطح تردید حرفه‌ای کم، بیشتر است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت که شناخت قبلی صاحبکار تأثیر بیشتری بر افراد با تردید حرفه‌ای کم و یا خوش‌بین دارد.

جعفری و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حساب‌رسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حساب‌رسان بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حساب‌رسان پرداختند. نتایج نشان داد که هنگامی که شریک موسسه حساب‌رسی، دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی را در خصوص پایین بودن احتمال تقلب بیان می‌کند در مقایسه با زمانی که دیدگاه خود (شریک موسسه حساب‌رسی) یا زمانی که هیچ دیدگاهی را بیان نمی‌کند، حساب‌رسان سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهند.

سیدزاده کوه کمر و همکاران (۱۴۰۴) یک الگوی مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابرسان ارائه نمودند. نتایج نشان داد که مؤلفه‌های ابعاد فرهنگی، اختلال‌های شخصیتی، اخلاق حرفه‌ای، استقلال حسابرسان، اعتماد، بی‌طرفی حسابرس، قضاوت حسابرس، تجربه حسابرس، ادراک حسابرس، ایدئولوژی سیاسی حسابرس، تعهد حرفه‌ای، تقلب، جنسیت حسابرس، چرخش حسابرس، رده حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، سبک رهبری حسابرس، سرمایه اجتماعی، تردید حسابرس، شناخت صاحب‌کار، شهرت حسابرس، صلاحیت حسابرس، تفکرهای حسابرس، عملکرد حسابرس، فرسایش قدرت در حسابرسی و کیفیت حسابرسی، مؤلفه‌های رفتاری، حسابرسان، هویت، ویژگی‌های شرکت، ویژگی‌های صنایع، ساختار مالکیت، ویژگی‌های نظارتی، کیفیت اطلاعات، ویژگی‌های بازار شرکت، ریسک شرکت، سطح اهمیت، ویژگی‌های هیئت‌مدیره، آموزش، سابقه حسابرسی حسابرس از صاحب‌کار قبلی، نوع اظهارنظر قبلی حسابرس از صاحب‌کار، پیچیدگی کار صاحب‌کار، فناوریانه بودن نوع فعالیت صاحب‌کار، شیوه برنامه‌ریزی کار حسابرسی توسط حسابرس، ذهن پرسشگر، ترک قضاوت، اتکا به خود، خودباوری، فشار کاری، حجم کاری و انگیزه بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مؤثر هستند.

همانطور که بیان شد، تردید حرفه‌ای به عنوان یک جنبه اساسی کیفیت حسابرسی شناخته شده است و استانداردهای حسابرسی به کارگیری آن را یک الزام دانسته‌اند. به طور کلی، مطابق با مرور پیشینه داخلی انجام شده، تاکنون پژوهشی در ایران، در خصوص تأثیر تعارض شناختی بر تردید حرفه‌ای انجام نشده است. اکثر پژوهش‌های پیشین (حیدر و نیکومرام، ۱۳۹۷؛ غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۸ و امانی و همکاران، ۱۳۹۹) جهت سنجش متغیر وابسته تردید حرفه‌ای از ویژگی فردی تردید بهره گرفته‌اند. افزون بر این، اکثر پژوهش‌های پیشین مبتنی بر این پیش‌فرض انجام شده است که قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا به اقدام تردیدگرایانه منجر می‌شود و بر این اساس راهکارهایی به منظور تقویت تردید حرفه‌ای حسابرس ارائه شده است (صفی‌خانی و همکاران، ۱۴۰۱ و جعفری و همکاران، ۱۴۰۲). چنانچه بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای تفکیک و انفصالی وجود داشته باشد، اثربخشی کلی این راهکارها جزئی و ناچیز خواهد بود. هر چند، در معدود پژوهش‌های خارجی (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴) پیامدهای تعارض شناختی مورد بررسی قرار گرفته است، اما تاکنون در محیط ایران، پیامدهای تفکیک و انفصال بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی مورد بررسی قرار نگرفته است. این پژوهش با استناد به مدل نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳)، دو جنبه زیر را در ارتباط با تردید حرفه‌ای مورد توجه قرار داده است: ۱- قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و ۲- اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای و به تبیین تأثیر تعارض شناختی بر قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل می‌پردازد. از این‌رو، انتظار می‌رود نتایج

پژوهش حاضر بازخوردهای مهمی را برای جامعه حسابداران رسمی، تدوین کنندگان استانداردها و همچنین موسسات حسابرسی در ایران فراهم آورد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

نظریه تعارض شناختی معتقد است که افراد هماهنگی یا سازگاری را به ناهماهنگی یا ناسازگاری در شناخت‌های خود ترجیح می‌دهند (فستینگر، ۱۹۵۷). تعارض شناختی یک حالت برانگیختگی ناخوشایند یا منفی ایجاد می‌کند که از ناهماهنگی‌هایی مانند ناسازگاری بین نگرش‌ها و تصمیم‌ها یا تصمیمات و اقدامات ناشی می‌شود (فستینگر، ۱۹۵۷) و افراد را ترغیب می‌کند تا ناراحتی خود را کاهش دهند (فستینگر، ۱۹۵۷؛ لوش و کاسیوپو، ۱۹۹۰).

حرفه حسابرسی تاکید زیادی بر تردید حرفه‌ای دارد. بنابراین، فرض می‌گردد که حسابرسان طرز فکر تردیدگرایانه‌ای دارند و بنابراین، سطح کافی از تردید حرفه‌ای را در مرحله قضاوت اعمال می‌کنند. با این حال، ممکن است که انگیزه‌ها (نظیر فشار زمانی) در محیط حسابرسی، حسابرسان را از پیگیری اقدامات تردیدگرایانه که با قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا سازگار باشد، محدود سازد. این امر منجر به تفکیک و انفصال بین قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌شود. در نتیجه، این ناهماهنگی می‌تواند منجر به تعارض شناختی در بین حسابرسان گردد. سه تئوری دیگر مرتبط با تعارض شناختی نیز این ادعا را تایید می‌کند که حسابرسان تعارض شناختی را تجربه می‌کنند. نظریه خودتأییدی^۱ (استیل، ۱۹۸۸؛ استیل و لیو، ۱۹۸۳) پیشنهاد می‌کند که حسابرسان انگیزه حفظ یکپارچگی شیوه خود را به عنوان حسابرسان خوب و نشان دادن رفتارهای منطبق با هنجارهای حسابرسان دارای تردید حرفه‌ای را دارند. پیروی نکردن از اقدامات با تردید حرفه‌ای بالا برای مطابقت با قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا، خودپنداره حسابرسان به عنوان حسابرسان خوب را نقض می‌کند. در نتیجه، این حسابرسان احتمالاً تعارض شناختی را تجربه خواهند کرد. بر اساس نظریه خودسازگاری^۲ (آرونسون، ۱۹۶۸)، حسابرسان نیاز دارند که خود را به عنوان متخصصان ماهری ببینند که تردید حرفه‌ای را اعمال می‌کنند. هنگامی که حسابرسان از اقدامات مناسب با تردید حرفه‌ای بالا تبعیت نمی‌کنند، قادر به دستیابی به استانداردهای خود نیستند. این نقض انتظار آن‌ها احتمالاً منجر به تعارض شناختی می‌شود. در نهایت، نظریه خوداستانداردی (استون و کوپر، ۲۰۰۱) پیشنهاد می‌کند که حسابرسان دارای استانداردهای هنجاری و شخصی هستند. استانداردهای هنجاری مبتنی بر رفتارهای مورد انتظار از حسابرسان به عنوان یک گروه حرفه‌ای و استانداردهای شخصی مبتنی بر انتظارات حسابرسان

^۱ Self-affirmation

^۲ Self-consistency

از خود است (استون و کوپر، ۲۰۰۱). بر این اساس، هنگامی که حسابرس نتواند اقدامات مناسب با تردید حرفه‌ای بالا را به دنبال قضاوت با تردید حرفه‌ای بالا انجام دهند، حسابرس احتمالاً هم تعارض شناختی قانون بنیاد^۱ و هم یک نگر^۲ را تجربه خواهد کرد.

تعارض شناختی حالت ناخوشایندی از برانگیختگی ایجاد می‌کند که حسابرسان را به کاهش ناهماهنگی سوق می‌دهد. یکی از گزینه‌های کاهش این حالت برانگیختگی ناخوشایند، اصلاح اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین برای مطابقت با قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا است. با این حال، این امر دشوار است، چرا که انجام بررسی‌های حسابرسی اضافی ممکن است به منابع اضافی نیاز داشته باشد. علاوه بر این، همان انگیزه‌هایی که مانع از اقدامات تردید حرفه‌ای بالا شد، همچنان پابرجا هستند. جایگزین آسانتر برای حسابرسان، تغییر نگرش آن‌ها است. بر این اساس، پس از انجام قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا (ارزیابی ریسک) همراه با اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین (آزمون‌های حسابرسی)، تئوری تعارض شناختی پیش‌بینی می‌کند که حسابرسان به منظور تطابق با قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا، در نگرش‌های (باورهای) خود در مورد اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین به سمت رتبه بالاتر تجدید نظر می‌کنند. معیار اولیه تعارض شناختی تغییر نگرش مطلوب با توجه به اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین است (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴). بر این اساس فرضیه اول پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: حسابرسان مواجه شونده با تعارض شناختی ناشی از قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین، در مقایسه با حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه نیستند، نگرش خود را در مورد اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای با رتبه پایین به سمت بالا (رتبه بالاتر) تغییر می‌دهند.

حسابرسانی که تعارض را به دلیل عدم تطابق بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین تجربه می‌کنند، انگیزه دارند تا از طریق تغییر نگرش، تعارض را کاهش دهند. هر چند که تغییر نگرش در مورد اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای ممکن است فقط تا حدی تعارض را کاهش دهد. به بیان دیگر، تغییر نگرش در مورد اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای کافی نیست و ممکن است به طور کامل ناسازگاری بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای (آزمون‌های حسابرسی) را رفع نکند. بنابراین، این احتمال وجود دارد که مقداری تعارض شناختی باقی بماند. در حالی که تغییر نگرش مربوط به اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین یک راهی برای کاهش تعارض است، یکی دیگر از راه‌های ممکن

^۱ Nomothetic

^۲ Ideographic

در دسترس حسابرسان، تغییر نگرش مربوط به قضاوت با تردید حرفه‌ای بالا است. بنابراین، علاوه بر نگرش در مورد اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای، حسابرسان همچنین ممکن است نگرش خود را در مورد قضاوت های مبتنی بر تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) تغییر دهند. در این صورت، حسابرسان احتمالاً در ارزیابی اولیه ریسک خود مجدداً تجدید نظر خواهند کرد (قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای) و ممکن است به این نتیجه برسند که ارزیابی اولیه ریسک به طور نامناسبی بالا بوده است و احتمالاً در نگرش خود در مورد ارزیابی اولیه ریسک تجدید نظر خواهند کرد (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴). بنابراین، انتظار می‌رود که حسابرسان تعارض را با تغییر نگرش (به سمت پایین) در مورد قضاوت با تردید حرفه‌ای بالا، کاهش دهند. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: حسابرسان مواجهه شونده با تعارض شناختی ناشی از قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین، در مقایسه با حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه نیستند، در ارزیابی خود از ریسک، به سمت پایین تجدید نظر خواهند کرد. حسابرسانی که در نگرش خود به منظور هماهنگی و سازگاری اقدامات با تردید حرفه‌ای پایین و قضاوت با تردید حرفه‌ای بالا تجدیدنظر می‌نمایند، بعید به نظر می‌رسد که تنش ناخوشایند بیشتری را تجربه کنند. با این حال، اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای و قضاوت های مبتنی بر تردید حرفه‌ای آن‌ها به وضوح کمتر از حد مطلوب است. بعد از این رویداد، آن‌ها احتمالاً ادراک مناسب و صحیحی از سطح کلی تردید حرفه‌ای خود نخواهند داشت. در نتیجه، این حسابرسان احتمالاً بر این باور هستند که تردید حرفه‌ای کلی آن‌ها به طور مناسبی بالا بوده است، در حالی که در واقع چنین نیست. از این رو، این حسابرسان یک یادآوری اغراق آمیزی از سطح تردید حرفه‌ای خود دارند (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴). بنابراین، حتی اگر حسابرسان اقدامات با تردید حرفه‌ای پایین را اتخاذ نمایند، ارزیابی آن‌ها از تردید حرفه‌ای کلی‌شان به احتمال زیاد قابل مقایسه با حسابرسانی باشد که در عمل اقدامات با تردید حرفه‌ای بالا را انتخاب نموده‌اند. از این رو، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه سوم: حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه می‌شوند و متعاقباً در نگرش های خود به منظور کاهش تعارض، تجدیدنظر می‌نمایند، در مقایسه با حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه نمی‌شوند، ارزیابی بعدی اغراق آمیزی از سطح کلی تردید حرفه‌ای اعمال شده خود دارند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

چارچوب فلسفی این پژوهش از نوع پارادایم اثبات‌گرایی است. این پژوهش از منظر فرآیند اجرا (نوع داده‌ها) یک پژوهش کمی، از منظر نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی، از منظر منطق

اجرا یک پژوهش قیاسی- استقرایی و از لحاظ بعد زمانی یک پژوهش مقطعی می‌باشد. پژوهش‌های مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری بر پایه تئوری‌های روانشناسی است و با توجه به این‌که عموماً بر علل رفتاری تمرکز دارند، از طرح‌های تجربی استفاده می‌نمایند. به دلیل توانایی در شناسایی علیت، رایج‌ترین روش مورد استفاده در این پژوهش‌ها آزمایش است (یوسف‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹). از آنجایی که پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری بوده و به دنبال علت‌یابی تفاوت در قضاوت و تصمیم‌گیری می‌باشد و با توجه به جایگاه بین‌رشته‌ای فرضیه‌های پژوهش، طرح پژوهش تجربی و روش مورد استفاده آزمایش میدانی است. به‌گونه‌ای که در قالب طرح پس‌آزمون به روش میدانی داده‌های مورد نیاز پژوهش جمع‌آوری گردید. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t مستقل استفاده گردید.

جامعه آماری این پژوهش متشکل از حسابرسان ارشد، سرپرستان، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای شاغل در موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است. نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری در دسترس است. با توجه به پیشنهاد ارائه شده توسط دلاور (۱۳۹۷)، در پژوهش‌های آزمایشی حجم نمونه ۳۰ نفر در هر گروه توصیه می‌گردد. برای این منظور، ۱۸۰ پرسشنامه بین حسابرسان توزیع گردید و ۱۱۲ پرسشنامه دریافت شد. لازم به ذکر است که تعداد ۲۱ مشارکت‌کننده که به تمامی سوالات پرسشنامه پاسخ نداده و یا با دقت لازم به سوال کنترلی پاسخ نداده بودند، پاسخنامه آن‌ها از نمونه پژوهش حذف شد. در نهایت، این پژوهش با مشارکت ۹۱ نفر در سال ۱۴۰۳ انجام شد و با توجه به این‌که هدف این پژوهش، بررسی تاثیر تعارض شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان است، در این راستا، متغیر مستقل پژوهش در دو سطح مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفت و مشارکت‌کنندگان به طور تصادفی به دو گروه مختلف (گروه اول (کنترل): بدون تعارض شناختی و گروه دوم: دارای تعارض شناختی) تخصیص یافتند. به منظور کنترل متغیرهای مداخله‌گر در آزمایش نیز روش‌های مختلفی وجود دارد که عبارتند از: هم‌تاسازی گروه‌ها و تصادفی‌سازی (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸؛ کریستنسن، ۲۰۰۶). به وسیله قرار دادن تصادفی افراد در گروه‌ها می‌توان متغیرهای مداخله‌گر را بین گروه‌ها توزیع کرد. تصادفی‌سازی می‌تواند ایجاد اطمینان کند که اگر این متغیرها واقعاً بر رابطه متغیر مستقل و وابسته تأثیرگذار هستند، با توزیع این اثرات بین گروه‌ها، اثرات محل آن‌ها کنترل شده است (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸). در پژوهش حاضر، از روش تصادفی‌سازی جهت کنترل متغیرهای مداخله‌گر بهره گرفته شد. هر چند، همگن بودن دو گروه از لحاظ متغیرهای مداخله‌گر با آزمون‌های آماری مناسب نیز مورد بررسی قرار گرفت.

طرح آزمون

همانطور که اشاره شد، ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه بوده است و مطابق با مطالعات قبلی (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴)، در ابتدای دستورالعمل آزمایش مشابه شرایط یک حسابرسی واقعی، نیاز به تردید حرفه‌ای بالا برای آزمودنی‌ها یادآوری گردید. سپس مشارکت‌کنندگان به چهار سوال به منظور سنجش تعهد به تردید حرفه‌ای پاسخ دادند. این کار نیاز به تردید حرفه‌ای در طول کار را به میزان زیادی خاطرنشان و تقویت می‌نماید. پاسخ به این چهار سوال بر مبنای مقیاس پنج نقطه‌ای در دامنه بین ۱ تا ۵ مشخص می‌شود. این دامنه برای پاسخ، از کاملاً مخالف (عدد ۱) شروع می‌شود و تا کاملاً موافق (عدد ۵) ادامه می‌یابد. لازم به ذکر است که افته و پرسشنامه پژوهش با بهره‌گیری از نظر متخصصان حوزه حسابداری و پژوهش‌های انجام شده در این حوزه (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴؛ براون و همکاران، ۲۰۱۴ و گوتالز و همکاران، ۱۹۷۹) طراحی شده است. سپس برای بررسی روایی محتوایی، ابزار طراحی شده در اختیار صاحب نظران قرار گرفت و با اعمال نظرات آنها، مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفت. لازم به توضیح است که پنج شریک و مدیر حسابرسی که افته پژوهش به آن‌ها ارائه گردید، اتفاق نظر داشته‌اند که افته مورد استفاده مصداق مناسبی از مواردی است که حساب‌برسان در رسیدگی‌های خود با آن مواجه می‌شوند. همچنین از آزمون آلفای کرونباخ برای تعیین پایایی پرسشنامه پژوهش استفاده شد. لازم به ذکر است مقادیر آلفای کرونباخ هر بخش (متغیر) بیشتر از مقدار قابل قبول (۰/۷۰) می‌باشد. در ادامه، در افته پژوهش اطلاعاتی در مورد یک شرکت خدماتی و حسابرسی‌های چند سال گذشته آن در قالب فهرستی شامل ۱۵ مورد عوامل ریسک و غیر ریسک در اختیار مشارکت‌کنندگان قرار گرفته که نشان می‌دهد تقلب در درآمد/ حساب‌های دریافتی رخ داده است (براون و همکاران، ۲۰۱۴). افته پژوهش بیانگر ریسک تقلب بالا به ویژه برای دستیابی به سطح بالاتری از ارزیابی ریسک (قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای) است.

پس از مطالعه دستورالعمل آزمایش، مشارکت‌کنندگان باید حداقل به پنج مورد از عوامل ریسک مرتبط با حساب‌های دریافتی که مطابق با فهرست ۱۵ تایی که در پرسش‌نامه پیوست در بخش پیشینه شرکت درج شده (مشمول بر موارد L-N-G-H-I-J-K-M-N است)، اشاره نمایند. این امر جهت کنترل توجه مشارکت‌کنندگان و همچنین به منظور غربالگری آن‌ها صورت گرفت تا اطمینان حاصل شود مشارکت‌کنندگان، تخصص حسابرسی لازم را دارند. لازم به ذکر است مشارکت‌کنندگانی که عوامل ریسک حسابرسی را به طور صحیح شناسایی نکرده بودند از نمونه پژوهش حذف گردیدند.

پس از مطالعه دستورالعمل آزمایش با ریسک حسابرسی بالا، مطابق مطالعات قبلی (آدیکرام و هیگز، ۲۰۲۴)، از مشارکت‌کنندگان در هر دو گروه (بدون تعارض شناختی و دارای تعارض

شناختی) خواسته شد که ریسک کلی حسابرسی را بر مبنای درصدی بین ۰ تا ۱۰۰ ارزیابی نمایند (قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای) و سپس شش اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای (رویه و آزمون حسابرسی) را از تردید حرفه‌ای زیاد (۱) تا کم (۶) رتبه‌بندی کنند. در ادامه، به منظور دستکاری متغیر تعارض شناختی، شش اقدام مزبور به سه اقدام با تردید حرفه‌ای بالا (گروه اول) و سه اقدام با تردید حرفه‌ای پایین (گروه دوم) تقسیم شد و از مشارکت کنندگان هر دو گروه خواسته شد با توجه به فشار زمانی و محدودیت بودجه، دو مورد از سه اقدام حسابرسی (رویه‌ها/آزمون‌های حسابرسی) موجود را انتخاب نمایند.

لازم به توضیح است که آزمودنی‌های گروه اول (بدون تعارض شناختی) مجاز به انتخاب آزمون و رویه حسابرسی خود از میان سه اقدام با بالاترین سطح تردید حرفه‌ای بودند و آزمودنی‌های گروه دوم (دارای تعارض شناختی) مجاز به انتخاب از میان سه اقدام با سطح پایین‌تر تردید حرفه‌ای بودند. در توجیه پیشنهادهای مطرح شده، بر انگیزه‌هایی مانند محدودیت زمانی، بودجه و تاکید شریک بر کارایی تاکید شد. سه اقدام با تردید بالا برای گروه اول شامل محاسبه مستقل ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، گسترش دامنه رسیدگی‌ها و افزایش حجم نمونه‌ی تأییدیه‌ها برای به‌دست آوردن شواهد اثباتی محکم‌تر، گسترش دامنه یا تغییر ماهیت آزمون‌ها برای تأمین شواهد پشتیبان بیشتر برای درخواست‌های تأییدیه‌ی برگشت‌نشده می‌باشد. سه اقدام با تردید پایین برای گروه دوم شامل انجام پرس‌وجوهای بیشتر از مدیریت و کارکنان، استفاده از روش‌های تحلیلی به عنوان یک آزمون اصلی، نزدیک کردن زمان انجام رویه‌های حسابرسی به پایان دوره‌ی مالی می‌باشد. به هر دو گروه بیان شد که اقدامات انتخابی آن‌ها تنها اقداماتی خواهد بود که توسط موسسه آن‌ها انجام می‌شود. بنابراین، آن‌ها از پیامدهای منفی احتمالی آگاه شدند. این امر، همچنین احتمالاً تعارض شناختی را در گروه دوم افزایش می‌دهد (گوتالز و کوپر، ۱۹۷۵؛ گوتالز و همکاران، ۱۹۷۹).

پس از آن هر دو گروه مجدد خواسته شد هر شش اقدام اصلی مبتنی بر تردید حرفه‌ای را رتبه‌بندی و ریسک حسابرسی را مجدداً ارزیابی نمایند. تغییرات نگرش در مورد اثربخشی اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای و قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای به عنوان سنج تعارض شناختی مورد استفاده قرار گرفت. لازم به ذکر است در این مرحله مشارکت کنندگان می‌بایست به منظور تأیید کنترل توجه آن‌ها، به پرسشی در خصوص اقدام حسابرسی انتخابی مجاز (به دلیل محدودیت زمانی) پاسخ دهند. مشارکت کنندگانی که به این سوال نیز به طور صحیح پاسخ نداده بودند، از نمونه پژوهش حذف گردیدند. در انتها، مشارکت کنندگان هر دو گروه به پنج سوال در مورد سطح تردید حرفه‌ای اعمال شده خود (بر مبنای درصدی بین ۰ تا ۱۰۰) و یک سوال در مورد میزان واقع‌گرایی افته پژوهش پاسخ دادند. پس از پاسخگویی به سوالات مربوط به افته

پژوهش، از مشارکت کنندگان در مطالعه خواسته شد پرسشنامه پس از آزمایش، را تکمیل نمایند. در پرسشنامه پس از آزمایش، از حسابرسان درخواست شد سوالات جمعیت‌شناسی و مقیاس ویژگی تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰) را تکمیل نمایند. پژوهش‌های رفتاری در حوزه حسابرسی بر این نکته تاکید می‌نماید تردید ذاتی فرد به عنوان یک ویژگی فردی و ناشی از تفاوت‌های فردی می‌تواند بر به کارگیری درجات متفاوت تردید حرفه‌ای در قضاوت و اقدامات حسابرس تأثیرگذار باشد (نلسون، ۲۰۰۹؛ هارت و همکاران، ۲۰۱۳). با توجه به استفاده از طیف هفت‌تایی لیکرت در مقیاس هارت (۱: کاملاً مخالف تا ۷: کاملاً موافق)، دامنه امتیازات ممکن می‌تواند از ۳۰ تا ۲۱۰ باشد و افزایش امتیاز نشان‌دهنده ویژگی تردید حرفه‌ای (تردید حرفه‌ای ذاتی) بیشتر است. لازم به ذکر است که برای درک بهتر مفهوم میانگین امتیاز مقیاس تردید حرفه‌ای، با تقسیم ویژگی تردید حرفه‌ای هر آزمودنی بر عدد ۲۱۰، به مقیاس ۱۰۰ امتیازی تبدیل گردید.

به طور کلی، ساختار کلی افته و پرسشنامه این‌گونه بوده است:

سوالات ۱ تا ۴: به منظور سنجش تعهد به تردید حرفه‌ای،

سوال ۵: به منظور بررسی و کنترل توجه آزمودنی‌ها و همچنین غربالگری آزمودنی‌ها تا اطمینان حاصل شود آزمودنی‌ها تخصص حسابرسی لازم را دارند

سوال ۶: به منظور ارزیابی اولیه ریسک حسابرسی (قضاوت اولیه مبتنی بر تردید حرفه‌ای)،

سوال ۷: به منظور رتبه‌بندی اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای قبل از دستکاری متغیر تعارض شناختی (رتبه اولیه اقدامات حسابرسی)،

سوال ۸: به منظور تعیین نخستین و دومین اقدام انتخابی آزمودنی،

سوالات ۹ و ۱۰: به منظور کنترل توجه آزمودنی‌ها نسبت به افته پژوهش (سوالات کنترلی)،

سوال ۱۱: به منظور رتبه‌بندی اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بعد از دستکاری متغیر (رتبه نهایی اقدامات حسابرسی)،

سوال ۱۲: به منظور کنترل توجه آزمودنی‌ها نسبت به افته پژوهش و دستکاری متغیر (سوال کنترلی)،

سوال ۱۳: به منظور ارزیابی نهایی ریسک حسابرسی بعد از دستکاری متغیر تعارض شناختی،

سوالات ۱۴ تا ۱۹: به منظور سنجش سطح تردید حرفه‌ای خود اظهاری آزمودنی‌ها،

سوالات ۲۰ تا ۲۵: به منظور سنجش بررسی دقت آزمودنی‌ها نسبت به ارزیابی ریسک و اقدامات انتخابی، سوال ۲۶: به منظور سنجش میزان واقع‌گرایی افته پژوهش،

سوالات ۲۷ تا ۳۳: سوالات جمعیت شناختی،

سوالات ۳۴ تا ۶۳: به منظور سنجش تردید حرفه‌ای بر اساس مقیاس هارت (۲۰۱۰) مطرح شده است.

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل پژوهش حاضر، تعارض شناختی است. این متغیر در دو سطح مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفت که عبارتند از سطح اول: گروه بدون تعارض شناختی و سطح دوم: گروه دارای تعارض شناختی. همانطور که اشاره شد، مشارکت کنندگان به طور تصادفی به دو گروه تخصیص یافتند. به مشارکت کنندگان تخصیص یافته به وضعیت دارای تعارض (گروه دوم) بیان گردید که مجاز به انتخاب از میان سه اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای با سطح پایین تر می‌باشند. از این رو، همسو با قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا (ارزیابی ریسک) موفق به انجام اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا (آزمون‌های حسابرسی) نبودند و به دلیل ناسازگاری بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین، با تعارض شناختی مواجه می‌باشند. در مقابل، به مشارکت کنندگان تخصیص یافته به وضعیت بدون تعارض (گروه اول) بیان گردید که مجاز به انتخاب از میان سه اقدام با بالاترین سطح تردید حرفه‌ای می‌باشند.

نحوه سنجش متغیرهای وابسته فرضیه‌های اول و دوم پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است. متغیر وابسته مربوط به فرضیه اول، تغییر نگرش آزمودنی‌ها نسبت به اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای است که با تغییرات در میانگین رتبه دو آزمون حسابرسی انتخابی مشارکت کنندگان سنجیده می‌شود. همچنین، تغییرات رتبه برای هر آزمون حسابرسی محاسبه شده است و مورد تحلیل قرار گرفته است. رتبه اولیه و نهایی اقدامات حسابرسی به ترتیب با بهره‌گیری از سوالات ۷ و ۱۱ پرسش‌نامه تعیین شده است. متغیر وابسته فرضیه دوم پژوهش، تغییر نگرش در قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای است که از طریق تغییر در ارزیابی اولیه ریسک نسبت به ارزیابی نهایی ریسک حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود. ارزیابی اولیه و نهایی ریسک حسابرسی به ترتیب با بهره‌گیری از سوالات ۶ و ۱۳ پرسش‌نامه (بر مبنای درصدی بین ۰ تا ۱۰۰) تعیین شده است. متغیر وابسته فرضیه سوم نیز ارزیابی آزمودنی‌ها از سطح کلی تردید حرفه‌ای اعمال شده خود بعد از دستکاری متغیر تعارض شناختی است که بر اساس سوالات ۱۴ تا ۱۹ پرسش‌نامه، معیار سنجش تردید حرفه‌ای خود اظهاری مشارکت کنندگان مشتمل بر سطح کلی تردید حرفه‌ای اعمال شده، میزان رضایت از اقدامات انتخابی، سطح مناسب بودن تردید حرفه‌ای، میزان قابل مقایسه بودن تردید حرفه‌ای اعمال شده با دیگران و میزان کافی بودن تردید حرفه‌ای اعمال شده مشارکت کننده است که بر مبنای درصدی بین ۰ تا ۱۰۰ می‌باشد.

جدول ۱. متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نام شاخص	علائم اختصاری	اندازه‌گیری
تغییر نگرش در اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای (آزمون حسابرسی)	تغییر (تفاوت) در میانگین رتبه اقدامات اولیه نسبت به اقدامات نهایی حسابرسی	Ave_Rank_Diff	$Initial_Ave_Rank - Final_Ave_Rank$
	تغییر (اختلاف) رتبه نخستین اقدام حسابرسی	Act_1_Diff	$Action_1 - Action_2$
	تغییر (اختلاف) رتبه دومین اقدام حسابرسی	Act_2_Diff	$Action_2 - Action_22$
تغییر نگرش در قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک)	تغییر (تفاوت) در ارزیابی اولیه و نهایی ریسک حسابرس	$Risk_Diff$	$Audit_Risk_1 - Audit_Risk_2$
	یادداشت‌ها: رتبه اولیه نخستین اقدام حسابرسی ($Action_1$) = رتبه اولیه اقدام اول (نخستین آزمون حسابرسی) انتخابی توسط مشارکت کنندگان - قبل از دستکاری متغیر تعارض.		
	رتبه اولیه دومین اقدام حسابرسی ($Action_2$) = رتبه اولیه اقدام دوم (دومین آزمون حسابرسی) انتخابی توسط مشارکت کنندگان - قبل از دستکاری متغیر تعارض متغیر تعارض.		
	رتبه نهایی نخستین اقدام حسابرسی ($Action_21$) = رتبه نهایی اقدام اول (نخستین آزمون حسابرسی) انتخابی توسط مشارکت کنندگان - بعد از دستکاری متغیر تعارض .		
	رتبه نهایی دومین اقدام حسابرسی ($Action_22$) = رتبه نهایی اقدام دوم (دومین آزمون حسابرسی) انتخابی توسط مشارکت کنندگان - بعد از دستکاری متغیر تعارض.		
	میانگین رتبه اقدامات اولیه حسابرسی ($Initial_Ave_Rank$) = $(Initial_Ave_Rank + Action_1) / 2$		
	میانگین رتبه اقدامات نهایی حسابرسی ($Final_Ave_Rank$) = $(Final_Ave_Rank + Action_21 + Action_22) / 3$		
	تغییر (اختلاف) رتبه نخستین اقدام حسابرسی = تفاوت در رتبه اقدام اول بین قبل و بعد از دستکاری متغیر تعارض		
	تغییر (اختلاف) رتبه دومین اقدام حسابرسی = تفاوت در رتبه اقدام دوم بین قبل و بعد از دستکاری متغیر تعارض		
	ارزیابی اولیه ریسک حسابرسی ($Audit_Risk_1$) = ارزیابی ریسک حسابرسی قبل از دستکاری متغیر تعارض		
	ارزیابی نهایی ریسک حسابرسی ($Audit_Risk_2$) = ارزیابی ریسک حسابرسی بعد از دستکاری متغیر تعارض		
	تغییر در ارزیابی اولیه و نهایی ریسک حسابرسی = تفاوت در ارزیابی ریسک قبل و بعد از دستکاری متغیر تعارض		

۵- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی آزمودنی‌های پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، از ۹۱ آزمودنی در مطالعه، تقریباً ۸۵ درصد را مردان تشکیل می‌دهند. ۵/۵ درصد آزمودنی‌ها کمتر از ۳۱ بودند، ۳۵/۱ درصد در رده سنی بین ۳۱ تا ۴۰ سال، ۲۶/۴ درصد در رده سنی بین ۴۱ تا ۵۰ سال، ۲۵/۳ درصد در رده سنی بین ۵۱ تا ۶۰ سال قرار داشتند و ۷/۷ درصد بیشتر از ۶۰ سال سن داشتند. اکثر آزمودنی‌ها، تجربه حسابرسی بیشتر از ۲۰ سال (۳۹/۶ درصد) داشتند. از لحاظ موقعیت در موسسه حسابرسی، ۲۷/۴ درصد آزمودنی‌ها سرپرست ارشد، ۲۳/۱ درصد سرپرست و ۲۰/۹ درصد مدیر بودند. ۵۲/۷ درصد آزمودنی‌ها دارای گواهینامه حسابدار رسمی بودند و حدود ۴۳ درصد آزمودنی‌ها شاغل در سازمان حسابرسی بودند.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی آزمودنی‌های پژوهش

جنسیت		زن		مرد	
تعداد (درصد)		۱۴ (۱۵/۴)		۷۷ (۸۴/۶)	
سطح تحصیلات		کارشناسی		کارشناسی ارشد	
تعداد (درصد)		۳۱ (۳۴/۱)		۵۴ (۵۹/۳)	
سن (سال)		کمتر از ۳۱		۴۰ تا ۴۱	۵۰ تا ۵۱
تعداد (درصد)		۵ (۵/۵)		۳۲ (۳۵/۱)	۲۴ (۲۶/۴)
تجربه حسابرسی (سال)		کمتر از ۶		۱۰ تا ۱۱	۱۵ تا ۱۶
تعداد (درصد)		۳ (۳/۳)		۱۶ (۱۷/۶)	۲۲ (۲۴/۱)
موقعیت شغلی فعلی		شریک		مدیر	سرپرست ارشد
تعداد (درصد)		۱۰ (۱۱/۰)		۱۹ (۲۰/۹)	۲۵ (۲۷/۴)
دارای گواهینامه حسابدار رسمی		بلی		خیر	
تعداد (درصد)		۴۸ (۵۲/۷)		۴۳ (۴۷/۳)	
وضعیت اشتغال		شاغل در سازمان حسابرسی		شاغل در سایر موسسات حسابرسی	
تعداد (درصد)		۳۹ (۴۲/۹)		۵۲ (۵۷/۱)	

لازم به ذکر است که همگن بودن گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی سطح تحصیلات، رده‌های سنی، تجربه حسابرسی، و موقعیت حسابرس در موسسه با استفاده از آزمون خی دو سنجیده شد و همچنین به منظور بررسی همگن بودن دو گروه از لحاظ جنسیت، دارا بودن گواهینامه حسابدار رسمی، و وضعیت اشتغال از آزمون تصحیح پیوستگی یتس بهره گرفته شد. چنانچه سطح معنی‌داری مشاهده شده در آزمون از مقدار آلفای ۰/۰۵ بزرگتر باشد، می‌توان گفت که گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ ویژگی‌های مورد بررسی همگن می‌باشد. یافته‌های حاصل از آزمون تصحیح پیوستگی یتس نشان می‌دهد که دو گروه مورد مطالعه از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی جنسیت ($p=0/461$ ، $N=91$)، یتس؛ دارا بودن

گواهینامه حسابدار رسمی ($N=91$)، $p=0/1670$ ، $t(91)=1/912$ ، و همچنین وضعیت اشتغال ($N=91$)، $p=0/880$ ، $t(91)=0/23$ همگن بودند. یافته‌های حاصل از آزمون χ^2 دو نشان می‌دهد که دو گروه مورد مطالعه از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی: سطح تحصیلات ($p=0/651$)، $\chi^2(3)=0/859$ ؛ رده‌های سنی ($p=0/978$)، $\chi^2(4)=0/455$ ؛ تجربه حسابرسی ($p=0/506$)، $\chi^2(4)=3/319$ ؛ و موقعیت حسابرسی در موسسه ($p=0/368$)، $\chi^2(4)=4/292$ همگن بودند. در نتیجه، دو گروه از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی همگن بودند. از این رو، نتایج بدست آمده تحت تأثیر متغیرهای یاد شده نبوده است.

جدول ۳. شاخص‌های میانگین و انحراف معیار ویژگی تردید حرفه‌ای آزمودنی‌ها و واقع‌گرایی افته پژوهش

بدون تعارض (گروه اول)	دارای تعارض (گروه دوم)		
۴/۲۵۰	۴/۴۲۶	میانگین	برای یک حسابرسی مهم است که در طول انجام حسابرسی تردید حرفه‌ای بالایی را اعمال نماید.
۰/۵۳۳۷	۰/۶۵۰۹	انحراف معیار	
۴/۲۰۵	۴/۳۶۲	میانگین	من درک درستی از مفهوم «تردید حرفه‌ای» در حسابرسی دارم.
۰/۵۰۹۴	۰/۶۴۰۲	انحراف معیار	
۴/۲۹۵	۴/۲۹۸	میانگین	من قادر به اعمال تردید حرفه‌ای در طول یک کار حسابرسی هستم.
۰/۵۵۳۲	۰/۷۱۹۸	انحراف معیار	
۴/۲۹۵	۴/۴۶۸	میانگین	من متعهد به اعمال تردید حرفه‌ای هستم.
۰/۵۵۳۲	۰/۶۲۰۳	انحراف معیار	
۷۸/۰۰۸۶	۷۷/۰۴۱۵	میانگین	ویژگی تردید حرفه‌ای (مقیاس هارت ۲۰۱۰)
۶/۸۲۳۲	۶/۹۹۹۲	انحراف معیار	
۳/۵۰۰	۳/۷۶۶	میانگین	واقع بینانه بودن افته پژوهش
۱/۰۶۷۵	۱/۰۲۶۰	انحراف معیار	

به منظور بررسی همگنی گروه‌ها از لحاظ تردید حرفه‌ای و دیدگاه آزمودنی‌ها نسبت به واقع‌بینانه بودن افته پژوهش، با توجه این‌که مقیاس داده‌ها از نوع فاصله‌ای است و همچنین با توجه به نرمال بودن متغیرهای یاد شده، گروه‌ها با استفاده از آزمون t مستقل مورد مقایسه قرار گرفت. همانند شرایط یک حسابرسی واقعی که در آن شریک حسابرسی بر ضرورت اعمال تردید حرفه‌ای تأکید می‌نماید، به مشارکت کنندگان در ابتدای کار ضرورت اعمال تردید حرفه‌ای یادآوری گردید. سپس مشارکت کنندگان به چهار سوال پاسخ دادند تا تعهد آن‌ها به تردید حرفه‌ای سنجیده شود. نتایج آزمون t مستقل در جدول ۴ حاکی از آن است که تفاوت معناداری بین میانگین هر یک از متغیرهای یاد شده برای دو گروه وجود نداشت و هر دو گروه به یک اندازه تعهد بالایی به تردید حرفه‌ای نشان دادند. از این رو، نتایج بدست آمده تحت تأثیر متغیرهای یاد شده نبوده است. همچنین سطح معنی‌داری آماره t برای ویژگی تردید حرفه‌ای، بزرگتر از $0/05$

می‌باشد ($t=0/667$, $p=0/507$). نتایج نشان می‌دهد که تفاوت معناداری در نمرات ویژگی تردید حرفه‌ای اندازه‌گیری شده توسط مقیاس هارت (۲۰۱۰) بین دو گروه آزمایش وجود نداشت. لازم به توضیح است که پنج شریک و مدیر حسابرسی که افته پژوهش به آن‌ها ارائه گردید، اتفاق نظر داشته‌اند که افته مورد استفاده مصداق مناسبی از مواردی است که حسابرسان در رسیدگی‌های خود با آن مواجه می‌شوند. نتایج حاکی از آن است که میانگین امتیاز واقعی بودن افته پژوهش برای هر دو گروه بیشتر از نقطه میانی طیف (۳) است. همچنین، بین دو گروه از لحاظ متغیر یاد شده تفاوت معناداری وجود ندارد ($t=-1/212$; $p=0/229$). از این رو، نتایج بدست آمده تحت تأثیر متغیرهای یاد شده نبوده است.

جدول ۴. آزمون t مستقل

۹۵٪ CI of the difference		سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	خطای استاندارد میانگین	اختلاف میانگین	
Upper	Lower						
۰/۰۷۱۸	-۰/۴۲۲۹	۰/۱۶۲	۸۷/۵۱۳	-۱/۴۱۰	۰/۱۲۴۵	-۰/۱۷۵۵	برای یک حسابرس مهم است که در طول انجام حسابرسی تردید حرفه‌ای بالایی را اعمال نماید.
۰/۰۸۳۲	-۰/۳۹۷۵	۰/۱۹۷	۸۶/۷۹۵	-۱/۳۰۰	۰/۱۲۰۹	-۰/۱۵۷۲	من درک درستی از مفهوم «تردید حرفه‌ای» در حسابرسی دارم.
۰/۲۶۴۱	-۰/۲۶۹۰	۰/۹۸۶	۸۵/۸۱۶	-۰/۰۱۸	۰/۱۳۴۱	-۰/۰۰۲۴	من قادر به اعمال تردید حرفه‌ای در طول یک کار حسابرسی هستم.
۰/۰۷۲۸	-۰/۴۱۸۱	۰/۱۶۶	۸۹	-۱/۳۹۸	۰/۱۲۳۵	-۰/۱۷۲۶	من متعهد به اعمال تردید حرفه‌ای هستم.
۳/۸۴۹۳	-۱/۹۱۵۰	۰/۵۰۷	۸۹	۰/۶۶۷	۱/۴۵۰۵	۰/۹۶۷۲	ویژگی تردید حرفه‌ای
۰/۱۷۰۱	-۰/۷۰۲۱	۰/۲۲۹	۸۹	-۱/۲۱۲	۰/۲۱۹۵	-۰/۲۶۶۰	واقع بینانه بودن افته پژوهش

آزمون فرضیه‌ها

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، میانگین تغییر در نگرش آزمودنی‌ها نسبت به رتبه‌بندی نخستین اقدام حسابرسی، برای گروه کنترل (گروه اول) $-0/023$ و برای گروه دارای تعارض (گروه دوم) $0/681$ است. میانگین تغییر در نگرش آزمودنی‌ها نسبت به رتبه‌بندی دومین اقدام حسابرسی به ترتیب، برابر با $-0/045$ و $0/723$ است. همچنین، میانگین تغییرات نگرش آزمودنی‌ها در رتبه‌بندی اقدامات اولیه نسبت به اقدامات نهایی حسابرسی برای گروه دارای تعارض ($0/702$) از لحاظ عددی بیشتر از گروه بدون تعارض ($-0/034$) است. یافته‌ها حاکی از آن است که گروه دارای تعارض بیشترین تغییر رو به بالا را در رتبه اقدام برای هر یک از دو انتخاب، ($Diff_1_Act$ و $Diff_2_Act$) و میانگین تغییرات نگرش آزمودنی‌ها در رتبه‌بندی اقدامات

اولیه نسبت به اقدامات نهایی حسابرسی (*Ave_Rank_Diff*) داشته است که این نتیجه با پیش‌بینی فرضیه اول مطابقت دارد. در ادامه و در راستای آزمون فرضیه‌های مطرح شده این‌که آیا تفاوت‌های مشاهده شده معنادار می‌باشد یا خیر، مورد بررسی قرار می‌گیرد. در فرضیه اول مطرح شد که حساب‌رسانی که با تعارض شناختی ناشی از قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین مواجه می‌گردند، در مقایسه با حساب‌رسانی که با تعارض شناختی مواجه نمی‌گردند، نگرش خود را در مورد اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای با رتبه پایین به سمت بالا (رتبه بالاتر) تغییر می‌دهند. همانطور که در جدول ۵ مشاهده گردید، گروه دارای تعارض، تغییر رو به بالای بیشتری در رتبه اقدام برای هر یک از دو انتخاب، (*Act_1_Diff* و *Act_2_Diff*) و میانگین تغییرات نگرش آزمودنی‌ها در رتبه‌بندی اقدامات اولیه نسبت به اقدامات نهایی حسابرسی (*Ave_Rank_Diff*) داشته است.

جدول ۵. شاخص‌های میانگین و انحراف معیار رتبه‌بندی اقدامات حسابرسی (اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای)

تغییر در میانگین اقدامات اولیه رتبه نسبت به اقدامات نهایی حسابرسی (<i>Ave_Rank_Diff</i>)	اقدام دوم			اقدام اول			
	اختلاف رتبه (<i>Act_2_Diff</i>)	رتبه نهایی (<i>Action_2</i>)	رتبه اولیه (<i>Action_1</i>)	اختلاف رتبه (<i>Act_1_Diff</i>)	رتبه نهایی (<i>Action_1</i>)	رتبه اولیه (<i>Action_1</i>)	
	-۰/۰۳۴	۲/۳۱۸	۲/۲۷۳	-۰/۰۲۳	۲/۱۸۲	۲/۱۵۹	میانگین
	۴۴	۴۴	۴۴	۴۴	۴۴	۴۴	تعداد
	۰/۵۳۳	۰/۸۳۴	۱/۳۱۶	۰/۸۲۱	۰/۹۷۱	۰/۹۱۴	انحراف معیار
	۰/۷۰۲	۰/۷۲۳	۳/۶۳۸	۰/۶۸۱	۳/۰۲۱	۳/۷۰۲	میانگین
	۴۷	۴۷	۴۷	۴۷	۴۷	۴۷	تعداد
	۰/۸۷۰	۰/۸۵۲	۱/۱۳۱	۱/۱۲۵	۱/۰۳۲	۱/۳۰۱	انحراف معیار

نتایج آزمون *t* مستقل در جدول ۶ حاکی از آن است که تفاوت میانگین تغییرات نگرش بین دو گروه از لحاظ آماری معنی‌دار است ($t=-4/902, p=0/000$). همچنین، تفاوت معناداری بین دو گروه از لحاظ تغییر رتبه اقدام برای هر یک از دو انتخاب (*Diff_1_Act* و *Diff_2_Act*) وجود دارد ($p<0/005$). یافته‌ها به دست آمده حاکی از آن است که آزمودنی‌های گروه دارای تعارض در نگرش‌های خود در مورد اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین به سمت رتبه بالاتر تجدید نظر کرده‌اند و گروه دارای تعارض در مقایسه با گروه بدون تعارض تغییر نگرش رو به بالای بیشتری در رتبه‌بندی اقدامات حسابرسی داشته‌اند. طبق یافته‌های فوق، فرضیه اول رد نمی‌شود.

جدول ۶. آزمون t مستقل برابری میانگین اقدام (آزمون‌های حسابرسی) و قضاوت (ارزیابی ریسک) مبتنی بر

95% CI of the difference		سطح معناداری	درجه آزادی	خطای استاندارد آماری t	اختلاف میانگین	تغییر در میانگین رتبه اقدامات اولیه نسبت به اقدامات نهایی حسابرسی
Upper	Lower					
-۰/۴۳۷۱	-۱/۰۳۵۳	۰/۰۰۰	۷۶/۹۹۵	-۴/۹۰۲	۰/۱۵۲۵	-۰/۷۳۶۲ Ave_Rank_Diff
-۰/۲۹۴۹	-۱/۱۱۲۳	۰/۰۰۱	۸۴/۱۰۴	-۳/۴۲۳	۰/۲۰۵۵	-۰/۷۰۳۶ Act_1_Diff
-۰/۴۱۷۵	-۱/۱۲۰۲	۰/۰۰۰	۸۸/۸۱۹	-۴/۳۴۹	۰/۱۷۶۸	-۰/۷۶۸۹ Act_2_Diff
-۰/۶۵۹۷	-۶/۸۲۶۸	۰/۰۰۲	۸۹	-۳/۲۶۳	۱/۳۰۰۲	-۴/۲۴۳۲ Risk_Diff

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، از لحاظ عددی میانگین تغییر در ارزیابی ریسک حسابرسی آزمودنی‌های گروه دارای تعارض (۲/۷۶۶) بیشتر از گروه بدون تعارض (۱/۴۷۷-) است. یافته‌ها به دست آمده حاکی از آن است که آزمودنی‌های گروه دارای تعارض در ارزیابی خود از ریسک، به سمت پایین تجدید نظر نموده‌اند و از لحاظ عددی گروه دارای تعارض، ارزیابی ریسک رو به پایین بیشتری در مقایسه با گروه بدون تعارض داشته‌اند که این نتیجه با پیش‌بینی فرضیه دوم مطابقت دارد. در فرضیه دوم مطرح شد که حسابرسانی که با تعارض شناختی ناشی از قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین مواجه می‌گردند، در مقایسه با حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه نمی‌گردند، در ارزیابی خود از ریسک، به سمت پایین تجدید نظر خواهند کرد. نتایج آزمون t مستقل در جدول ۶ حاکی از آن است که تفاوت معنی‌داری بین میانگین تغییرات ارزیابی ریسک دو گروه وجود دارد ($t = -3/263, p = 0/002$).

جدول ۷. شاخص‌های میانگین و انحراف معیار ارزیابی ریسک (قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای)

ارزیابی اولیه (Audit_Risk_1)		ارزیابی نهایی (Audit_Risk_2)		تغییر در ارزیابی ریسک (Risk_Diff)	
میانگین	۵۳/۵۰۰	۵۳/۹۷۷	۵۳/۹۷۷	۵۳/۹۷۷	-۱/۴۷۷
تعداد	۴۴	۴۴	۴۴	۴۴	۴۴
انحراف معیار	۱۵/۶۰۸	۱۴/۴۹۱	۱۴/۴۹۱	۱۴/۴۹۱	۶/۲۴۹
میانگین	۵۴/۵۷۴	۵۱/۸۰۹	۵۱/۸۰۹	۵۱/۸۰۹	۲/۷۶۶
تعداد	۴۷	۴۷	۴۷	۴۷	۴۷
انحراف معیار	۱۲/۷۶۲	۱۱/۰۵۵	۱۱/۰۵۵	۱۱/۰۵۵	۶/۱۵۱

یافته‌ها به دست آمده در جدول ۸، حاکی از آن است که میانگین تغییر در ارزیابی ریسک حسابرسی آزمودنی‌های گروه دارای تعارض بیشتر از گروه بدون تعارض است و آزمودنی‌های گروه دارای تعارض ارزیابی‌های ریسک اولیه خود را به سمت پایین تجدید نظر کردند تا با اقدامات

حسابرسی مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین مطابقت داشته باشد. در نتیجه، فرضیه دوم رد نمی‌شود.

جدول ۸. شاخص‌های میانگین و انحراف معیار خود اظهاری تردید حرفه‌ای

بدون تعارض			دارای تعارض		
میانگین	انحراف معیار	تعداد	میانگین	انحراف معیار	تعداد
۵۲/۰۴۵	۱۲/۳۱۰	۴۴	۵۴/۶۸۱	۱۲/۷۰۱	۴۷
۶۶/۴۷۷	۱۷/۳۰۶	۴۴	۶۷/۵۵۳	۲۱/۰۰۴	۴۷
۷۳/۷۵۰	۱۰/۷۹۰	۴۴	۷۳/۲۹۸	۱۲/۶۵۲	۴۷
۷۸/۶۳۶	۱۰/۸۵۷	۴۴	۷۶/۱۷۰	۱۳/۲۳۸	۴۷
۷۵/۵۶۸	۹/۸۹۶	۴۴	۷۳/۷۲۳	۱۱/۹۹۹	۴۷
۷۸/۰۶۸	۹/۴۱۴	۴۴	۷۵/۰۰۰	۱۰/۸۸۵	۴۷

در فرضیه سوم مطرح شد که حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه می‌شوند و متعاقباً در نگرش‌های خود به منظور کاهش تعارض، تجدیدنظر می‌نمایند، در مقایسه با حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه نمی‌شوند، ارزیابی بعدی اغراق‌آمیزی از سطح کلی تردید حرفه‌ای اعمال شده خود دارند. نتایج آزمون t در جدول ۹ حاکی از آن است که بین میانگین سطح تردید حرفه‌ای خوداظهاری حسابرسان دو گروه تفاوت معنی‌داری وجود ندارد ($t=-۱/۰۰۴$; $p=۰/۳۱۸$) و بین دو گروه از لحاظ میزان رضایت از اقدامات انتخابی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد ($t=-۰/۲۶۶$; $p=۰/۷۹۱$).

جدول ۹. آزمون t مستقل برای میانگین خود اظهاری تردید حرفه‌ای

اختلاف میانگین	خطای استاندارد میانگین	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	۹۵% CI of the difference	
					Upper	Lower
۲/۶۳۵۴	۲/۶۲۵۰	-۱/۰۰۴	۸۹	۰/۳۱۸	-۷/۸۵۱۱	۲/۵۸۰۳
-۱/۰۷۵۹	۴/۰۴۹۹	-۰/۲۶۶	۸۹	۰/۷۹۱	-۹/۱۲۲۹	۶/۹۷۱۱
۰/۴۵۲۱	۲/۴۷۳۱	۰/۱۸۳	۸۹	۰/۸۵۵	-۴/۴۶۱۸	۵/۳۶۶۱
۲/۴۶۶۲	۲/۵۴۷۸	۰/۹۶۸	۸۹	۰/۳۳۶	-۲/۵۹۶۲	۷/۵۲۸۶
۱/۸۴۴۸	۲/۳۱۴۵	۰/۷۹۷	۸۹	۰/۴۲۸	-۲/۷۵۴۰	۶/۴۴۳۶
۳/۰۶۸۲	۲/۱۳۹۸	۱/۴۳۴	۸۹	۰/۱۵۵	-۱/۱۸۳۶	۰۷/۳۱۹۹

همچنین، یافته‌ها نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری بین دو گروه از لحاظ مناسب بودن تردید حرفه‌ای ($t=۰/۱۸۳$; $p=۰/۸۵۵$)، کافی بودن تردید حرفه‌ای ($t=۰/۷۹۷$; $p=۰/۴۲۸$)، و رضایت از تردید حرفه‌ای اعمال شده ($t=۱/۴۳۴$; $p=۰/۱۵۵$) وجود ندارد. به بیان دیگر، حسابرسان هر دو گروه معتقد بودند که سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها مناسب بوده است و از سطح تردید حرفه‌ای

اعمال شده و اقداماتی که انتخاب کردند، راضی بودند. همچنین معتقد بودند که سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها با سایر حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا قابل مقایسه است ($t=0/968$; $p=0/336$)، و این‌که آن‌ها به میزان کافی تردید حرفه‌ای را اعمال کرده‌اند. به عبارت دیگر، حسابرسانی که تعارض را به دلیل اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین تجربه می‌نمایند و متعاقباً در باورهای خود تجدید نظر می‌کنند، ارزیابی بعدی اغراق آمیزی از سطح کلی تردید حرفه‌ای خود دارند و بر این اساس فرضیه سوم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به بررسی این موضوع پرداخته است که چگونه تعارض شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس و ارزیابی بعدی از تردید حرفه‌ای تاثیرگذار است.

نتایج فرضیه اول پژوهش حاکی از آن است که حسابرسانی که با تعارض شناختی ناشی از قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین مواجه می‌گردند، در مقایسه با حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه نمی‌گردند، نگرش خود را در مورد اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای با رتبه پایین به سمت بالا (رتبه بالاتر) تغییر می‌دهند. این یافته‌ها همسو با نتایج پژوهش آدیگرام و هیگز (۲۰۲۴) است و نشان می‌دهد که حسابرسان هنگامی که مطابق با قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالای خود موفق به انجام اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای مناسب نمی‌گردند، تعارض شناختی را تجربه می‌کنند. در نتیجه، تعارض شناختی بر تردید حرفه‌ای کلی حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیر منفی دارد، چرا که ارتباط مهم بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای از هم گسیخته می‌شود. مطابق با این یافته‌ها به سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود از این یافته‌ها برای آموزش بهتر حسابرسان در خصوص اعمال صحیح و مناسب تردید حرفه‌ای استفاده نمایند و در برنامه‌ها و دوره‌های آموزشی بر اهمیت آزمون حسابرسی متناسب با ارزیابی‌های ریسک در حضور انگیزه‌ها و فشارهای محیطی تاکید نمایند. زیرا حسابرسانی که از مشوق‌ها و فشارهای موجود در محیط حسابرسی آگاه هستند، احتمالاً محرک‌های بالقوه‌ای که مانع از اعمال تردید حرفه‌ای می‌شوند را بهتر تشخیص می‌دهند. بنابراین، برنامه‌های آموزشی باید مشوق‌ها و چالش‌هایی را که حسابرسان با آن مواجه هستند را برجسته نماید. مشوق‌ها و فشارها در محیط حسابرسی ممکن است ارتباط بین اقدامات و قضاوت حسابرس را تضعیف نماید و حسابرسان را به سمت رفتار با تردیدگرایی کمتر سوق دهد. بنابراین، ضروری است شرکا و مدیران موسسات

حسابرسی در یادآوری نیاز به تردید حرفه‌ای به حساب‌رسان، بر اهمیت آزمون حسابرسی مناسب و متناسب با ارزیابی‌های ریسک تأکید نمایند.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد حسابرسانی که با تعارض شناختی ناشی از قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای پایین مواجه می‌شوند، در مقایسه با حسابرسانی که با تعارض شناختی مواجه نمی‌شوند، در ارزیابی خود از ریسک، به سمت پایین تجدید نظر خواهند کرد. این یافته‌ها با نتایج آدیگرام و هیگز (۲۰۲۴) هم‌راستا است. بر این اساس، به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به منظور بهبود سیستم‌های کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، معیارهای کیفیت خاص، به منظور اطمینان از اقدامات (آزمون‌های) با تردید حرفه‌ای بالا متناسب با قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا بکار گرفته شود.

مطابق با نتایج فرضیه سوم، پیامد دیگر تعارض شناختی خود ارزیابی بعدی اغراق‌آمیز حسابرس از سطح کلی تردید حرفه‌ای اعمال شده خود می‌باشد. علاوه بر این، نتایج فرضیه سوم نشان داد که تعارض شناختی منجر به اغراق‌آمیز بودن ارزیابی‌های بعدی حساب‌رسان از سطح کلی تردید حرفه‌ای خود می‌گردد. بر این اساس، به متولیان برگزاری دوره‌های آموزش حساب‌رسان پیشنهاد می‌شود با توجه به اهمیت ادراک صحیح حساب‌رسان از سطح واقعی تردید حرفه‌ای خود، در ارتباط با نقش مشوق‌ها و پیامدهای تعارض شناختی به عنوان عاملی در ایجاد ادراکات سوگیرانه به حساب‌رسان آگاهی داده شود. زیرا ممکن است این برداشت نادرست از سطح واقعی تردید حرفه‌ای منجر به اعمال سطح نامناسبی از تردید حرفه‌ای و در نتیجه کیفیت پایین حسابرسی شود.

پژوهش‌های آتی می‌توانند به شناسایی راهکارهایی برای غلبه بر این ادراکات سوگیرانه (مغرضانه) بپردازند. نتایج این مطالعه می‌تواند بازخوردهای مهمی برای سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی فراهم آورد که توجه ویژه‌ای نسبت به اعمال تردید حرفه‌ای کافی و مناسب در حسابرسی دارند. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند توجیه و تفسیر مناسبی برای مشاهدات قانون‌گذاران و پژوهشگران در حوزه حسابرسی از سطح پایین تردید حرفه‌ای، علی‌رغم تلاش‌های قابل توجه موسسات برای تأکید بر تردید حرفه‌ای و آموزش صحیح حساب‌رسان ارائه نماید. پژوهشگران و شاغلان در حرفه حسابرسی می‌توانند با درک بهتر پیچیدگی‌های ارتباط مهم بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بهره‌مند شوند.

نتایج این پژوهش دارای محدودیت‌های مشابه تمام پژوهش‌های دیگری است که در آن‌ها، قضاوت و تصمیم‌گیری مورد بررسی قرار می‌گیرد. این آزمایش بر مبنای یک وظیفه فرضی حسابرسی است و ممکن است استفاده از این ابزار، روایی خارجی را محدود سازد. در پژوهش‌های

تجربی که در محیط آزمایشگاه انجام می‌شوند، همه متغیرها به جز متغیرهای مورد بررسی کنترل می‌شوند، از این‌رو، در آزمایش‌های آزمایشگاهی، روایی درونی بالا است، ولی روایی بیرونی، پایین است. در آزمایش‌های میدانی عکس این وضعیت وجود دارد. آزمایش‌های میدانی از روایی بیرونی بیشتری و روایی درونی کمتری برخوردار هستند. با توجه به اینکه در پژوهش حاضر از آزمایش میدانی بهره گرفته شده است، در این پژوهش مشابه سایر مطالعات علوم اجتماعی، کنترل همه متغیرها امکان‌پذیر نبود.

۷- تقدیر و تشکر و ملاحظات اخلاقی

بدینوسیله از تمام اشخاصی که وقت ارزشمند خود را جهت مشارکت در این پژوهش اختصاص داده‌اند، صمیمانه قدرانی می‌شود.

۸- پیوست‌ها

پرسشنامه‌ای که در اختیار دارید به منظور انجام کار پژوهشی در حوزه تردید حرفه‌ای حسابرسی تدوین شده است. لطفاً صادقانه به سوالات پاسخ دهید و پاسخی را انتخاب کنید که بیشتر از همه نشان می‌دهد چطور با این مساله برخورد می‌نمایید. هیچ پاسخی درست یا غلطی وجود ندارد.

لطفاً برای عبارت‌های ۱ تا ۴ پاسخی را انتخاب نمایید که به طور کلی بیانگر احساس شما در مورد تردید حرفه‌ای در حسابرسی است.				
کاملاً مخالفم	مخالفم	بی‌تفاوتم	موافقم	کاملاً موافقم
۱	۲	۳	۴	۵

لطفاً با دقت به اطلاعات مربوط به شرکت الف توجه نمایید.

پیشینه شرکت

این بخش شامل اطلاعاتی در مورد شرکت خدماتی الف و حسابرسی‌های چند سال گذشته آن است (ترتیب خاصی برای اطلاعات در نظر گرفته نشده است).

- A. آقای احمدی، موسس شرکت در سال ۱۳۷۵، هم‌اکنون رئیس هیئت مدیره و مدیرعامل است. او مستقیماً بر تمام بخش‌های عملیاتی شرکت نظارت دارد.
- B. آقای احمدی با سابقه‌ای در کشاورزی روستایی، فردی بسیار بلندپرواز و مصمم به موفقیت بوده است. او برای رسیدن به اهدافش سخت تلاش کرده است.
- C. آقای احمدی مدرک کارشناسی خود را در رشته حسابداری از بهترین دانشگاه دولتی و مدرک MBA را از یکی از برترین دانشگاه‌های معتبر دریافت کرده است.
- D. شرکت الف با حدود ۲۰ کارمند فعالیت خود را آغاز نموده است، در طی ۱۷ سال با رشدی چشمگیر به حدود ۵۰,۰۰۰ کارمند رسیده است.
- E. آقای احمدی نیکوکار شناخته شده و کارآفرینی نوآور به شمار می‌رود.
- F. آقای احمدی در طول فعالیت حرفه‌ای خود جوایز متعددی از جمله جایزه کارآفرین سال را دریافت کرده است.
- G. برادر آقای احمدی از همان ابتدا بخشی جدایی‌ناپذیر از شرکت بوده و در حال حاضر به عنوان مدیر ارشد اجرایی فعالیت می‌کند و کنترل مستقیمی بر عملیات شرکت دارد.
- H. سهامداران اخیراً نگرانی‌هایی راجع به خرید برنامه‌ریزی‌شده‌ی یک شرکت ساختمانی به ارزش ۱۲۶,۰۰۰ میلیارد ریال که متعلق به اشخاص وابسته است، مطرح کرده‌اند. فعالیت در بخش ساخت‌وساز جزو مدل کسب‌وکار یا تخصص‌های اصلی شرکت الف نیست.
- I. ۱۵ درصد از مانده‌ی مطالبات مربوط به اشخاص وابسته شناخته شده است.
- J. در حسابرسی‌های اخیر، نرخ عدم پاسخگویی به درخواست تأییدیه‌های حساب‌های دریافتنی، بالاتر از حد معمول بوده است.
- K. سال گذشته، تیم کنترل کیفیت سیستم‌ها و فرآیندهای موسسه حسابرسی شما، کنترل‌های داخلی فناوری اطلاعات شرکت الف را بررسی کرده است. این بررسی، بیش از ۲۰ ضعف را نشان داد که شامل پنج مورد بااهمیت بالا بود. یکی از این موارد بااهمیت بالا، مربوط به دسترسی به سامانه‌ی صدور مجوز اعتبار مشتریان است.
- L. به‌طور متوسط، حدود ۳۵ درصد از کل دارایی‌ها را مطالبات تشکیل می‌دهد.
- M. به‌طور متوسط، ۷۰ درصد از کل مطالبات مربوط به ۳۵۰ مشتری است.
- N. شریک مسئول حسابرسی که حسابرسی سال گذشته را بررسی کرده، چند مورد ضعف را در زمینه‌ی تأییدیه‌های حساب‌های دریافتنی شناسایی کرده است.
- O. سابقه‌ی شرکت الف نشان می‌دهد که هیچ تجدید یا تحریفی در گذشته نداشته و همواره از موسسه شما، اظهار نظر مقبول حسابرسی دریافت کرده است.

در ادامه، فرض نمایید شما یکی از اعضای تیم حسابرسی شرکت الف هستید.

سوال ۵: از نظر شما، حداقل پنج مورد از مهم‌ترین ریسک‌های حسابرسی برای این شرکت کدامند؟ به عبارت دیگر، به نظر شما چه عواملی (ریسک ذاتی، کنترلی یا کشف) ممکن است مانع از صدور اظهارنظر حسابرسی مقبول توسط حسابرس شوند؟ (لطفاً حروف مربوط به اطلاعات پیشنهادی شرکت را انتخاب نمایید).

- | | | | | |
|----------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| ☐ E | ☐ D | ☐ C | ☐ B | ☐ A |
| ☐ J | ☐ I | ☐ H | ☐ G | ☐ F |
| ☐ O | ☐ N | ☐ M | ☐ L | ☐ K |

سوال ۶: با توجه به اطلاعات موجود، ریسک حسابرسی این شرکت را در چه سطحی ارزیابی می‌کنید؟ (لطفاً پاسخ را بر حسب درصد بیان نمایید)

سوال ۷: در زیر، شش مرحله حسابرسی برای کاهش ریسک کشف در حسابرسی حساب‌های دریافتنی ذکر شده است. لطفاً این مراحل را به ترتیب اثربخشی آن‌ها در کاهش ریسک کشف، (از ۱ تا ۶) اولویت‌بندی کنید. (۱- موثرترین، ۶- کم اثرترین)

- (الف) انجام پرس‌وجوهای بیشتر از مدیریت و کارکنان.
- (ب) نزدیک کردن زمان انجام رویه‌های حسابرسی به پایان دوره مالی
- (پ) گسترش دامنه رسیدگی‌ها و افزایش حجم نمونه‌ی تأییدیه‌ها برای به‌دست آوردن شواهد اثباتی محکم‌تر.

- (ت) استفاده از روش‌های تحلیلی به عنوان یک آزمون اصلی.
- (ث) محاسبه‌ی مستقل ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول.
- (ج) گسترش دامنه یا تغییر ماهیت آزمون‌های جایگزین برای تأمین شواهد پشتیبان بیشتر برای درخواست‌های تأییدیه‌ی برگشت‌نشده

سوال ۸: فرض کنید به دلیل کمبود وقت و بودجه، فقط می‌توانید دو مورد از اقدامات زیر را انجام دهید. لطفاً دو اقدامی را که به نظر شما مناسب‌ترین هستند، به ترتیب اولویت انتخاب کنید. لازم به ذکر است که اقداماتی که انتخاب می‌کنید، تنها اقداماتی هستند که تیم شما انجام خواهد داد. مدیر و شریک روی انتخاب‌های شما حساب می‌کنند. ممکن است به دلیل انتخاب‌های نامناسب، کار حسابرسی شما با شکست مواجه شود. انتخاب‌های شما نهایی هستند و قابل تغییر نمی‌باشند.

گروه اول (بدون تعارض - سه اقدام با تردید بالا)

- (الف) - محاسبه‌ی مستقل ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول.
- (ب) - گسترش دامنه رسیدگی‌ها و افزایش حجم نمونه‌ی تأییدیه‌ها برای به‌دست آوردن شواهد اثباتی محکم‌تر.
- (ج) - گسترش دامنه یا تغییر ماهیت آزمون‌ها برای تأمین شواهد پشتیبان بیشتر برای درخواست‌های تأییدیه‌ی برگشت‌نشده

گروه دوم (دارای تعارض - سه اقدام با تردید پایین)

- (الف) - انجام پرس و جوهای بیشتر از مدیریت و کارکنان.
- (ب) - استفاده از روش‌های تحلیلی به عنوان یک آزمون اصلی.
- (ج) - نزدیک کردن زمان انجام رویه‌های حسابرسی به پایان دوره مالی.
- سوال ۹. به طور خلاصه، برخی از نقاط قوت اقدام اول خود نسبت به اقدامات نادیده گرفته شده را توضیح دهید.....
- سوال ۱۰. به طور خلاصه، برخی از نقاط قوت اقدام دوم خود نسبت به اقدامات نادیده گرفته شده را توضیح دهید.....
- سوال ۱۱. لطفاً ترتیب اهمیت اقداماتی را که فکر می‌کنید برای عوامل ریسک اخیر مناسب است، مشخص کنید (۱ - با اهمیت‌ترین، ۶ - کم‌اهمیت‌ترین)
- (الف) پرسش‌های بیشتری از مدیریت و کارکنان انجام دهید.
- (ب) زمان انجام رویه‌های حسابرسی را به زمان نزدیک به پایان دوره تغییر دهید.
- (پ) با افزایش حجم نمونه تأییدیه‌ها، دامنه رویه‌ها را برای دستیابی به شواهد قانع‌کننده‌تر گسترش دهید.
- (ت) از رویه‌های تحلیلی به عنوان یک آزمون اثباتی استفاده کنید.
- (ث) محاسبه‌ی ذخیره برای مطالبات مشکوک‌الوصول را به صورت مستقل انجام دهید.
- (ج) برای درخواست‌های تأییدیه‌ای که بازگردانده نشده‌اند، دامنه یا ماهیت آزمون‌ها را برای به دست آوردن شواهد تأییدکننده‌ی بیشتری گسترش دهید یا تغییر دهید.
- سوال ۱۲. بر مبنای دستورالعمل پژوهش و به دلیل کمبود وقت و بودجه، شما مجاز به انتخاب کدامیک از اقدامات ذیل بودید؟
- گسترش دامنه رسیدگی‌ها و افزایش حجم نمونه‌ی تأییدیه‌ها برای به دست آوردن شواهد اثباتی محکم‌تر.
- استفاده از روش‌های تحلیلی به عنوان یک آزمون اصلی.

سوالات بعدی بر اساس همان اطلاعاتی است که قبلاً در مورد شرکت الف مشاهده کرده‌اید.

- سوال ۱۳. ارزیابی کلی شما از ریسک حسابرسی برای این شرکت چه میزان است؟ (لطفاً پاسخ را بر حسب **صفر تا ۱۰۰ درصد** بیان نمایید)
- سوال ۱۴. سطح کلی تردید حرفه‌ای خود را در طول این کار تا چه حد ارزیابی می‌کنید؟ (لطفاً پاسخ را بر حسب **صفر تا ۱۰۰ درصد** بیان نمایید)
- سوال ۱۵. تا چه حد از اقدامات انتخاب‌شده راضی هستید؟ (لطفاً پاسخ را بر حسب **صفر تا ۱۰۰ درصد** بیان نمایید)

سوال ۱۶. تا چه حد فکر می‌کنید سطح تردید حرفه‌ای شما مناسب بوده است؟ (لطفا پاسخ را بر حسب صفر تا ۱۰۰ درصد بیان نمایید)

سوال ۱۷. تا چه حد سطح تردید حرفه‌ای شما در طول این کار با سایر حساب‌برسان در موقعیت مشابه قابل مقایسه است؟ (لطفا پاسخ را بر حسب صفر تا ۱۰۰ درصد بیان نمایید)

سوال ۱۸. تا چه حد فکر می‌کنید به اندازه کافی تردید حرفه‌ای اعمال نموده‌اید؟ (لطفا پاسخ را بر حسب صفر تا ۱۰۰ درصد بیان نمایید)

سوال ۱۹. تا چه حد از سطح کلی تردید حرفه‌ای خود در این کار راضی هستید؟ (لطفا پاسخ را بر حسب صفر تا ۱۰۰ درصد بیان نمایید)

سوال ۲۰. آیا در طول این کار نظر خود را در مورد مناسب بودن اقدامات حسابرسی که انتخاب کرده‌اید تغییر دادید؟

☐ بله

☐ خیر

☐ به خاطر نمی‌آورم

سوال ۲۱. چرا نظر خود را در مورد مناسب بودن اقدامات حسابرسی که انتخاب کرده‌اید تغییر دادید؟

سوال ۲۲. چرا نظر خود را در مورد مناسب بودن اقدامات حسابرسی که انتخاب کرده‌اید تغییر ندادید؟

سوال ۲۳. آیا در طول این کار ارزیابی خود از ریسک شرکت الف را تغییر دادید؟

☐ بله

☐ خیر

☐ به خاطر نمی‌آورم.

سوال ۲۴. چرا ارزیابی خود از ریسک شرکت الف را تغییر دادید؟

سوال ۲۵. چرا ارزیابی خود از ریسک شرکت الف را تغییر ندادید؟

سوالات				
کم	خیلی کم	بی‌نظر	زیاد	بسیار زیاد
۱	۲	۳	۴	۵
۲۶- تا چه حد سناریوی شرکت الف را واقع‌بینانه می‌دانید؟				
سوالات جمعیت‌شناسی (لطفا اطلاعات زیر را در مورد خودتان تکمیل نمایید).				
۲۷- جنسیت: ☐ زن ☐ مرد				
۲۸- مدرک تحصیلی:				

کارشناسی		کارشناسی ارشد		دکتری	
۲۹- سن:					
کمتر از ۳۱ سال	۳۱ تا ۴۰ سال	۴۱ تا ۵۰ سال	۵۱ تا ۶۰ سال	بیشتر از ۶۰ سال	
۳۰- سابقه حسابرسی شما چند سال است؟					
کمتر از ۶ سال	۶ تا ۱۰ سال	۱۱ تا ۱۵ سال	۱۶ تا ۲۰ سال	بیشتر از ۲۰ سال	
۳۱- سمت فعلی شما در موسسه حسابرسی چیست؟					
شریک	مدیر	سرپرست ارشد	سرپرست	حسابرس ارشد	
۳۲- آیا دارای گواهینامه حسابدار رسمی می‌باشید؟					
○ بله ○ خیر					
۳۳- در حال حاضر کدام یک از موارد زیر در مورد فعالیت شما مصداق دارد؟					
شاغل در سازمان حسابرسی □			شاغل در موسسات حسابرسی غیر از سازمان حسابرسی □		

لطفاً میزان موافقت یا مخالفت‌های خود را در مورد عبارات‌های ۳۴ تا ۶۳ مشخص فرمایید.						
کاملاً موافق	موافق	نصف موافق	نصف مخالف	مخالف	کاملاً مخالف	سوالات
۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
						۳۴- من اغلب، توضیحات دیگران را بدون تفکر بیشتر می‌پذیرم.
						۳۵- من احساس خوبی نسبت به خودم دارم.
						۳۶- تا زمانی که بتوانم اطلاعات بیشتری را جمع‌آوری کنم، تصمیم‌گیری در مورد مسائل را به تعویق می‌اندازم.
						۳۷- این‌که یادگیری چقدر می‌تواند در آینده مفید باشد و فکر کردن درباره یادگیری، برای من هیجان‌انگیز است.
						۳۸- من علاقه‌مند به دلایل رفتار افراد در انجام کارها هستم.
						۳۹- من به توانمندی‌های خود اطمینان دارم.
						۴۰- تا زمانی که صحت یک اظهارنظر را تایید نکنم، اغلب از قبول آن خودداری می‌کنم.
						۴۱- کشف اطلاعات جدید برایم یک سرگرمی و تفریح است.

						۴۲- من برای اتخاذ تصمیمات خود، زمان صرف می‌کنم.
						۴۳- تمایل دارم آن چه دیگران به من می‌گویند را فوراً بپذیرم.
						۴۴- رفتار سایر افراد برای من جذابیتی ندارد.
						۴۵- من به خودم اعتماد دارم.
						۴۶- دوستانم می‌گویند که من معمولاً درباره آنچه می‌بینم یا می‌شنوم سوال می‌کنم.
						۴۷- من علاقه‌مندم دلیل رفتار دیگران را درک کنم.
						۴۸- یادگیری از نظر من امری هیجان‌انگیز است.
						۴۹- من معمولاً آنچه در ظاهر می‌بینم، می‌خوانم یا می‌شنوم را به همان صورتی که وجود دارند، می‌پذیرم.
						۵۰- من نسبت به خودم احساس اطمینان ندارم.
						۵۱- من معمولاً به تضادها و تناقض‌ها در توضیح مسائل، توجه می‌کنم.
						۵۲- اغلب اوقات با تفکر افراد دیگر در گروه خود، موافقم.
						۵۳- من دوست ندارم عجولانه تصمیم‌گیری نمایم.
						۵۴- من به خودم اطمینان دارم و دلگرم هستم
						۵۵- من دوست ندارم قبل از بررسی همه اطلاعات موجود، تصمیم‌گیری کنم.
						۵۶- من جست‌وجو برای کسب دانش را دوست دارم.
						۵۷- من به‌طور مکرر درباره آن چه که می‌بینم یا می‌شنوم، سوال می‌کنم.
						۵۸- دیگران به راحتی می‌توانند من را متقاعد کنند.
						۵۹- من به ندرت به این موضوع توجه می‌کنم که چرا افراد به روش خاصی رفتار می‌کنند.
						۶۰- من علاقه‌مندم که قبل از تصمیم‌گیری، مطمئن شوم بیشتر اطلاعات موجود را بررسی کرده‌ام.
						۶۱- من از تلاش برای تعیین صحت آنچه که می‌خوانم یا می‌شنوم، لذت می‌برم.
						۶۲- من از یادگیری لذت می‌برم.
						۶۳- اقداماتی که افراد انجام می‌دهند و دلایل این اقدامات برای من جذاب است.

فهرست منابع

- امانی، کوروش؛ نیکومرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن؛ طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۹)، رابطه میان عملکرد شناختی حسابرس و تردید حرفه ای، بورس اوراق بهادار، سال سیزدهم، شماره ۵۲، صص ۱۱۵-۱۳۹.
- بخشی، مجید؛ آذین فر، کاوه؛ نبوی چاشمی، سیدعلی. (۱۴۰۱)، بررسی تاثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال یازدهم، شماره ۴۳، صص ۸۰-۶۷.
- بنی طالبی دهکردی، بهاره و غفوری نژاد، عبدالله. (۱۳۹۹)، تبیین بکارگیری استرژئی های نوآورد در سیستم حسابداری مدیریت از منظر تئوری ناهماهنگی شناختی، حسابداری مدیریت، سال سیزدهم، شماره ۴۶، صص ۱۳۷-۱۵۲.
- جعفری، محبوبه؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۲)، تاثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر تردید حرفه ای حسابرسان. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال هشتم، شماره شانزدهم، صص ۲۴۱-۲۷۶.
- جعفری، محبوبه؛ پورحیدری، امید؛ خدا می پور، احمد. (۱۴۰۳)، تاثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت گیری تردیدگرایانه بر تردید حرفه ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی رفتاری، سال هشتم، شماره ۱۶، صص ۲۴۱-۲۷۶.
- حسن ملکی، علیرضا؛ عبدلی، محمدرضا؛ عبدالهی، احمد و عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۹)، تدوین مدل کیفی تردید حرفه ای حسابرسان: از دیدگاه شرکای مؤسسه های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال پنجم، شماره نه، صص ۵۵-۷۹.
- حیدر، مجتبی و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۷)، سبکهای تفکر و تردید حرفه ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن)، حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره ۵، صص ۱۵۱-۱۸۵.
- دانایی فرد، حسن، الوانی، سید مهدی و آذر، عادل. (۱۳۹۸)، روش شناسی پژوهش های کمی در مدیریت: رویکرد جامع، تهران: انتشارات صفار، چاپ سیزدهم.
- سپاسی، سحر و دیناربر، مینا. (۱۳۹۴)، ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل سازی

- معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۱۱۶-۱۰۷.
- ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۲)، بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، صص ۵-۲۸.
- سیدزاده کوه کمر، سید احمد؛ علی نژاد سارو کلائی، مهدی؛ فضل زاده، علیرضا؛ زینالی، مهدی. (۱۴۰۴). الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از تحلیل دلفی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۲ شماره ۱، صص ۱۹۸-۲۲۳.
- صفری، محمد و محمودآبادی، حمید. (۱۴۰۱)، تأثیر فشار بودجه زمانی بر کاهش کیفیت حسابرسی با توجه به نقش میانجی تحریک استرس حسابرس و نقش تعدیلگر فرهنگ اخلاقی سازمانی، مدیریت و حسابداری در هزاره سوم، شماره ۲۲، صص ۱۷۶ تا ۱۹۳.
- صفی خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین؛ اثنی عشری، حمیده. (۱۴۰۱)، بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرس، دانش حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۱، صص ۵۹-۸۲.
- غلامرضایی، محسن، و حسنی، محمد. (۱۳۹۶)، نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، سال ششم، شماره ۱۱، صص ۴۷-۸۴.
- غلامرضایی، محسن و حسنی، محمد. (۱۳۹۸)، تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. دانش حسابداری، سال دهم، شماره ۲، صص ۴۳-۷۶.
- فتحی، زهرا؛ بیرجندی، حمید؛ افضلی، سیده حوا و بیرجندی، مسعود. (۱۴۰۲)، تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر استدلال اخلاقی، رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، سال هفتم، شماره ۹۱، صص ۱۳۱۷-۱۳۴۴.
- کارگزار، فاطمه، بذرافشان، آمنه، و مهدوی پور، علی. (۱۳۹۸)، بررسی رابطه بین مزاج و تردید حرفه‌ای حسابرسان، مجله دانشگاه علوم پزشکی تربت حیدریه، سال هفتم، شماره ۳، صص ۷۵-۶۴.
- کریستینسن، لاری بی، (۱۳۹۶)، روش شناسی آزمایشی، (ترجمه: علی دل‌اور)، تهران: انتشارات رشد ۲۰۰۶.
- مهرانی، نیوشا و بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰)، تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال دوم، شماره ۵، صص ۵۶-۶۹.

مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۲، صص ۴۳-۶۱.

یوسف‌زاده، نسرين؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردیدآمیز حسابرس، پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، دوره نهم، شماره ۱۶، صص ۳۵-۶۶.

Adikaram, R., and j. Higgs. ۲۰۲۴. Cognitive dissonance and auditor professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, ۳۹(۱): ۷۱-۱۱۰.

Allen, R.D., D.R. Hermanson, T.M. Kozloski, and R.J. Ramsay. ۲۰۰۶. Auditor risk assessment: insights from the academic literature. *Accounting Horizons*, ۲۰(۲): ۱۵۷-۱۷۷.

Asare, S.K., and A.M. Wright. ۲۰۰۴. The effectiveness of alternative risk assessment and program planning tools in a fraud setting. *Contemporary Accounting Research*, ۲۱(۲): ۳۲۵-۳۵۲.

Asare, S.K., G.M. Trompeter, and A.M. Wright. ۲۰۰۰. The effect of accountability and timebudgets on auditors' testing strategies. *Contemporary Accounting Research*, ۱۷(۴): ۵۳۹-۵۶۰.

Asare, S. K., Cohen, J., and Trompeter, G., ۲۰۰۵. The effect of non-audit services on client risk, acceptance and staffing decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, ۲۴: ۴۸۹-۵۲۰.

Agustina, F., N. Nurkholis, and M. Rusydi. ۲۰۲۱. Auditors' professional skepticism and fraud detection. *International Journal of Research in Business and Social Science*, ۱۰(۴): ۲۷۵-۲۸۷.

Bennett, G.B. and R.C. Hatfield. ۲۰۱۳. The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence. *The Accounting Review*, ۸۸(۱): ۳۱-۵۰.

Blay, A. ۲۰۰۵. Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting Research*, ۲۲(۴): ۷۵۹-۷۸۹.

Brazel, J.F., Gimbar, C., Maksymov, E., and Schaefer, T.R. ۲۰۱۹. The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and a Failed Attempt at Mitigation. *Behavioral Research in Accounting*, ۳۱(۲): ۱۳۵-۱۴۳.

Brazel, J. F., Leiby, J and Schaefer, T. R. ۲۰۲۵. Who Rewards Appropriate Levels of Professional Skepticism?. *Journal of Business Ethics*, ۱۹۶,: ۴۳۹-۴۵۰.

Brown, T.J. ۲۰۱۴. Advantageous comparison and rationalization of earnings management. *Journal of Accounting Research*, ۵۲(۴): ۸۴۹-۸۷۶.

- Bierstaker, J.L. and, A. Wright. ۲۰۰۵. The effect of partner preferences on the development of riskadjusted program plans. *Advances in Accounting*, ۲۱: ۱-۲۳.
- Bonner, S.E. ۲۰۰۸. *Judgment and Decision Making in Accounting*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall
- Brazel, J.F., A .Gold, J. Leiby, and T.R .Schaefer. ۲۰۲۳. How do audit committees support audit engagement teams and encourage professional skepticism? A survey and experimental evidence. *A Survey and Experimental Evidence (WP)*.
- Brazel, J.F., S.B. Jackson, T. J .Schaefer, and B.W. Stewart. ۲۰۱۶. The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, ۹۱ (۶): ۱۵۷۷-۱۵۹۹.
- Brehm, J.W. ۱۹۵۶. Postdecision changes in the desirability of alternatives. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, ۵۲ (۳): ۳۸۴-۳۸۹.
- Carpenter, T.D., C. Durtschi, and L.M. Gaynor. ۲۰۱۱. The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, ۲۶ (۱): ۱-۲۱.
- Cohen, A.R. ۱۹۶۲. A dissonance analysis of the boomerang effect. *Journal of Personality*, ۳۰ (۱): ۷۵-۸۸.
- Cooper, J. and R.H. Fazio. ۱۹۸۴. A new look at dissonance theory. *Advances in Experimental Social Psychology*, ۱۷: ۲۲۹-۲۶۶.
- Coram, P., and D.R. Woodliff. ۲۰۰۴. The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۲۳(۲): ۱۵۹-۱۶۷.
- Festinger, L. ۱۹۵۷. *A Theory of Cognitive Dissonance*, Row Peterson, Evanston, IL.
- Festinger, L. and V .Carlsmith. ۱۹۵۹. Cognitive consequences of forced compliance. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, ۵۸ (۲): ۲۰۳-۲۱۰.
- Fukukawa, H., T.J. Mock, and A. Wright. ۲۰۰۶. Audit programs and audit risk: a study of Japanese practice. *International Journal of Auditing*, ۱۰ (۱): ۴۱-۶۵.
- Gaynor, L.M., A.S. Kelton, M. Mercer, and T.L. Yohn. ۲۰۱۶. Understanding the relationship between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۵ (۴): ۱-۲۲.
- Glover, S.M., D.F. Prawitt, J.J .Schultz, and M.F .Zimbelman. ۲۰۰۳. A test of changes in auditors' fraud-related planning judgments since the

- issuance of SAS No. ۸۲. A Journal of Practice and Theory, ۲۲ (۲): ۲۳۷-۲۵۱.
- Glover, S. M. and Prawitt, D. F. ۲۰۱۳. Enhancing auditor professional skepticism. White Paper Series of the Standards Working Group of the Global Public Policy Committee
- Goethals, G.R., J. Cooper, and A. Naficy. ۱۹۷۹. Role of foreseen, foreseeable, and unforeseeable behavioral consequences in the arousal of cognitive dissonance. Journal of Personality and Social Psychology, ۳۷ (۷): ۱۱۷۹-۱۱۸۵.
- Goethals, G.R. and J. Cooper. ۱۹۷۵. When dissonance is reduced: the timing of self-justificatory attitude change. Journal of Personality and Social Psychology, ۳۲ (۲): ۳۶۱-۳۶۷.
- Hackenbrack, K. and M.W. Nelson. ۱۹۹۶. Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. The Accounting Review, ۷۱ (۱): ۴۳-۵۹.
- Hammersley, J.S., K.M. Johnstone, and K. Kadous. ۲۰۱۱. How do audit seniors respond to heightened fraud risk?. Auditing: A Journal of Practice and Theory, ۳۰ (۳): ۸۱-۱۰۱.
- Harding, N. and K.T. Trotman. ۲۰۱۱. Enhancing Professional Skepticism via the Fraud Brainstorming Discussion Outcomes, School of Accounting Australian School of Business. The University of New South Wales Sydney NSW, ۲۰۵۲.
- Harmon-Jones, E., J.W. Brehm, J. Greenberg, L. Simon, and D.E. Nelson. ۱۹۹۶. Evidence that the production of aversive consequences is not necessary to create cognitive dissonance. Journal of Personality and Social Psychology, ۷۰ (۱): ۵-۱۶.
- Ho, S.Y., S.Y. Phang, and R. Moroney. ۲۰۲۲. The combined effect of perspective-taking and incentives on professional skepticism. Managerial Auditing Journal, ۳۷ (۱): ۱۲۹-۱۵۰.
- Hobson, J.L., W.J. Mayew, M.E. Peecher, and M. Venkatachalam. ۲۰۱۷. Improving experienced auditors' detection of deception in CEO narratives. Journal of Accounting Research, ۵۵ (۵): ۱۱۳۷-۱۱۶۶.
- Hobson, J.L., W.J. Mayew, and M. Venkatachalam. ۲۰۱۲. Analyzing speech to detect financial misreporting. Journal of Accounting Research, ۵۰ (۲): ۳۴۹-۳۹۲.
- Hurtt, K. ۲۰۱۰. Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice and Theory, ۲۹ (۱): ۱۴۹-۱۷۱.
- Hurtt, K., H. Brown-Liburd, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy. ۲۰۱۳. Research on auditor professional skepticism: literature synthesis and opportunities for future research. Auditing: A Journal of Practice and Theory, ۳۲: ۴۵-۹۷.

- Knechel, W.R., G.V. Krishnan, M. Pevzner, L.B. Shefchik, and U.K. Velury. ۲۰۱۳. Audit quality: insights from the academic literature. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, ۳۲ (۱): ۳۸۵-۴۲۱.
- Linder, D.E., J. Cooper, and E.E. Jones. ۱۹۹۷. Decision freedom as a determinant of the role of incentive magnitude in attitude change. *Journal of Personality and Social Psychology*, ۶ (۳): ۲۴۵-۲۵۴.
- Lopez, D.M. and G.F. Peters. ۲۰۱۲. The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۳۱ (۴): ۱۳۹-۱۶۵.
- Losch, M.E. and J.T. Cacioppo. ۱۹۹۰. Cognitive dissonance may enhance sympathetic tonus, but attitudes are changed to reduce negative affect rather than arousal. *Journal of Experimental Social Psychology*, ۲۶ (۴): ۲۸۹-۳۰۴.
- Nelson, M.W. ۲۰۰۹. A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۲۸ (۲): ۱-۳۴.
- Nolder, C. J., & Kadous, K. ۲۰۱۸. Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, ۶۷: ۱-۱۴
- Pierce, B. and B. Sweeney. ۲۰۰۴. Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, ۱۳ (۳): ۴۱۵-۴۴۱.
- Pierce, B. and B. Sweeney. ۲۰۰۴. Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, ۱۳ (۳): ۴۱۵-۴۴۱.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). ۲۰۱۲. Staff audit practice alert no. ۱۰. Maintaining and applying professional skepticism in audits.
- Sayed Hussin, S. A., Iskandar, T. M., Mohd Saleh, N. and Jaffar, R. ۲۰۱۷. Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics & Sociology*, ۱۰ (۴): ۲۲۵-۲۵۰.
- Shaub, M.K. and J.E. Lawrence. ۲۰۰۲. A taxonomy of auditors' professional skepticism. *Research on Accounting Ethics*, ۸: ۱۶۷-۱۹۴.
- Steele, C.M. ۱۹۸۸. The psychology of self-affirmation: sustaining the integrity of the self. *Advances in Experimental Social Psychology*, ۲۱: ۲۶۱-۳۰۲.
- Steele, C.M. and T.J. Liu. ۱۹۸۳. Dissonance processes as self-affirmation. *Journal of Personality and Social Psychology*, ۴۵ (۱): ۵-۱۹.

-
- Stone, J. and J. Cooper. ۲۰۰۱. A self-standards model of cognitive dissonance. Journal of Experimental Social Psychology, ۳۷ (۳): ۲۲۸-۲۴۳.
- Subhan, S. ۲۰۲۳. Professional skepticism, audit experience, time pressure and fraud detection. Advances in Managerial Auditing Research, ۱ (۱): ۴۶-۵۷.
- Wilks, T.J. ۲۰۰۲. Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. The Accounting Review, ۷۷ (۱): ۵۱-۷۱.