



The Effect of Cognitive Dissonance on the Gap Between Judgment and Action Based on Professional Skepticism

Tabandeh Salehi¹

Received: 2025/07/22

Approved: 2026/02/07

Research Paper

Highlights:

- Cognitive dissonance can exacerbate the gap between auditors' professional skepticism judgments and actions, leading to reduced audit quality.
- When facing cognitive dissonance, auditors adjust their perceptions of their actions and overestimate their level of professional skepticism.
- Cognitive dissonance also influences auditors' risk perceptions, potentially resulting in insufficient testing and weaker risk assessments.
- The use of responsibility-denial mechanisms reduces the intensity of cognitive dissonance but may undermine motivation for professional improvement.

Abstract:

This study examines the role of cognitive dissonance in explaining the gap between auditors' judgments based on professional skepticism and their corresponding actions. Although professional skepticism is a key factor in audit quality, evidence suggests that some auditors engage in actions that fall short of their professionally skeptical judgments. Drawing on cognitive dissonance theory, a behavioral experiment was conducted involving 87 accounting students, between 2024 and 2025, who were randomly assigned to one of three groups: no dissonance, dissonance, and dissonance-reduction. Data analysis using SPSS software revealed that exposure to cognitive dissonance led to shifts in attitudes toward audit procedures and inflated self-assessments of the level of professional skepticism. Additionally, reduced risk assessments and distorted self-evaluations were observed as further consequences of this dissonance. Participants who had the opportunity to deny responsibility for their decisions experienced less cognitive dissonance than those who did not. These findings suggest that professional skepticism is a fluid and psychologically influenced construct. Accordingly, the development of behavioral evaluation tools, independent oversight, and clearly defined responsibilities is essential for mitigating the negative impact of cognitive dissonance on audit quality.

Key Words: Cognitive Dissonance, Professional Skepticism, Auditor Judgment, Audit Action



1. INTRODUCTION

Nelson's (2009) professional skepticism model in auditing introduces two key elements: judgment based on professional skepticism and actions based on professional skepticism, both of which are critical for ensuring audit quality. Iranian auditing standards also emphasize the importance of a questioning mindset, awareness of indicators of misstatement, and critical evaluation of evidence (Auditing Standards Nos. 200, 240, 315, and 500). Previous studies have examined various dimensions of professional skepticism, including the role of personality traits and individual motivations (Hardies et al., 2020; Karahan, 2022), emotional intelligence and self-efficacy (Cilliers, 2023; Mutsera et al., 2023), and organizational and environmental factors (Hardies et al., 2025). However, these studies largely assume that accurate professional judgment automatically leads to professional action and have not addressed the behavioral gap between skeptical judgment and action (Royai et al., 2014; Rajab et al., 2016).

This study focuses on cognitive dissonance as a psychological mechanism and examines its impact on the gap between judgment and action based on professional skepticism. Cognitive dissonance can reduce the actual level of professional skepticism even when initial judgments are accurate, and cognitive dissonance may be exacerbated under environmental pressures. This study is the first to analyze the behavioral conflict between judgment and action both theoretically and empirically. It demonstrates that focusing solely on professional judgment without attention to practical actions is insufficient. Therefore, the following hypotheses are proposed:

Hypothesis 1: Auditors who face a conflict between high-level judgments and low-level actions in professional skepticism experience greater cognitive dissonance and tend to rate weak actions more favorably than auditors who are not exposed to such a conflict.

Hypothesis 2: Auditors who encounter a dissonance between high-level professional skepticism judgments and low-level actions are likely to experience cognitive dissonance and lower their risk assessments relative to auditors who are not exposed to such dissonance.

Hypothesis 3: Auditors who are in a position to deny responsibility when facing cognitive dissonance between judgment and action experience less cognitive dissonance compared to auditors without this opportunity.

Hypothesis 4: Auditors who experience cognitive dissonance and adjust their attitudes to reduce it will, after completing their work, overestimate their overall level of professional skepticism.

2. MATERIALS AND METHODS

This study was conducted in 2024–2025. A total of 87 accounting students were purposefully selected and, after receiving training on professional skepticism and risk assessment, were allocated to three groups. Participants studied a fraud scenario in revenue and receivables, assessed audit risk, and ranked six audit procedures according to the level of professional skepticism required. All participants then completed a responsibility questionnaire and re-evaluated their judgments and rankings. Stroop and cognitive reflection tests, along with written exercises, were used to enhance participants' accountability. Changes in risk assessment and procedure rankings were considered indicators of cognitive dissonance.



3. RESULTS AND DISCUSSION

The findings of this study indicate that cognitive dissonance has a significant impact on the gap between professional skepticism judgment and action. One-way ANOVA and Tukey's post-hoc tests for Hypothesis 1 showed that participants in the dissonance groups (Groups 2 and 3) ranked low-skepticism actions higher in the final ranking compared to the no-dissonance group ($F(2,84)=35.545, p<0.001$), with the greatest change observed in Group 2. For Hypothesis 2, ANOVA results revealed that audit risk assessments in Groups 2 and 3 decreased significantly ($F(2,84)=907.521, p<0.001$), with the largest reduction in Group 2. Independent-samples t-tests for Hypothesis 3 showed that the opportunity to deny responsibility in Group 3 reduced cognitive dissonance (AverageRankDifference: $t(56)=3.291, p=0.002$; RiskDifference: $t(56)=18.712, p<0.001$). ANOVA for Hypothesis 4 indicated that Group 2 reported the highest level of self-reported professional skepticism ($F(2,84)=9.559, p<0.001$). These results highlight that cognitive dissonance significantly influences changes in action ranking, risk reassessment, and perceived professional skepticism.

4. CONCLUSION

This study examined the role of cognitive dissonance in the gap between auditors' professional skepticism judgments and actions. Behavioral experimental results showed that even highly skeptical auditors may act inconsistently with initial judgments when facing cognitive dissonance, which can alter risk perception and inflate self-reported skepticism. Allowing responsibility denial reduced dissonance, highlighting the role of situational factors. Findings emphasize that professional skepticism is not fixed but influenced by psychological mechanisms. Practical implications include the need for training on stress and ethical pressures, stronger accountability, team reviews, and interventions to mitigate judgment-action gaps to enhance audit quality and decision-making reliability.

Keywords: Cognitive Dissonance, Professional Skepticism, Auditor Judgment, Audit Action

5. References

- Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S., & Zehms, K. (2020). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions (Working Paper No. 201805). Foundation for Auditing Research
- Karahan, A. (2022). The relationship between personality traits and professional skepticism traits of independent auditors. *The World of Accounting Science*, 24(2), 261–286.
- Cilliers, S. (2023). Emotional intelligence as a key driver of the formation of professional scepticism in auditors. *South African Journal of Business Management*, 54(1), a3732.
- Muterera, J. Ghani, M. & Knechel, W. R. (2023). Enhancing fraud detection performance: The interplay of red flag awareness, self-efficacy, and professional skepticism. *International Journal of Auditing Science*, 18(6), 301–318.
- Hardies, K. Janssen, S. Vanstraelen, A. & Zehms, K. M. (2025). Using field-based evidence to understand the antecedents to auditors' skeptical actions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 44(1), 105-135.



Royai, R. A. Yaghoubjad, A. & Azinfar, K. (2014). The relationship professional skepticism and professional judgment of independent auditors. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(22), 95–67. (In Persian)

Rajab Ali Zadeh, J. Hesarzadeh, R. & Bagher Pour, M. A. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism with Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. (In Persian)

Ethical Considerations

Data Availability Statement

Data available on request from the author.

Acknowledgements

The author thank all participants in this study.

The author would like to thank anonymous reviewers for their valuable suggestions in manuscript revision.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

تأثیر ناهماهنگی شناختی بر گسست میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای

تابنده صالحی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۱۸

مقاله‌ی پژوهشی

نکات برجسته

- ناهماهنگی شناختی می‌تواند شکاف میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان را تشدید کرده و کیفیت حسابرسی را کاهش دهد.
- حساب‌برسان در مواجهه با ناهماهنگی شناختی نگرش خود را نسبت به اقداماتشان تغییر داده و سطح تردید حرفه‌ای را بیش از حد واقعی ارزیابی می‌کنند.
- ناهماهنگی شناختی برداشت حساب‌برسان از ریسک را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد و می‌تواند منجر به آزمون‌های ناکافی و ضعف ارزیابی ریسک شود.
- سازوکار انکار مسئولیت شدت ناهماهنگی شناختی را کاهش می‌دهد، اما ممکن است انگیزه برای بهبود رفتار حرفه‌ای را تضعیف کند.

چکیده:

این پژوهش به بررسی نقش ناهماهنگی شناختی در تبیین گسست میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای در حساب‌برسان می‌پردازد. اگرچه تردید حرفه‌ای از عوامل کلیدی کیفیت حسابرسی است، شواهد نشان می‌دهد که برخی حساب‌برسان در عمل، اقداماتی کمتر از سطح قضاوت خود انجام می‌دهند. با استفاده از نظریه ناهماهنگی شناختی، مطالعه رفتاری با طرح آزمایشگاهی با مشارکت ۸۷ نفر از دانشجویان حسابداری، در بازه زمانی ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴، در سه گروه (فاقد ناهماهنگی، دارای ناهماهنگی و دارای امکان کاهش ناهماهنگی) طراحی شد. نتایج تحلیل داده‌ها با نرم‌افزار اسپاس‌اس نشان داد که مواجهه با ناهماهنگی شناختی منجر به تغییر نگرش نسبت به اقدامات و برآورد اغراق‌آمیز از سطح تردید حرفه‌ای می‌شود. همچنین، کاهش ارزیابی ریسک و تحریف در خودارزیابی عملکرد، از دیگر پیامدهای این ناهماهنگی است. به علاوه، حساب‌برسانی که امکان انکار مسئولیت داشتند، ناهماهنگی کمتری تجربه کردند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای مفهومی سیال و تحت تأثیر سازوکارهای روان‌شناختی است. بر این اساس، طراحی سیستم‌های ارزیابی رفتاری، نظارت مستقل و تعریف مسئولیت شفاف، برای کاهش اثرات منفی ناهماهنگی شناختی بر کیفیت حسابرسی ضروری است.

واژه‌های کلیدی: ناهماهنگی شناختی، تردید حرفه‌ای، قضاوت حساب‌برسان، اقدام حساب‌برسانی

 [10.22034/JPAR.2026.2066705.1444](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2066705.1444)

۱- مقدمه

دو عنصر کلیدی در مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی نلسون^۱ (۲۰۰۹)، شامل قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای است. هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، اهمیت هر دو مؤلفه قضاوت حرفه‌ای شکاکانه (ارزیابی ریسک) و اقدام شکاکانه (آزمون‌گری) را به عنوان عناصر اساسی در تردید حرفه‌ای حساب‌برسان به رسمیت می‌شناسد. در استانداردهای حسابرسی ایران، به‌ویژه استاندارد شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک اصل اساسی حسابرسی تعریف شده و به معنای داشتن ذهنی پرسشگر، هوشیاری نسبت به نشانه‌های تحریف بااهمیت و ارزیابی انتقادی شواهد است. این مفهوم در سایر استانداردها مانند ۲۴۰، ۳۱۵ و ۵۰۰ نیز به‌طور ضمنی مورد توجه قرار گرفته است.

تردید حرفه‌ای حساب‌برسان که یک ضرورت حیاتی برای کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود بر پیوند حیاتی بین قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات مربوطه استوار است. پژوهش‌های برجسته در حوزه حسابرسی، راهکارهایی را برای تقویت تردید حرفه‌ای ارائه داده‌اند (کارپنتر، دورتجی و گینور^۲، ۲۰۱۱؛ هاردینگ و تروتمان^۳، ۲۰۱۱). با این حال، اثربخشی این راهکارها وابسته به پیوند مهم بین قضاوت و اقدام شکاکانه است. اگر این پیوند دچار گسست شود، اثربخشی کلی این راهکارها ناچیز خواهد بود.

در سال‌های اخیر، پژوهش‌های متعددی به تبیین ابعاد مختلف تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداخته‌اند و آن را به‌عنوان ترکیبی از ویژگی‌های شناختی، نگرشی و رفتاری (نلسون، ۲۰۰۹) و نیز فرایندی پویا و زمینه‌محور (زو، یانگ و فوکوفوکا^۴، ۲۰۲۳؛ زو و یانگ^۵، ۲۰۲۵) معرفی کرده‌اند. در این مطالعات، نقش عوامل فردی مانند ویژگی‌های شخصیتی (هاردیس، ونستران، یانسن و زمس^۶، ۲۰۲۰؛ کاراهان^۷، ۲۰۲۲؛ چن، وانگ و لیو^۸، ۲۰۲۳)، هوش هیجانی (سیلیرز^۹، ۲۰۲۳)، خودکارآمدی (ماترا، غنی و کنشل^{۱۰}، ۲۰۲۳)، جایگاه کنترل درونی (اکایانتی، عارف‌الدین و نوهونگ^{۱۱}، ۲۰۲۴) و نیز عوامل سازمانی و محیطی (هاردیس، یانسن، ونستران و زمس^{۱۲}، ۲۰۲۵) در شکل‌گیری و تقویت تردید حرفه‌ای مورد توجه قرار گرفته است. مطالعات داخلی متعددی نیز در سال‌های اخیر به بررسی ابعاد مختلف تردید حرفه‌ای حساب‌برسان پرداخته‌اند. این پژوهش‌ها، ابعاد روان‌شناختی، رفتاری، شخصیتی و اجتماعی مؤثر بر تردید حرفه‌ای را بررسی کرده‌اند. در پژوهش‌های داخلی نقش سوگیری‌های احساسی مانند زیان‌گریزی و ناهماهنگی شناختی در بروز خطاهای قضاوت (کهن‌دل و دعائی، ۱۴۰۲)، انگیزه‌ها و دیدگاه‌های فردی در تقویت تردید حرفه‌ای (جعفری، پورحیدری و خدای، ۱۴۰۲)، تعامل شناخت صاحب‌کار با تردید حرفه‌ای در بهبود قضاوت (صفی‌خانی، صفرزاده و اثنی‌عشری، ۱۴۰۱)، خلاقیت فردی به‌عنوان عامل شناختی مؤثر بر قضاوت شکاکانه (صفاجو و پورزمانی، ۱۴۰۳) و اثر قالب‌بندی و استقلال با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای (اسدی، حسینی، همتی و بنی‌مهد، ۱۴۰۲) بررسی شده است. با این حال، هیچ‌یک از این مطالعات به‌طور خاص به شکاف رفتاری میان قضاوت و عمل در تردید حرفه‌ای نپرداخته‌اند. مطالعاتی مانند رؤیایی، یعقوب‌نژاد و آذین‌فر (۱۳۹۳) و رجبعلی‌زاده، حصارزاده و

باقرپور (۱۳۹۵)، رابطه میان تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای را بررسی کرده‌اند، اما فرض گرفته‌اند که قضاوت دقیق منجر به اقدام حرفه‌ای خواهد شد. در حالی که پژوهش‌های جدیدتر در روان‌شناسی کاربردی، بر وجود فاصله رفتاری میان قضاوت و عمل تأکید دارند. شیراوتن و فخاری (۱۴۰۳) نیز به نقش منیت در کیفیت قضاوت در حسابرسی قضایی پرداخته و اثر تردید حرفه‌ای را در کاهش سوگیری ناشی از منیت نشان داده‌اند، اما همچنان به تضاد میان قضاوت و عمل توجه نکرده‌اند. به علاوه، عارف‌منش و صفاری (۱۴۰۴) با بررسی نقش سرمایه روان‌شناختی و تجربه حسابرسان نشان دادند که این متغیرها تأثیر معناداری بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای دارند و تردید حرفه‌ای می‌تواند این رابطه را تعدیل کند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که تقویت منابع روان‌شناختی فردی، سطح قضاوت حرفه‌ای را ارتقا می‌دهد. با این حال، این مطالعه نیز تمرکز اصلی خود را بر مرحله قضاوت و تصمیم‌گیری قرار داده و به‌طور صریح به چگونگی ترجمه این قضاوت‌ها به اقدامات حسابرسی نپرداخته است. پژوهش حاضر با تمرکز بر مرحله اقدام و بررسی سازوکار ناهماهنگی شناختی، این خلأ را پوشش می‌دهد و نشان می‌دهد که حتی در حضور قضاوت‌های تقویت‌شده، امکان بروز گسست رفتاری وجود دارد. همچنین در ادبیات داخلی، تلاش‌هایی برای ارائه چارچوب‌های جامع تردید حرفه‌ای نیز صورت گرفته است. به‌طور خاص، سیدزاده، علی‌نژاد ساروکلایی، فضل‌زاده و زینالی (۱۴۰۴) با استفاده از روش دلفی، الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان را شناسایی و ابعاد شناختی، رفتاری، سازمانی و محیطی مؤثر بر آن را تبیین کرده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای مفهومی چندبعدی است که تحقق آن مستلزم هم‌راستایی قضاوت‌ها و اقدامات حسابرسی است. با این حال، این الگو علی‌رغم جامعیت، به‌طور صریح به سازوکارهای روان‌شناختی تبیین‌کننده گسست میان قضاوت و اقدام نمی‌پردازد. پژوهش حاضر با تمرکز بر ناهماهنگی شناختی، این خلأ را هدف قرار داده و می‌کوشد توضیح دهد که چرا حتی در چارچوب‌های مفهومی جامع، تحقق عملی تردید حرفه‌ای ممکن است با چالش مواجه شود. بنابراین، با وجود غنای نسبی ادبیات داخلی و خارجی در زمینه تقویت قضاوت حرفه‌ای، همچنان خلأیی جدی در بررسی نقش ناهماهنگی شناختی به‌عنوان سازوکار روان‌شناختی مؤثر بر گسست میان قضاوت و اقدام شکارانه وجود دارد. پژوهش حاضر با هدف پر کردن این خلأ، به بررسی تأثیر ناهماهنگی شناختی بر شکاف میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر آن در محیط حسابرسی می‌پردازد. این مطالعه نخستین پژوهشی است که به‌طور مشخص این تضاد رفتاری را با رویکردی تجربی و نظری تحلیل می‌کند و می‌تواند به درک عمیق‌تری از رفتار حرفه‌ای حسابرسان و طراحی راهکارهای آموزشی و نظارتی مؤثر منجر شود.

با توجه به اینکه ناهماهنگی شناختی، به‌عنوان سازوکاری روان‌شناختی، می‌تواند در ایجاد شکاف میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای در محیط حسابرسی نقش محوری داشته باشد؛ پژوهش حاضر، با تمرکز بر تأثیر ناهماهنگی شناختی بر گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای در محیط حسابرسی، درصدد پر کردن این خلأ علمی است. به‌ویژه، در

شرایط محیطی حرفه حسابرسی که محدودیت‌های زمانی، بودجه‌ای یا ملاحظات مشتری محور وجود دارد؛ ممکن است حسابرسان علی‌رغم داشتن قضاوتی دقیق و تردید حرفه‌ای بالا، در عمل تصمیماتی اتخاذ کنند که سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها را کاهش دهد. بنابراین، با وجود غنای ادبیات داخلی در زمینه تردید حرفه‌ای، همچنان خلأیی جدی در خصوص بررسی ناهماهنگی شناختی به‌عنوان عامل روان‌شناختی مؤثر بر گسست میان قضاوت و اقدام شکاکانه وجود دارد. پژوهش حاضر با هدف پر کردن این خلأ و تمرکز بر شکاف رفتاری میان قضاوت و عمل در بستر حسابرسی طراحی شده است. درک این شکاف می‌تواند به شناسایی عوامل شناختی مؤثر بر کاهش کیفیت عملکرد حسابرسی کمک کرده و راهکارهایی برای ارتقای تردید حرفه‌ای در عمل ارائه دهد. بنابراین سوالات پژوهش عبارتند از: ۱- آیا ناهماهنگی شناختی موجب تغییر نگرش حسابرسان نسبت به اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌شود؟ ۲- آیا ناهماهنگی شناختی منجر به بازنگری کاهشی در ارزیابی ریسک حسابرسی می‌شود؟ ۳- آیا امکان انکار مسئولیت می‌تواند شدت ناهماهنگی شناختی را کاهش دهد؟ ۴- آیا ناهماهنگی شناختی باعث برآورد اغراق‌آمیز از سطح تردید حرفه‌ای می‌شود؟

این مطالعه نخستین پژوهشی است که به‌طور مشخص تاثیر ناهماهنگی شناختی را بر گسست میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای بررسی می‌کند و از چند جهت حائز اهمیت است. نخست، نشان می‌دهد که ناهماهنگی میان قضاوت‌های تردید حرفه‌ای بالا و اقدامات ضعیف، می‌تواند به کاهش کلی سطح تردید حرفه‌ای منجر شود. دوم، در حالی که پژوهش‌های پیشین تنها به اثر فشارهای محیطی بر کاهش کیفیت حسابرسی اشاره کرده‌اند (بخشی، آدین‌فر و نبوی، ۱۴۰۱؛ ستوده، پورحیدری و خدای، ۱۴۰۲؛ رخشی، آدین‌فر و نبوی، ۱۴۰۰؛ واسعی، ولیان، عبدلی و صفری، ۱۳۹۷)، این مطالعه توضیح می‌دهد که این فشارها چگونه از طریق ایجاد ناهماهنگی شناختی، تردید حرفه‌ای را تضعیف می‌کنند. سوم، این پژوهش با ارائه چارچوبی نظری و تجربی، می‌تواند راهگشای مطالعات آینده در زمینه تأثیر ناهماهنگی شناختی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان باشد. همچنین، نتایج این پژوهش به متخصصان کمک می‌کند تا اهمیت پیگیری و اجرای عملی آزمون‌های حسابرسی را بهتر درک کنند؛ و نشان می‌دهد که برنامه‌های آموزشی زمانی اثربخش‌اند که علاوه بر تقویت قضاوت، بر اقدامات عملی نیز تأکید داشته باشند. به علاوه تبیینی ارائه می‌کند برای چرایی پایین بودن سطح تردید حرفه‌ای در عمل، علیرغم تلاش‌های آموزشی و مدیریتی گسترده. همچنین درک عمیق‌تری از پیوند قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای را برای پژوهشگران و ناظران فراهم می‌سازد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تردید حرفه‌ای یکی از عناصر حیاتی در کیفیت حسابرسی و از ویژگی‌های بنیادی یک حسابرس خوب است. استانداردهای هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، هیئت استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا و استانداردهای حسابرسی ایران تأکید

دارند که تردید حرفه‌ای، جنبه‌ای اساسی از کیفیت حسابرسی است. سطح بالای تردید حرفه‌ای از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا نقش اساسی در ارتقای کیفیت حسابرسی دارد و باید در تمامی مراحل حسابرسی به‌طور مستمر اعمال شود (فنگ و لی^{۱۳}، ۲۰۱۴؛ چن و همکاران، ۲۰۲۳؛ سلیمی، عرب زاده، علی پور، پناهیان، و صفری، ۱۴۰۲؛ عارف‌منش و صفاری، ۱۴۰۴).

نلسون (۲۰۰۹) تردید حرفه‌ای را به‌عنوان ترکیبی از ویژگی‌های شناختی، نگرشی و رفتاری معرفی می‌کند که به حسابرس توان نگاه انتقادی و جست‌وجوگرانه نسبت به شواهد را می‌دهد. هاردیس و همکاران (۲۰۲۰) و کاراهان (۲۰۲۲) با بررسی ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان نشان دادند که صفاتی نظیر وظیفه‌شناسی و گشودگی ذهن موجب انسجام بیشتر بین قضاوت و اقدام می‌شوند، در حالی که روان‌رنجوری و خوش‌خویی بیش از حد احتمال بروز گسست بین قضاوت و اقدام را افزایش می‌دهند؛ هرمنزی و همکاران (۱۳۹۵) نیز به نتایج مشابهی رسیدند. در مقابل اکاینتی و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسان دارای جایگاه کنترل درونی، در مواجهه با فشارهای محیطی و تضاد بین قضاوت و اقدام، سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهند. این توانایی روان‌شناختی موجب انسجام بیشتر بین قضاوت و عمل و کاهش احتمال بروز ناهماهنگی شناختی می‌شود.

در پژوهش‌های رفتاری جدید، تردید حرفه‌ای صرفاً به‌عنوان یک نگرش یا ویژگی فردی تلقی نمی‌شود، بلکه به‌عنوان بازتابی از فرایندهای شناختی عمیق‌تر مورد بررسی قرار گرفته است. در همین راستا، هادیان و رضازاده (۱۴۰۴) با بهره‌گیری از رویکرد علوم اعصاب شناختی و نظریه ذهن، تردید حرفه‌ای حسابرس را به توانایی درک حالات ذهنی دیگران، پیش‌بینی نیت‌ها و تحلیل رفتارهای فرصت‌طلبانه پیوند می‌دهند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که ضعف در فرایندهای شناخت اجتماعی می‌تواند کیفیت تردید حرفه‌ای و در نهایت کیفیت حسابرسی را تضعیف کند. این رویکرد، تردید حرفه‌ای را مفهومی پویا و وابسته به سازوکارهای شناختی می‌داند که تحت تأثیر فشارهای محیطی و محدودیت‌های شناختی می‌تواند دچار انحراف شود. این دیدگاه، بستر نظری مناسبی برای تبیین گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای فراهم می‌کند؛ زیرا نشان می‌دهد حتی در صورت وجود قضاوت صحیح، محدودیت‌های شناختی و روان‌شناختی می‌توانند مانع از بروز رفتار متناسب شوند.

نلسون (۲۰۰۹) معتقد است که قضاوت‌های حرفه‌ای در قالب اقدامات شکاکانه بروز می‌یابند. در نتیجه، اقدامات حسابرس تعیین‌کننده نهایی سطح تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی هستند. زمانی که ارزیابی‌های صحیحی از ریسک تقلب صورت می‌گیرد (یعنی قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای)، حسابرسان به دلیل وجود فشارهای فراوان در محیط حسابرسی، قادر به اجرای پاسخ‌های مناسب (یعنی اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای) نیستند (نلسون، ۲۰۰۹؛ ریچی و ریمکوس^{۱۴}، ۲۰۲۵؛ ستوده، پورحیدری و خدامی، ۱۴۰۲). زو و همکاران (۲۰۲۳)، زو و یانگ (۲۰۲۵) و ولیان، عبدلی و کریمی (۱۳۹۶) تأکید می‌کنند که تردید حرفه‌ای در عمل نه صرفاً یک نگرش، بلکه نتیجه تعامل چندجانبه عوامل اجتماعی، روانی و سازمانی است. فشارهایی که در

محیط حسابرسی وجود دارند، منجر به بروز رفتارهای ناکارآمد توسط حسابرسان می‌شوند که در نهایت کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهند (کورام، نگ و وودلیف^{۱۵}، ۲۰۰۴؛ القطامین^{۱۶}، ۲۰۲۰؛ ساماگایو، فرانسیسکو، فلیسیو و ورگاماتوس^{۱۷}، ۲۰۲۵ و هاردیس و همکاران، ۲۰۲۵). رفتارهای ناکارآمد حسابرسان با افزایش فشار بودجه زمانی بیشتر می‌شود (بخشی و همکاران، ۱۴۰۱). فشار بودجه زمانی باعث محدود شدن حسابرسان، تضعیف کیفیت حسابرسی (آگوستینا، نورخولیس و روسیدی^{۱۸}، ۲۰۲۱؛ بخشی و همکاران، ۱۴۰۱)، کاهش اثربخشی حسابرسی (مکدنیل^{۱۹}، ۱۹۹۰) و کاهش عمق آزمون‌ها (آساره، ترومپیتر و رایت^{۲۰}، ۲۰۰۰) می‌گردد.

حسابرسانی که تحت فشار بودجه زمانی هستند، بیشتر احتمال دارد شواهد حسابرسی مشکوک را بپذیرند و اقدامات حسابرسی خود را به‌صورت راهبردی انتخاب کنند (کورام و همکاران، ۲۰۰۴؛ پرندین، تاکی و مدینه، ۱۴۰۲). سیستم‌های ارزیابی عملکرد نیز ممکن است اجرای اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا را بی‌انگیزه کنند (برازل، جکسون، شیفر و استوارت^{۲۱}، ۲۰۱۶). حتی حسابرسان باتجربه نیز ممکن است شواهد حسابرسی را به چالش نکشند، اگر سرپرستان از انجام آزمون‌های تکمیلی حمایت نکنند (ویلکس^{۲۲}، ۲۰۰۲). افزون بر این، نوع و حجم شواهدی که حسابرسان انتخاب می‌کنند تحت تأثیر ترجیحات بازبین‌ها قرار دارد (ترنر^{۲۳}، ۲۰۰۱). همچنین، حسابرسان ممکن است برای جلوگیری از تعاملات ناخوشایند با مشتریان، از حجم شواهد گردآوری‌شده بکاهند (بنت و هتفیلد^{۲۴}، ۲۰۱۳). به علاوه، حسابرسانی که با فشارهایی همچون بهره‌وری و حفظ روابط خوب با مشتری روبه‌رو هستند، ابزارهای کمکی تصمیم‌گیری را دور می‌زنند؛ ابزارهایی که دقیقاً برای هم‌راستا ساختن قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید طراحی شده‌اند (مسیه، کاجل‌مایر و جنسن^{۲۵}، ۲۰۰۱). در مجموع، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که فشارها، منجر به گسست بین قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌شوند که در نتیجه، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد.

نظریه ناهماهنگی شناختی بیان می‌کند که افراد ترجیح می‌دهند باورها، نگرش‌ها و رفتارهایشان با یکدیگر سازگار باشند (فستینگر^{۲۶}، ۱۹۵۷). ناسازگاری میان نگرش‌ها و تصمیمات می‌تواند به ناهماهنگی شناختی منجر شود (کوپر و فازیو^{۲۷}، ۱۹۸۴). این پدیده حالتی ناخوشایند است که از ناهماهنگی‌های ذهنی، مانند اختلاف بین نگرش‌ها و اقدامات، ناشی می‌شود. ناهماهنگی شناختی باعث ایجاد ناراحتی روانی (فستینگر، ۱۹۵۷) و حتی ناراحتی فیزیولوژیکی می‌شود (زانا و کوپر^{۲۸}، ۱۹۷۴؛ لوش و کاجیوپو^{۲۹}، ۱۹۹۰). هرچه میزان ناهماهنگی بیشتر باشد، شدت ناراحتی نیز افزایش می‌یابد. ناهماهنگی شناختی نوعی برانگیختگی روانی منفی ایجاد می‌کند که فرد را برای کاهش آن ناراحتی تحریک می‌کند (فستینگر، ۱۹۵۷؛ لوش و کاجیوپو، ۱۹۹۰). کهن‌دل و دعائی (۱۴۰۲) نشان دادند ناهماهنگی شناختی موجب می‌شود حسابرسان به تصمیمات اشتباه خود ادامه دهند، فقط با این هدف که تصمیم قبلی خود را توجیه نمایند و از این رو اشتباهات حسابرسان افزایش می‌یابد.

برای کاهش ناهماهنگی شناختی دو راهکار اصلی وجود دارد: نخست، فرد می‌تواند رفتار خود

را تغییر دهد تا با نگرش قبلی‌اش هماهنگ شود (فستینگر و کارلسمیث^{۲۰}، ۱۹۵۹). اما تغییر رفتار پس از وقوع، معمولاً دشوار است. راهکار دوم و ساده‌تر این است که فرد نگرش خود را با رفتاری که انجام داده تطبیق دهد. این راهکار بدون نیاز به منابع اضافی امکان‌پذیر است. فردی که برخلاف استانداردهای خودش عمل کرده باشد دچار ناهماهنگی شناختی خواهد شد که در ادامه، منجر به تغییر نگرش می‌شود (فستینگر و کارلسمیث، ۱۹۵۹). این تغییر نگرش به فرد کمک می‌کند میان استانداردها و رفتار خود دوباره نوعی هماهنگی ایجاد کرده و پیامدهای رفتار را کمتر آزاردهنده تلقی کند (کوپر و فازیو، ۱۹۸۴). در این فرایند، گزینه انتخاب‌شده جذاب‌تر و گزینه رهاشده کم‌جاذبه‌تر جلوه می‌کند (برهم^{۲۱}، ۱۹۵۶).

حرفه حسابرسی بر تردید حرفه‌ای تأکید دارد؛ بدین معنا که حسابرسان باید در بررسی مدارک و شواهد، رویکردی محتاطانه و انتقادی داشته باشند و صحت اطلاعات را با دقت ارزیابی کنند (پرندین، تاکی و مدینه، ۱۴۰۲). با این حال، محدودیت‌های زمانی و فشارهای کاری می‌تواند مانع از اجرای کامل این رویکرد شود و منجر به گسست میان قضاوت حرفه‌ای و اقدام و در نتیجه ناهماهنگی شناختی گردد. سه نظریه مرتبط این دیدگاه را تأیید می‌کنند؛ از جمله نظریه تأیید خود (استیل^{۲۲}، ۱۹۸۸) که بیان می‌کند حسابرسان برای حفظ تصویر خود به‌عنوان حسابرس‌های خوب، تمایل دارند مطابق با هنجارهای تردید حرفه‌ای رفتار کنند و در صورت عدم انطباق عمل با قضاوت، دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند. بر اساس نظریه خودسازگاری (ارونسون^{۲۳}، ۱۹۶۸)، حسابرسان برای حفظ تصویر خود به‌عنوان متخصصانی ماهر و دارای تردید حرفه‌ای نیاز دارند مطابق با استانداردهای خود عمل کنند؛ در غیر این صورت، دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند. همچنین، مدل استانداردهای درونی (استون و کوپر^{۲۴}، ۲۰۰۱) بیان می‌کند که نقض استانداردهای هنجاری و شخصی در صورت عدم تطابق بین قضاوت و اقدام، منجر به ناهماهنگی شناختی می‌شود. در مجموع، این نظریه‌ها نشان می‌دهند که ناتوانی در اجرای اقدامات منطبق با قضاوت‌ها باعث بروز ناهماهنگی شناختی می‌گردد.

ناماهنگی شناختی موجب برانگیختگی ذهنی ناخوشایندی می‌شود که افراد را به سمت کاهش آن سوق می‌دهد. یکی از راه‌های کاهش این حالت ناخوشایند، تطبیق اقدامات سطح پایین با قضاوت‌های سطح بالای تردید حرفه‌ای است؛ با این حال، این راهکار پس از وقوع، دشوار است چون نیازمند صرف منابع اضافی است. از طرفی، فشارهایی که پیشتر مانع اقدامات سطح بالا شده بودند، همچنان پابرجا هستند. در نتیجه، گزینه‌ای ساده‌تر برای حسابرسان، تغییر نگرش است. بر این اساس، پس از انجام قضاوت‌هایی با سطح بالای تردید حرفه‌ای (مانند ارزیابی ریسک)، همراه با اجرای اقدامات سطح پایین (مانند آزمون‌های حسابرسی ضعیف)، نظریه ناهماهنگی شناختی پیش‌بینی می‌کند که حسابرسان نگرش خود را درباره اثربخشی اقدامات سطح پایین تغییر داده و آن‌ها را در راستای قضاوت‌های سطح بالا، ارزشمندتر ارزیابی می‌کنند. بنابراین:

فرضیه ۱: حسابرسانی که با تضاد میان قضاوت‌های سطح بالا و اقدامات سطح پایین در تردید حرفه‌ای مواجه می‌شوند، در مقایسه با حسابرسان فاقد این تضاد، ناهماهنگی شناختی بیشتری

تجربه می‌کنند و تمایل دارند اقدامات ضعیف را با رتبه بالاتری ارزیابی کنند. حسابرس‌هایی که به دلیل ناهماهنگی بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام سطح پایین دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند، برای کاهش این ناهماهنگی، به تغییر نگرش گرایش پیدا می‌کنند. ممکن است این تغییر نگرش نسبت به اقدام، برای جبران کامل ناهماهنگی میان قضاوت (ارزیابی ریسک) و اقدام (آزمون حسابرسی) کافی نباشد. در نتیجه، احتمال دارد مقداری از ناهماهنگی شناختی باقی بماند. در کنار تغییر نگرش نسبت به اقدامات سطح پایین، راهکار دیگر برای کاهش ناهماهنگی شناختی، تغییر نگرش نسبت به قضاوت‌های سطح بالاست. بنابراین، حسابرسان ممکن است نه تنها نگرش خود را در مورد اقدام، بلکه نگرش خود را درباره قضاوت تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) نیز تغییر دهند. در این صورت، آن‌ها احتمالاً قضاوت اولیه خود را مورد بازنگری قرار می‌دهند و ممکن است به این نتیجه برسند که ارزیابی اولیه ریسک بیش از اندازه بالا بوده است و نگرش خود را نسبت به آن کاهش دهند. بنابراین:

فرضیه ۲: حسابرسانی که با ناهماهنگی میان قضاوت‌های سطح بالای مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات سطح پایین مواجه می‌شوند، دچار ناهماهنگی شناختی خواهند شد و ارزیابی‌های ریسک خود را، نسبت به حسابرسانی که با چنین ناهماهنگی‌ای روبه‌رو نیستند، به صورت کاهش (در سطح پایین‌تر) بازنگری خواهند کرد.

افراد معمولاً زمانی دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند که پس از اتخاذ یک تصمیم، احساس مسئولیت شخصی نسبت به آن و پیامدهای (نامطلوب) ناشی از آن داشته باشند (کوپر و فازبو، ۱۹۸۴؛ سورنسن و اورتگرن^{۲۵}، ۲۰۲۱). به عبارت دیگر، هر چه میزان مسئولیت‌پذیری فرد در قبال تصمیماتش بیشتر باشد، احتمال تجربه ناهماهنگی شناختی نیز افزایش می‌یابد (کوپر و فازبو، ۱۹۸۴). افزون بر این، افرادی که خود را مسئول تصمیمات یا اقداماتشان و همچنین پیامدهای منفی ناشی از آن می‌دانند، به احتمال بیشتری دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند (گاسلینگ، دنیزو و اوبرله^{۲۶}، ۲۰۰۶؛ کوپر، زانا و تاووز^{۲۷}، ۱۹۷۸). در نتیجه، نفی مسئولیت می‌تواند به کاهش ناهماهنگی شناختی منجر شود. برای مثال، زمانی که به شرکت‌کنندگان تجربه‌کننده ناهماهنگی شناختی فرصت داده شد تا مسئولیت را انکار کنند، آن‌ها این گزینه را پذیرفتند (گاسلینگ و همکاران، ۲۰۰۶). به همین ترتیب، حسابرسانی که ناهماهنگی شناختی را تجربه می‌کنند، احتمال دارد از فرصت انکار مسئولیت برای کاهش این ناهماهنگی استفاده کنند. بنابراین:

فرضیه ۳: حسابرسانی که در مواجهه با ناهماهنگی شناختی میان قضاوت و اقدام، امکان انکار مسئولیت دارند، در مقایسه با حسابرسان فاقد این امکان، ناهماهنگی شناختی کمتری را تجربه می‌کنند.

حسابرسانی که نگرش‌های خود را به گونه‌ای اصلاح می‌کنند که اقدامات سطح پایین را با قضاوت‌های سطح بالای خود هم‌راستا سازند، احتمالاً دیگر تنش روانی آزاددهنده‌ای را تجربه نخواهند کرد. با این حال، هم اقدامات و هم قضاوت‌های آن‌ها به‌طور قابل ملاحظه‌ای پایین‌تر از حد مطلوب باقی می‌ماند. در ادامه، آن‌ها احتمالاً درک نادرستی از سطح کلی تردید حرفه‌ای

خود خواهند داشت. در نتیجه، این حساب‌رسان تصور می‌کنند که سطح تردید حرفه‌ای کلی آن‌ها بالا بوده است، در حالی که واقعاً چنین نبوده. بنابراین، آن‌ها خاطره‌ای اغراق‌آمیز از میزان تردید حرفه‌ای خود خواهند داشت. با وجود آنکه اقدامات سطح پایین تردید حرفه‌ای را انتخاب کرده‌اند، برآورد شخصی آن‌ها از تردید حرفه‌ای کلیشان احتمالاً با حساب‌رسانی که واقعاً اقدامات سطح بالا انجام داده‌اند، یکسان خواهد بود. بنابراین:

فرضیه ۴: حساب‌رسانی که ناهماهنگی شناختی را تجربه کرده و در پی کاهش آن نگرش‌های خود را تغییر می‌دهند؛ پس از انجام کار، برآوردی اغراق‌آمیز از سطح کلی تردید حرفه‌ای خود خواهند داشت.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی است، زیرا با هدف حل مسائل رفتاری حساب‌رسان در موقعیت‌های عملی طراحی شده است. همچنین از نظر روش، علی‌مقایسه‌ای محسوب می‌شود، چرا که به بررسی تفاوت‌های میان گروه‌های شرکت‌کننده با سطوح مختلف ناهماهنگی شناختی و تأثیر آن بر گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌پردازد. این پژوهش در سال‌های ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ اجرا شد.

برای آزمون فرضیه‌ها، از یک آزمایش استفاده شد که در آن افراد به‌طور تصادفی به سه گروه تقسیم شدند: بدون ناهماهنگی (گروه اول)، دارای ناهماهنگی (گروه دوم) و گروه دارای امکان کاهش ناهماهنگی (گروه سوم). پس از مطالعه یک سناریوی حسابرسی با ریسک بالا، هر سه گروه قضاوت‌هایی در مورد ریسک انجام دادند و شش اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای را از نظر میزان تردید (از بیشترین تردید به کم‌ترین) رتبه‌بندی کردند. اقداماتی که در دسترس قرار گرفتند بین گروه‌ها تفاوت داشتند؛ به‌گونه‌ای که گروه اول به اقدامات با تردید بالا و گروه دوم و سوم به اقدامات با تردید پایین دسترسی داشتند. در نهایت، همه گروه‌ها مجدداً همان شش اقدام را رتبه‌بندی کردند.

در این پژوهش، جامعه آماری را دانشجویان رشته حسابداری تشکیل می‌دهند که به جای حساب‌رسان حرفه‌ای به‌عنوان شرکت‌کنندگان در آزمایش مورد استفاده قرار گرفتند. دلایل مختلفی برای این انتخاب وجود دارد؛ از جمله اینکه لیبی، بلوم‌فیلد و نلسون^{۲۸} (۲۰۰۲) تأکید کرده‌اند که شرکت‌کنندگان در پژوهش‌های رفتاری باید از درگیر شدن با موضوعاتی پیچیده‌تر از حد ضرورت اجتناب کنند. در همین راستا، استفاده از دانشجویان در آستانه ورود به حرفه حسابرسی که دانش نظری تازه‌ای دارند و هنوز تحت تأثیر سوگیری‌های ناشی از تجربه‌های کاری قرار نگرفته‌اند، با اهداف این مطالعه هم‌راستا تلقی شد. برای اجرای آزمایش و جمع‌آوری داده‌ها، نهایتاً ۸۷ نفر از میان دانشجویان حسابداری یکی از دانشگاه‌های سطح یک کشور به‌صورت هدفمند (توانایی شناسایی درست عوامل ریسک از میان ۱۵ گزینه ریسکی و غیرریسکی) انتخاب شدند. حجم نمونه پژوهش با توجه به ماهیت آزمایشگاهی و رفتاری مطالعه و بر اساس رویه‌های متعارف

در پژوهش‌های حسابداری رفتاری تعیین شد. در این راستا، ۸۷ نفر از دانشجویان حسابداری به صورت تصادفی در سه گروه آزمایشگاهی مستقل تخصیص یافتند. این حجم نمونه با توجه به تعداد گروه‌ها و کفایت مشاهده در هر گروه، امکان انجام تحلیل‌های آماری معتبر و شناسایی اثرات معنادار متغیرهای مورد بررسی را فراهم می‌کند. همچنین، توزیع متوازن آزمودنی‌ها در گروه‌ها به کنترل بهتر متغیرهای مداخله‌گر و افزایش اعتبار درونی نتایج کمک می‌کند. این دانشجویان پیش‌تر با موفقیت دروس اصول حسابرسی ۱ و ۲ را گذرانده بودند و در دو جلسه آموزشی مستقل نیز مجدداً مفاهیم تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک را مرور کردند، به طوری که از آمادگی لازم برای درک موقعیت‌های شبه‌واقعی حسابرسی و مشارکت در فرآیند قضاوت حرفه‌ای برخوردار بودند. همچنین تمامی مراحل آزمایش در محیطی کنترل شده اجرا شد تا از تأثیرگذاری عوامل مزاحم جلوگیری گردد.

در این پژوهش، تنها شرکت‌کنندگانی مجاز به ادامه حضور در مطالعه بودند که توانستند عوامل ریسک حسابرسی را از میان ۱۵ گزینه (شامل گزینه‌های ریسکی و غیرریسکی) به درستی شناسایی کنند. پاسخ‌های ناقص منجر به حذف شرکت‌کننده از مطالعه شد. در ابتدای مطالعه، مشابه با شرایط واقعی حسابرسی که در آن شریک حسابرس بر ضرورت رعایت سطح بالایی از تردید حرفه‌ای تأکید دارد، به تمامی شرکت‌کنندگان یادآوری شد که باید سطح بالایی از تردید حرفه‌ای را در طول مطالعه رعایت کنند. سپس شرکت‌کنندگان به شش پرسش در مورد میزان تعهد خود به تردید حرفه‌ای پاسخ دادند تا این الزام در طول وظیفه ذهنی آن‌ها تقویت شود. شرکت‌کنندگان به صورت تصادفی در یکی از سه گروه آزمایشی قرار گرفتند: گروه بدون ناهماهنگی شناختی (گروه اول)، گروه دارای ناهماهنگی شناختی (گروه دوم) و گروه با امکان کاهش ناهماهنگی شناختی (گروه سوم). سناریوی آزمایشی برگرفته از یک پرونده واقعی طراحی شد که در آن تقلب با اهمیت در حساب‌های درآمد و دریافتنی رخ داده بود (براون و همکاران^{۳۹}، ۲۰۱۴). در این پرونده، حسابرس به دلیل فقدان تردید حرفه‌ای، به پایین بودن کیفیت حسابرسی متهم شده بود. این سناریو با هدف ایجاد سطح بالایی از ریسک تقلب و تشویق به قضاوت حرفه‌ای دقیق انتخاب شد. ابزار آزمون به صورت پایلوت آزمایش شد و توسط یک حسابرس حرفه‌ای در سطح شریک و یک حسابرس در سطح مدیر بازرینی گردید. پس از مطالعه سناریو، شرکت‌کنندگان که از میان دانشجویان حسابداری انتخاب شده بودند، موظف بودند حداقل پنج عامل ریسک مرتبط با حساب‌های دریافتنی را شناسایی کنند. این مرحله به منظور سنجش دانش تخصصی و مهارت تحلیلی آن‌ها در حوزه حسابرسی در نظر گرفته شد. شرکت‌کنندگانی که این مرحله را با موفقیت پشت سر گذاشتند، سپس ریسک کلی حسابرسی را ارزیابی کردند و شش اقدام پیشنهادی برای رسیدگی به ریسک را از نظر میزان تردید حرفه‌ای مورد نیاز، از رتبه ۱ (بالاترین تردید) تا رتبه ۶ (پایین‌ترین تردید)، رتبه‌بندی نمودند. این اقدامات توسط یک پنل متخصص شامل یک عضو هیئت علمی با تجربه در حسابرسی و یک شریک حسابرسی تأیید شده بود. در ادامه، هر سه گروه ابتدا قضاوت خود را درباره سطح ریسک انجام دادند و سپس

شش اقدام حسابرسی را بر اساس سطح تردید حرفه‌ای رتبه‌بندی کردند. با توجه به تأکید بر محدودیت‌های زمانی و بودجه‌ای شبیه به دنیای واقعی، تعداد اقدامات در دسترس برای انتخاب در هر سه گروه به سه گزینه محدود شد. در این مرحله، تفاوت میان گروه‌ها در نوع اقداماتی بود که در اختیار داشتند: گروه اول به سه اقدام با بالاترین سطح تردید حرفه‌ای که خودشان قبلاً رتبه‌بندی کرده بودند، دسترسی داشتند. در این گروه انتظار بروز ناهماهنگی شناختی نمی‌رفت، زیرا اقدامات انتخابی با قضاوت‌های اولیه آن‌ها هم‌راستا بود. گروه دوم و گروه سوم تنها به سه اقدام با پایین‌ترین سطح تردید حرفه‌ای دسترسی داشتند؛ اقدامی که به صورت ساختگی و با استناد به محدودیت‌های عملیاتی انجام شد. انتظار می‌رفت که این تضاد بین قضاوت اولیه (تردید بالا) و اقدامات ممکن (تردید پایین)، منجر به ناهماهنگی شناختی شود. برای سنجش احساس مسئولیت فردی شرکت‌کنندگان، در ادامه از آن‌ها خواسته شد پرسش‌نامه‌ای شامل شش سؤال مربوط به سطح مسئولیت‌پذیری را تکمیل کنند. سپس، تمامی شرکت‌کنندگان بار دیگر شش اقدام حسابرسی را رتبه‌بندی کرده و ارزیابی خود از ریسک را بازنگری کردند. تغییرات در ارزیابی اثربخشی اقدامات و قضاوت‌های تردید حرفه‌ای، به عنوان شاخص‌هایی برای سنجش ناهماهنگی شناختی در نظر گرفته شد. برای ایجاد فاصله ذهنی پیش از مرحله بعدی تصمیم‌گیری، شرکت‌کنندگان در آزمون‌های استروپ و بازتاب شناختی (فردریک^۴، ۲۰۰۵) شرکت کردند: آزمون استروپ توانایی مهار پاسخ‌های اتوماتیک و تمرکز شناختی را می‌سنجد. در این آزمون، شرکت‌کنندگان باید رنگ کلمات را بیان کنند، نه معنای کلمه. آزمون بازتاب شناختی شامل سؤالات فریبنده‌ای است که پاسخ شهودی اولیه معمولاً نادرست بوده و تنها با تفکر تحلیلی می‌توان به پاسخ صحیح رسید. پس از این مرحله، از شرکت‌کنندگان خواسته شد دو جمله در مورد مزایای اقداماتی که انتخاب کرده‌اند نسبت به گزینه‌های حذف‌شده بنویسند. این تمرین با هدف افزایش احساس مسئولیت نسبت به تصمیمات اتخاذشده طراحی شده بود. طبق نظریه ناهماهنگی شناختی (فستینگر و کارلسمیت، ۱۹۵۹)، بیان علنی موضوعی که با باورهای فرد در تضاد است، احتمال بروز ناهماهنگی را افزایش می‌دهد؛ به‌ویژه در گروه دوم و سوم. در ادامه به شرکت‌کنندگان اطلاع داده شد که تنها اقداماتی که خودشان انتخاب کرده‌اند، توسط شرکت اجرا خواهد شد. این اطلاع‌رسانی، که بر پیامدهای احتمالی تصمیمات تأکید داشت، نیز می‌تواند سطح ناهماهنگی شناختی را در گروه‌های دوم و سوم افزایش دهد (لیندر، کوپر و جونز^۴، ۱۹۶۷؛ گوتالس، کوپر و نفیسی^۴، ۱۹۷۹). در پایان، گروه‌های اول و دوم ابتدا شش اقدام اولیه را دوباره رتبه‌بندی کرده و ریسک را مجدداً ارزیابی کردند، سپس پرسش‌نامه مسئولیت‌پذیری را تکمیل نمودند. در مقابل، شرکت‌کنندگان گروه سوم ابتدا پرسش‌نامه مسئولیت را پاسخ دادند و سپس به بازنگری رتبه‌بندی اقدامات و ارزیابی ریسک پرداختند. در نهایت، هر سه گروه برداشت خود را از سطح تردید حرفه‌ای اعمال‌شده در طول انجام وظیفه گزارش دادند. بر اساس طراحی آزمایش مطابق پژوهش (آدیکارام و هیگز، ۲۰۲۴)، وظایف محول‌شده به شرکت‌کنندگان در هر یک از سه گروه آزمایشی به صورت گام‌به‌گام تعریف شد و به ترتیب اجرا گردید.

جدول ۱: نحوه محاسبه متغيرها

نام متغير	محاسبه	توضيحات
Action1	رتبه اوليه اولين اقدام حسابري	
Action2	رتبه اوليه دومين اقدام حسابري	
Action12	رتبه نهايي اولين اقدام حسابري	
Action22	رتبه نهايي دومين اقدام حسابري	
Audit Risk1	ارزيابي ريسك حسابري اوليه	
Audit Risk2	ارزيابي نهايي ريسك حسابري	
Self Reported Professional Skepticism	برآورد خوداظهاري از ترديد حرفه‌اي پس از انجاموظيفه	
Initial Average Rank	$(Action1 + Action2)/2$	ميانگين رتبه اقدامات حسابري اوليه
Final Average Rank	$(Action12 + Action22)/2$	ميانگين رتبه اقدامات حسابري نهايي
Average Rank Difference	$InitialAverageRank - FinalAverageRank$	تغير ميانگين رتبه (اختلاف) بين اقدامات حسابري اوليه و نهايي
Action Difference1	$Action1 - Action12$	تغير رتبه (اختلاف) اولين اقدام حسابري
Action Difference2	$Action2 - Action22$	تغير رتبه (اختلاف) دومين اقدام حسابري
Risk Difference	$AuditRisk1 - AuditRisk2$	تغير (اختلاف) در ارزيابي ريسك حسابري اوليه و نهايي

۴- يافته‌هاي پژوهش

در اين پژوهش، به منظور بررسي تفاوت ميانگين متغيرهاي وابسته بين سه گروه آزمائشي (گروه بدون ناهماهنگي، گروه داراي ناهماهنگي، و گروه با امکان کاهش ناهماهنگي شناختي)، از آزمون تحليل واريانس يک طرفه استفاده شد. چون متغير مستقل (گروه) داراي سه سطح و متغيرهاي وابسته پيوسته هستند، آزمون تحليل واريانس يک طرفه مناسب ترين روش آماري براي تحليل اوليه تفاوت‌هاست. در صورت معنادار بودن نتايج آزمون تحليل واريانس يک طرفه (يعني وجود تفاوت کلي بين گروه‌ها)، لازم است مشخص شود تفاوت دقيق بين کدام گروه‌ها وجود دارد. براي اين منظور از تحليل پس آزمون استفاده مي‌شود. در اين پژوهش، از آزمون توکي به عنوان روش تحليل پس آزمون بهره گرفته شد، زيرا: براي مقايسه زوجي ميانگين‌ها در گروه‌هاي با حجم برابر مناسب است، کنترل مناسبي روی خطاي نوع اول دارد و به طور گسترده در پژوهش‌هاي رفتاري و علوم انساني کاربرد دارد. آزمون توکي مشخص مي‌کند که کدام گروه‌ها از نظر آماري تفاوت معنادار در ميانگين متغير وابسته دارند. نتايج اين آزمون امکان ارزيابي دقيق

و جزئی فرضیه‌های پژوهش را فراهم می‌کند. بنابراین، استفاده از آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه به‌منظور بررسی کلی تفاوت میانگین بین گروه‌ها و استفاده از آزمون توکی برای تعیین محل دقیق تفاوت‌ها، ترکیبی منطقی، علمی و قابل دفاع برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش است.

آزمون فرضیه اول: باید بررسی شود آیا گروه‌های دارای ناهماهنگی شناختی (گروه ۲ و ۳) نسبت به گروه بدون ناهماهنگی (گروه ۱)، اقدامات سطح پایین (با رتبه اولیه پایین در تردید حرفه‌ای) را در رتبه‌بندی نهایی در جایگاه بالاتری قرار می‌دهند؟

متغیر وابسته:

$$\text{Average Rank Difference} = \text{Initial Average Rank} - \text{Final Average Rank}$$

هدف، بررسی تفاوت میانگین متغیر تغییر میانگین رتبه بین اقدامات حسابرسی اولیه و نهایی (Average Rank Difference) بین سه گروه آزمایشی است تا مشخص شود آیا ناهماهنگی شناختی باعث تغییر نگرش نسبت به اقدامات با تردید پایین شده است یا نه. به عبارت دیگر فرضیه اول بیان می‌کند حسابرسی که دچار ناهماهنگی شناختی شده‌اند (گروه‌های ۲ و ۳)، اقدامات حسابرسی با تردید پایین را در ادامه مطالعه، در رتبه بالاتری قرار می‌دهند، در مقایسه با گروهی که با چنین ناهماهنگی‌ای مواجه نبوده‌اند (گروه ۱). (جدول ۲)

طبق جدول (۲)، نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه برای متغیر Average Rank Difference نشان داد که تفاوت معناداری بین سه گروه آزمایشی وجود دارد ($F(2, 84) = 3.5/5.45, p < 0.01$). این نتیجه فرضیه اول را تأیید می‌کند؛ به این معنا که ناهماهنگی شناختی منجر به تغییر نگرش نسبت به اثربخشی اقدامات حسابرسی شده است. نتایج تحلیل پس آزمون توکی نشان داد که گروه ۲ بیشترین تفاوت معنادار را نسبت به سایر گروه‌ها داشته است ($-1/621$)؛ همچنین، گروه ۳ نیز نسبت به گروه ۱ تفاوت معناداری نشان داد ($0/897$)، اما میزان این تغییر کمتر از گروه ۲ بود. مقایسه بین گروه ۲ و ۳ نیز معنادار بود ($0/724$) به این معنا که گروه ۲ نگرش خود را به‌طور قابل توجهی بیشتر تغییر داده است. در قسمت زیرمجموعه‌های همگن، گروه ۱ با میانگین -0.70 تنها در زیرمجموعه اول قرار گرفت، که نشان‌دهنده عدم تغییر معنادار در نگرش آن‌ها است. گروه ۳ با میانگین 0.83 در زیرمجموعه دوم و گروه ۲ با میانگین $1/55$ در زیرمجموعه سوم قرار گرفتند. این نتایج تأیید می‌کند که میانگین تغییر رتبه اقدامات در هر سه گروه به‌طور معناداری متفاوت است و بیشترین تغییر مربوط به گروه ۲ است. در نتیجه گروه‌های ۲ و ۳ که با ناهماهنگی شناختی مواجه شدند، نگرش خود را نسبت به اثربخشی اقدامات حسابرسی تغییر داده و آن‌ها را در رتبه بالاتری قرار دادند. این تغییر در گروه ۲، که مسئولیت تصمیمات خود را بر عهده داشت، شدت بیشتری داشته است. به بیان دیگر، ناهماهنگی شناختی موجب شد که افراد برای کاهش تنش ذهنی، باور خود درباره اقدامات با تردید حرفه‌ای پایین را بازبینی و آن‌ها را مؤثرتر ارزیابی کنند.

آزمون فرضیه دوم: باید بررسی شود آیا گروه‌های دارای ناهماهنگی شناختی (گروه ۲ و ۳)، ارزیابی نهایی ریسک حسابرسی خود را نسبت به ارزیابی اولیه، کاهش بیشتری داده‌اند، نسبت به گروه ۱ (بدون ناهماهنگی).

متغیر وابسته:

$$\text{RiskDifference} = \text{AuditRisk}_1 - \text{AuditRisk}_2$$

هدف، بررسی تفاوت میانگین تغییر در ارزیابی ریسک حسابرسی بین سه گروه آزمایشی است تا مشخص شود آیا ناهماهنگی شناختی باعث بازنگری کاهشی در ارزیابی ریسک شده است یا نه. به عبارت دیگر، فرضیه دوم بیان می‌کند که حسابرسی که با ناهماهنگی شناختی مواجه شده‌اند (گروه‌های ۲ و ۳)، ریسک حسابرسی را پس از مواجهه با تضاد میان قضاوت و عمل، در مقایسه با گروه بدون ناهماهنگی (گروه ۱)، کاهش بیشتری داده‌اند. (جدول ۳)

طبق جدول (۳)، نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه برای متغیر Risk Difference نشان داد که تفاوت معناداری بین سه گروه آزمایشی وجود دارد ($p < 0.001$)، $F(2, 84) = 90.7/521$. این نتیجه فرضیه دوم را تأیید می‌کند؛ به این معنا که ناهماهنگی شناختی منجر به بازنگری کاهشی در ارزیابی ریسک حسابرسی شده است. نتایج تحلیل پس‌آزمون توکی نشان داد که گروه ۲ بیشترین تفاوت معنادار را نسبت به سایر گروه‌ها داشته است ($9/414$)؛ همچنین، گروه ۳ نیز نسبت به گروه ۱ تفاوت معناداری را نشان داد ($-4/345$)، اما میزان این تغییر کمتر از گروه ۲ بود. مقایسه بین گروه ۲ و ۳ نیز معنادار بود ($5/069$)، به این معنا که گروه ۲ بازنگری بیشتری در ارزیابی ریسک انجام داده است. در قسمت زیرمجموعه‌های همگن، گروه ۱ با میانگین $0/00$ تنها در زیرمجموعه اول قرار گرفت، که نشان‌دهنده عدم تغییر معنادار در ارزیابی ریسک این گروه است. گروه ۳ با میانگین $4/34$ در زیرمجموعه دوم، و گروه ۲ با میانگین $9/41$ در زیرمجموعه سوم قرار گرفتند. این نتایج تأیید می‌کند که میانگین بازنگری در ارزیابی ریسک در هر سه گروه به‌طور معناداری متفاوت است و بیشترین بازنگری متعلق به گروه ۲ است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که گروه‌های ۲ و ۳ که با ناهماهنگی شناختی مواجه شدند، ارزیابی خود از ریسک حسابرسی را در راستای کاهش تنش شناختی به‌صورت کاهشی بازنگری کردند. این بازنگری در گروه ۲، که مسئولیت تصمیمات اتخاذشده را نیز بر عهده داشت، شدت بیشتری داشته است. به بیان دیگر، ناهماهنگی شناختی باعث شده است که افراد برای کاهش تضاد درونی، درک خود از سطح ریسک را مجدداً تنظیم و آن را کمتر از قبل برآورد نمایند.

آزمون فرضیه سوم: باید بررسی شود آیا حسابرسی که با ناهماهنگی شناختی مواجه‌اند و در عین حال فرصت انکار مسئولیت تصمیمات خود را دارند (گروه ۳)، ناهماهنگی شناختی کمتری را تجربه کرده‌اند نسبت به حسابرسی که چنین امکانی ندارند (گروه ۲)؟
متغیرهای وابسته:

$$\text{Average Rank Difference} = \text{رتبه‌بندی مجدد اقدامات}$$

$$\text{Risk Difference} = \text{تغییر در ارزیابی ریسک}$$

این دو متغیر به‌عنوان شاخص‌هایی از میزان ناهماهنگی شناختی در نظر گرفته می‌شوند. هر چه مقدار آن‌ها بیشتر باشد، نشان‌دهنده شدت بیشتر ناهماهنگی شناختی است. هدف، بررسی تفاوت میانگین دو شاخص ناهماهنگی شناختی بین دو گروه ۲ (بدون فرصت

انکار مسئولیت) و ۳ (با فرصت انکار مسئولیت) است تا مشخص شود آیا امکان انکار مسئولیت می‌تواند از شدت تجربه ناهماهنگی شناختی بکاهد.

به عبارت دیگر، فرضیه سوم بیان می‌کند که حسابرسانی که ضمن مواجهه با تضاد بین قضاوت و عمل، قادر به انکار مسئولیت تصمیم خود هستند (گروه ۳)، تغییر نگرشی کمتری در ارزیابی ریسک و اثربخشی اقدامات خواهند داشت، در مقایسه با گروهی که مسئولیت تصمیمات خود را مستقیماً پذیرفته‌اند (گروه ۲). (جدول ۴)

طبق جدول (۴) برای بررسی فرضیه سوم، از آزمون t مستقل برای مقایسه میانگین دو شاخص ناهماهنگی شناختی بین گروه‌های دوم و سوم استفاده شد. نتایج آزمون t مستقل نشان داد که تفاوت معناداری بین گروه ۲ (بدون امکان انکار مسئولیت) و گروه ۳ (با امکان انکار مسئولیت) از نظر دو شاخص ناهماهنگی شناختی وجود دارد ($p=0/002$ و $t(56) = 3/291$). به گونه‌ای که گروه سوم، تغییر رتبه کمتری نسبت به گروه دوم نشان داد ($0/83$ در برابر $1/55$). همچنین، در متغیر Risk Difference نیز تفاوت کاملاً معنادار بود ($p<0/01$ و $t(56) = 18/712$)؛ و گروه سوم نسبت به گروه دوم، بازنگری کمتری در ارزیابی ریسک داشت ($4/34$ در برابر $9/41$). بنابراین، نتایج به‌روشنی فرضیه سوم را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که امکان انکار مسئولیت تصمیمات، از شدت تجربه ناهماهنگی شناختی می‌کاهد.

آزمون فرضیه چهارم: آیا گروه‌های دارای ناهماهنگی شناختی (گروه‌های ۲ و ۳)، سطح تردید حرفه‌ای خوداظهاری شده بالاتری را نسبت به گروه ۱ (بدون ناهماهنگی) گزارش کرده‌اند؟ هدف، بررسی تفاوت میانگین متغیر برآورد خوداظهاری از تردید حرفه‌ای پس از انجام وظیفه، بین سه گروه آزمایشی است، تا مشخص شود آیا تجربه ناهماهنگی شناختی منجر به ارزیابی اغراق‌آمیزتری از تردید حرفه‌ای شده است یا خیر. (جدول ۵)

طبق جدول (۵)، نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه برای متغیر برآورد خوداظهاری از تردید حرفه‌ای پس از انجام وظیفه، نشان داد که تفاوت معناداری بین سه گروه آزمایشی وجود دارد ($F(2, 84) = 9/559, p<0/001$). این نتیجه فرضیه چهارم را تأیید می‌کند؛ به این معنا که ناهماهنگی شناختی بر ادراک افراد از میزان تردید حرفه‌ای‌شان تأثیر می‌گذارد. نتایج تحلیل پس‌آزمون توکی نشان داد که گروه ۲ بالاترین سطح تردید حرفه‌ای را به‌صورت خوداظهاری گزارش کرده است ($-10/379$) در مقایسه با گروه ۱. تفاوت گروه ۳ با گروه ۱ از نظر آماری در آستانه معناداری قرار داشت ($p=0/066$). همچنین، میانگین این متغیر در گروه ۳ برابر با $87/28$ و در گروه ۲ برابر با $92/28$ بود، در حالی که گروه ۱ کمترین مقدار را گزارش کرده است ($81/90$). بنابراین می‌توان نتیجه گرفت، حسابرسانی که دچار ناهماهنگی شناختی شده‌اند، برای کاهش آن، ارزیابی اغراق‌آمیزتری از تردید حرفه‌ای خود ارائه داده‌اند؛ به‌ویژه در گروهی که مسئولیت تصمیمات را نیز بر عهده داشته‌اند (گروه ۲). به عبارت دیگر، گروه ۲ (که ناهماهنگی را تجربه کرده و مسئولیت را انکار نکرده) بیشترین سطح خوداظهاری از تردید حرفه‌ای را دارد. گروه ۳ هم سطح بالایی دارد، اما تفاوت آن با گروه ۱ به سطح معنادار آماری نرسیده (گرچه نزدیک

بوده است). گروه ۱ کمترین سطح خوداظهاری تردید حرفه‌ای را گزارش کرده (واقع‌بین تر است).

جدول ۲: آزمون تحلیل واریانس یک طرفه، آزمون توکی و نتایج زیرمجموعه‌های همگن در آزمون توکی برای فرضیه ۱

معناداری	F	میانگین مربعات		درجه آزادی	مجموع مربعات		
۰/۰۰۰	۳۵/۵۴۵	۱۹/۱۱۵		۲	۳۸/۲۳۰		
		۰/۵۳۸		۸۴	۴۵/۱۷۲		
				۸۶	۸۳/۴۰۲		
فاصله اطمینان ۹۵٪		معناداری	خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	گروه	گروه	آزمون توکی
حد بالا	حد پایین						
-۱/۱۶	-۲/۰۸	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	-۱/۶۲۱	۲	۱	
-۰/۴۴	-۱/۳۶	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	-۰/۸۹۷	۳	۱	
۲/۰۸	۱/۱۶	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	۱/۶۲۱	۱	۲	
۱/۱۸	۰/۲۶	۰/۰۰۱	۰/۱۹۳	۰/۷۲۴	۳	۲	
۱/۳۶	۰/۴۴	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	۰/۸۹۷	۱	۳	
-۰/۲۶	-۱/۱۸	۰/۰۰۱	۰/۱۹۳	-۰/۷۲۴	۲	۳	
تفسیر				معناداری	تفاوت میانگین‌ها		
گروه ۲ تفاوت معنادار دارد؛ بیشترین تغییر نگرش				۰/۰۰۰	-۱/۶۲۱		
گروه ۳ نیز تفاوت معنادار دارد				۰/۰۰۰	-۰/۸۹۷		
گروه ۲ بیشتر از گروه ۳ تغییر نگرش داشته است				۰/۰۰۱	۰/۷۲۴		
Subset for alpha = 0.05							
گروه			تعداد				
۳			۲		۱		
					-۰/۰۷		
			۰/۸۳		۲۹		
۱/۵۵					۲۹		
۱/۰۰۰			۱/۰۰۰		۱/۰۰۰		

جدول ۳: آزمون تحلیل واریانس یک طرفه، آزمون توکی و نتایج زیرمجموعه‌های همگن در آزمون توکی برای فرضیه ۲

معناداری	F	میانگین مربعات		درجه آزادی	مجموع مربعات		
۰/۰۰۰	۹۰۷/۵۲۱	۶۴۳/۷۵۹		۲	۱۲۸۷/۵۱۷		
		۰/۷۰۹		۸۴	۵۹/۵۸۶		
				۸۶	۱۳۴۷/۱۰۳		
فاصله اطمینان ۹۵٪		معناداری	خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	گروه	گروه	آزمون توکی
حد بالا	حد پایین						

-۸/۸۹	-۹/۹۴	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	-۹/۴۱۴	۲	آزمون توکی
-۳/۸۲	-۴/۸۷	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	-۴/۳۴۵	۳	
۹/۹۴	۸/۸۹	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۹/۴۱۴	۱	
۵/۶۰	۴/۵۴	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۵/۰۶۹	۳	
۴/۸۷	۳/۸۲	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۴/۳۴۵	۱	
-۴/۵۴	-۵/۶۰	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	-۵/۰۶۹	۲	
تفسیر				معناداری	تفاوت میانگین‌ها	مقایسه
گروه ۲ نسبت به گروه ۱، کاهش بسیار بیشتری در ارزیابی ریسک داشته است.				۰/۰۰۰	-۹/۴۱۴	گروه ۱ و ۲
گروه ۳ نیز نسبت به گروه ۱، ریسک را بیشتر کاهش داده است.				۰/۰۰۰	-۴/۳۴۵	گروه ۱ و ۳
گروه ۲ نسبت به گروه ۳ نیز بازنگری بیشتری در ارزیابی ریسک داشته است.				۰/۰۰۰	۵/۰۶۹	گروه ۲ و ۳
Subset for alpha = 0.05						
گروه			تعداد			
۳			۲	۱		
			۰/۰۰	۲۹		
			۴/۳۴	۲۹		
۹/۴۱				۲۹		
۱/۰۰۰			۱/۰۰۰	۱/۰۰۰		
				معناداری		

جدول ۴: آزمون t برای فرضیه ۳

خطای استاندارد میانگین		انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه	Average Rank Differenc				
۰/۱۶۹		۰/۹۱۰	۱/۵۵	۲۹	۲					
۰/۱۴۱		۰/۷۵۹	۰/۸۳	۲۹	۳					
۰/۱۹۵		۱/۰۵۳	۹/۴۱	۲۹	۲	Risk Difference				
۰/۱۸۸		۱/۰۱۰	۴/۳۴	۲۹	۳					
آزمون t برای برابری میانگین‌ها					آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها					
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	معناداری (دو طرفه)	درجه آزادی	t	معناداری	F	فرض برابری واریانس‌ها	Average Rank Difference
حد پایین	حد پایین									
۱/۱۶۵	۰/۲۸۳	۰/۲۲۰	۰/۷۲۴	۰/۰۰۲	۵۶	۳/۲۹	۰/۲۵	۱/۳۶		
۱/۱۶۵	۰/۲۸۳	۰/۲۲۰	۰/۷۲۴	۰/۰۰۲	۵۴/۲۶	۳/۲۹			فرض نابرابری واریانس‌ها	
۵/۶۱۲	۴/۵۲۶	۰/۲۷۱	۵/۰۶۹	۰/۰۰۰	۵۶	۱۸/۷۱	۰/۹۲	۰/۰۱	فرض برابری واریانس‌ها	Risk Difference
۵/۶۱۲	۴/۵۲۶	۰/۲۷۱	۵/۰۶۹	۰/۰۰۰	۵۵/۹	۱۸/۷۱			فرض نابرابری واریانس‌ها	

جدول ۵: آزمون تحليل واريانس يك طرفه، آزمون توکي و نتايج زيرمجموعه‌هاي همگن در آزمون توکي براي فرضيه ۴

معناداري	F	ميانگين مربعات	درجه آزادي	مجموع مربعات	
۰/۰۰۰	۹/۵۵۹	۷۸۱/۳۹۱	۲	۱۵۶۲/۷۸۲	بين گروهی
		۸۱/۷۴۱	۸۴	۶۸۶۶/۲۷۶	درون گروهی
			۸۶	۸۴۲۹/۰۵۷	جمع
فاصله اطمینان ۹۵٪					
		معناداري	خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	گروه
حد بالا	حد پایین				
-۴/۷۱	-۱۶/۰۴	۰/۰۰۰	۲/۳۷۴	-۱۰/۳۷۹	۲
۰/۲۹	-۱۱/۰۴	۰/۰۶۶	۲/۳۷۴	-۵/۳۷۹	۳
۱۶/۰۴	۴/۷۱	۰/۰۰۰	۲/۳۷۴	۱۰/۳۷۹	۱
۱۰/۶۶	-۰/۶۶	۰/۰۹۵	۲/۳۷۴	۵/۰۰۰	۳
۱۱/۰۴	-۰/۲۹	۰/۰۶۶	۲/۳۷۴	۵/۳۷۹	۱
۰/۶۶	-۱۰/۶۶	۰/۰۹۵	۲/۳۷۴	۵/۰۰۰	۲
تفسیر		معناداري	تفاوت میانگین‌ها		مقایسه
گروه ۱ و ۲		گروه ۲ تردید بالاتری را نسبت به گروه ۱ گزارش کرده است	۰/۰۰۰	-۱۰/۳۷۹	گروه ۱ و ۲
گروه ۱ و ۳		تفاوت معنادار نیست اما نزدیک به معناداری است	۰/۰۶۶	-۵/۳۷۹	گروه ۱ و ۳
گروه ۲ و ۳		تفاوت نسبتاً نزدیک اما معنادار نیست	۰/۰۹۵	۵	گروه ۲ و ۳
Subset for alpha = 0.05					گروه
۲		۱		تعداد	
		۸۱/۹۰		۲۹	۱
۸۷/۲۸		۸۷/۲۸		۲۹	۲
۹۲/۲۸				۲۹	۳
۰/۰۹۵		۰/۰۶۶			معناداري

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی نقش ناهماهنگی شناختی در گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخت؛ گسستی که می‌تواند به کاهش کیفیت حسابرسی منجر شود. نتایج حاصل از آزمایش رفتاری نشان داد که حسابرسان حتی در صورت برخورداری از سطح بالای تردید حرفه‌ای، ممکن است در عمل تصمیماتی اتخاذ کنند که با قضاوت اولیه‌شان هم‌راستا نیست. این ناهم‌راستایی زمانی تشدید می‌شود که فرد در معرض ناهماهنگی شناختی قرار گیرد؛ حالتی که در آن تعارض میان باورهای درونی و الزامات یا فشارهای بیرونی، به بروز تنش روانی و تصمیم‌گیری‌هایی مغایر با قضاوت حرفه‌ای می‌انجامد.

یافته‌ها نشان داد که ناهماهنگی شناختی نه تنها به گسست میان قضاوت و اقدام دامن می‌زند، بلکه می‌تواند به تضعیف تدریجی سطح کلی تردید حرفه‌ای منجر شود. به عبارت دیگر، زمانی که

حسابرسان نمی‌توانند مطابق با قضاوت‌های حرفه‌ای خود عمل کنند، برای کاهش تنش روانی ناشی از ناهماهنگی، سطح درک‌شده تردید حرفه‌ای خود را مجدداً ارزیابی کرده و حتی آن را بالاتر از میزان واقعی تصور می‌کنند. این فرایند می‌تواند پیامدهای بلندمدتی برای ادراک حرفه‌ای، قضاوت اخلاقی و کیفیت حسابرسی داشته باشد.

این پژوهش با تمرکز بر مکانیزم روان‌شناختی ناهماهنگی شناختی، به غنای مدل‌های رفتاری در حسابرسی کمک می‌کند و پیچیدگی‌های رابطه قضاوت و اقدام را در چارچوب مدل تردید حرفه‌ای نلسون (۲۰۰۹) تا حدودی روشن می‌سازد. از منظر تجربی نیز، بهره‌گیری از سازوکار انکار مسئولیت در طراحی آزمایش، امکان جداسازی دقیق اثر ناهماهنگی شناختی از سایر عوامل مخدوش‌کننده را فراهم ساخت و اعتبار درونی یافته‌ها را تقویت کرد.

براساس فرضیه اول، زمانی که حسابرسان بین قضاوت‌های سطح بالای مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات ضعیف‌تر (کم‌تردیدتر) خود دچار ناهماهنگی می‌شوند، به‌منظور کاهش تنش روانی ناشی از ناهماهنگی شناختی، نگرش خود را نسبت به اقداماتشان تغییر می‌دهند و آن‌ها را در ذهن، در سطح بالاتری از نظر تردید حرفه‌ای ارزیابی می‌کنند. این نتیجه تأییدی است بر نظریه ناهماهنگی شناختی فستینگر (۱۹۵۷) که بیان می‌دارد افراد هنگام مواجهه با تضاد بین رفتار و باور، یکی از این دو را تغییر می‌دهند تا هماهنگی ذهنی بدست آورند. همچنین نشان می‌دهد که ارزیابی حسابرسان از تردید حرفه‌ای، ثابت یا عینی نیست، بلکه می‌تواند تحت تأثیر فرایندهای دفاع روانی قرار گیرد. براساس این نتایج سیستم‌های ارزیابی عملکرد باید به این موضوع توجه کنند که خودارزیابی حسابرسان می‌تواند دستخوش سوگیری قرار گیرد و لزوماً بازتابی واقعی از کیفیت تصمیم‌گیری یا تردید حرفه‌ای آن‌ها نیست. در نتیجه نیاز به طراحی مکانیزم‌های بازخورد عینی و نظارت مستقل بر فرآیند حسابرسی وجود دارد تا این تحریف‌های شناختی اصلاح شود. براساس فرضیه دوم، حسابرسان برای کاستن از ناهماهنگی بین قضاوت و اقدام، برداشت خود از ریسک را دست‌کاری کرده و آن را پایین‌تر از میزان واقعی گزارش می‌کنند. این یافته مؤید آن است که ناهماهنگی شناختی می‌تواند نه‌فقط نگرش به عمل، بلکه ادراک از متغیرهای کلیدی در محیط کاری (مثل ریسک) را هم تغییر دهد. در نتیجه نظریه‌های قضاوت حرفه‌ای باید نقش ناهماهنگی شناختی را به‌عنوان یک مؤلفه میانجی در شکل‌گیری ادراک ریسک لحاظ کنند. در عمل، این تغییر ادراک می‌تواند منجر به ناکافی بودن روش‌ها و آزمون‌های حسابرسی شود و کیفیت فرآیند ارزیابی ریسک را تضعیف کند. بنابراین تأکید بر ارزیابی‌های تیمی و بازنگری توسط سطوح ارشدتر برای خنثی‌سازی اثر ناهماهنگی شناختی ضروری است.

براساس فرضیه سوم، در شرایطی که حسابرسان بتوانند مسئولیت عملکرد ضعیف خود را انکار کنند (مثلاً بگویند «دستور از بالا بود» یا «محدودیت زمانی داشتیم»)، شدت ناهماهنگی شناختی کمتری را تجربه می‌کنند. این انکار مسئولیت به‌عنوان یک سازوکار دفاعی می‌تواند فشار روانی ناشی از تضاد قضاوت و اقدام را کاهش دهد. بنابراین چارچوب‌های رفتاری در حسابرسی باید نقش متغیرهای موقعیتی مانند پاسخگویی و تخصیص مسئولیت را در ایجاد یا کاهش

ناماهنگی شناختی لحاظ کنند. اگر سیستم‌های کنترل کیفیت به‌گونه‌ای طراحی شده باشند که به حساب‌رسان امکان انکار مسئولیت بدهند، ممکن است این مسأله به کاهش انگیزه در جهت بهبود رفتار حرفه‌ای منجر شود. باید مسئولیت‌پذیری شفاف و مشخص برای هر عضو تیم تعریف شود تا هر کس مستقیماً پاسخگوی اقدامات خود باشد.

براساس فرضیه چهارم، حساب‌رسانی که دچار ناهماهنگی شناختی شده‌اند، در راستای کاهش آن، نگرش خود را اصلاح می‌کنند و در نتیجه، سطح کلی تردید حرفه‌ای خود را اغراق‌آمیز و بیش از حد واقعی برآورد می‌نمایند. این یافته نشان‌دهنده یک تحریف ادراکی و شناختی است که بر خودارزیابی افراد سایه می‌افکند. تردید حرفه‌ای نه تنها یک صفت یا مهارت پایدار نیست، بلکه می‌تواند دستخوش سازوکارهای دفاعی و سوگیری‌های پسینی شود. بنابراین نهادهای نظارتی باید از روش‌های مبتنی بر شواهد رفتاری (مثلاً بررسی شواهد جمع‌آوری شده، نوع آزمون‌ها، و تحلیل تصمیم‌گیری‌ها) برای ارزیابی تردید حرفه‌ای بهره ببرند.

این یافته‌ها با پژوهش‌های خارجی مانند نلسون (۲۰۰۹)، زو و یانگ (۲۰۲۳) و (۲۰۲۵)، و کورام و همکاران (۲۰۰۴) همسو است، که نشان می‌دهند فشارهای محیطی و سازمانی می‌توانند گسست میان قضاوت و اقدام را ایجاد کنند. همچنین، نتایج این پژوهش با یافته‌های مطالعات رفتاری داخلی اخیر هم‌راستا است. به‌طور خاص، هادیان و رضازاده (۱۴۰۴) با تکیه بر نظریه ذهن و علوم اعصاب شناختی نشان می‌دهند که تردید حرفه‌ای حساب‌رسان به شدت تحت تأثیر فرایندهای شناختی و ادراک حالات ذهنی دیگران قرار دارد. یافته‌های پژوهش حاضر این دیدگاه را تکمیل می‌کند و نشان می‌دهد که حتی زمانی که این فرایندهای شناختی منجر به قضاوتی صحیح می‌شوند، ناهماهنگی شناختی می‌تواند مانع از ترجمه این قضاوت به اقدام حرفه‌ای شود. بدین ترتیب، پژوهش حاضر بعد رفتاری و پسینی تردید حرفه‌ای را به چارچوب‌های شناختی مطرح‌شده در پژوهش‌های اخیر می‌افزاید. همچنین، نتایج با مطالعات داخلی مانند کهن‌دل و دعائی (۱۴۰۲) و جعفری و همکاران (۱۴۰۲) هم‌راستا است و بر اهمیت نقش سازوکارهای روان‌شناختی، به‌ویژه ناهماهنگی شناختی، در کاهش تردید حرفه‌ای تأکید می‌کند. با این حال، این پژوهش اولین مطالعه‌ای است که به‌طور مستقیم اثر ناهماهنگی شناختی بر شکاف رفتاری میان قضاوت و اقدام حساب‌رسان را بررسی کرده است، در حالی که مطالعات پیشین تنها به اثر فشارهای محیطی یا نقش ویژگی‌های فردی در تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند. به علاوه یافته‌های این پژوهش مکمل نتایج عارف‌منش و صفاری (۱۴۰۴) است. در حالی که آنان نشان می‌دهند سرمایه روان‌شناختی و تجربه حساب‌رسان کیفیت قضاوت حرفه‌ای را ارتقا می‌دهد، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حتی در شرایط برخورداری از قضاوت‌های باکیفیت، ناهماهنگی شناختی می‌تواند مانع از تحقق عملی تردید حرفه‌ای در مرحله اقدام شود. نتایج این پژوهش با چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای ارائه‌شده توسط سیدزاده و همکاران (۱۴۰۴) سازگار است؛ با این تفاوت که پژوهش حاضر، سازوکار روان‌شناختی ناهماهنگی شناختی را به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی تبیین‌کننده عدم تحقق عملی مؤلفه‌های این چارچوب معرفی می‌کند.

نتایج پژوهش لزوم طراحی مداخلاتی را نشان می‌دهد که به کاهش شکاف میان قضاوت و اقدام کمک کنند از جمله برنامه‌های آموزشی با تمرکز بر فشارهای روان‌شناختی و محیطی، راهبردهای مدیریت تعارض در موقعیت‌های پریسک و تقویت فرهنگ اخلاقی در سازمان‌های حسابرسی. پژوهش حاضر گرچه با استفاده از سناریوهای شبیه‌سازی شده و نمونه‌گیری محدود انجام شد، اما گامی در جهت شناسایی یکی از عوامل روان‌شناختی کلیدی در کاهش اثربخشی تردید حرفه‌ای است. پیشنهاد می‌شود مطالعات آتی، تأثیر ناهماهنگی شناختی را در محیط‌های واقعی حسابرسی و با لحاظ متغیرهای تعدیل‌گر مانند جو اخلاقی، تعارض نقش یا ویژگی‌های شخصیتی، بررسی نمایند. در مجموع، این پژوهش روشن می‌سازد که ناهماهنگی شناختی می‌تواند یکی از علل پنهان ضعف در عملکرد حرفه‌ای باشد، حتی در شرایطی که تردید حرفه‌ای در ظاهر وجود دارد. در واقع ناهماهنگی شناختی در حسابرسی واقعی است، پیامدهای رفتاری دارد و بر برداشت‌ها، نگرش‌ها و تصمیم‌ها تأثیر می‌گذارد. قضاوت حرفه‌ای صرفاً نشان‌دهنده اقدام نهایی نیست؛ باید شکاف میان قضاوت و عمل را شناخت و مدیریت کرد. راه‌حل صرفاً آموزش تردید حرفه‌ای نیست، بلکه باید بر مدیریت فشارهای محیطی، تقویت پاسخگویی فردی و جلوگیری از سازوکارهای تحریف ادراکی تمرکز کرد.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش: نویسنده اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده است.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسنده این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی: این پژوهش هیچ حمایت مالی خاصی از سوی سازمان‌های عمومی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

سپاسگزاری: از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود. همچنین نویسنده از تمامی شرکت‌کنندگان در این مطالعه سپاسگزاری می‌کند.

منابع

اسدی، فاطمه؛ حسینی، سید حسین؛ همتی، بهرام و بنی‌مهد، بهمن. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر قالب‌بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۵(۲)، ۶۲-۲۹.

بخشی، مجید؛ اذین فر، کاوه و نبوی چاشمی، سیدعلی. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱ (۴۳)، ۶۷-۸۰.

پرندین، کاوه؛ تاکی، عبدالله و مدینه، سید محسن. (۱۴۰۲). تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف بااهمیت باتاکید بر نظریه شناخت اجتماعی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۱)،

۱۶۱-۱۸۰.

جعفری، محبوبه؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). اثر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۵ (۲)، ۱-۳۳.

رجبعلی‌زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا و باقرپور ولاشانی، محمدعلی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲)، ۱۹۲-۱۷۳.

رخشی، مریم؛ آذین‌فر، کاوه و نبوی چاشمی، علی. (۱۴۰۰). فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها-کیفیت حسابرسی: مطالعه موردی موسسات حسابرسی کوچک و متوسط. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۳ (۵۰)، ۱۷۳-۲۰۶.

رؤیایی، رمضانعلی؛ یعقوب‌نژاد، احمد و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶ (۲۲)، ۶۷-۹۵.

ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵ (۵۸)، ۵-۲۸.

سلیمی، پیام؛ عرب زاده، میثم؛ علی پور، محمد؛ پناهیان، حسین و صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۳). ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴ (۱۶)، ۱۵۰-۱۷۳.

سیدزاده کوه‌کمر، سید احمد؛ علی نژاد سارو کلائی، مهدی؛ فضل زاده، علیرضا و زینالی، مهدی. (۱۴۰۴). الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از تحلیل دلفی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲ (۱)، ۱۹۸-۲۲۳.

شیراوزن، هانی و فخاری، حسین. (۱۴۰۳). تقلیل منیت، تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان قضایی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۲)، ۳۱۴-۲۹۰.

صفاجو، محسن و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۳). تردید حرفه‌ای، ابعاد خلاقیت فردی و قضاوت حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۶ (۳)، ۷۸-۵۷.

صفی‌خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین و اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب‌کار و قضاوت حسابرس. دانش حسابداری، ۱۳ (۴۸)، ۸۲-۵۹.

عارف‌منش، زهره و صفاری، حمیده. (۱۴۰۴). تاثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای: نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵ (۱۸)، ۱۰۸-۱۳۳.

کهن‌دل، زهرا و دعائی، میثم. (۱۴۰۲). نقش سوگیری‌های احساسی دگرگون‌گریزی، زیان‌گریزی، سوگیری رفتاری نماگری و سوگیری ناهماهنگی شناختی روی اشتباهات حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵ (۵۸)، ۱۹۹-۲۱۸.

واسعی چهارمحالی، مهدی؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی

اولین حسابرسی برای مشتریان جدید. حسابداری سلامت، ۷ (۲)، ۸۲-۱۰۳.
 ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کریمی، شبنم. (۱۳۹۶) طراحی مدل تحلیل تفسیری-
 ساختاری عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. حسابداری ارزشی و رفتاری. ۲ (۴)، ۲۱۵-
 ۲۴۶.

هادیان، سید امین و رضازاده، جواد. (۱۴۰۴). نظریه ذهن، تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت
 حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲ (۴)، ۸۲۱-۸۴۴.
 هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵).
 بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری،
 ۶ (۴)، ۱۲۳-۱۴۸.

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

Agustina, F. Nurkholis, N. & Rusydi, M. (2021). Auditors' professional skepticism and fraud detection. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 10(4), 275–287. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v10i4.1214>

Al-Qatamin, K. I. (2020). The impact of time pressure on the audit quality: A case study in Jordan. *Journal of Business and Management*, 22(1), 08-16. <https://www.iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol22-issue1/Series-5/B2201050816.pdf>

Arefmanesh, Z. & Saffari, H. (2025). The effect of auditors' psychological capital and experience on the quality of professional judgment and decision-making: the moderating role of professional skepticism. *Professional Auditing Research*, 5(18), 108-133. (In Persian) <https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2047597.1365>.

Aronson, E. (1968). *Dissonance theory: Progress and problems*. Rand-McNally.

Asadi, F. Hosseini, S. H. Hemmati, B. & Banimahd, B. (2023). Investigating the Effect of Framing And Independence On Audit Judgment With Professional Skepticism As A Moderating Variable. *Journal of Accounting Advances*, 15(2), 180-210. (In Persian) <https://doi.org/10.22099/jaa.2024.48267.2367>

Asare, S. K. Trompeter, G. M. & Wright, A. M. (2000). The effect of accountability and time budgets on auditors' testing strategies. *Contemporary Accounting Research*, 17(4), 539–560. <https://doi.org/10.1506/F1EG-9EJG-DJ0B-JD32>

Bakhshi, M. Azinfar, K. & Nabavi Chashmi, S. A. (2022). Investigating the effect of auditor time pressure on audit quality and profit quality with emphasis on the moderating role of auditors' work stress. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43), 67-80. (In Persian) https://www.jmaak.ir/article_19976.html?lang=fa

Bennett, G. B. & Hatfield, R. C. (2013). The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence. *The Accounting Review*, 88(1), 31–50. <https://doi.org/10.2308/accr-50286>

Brazel, J. F. Jackson, B. Schaefer, T. J. & Stewart, B. W. (2016). The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, 91(6), 1577–1599. <https://doi.org/10.2308/accr-51448>

Brehm, J. W. (1956). Postdecision changes in the desirability of alternatives. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 52(3), 384–389. <https://doi.org/10.1037/h0041006>

Brown, T. J. (2014). Advantageous comparison and rationalization of earnings management.

Journal of Accounting Research, 52(4), 849–876. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12054>

Carpenter, T. D. Durtschi, C. & Gaynor, L. M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 1–21. <https://doi.org/10.2308/iace.2011.26.1.1>

Chen, Y. H. Wang, K. J. & Liu, S. H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? A quantitative model. *Sustainability*, 15(2), 1547. <https://doi.org/10.3390/su15021547>

Cilliers, S. (2023). Emotional intelligence as a key driver of the formation of professional scepticism in auditors. *South African Journal of Business Management*, 54(1), a3732. <https://doi.org/10.4102/sajbm.v54i1.3654>

Cooper, J. & Fazio, R. H. (1984). A new look at dissonance theory. *Advances in Experimental Social Psychology*, 17, 229–266. [https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60121-5](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60121-5)

Cooper, J. Zanna, M. P. & Taves, P. A. (1978). Arousal as a necessary condition for attitude change following induced compliance. *Journal of Personality and Social Psychology*, 36(10), 1101–1106. <https://doi.org/10.1037//0022-3514.36.10.1101>

Coram, P. Ng, J. & Woodliff, D. R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 159-167. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.159>

Ekayanti, A. A. Arifuddin, Z. & Nohong, M. (2024). The Influence of Locus of Control, Audit Structure, and Professional Skepticism on Auditor Performance. *Evolutionary Studies in Imaginative Culture*, 8(2), S4-1559–1570. <http://esiculture.com/index.php/esiculture/article/view/2820>

Feng, M. & Li, C. (2014). Are auditors professionally skeptical? Evidence from auditors' going-concern opinions and management earnings forecasts. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1061–1085. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12064>

Festinger, L. & Carlsmith, V. (1959). Cognitive consequences of forced compliance. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 58(2), 203–210. <https://doi.org/10.1037/h0041593>

Festinger, L. (1957). A theory of cognitive dissonance. Row Peterson. https://archive.org/stream/FestingerLeonATheoryOfCognitiveDissonance1968StanfordUniversityPress/Festinger%2C%20Leon%20-%20A%20theory%20of%20cognitive%20dissonance%20%281968%2C%20Stanford%20University%20Press%29_djvu.txt

Frederick, S. (2005). Cognitive reflection and decision making. *The Journal of Economic Perspectives*, 19(4), 25–42. <https://doi.org/10.1257/089533005775196732>

Goethals, G. R. Cooper, J. & Naficy, A. (1979). Role of foreseen, foreseeable, unforeseeable behavioral consequences in the arousal of cognitive dissonance. *Journal of Personality and Social Psychology*, 37(7), 1179–1185. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.37.7.1179>

Gosling, P. Denizeau, M. & Oberlé, D. (2006). Denial of responsibility: A new mode of dissonance reduction. *Journal of Personality and Social Psychology*, 90(5), 722–733. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.90.5.722>

Hadiyan, S. A. & Rezazadeh, J. (2025). Theory of Mind, Auditor Professional Skepticism, and Audit Quality. *Accounting and Auditing Review*, 32(4), 821-844. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2025.394076.1009094>. (In Persian).

Hardies, K. Janssen, S. Vanstraelen, A. & Zehms, K. M. (2025). Using field-based evidence to understand the antecedents to auditors' skeptical actions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 44(1), 105-135. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-141>

Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S., & Zehms, K. (2020). Auditors' professional

skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions (Working Paper No. 201805). Foundation for Auditing Research. <chrome-extension://efaidnbmninnibicajpcgclefindmkaj/https://foundationforauditingresearch.org/wpcontent/uploads/2025/05/2020-12-05-far-wphardies2016b05full.pdf>

Harding, N. & Trotman, K. T. (2011). Enhancing professional skepticism via the fraud brainstorming discussion outcomes. School of Accounting Australian School of Business, The University of New South Wales.

Hormozi, S., Nikoomaram, H., Royae, R. & Rahnama Roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 123-148. doi: 10.22051/jera.2017.2627 (In Persian).

Jafari, M. Pourheidari, O. & Khodamipour, A. (2023). The Effect of Perspective-taking and Incentives on Auditors' Professional Skepticism. *Journal of Accounting Advances*, 15(2), 1-33. (In Persian) <https://doi.org/10.22099/jaa.2023.48291.2368>

Karahan, A. (2022). The relationship between personality traits and professional skepticism traits of independent auditors. *The World of Accounting Science*, 24(2), 261-286. <https://doi.org/10.31460/mbdd.835045>

Kohandel, Z. & Doaei, M. (2023). The role of Emotional Status quo & Loss Aversion Biases, Behavioral Representative Bias, and Cognitive Dissonance Bias on Auditors' Errors. *Accounting and Auditing Research*, 15(58), 199-218. (In Persian) https://www.iaaar.com/article_179303.html?lang=en

Libby, R., Bloomfield, R. and Nelson, M. (2002). Experimental Research in Financial Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27 : 775-810. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00011-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00011-3)

Linder, D. E. Cooper, J. & Jones, E. E. (1967). Decision freedom as a determinant of the role of incentive magnitude in attitude change. *Journal of Personality and Social Psychology*, 6(3), 245-254. <https://doi.org/10.1037/h0021220>

Losch, E. & Cacioppo, J. T. (1990). Cognitive dissonance may enhance sympathetic tonus, but attitudes are changed to reduce negative affect rather than arousal. *Journal of Experimental Social Psychology*, 26(4), 289-304. [https://doi.org/10.1016/0022-1031\(90\)90040-S](https://doi.org/10.1016/0022-1031(90)90040-S)

McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285. <https://www.jstor.org/stable/2491150>

Messier, W. F. Kachelmeier, J. & Jensen, L. (2001). An experimental assessment of recent professional developments in nonstatistical audit sampling guidance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 81-96. <https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.1.81>

Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1-34. <https://doi.org/10.2308/AUD.2009.28.2.1>

Parandin, K., Taki, A. & Madineh, S. M. (2023). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of the Risk of Material Misstatement with Emphasis on Social Cognition Theory. *Empirical Research in Accounting*, 13(1), 161-180. doi: 10.22051/jera.2023.40968.3028 (In Persian).

Rajab Ali Zadeh, J. Hesarzadeh, R. & Bagher Pour, M. A. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism with Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. (In Persian) <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2016.58465>

Rakhshi, M. Azinfar, K. & Nabavi Chashmi, S. A. (2021). Examine the pressures and ethical

dilemmas in the audit conflict on cost and quality: A case study of small and medium-sized audit institutions. *Financial Accounting Research Journal*, 13(50), 173-206. (In Persian) <https://sid.ir/paper/408663/fa>

Ramadhany, A. A., Erlina, E., Sadalia, I., & Fachrudin, K. A. (2025). Enhancing Fraud Detection Performance: The Interplay of Red Flag Awareness, Self-Efficacy, and Professional Skepticism. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(6), 301-318. <https://doi.org/10.3390/jrfm18060301>

Ricci, M. A. & Rimkus, D. (2025). Inconsistent responses to uncooperative client manager behavior: When auditors' judgments and actions diverge. *Accounting, Organizations and Society*, 114, 101593. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2025.101593>

Royai, R. A. Yaghoobnejad, A. & Azinfar, K. (2014). The relationship professional skepticism and professional judgment of independent auditors. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(22), 95-67. (In Persian) https://journals.iau.ir/article_510515.html

Safajoo, M. & Pourzamani, Z. (2024). Professional skepticism, dimensions of individual creativity and auditors' judgment. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(3), 78-57. (In Persian) <https://doi.org/10.30495/FAAR.1403.1073516>

Safikhani, R. Safarzadeh, M. H. & Asna Ashari, H. (2022). A Review of Relation between Professional Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82. (In Persian) https://jak.uk.ac.ir/article_3013.html

Salimi, P. Arabzadeh, M. Alipour, M. Panahian, H. & Safari Gerayli, M. (2024). Providing a framework for auditors' professional skepticism with the approach of the theory of planned behavior. *Professional Auditing Research*, 4(16), 150-173. (In Persian) <https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2021240.1279>

Samagaio, A. Francisco, P. M. Felício, T. & Verga Matos, P. (2025). The relationship between time pressure, ethical culture and audit quality, *Management Decision*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MD-04-2024-0870>

Seyedzadeh Koh Kamar, S. A. , Alinezhad Sarokolaei, M. , Fazlzadeh, A. and Zeynali, M. (2025). A Conceptual Model of Professional Skepticism in Auditors: A Delphi Analysis. *Accounting and Auditing Review*, 32(1), 198-223. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.379887.1008986>. (In Persian).

Shirowzhan, H. & Fakhari, H. (2024). Ego Depletion, Professional Skepticism, and Decision-making Quality in Forensic Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 31(2), 290-314. (In Persian). <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.371846.1008909>

Sorensen, K. & Ortegren, M. (2021). The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 32(2), 39-51. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22484>

Sotoudeh, M. Pourheidari, O. & Khodamipour, A. (2023). The Effect of Job Pressure and Professional Skepticism on Auditor's Judgment. *Accounting and Auditing Research*, 15(58), 5-28. (In Persian) https://www.iaaaar.com/article_179244.html

Steele, C. M. (1988). The psychology of self-affirmation: Sustaining the integrity of the self. *Advances in Experimental Social Psychology*, 21, 261-302. [https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60229-4](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60229-4)

Stone, J. & Cooper, J. (2001). A self-standards model of cognitive dissonance. *Journal of Experimental Social Psychology*, 37(3), 228-243. <https://doi.org/10.1006/jesp.2000.1446>

Turner, C. W. (2001). Accountability demands and the auditor's evidence search strategy:

The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research*, 39(3), 683–706. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00034>

Valiyan, H., Abdoli, M R., Karimi, S. (2018). Design of Interpretative-Structural Analysis Model (ISM) Factors Affecting Auditor's Professional Skepticism. *Value and Behavioral Accounting*. 2 (4), 215-246. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-342-fa.html> (In Persian).

Vasaei Chaharmahali, M. Valian, H. Abdoli, M. R. & Safari Gerayli, M. (2018). Investigating the Effect of Auditors' Work Stress on Audit Quality by Emphasizing the Moderating Role of Initial Audit Engagement for New Clients. *Health Accounting*, 7(2), 82–103. (In Persian) <https://doi.org/10.30476/JHA.2019.67959.1178>

Wilks, T. J. (2002). Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. *The Accounting Review*, 77(1), 51–71. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.1.51>

Xu, G., & Yang, C. (2025). It Doesn't Make Sense: Professional Skepticism As Sensemaking. *Current Issues in Auditing*, 19(1), 10-15. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2024-1>

Xu, G., Yang, C., & Fukofuka, P. T. (2023). Professional skepticism in practice: An analysis of auditors' stories. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(4), 157-178. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-043>

Zanna, M. P., & Cooper, J. (1974). Dissonance and the pill: An attribution approach to studying the arousal properties of dissonance. *Journal of Personality and Social Psychology*, 29(5), 703–709. <https://doi.org/10.1037/h0036651>.

1. Nelson
2. Carpenter, Durtschi & Gaynor,
3. Harding & Trotman
4. Xu, Yang & Fukofuka
5. Xu & Yang
6. Hardies, Vanstraelen, Janssen & Zehms
7. Karahan
8. Chen, Wang & Liu
9. Cilliers
10. Muterera, Ghani & Knechel
11. Ekayanti, Arifuddin & Nohong
12. Hardies, Janssen, Vanstraelen & Zehms
13. Feng & Li
14. Ricci & Rimkus
15. Coram, Ng & Woodliff
16. Al-Qatamin
17. Samagaio, Francisco, Felício & Verga Matos
18. Agustina, Nurkholis & Rusydi
19. McDaniel
20. Asare, Trompeter & Wright
21. Brazel, Jackson, Schaefer & Stewart
22. Wilks
23. Turner
24. Bennett & Hatfield
25. Messier, Kachelmeier & Jensen
26. Festinger
27. Cooper & Fazio
28. Zanna & Cooper
29. Losch & Cacioppo
30. Festinger & Carlsmith
31. Brehm
32. Steele
33. Aronson
34. Stone & Cooper
35. Sorensen & Ortegren
36. Gosling, Denizeau & Oberlé
37. Cooper, Zanna & Taves
38. Libby, Bloomfield & Nelson
39. Brown
40. Frederick
41. Linder, Cooper & Jones
42. Goethals, Cooper & Naficy

