



## بررسی تأثیر قالب بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای

فاطمه اسدی<sup>۱</sup>، سید حسین حسینی<sup>۲\*</sup>، بهرام همتی<sup>۳</sup>، بهمن بنی مهد<sup>۴</sup>

**چکیده:** سوگیری‌ها می‌توانند در قضاوت حسابرسی، آثار مخربی به همراه داشته باشند. سوگیری قالب‌بندی یکی از انواع سوگیری‌های شناختی است که می‌تواند بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیرگذار باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر قالب‌بندی و استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی است. همچنین، در این پژوهش از تردید حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی هستند. این پژوهش، یک نوع تحقیق رفتاری است و هدف آن کاربردی می‌باشد. به لحاظ ماهیت و روش، توصیفی/پیمایشی است. نمونه آماری به‌صورت تصادفی به تعداد ۴۲۰ نفر و مربوط به سال ۱۴۰۰ است. گردآوری داده‌ها از طریق ابزار پرسشنامه صورت گرفته و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌بازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار اس پی اس اس، صورت گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد و تأثیر استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی مثبت و معنادار است. همچنین، تردید حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر، می‌تواند ارتباط بین متغیرهای قالب‌بندی و استقلال را با قضاوت حسابرسی تعدیل کند. اهمیت یافته‌های پژوهش حاضر در این است که، جامعه حسابرسان از آثار منفی و مخرب سوگیری قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی، آگاهی می‌یابند.

**کلید واژه‌ها:** قضاوت حسابرسی، سوگیری، قالب‌بندی، استقلال، تردید حرفه‌ای.

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران Fatemehasadi422@gmail.com
۲. استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول) Hossein.Hosseini@kiaa.ac.ir
۳. استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران Hemmati\_b@yahoo.com
۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران dr.banimahd@gmail.com

دریافت: اصلاحات نهایی: پذیرش:

## ۱. مقدمه

قضاوت حسابرسی<sup>۱</sup> به فرآیند تصمیم‌گیری در طول حسابرسی اشاره دارد که شامل تجزیه و تحلیل و ارزیابی شواهد، برای اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی<sup>۲</sup> یک سازمان می‌باشد (مولیان‌دینی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳). به اعتقاد حسیوآن، بوکیت و رینی<sup>۴</sup> (۲۰۲۲) قضاوت حسابرسی، ملاحظات ذهنی حسابرس است که به درک فردی حسابرس، از یک موقعیت بستگی دارد. از آنجایی که، قضاوت حسابرسی و تصمیمات اتخاذشده توسط حسابرس، تأثیر زیادی بر تصمیم‌گیری کاربران دارد، باید به درستی انجام گیرد تا برای طرف‌های ذینفع در گزارش، مضر نباشد (حسیوآن، بوکیت و رینی، ۲۰۲۲). اما به دلیل اینکه، تمایلات ذهنی اشخاص می‌تواند به‌طور ناخودآگاه و به‌میزان قابل توجهی بر نحوه تفسیر اطلاعات تأثیرگذار باشد (باب‌کوک و لئونزتین<sup>۵</sup>، ۱۹۹۷)، این احتمال وجود دارد که اشخاص در قضاوت‌های خود، به‌جای اینکه از شیوه‌های معمول تجزیه و تحلیل استفاده نکنند، به سوگیری‌های شناختی<sup>۶</sup> خود، اتکا کنند (گریگ و زیمباردو<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸). یکی از انواع سوگیری‌های شناختی، سوگیری قالب‌بندی<sup>۸</sup> است.

سوگیری قالب‌بندی، پدیده‌ای است که نشان می‌دهد در صورتی که اطلاعات، در رابطه با یک موضوع به شیوه‌های متفاوت ارائه شوند، تصمیم‌گیرندگان به روش‌های مختلفی به یک مشکل پاسخ می‌دهند (ایرواتی و سولیخاه<sup>۹</sup>، ۲۰۱۸؛ بونر<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۸). ارائه اطلاعات می‌تواند در دو قالب مثبت یا منفی صورت گیرد. در قالب‌بندی مثبت، شخص تمایل دارد با اجتناب از ریسک، تصمیم‌گیری کند درحالی که در قالب‌بندی منفی، شخص تمایل دارد تصمیمات پرخطرتری بگیرد (وولاندیتیا و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۳). با توجه به اینکه شرکت‌های صاحب‌کار به اهمیت کار حسابرسان مستقل واقف هستند، امکان دارد شواهدی را که به حسابرسان ارائه می‌کنند، طوری شکل بدهند که آنها را به اهداف مورد انتظار خود برساند (شاننتو<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۹). از این‌رو، قضاوت حسابرسان تحت تأثیر زبان مورد استفاده قرار می‌گیرد. به‌بیانی دیگر، نحوه ارائه اطلاعات به حسابرسان، بر قضاوت آنها تأثیرگذار است (ایرواتی و سولیخاه، ۲۰۱۸). بنابراین، حتی اگر افراد تلاش بکنند که منصف و بی‌طرف باشند، امکان دارد به‌طور ناخواسته تحت تأثیر سوگیری‌ها قرار گیرند (باب‌کوک و لئونزتین، ۱۹۹۷). به گفته تورسکی و کاهنمن<sup>۱۳</sup> (۱۹۷۴)، سوگیری‌ها می‌توانند منجر به اشتباه در قضاوت شوند. از آنجایی که اشتباه و خطا در قضاوت حرفه‌ای حسابرس می‌تواند آثار مخربی بر طرف‌های مختلف داشته باشد (حسیوآن، بوکیت و رینی، ۲۰۲۲)، لذا، بررسی تأثیر سوگیری قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی، همچنین ارائه راهکاری جهت کاهش آثار منفی این سوگیری بر کیفیت قضاوت

حسابرسی، هدف اصلی پژوهش حاضر می‌باشد.

از سوی دیگر، حسابرسان باید در انجام وظایف خود، حرفه‌ای و مستقل باشند (انی و مپ‌پانیوکی<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۰). باتوجه به این‌که، عدم استقلال حسابرسان از مدیریت صاحب‌کار، می‌تواند تهدیدی جدی بر کیفیت قضاوت حسابرسی باشد، بررسی تأثیر استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی، هنوز هم امری ضروری به‌نظر می‌رسد. بنابراین، هدف دیگر این پژوهش، بررسی تأثیر استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی می‌باشد. برای دستیابی به اهداف فوق، ابتدا تأثیر قالب‌بندی و استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی بررسی می‌شود. سپس، تأثیر تردید حرفه‌ای<sup>۱۵</sup> به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر جهت کاهش اثرات منفی سوگیری قالب‌بندی و افزایش اثرات مثبت استقلال، بر کیفیت قضاوت حسابرسی، مورد بررسی قرار خواهد گرفت. به‌گفته (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶؛ بارون و کنی<sup>۱۶</sup>، ۱۹۸۶) متغیر تعدیل‌گر، متغیری است که مقدار و یا جهت همبستگی متغیرهای وابسته و مستقل را تحت تأثیر قرار می‌دهد. تردید حرفه‌ای، متغیری است که می‌تواند به‌عنوان تعدیل‌گر کیفیت قضاوت حسابرسی را افزایش دهد (رنجبریان، رضایی، عبدی و پاک‌مرام، ۱۳۹۹). لذا به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در این پژوهش به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر، بر این مبنا است که می‌تواند بر رابطه بین متغیر قالب‌بندی و استقلال با کیفیت قضاوت حسابرسی، تاثیرگذار باشد. اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر، دراین است که سوگیری‌ها نه تنها می‌توانند به‌طور ناخواسته قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهند، بلکه بر فرآیند تصمیم‌گیری اشخاص ثالث نیز تاثیرگذار خواهند بود (ناپ و ناپ<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲). در پژوهش‌های خارجی، آثار عوامل متعددی بر قضاوت حسابرسی بررسی شده است. در پژوهش‌های (حسیب‌وآن، بوکیت و رینی، ۲۰۲۲؛ لادانا، سوناریو و سپریان‌تو<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۲؛ ایرواتی و سولیک‌خا، ۲۰۱۸؛ یولیانو و ولییو<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۹) از سوگیری قالب‌بندی، در پژوهش انی و مپ‌پانیوکی (۲۰۲۰)، از استقلال و پیچیدگی کار، در پژوهش یوناس و تریانی<sup>۲۰</sup> (۲۰۲۲)، از استقلال و شایستگی حسابرسان با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای، در پژوهش حسیب‌وآن، بوکیت و رینی (۲۰۲۲)، از سوگیری اثر هاله‌ای<sup>۲۱</sup> و تجربه حسابرسان و در پژوهش کلینمن و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۰)، از سوگیری دسترسی و محافظه‌کاری استفاده شده است. حسیب‌وآن، بوکیت و رینی (۲۰۲۲) معتقدند که سوگیری قالب‌بندی و هاله‌ای تأثیر منفی بر قضاوت حسابرسی دارد. لادانا، سوناریو و سپریان‌تو (۲۰۲۲) دریافتند که قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبتی دارند. حفیظاه، وحی‌یودی و آوارودی<sup>۲۳</sup> (۲۰۲۲) اعتقاد دارند که، استقلال بر قضاوت حسابرسی اثر مثبتی دارد. انی و مپ‌پانیوکی (۲۰۲۰) دریافتند که، استقلال بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبتی

دارد. یافته‌های سپتیمی و گودونو<sup>۲۴</sup>(۲۰۱۹) نشان‌گر این است که قالب‌بندی مثبت و منفی، می‌تواند بر تصمیم‌گیری حسابرس مؤثر باشد. سینگ و همکاران<sup>۲۵</sup>(۲۰۱۹) دریافتند که اثرات استقلال بر کیفیت حسابرسی مثبت است. یولیان و ولیو<sup>۲۶</sup>(۲۰۱۹) دریافتند که استقلال و قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی، تأثیرگذار است. ایرواتی و سولیکاه<sup>۲۷</sup>(۲۰۱۸) نشان دادند که قالب‌بندی تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسی دارند. در اکثر پژوهش‌های خارجی ذکر شده، به اثر متغیرهای تعدیل‌گر جهت کاهش آثار سوگیری‌ها در قضاوت حسابرسی، کم‌توجهی شده است. در پژوهش‌های داخلی نیز، سادات‌غفاری و عزیزمحمدی<sup>۲۸</sup>(۱۳۹۹) دریافتند که، درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت حسابرسی تأثیرگذار است. ابراهیمی و اسماعیل‌زاده<sup>۲۹</sup>(۱۳۹۴) با گردآوری مطالبی، بیان کردند که سوگیری‌ها می‌توانند بر قضاوت حسابرسی تأثیرگذار باشند.

باوجود اهمیت تأثیر سوگیری قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی، در پژوهش‌های داخلی، پژوهشگران انگشت‌شماری، فقط به گردآوری مطالبی در رابطه با تأثیر سوگیری‌ها بر قضاوت حسابرسی اکتفا کرده‌اند. در هیچ‌یک از پژوهش‌های خارجی نیز، تأثیر قالب‌بندی و استقلال با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای به‌طور همزمان بررسی نشده است. بنابراین، نوآوری پژوهش حاضر در بررسی تأثیر سوگیری قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی و استفاده از متغیر تردید حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر می‌باشد که باعث شناسایی رابطه و تأثیر سوگیری قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی خواهد شد. در ایران نیز همانند سایر کشورها، عدم توجه به آثار سوگیری قالب‌بندی می‌تواند کیفیت قضاوت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. به‌گونه‌ای که اگر حسابرسان فقط، باتوجه به قالب‌بندی اطلاعات دریافتی از دیگران، اظهارنظر کنند، تصمیم‌گیری‌های خود را براساس نظرات جانب‌دارانه سایرین، اتخاذ کرده‌اند. که این امر قابلیت اتکای گزارش‌های مالی انتشاریافته شرکت‌ها که، توسط حسابرسان بررسی و تأیید شده‌اند را، خدشه‌دار می‌کند. برای حل این مشکل، با توجه به بررسی‌های پژوهش حاضر، حسابرس باید در هنگام انجام وظایف حسابرسی، ماهیت مستقل خود را حفظ کرده و در کسب، تجزیه و تحلیل و درک اطلاعات، بدبینی کافی داشته باشد. به‌طوری‌که اطلاعات به‌دست‌آمده توسط حسابرس باید عاری از دخالت سایر اشخاص باشد تا قضاوت‌های حسابرسی بی‌طرفانه و قابل‌اتکا باشد. پژوهش حاضر می‌تواند برای حسابرسان و مؤسسات حسابرسی دارای اهمیت بالایی باشد. چراکه سوگیری‌ها می‌توانند علاوه بر قضاوت حسابرسان، بر فرآیند تصمیم‌گیری اشخاص ثالث نیز تأثیرگذار باشند. همچنین، با توجه به اینکه اطلاعات کافی در رابطه با تأثیر استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی و آثار تعدیل‌گری تردید

حرفه‌ای بین این دو مؤلفه وجود ندارد، پژوهش حاضر باعث پرکردن خلاءهای موجود در ادبیات حوزه قضاوت حسابرسی خواهد شد. با توجه به آنچه بیان شد، سؤال اصلی پژوهش حاضر آن است که، آیا حسابرسان در قضاوت خود، تحت تأثیر قالب‌بندی قرار می‌گیرند؟ و اینکه آیا تردید حرفه‌ای می‌تواند ارتباط بین قضاوت حسابرسی و متغیرهای قالب‌بندی و استقلال را تعدیل کند؟ در ادامه ابتدا، مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان خواهد شد. سپس، به روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش و در پایان به بحث و نتیجه‌گیری می‌پردازیم.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. قضاوت حسابرسی

قضاوت حسابرسی هنگام برخورد با عدم قطعیت‌ها و هنگامی که اطلاعات به‌دست آمده محدود می‌باشند، کاربرد دارد (انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). در واقع همه مراحل کار حسابرسی با قضاوت همراه است (یولیانا<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۸). نظریه پردازش اطلاعات انسانی<sup>۲۷</sup>، در مورد طرز تفکر انسان بحث می‌کند (میلر<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۶). نظریه پردازش اطلاعات انسانی را، می‌توان در قضاوت‌های حسابرسی درک کرد. اجرای مفهوم پردازش اطلاعات انسانی، بدین‌گونه است که نخست حسابرِس، اطلاعاتی را به‌عنوان ورودی از صاحب‌کار خود می‌گیرد سپس، اطلاعات را پردازش می‌کند. درنهایت، در مورد نتایج حسابرسی، قضاوت می‌کند (انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). از سوی دیگر، نظریه اسناد<sup>۲۹</sup> نیز با قضاوت سروکار دارد و نحوه رفتار حسابرِس را توضیح می‌دهد (سونبیر و همکاران<sup>۳۰</sup>، ۲۰۱۵؛ انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). نظریه اسناد، نظریه‌ای است که توسط هایدرا<sup>۳۱</sup> (۱۹۵۸) ارائه شده است. نظریه اسناد، رفتار یک فرد در یک رویداد را با شناخت علل آن توضیح می‌دهد. رفتار یک فرد می‌تواند ناشی از عوامل داخلی و خارجی باشد (آنگوسو و سابروتو<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۴؛ انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). از عوامل خارجی می‌توان به فشار محیطی و از عوامل درونی به نگرش‌ها، توانایی‌ها و مهارت‌ها اشاره کرد (آریانتو، وینارتو و ایرماداریانی<sup>۳۳</sup>، ۲۰۲۳؛ گوناوان و ایندارتو<sup>۳۴</sup>، ۲۰۲۲). توانایی حسابرِس در قضاوت را، زمانی که شواهد کسب‌شده توسط حسابرِس ناکافی می‌باشد، عوامل داخلی تعیین می‌کنند. این توانایی از طریق تلاش حسابرِس به‌دست می‌آید. مانند: حفظ استقلال و افزایش تردید حرفه‌ای (سونبیر، ۲۰۱۵؛ انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). از نظریه اسناد به‌طورگسترده در حسابرسی برای توضیح قضاوت حسابرِس استفاده می‌شود (دیوی و همکاران<sup>۳۵</sup>، ۲۰۲۰؛ سانتوسو، مووانه و لیزا<sup>۳۶</sup>، ۲۰۲۳).

## ۲-۲. قالب‌بندی

قالب‌بندی پدیده‌ای است که، به نحوه ارائه اطلاعات مربوط می‌شود (ایرواتی و سولپخاه، ۲۰۱۸). قالب‌بندی در قضاوت حسابرسی در مواردی دیده می‌شود که شرکت صاحب‌کار احتمالاً بخواهد مطلب را طوری بیان کند که بتواند بر قضاوت و اظهارنظر موسسه حسابرسی تأثیرگذار باشد (جمال و همکاران<sup>۳۷</sup>، ۱۹۹۵). قالب‌بندی اتخاذ شده توسط یک فرد می‌تواند در تصمیم‌گیری وی تأثیرگذار باشد و به دو صورت زیر صورت می‌گیرد: (یولیانا، ۲۰۱۸)

### ۲-۲-۱ قالب‌بندی مثبت

قالب‌بندی مثبت تداعی‌کننده سود و منفعت است. در صورتی که اطلاعات دریافتی حسابرس، قالب‌بندی مثبت داشته باشد و یا اینکه، اگر خود حسابرس، در رابطه با اطلاعاتی که از دیگران جهت قضاوت دریافت می‌کند، قالب‌بندی مثبت را اتخاذ کند، در مورد صورت‌های مالی یک واحد تجاری، باید اظهارنظر غیرمنصفانه‌ای ارائه دهد تا بتواند در زمان حسابرسی صرفه‌جویی کرده و گزارش حسابرسی را به موقع تکمیل کند. در شرایط قالب‌بندی مثبت، فرد تمایل دارد با اجتناب از ریسک و با احتیاط تصمیم بگیرد. در این حالت، حسابرس از خطر متحمل شدن هزینه حسابرسی اضافی در صورت عدم تکمیل به موقع گزارش حسابرسی جلوگیری می‌کند (یولیانا، ۲۰۱۸).

### ۲-۲-۱ قالب‌بندی منفی

قالب‌بندی منفی تداعی‌کننده ضرر یا زیان است. در صورتی که اطلاعات دریافتی حسابرس، قالب‌بندی منفی داشته باشد و یا اینکه، اگر خود حسابرس، در رابطه با اطلاعاتی که از دیگران جهت قضاوت دریافت می‌کند، قالب‌بندی منفی را اتخاذ کند، در مورد صورت‌های مالی، باید اظهارنظر معقولی ارائه دهد. در این صورت پیامدهای زمان‌بندی و هزینه‌های تکالیف اضافی حسابرسی و تأخیر در تحویل گزارش حسابرسی به عهده حسابرس خواهد بود. در شرایط قالب‌بندی منفی، فرد احتمالاً تصمیم خطرناک‌تری می‌گیرد و حسابرس یک اظهارنظر مقبول در مورد صورت‌های مالی ارائه داده و ریسک تأخیر در تحویل گزارش‌های حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی اضافی را متحمل می‌شوند (یولیانا، ۲۰۱۸).

تئوری چشم‌انداز<sup>۳۸</sup> توسط تورسکی و کاهنمن (۱۹۸۱)، ارائه شد. طبق تئوری چشم‌انداز، نقطه مرجع<sup>۳۹</sup>، تعیین‌کننده تابع ارزش است. در این تابع، قسمت سود، مقعر است که بیان‌گر مفهوم ریسک‌گریزی می‌باشد و قسمت زیان، محدب است که مفهوم ریسک‌پذیری را می‌رساند (وولاندیتیا

و همکاران، ۲۰۲۳؛ بشیرویچ و همکاران<sup>۴۰</sup>، ۲۰۲۲). در واقع تئوری چشم‌انداز بیان‌گر این است که زیان تأثیر بیشتری نسبت به سود، بر تابع مطلوبیت دارد. به بیان دیگر، تورسکی و کاهنمن (۱۹۷۹؛ ۱۹۸۱) استدلال می‌کنند که تابع ارزش ناشی از قضاوت ذهنی تصمیم‌گیرنده به شکل S است، از این شکل می‌توان دریافت که فرد احساس می‌کند، ارزش از دست دادن مبلغ معینی در یک شرط‌بندی، بیشتر از ارزش برنده شدن همان مبلغ است. در واقع، در شرایط باخت و از دست دادن، افراد تمایل به ریسک‌کردن دارند. بنابراین، نوع قالب‌بندی اتخاذشده توسط تصمیم‌گیرندگان می‌تواند بر نتایج تصمیمات آنها اثرگذار باشد (یوسناینی، حکیکی و حکیکی<sup>۴۱</sup>، ۲۰۲۳). از این رو، حسابرسان نیز، در قالب‌بندی مثبت ریسک‌گریز و در قالب‌بندی منفی ریسک‌پذیر هستند بنابراین، با استفاده از نظریه چشم‌انداز، می‌توان تأثیر قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی را توضیح داد (یولیانا، ۲۰۱۸).

جانسون و همکاران<sup>۴۲</sup> (۱۹۹۱) تأثیر قالب‌بندی بر تصمیم حسابرسان مبتدی و خبره را بررسی کرده و نشان دادند که حسابرسان مبتدی برخلاف حسابرسان خبره نتوانستند تقلب ایجادشده را کشف کنند. وینسون و همکاران<sup>۴۳</sup> (۲۰۱۷) اعتقاد دارند که، پرس‌وجو نسبت به سایر روش‌های حسابرسی، بیشتر در معرض دست‌کاری کارکنان صاحب‌کار است و می‌تواند مثبت یا منفی باشد و دو تئوری اسناد و تئوری مدل تطبیق‌ها و باورها<sup>۴۴</sup>، برای بررسی تأثیر قالب‌بندی پیام صاحب‌کار بر قضاوت حسابرسی، مؤثر هستند. (ایرواتی و سولیخاه، ۲۰۱۸؛ لادانا و همکاران، ۲۰۲۲) بیان می‌کنند که، قالب‌بندی، تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسی دارد. حسیب‌آن و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود، تأثیر سوگیری قالب‌بندی و هاله‌ای و تجربه حسابرسان را بر قضاوت حسابرسی، بررسی کردند. این پژوهشگران، نشان دادند که سوگیری قالب‌بندی و هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی اثر منفی دارند. وینسون و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهش خود، نشان دادند که شواهد اولیه با قالب‌بندی مثبت، بیشتر از سایر روش‌های ارائه اطلاعات، می‌تواند در هنگام قضاوت، توجه حسابرسان را نسبت به شواهد بعدی محدود کند. وولاندیتیا و همکاران (۲۰۲۳) بیان می‌کنند که، قالب‌بندی استدلال (مثبت-منفی)، اعتبار منبع (بالا-پایین) و شرایط عاطفی (خوب-بد) بر تصمیمات حسابداران، تأثیر دارد.

پرداختن به سوگیری‌ها و راهکارهای مقابله با سوگیری‌ها ضروری به نظر می‌رسد. چراکه امکان دارد، برخی خطاهای ناشی از قضاوت‌های کوچک، به زیان‌های غیرقابل‌جبرانی تبدیل شوند و مقررات تنها راه چاره برای چنین مسائلی نخواهد بود (اعتمادی عیدگاهی، اقبالی مقدم و ناجی

امیرنژاد، (۱۳۹۷). یوسنایی و همکاران (۲۰۲۳) تأثیر نقشه‌برداری شناختی بر سوگیری قالب‌بندی در تصمیم‌گیری را بررسی کرده و نشان دادند که، تکنیک نقشه‌برداری شناختی علی‌توانایی کاهش سوگیری قالب‌بندی را دارد. آگاه بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری‌های شناختی که بر تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار است، اولین قدم چیرگی بر آنهاست (رؤیایی و محمدی، ۱۴۰۱). بنابراین، در ایران نیز ابراهیمی و اسماعیل‌زاده (۱۳۹۴) اعتقاد دارند که، انواع سوگیری‌های شناختی مانند: سوگیری‌های تأیید، دسترسی‌پذیری، مشابهت، تکیه‌گاه و تعدیل، عدم اطمینان‌گریزی، قالب‌بندی، هاله‌ای، اجماع غلط بر قضاوت حسابرسان، تأثیرگذار هستند. کریمی، یعقوب‌نژاد، صمدی‌لرگانی و پورعلی‌لاکلاهی (۱۴۰۰) بیان می‌کنند که، سوگیری اطمینان بیش‌از‌حد تأثیر منفی و سوگیری ابهام‌گریزی تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارند. نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱) در تحقیق خود بیان کردند سوگیری‌های شناختی (قالب‌بندی، تکیه‌گاه و تعدیل، عدم اطمینان‌گریزی و تأییدی) بر قضاوت حسابرسان تأثیر دارند.

### ۲-۳. استقلال

استقلال یعنی اینکه حسابرس توسط هیچ طرفی کنترل نمی‌شود و در انجام تکالیف آزاد است (دیوی، ۲۰۲۱). استقلال باعث بی‌طرفی حسابرس در اجرای فرآیند حسابرسی می‌شود (حری دیستیا و فجرنی<sup>۴۵</sup>، ۲۰۱۹). نظریه نمایندگی<sup>۴۶</sup>، مربوط به موردی است که مالک از خدمات یک مدیر به‌عنوان نماینده برای اجرای برخی از وظایف، به‌جای خود استفاده می‌کند (اوکونولا<sup>۴۷</sup>، ۲۰۲۱). در صورتی که مدیر در مواردی به نفع مالک عمل نکند، باعث ایجاد عدم تقارن اطلاعاتی بین مالک و مدیر می‌شود. از این‌رو، جهت کاهش شکاف اطلاعاتی از خدمات حسابرس مستقل استفاده می‌شود (لی و پو<sup>۴۸</sup>، ۲۰۲۲). همچنین، در اینجا، نظریه اسناد کاربرد دارد. نظریه اسناد رفتار یک فرد در یک رویداد را با شناخت علل آن توضیح می‌دهد. رفتار یک فرد می‌تواند ناشی از عوامل داخلی و خارجی باشد. حفظ استقلال یکی از عوامل داخلی می‌باشد که بر قضاوت حسابرسی تأثیر دارد (انی و مپ پانیوکی، ۲۰۲۰). کلینمان و همکاران (۲۰۱۰)، اعتقاد دارند که توانایی حسابرس می‌تواند قضاوت و استقلال وی را تحت تأثیر قرار دهد. پرانسانی و یولیانتو<sup>۴۹</sup> (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که، استقلال، فشار زمانی، اخلاق، پیچیدگی کار بر کیفیت حسابرسی، تأثیر دارند. یولیانا و ولیو (۲۰۱۹)، در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر استقلال و قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که استقلال و قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی، تأثیرگذار است. به‌اعتقاد



انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰؛ حفیظه و همکاران، ۲۰۲۲) استقلال تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسی دارد. گوناوان و اینداتو (۲۰۲۲) تأثیر تعدیل‌گری استقلال را در بین عواملی مانند: پیچیدگی کار، خبرگی حسابرسان و رفتار ناکارآمد با قضاوت حسابرسی، تأیید کردند. در پژوهش‌های داخلی نیز، خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶) نشان دادند تجربه، دانش، استقلال، درست‌کاری، پایبندی به اخلاق و تردید حرفه‌ای، ویژگی‌هایی هستند که می‌توانند بر قضاوت حسابرسان مؤثر باشند. سادات‌غفاری و عزیزمحمدی (۱۳۹۹) نشان دادند که درک اصول اخلاقی و استقلال می‌تواند بر قضاوت اخلاقی تأثیرگذار باشد. آقامحمدی و آقای چادگانی (۱۴۰۲) دریافتند که، متغیر استقلال می‌تواند ارتباط بین عوامل مذکور را با قضاوت حسابرسی، تعدیل کند.

#### ۲-۴. تردید حرفه‌ای

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان بدون تأیید یا عدم تأیید ادعاهای مدیریت درباره صورت‌های مالی، باید کلیه شواهد حسابرسی را به کار گیرند (پنینگتن و همکاران، ۵۰، ۲۰۱۷). در این پژوهش، تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است، نظریه ناهماهنگی شناختی<sup>۵۱</sup> برای توضیح اثر تردید حرفه‌ای بر قضاوت، به کار می‌رود (دیوی و همکاران، ۲۰۲۰). نظریه ناهماهنگی شناختی، نشان‌گر این است که وقتی افراد دو یا چند شناخت متناقض دارند و از نظر روانی احساس ناراحتی می‌کنند، تمایل دارند از این وضعیت با تغییر عقاید خود اجتناب کنند. این نظریه می‌گوید که افراد با اتخاذ راهبردهایی می‌توانند ناهماهنگی‌ها را کاهش دهند (جونگ و همکاران، ۵۲، ۲۰۱۹). ناهماهنگی شناختی زمانی رخ می‌دهد که حسابرسان اعتماد بالایی به صاحب‌کار داشته باشد و این باعث می‌شود که شک و تردید حرفه‌ای او در سطح پایینی باشد، درحالی‌که حسابرسان باید شک و تردید حرفه‌ای بالایی داشته باشد. اعتماد بالای حسابرسان به صاحب‌کار، سطح شک و تردید حرفه‌ای او را کاهش می‌دهد و بالعکس. بنابراین، اعتماد پائین حسابرسان به صاحب‌کار، می‌تواند سطح شک و تردید حرفه‌ای را تغییر داده و بالا ببرد (دیوی و همکاران، ۲۰۲۰).

#### ۱-۴-۲. تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای در ارتباط بین قالب‌بندی و قضاوت حسابرسی

برای توضیح تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای در ارتباط بین قالب‌بندی و قضاوت حسابرسی می‌توان از تئوری اسناد کمک گرفت. تئوری اسناد توضیح می‌دهد که هر فردی رویدادهای مختلف و چگونگی ارتباط آن با افکار و رفتار خود را تفسیر می‌کند. قالب‌بندی می‌تواند تصمیمات اتخاذشده

توسط تصمیم‌گیرندگان را تحت تأثیر قرار دهد. با داشتن شک و تردید حرفه‌ای می‌توان تأثیر قالب‌بندی بر تصمیمات اتخاذشده را، تعدیل کرد (کوسوماواتی و آیو<sup>۵۴</sup>، ۲۰۲۲). بنابراین، تردید حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر می‌تواند آثار منفی قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی را کاهش دهد.

#### ۲-۴-۲. تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای در ارتباط بین استقلال و قضاوت حسابرسی

تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای در ارتباط بین استقلال و قضاوت حسابرسی، با استفاده از نظریه رفتارگرایی<sup>۵۴</sup> قابل توضیح است که در سال ۱۹۱۳ توسط جی.بی. واتسون<sup>۵۵</sup> مطرح شد. واتسون بیان کرد که، برای رفتارهای انسانی می‌توان از مفاهیم محرک-پاسخ<sup>۵۶</sup> بهره جست. به‌اعتقاد رفتارگرایان، اعمال ما توسط محرک‌های محیطی شکل می‌گیرد (کشفی، ۱۳۸۷) و با استفاده از امکانات و محیط، محرک بر روی فرد، اثر می‌گذارد. در اینجا تردید حرفه‌ای یک محرک است. در ارتباط با استقلال، شک و تردید باعث تحریک می‌شود و با تقویت/تضعیف استقلال بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (یوناس و تریانی، ۲۰۲۲). تردید حرفه‌ای رابطه بین استقلال و قضاوت حسابرسی را تقویت می‌کند. بنابراین، تردید حرفه‌ای می‌تواند استقلال حسابرس را تقویت کرده و بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد (یوناس و تریانی، ۲۰۲۲). به‌گفته (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶) متغیر تعدیل‌گر، متغیری است که می‌تواند مقدار و یا جهت همبستگی متغیرهای وابسته و مستقل را تحت تأثیر قرار دهد. با توجه به اینکه هدف از، انتخاب متغیر تردید حرفه‌ای این است که، بتوان تأثیر منفی قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی را کاهش و تأثیر مثبت استقلال بر قضاوت حسابرسی را افزایش داد، بنابراین، در پژوهش حاضر این متغیر به‌عنوان تعدیل‌گر معرفی شده است. کوسوماواتی و آیو (۲۰۲۲) نشان دادند که، تردید حرفه‌ای ارتباط بین قالب‌بندی و شایستگی را با قضاوت حسابرسی تعدیل می‌کند. در پژوهشی یوناس و تریانی (۲۰۲۲) دریافتند که تردید حرفه‌ای می‌تواند به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر بین استقلال و قضاوت حسابرسی اثر مثبتی داشته باشد. در ایران نیز، رنجبریان و همکاران (۱۳۹۹) نقش تعدیل‌کنندگی تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تأیید نمودند. دریائی و عزیزی (۱۳۹۷) بیان می‌کنند که، تردید حرفه‌ای می‌تواند ارتباط بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای با قضاوت حسابرسی را تعدیل کند. با توجه به مطالب فوق، در پژوهش‌های خارجی تأثیر قالب‌بندی و استقلال با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی به‌طور همزمان، بررسی نشده است. افزون‌براین، در هیچ‌یک از پژوهش‌های داخلی نیز تأثیر قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است. نوآوری پژوهش حاضر در بررسی

تأثیر قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی می‌باشد. با توجه به پشتوانه مطالعات تجربی و مبانی نظری فوق، فرضیه‌های پژوهش، به شرح زیر می‌باشند:

فرضیه اول: قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

فرضیه دوم: استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

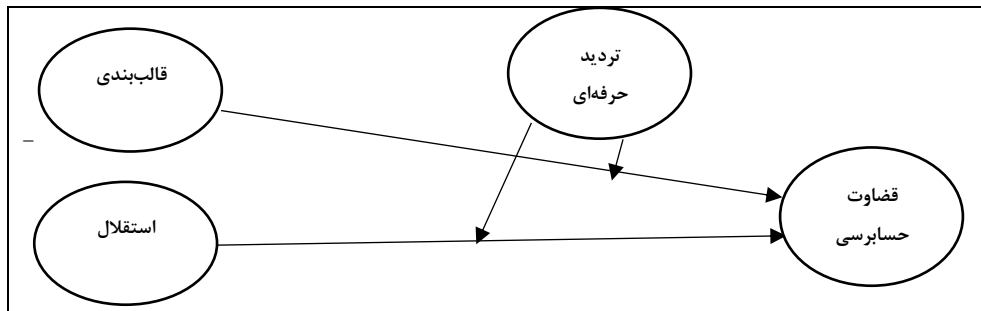
فرضیه سوم: تردید حرفه‌ای، ارتباط بین قالب‌بندی و کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

فرضیه چهارم: تردید حرفه‌ای، ارتباط بین استقلال و کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

#### ۳-۱. الگوی مفهومی پژوهش

با در نظر گرفتن فرضیه‌ها، شکل شماره (۱) به‌عنوان الگوی مفهومی، ترسیم شده است.



شکل ۱. الگوی مفهومی (منبع: یولیانو و ولییو، ۲۰۱۸؛ یوناس و تریانی، ۲۰۲۲)

با توجه به اینکه برای جلوگیری از پدیده هم‌خطی در الگو، از مقادیر استاندارد شده متغیرها در برازش الگو استفاده شده است، مقدار کوواریانس برآورد شده همان ضریب همبستگی بین دو متغیر برآورد می‌شود که در نگاره (۳) آمده است.

#### ۳-۲. جامعه آماری و نمونه پژوهش

حسابرسان مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی، جامعه آماری پژوهش حاضر می‌باشند.

قلمرو زمانی پژوهش، سال ۱۴۰۰ است. در پژوهش حاضر مدل‌یابی معادلات ساختاری<sup>۵۷</sup> استفاده شده است، از آنجائی که روش‌شناسی مدل‌یابی معادلات ساختاری، تا حد زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چندمتغیره مشابه است، از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چندمتغیری جهت به‌دست آوردن حجم نمونه در مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده می‌شود (هومن، ۱۳۸۷). همان‌طوری که در روش‌شناسی مدل‌یابی معادلات ساختاری آمده است، می‌توان برای هر یک از متغیرها، ۵ الی ۱۵ مشاهده به‌عنوان حجم نمونه تعیین کرد. محاسبه حجم نمونه از طریق رابطه شماره (۱) صورت می‌گیرد (هومن، ۱۳۹۷).  $5q \leq n \leq 15q$ : رابطه شماره (۱) در رابطه شماره (۱)،  $q$  تعداد مشاهدات (گویه‌های پرسشنامه)،  $n$  نشان‌دهنده حجم نمونه می‌باشد. در این پژوهش ۴۶ گویه (سؤال) استفاده شده است. ولی به‌دلیل اینکه پژوهش حاضر از رساله استخراج شده است، باتوجه به تعداد گویه‌های مورد استفاده در رساله و با در نظر گرفتن رابطه شماره (۱)، حداقل به داده‌های ۴۰۰ پرسشنامه، نیازمند است ( $80 * 5 = 400$ ). بنابراین، ۵۰۰ پرسشنامه توزیع شد که از بین پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده و برگشتی، ۴۲۰ پرسشنامه به‌عنوان ورودی استفاده شده است. این پژوهش، نوعی پژوهش رفتاری محسوب می‌شود. هدف آن، کاربردی است. پژوهش‌های کاربردی پژوهش‌هایی هستند که نظریه‌ها، قانون‌مندی‌ها، اصول و فنونی که در پژوهش‌های پایه تدوین می‌شوند را برای حل مسائل اجرایی و واقعی به‌کار می‌گیرند (عزیزی، سپهری و ایمان‌زاده، ۱۴۰۱). از آنجایی که پژوهش حاضر به دنبال بررسی تأثیر قالب‌بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی می‌باشد، یک پژوهش توصیفی است. روش این تحقیق، پیمایشی می‌باشد. داده‌ها، با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. پس از جمع‌آوری داده‌ها، برای جمع‌بندی، نرم‌افزار اکسل نسخه ۲۰۱۹ و برای تجزیه و تحلیل از نرم‌افزار اس پی اس اس نسخه ۲۶، استفاده شده است.

### ۳-۳. اندازه‌گیری متغیرها

متغیرها با کمک ابزار پرسشنامه، اندازه‌گیری شده‌اند. سؤالات پرسشنامه‌ها، شامل دو بخش عمومی و اختصاصی است. سؤال‌های بخش عمومی شامل: جنسیت، محل اشتغال، میزان تحصیلات، سابقه کار، سن، مرتبه شغلی و رتبه موسسه محل کار است. در بخش سؤالات اختصاصی، از پرسشنامه‌های استاندارد، استفاده شده است. از پرسشنامه‌های قضاوت حسابرسی، قالب‌بندی و استقلال، در تعداد زیادی از پژوهش‌های بین‌المللی استفاده شده است. به‌منظور بررسی پایایی و

روایی پرسشنامه‌ها در ایران، ابتدا نسخه انگلیسی پرسشنامه‌ها، توسط یک مترجم به فارسی ترجمه شد. سپس، جهت بررسی روان‌سنجی هریک از پرسشنامه‌ها، از اساتید رشته حسابداری که به زبان انگلیسی تسلط کافی داشتند، کمک گرفته شد. جهت بررسی روایی صوری<sup>۵۸</sup>، اساتید صاحب‌نظر در مورد نحوه بیان سوالات پرسشنامه‌ها، نظرات خود را ارائه فرمودند، که تغییراتی در نحوه بیان تعدادی از سوالات که مبهم به‌نظر می‌آمدند، داده شد.

**قضاوت حسابرسی:** در این پژوهش، قضاوت حسابرسی متغیر وابسته می‌باشد. ابعاد قابل‌بررسی قضاوت حسابرسی در این پژوهش باتوجه به پرسشنامه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان جمیله و همکاران<sup>۵۹</sup> (۲۰۰۷) تعیین شده است که شامل موارد زیر است: (۱) قضاوت در مورد انتخاب نمونه‌های حسابرسی (۲) قضاوت در مورد تأییدیه (۳) قضاوت درباره تحریف بااهمیت (یولیانا، ۲۰۱۸). پرسشنامه جمیله و همکاران (۲۰۰۷) دارای ۹ گویه (سؤال) و ۳ بعد است. برای این پرسشنامه، پنج سناریو توسط جمیله و همکاران (۲۰۰۷) در نظر گرفته شده است. گویه (سؤال) های ۱، ۲، ۳ مربوط به اندازه‌گیری بعد قضاوت در انتخاب نمونه‌های حسابرسی است. برای اندازه‌گیری بعد قضاوت در تأییدیه‌ها، از گویه‌های ۴، ۵، ۶ استفاده شده است. درنهایت، با گویه‌های ۷، ۸، ۹ بعد قضاوت در تحریفات بااهمیت، اندازه‌گیری می‌شود.

**قالب‌بندی:** متغیر مستقل می‌باشد که دارای ۲ بعد، قالب‌بندی مثبت و منفی است. جهت اندازه‌گیری آن از پرسشنامه کوسوماواردانی و ساری<sup>۶۰</sup> (۲۰۱۵) استفاده شده است. که، ۷ گویه برای این پرسشنامه در نظر گرفته است و مربوط به حسابرسی شرکتی است که شواهدی از اشتباهات در ثبت‌ها و ارائه صورت‌های مالی را نشان می‌دهد، شرکت موردنظر دارای مشکلاتی است، ولی می‌تواند مشکلات را رفع و بر آنها غلبه کند. فرض بر این است که شرکت مذکور ۵۰ درصد شانس تداوم فعالیت، را دارد. در آخر، ۷ نمونه از اظهارنظر حسابرسی، بیان شده است. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است که، میزان موافقت خود را با این اظهارنظرها، با انتخاب یکی از گزینه‌های (کاملاً مخالفم، مخالفم، بی‌نظرم، موافقم، کاملاً موافقم) اعلام کنند. در اظهارنظر اول، بیان شده است که حسابرسان، برای اتمام هرچه سریع‌تر گزارش، اظهارنظر غیرمنصفانه‌ای را ارائه می‌دهد. به‌دلیل اینکه این نوع اظهارنظر موردتأیید حسابرسانی هست که ریسک‌گریز هستند، پاسخ‌دهندگانی که با این اظهارنظر موافق هستند، در واقع در قضاوت خود، قالب‌بندی مثبت را اتخاذ کرده‌اند. در اظهارنظر دوم، بیان شده است که حسابرسان، سعی می‌کند قضاوت منصفانه‌ای ارائه دهد و بررسی بیشتری داشته باشد، حتی اگر گزارش حسابرسی به‌موقع تکمیل نشود. این نوع اظهارنظر موردتأیید

حسابرسی است که ریسک‌پذیر هستند و قالب‌بندی منفی را اتخاذ کرده‌اند. اظهار نظر سوم، به‌طور منصفانه صورت‌گرفته است که موردتائید کسانی است که ریسک‌پذیر بوده و قالب‌بندی منفی اتخاذ کرده‌اند. در اظهار نظر ۵ و ۴ گفته شده است که شرکت تداوم فعالیت نخواهد داشت چراکه خدمات اعتباری که اعتباردهندگان به شرکت ارائه می‌دهند سودآور نبوده و محصولات اصلی شرکت، کیفیت پائینی دارند. اظهار نظرهای مذکور به دلیل اینکه محتاطانه می‌باشند، موردتائید کسانی است که ریسک‌گریز بوده و قالب‌بندی مثبت اتخاذ کرده‌اند. در اظهار نظرهای ۶ و ۷، آمده است که به دلیل سودآور بودن اعتبارات و کیفیت بالای محصولات اصلی، شرکت تداوم فعالیت خواهد داشت. این اظهار نظرها موردتائید کسانی است که ریسک‌پذیرند و قالب‌بندی منفی اتخاذ کرده‌اند. در واقع اظهار نظرهای (۱،۴،۵) با قالب‌بندی مثبت و اظهار نظرهای (۲،۳،۶،۷) با قالب‌بندی منفی ارائه شده است.

**استقلال:** استقلال، به‌عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. از پرسشنامه ودیتا<sup>۶۱</sup> (۲۰۱۶) و تریانا<sup>۶۲</sup> (۲۰۱۳)، برای اندازه‌گیری متغیر استقلال استفاده شده است. در این پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است که به‌عنوان حسابرس در وضعیت‌های مختلف قضاوت کنند. پرسشنامه مذکور دارای ۱۲ گویه و ۵ بعد است. گویه‌های ۱، ۴ برای اندازه‌گیری بعد پذیرش تسهیلات از مشتری، گویه‌های ۲، ۳ برای اندازه‌گیری بعد ارتباط با مشتری، گویه‌های ۵، ۶، ۷ جهت اندازه‌گیری بعد آماده‌سازی برنامه حسابرسی، گویه‌های ۸، ۹ برای اندازه‌گیری بعد بازرسی و در نهایت از طریق گویه‌های ۱۰، ۱۱، ۱۲ بعد گزارش‌دهی، اندازه‌گیری می‌شود.

**تردید حرفه‌ای:** متغیر تعدیل‌گر می‌باشد. تردیدگرایی دارای شش بعد: ذهن پرسش‌گر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس و خودرأی بودن است (هارت و همکاران<sup>۶۳</sup>، ۲۰۱۳). از پرسشنامه هارت (۲۰۱۳) برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای استفاده شده است که شامل ۱۸ گویه و ۶ بعد است. گویه‌های ۱، ۲، ۳ برای اندازه‌گیری بعد جستجوی دانش، گویه‌های ۴، ۵، ۶ برای اندازه‌گیری بعد وقفه در قضاوت، گویه‌های ۷، ۸، ۹ برای اندازه‌گیری بعد خودرأیی، گویه‌های ۱۰، ۱۱، ۱۲ برای اندازه‌گیری بعد درک میان‌فردی، گویه‌های ۱۳، ۱۴، ۱۵ برای اندازه‌گیری ذهن پرسشگر و گویه‌های ۱۶، ۱۷، ۱۸ برای بعد اعتماد به نفس، استفاده شده‌اند.

کلید پرسشنامه‌های پژوهش، از نوع لیکرت پنج‌گزینه‌ای از (کاملاً مخالفم=۱) تا (کاملاً

موافقم=۵) می‌باشند.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱. آمار توصیفی:

اطلاعات جمعیت‌شناختی و آمار توصیفی مدل اندازه‌گیری متغیرها در نگاره‌های زیر آمده است.

##### نگاره ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی

درصد	فراوانی	شرح	
۳۴/۵	۱۴۵	زن	جنسیت
۶۵/۵	۲۷۵	مرد	
۱۰۰	۴۲۰	کل	
۴۵/۵	۱۹۱	لیسانس	سطح تحصیلات
۳۴/۵	۱۴۵	فوق لیسانس	
۲۰/۰	۸۴	دکتری	
۱۰۰	۴۲۰	کل	
۱۵/۲	۶۴	بین ۲۰ سال تا ۳۰ سال	رده سنی حسابرسان
۳۷/۹	۱۵۹	بین ۳۱ سال تا ۴۰ سال	
۳۳/۱	۱۳۹	بین ۴۱ سال تا ۵۰ سال	
۱۳/۸	۵۸	بیشتر از ۵۰ سال	
۱۰۰	۴۲۰	کل	
۲۳/۶	۹۹	بین ۱ تا ۵ سال	سابقه کاری حسابرسان
۱۳/۶	۵۷	بین ۶ تا ۱۰ سال	
۱۶/۰	۶۷	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	
۱۱/۴	۴۸	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	
۱۴/۷	۶۲	بین ۲۱ تا ۲۵ سال	
۲۰/۷	۸۷	بیشتر از ۲۵ سال	
۱۰۰	۴۲۰	کل	

## نگاره ۲. شاخص‌های مرکزی و پراکندگی پاسخ‌ها

متغیر	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
قالب بندی	۴۲۰	۳/۱۴۲	۱/۲۶۳	۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۲۷۰-	-۱/۴۷۱
استقلال	۴۲۰	۲/۸۰۸	۱/۲۲۵	۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۲۸۱	-۱/۵۵۵
تردید حرفه‌ای	۴۲۰	۳/۰۸۶	۰/۶۱۳	۱/۸۳	۴/۳۳	-۰/۲۲۴	-۱/۲۳۴
قضات حسابرسی	۴۲۰	۲/۸۱۴	۱/۴۸۹	۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۲۲۶	-۱/۷۵۰

## ۴-۲. بررسی روابط بین شاخص‌های پژوهش

در قسمت زیر به کمک آزمون همبستگی پیرسون، رابطه بین متغیرهای اصلی بررسی می‌شود.

## نگاره ۳. همبستگی میان متغیرهای پژوهش

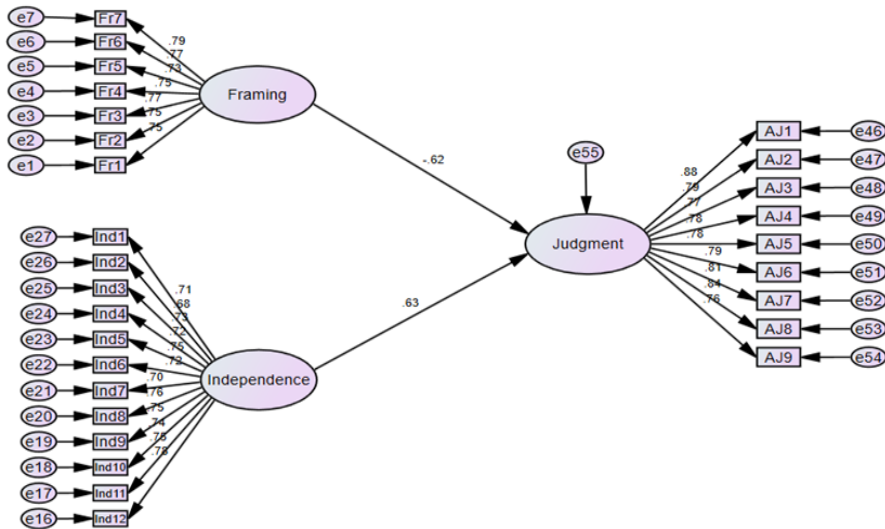
متغیر	قالب بندی	استقلال	تردید حرفه‌ای	قضات حسابرسی
قالب بندی	۱			
استقلال	-۰/۸۷۲	۱		
تردید حرفه‌ای	-۰/۴۵۶	۰/۷۴۷	۱	
قضات حسابرسی	-۰/۸۵۹	۰/۸۶۱	۰/۸۰۲	۱

با توجه به نگاره شماره (۳) کلیه اعداد بین ۱- تا +۱ می‌باشند و همچنین، سطح معنی‌داری برای هریک از آزمون‌ها ( $p\text{-value} < ۰/۰۱$ ) و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. لذا، همه متغیرها باهم ارتباط معنی‌داری دارند.

## ۴-۳. برازش مدل اندازه‌گیری

مدل معادلات ساختاری در شکل شماره (۲) نشان داده شده است.





شکل ۲. مدل معادلات ساختاری با ضریب رگرسیونی استانداردشده

تحلیل پایایی در معادلات ساختاری با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، انجام می‌شود. که باید بیشتر از  $0/7$  باشد. پایایی ترکیبی، روش دیگری برای بررسی پایایی پژوهش می‌باشد. مقدار مناسب این شاخص نیز، باید بالاتر از  $0/7$  باشد (منتی و ساسانیان،  $1401$ ؛ فورنل و لارکر  $1981$ ). از روش تحلیل عاملی تأییدی، میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) و همچنین معیارهای بارعاملی، جهت اندازه‌گیری روایی همگرا استفاده شده است. بارعاملی باید بزرگ‌تر از  $0/4$  باشد و گویه‌های با بارعاملی کمتر از  $0/4$  بایستی حذف شوند (هولاند  $1999$ ). اگر مقدار واریانس استخراج‌شده بیشتر از  $0/5$  باشد، روایی همگرا در سطح مناسبی است (داوری و رضازاده،  $1393$ ). در صورتی که نشانگرهای هر سازه در نهایت بتوانند حداقل نیمی از واریانس گویه‌های خود را به لحاظ اندازه‌گیری توضیح دهند، نشان‌دهنده روایی همگرا است (تجویدی و محمدی،  $1399$ ). با توجه به اعداد نگاره شماره (۴) و شکل شماره (۲) کلیه بارهای عاملی نیز بیشتر از  $0/4$  هستند. بنابراین، پایایی و روایی همگرای مدل پژوهش در وضعیت مناسبی قرار دارند (هولاند،  $1999$ ).

## نگاره ۴. شاخص‌های اعتبار مدل

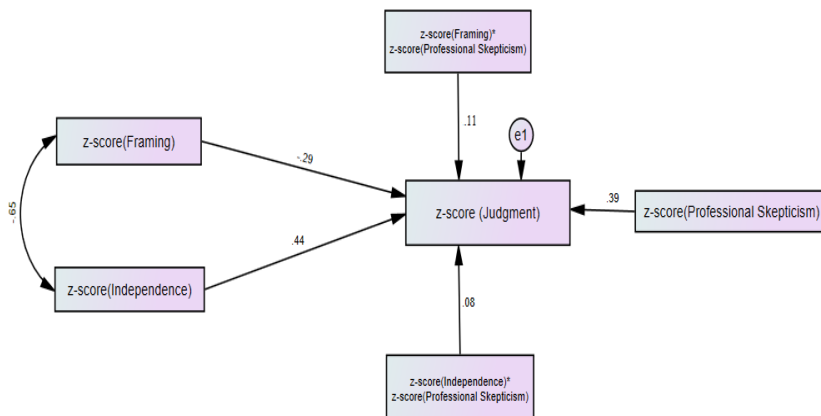
(AVE>0.5) میانگین واریانس استخراجی	(Cr>0.7) ضریب پایایی ترکیبی	(Alpha>0/7) ضریب آلفای کرونباخ	بارعاملی	شاخص	متغیرها
۰/۵۷۵	۰/۹۰۴	۰/۹۰۴	۰/۷۵	Fr۱	قالب بندی
			۰/۷۵	Fr ۲	
			۰/۷۷	Fr ۳	
			۰/۷۵	Fr ۴	
			۰/۷۳	Fr ۵	
			۰/۷۷	Fr ۶	
			۰/۷۹	Fr ۷	
۰/۵۳۸	۰/۹۳۳	۰/۹۳۳	۰/۷۱	Ind۱	استقلال
			۰/۶۸	Ind۲	
			۰/۷۳	Ind۳	
			۰/۷۲	Ind۴	
			۰/۷۵	Ind۵	
			۰/۷۲	Ind۶	
			۰/۷۰	Ind۷	
			۰/۷۶	Ind۸	
			۰/۷۵	Ind۹	
			۰/۷۴	Ind۱۰	
			۰/۷۵	Ind۱۱	
			۰/۷۸	Ind۱۲	
۰/۵۴۲	۰/۹۱۴	۰/۹۶۳	۰/۸۸	Aj۱	قضاوت حسابرسی
			۰/۷۹	Aj۲	
			۰/۷۷	Aj۳	
			۰/۷۸	Aj۴	
			۰/۷۸	Aj۵	
			۰/۷۹	Aj۶	
			۰/۸۱	Aj۷	
			۰/۸۴	Aj۸	
۰/۷۶	Aj۹				

۴-۴. برازش مدل

نگاره ۵. شاخص‌های برازش مدل

شاخص	CFI	RMSEA	GFI
مدل مفهومی	۰/۹۳۳	۰/۰۶۶	۰/۹۱۷

شاخص کای‌اسکوئر هنجار شده یا نسبی، یکی از شاخص‌های عمومی است. مقادیر بین ۱ تا ۳ برای این شاخص قابل قبول خواهد بود (بادپا، پورحیدری و خدای پور ۱۳۹۸؛ علیمرادی، ۱۳۹۶). با توجه به نگاره شماره (۵)، کای‌اسکوئر هنجار شده (CMIN/DF) برابر با ۲/۸۰۰ است که در بازه مطلوب ۱ تا ۳ قرار دارد. شاخص برازش مقایسه‌ای (CFI) برازش مدل پیشنهاد شده به مدل مستقل است. در این شاخص اگر مقادیر بین ۰/۹ الی ۰/۹۷ باشند، قابل قبول است (بادپا، پورحیدری و خدای پور ۱۳۹۸؛ علیمرادی، ۱۳۹۶). مقدار CFI برای مدل در این پژوهش، برابر ۰/۹۳۳ است، که بیانگر برازش قابل قبول مدل است. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد مدل (RMSEA) است. برای این شاخص، برازش مدلهایی که دارای مقدار ۰/۰۸ یا کوچک‌تر هستند، قابل پذیرش هستند (علیمرادی، ۱۳۹۶). این شاخص برابر با ۰/۰۶۶ برآورد شده است که گویای پذیرفتنی بودن مدل است. شاخص نیکویی برازش (GFI) مقدار نسبی واریانس‌ها و کوواریانس‌ها را به گونه مشترک از طریق الگو، ارزیابی می‌کند. مقدار برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۸ نمایانگر برازش مطلوب است (علیمرادی، ۱۳۹۶). مقدار GFI، برابر ۰/۹۱۷ هست. بنابراین، مدل پژوهش، برازش مطلوبی دارد.



شکل ۳. تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای

## نگاره ۶. شاخص‌های برازش مدل برای نقش تعدیل‌گری

GFI	RMSEA	CFI	CMIN/DF	شاخص
۰/۹۵۲	۰/۰۲۶	۰/۹۵۹	۱/۹۸۴	مدل مفهومی

قبلا در نگاره شماره (۳) مربوط به ضریب همبستگی، ارتباط بین متغیر تعدیل‌گر و وابسته مشخص شده است و برای بررسی نقش تعدیل‌گری از روش رگرسیون تعدیل‌شده استفاده شده است. اطلاعات نگاره شماره (۶) نشان دهنده برازش مطلوب مدل است.

## ۴-۵. آزمون فرضیه‌ها

## ۴-۵-۱. بررسی اثرات مستقیم

نتایج آزمون فرضیه‌ها در نگاره شماره (۷) آمده است.

## نگاره ۷. ضرایب رگرسیونی مدل پژوهش

P-value	ناحیه بحرانی	خطای استاندارد	ضریب رگرسیونی	ضریب رگرسیونی استاندارد	شرح	
					→	←
<۰/۰۰۱	۱۴/۳۲۹	۰/۰۴۱	-۰/۵۸۶	-۰/۶۲۰	→	قالب بندی قضاوت حسابرسی
<۰/۰۰۱	۱۵/۲۲۷	۰/۰۳۶	۰/۵۵۴	۰/۶۲۷	→	استقلال قضاوت حسابرسی

**فرضیه اول:** قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

**فرضیه دوم:** استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

با توجه به نگاره (۷) ضریب رگرسیونی استانداردشده تأثیر قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی، برابر ۰/۶۲۰- است و مقدار ناحیه بحرانی برابر ۱۴/۳۲۹- است که کمتر از ۱/۶۴- هست. بنابراین، قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. همچنین، ضریب رگرسیونی استانداردشده تأثیر استقلال حسابرس بر کیفیت قضاوت حسابرسی، برابر ۰/۶۲۷+ است. مقدار ناحیه بحرانی برابر ۱۵/۲۲۷+ است. این مقدار بیشتر از ۱/۶۴+ هست. بنابراین، استقلال

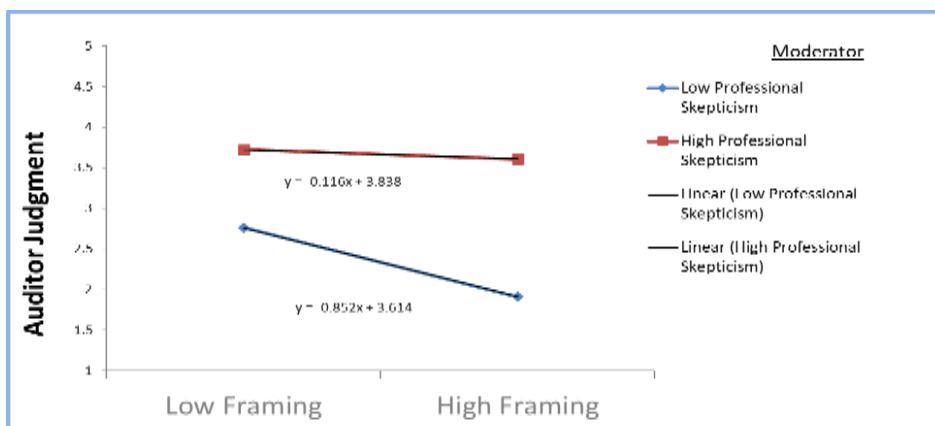
حسابرس بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

## ۲-۵-۴. بررسی اثرات تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای

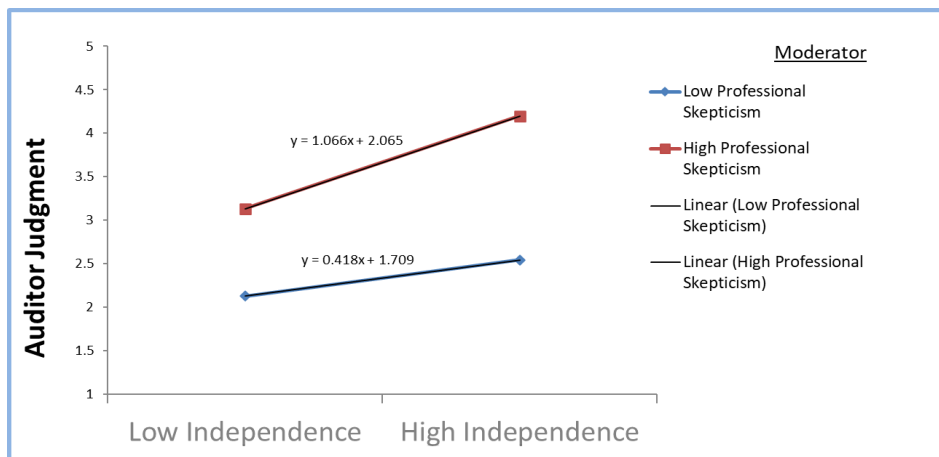
نتایج بررسی فرضیه‌های سه و چهار در نگاره (۸) و شکل شماره (۳) و نمودارهای شماره (۱) و (۲) گزارش شده است.

### نگاره ۸. ضرایب رگرسیونی تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای

P-value	ناحیه بحرانی	خطای استاندارد	ضریب رگرسیونی	ضریب رگرسیونی استاندارد	شرح		
					→	→	→
<۰/۰۰۱	-۷/۰۷۲	۰/۰۳۴	-۰/۲۴۲	-۰/۲۸۶	قالب بندی	→	قضاوت حسابرسی
<۰/۰۰۱	۱۲/۷۴۱	۰/۰۵۲	۰/۶۶۴	۰/۳۹۳	تردید حرفه‌ای	→	قضاوت حسابرسی
۰/۰۲۴	۲/۵۲۰	۰/۰۷۳	۰/۱۸۴	۰/۱۱۳	اثر تعاملی	→	قضاوت حسابرسی
<۰/۰۰۱	۱۰/۸۶۱	۰/۰۳۴	۰/۳۷۱	۰/۴۴۰	استقلال	→	قضاوت حسابرسی
<۰/۰۰۱	۱۲/۷۴۱	۰/۰۵۲	۰/۶۶۴	۰/۳۹۳	تردید حرفه‌ای	→	قضاوت حسابرسی
۰/۰۰۹	۲/۶۰۴	۰/۰۶۲	۰/۱۶۲	۰/۰۸۰	اثر تعاملی	→	قضاوت حسابرسی



نمودار ۱. تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای بر قالب‌بندی و قضاوت



نمودار ۲. تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای بر استقلال و قضاوت

**فرضیه سوم:** تردید حرفه‌ای بالا به‌عنوان تعدیل‌گر، اثر منفی قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرس را کاهش می‌دهد.

**فرضیه چهارم:** تردید حرفه‌ای بالا به‌عنوان تعدیل‌گر، اثر مثبت استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرس را افزایش می‌دهد.

نتایج نگاره (۸) نشان می‌دهد که در مدل پژوهش تأثیر جمله تعاملی اول تأیید شده است ( $p = 0.024$ ). بنابراین، تردید حرفه‌ای در رابطه بین قالب‌بندی و قضاوت حسابرسی نقش تعدیل‌کنندگی دارد. همچنین، با توجه به نمودار (۱)، افرادی که تردید حرفه‌ای بالایی دارند، سطح بیشتری از کیفیت قضاوت در حسابرسی را دارند. همچنین، در مدل پژوهش تأثیر جمله تعاملی دوم نیز، تأیید شده است ( $p = 0.009$ ). بنابراین، تردید حرفه‌ای در رابطه بین استقلال و قضاوت حسابرسی نقش تعدیل‌کنندگی دارد. با توجه به نمودار (۲)، حسابرسی‌هایی که تردید حرفه‌ای بالا دارند، سطح بیشتری از کیفیت قضاوت را دارند. در واقع در سطح بالای استقلال است که حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا قضاوت بهتری را خواهند داشت.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

رقابت در قیمت، موسسه‌های کم‌تجربه را نیز، وارد بازار کرده است و این امر موجب شده است تا حسابرسان از یک‌سو تحت تأثیر فشار رقابتی و از سوی دیگر تحت تأثیر فشارهای شدید

برای بهبود قضاوت حرفه‌ای باشند. همچنین، حسابرسان جهت جذب در جریان اقتصادی ایران و باقی ماندن در صحنه رقابت، تمایل دارند گزارش‌های خود را طوری ارائه دهند که مشتریان خود را از دست ندهند. بنابراین، فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحب‌کاران، استقلال و بی‌طرفی حسابرسان را زیر سؤال برده است (نوری‌فرد و فیض‌پور اقدم، ۱۳۹۱). ازسوی دیگر، با توجه به اینکه، حسابرسان در طی انجام وظایف خود اطلاعاتی را از طرف‌های مختلف دریافت می‌کنند (ایرواتی و سولیخواه، ۲۰۱۸)، امکان دارد این افراد از انواع سوگیری‌های شناختی و تأثیرات آن‌ها بر قضاوت حسابرسان آگاه باشند و بخواهند با استفاده از این سوگیری‌ها، بر قضاوت حسابرسان تأثیر بگذارند. از این رو حسابرسان ناخواسته درگیر سوگیری‌ها خواهند شد (ناپ و ناپ، ۲۰۱۲). بنابراین، مهم‌ترین هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر سوگیری قالب‌بندی و استقلال، بر کیفیت قضاوت حسابرسی و همچنین، در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر جهت کاهش آثار سوگیری قالب بندی، بوده است.

با توجه به نتایج نگاره شماره (۷) در فرضیه اول، تأثیر سوگیری قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی بررسی شد. یافته‌ها نشان دادند که سوگیری قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد. در واقع، قالب‌بندی (اعم از مثبت یا منفی) می‌تواند موجب کاهش کیفیت قضاوت حسابرسی شود. چراکه، فارغ از مثبت یا منفی بودن اطلاعات، حسابرسان برای قضاوت حسابرسی مناسب، باید هرگونه اطلاعاتی را که از طرف‌های دیگر، جهت انجام تکالیف حسابرسی دریافت می‌کنند، به‌دقت بررسی کنند (حسیب‌آن و همکاران، ۲۰۲۲). نتایج این پژوهش با مطالعات (حسیب‌آن و همکاران، ۲۰۲۲؛ سپتیاری و گودونو، ۲۰۱۹) مطابقت دارد. در سوگیری قالب‌بندی، اطلاعات به‌صورت مثبت یا منفی ارائه می‌شوند. در واقع، زمانی که اطلاعات در قالب مثبت به حسابرسان ارائه می‌شوند، به تصمیمات متفاوتی نسبت به زمانی که در قالب منفی ارائه می‌شوند، منجر خواهد شد (سپتیاری و گودونو، ۲۰۱۹). اگر اطلاعات با قالب‌بندی مثبت ارائه شوند، افراد ریسک‌گریز و در صورتی که با قالب‌بندی منفی ارائه شوند، افراد ریسک‌پذیر خواهند شد. در پژوهش (یوسنایی و همکاران، ۲۰۲۳) این موضوع تأیید شده است. از آنجاکه، پژوهشی مشابه با پژوهش حاضر، در داخل کشور مشاهده نشده است، می‌توان به پژوهش‌های ابراهیمی و اسماعیل‌زاده (۱۳۹۴)، کریمی و همکاران (۱۴۰۰)، رؤیایی و محمدی (۱۴۰۱) و نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)، اشاره کرد که تأثیر سوگیری‌ها بر قضاوت حسابرسی را تأیید می‌کنند.

در فرضیه دوم پژوهش حاضر، با توجه به نگاره (۷)، تأثیر استقلال بر کیفیت قضاوت

حسابرسی بررسی گردید. نتایج نشان دادند که استقلال حسابرس بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبتی دارد و حفظ استقلال حسابرس، باعث بالا رفتن کیفیت قضاوت حسابرسی خواهد شد که با نتایج مطالعات (انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰؛ حفیظه و همکاران، ۲۰۲؛ یولیان و ولیوو، ۲۰۱۹) مطابقت دارد. در پژوهش‌های داخلی نیز تأثیر مثبت استقلال بر قضاوت حسابرسی، تأیید شده است. پژوهش حاضر با پژوهش‌های خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶)، سادات‌غفاری و عزیزمحمدی (۱۳۹۹) و آقامحمدی و آقایی چادگانی (۱۴۰۲) مطابقت دارد.

در فرضیه سوم، باتوجه به نگاره (۸)، تأثیر تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای در ارتباط بین قالب‌بندی و قضاوت حسابرسی بررسی شد. نتایج نشان دادند، در صورتی که حسابرس تردید حرفه‌ای بالایی داشته باشد، می‌تواند اثر منفی قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی را کاهش دهد و در صورت وجود تردید حرفه‌ای پائین، اثر منفی قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی کاهش نمی‌یابد. طبق پژوهش کوسوماواتی و آیو (۲۰۲۲) باتوجه به اینکه تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی، تأثیر مثبتی دارد، افزایش شک و تردید حرفه‌ای، تأثیر قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند. نتایج پژوهش حاضر با پژوهش کوسوماواتی و آیو (۲۰۲۲) مطابقت دارد. همچنین، رنجبریان و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی داخلی، تأثیر بالای تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای بر مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تأیید کردند.

در فرضیه چهارم، باتوجه به نگاره شماره (۸)، به بررسی تأثیر تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای در ارتباط بین استقلال و کیفیت قضاوت حسابرسی پرداخته شد و نتایج نشان دادند، در صورتی که حسابرس شک و تردید حرفه‌ای بالایی داشته باشد، می‌تواند اثر مثبت استقلال حسابرس بر کیفیت قضاوت حسابرسی را افزایش دهد. اما شک و تردید حرفه‌ای پائین حسابرس، تأثیری در بالا بردن اثر مثبت استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی نخواهد داشت. نتایج این فرضیه با یافته‌های یوناس و تریانی (۲۰۲۲) مطابقت دارد. در داخل کشور، پژوهشی مشاهده نشد که تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای را در ارتباط بین استقلال و قضاوت حسابرسی، بررسی کند. از این رو می‌توان به پژوهش‌های مشابه رنجبریان و همکاران (۱۳۹۹) و دریائی و عزیززی (۱۳۹۷) اشاره کرد که تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای را در رابطه با قضاوت حسابرسی تأیید می‌کنند.

## ۶. پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

طبق نتایج پژوهش حاضر، قالب‌بندی (اعم از مثبت یا منفی) می‌تواند تأثیر منفی در قضاوت



حسابرسی داشته باشد. بنابراین، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود جهت کاهش اثرات منفی قالب‌بندی، شک و تردید حرفه‌ای بالایی در حین انجام وظایف حسابرسی، داشته باشند. یکی از راههای حفظ شک و تردید حرفه‌ای بالا، عدم اعتماد بالای حسابرس به صاحب‌کار است. بنابراین، اعتماد پائین حسابرس به صاحب‌کار، می‌تواند سطح شک و تردید حرفه‌ای را تغییر داده و بالا ببرد (دیوی و همکاران، ۲۰۲۰). افزون بر این، به گفته نلسون<sup>۶۶</sup> (۲۰۰۹)، با بالا رفتن شک و تردید حرفه‌ای از طریق عواملی مانند، آموزش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت قضاوت نیز بالاتر خواهد رفت.

همچنین، حسابرسان بایستی با تفکر بیشتر، بدون تکیه بر قالب‌بندی اطلاعات و با دقت بالا، اطلاعات دریافتی را بررسی کنند. جهت افزایش مهارت تفکر، تصمیم‌گیرندگان نیاز به ایجاد مدلی دارند تا اطمینان حاصل شود که ویژگی‌های بی‌اهمیت بر تصمیم‌گیری، تأثیر بیجایی نمی‌گذارند (یوسنایی و همکاران، ۲۰۲۳). این مدل شامل توسعه تکنیک‌های نقشه‌برداری است. یوسنایی و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهشی با عنوان نقشه‌برداری شناختی و سوگیری قالب‌بندی در تصمیم‌گیری، بیان کردند که تصمیم‌گیرندگان باید در پردازش اطلاعات موجود، تفکر بیشتری داشته باشند. تکنیک نقشه‌برداری شناختی علی می‌تواند به تصمیم‌گیرندگان در ارتباط دادن عوامل مختلفی که در یک مشکل، مرتبط تلقی می‌شوند کمک کند و انتظار می‌رود که تصمیم‌گرفته شده کاملاً بهینه باشد. این تکنیک می‌تواند در کاهش سوگیری قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی موثر باشد. بنابراین، به پژوهشگران داخلی پیشنهاد می‌شود، با توجه به پژوهش یوسنایی و همکاران (۲۰۲۳)، جهت کاهش اثرات منفی سوگیری قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی، تأثیر نقشه‌برداری شناختی علی را در ایران بررسی کنند و با توجه به نتایج پژوهش‌های خارجی، از جمله، پژوهش حسیوآن و همکاران (۲۰۲۲) سوگیری هاله‌ای، پژوهش هنریزی، هیم‌الس بیج و هان‌ذیکر<sup>۶۷</sup> (۲۰۲۱) سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل، کوشینگ و اخلوات<sup>۶۸</sup> (۱۹۹۶) سوگیری تأخیر و مارادونا<sup>۶۹</sup> (۲۰۲۰) سوگیری نتیجه‌گیری سریع، ابتکارعمل و تفکر گروهی، نیز می‌توانند بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر داشته باشند. لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود، تأثیر این سوگیری‌ها را بر قضاوت حسابرسی بررسی کنند. با توجه به اینکه داده‌های پژوهش حاضر از طریق پرسشنامه صورت گرفته است، برداشت‌های مختلف پاسخ‌دهندگان از سؤالات پرسشنامه، عدم تصمیم‌پذیری به دلیل محدودیت در جامعه آماری، رسیدن به نتایج گمراه‌کننده به سبب عدم دقت کافی در پرکردن پرسشنامه‌ها، از مواردی هستند که می‌توانند محدودیت‌های این پژوهش به حساب آیند.

## یادداشت‌ها

1. Audit judgment
2. Financial statements
3. Mulyandini
4. Hasibuan, Bukit & Rini
5. Babcock & Loewenstein
6. Cognitive Biases
7. Gerrig & Zimbardo
8. Framing Biases
9. Irawati & Solikhah
10. Bonner
11. Wulanditya et al.
12. Shanteau
13. Tversky & Kahneman
14. Eny & Mappayukki
15. Professional skepticism
16. Baron & Kenny
17. Knapp & Knapp
18. La Dana, Sunaryo, & Supriyanto
19. Yuliana & Waluyo
20. Yunas & Triani
21. Halo Effect Biases
22. Kleinman et al.
23. Hafizah , Wahyudi & Azwardi
24. Septiari & Goedono
25. Singh et al.
26. yuliyana
27. Human Information Processing(HIP)
28. Miller
29. Attribution Theory
30. Sonnier et al.
31. Heider
32. Angkoso & Subroto
33. Arianto, Winarno & Irmadariyani
34. Gunawan & Indarto
35. Dewi et al.
36. Santoso, Muawanah & Lisa
37. Jamal et al.
38. Prospect Theory
39. Reference point
40. Bećirović et al.
41. Yusnaini, Hakiki & Hakiki
42. Johnson et al.
43. Vinson et al.
44. The Belief - Adjustment Model
45. Haeridistia & Fadjarenie
46. Agency theory
47. Okunola
48. Lee & Phua
49. Prasanti & Yulianto
50. Pennington et al.
51. Cognitive Dissonance Theory
52. Jeong et al.
53. Kusumawati & Ayu
54. Behavior theory
55. J.B. Watson
56. Stimulus – Response
57. Structural Equation Modeling
58. Face validity
59. Jamilah et al.
60. Kusumawardhani & Sari
61. Widita
62. Triana
63. Hurtt et al.
64. Fornell & Larcker
65. Hlland
66. Nelson
67. Henrizi, Himmelsbach & Hunziker
68. Cushing & Ahlawat
69. Maradona

## منابع

## الف. فارسی

- آقامحمدی، شهرزاد؛ آقایی چادگان، آرزو. (۱۴۰۲). تأثیر پیچیدگی کار، رتبه شغلی حسابرسان و پذیرش رفتار ناکارآمد بر قضاوت حسابرسی: نقش تعدیل‌گر استقلال، پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، ۱(۸)، ۷۷-۹۲.
- ابراهیمی، ابراهیم؛ اسماعیل‌زاده، حجت. (۱۳۹۴). سوگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۳)، ۷۴-۸۷.
- اعتمادی عیدگاهی، سارا؛ اقبالی‌مقدم، محمدرضا؛ ناجی‌امیرنژاد، المیرا. (۱۳۹۷). حسابرسان خوب و قضاوت‌های بد: نقش سوگیری و تعصب، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، شماره چهل و چهار، ۲۵-۴۹.
- بادپا، بهروز؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر قضاوت حسابرسان و نقش میانجی‌آشنایی با صاحب‌کار، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۱(۱)، ۶۷-۲۹.
- تجویدی، الناز؛ محمدی، سحر. (۱۳۹۹). بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران، نشریه علمی حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۶)، ۱-۱۶.
- خوش طینت، محسن؛ بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۷.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS Smart، تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
- دریائی، عباسعلی؛ عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای)، دانش حسابداری مالی، ۵(۱)، ۷۹-۹۹.
- رؤیایی، رمضانعلی؛ محمدی، مهدی. (۱۴۰۱). اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری. تهران: کتابخانه فرهنگ.
- رنجیریان، لیلا؛ رضایی، نادر؛ عبدی، رسول؛ پاک‌مرام، عسگر. (۱۳۹۹). نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، نشریه جامعه‌شناسی، ۳(۴)، ۱۶۳۶-۱۶۲۱.

سادات غفاری، منصوره؛ عزیزمحمدی، زهرا؛ قاسمی‌زاده سراب، حسین. (۱۳۹۹). تأثیر درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تأکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۲)، ۴۶-۵۹.

علیمرادی، عباس. (۱۳۹۶). مدل یابی معادلات ساختاری با نرم افزار Amos (چاپ ۲)، تهران: انتشارات فدک ایستاتیس.

عزیزی، یوسف؛ سپهری، پطرو؛ ایمان‌زاده، پیمان. (۱۴۰۱). تأثیر توانایی‌های شناختی - رفتاری حسابرسان بر پذیرش ریسک حسابرسی، فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱(۴۰)، ۳۳۷-۳۵۳.

کریمی، زهرا؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ صمدی‌لرگانی، محمود؛ پورعلی‌لاکلاویه، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲)، ۲۳-۵۲.

کشفی، عبدالرسول. (۱۳۸۷). بررسی و نقد نظریه رفتارگرایی فلسفی، پژوهش‌های فلسفی - کلامی، ۹(۴)، ۲۷-۴۶.

منتی، وحید؛ ساسانیان، امیرحسین. (۱۴۰۱). مهارت‌ها، تاثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۴(۱)، ۳۱۱-۳۴۳.

نمازی، محمد؛ ممتازیان، علیرضا. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳)، ۱۸۹-۲۰۷.

نوری‌فرد، یداله؛ فیض‌پور اقدم، حیدر. (۱۳۹۱). اثر خدمات غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی، بر نوع گزارش حسابرس، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۲)، ۱-۱۳.

هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۷). مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل (چاپ دوم)، تهران: انتشارات سمت.

هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۷). مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل (چاپ هشتم)، تهران: انتشارات سمت.

## ب. انگلیسی

Aghamohammadi, SH., & Aghaei Chadgani, A. (2023). The effect of job complexity, auditor's job rating and acceptance of inefficient behavior on audit judgment: The moderating role of independence. *Financial and*

- Behavioral Researches in Accounting*, 3(1), 77-92 (In Persian).
- Angkoso, C. D., & Subroto, B. (2014). The role of situational and individual factors on the premature sign-offs of audit procedures. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 5(6), 57-68.
- Arianto, A. C., Winarno, W. A., & Irmadariyani, R. (2023). Influence of obedience pressure and task complexity on audit judgment with professional commitment as moderating variable in the besuki residency inspectorate. *International Journal of Education, Business and Economics Research*, 3 (3), 97-104.
- Alimoradi, A. (2017). Modeling Structural Equations With Software AMOS. *fAdak Isatis Publication. Tehran* (In Persian).
- Azizi, Y., Sepehri, P., & Imanzade, P. (2022). The effect of auditors' cognitive-behavioral abilities on audit risk acceptance. *Islamic Economics And Banking*, 11(40 ), 337-353 (In Persian).
- Babcock, L., & Loewenstein, G. (1997). Explaining bargaining impasse: The role of self-serving biases. *Journal of Economic Perspectives*, 11(1), 109-126.
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality And Social Psychology*, 51(6), 1173.
- Badpa, B., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2019). Investigating the effect of transformational client leadership on auditor's judgment and the mediating role of client identification. *Journal of Accounting Advances*, 11(1), 29-67 (In Persian)
- Bećirović, D., Zahirović Suhonjić, A., & Stanić, M. (2022). Using loss aversion and framing to nudge students' classroom performance. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 27(2), 5-17.
- Bonner, S.E. (2008). Judgment and Decision Making in Accounting. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Cushing, B. E., & Ahlawat, S. S. (1996). Mitigation of recency bias in audit judgment: The effect of documentation. *Auditing*, 15(2), 110-122.
- Davari, A., Rezazadeh, A. (2014). Structural Equation Modeling With PLS. *Academic Jihad Publication. Tehran* (In Persian).
- Daryaei, A. A., & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditors professional skepticism as a moderating variable). *Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99 (In

- Persian).
- Dewi, M. S. K., Wirakusuma, M. G., Rasmini, N. K., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of professional skepticism, locus of control, integrity on audit judgment. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 4(1), 157-164.
- Ebrahimi, E., & Esmailzadeh, H. (2015). Cognitive Biases in Audit Professional Judgment. *Accounting and Auditing Studies*, 4(13), 74-87 (In Persian).
- Eny, N., & Mappayukki, R. (2020). Moderating role of audit fees on the effect of task complexity and independence towards audit judgment. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 23(2), 194-204.
- Etemadi Eidgahi, S., Iqbali Moghadam, M. R., & Amirnezhad, E. (2018). Good auditors and bad judgments: the role of bias and bigotry. *Management and Accounting Researches*, 44, 25-49 (In Persian).
- Fornell, C., & Larcker, D. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Gerrig, R. J., & Zimbardo, P. G. (2008). *Psychology and Life*, 18th Edn Boston. MA: Pearson. [Google Scholar].
- Gunawan, I., & Indarto, S. L. (2022). Independence as moderating factors influencing audit judgment. *Asian Journal of Law and Governance*, 4(1), 1-10.
- Haeridistia, N., & Fadjarenie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27.
- Hafizah, H., & Wahyudi, T. (2022). The effect of auditor independence and complexity on audit quality and its impact on the reputation of the auditor institution: survey of the supreme audit agency (BPK) representative of south Sumatra. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 8(3), 210-240.
- Hasibuan, F. K. A., Bukit, B.R., & Rini, S.E. (2022). The effect of framing, halo effect and auditor's experience on audit judgment (study on auditors public accountant office in medan city). *International Journal of Research and Review*, 9(9), 37-47.
- Henrizi, P., Himmelsbach, D., & Hunziker, S. (2021). Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from

- Switzerland. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(4), 598-621.
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic management journal*, 20(2), 195-204.
- Hurt, R. K., Brown Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 45-97.
- Hooman, H. A. (2008). Structural equation modeling with LISREL application. *Samt Publications, Tehran* (In Persian).
- Hooman, H. A. (2018). Structural equation modeling with LISREL application. *Samt Publications, Tehran* (In Persian).
- Irawati, S. A., & Solikhah, B. (2018). The factors affecting audit judgment. *Accounting Analysis Journal*, 7(1), 34-42.
- Jamal, K., Johnson, P. E., & Berryman, R. G. (1995). Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research*, 12(1), 85-105.
- Jeong, M., Zo, H., Lee, C. H., & Ceran, Y. (2019). Feeling displeasure from online social media postings: A study using cognitive dissonance theory. *Computers in Human Behavior*, 97, 231-240.
- Johnson, P. E., Jamal, K., & Berryman, R. G. (1991). Effects of framing on auditor decisions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(1), 75-105.
- Karimi, Z., Yaghoobnezhad, A., Samadi Lorghani, M., & Pourali Lakelayeh, M. R. (2021). Evaluating the effect of auditors' individual psychological bias and personality dimensions on audit quality. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 13(52), 23-52 (In Persian).
- Kashfi, A. O. R. (2008). Philosophical behaviorism: A critical investigation. *Journal of Philosophical Theological Research*, 9(4), 27-46 (In Persian).
- Khoshtinat, M., & Bostanian, J. (2007). Professional judgment in auditing. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(18), 25-57 (In Persian).
- Kleinman, G., Anandarajan, A., Medinets, A., & Palmon, D. (2010). A theoretical model of cognitive factors that affect auditors' performance and perceived independence. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*, 1(3), 239-267.
- Knapp, M. C., & Knapp, C. A. (2012). Cognitive biases in audit engagements. *The CPA Journal*, 82(6), 40.

- Kusumawati, N. P. A., & Ayu, P. C. (2022). The effect of framing and competence on the quality of audit judgment with professional skepticism as moderating. *Widya Akuntansi dan Keuangan*, 4(01), 60-77.
- La Dana, A., Sunaryo, H., & Supriyanto, S. (2022). The effect of locus of control, framing, pressure of obedience and auditor's competency on audit judgment. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal*, 5(2), 9680-9692.
- Lee, D. I. Y., & Phua, L. K. (2022). Does audit committee moderate the relationship between auditor independence and earnings management during initial implementation of MFRS in malaysia? *International Journal of Business and Society*, 23(2), 751-772.
- Maradona, A. F. (2020). A qualitative exploration of heuristics and cognitive biases in auditor judgements. *Accountability*, 9(2), 94-112.
- Mennati, V., & Sasanian, A. (2022). Skills, influence and effectiveness of management accountants. *Journal of Accounting Advances*, 14(1), 311-343 (In Persian).
- Miller Jr, H. L. (Ed.). (2016). *The Sage encyclopedia of theory in psychology*. Sage Publications.
- Mulyandini, V. C. (2023). The relationship between emotional intelligence and audit judgment: A study on internal auditors in indonesian financial institutions. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 23(9), 34-38.
- Namazi, M., & Momtazian, A. R. (2022). Identification and ranking factors affecting professional judgment and decision-making of auditors. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 11(43), 189-207 (In Persian).
- Namazi, M., & Namazi, N. R. (2016). Conceptual analysis of moderator and mediator variables in business research. *Procedia Economics and Finance*, 36, 540-554.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Noorifard, Y., & Faizpor Aghdam, H. (2012). Affect of nin-audit services of audit firms on types of audit reports. *Journal of Accounting Knowledge And Management Auditing*, 1(2), 1-13 (In Persian).
- Okunola, A. O. (2021). An Assessment of auditor's independence on the quality of financial reporting: Evidence from lagos state parastatals. *International*



- Journal of Management, Economics and Social Sciences*, 10(2-3), 88-109.
- Pennington, R., Schafer, J. K., & Pinsker, R. (2017). Do auditor advocacy attitudes impede audit objectivity? *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 32(1), 136-151.
- Prasanti, O., & Yulianto, A. (2017). The Influence of time budget pressure, auditor ethics, independence, and task complexity on audit quality with organizational commitment as intervening variable. *Accounting Analysis Journal*, 6(1), 119-127.
- Ranjbarian, L., Abdi, R., Rezaeimiyandoa, N., & Pakmaram, A. (2021). The moderating role of professional doubt in the auditor's professional judgment model. *Iranian Journal of Political Sociology*, 3(4), 1621-1636 (In Persian).
- Royai, R. A., & Mohammadi, M. (2015). Ethics and Professionalism in Accounting. *Culture Library Publications* (in Persian).
- Sadat, M., & Azizmohammadi, Z. (2020). The impact of understanding ethics and the independence of ethical judgment by emphasizing the intervention of auditors' personal value intervention. *Journal of Accounting and Management vision*, 3(22), 46-59 (In Persian).
- Santoso, S. H., Muawanah, U., & Lisa, O. (2023). Auditor experience as a moderation of the effect of audit fees, audit tenure, and task complexity on audit quality. *Enrichment: Journal of Multidisciplinary Research and Development*, 1(4), 189-198.
- Septiari, D., & Goedono, G. (2019). Does attribute framing exist in audit decision aid? *Journal of Accounting and Investment*, 20(1), 41-54.
- Shanteau, J. (1989). Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 165-177.
- Singh, A., Singh, H., Sultana, N., & Evans, J. (2019). Independent and joint effects of audit partner tenure and non-audit fees on audit quality. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15(2), 186-205.
- Sonnier, B. M., Lassar, W. M., & Lassar, S. S. (2015). The influence of source credibility and attribution of blame on juror evaluation of liability of industry specialist auditors. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 1-37.
- Tajvidi, E., Mohammadi, S. (2020). The role of management accounting information in management control system in large manufacturing companies in iran. *Journal of Management Accounting*, 13(46), 1-16 (In Persian).

- Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases: Biases in judgments reveal some heuristics of thinking under uncertainty. *science*, 185(4157), 1124-1131.
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *science*, 211(4481), 453-458.
- Vinson, J., Pike, B., & Chui, L. (2017). Auditor Inquiry: The Influence of Client Message Framing on Auditors' Judgment. Available at SSRN 3107164.
- Wulanditya, P., Iqbal, S., Prihatiningtias, Y. W., & Subroto, B. (2023). Argument framing, source credibility, and emotional conditions: effects on accountants' whistleblowing decision. *International Journal of Professional Business Review*, 8(4), 10-19.
- Yuliana, S., & Waluyo, I. (2019). The effect of framing and auditor independence on the audit judgment. *Jurnal Profita: Kajian Ilmu Akuntansi*, 7(3).
- Yuliyana, S. (2018). The effect of framing and auditor independence on the audit judgment. (Case Study on Auditors in Public Accountant Firm of Yogyakarta).
- Yunas, B. A. B., & Triani, N. N. A. (2022). The effect of independence and competence on audit quality with professional skepticism as a moderating variable. *Journal of Economy, Accounting and Management Science*, 4(1), 1-15.
- Yusnaini, Y., Hakiki, A., & Wahyudi, T. (2023). Cognitive mapping and framing bias on decision making. *European Journal of Business and Management Research*, 8(3), 227-232.