

## Conceptualizing Auditors' Cognitive Heterogeneity:

### and Analyzing Its Role in Auditor Professional Skepticism

Saeed Inanloo Moranloo<sup>1</sup>, Meysam Arabzadeh<sup>2</sup>, Mehdi Safari Gerayli<sup>3\*</sup>, Hossein Jabbari<sup>4</sup>,  
Mohammad Reza Mohagheghi<sup>5</sup>

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. s.inanloo@iau.ac.ir
2. Associate Professor, Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran . Meysam.Arabzadeh@iau.ac.ir
3. \* Associate Professor, Department of Accounting, BG.C., Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. safari83@iau.ac.ir
4. Assistant Professor, Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. jabari1352@iau.ac.ir
5. Assistant Professor, Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir

**Abstract** Amid the inherent ambiguities and complexities of professional decision-making, cognitive dissonance in auditors' judgments distorts perceptions of financial realities. This study explores the hidden layers of cognition and the impact on the auditing profession. It presents a model of auditors' cognitive dissonance and examines its role in fostering professional skepticism.

Employing both qualitative and quantitative methods tailored to data collection needs, the study identifies components of auditors' cognitive dissonance through content analysis and expert interviews informed by researcher-developed questionnaires. Professional skepticism was assessed via a standardized questionnaire. Additionally, structural equation modeling via partial least squares (PLS-SEM) tested the research hypotheses.

The findings uncovered a thematic hierarchy comprising three overarching themes: conflict in cognitive values, heterogeneity in structural mechanisms, and inhibitory individual mechanisms; seven organizing themes; and 31 basic themes, which dynamically interact to form a comprehensive pattern of cognitive dissonance in the auditing profession. The quantitative results further revealed that auditors' cognitive dissonance exerts a negative and significant influence on professional skepticism.

These findings offer pathways to improving audit processes, reducing judgment errors, and enhancing financial reporting quality. Thus, this study stands as an inspiring and practical reference for researchers, auditors, and standard setters.

### Extended Abstract

**1) Introduction** This study examines auditors' cognitive dissonance as a pivotal factor in decision-making and information processes, profoundly shaping the quality and accuracy of professional judgments. Such cognitive characteristics—encompassing analytical abilities, critical thinking, and creativity in problem-solving—shape auditors' data interpretation and judgments, particularly amid complex or contradictory financial information.

Cognitive dissonance, a natural facet of cognition, can foster professional skepticism and pose challenges in ethical and professional judgments. Professional skepticism, as a psychological-ethical state, significantly shapes the quality and accuracy of auditors' judgments, potentially eroding audit service quality and public trust in accounting.

Therefore, our main research questions are: What framework best captures auditors' cognitive dissonance? And does it affect professional skepticism and auditor judgments?

**2) Research Questions or Hypothesis** This study seeks answers to the following questions:

**Qualitative questions:**

1. What are the overarching themes in auditors' cognitive dissonance model?
2. What are the organizing themes in auditors' cognitive dissonance model?
3. What are the basic themes in auditors' cognitive dissonance model?

**Quantitative question:** 4. Does auditors' cognitive dissonance have a significant effect on professional skepticism?

**Hypothesis (drawn from theoretical foundations):** Auditors' cognitive dissonance has a significant negative impact on judgment.

**3) Methods** This study's methodology is developmental in outcome, since no prior research offers a framework for auditors' cognitive dissonance model. It is also exploratory in objective, drawing on expert interviews and three-stage thematic coding to uncover basic, organizing, and overarching themes in auditors' cognitive dissonance. The study's philosophical paradigm combines inductive and deductive reasoning.

Thematic analysis and expert interviews identified components of auditors' cognitive dissonance. Data were gathered via a researcher-developed questionnaire. Professional skepticism was measured with a standardized questionnaire. Hypotheses were tested via structural equation modeling (PLS-SEM).

**4) Results** The structural model reveals that auditors' cognitive dissonance exerts a negative and significant effect on professional skepticism (path coefficient = -0.71; t-statistic = 17.492 > 1.96), confirming the research hypothesis.

**5) Discussion and Conclusion** Qualitative results yielded three overarching themes: conflict in cognitive values, cognitive structural mechanisms, and inhibitory individual mechanisms; seven organizing themes: cognitive-environmental conflicts, negative cognitive processing, cognitive mental tensions, post-decision dissonance, dissonance in career goals, setting unrealistic standards, and impaired autonomy and judgment; and 31 basic themes. Quantitative results confirm that auditors' cognitive dissonance has a negative and significant effect on professional skepticism.

**Keywords:** Auditors' cognitive dissonance, psychological factors, individual mechanisms, professional skepticism.

## مفهوم‌پردازی ناهمگونی شناختی حسابرسان و تحلیل نقش آن در تردید حرفه‌ای حسابرس

سعید اینانلو مرانلو<sup>۱</sup>، میثم عرب زاده<sup>۲</sup>، مهدی صفری گرایلی<sup>۳\*</sup>، حسین جباری<sup>۴</sup>، محمد رضا محقق<sup>۵</sup>

### چکیده

در جهانی که ابهام و پیچیدگی، ذات ناگزیر تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای است، شناخت ریشه‌های ناهمگونی شناختی در قضاوت‌های حسابرسان، پنجره‌ای به سوی درک واقعیت‌های مالی می‌گشاید. این پژوهش، با نگاهی عمیق، به کاوش در لایه‌های پنهان شناخت و تأثیر آن بر حرفه حسابرسی می‌پردازد. هدف مطالعه حاضر ارائه الگویی برای ناهمگونی شناختی حسابرسان و بررسی نقش آن در تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. در این پژوهش با توجه به پشتوانه‌ی استدلالی روش‌شناسی، بر اساس نوع جمع‌آوری داده‌ها، از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی استفاده شده است. که برای تعیین مؤلفه‌های ناهمگونی شناختی حسابرسان از روش تحلیل مضمون و مصاحبه با خبرگان و از طریق پرسش‌نامه محقق‌ساخته، نسبت به جمع‌آوری داده‌ها اقدام و همچنین برای سنجش تردید حرفه‌ای حسابرس از پرسش‌نامه استاندارد استفاده گردید. علاوه-براین، جهت آزمون فرضیه پژوهش نیز از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) بهره گرفته شده است. یافته‌های تحقیق حاضر در قالب سلسله مراتب شماتیک، سه مضمون فراگیر (تعارض در ارزش‌های شناختی، ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری و مکانیزم‌های فردی بازدارنده)، هفت مضمون سازمان‌دهنده و سی و یک مضمون پایه را آشکار ساخت که در تعامل پویا با یکدیگر، الگوی جامعی از ناهمگونی شناختی در حرفه حسابرسی را شکل می‌دهند. همچنین نتایج تحقیق نشان داد ناهمگونی شناختی حسابرسان بر تردید حرفه‌ای آنان تأثیر منفی و معناداری دارد. یافته‌های این مطالعه می‌توانند به بهبود فرآیندهای حسابرسی، کاهش خطاهای قضاوتی و ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی کمک کنند. از این‌رو، این پژوهش هم برای پژوهشگران و هم برای حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردها، به‌عنوان مرجعی الهام‌بخش و کاربردی عمل خواهد کرد.

**واژه‌های کلیدی:** ناهمگونی شناختی حسابرسان، عوامل روانی، مکانیزم‌های فردی، تردید حرفه‌ای حسابرس.

s.inanlloo@iau.ac.ir

Meysam.Arabzadeh@iau.ac.ir

safari83@iau.ac.ir

jabari1352@iau.ac.ir

Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir

۱ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

۲ دانشیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

۳\* دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران (نویسنده مسئول)

۴ استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

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

## ۱. مقدمه

در دنیای پیچیده و پویای حسابرسی، مفهوم "تردید حرفه‌ای" به‌عنوان سنگ بنای اساسی در ارزیابی کیفیت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی مطرح می‌شود (ستوده و همکاران، ۱۴۰۲). این سازه‌ی چندبعدی، که ریشه در اصول بنیادین حسابداری و حسابرسی دارد، نه تنها بازتابی از شکاکیت نظام‌مند حسابرسان است، بلکه نمادی از تعهد آن‌ها به حفظ یکپارچگی بازارهای سرمایه محسوب می‌گردد. تردید حرفه‌ای، در ذات خود، حاوی تنش‌های ظریف میان ضرورت اعتماد به ادعاهای مدیریت از یک سو، و الزام به اتخاذ موضعی انتقادی از سوی دیگر است (نارسیین و جعفر<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). در بررسی ابعاد روان‌شناختی مؤثر بر تردید حرفه‌ای، عوامل متعددی از جمله سوگیری‌های شناختی، فشارهای اجتماعی، و مکانیسم‌های دفاعی روانی می‌توانند بر قضاوت حسابرسان تأثیر بگذارند. تمایل طبیعی ذهن به تأیید اطلاعات موجود (سوگیری تأییدی)، ترس از تعارض با مدیریت، و حتی خستگی ذهنی ناشی از حجم بالای کار ممکن است سطح تردید حرفه‌ای را کاهش دهد. از سوی دیگر، عواملی مانند تجربه‌ی حرفه‌ای، آموزش‌های تخصصی، و فرهنگ سازمانی تشویق‌کننده‌ی پرسشگری می‌توانند به تقویت این ویژگی کمک کنند (ویداس<sup>۱۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۴). در این میان، ناهمگونی شناختی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین چالش‌ها مطرح می‌شود، زیرا تنش ناشی از تضاد بین شواهد و باورهای قبلی می‌تواند حسابرسان را به سمت نادیده گرفتن اطلاعات نامطلوب یا توجیه ناپایدار یافته‌ها سوق دهد. ناهمگونی شناختی به تنوع و تفاوت‌های موجود در فرآیندهای شناختی حسابرسان اشاره دارد که می‌تواند بر نحوه تحلیل و تفسیر اطلاعات تأثیر بگذارد (چن<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). این پدیده، به‌عنوان یک واقعیت طبیعی در فرآیندهای تفکر، می‌تواند به حسابرسان این امکان را بدهد که از زوایای مختلف به مسائل نگاه کنند و در نتیجه، به غنای تصمیم‌گیری‌های خود بیفزایند (میگرمان<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). با این حال، این تنوع در تفکر می‌تواند به تردید حرفه‌ای نیز منجر شود، به‌ویژه زمانی که حسابرسان با اطلاعات متناقض یا مبهم مواجه می‌شوند و در نتیجه، دچار تردید در قضاوت‌های خود می‌گردند. تردید حرفه‌ای، به‌عنوان یک حالت روانی و اخلاقی، می‌تواند تأثیرات عمیقی بر کیفیت و دقت عملکرد حسابرسان داشته باشد که می‌تواند به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و اعتماد عمومی به حرفه حسابداری منجر گردد (موندیایوی<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۴). مسائل مربوط به دانش حرفه‌ای حسابرسان را می‌توان هم در حسابداری و حسابرسی و هم در روانشناسی و مدیریت مطالعه و مطالعه کرد. (اسفانبرگ و اومان<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶). در واقع، رابطه متقابل پیچیده دانش که در حرفه‌های مختلف حسابداری و حسابرسی مهم و تأثیرگذار است، پژوهشگران را به این مطالعات سوق می‌دهد که بقای هر حرفه و اشتغال اعضای آن به ماهیت و کیفیت خدمات ارائه شده بستگی دارد و نه فقط اعتماد و اطمینانی که به مشتریان داده می‌شود. بر اساس نظریه «نزدیکی رفتاری» جهت‌گیری رفتار فرد با توجه به باورهای فرد تعیین می‌شود و این رفتار مبنای ارزیابی اثربخشی و کارآمدی آن فرد است. (هندار و هاراپ<sup>۵</sup>، ۲۰۲۳).

اهمیت نظری بررسی ناهمگونی شناختی و تأثیر آن بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، این امکان را می‌دهد که به عمق پیچیدگی‌های شناختی و روان‌شناختی این حرفه پی برد. این تحلیل می‌تواند به توسعه نظریه‌های جدیدی در حوزه حسابداری و حسابرسی منجر شود که نه تنها به درک بهتر از فرآیندهای تصمیم‌گیری کمک می‌کند، بلکه به شفاف‌سازی چالش‌های اخلاقی و حرفه‌ای نیز می‌انجامد. از این منظر، پژوهش در این زمینه می‌تواند به‌عنوان یک جستار فلسفی در راستای فهم بهتر از ماهیت انسان در دنیای پیچیده مالی و اقتصادی تلقی شود و یادآوری می‌کند که تردید و ناهمگونی شناختی، بخشی از تجربه انسانی در مواجهه با عدم قطعیت‌ها و چالش‌های حرفه‌ای است. از سوی دیگر، اهمیت عملی این پژوهش در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و ارتقای استانداردهای حرفه‌ای نهفته است. با درک عمیق از ویژگی‌های شناختی و تأثیرات ناهمگونی شناختی بر تردید حرفه‌ای، می‌توان راهبردهای آموزشی و مدیریتی مؤثری طراحی کرد که به حسابرسان کمک کند تا در مواجهه با چالش‌ها، تصمیمات بهتری اتخاذ کنند. این رویکرد می‌تواند به تقویت اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و بهبود کیفیت خدمات مالی منجر شود.

ضرورت پژوهش حاضر در بستر محیط اقتصادی ایران، که با ویژگی‌های انحصاری از جمله ساختار خاص مالکیت، الگوهای متمایز حاکمیت شرکتی و شرایط ویژه بازار سرمایه شناخته می‌شود، ریشه دارد. این بافتگاه اقتصادی، عرصه‌ای منحصر به فرد برای بررسی پدیده‌های روان‌شناختی حرفه‌ای مانند ناهمگونی شناختی فراهم می‌آورد؛ محیطی که در آن چالش‌هایی نظیر عدم تقارن اطلاعاتی شدید، تعارض منافع ساختاری و فشارهای اقتصادی بی‌سابقه، می‌تواند سازوکار قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و بروز تردید حرفه‌ای را

تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، واکاوی این مفهوم در چنین محیطی، نه تنها گامی ضروری در غنی‌سازی ادبیات بومی محسوب می‌گردد، که می‌تواند به تدوین رهنمودهای عملیاتی برای نهادهای حرفه‌ای و نظارتی کشور منجر شده و در نهایت، سهمی مؤثر در ارتقای کیفیت حسابرسی و اعتمادسازی در بازار سرمایه ایران ایفا نماید.

بنابراین مساله اصلی پژوهش حاضر این است که چارچوب مناسب برای ناهمگونی شناختی حسابرسان چگونه است؟ و آیا ناهمگونی شناختی حسابرسان بر تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرسان تأثیر دارد؟

همچنین نتایج این پژوهش، می‌تواند دانش‌افزایی برای ادبیات پژوهش به شرح زیر داشته باشد: نخست اینکه، پژوهش حاضر، می‌تواند به‌طور جامع به بررسی ناهمگونی شناختی حسابرسان و تأثیر آن بر تردید حرفه‌ای پرداخته و با ارائه یک چارچوب نظری نوین، به درک عمیق‌تری از چالش‌های شناختی و روان‌شناختی در این حرفه بیانجامد. این پژوهش می‌تواند به‌عنوان یک نقطه عطفی در ادبیات حسابداری و حسابرسی به پژوهشگران آینده این امکان را بدهد که بر مبنای یافته‌های آن، به بررسی ابعاد جدیدی از رفتار حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان بپردازند.

علاوه بر این، نتایج این پژوهش می‌تواند به‌عنوان یک منبع الهام‌بخش برای توسعه راهبردهای آموزشی و مدیریتی در حوزه حسابداری عمل کند. با شناسایی و تحلیل تأثیرات ناهمگونی شناختی بر تردید حرفه‌ای، این پژوهش می‌تواند به سازمان‌ها و نهادهای آموزشی کمک کند تا برنامه‌های آموزشی مؤثری طراحی کنند که به تقویت مهارت‌های شناختی و تصمیم‌گیری حسابرسان منجر شود. در نهایت، این نتایج می‌تواند به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابداری کمک کند و به‌طور کلی، به ارتقاء استانداردهای حرفه‌ای در این حوزه منجر شود.

این پژوهش در پنج بخش اصلی سازمان‌یافته است: در بخش مقدمه، مسئله تحقیق، اهمیت مطالعه و اهداف پژوهش تبیین می‌شود. بخش دوم به مبانی نظری اختصاص دارد که در آن چارچوب مفهومی و پیشینه تحقیق مرور می‌گردد. بخش سوم روش تحقیق را تشریح می‌کند. بخش چهارم به ارائه یافته‌های حاصل از تحلیل‌های کیفی و کمی می‌پردازد و در نهایت، بخش پنجم شامل نتیجه‌گیری، بحث و پیشنهادات کاربردی و پژوهشی است.

## ۲. مبانی نظری و بیان فرضیه‌ها

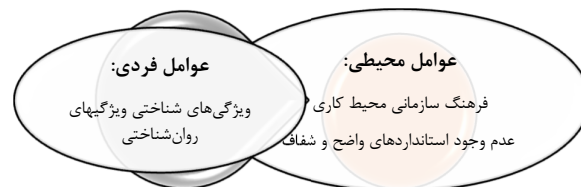
هدف حسابرسی روشن و شفاف است و در مورد تمام جوانب صورت‌های مالی مورد بررسی قرار خواهد گرفت (میگرمان و همکاران، ۲۰۲۲)؛ اما تصمیمات حسابرسی ساده نیستند و برخی از آنها را می‌توان به روش‌های دشوار توضیح داد. برای مثال، اطمینان از اطمینان کافی و مناسب برای حسابرسان دشوار است، زیرا ممکن است حسابرسان ندانند یا نتوانند اطمینان را برای اطلاعات ارزیابی کنند. شواهد حسابرسی ممکن است برای حسابرسان در دسترس یا شناخته شده نباشد. در چارچوب ممیزی، تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌تواند دشوار باشد. زیرا این کار بر مبنای ذهنی انجام می‌شود و این احتمال وجود دارد که حسابرسان توانایی ارزیابی مناسب شواهد حسابرسی را نداشته باشند (اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۶). حسابرسان باید شواهد حسابرسی را در نظر بگیرند. اما شواهدی را که باید طبق الزامات از پیش تعیین‌شده قرارداد منعقد شده جمع‌آوری کنند، دنبال نمی‌کنند. حسابرسان نمی‌توانند بهترین مسیر عمل را انتخاب کنند: حسابرسان باید بر اساس شواهد تصمیم بگیرند. اما ممکن است قادر به شناسایی یا در نظر گرفتن همه راهبردهای مناسب برای موفقیت نباشد (چن و همکاران، ۲۰۲۳). از سوی دیگر، منافع و اهداف شخصی حسابرسان نباید بر قضاوت حرفه‌ای وی تأثیر بگذارد. اهداف متناقضی مانند تلاش برای حفظ کارفرما ممکن است بر نتایج حسابرسان تأثیر بگذارد. که در این بخش مفاهیم مربوط به تنوع‌شناختی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۲.۱. تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک پدیده پیچیده و چندبعدی در حوزه حسابداری و حسابرسی، به‌طور فزاینده‌ای مورد توجه پژوهشگران و حرفه‌ای‌ها قرار گرفته است. این مفهوم به حالتی اشاره دارد که در آن حسابرسان در مواجهه با اطلاعات متناقض یا مبهم، دچار تردید در قضاوت‌های خود می‌شوند. تردید حرفه‌ای نه تنها می‌تواند ناشی از عدم قطعیت‌های موجود در داده‌ها باشد، بلکه به ویژگی‌های شناختی و روان‌شناختی حسابرسان نیز وابسته است (بیدوکیا و همکاران، ۲۰۲۳). در این راستا، پژوهش‌های جدید به بررسی عواملی

چون سوگیری‌های شناختی، فشارهای اجتماعی و الزامات اخلاقی پرداخته‌اند که می‌توانند بر تردید حرفه‌ای تأثیرگذار باشند. تردید حرفه‌ای می‌تواند منجر به کاهش اعتماد به نفس حسابرسان و در نتیجه، تأثیر منفی بر کیفیت قضاوت‌های آن‌ها شود (داویدوا و همکاران، ۲۰۲۳، ویداس و همکاران، ۲۰۲۴). این وضعیت می‌تواند به بروز خطاهای جدی در ارزیابی‌های مالی و گزارشگری منجر شود و در نهایت، به کاهش اعتبار حرفه حسابداری آسیب برساند. بنابراین، درک عمیق از تردید حرفه‌ای و عوامل مؤثر بر آن، به‌عنوان یک ضرورت پژوهشی، می‌تواند به توسعه راهکارهای مؤثری برای مدیریت این چالش‌ها و بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری در حسابرسی کمک کند (زاکلی و الفار، ۲۰۲۳).

تردید حرفه‌ای در حسابرسان به‌عنوان یک پدیده پیچیده و چند وجهی تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد همانطوری که در شکل ۱ ارائه شده است می‌توان آن را به دو دسته اصلی تقسیم کرد: عوامل فردی و عوامل محیطی. از جمله عوامل فردی، ویژگی‌های شناختی و روان‌شناختی حسابرسان نقش بسزایی در بروز تردید حرفه‌ای ایفا می‌کنند. سوگیری‌های شناختی، مانند سوگیری تأیید و سوگیری اعتماد به نفس، می‌توانند موجب شوند که حسابرسان در مواجهه با اطلاعات متناقض دچار سردرگمی شوند و در نتیجه، قضاوت‌های نادرستی اتخاذ کنند (موندیایوی و همکاران، ۲۰۲۴). همچنین، فشارهای روانی ناشی از الزامات زمانی و انتظارات بالای مشتریان می‌تواند به افزایش تردید حرفه‌ای منجر شود. از سوی دیگر، عوامل محیطی نیز تأثیر قابل توجهی بر تردید حرفه‌ای دارند. به‌عنوان مثال، فرهنگ سازمانی و محیط کاری می‌تواند بر نحوه برخورد حسابرسان با چالش‌های اخلاقی و اطلاعات مبهم تأثیر بگذارد. در سازمان‌هایی که فرهنگ حمایت از تصمیم‌گیری‌های مستقل و انتقادی وجود دارد، احتمال بروز تردید حرفه‌ای کمتر است. همچنین، عدم وجود استانداردهای واضح و شفاف در فرآیندهای حسابرسی می‌تواند به افزایش تردید حرفه‌ای منجر شود، زیرا حسابرسان در شرایط عدم قطعیت و ابهام، به‌سختی می‌توانند تصمیمات صحیحی اتخاذ کنند. در نهایت، تعاملات اجتماعی و فشارهای گروهی نیز می‌توانند بر تردید حرفه‌ای تأثیرگذار باشند، به‌طوری که حسابرسان ممکن است تحت تأثیر نظرات همکاران یا مدیران خود قرار گیرند و این امر می‌تواند به بروز تردید در قضاوت‌های حرفه‌ای آن‌ها منجر شود. بنابراین، درک جامع از این عوامل و نحوه تأثیر آن‌ها بر تردید حرفه‌ای، به‌عنوان یک ضرورت پژوهشی، می‌تواند به توسعه راهکارهای مؤثری برای مدیریت این چالش‌ها و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی کمک کند (شافر و سیمون<sup>15</sup>، ۲۰۱۸).



شکل ۱. عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای

## ۲.۲. سوگیری‌های شناختی در حسابرسان

سوگیری‌های شناختی، به‌عنوان انحرافات سیستماتیک در تفکر و پردازش اطلاعات، می‌توانند به‌طور قابل توجهی بر نحوه تحلیل داده‌ها و ارزیابی‌های حسابرسان تأثیر بگذارند. به‌عنوان مثال، سوگیری تأیید<sup>۸</sup> می‌تواند موجب شود که حسابرسان تنها به اطلاعاتی توجه کنند که با پیش‌فرض‌های قبلی آن‌ها همخوانی دارد و در نتیجه، از شواهد متناقض غافل شوند. این نوع سوگیری می‌تواند به کاهش دقت قضاوت‌ها و افزایش احتمال بروز خطاهای حرفه‌ای منجر شود (موندیایوی و همکاران، ۲۰۲۴). علاوه بر این، سوگیری‌های شناختی می‌توانند به‌عنوان یک مانع در فرآیند یادگیری و بهبود مستمر حسابرسان عمل کنند. به‌طور خاص، سوگیری‌های نظارتی<sup>۹</sup> می‌توانند موجب شوند که حسابرسان به توانایی‌های خود بیش از حد اعتماد کنند و در نتیجه، در مواجهه با چالش‌های پیچیده، از اتخاذ رویکردهای تحلیلی و انتقادی غفلت کنند (رحیمی آشتیانی و همکاران، ۱۴۰۰). این سوگیری‌ها نه‌تنها بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارند، بلکه می‌توانند به تردید حرفه‌ای و چالش‌های اخلاقی نیز منجر

شوند. بنابراین، درک عمیق از سوگیری‌های شناختی و تأثیرات آن‌ها بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان، به‌عنوان یک ضرورت پژوهشی، می‌تواند به توسعه راهکارهای مؤثری برای مدیریت این چالش‌ها و بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری در حسابرسی کمک کند (اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۶، چن و همکاران، ۲۰۲۳).

## ۲.۳. ناهمگونی شناختی

نظریه ناهمگونی شناختی به‌عنوان مفهومی در دهه ۱۹۷۰ توسط لئون فستینگر<sup>10</sup> روان‌شناس آمریکایی معرفی شد. او فرضیاتی را در مورد روش تفکر افراد ارائه داد و بر این باور بود که تفکرات منفی و ناهماهنگی‌های شناختی در توانایی انسان برای تعامل با دنیا و ایجاد روابط سالم با دیگران مختل‌کننده هستند. در تحقیقات علوم اجتماعی از اصطلاحات زیادی برای خطاهای مغز وجود دارد که با اصطلاحات دانشگاهی و عبارات‌های بسیار پیچیده تکمیل می‌گردد (موندیایوی و همکاران، ۲۰۲۴). اشتباهات مغز در چارچوب افکار و باورهای انسان، "ناهمگونی شناختی" اطلاق می‌گردد. ناهمگونی شناختی دیدگاه‌های مغرضانه‌ای هستند که یک فرد نسبت به خود و دنیای اطراف خود دارد. در واقع افکار و باورهای غیرمنطقی که ناخودآگاه در طول زمان آن‌ها را تقویت می‌کند، ناهمگونی شناختی را شکل می‌دهند (زاکی و الفار<sup>11</sup>، ۲۰۲۳). به عقیده فستینگر<sup>12</sup>، فردی که می‌داند دو تشخیص ناسازگار دارد، حالت تنش وحشتناکی را احساس می‌کند. با افزایش ناخوشایند برانگیختگی فیزیولوژیکی بدن، درگیری‌های داخلی بیان می‌شود. هر چه شناخت بیشتر مورد توجه قرار گیرد و انحراف آن‌ها از یکدیگر بیشتر شود، سوء تفاهم‌ها و اختلافات و نیاز به بازگرداندن حالت هماهنگی درونی بیشتر می‌شود. درجه تنوع به دو عامل بستگی دارد:

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

نتایج ناهماهنگی ناشی از قرار گرفتن در معرض اطلاعات متناقض نشان می‌دهد که میزان سردرگمی ناشی از دریافت اطلاعات متناقض مستقیماً با اهمیت اطلاعات مرتبط است. همچنین ناهماهنگی رابطه مستقیمی با میزان سختی یا تلاش فرد برای شنیدن اطلاعات متناقض دارد. البته لازم نیست عوامل شناختی به طور منطقی با سازگاری یا ناسازگاری مرتبط باشند. این رابطه ممکن است از نظر منطقی با یک ناظر خارجی متفاوت باشد. اما از نظر روانشناسی، با فردی که این باورهای خاص را دارد، سازگار است. به طوری که فردی که با تلاش کم یا بدون تلاش به یک هدف رسیده است می‌تواند برای دیگران نیز همین گونه باشد. (بیدوکیا و همکاران، ۲۰۲۳).

**ناهمگونی شناختی و فرآیند تصمیم:** هنگامی که مردم انتخاب‌های خود را عمومی می‌کنند، تمایل دارند اطلاعات خاصی را در مورد انتخاب‌های خود انتخاب کنند و با اهمیت انتخاب نگرش‌ها، احتمال انتخاب اطلاعات افزایش می‌یابد. یعنی در شرایط خاص، افراد زمان بیشتری را صرف توجه به نشانه‌های همخوان در مقایسه با نشانه‌های اطلاعاتی ناسازگار می‌کنند. (ویداس<sup>14</sup> و همکاران، ۲۰۲۴).

با تمرکز بر این دیدگاه در حسابرسی، لازم است بیان شود که سوگیری‌های شناختی به طرق مختلف بر کار حسابرسان مستقل تأثیر می‌گذارد. اولاً، حسابرسان این مسئولیت را دارند که تصمیمات متفاوتی را که توسط افراد مختلف گرفته می‌شود، بدون تعصبات شناختی ارزیابی کنند. دوم، حسابرسان باید توجه داشته باشند که سوگیری‌های شناختی چگونه و در چه شرایطی بر قضاوت آن‌ها در طول حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در واقع، هرکسی که بیشترین تماس را با حسابرسان دارد، مثلاً مدیران و حسابداران در کارفرما، می‌توانند آگاهانه از موقعیت برای تأثیرگذاری بر برداشت‌های مختلف از کار حسابرسان استفاده کنند. چنین افرادی می‌توانند از تخصص خود برای حذف این گونه سوگیری‌ها از تصمیمات اتخاذ شده توسط حسابرسان و کنترل آن‌ها استفاده کنند (میگرمان و همکاران، ۲۰۲۲).

## ۲.۴. تاثیر ناهمگونی شناختی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان

ناهمگونی شناختی به‌عنوان یک پدیده طبیعی در فرآیندهای تفکر و تصمیم‌گیری، می‌تواند اثرات عمیق و قابل توجهی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان داشته باشد (میگرمان و همکاران، ۲۰۲۲). این نوع ناهمگونی به تنوع و تفاوت‌های موجود در شیوه‌های پردازش اطلاعات و تحلیل داده‌ها اشاره دارد که می‌تواند منجر به بروز تردید در قضاوت‌های حرفه‌ای شود. زمانی که حساب‌برسان با اطلاعات متناقض یا مبهم مواجه می‌شوند، ناهمگونی شناختی می‌تواند آن‌ها را به سمت تحلیل‌های مختلف و گاه متضاد سوق دهد. این وضعیت نه تنها می‌تواند به سردرگمی و تردید در تصمیم‌گیری‌های آن‌ها منجر شود، بلکه می‌تواند بر اعتماد به نفس و احساس کفایت حرفه‌ای حساب‌برسان نیز تأثیر منفی بگذارد. در نتیجه، این تردید می‌تواند به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش احتمال بروز خطاهای جدی در ارزیابی‌های مالی منجر گردد (اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۶، چن و همکاران، ۲۰۲۳). علاوه بر این، ناهمگونی شناختی می‌تواند به‌عنوان یک مانع در فرآیند یادگیری و بهبود مستمر حساب‌برسان عمل کند. هنگامی که حساب‌برسان در مواجهه با چالش‌های پیچیده و اطلاعات متناقض دچار تردید می‌شوند، این وضعیت می‌تواند به کاهش تمایل آن‌ها به جستجوی اطلاعات جدید و به‌روزرسانی دانش حرفه‌ای منجر شود. به‌عبارتی، تردید ناشی از ناهمگونی شناختی می‌تواند به ایجاد یک چرخه معیوب منجر شود که در آن حساب‌برسان به‌جای یادگیری از تجربیات و بهبود مهارت‌های خود، در دام تردید و عدم قطعیت گرفتار می‌شوند. این امر نه تنها می‌تواند بر تردید حرفه‌ای تأثیر منفی می‌گذارد، بلکه می‌تواند به تضعیف اعتبار حرفه حسابداری و کاهش اعتماد عمومی به این حوزه منجر شود (چن و همکاران، ۲۰۲۳).

فرضیه این پژوهش بر این اصل استوار است که ناهمگونی شناختی (یعنی تعارض درونی ناشی از تجربه همزمان باورها، نگرش‌ها یا ادراکات متعارض) می‌تواند کارکرد شناختی حساب‌برسان را تحت تأثیر قرار دهد. هنگامی که حساب‌برس میان تعهد به اصول حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی از یک سو، و فشارهای ناشی از محدودیت‌های زمانی، ملاحظات اقتصادی یا الزامات سازمانی از سوی دیگر قرار می‌گیرد، نوعی تنش روانی ایجاد می‌شود. این تنش، ظرفیت ذهنی و تمرکز حرفه‌ای وی را کاهش داده و می‌تواند به تردید و دودلی در تصمیم‌گیری‌های کلیدی منجر گردد. بر این اساس، فرضیه پژوهش بیان می‌کند که **ناهمگونی شناختی حساب‌برسان بر تردید حرفه‌ای آنان تأثیر منفی دارد**؛ به این معنا که هرچه میزان این تعارض درونی بیشتر باشد، بر میزان تردید و احتیاط غیرضروری آنان در اجرای رویه‌های حسابرسی و صدور رأی افزوده خواهد شد.

لذا با توجه به مبانی نظری ذکر شده، سوال اصلی پژوهش در بخش کیفی و فرضیه پژوهش در بخش کمی اینگونه تدوین می‌گردد:

**سوال پژوهش:** ابعاد الگوی ناهمگونی شناختی حساب‌برسان کدامند؟

**فرضیه پژوهش:** ناهمگونی شناختی حساب‌برسان بر تردید حرفه‌ای آنان تأثیر منفی دارد.

### ۳. پیشینه پژوهش

در بسیاری از رویکردهای پژوهشی، مرور ادبیات به‌عنوان یک مرحله کلیدی در فرآیند تحقیق شناخته می‌شود. نکته قابل توجه این است که تا به امروز، تلاش‌های اندکی در جهت شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر رفتار حساب‌برسان انجام شده است و هیچ‌یک از این کوشش‌ها به یک تعریف جامع و مورد تأیید نهادهای حرفه‌ای و قانونی نرسیده و یا به رسمیت شناخته نشده است. این وضعیت به این دلیل است که تحقیقات موجود عمدتاً به جنبه‌های خاصی از ابعاد رفتاری حساب‌برسان محدود شده‌اند. در این زمینه، پژوهش‌های مرتبط با موضوع این تحقیق در ایران و سایر کشورها صورت گرفته است که در این بخش به اختصار به بررسی این تحقیقات خواهیم پرداخت.

کلی و لارس (۲۰۲۵) به مطالعه‌ای با عنوان چارچوبی برای پرورش تردید حرفه‌ای پرداختند. چارچوب تصمیم‌گیری نویسندگان، با بهره‌گیری از آموزه‌های هنجاری فلسفی و الهیاتی برنارد لونرگان، تفکر تأملی و داده‌های آگاهی را در بر می‌گیرد تا نقش محوری تحقیق در پویایی درک، قضاوت و تصمیم‌گیری را برجسته کند. چنین تحقیقی، سوگیری مدیریتی ذاتی در ارزش‌گذاری‌های فرضی را به چالش می‌کشد. نتایج نشان داد از دریچه‌ی لونرگانی به حساب‌برسان این امکان را می‌دهد تا با ارائه مجموعه‌ای از ابزارهای شناختی برای ارتقای تحقیق ضروری برای پرورش تردید حرفه‌ای، در رویکرد خود به تصمیم‌گیری عینی تأمل کنند.

برازل و همکاران (۲۰۲۵) نشان دادند که سرپرستانی که رفتار تردیدآمیز مناسب را صرف‌نظر از نتایج آن مورد تشویق قرار می‌دهند، احتمالاً کارکنانی را پرورش می‌دهند که با احتمال بیشتری قادر به شناسایی و گزارش پرچم‌های قرمز مرتبط با تقلب هستند. در این مطالعه، از نظرسنجی مبتنی بر مورد برای شناسایی ویژگی‌های سرپرستان حسابرسی (شامل مدیران ارشد و مدیران حسابرسی) استفاده شده است که تمایل بیشتری به پاداش‌دهی تردید حرفه‌ای دارند، حتی در مواردی که این تردید منجر به کشف تحریف در صورت‌های مالی نشود. یافته‌ها حاکی از آن است که تردید ذاتی، به‌ویژه تمایل به تعویق انداختن قضاوت، تأثیری مثبت بر ارزیابی‌های تردید حرفه‌ای در محیط مورد مطالعه دارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که اگر سرپرستان حسابرسی باور داشته باشند که شریک حسابرسی آن‌ها تردید حرفه‌ای را رفتاری مطلوب ارزیابی می‌کند، این نگرش را از طریق پاداش‌دهی به کارکنانی که تردید را در فرایند حسابرسی اعمال می‌کنند، تقویت می‌نمایند. این پژوهش ویژگی‌هایی را مشخص می‌سازد که شرکت‌های حسابرسی می‌توانند در حساب‌ساز خود—به‌ویژه آن‌هایی که به سطوح نظارتی ارتقا می‌یابند—پرورش دهند تا فرهنگ تردید حرفه‌ای را در گروه‌های حسابرسی تقویت کنند.

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

داویدوا و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند تئوری ناهمگونی شناختی به‌شدت با مطالعات فرایند تصمیم‌گیری پیچیده مرتبط است. ناهمگونی شناختی در چارچوب "پارادایم انتخاب آزاد" متشکل از ارزیابی مجدد گزینه‌ها در نتیجه انتخاب بین دو جایگزین مشابه از طریق انگیزه تعارض‌های شناختی و تنش‌های ذهنی شناختی آشکار می‌شود. یکی از مسائل کلیدی و هنوز حل نشده درک سازوکارهای ناهمگونی شناختی، نوروکرونومتری وقوع آن است و تعیین توالی زمانی سازوکارهای ناهمگونی شناختی عصبی نه تنها ماهیت اساسی تصمیم‌گیری‌های دشوار را روشن می‌کند، بلکه دستکاری مؤثرتر این سازوکارها را در مسائل مختلف کاربردی فراهم می‌کند.

زاک و الفار (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر صفات شخصیتی و شغلی بر تردید حرفه‌ای حساب‌سازان بر اساس نقش واسطه‌ای شک و تردید حرفه‌ای در مصر پرداختند. در این مطالعه از رویکرد ترکیبی استفاده شد که پرسش‌نامه و سؤالات مبتنی بر سناریو برای شرکای حسابرسی را با داده‌های ثانویه از صورت‌های مالی حسابرسی شده ترکیب می‌کرد. نتایج نشان‌دهنده تأثیر غیرمستقیم معنادار بین ویژگی‌های صفات شخصیتی، شغلی و تردید حرفه‌ای حساب‌سازان از طریق شک حرفه‌ای آن‌ها است. کمال‌گرایی تأثیر مثبت قابل‌توجهی بر شک حرفه‌ای شریک دارد و شک بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. پیامدهای عملی این مطالعه فرصت‌هایی را برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی ارائه می‌دهد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا منابع بازار مالی را با اطمینان تخصیص دهند. مؤسسات حسابرسی می‌توانند ویژگی‌های شخصیتی حساب‌سازان را در فرایند انتخاب، تشکیل گروه و طراحی برنامه‌های آموزشی در نظر بگیرند. تنظیم‌کننده‌ها می‌توانند از این یافته‌ها برای در نظر گرفتن نقش ویژگی‌های شخصیتی و نگرش‌ها در کیفیت حسابرسی هنگام توسعه مقررات و سیستم‌های تضمین کیفیت در مصر استفاده کنند.

زلفی و یزدانیان (۱۴۰۲) نقاط تاریک شخصیت حساب‌سازان و پیامدهای آنها را برای ارزیابی ریسک تقلب مورد بررسی قرار دادند. با توجه به ویژگی‌های مختلف جامعه و تأثیرات آن بر نهادهای مختلف و بروز تعارضات، هدف اصلی این مقاله مشخص می‌شود. پس از تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، نتایج نشان داد که صفات حساب‌ساز و خودشیفتگی بر عملکرد ارزیابی ریسک تقلب تأثیر می‌گذارد، اما انزوای اجتماعی تأثیری بر عملکرد حساب‌ساز ندارد. علاوه بر این، ماکیاولیسم و خودشیفتگی حساب‌ساز به دلیل تعارض ادراک شده به ارزیابی خطر تقلب بی‌ربط هستند، اما در زمینه تعارض ساختاری، ویژگی‌های تاریک رفتار ضد اجتماعی بر عملکرد حساب‌ساز در ارزیابی ریسک تقلب تأثیر می‌گذارد. بنابراین، جنبه تاریک رویکرد حساب‌ساز هنگام انجام فعالیت‌های مرتبط با ارزیابی خطر تقلب، نتایج متفاوتی را به همراه دارد.

الیاسی و همکاران (۱۴۰۴) به مدلسازی نقش توان پردازش اطلاعات شناختی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس با توجه به نقش میانجی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. برای جمع آوری اطلاعات از پرسشنامه استاندارد استفاده شده که بین ۳۹۰ حسابرس شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات بخش خصوصی که بصورت تصادفی انتخاب شده اند، در سال ۱۴۰۳ توزیع و جمع آوری شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از روش معاللات ساختاری و نرم افزار اسمارت پی ال اس استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد توان پردازش اطلاعات شناختی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. همچنین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در تأثیر توان پردازش اطلاعات شناختی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس نقش میانجی جزئی دارد.

اینانو مرانو و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی ارائه چارچوبی برای ابعاد ناهمگونی شناختی حسابرسان: با رویکرد تحلیل مضمون و شناسایی موثرترین بُعد با روش مدلسازی ساختاری تفسیری پرداختند. نتایج پژوهش، نشان‌دهنده ۳ بُعد (مضمون فراگیر) برای ناهمگونی شناختی حسابرسان است که عبارتند از تعارض در ارزش‌های شناختی، ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری و مکانیزم‌های فردی بازدارنده و همچنین ۷ مضمون سازمان‌دهنده ابعاد مذکور (تعارض‌های شناختی - محیطی، پردازش منفی شناختی، تنش‌های ذهنی شناختی، ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری، ناهمگونی در اهداف شغلی، تعیین استانداردهای غیرواقعی‌گرایانه و خودگردانی و عملکرد مختل) و ۳۱ مضمون پایه شناسایی شد. همچنین یافته‌های مدلسازی ساختاری تفسیری نشان می‌دهد که، تعارض‌های شناختی - محیطی حسابرسان تأثیرگذارترین بُعد ناهمگونی شناختی حسابرسان است.

حیدری و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه بر اساس آزمون نظریه اعتماد اجتماعی پرداختند. جامعه آماری از میان ناظران گوناگون درون و برون سازمانی که در حوزه نظارتی همکاری دارند، به صورت نمونه گیری تصادفی و پاسخ نامه‌های دریافتی به شمارگان ۲۴۹ در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. تحلیل فرضیه‌ها نشان می‌دهد که صفات تاریک شخصیت ماکیاولیسم، خودشیفتگی، جامعه ستیزی، دگرآزای و کینه‌توزی در گرایش به رفتارهای متقلبانه دارای تأثیر مثبت معنی‌داری بودند. ولی در تأثیرگذاری صفات پنهان شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه، متغیر اعتماد اجتماعی نقش میانجی ندارد. برآیند پژوهش حاکی از آن است که ویژگی‌های تاریک شخصیت، جایگاه افراد و محیط سازمانی می‌تواند بر نگرش‌ها، رفتارهای ناپسند اجتماعی و غیراخلاقی در همسویی منافع شخصی و سازمانی و یا هر دو تأثیر گذارد. این یک چالش بزرگ در برابر همه مشارکت‌کنندگان در اکوسیستم گزارشگری مالی باکیفیت و ناشی از سرپیچی‌های فردی و سازمانی است.

نتایج مطالعه اخگر (۱۴۰۰) در خصوص تأثیرات شایستگی و حرفه‌ای بودن بر کیفیت حسابرسی حسابرسان با تأکید بر عزت نفس نشان داد که بین شایستگی، حرفه‌ای بودن و عزت نفس حسابرسان بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری مشاهده شد. شایستگی بر عزت نفس حسابرسان تأثیر می‌گذارد و صلاحیت آن معنادار بود. علاوه بر این، اخلاق حرفه‌ای نیز بر کیفیت عزت نفس حسابرسان تأثیر می‌گذارد و اخلاق حرفه‌ای نیز معنادار بود.

کریمی و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه‌ای با عنوان «تحلیل تأثیر سوگیری شناختی فردی و وضعیت شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی» نشان داده‌اند که سوگیری تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت، اما وضعیت شخصیت تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی نخواهد داشت.

جمع‌بندی پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر، پژوهش‌های متعددی به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان و تصمیم‌گیری‌های آن‌ها پرداخته‌اند. این تحقیقات به جنبه‌های مختلفی از جمله ناهمگونی شناختی، تأثیر علوم اعصاب عاطفی، و ویژگی‌های شخصیتی پرداخته و نقش آن‌ها را در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند. با این حال، تحقیق حاضر به دنبال پر کردن خلأهای موجود در ادبیات، به ویژه در زمینه ارتباط بین ناهمگونی شناختی و تردید حرفه‌ای حسابرسان است. این مطالعه با تمرکز بر ابعاد جدیدی از رفتار حسابرسان و تأثیرات متقابل عوامل شناختی و عاطفی، سعی دارد تا درک عمیق‌تری از چالش‌های موجود در فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان ارائه دهد. به این ترتیب، نتایج این پژوهش می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی و ارتقاء استانداردهای حرفه‌ای در این حوزه کمک کند.

#### ۴. روش شناسی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش حاضر از حیث دستاوردهای علمی، ماهیتی تکاملی دارد، چراکه تاکنون هیچ پژوهشی به تدوین چهارچوبی نظام‌مند برای الگوی ناهمگونی شناختی در حرفه حسابرسی نپرداخته است. از منظر هدف، این تحقیق در زمره مطالعات اکتشافی قرار می‌گیرد که با بهره‌گیری از روش‌شناسی کیفی (مصاحبه با خبرگان و کدگذاری سه‌سطحی تماتیک) به شناسایی مضامین بنیادین، ساختاری و کلان در راستای تبیین الگوی مذکور می‌پردازد. از جنبه روش گردآوری داده‌ها، پژوهش حاضر رویکردی ترکیبی (کیفی-کمی) را اتخاذ نموده است. مبانی فلسفی این تحقیق در تقاطع دو پارادایم اراده‌گرایی (در فلسفه ذهن) و ساختارگرایی (در فلسفه علم) قرار دارد، لذا چارچوب معرفت‌شناختی آن بر آمیزه‌ای از استدلال استقرایی-قیاسی استوار است. در مرحله گردآوری داده‌ها، از روش مصاحبه نیمه‌ساختاریافته عمیق با کاربرد تکنیک نمونه‌گیری گلوله‌برفی برای شناسایی خبرگان استفاده گردید. انتخاب این روش مصاحبه، علاوه بر فراهم آوردن فضای تعاملی برای تبادل آراء، امکان هدایت گفتگو در مسیر اهداف پژوهش و نیز رصد حالات عاطفی، باورها و انگاره‌های مشارکت‌کنندگان نسبت به موضوع تحقیق را میسر می‌سازد.

جامعه پژوهش در فاز کیفی، مشتمل بر دو گروه متمایز از خبرگان است: خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابرسی صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی فرآیند نمونه‌گیری با تلفیق دو روش نمونه‌گیری هدفمند (عینی) و زنجیره‌ای (گلوله‌برفی) صورت پذیرفت که ملاک توقف آن، دستیابی به شرط اشباع نظری بود. مطابق اصول نظریه زمینه‌ای گلیزر (۱۹۹۲)، فرآیند نمونه‌گیری تا حصول پروفایل نظری جامع تداوم یافت.

جامعه آماری در فاز کیفی این پژوهش، متشکل از دو گروه از خبرگان بود: (۱) خبرگان دانشگاهی شامل اساتید حسابرسی عضو هیئت‌علمی دانشگاه‌های معتبر کشور که دارای سابقه تألیف و تدریس در حوزه استانداردهای حسابرسی و حسابداری بودند و (۲) خبرگان حرفه‌ای شامل حسابرسان عضو سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی که دارای سابقه عملیاتی طولانی در حوزه حسابرسی و همچنین تجربه عضویت در نهادهای حرفه‌ای و سیاست‌گذاری از جمله کمیته‌های تدوین استانداردهای حسابرسی بودند. ملاک اصلی انتخاب خبرگان، دسترسی به دانش مفهومی و تجربه عملی عمیق در مواجهه با تعارضات و چالش‌های شناختی در محیط حسابرسی بود. فرآیند نمونه‌گیری با تلفیق روش‌های هدفمند و زنجیره‌ای تا دستیابی به شرط اشباع نظری ادامه یافت که در نهایت منجر به مشارکت [۱۴] خبره گردید.

در گام اول، سه تن از صاحب‌نظران جامعه حرفه‌ای که بر مبنای انتشارات علمی معتبر در حوزه موضوعی پژوهش شناسایی شده بودند، به شیوه هدفمند انتخاب شدند. در مرحله بعد، با به‌کارگیری مکانیسم ارجاع زنجیره‌ای، سایر مشارکت‌کنندگان واجد شرایط که از طریق شبکه ارتباطی مصاحبه‌شوندگان اولیه معرفی می‌شدند، به نمونه پژوهش افزوده گردیدند. نهایتاً با تحقق معیار اشباع نظری، حجم نهایی نمونه به ۱۴ خبره حرفه‌ای رسید که کلیه مصاحبه‌های عمیق را تکمیل نمودند.

جامعه آماری بخش کمی در این پژوهش شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی، در بازه زمانی سال ۱۴۰۳ می‌باشد که به دلیل نبود آمار رسمی، نامحدود فرض شده است. لذا برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم و به شرح زیر استفاده می‌گردد:

$$n = \frac{Z^2 \times p \times q}{d^2}$$

رابطه (۱)

$n$  = حجم نمونه،  $Z$  = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱.۹۶ می‌باشد،  $P$  = مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. اگر در اختیار نباشد می‌توان آن را ۰.۵ در نظر گرفت. در این حالت مقدار واریانس به حداکثر مقدار خود می‌رسد،

$q$  = درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند ( $q = 1 - p$ )،  $d$  = مقدار اشتباه مجاز

در فرمول کوکران برای جامعه نامحدود در سطح اطمینان  $(\alpha = 0.05)$   $0.95$  تعداد نمونه  $n = 384$  نفر می‌باشد.

با توجه به فرمول بالا، تعداد تقریبی حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد، اما برای افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۴۶۰ پرسشنامه به صورت در دسترس بین شرکت‌کنندگان توزیع شد و در نهایت، از این تعداد ۴۰۲ پرسشنامه برگشت داده شد که از این میزان، تعداد ۳۹۵ مورد از آن قابل تجزیه و تحلیل بود. براساس فرآیند توزیع پرسشنامه، نرخ بازگشت توزیع پرسشنامه‌های به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

## نگاره ۱. توزیع و نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها

حداقل نمونه آماری	پرسشنامه توزیع شده	پرسشنامه دریافت شده	پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل	نرخ بازگشت (درصد)
۳۸۴	۴۶۰	۴۰۲	۳۹۵	۸۵/۸۶ درصد

لازم به توضیح است با توجه به چارچوب نمونه‌گیری این پژوهش و در دسترس نبودن کامل فهرست اعضای جامعه آماری، از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی در دسترس استفاده شد. بر مبنای فرمول کوکران، حجم نمونه اولیه ۳۸۴ نفر برآورد گردید؛ به منظور اطمینان از دستیابی به این حجم و جبران نرخ ریزش پیش‌بینی شده (ناشی از عدم بازگشت پرسشنامه‌ها یا حذف پرسشنامه‌های ناقص)، تعداد ۴۶۰ پرسشنامه توزیع گردید. در نهایت، ۳۹۵ پرسشنامه قابل استفاده جمع‌آوری شد. این رویکردی متداول در پژوهش‌های پیمایشی است که هدف آن تضمین کفایت حجم نمونه نهایی و افزایش قدرت آماری مطالعه است (ایزرئل<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲، اتیکن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

به منظور اطمینان از صحت و قابلیت اعتماد داده‌های جمع‌آوری شده، فرآیند غربالگری چندمرحله‌ای بر روی پرسشنامه‌های برگشتی اعمال گردید. ابتدا پرسشنامه‌ها از نظر تکمیل بودن (عدم وجود داده‌های مفقود) و قابلیت استفاده (پاسخ‌دهی جدی و عدم وجود الگوی پاسخ‌دهی تصادفی) مورد بررسی قرار گرفتند. معیار حذف، وجود بیش از ۱۰٪ داده‌ی مفقود یا الگوی پاسخ‌دهی غیرمنسجم (مانند انتخاب گزینه‌ی یکسان در تمامی سؤالات با ماهیت معکوس) بود. همچنین، به منظور تضمین صلاحیت حرفه‌ای پاسخ‌دهندگان، تنها پرسشنامه‌ی افرادی که دارای حداقل ۳ سال سابقه‌ی عملیات حسابرسی و گواهینامه‌ی معتبر از نهادهای حرفه‌ای (مانند جامعه حسابداران رسمی) بودند، مورد پذیرش نهایی قرار گرفت. این فرآیند کنترل کیفیت داده‌ها، مطابق با رویه‌های استاندارد پژوهش‌های پیمایشی در حرفه‌ی حسابرسی انجام پذیرفت.

در نهایت، به منظور بررسی تأثیر ناهمگونی شناختی حسابرسان بر تردید حرفه‌ای حسابرس، فرضیه پژوهش براساس معادلات ساختاری، روش حداقل مربعات جزئی<sup>۱۷</sup> (PLS) مورد آزمون قرار می‌گیرد.

### ۵. اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

تدوین پرسشنامه این پژوهش در سه مرحله اصلی صورت پذیرفت. در مرحله نخست، بر اساس یافته‌های حاصل از بخش کیفی پژوهش (تحلیل مضمون) و مطالعه ادبیات موضوع، بانک اولیه‌ای از گویه‌ها تشکیل گردید. در مرحله دوم، با تشکیل پانلی متشکل از خبرگان حرفه حسابرسی و اساتید دانشگاهی، روایی محتوایی گویه‌ها مورد ارزیابی قرار گرفت. در این مرحله از شاخص‌های روایی محتوایی (CVR) استفاده شد و گویه‌هایی که مقادیر بالاتر از ۰/۶۲ کسب نمودند، حفظ گردیدند. در مرحله سوم، پرسشنامه نهایی در نمونه‌ای متشکل از خبرگان، مورد پیش‌آزمون قرار گرفت و پایایی آن با محاسبه ضریب آلفای کرونباخ (۰/۸۷) تأیید گردید. همچنین بر اساس تحلیل دلفی نیز پایایی گویه‌ها مورد تأیید قرار گرفت. در نهایت پرسشنامه متشکل از دو بخش بود: بخش نخست به سنجش متغیر ناهمگونی شناختی حسابرسان با ۷ گویه در مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای می‌پرداخت و بخش دوم پرسشنامه استاندارد سنجش تردید حرفه‌ای با ۸ گویه را در بر می‌گرفت. در ادامه ابزار اندازه‌گیری متغیرها به تفکیک تشریح شده است:

#### ۵.۱. ناهمگونی شناختی حسابرسان

در این پژوهش مولفه‌های ناهمگونی شناختی حسابرسان از طریق تحلیل مضمون با استفاده از رویکرد آتراید-استرلینگ (۲۰۰۱) شناسایی گردیده سپس از طریق تحلیل دلفی، پایایی مضامین سازماندهنده ناهمگونی شناختی حسابرسان بدست آمده از بخش کیفی، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد تا پس از تأیید پایایی آن، پرسشنامه محقق ساخته ناهمگونی شناختی حسابرسان تهیه گردد.

#### ۵.۲. تردید حرفه‌ای

در این مطالعه جهت سنجش متغیر تردید حرفه‌ای از پرسش‌نامه استاندارد آرمگا زارفر (۲۰۱۶)؛ استفاده شده است. این پرسش‌نامه که در مطالعات قبلی نظیر پاشایی فشتالی و همکاران (۱۳۹۹) نیز بکار رفته، شامل ۸ سؤال بوده و سؤالات پرسش‌نامه بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً موافقم امتیاز ۵، موافقم ۴، نظری ندارم ۳، مخالفم ۲ و کاملاً مخالفم ۱) امتیازدهی شده‌اند.

<sup>1</sup> Israel

<sup>2</sup> Etikan et al

## ۶. یافته های پژوهش

به منظور آشنایی با خصوصیات نمونه آماری، اطلاعات جمعیت شناسی در نگاره (۲) ارائه شده است.

### نگاره ۲. اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته های پژوهش)

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۲	۸۵.۷٪	مرد	۲۹۶	۸۱/۱۲٪
	زن	۲	۱۴.۳٪	زن	۹۹	۱۸/۸۸٪
	جمع	۱۴	۱۰۰٪	جمع	۳۹۵	۱۰۰٪
سن	تا ۴۵ سال	۲	۱۴.۳٪	تا ۴۵ سال	۷۴	۹/۶۹٪
	۴۶ تا ۵۵ سال	۴	۲۸.۶٪	۴۶ تا ۵۵ سال	۱۷۳	۷۲/۷۲٪
	بالای ۵۶ سال	۸	۵۷.۱٪	بالای ۵۶ سال	۱۴۸	۱۶/۵۸٪
جمع	جمع	۱۴	۱۰۰٪	جمع	۳۹۵	۱۰۰٪
سابقه کاری	زیر ۱۰ سال	۴	۲۸.۶٪	زیر ۱۰ سال	۱۲۳	۳۵/۲۰٪
	بالای ۱۰ سال	۱۰	۷۱.۴٪	بالای ۱۰ سال	۲۷۲	۶۴/۸۰٪
	جمع	جمع	۱۴	۱۰۰٪	جمع	۳۹۵

**روایی پژوهش:** در این بخش با هدف سنجش اعتبار کدگذاری، از روش مثلث بندی در مطالعه کیفی استفاده شد. در واقع، مثلث سازی برگرفته از دانش هندسه، قابلیت اطمینان را در تحقیقات کیفی از طریق حداقل سه منبع ارزیابی می کند تا مشخص کند که کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار هستند و این مطالعه به اصطلاح از «سوگیری ذاتی» رنج نمی برد. بنابراین در این پژوهش برای دستیابی به این امر در سه بعد پس از مشاهده نظرات کارشناسان پس از پایان کدگذاری، اعتبارسنجی در بخش کیفی انجام شد.

### نگاره ۳. اعتبارسنجی مثلث سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث سازی	تشریح
مثلث سازی منابع داده ها <sup>۱۸</sup>	در این بعد، هدف ارزیابی تناسب نظری یا همسویی مفهومی مضامین سازماندهی با منابع علمی در تحقیقات گذشته است. بنابراین با توجه به اینکه در این پژوهش بر اساس ماهیت تحلیل، مضامین سازمانی از مطالعات قبلی استخراج شد، روایی داده های کدهای شناسایی شده تأیید شد. زیرا همسویی مضمون با مفاهیم شناسایی شده در مطالعه قبلی انجام شده است.
مثلث سازی همکاران محقق <sup>۱۹</sup>	در این بعد، هدف ارزیابی فرآیند جمع آوری داده ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع، تفاسیر ذهنی شرکت کنندگان از کدگذاری و طراحی سؤالات در طول مصاحبه، مبنای اعتبارسنجی بود. در این پژوهش چندین محقق با هم شرکت کردند، ضمن اینکه تفسیر کدها به یکدیگر نزدیک بود، سبک مصاحبه و هرگونه انحراف در کدها مورد بحث قرار گرفت.
مثلث سازی روش ها <sup>۲۰</sup>	در این بعد، هدف از روش گردآوری داده ها، مطالعه کیفی است. به عنوان مثال نحوه رسیدن به نقطه رضایت نظری در مصاحبه مورد توجه قرار می گیرد. بنابراین با توجه به اینکه در طول مصاحبه از مصاحبه های باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به رضایت نظری استفاده شد، بنابراین می توان گفت که روش جمع آوری داده ها یک طرفه نیست و بر اساس ترکیبی از روش های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه به اعتبارسنجی مطالعه کمک کرد.

اما در بخش کمی از تحلیل دلفی برای سنجش روایی استفاده شد. در واقع جهت کسب کفایت نظری در جامعه هدف در خصوص ابعاد و مولفه های شناسایی شده، تحلیل دلفی برای بررسی میزان کاربرد مفاهیم در جامعه هدف انجام شد. با توجه به اینکه، چارچوب منسجمی پیرامون ناهمگونی شناختی حسابرسان وجود ندارد، لذا در این پژوهش ابتدا از طریق تحلیل مضمون نسبت به تعیین مولفه های و مضامین آن استفاده می شود. تحلیل مضمون به عنوان فرایند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع از طریق واکاوی محتوایی همزمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می نماید.

#### نگاره ۴. جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش های مشابه

کلید واژه های الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان	
• Cognitive-environmental conflicts	تعارض های شناختی - محیطی
• Cognitive mental tensions	تنش های ذهنی شناختی
• Impaired self-management and performance	خودگردانی و عملکرد مختل
• Mental ruminations	نشخوار های ذهنی
• Emotional deprivation	محرومیت هیجانی
• Disruptive limits	محدودیت های مختل

لذا با عنایت به تعیین کلید واژگان الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان در ادامه، به منظور یافتن مطالعه های مشابه جهت تعیین مضامین سازمان دهنده از پایگاه ها و مراجع پژوهشی بین المللی و داخلی، استفاده شد. تعداد کل منابع اولیه شناسایی شده ۲۷ مطالعه بود، پس از چندین مرحله از فرآیند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل، در نهایت، ۱۲ مطالعه با محتوا، عنوان و فرآیند تحلیل تحقیق مطابقت داشتند. در این مرحله می بایست مفاهیم را بر اساس مضامین سازمان دهنده تفکیک نمود، تا پس از آن از طریق مصاحبه، مضامین فراگیر و پایه ایجاد شوند. این تحلیل از طریق روش ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان تحقیق بر اساس معیارهای اهداف تحقیق، منطبق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه گیری، جمع آوری داده ها، بازتاب، دقت تحلیل، بیان نظری و شفاف تحقیق یافته ها و ارزش و بر اساس کلیدواژه های منتخب صورت پذیرفت. بر اساس نتایج این تحلیل، ۶ مطالعه که امتیاز لازم (بیش از ۳۰ امتیاز) را کسب نکرده بودند از بررسی حذف شدند. در ادامه به منظور تعیین برخی مضامین سازمان دهنده الگوهای ناهمگونی شناختی حسابرسان، از روش های امتیازدهی زیر استفاده شد. بر اساس این روش تمامی زیرمعیارهای استخراج شده از متن مقالات تایید شده در ستون های نگاره نوشته می شود و پس از آن در هر ردیف نگاره نام پژوهشگر مورد تایید مطالعه درج می شود. بر اساس استفاده از زیرمعیارهای نوشته شده توسط هر پژوهشگر در ستون نگاره، علامت "تیک" وارد می شود، سپس مقدار هر ستون زیرمعیار اضافه می شود و مقدار میانگین بالاتر از میانگین مطالعات انجام شده ۱.۵ است. به عنوان برخی مضامین پژوهش انتخاب شد.

#### نگاره ۵. واکاوی مولفه های پژوهش

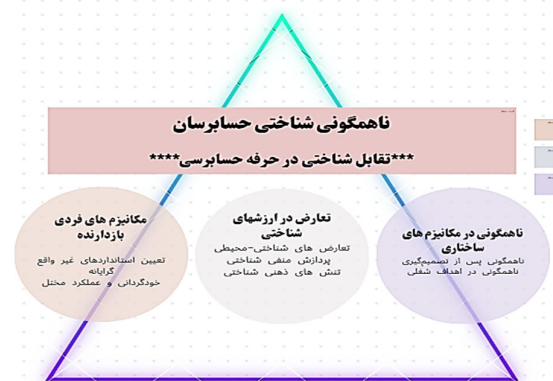
پژوهش ها		مضامین سازمان دهنده									
پژوهشگر و همکاران (۲۰۲۱)	داریووا و همکاران (۲۰۲۳)	انیر و همکاران (۲۰۲۳)	ویلس و همکاران (۲۰۲۴)	هارون و میلاس (۲۰۱۹)	دی توس و سنگلین (۲۰۲۰)	تعارض های شناختی - محیطی	تنش های ذهنی شناختی	خودگردانی و عملکرد مختل	نشخوار های ذهنی	محرومیت هیجانی	محدودیت های مختل
✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓
✓	-	✓	✓	✓	-	-	✓	-	-	-	-
✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-
-	✓	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	-
-	✓	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-
-	-	✓	-	-	✓	-	-	-	-	-	-

باتوجه به تأیید پنج مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین سازمان دهنده جهت تمرکز بر سوال های مصاحبه برای رسیدن به مضامین فراگیر و پایه، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان اصلی ترین مضامین سازمان دهنده الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان شناسایی شدند و مضامین نشخوار های ذهنی، محرومیت هیجانی و محدودیت های مختل باتوجه به اینکه امتیاز کمتر از میانگین کسب نمودند، حذف گردیدند. که در ادامه به بررسی نتایج مطالعات مورد بررسی و مصاحبه با خبرگان و شناسایی جامع مضامین فراگیر، سازمان دهنده و پایه پرداخته و اطلاعات مربوط به مضامین پایه، فراگیر و سازمان دهنده در نگاره ۶ نشان داده شده است.

نگاره ۶. شناسایی و استخراج مضامین فراگیر، سازماندهنده و پایه

مضامین فراگیر	مضامین سازماندهنده	مضامین پایه	منبع
تعارض در ارزش‌های شناختی	تعارض‌های شناختی - محیطی	سوگیری‌های حرفه‌ای در حساب‌رسان	مصاحبه
		فشار شغلی در حرفه حسابرسی	مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، هارمون و میلاس (۲۰۱۹)، پلپچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
		تعارض بین نقشی در حرفه حسابرسی	مصاحبه، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلپچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
		تعارض فراشغلی در حرفه حسابرسی	مصاحبه
		تعارض در ارزش‌های اخلاقی و منافع صاحبکار	مصاحبه
		عدم وجود معنابخشی به حرفه حسابرسی	مصاحبه، ویداس و همکاران (۲۰۲۴)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)
پردازش منفی شناختی	پردازش منفی شناختی	نگرانی در برابر اشتباهات حسابرسی	مصاحبه
		دیدگاه شناختی منفی	مصاحبه
		کوچک انگاری توانمندی‌های تخصصی	مصاحبه
		واکنش افراطی به اشتباهات	مصاحبه
		تردید نسبت به اعمال	مصاحبه
تنش‌های ذهنی شناختی	تنش‌های ذهنی شناختی	ضعیف شدن دستیابی به اهداف و استانداردها	مصاحبه
		عدم رضایت از انجام کارها	مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، هارمون و میلاس (۲۰۱۹)، ویداس و همکاران (۲۰۲۴)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلپچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
		خود ارز یابی‌های انتقادی	مصاحبه
ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری	ناهمگونی پس از تصمیم‌گیری	ترس از قضاوت دیگران	مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلپچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
		ناهمگونی محیط شغلی	مصاحبه
		ناهمگونی معیارهای وظیفه‌ای	مصاحبه
	ناهمگونی در اهداف شغلی	ناهمگونی ناشی از ویژگی‌های رسیدگی	مصاحبه
		ناهمگونی درک محتوا	مصاحبه
		فقدان هدف مندی در امور حسابرسی	مصاحبه
تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه	تعیین استانداردهای غیرواقع‌گرایانه	تعارض در درک اهداف استراتژیک حسابرسی	مصاحبه
		تعارض در درک اهداف عملیاتی حسابرسی	مصاحبه
		تاکید بیش از حد به اعمال نظر	مصاحبه
		تاکید بر استانداردهای شخصی غیرمعمول	مصاحبه
		مکانیزم شناختی مشخص و متمایز	مصاحبه
		غیر واقع‌گرایی در انجام حسابرسی	مصاحبه
مکانیزم‌های فردی بازدارنده	مکانیزم‌های فردی بازدارنده	آسیب‌پذیری در برابر صاحب‌کار	مصاحبه
		تایید جویی افراطی	مصاحبه، ویداس و همکاران (۲۰۲۴)، ایبر و همکاران (۲۰۲۴)
		بازداری هیجانی	مصاحبه، دی -وس و سنگلتن (۲۰۲۰)، هارمون و میلاس (۲۰۱۹)، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)، پلپچینکو و همکاران (۲۰۲۱)
		معیار سرسختانه در فرایند حسابرسی	مصاحبه، داویدوا و همکاران (۲۰۲۳)
		منفی‌گرایی در حرفه	مصاحبه

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



شکل ۳. چارچوب مفهومی ناهمگونی شناختی حسابرسان

بدین ترتیب، با حصول اطمینان از پایایی مؤلفه‌ها و مقوله‌های ناهمگونی شناختی حسابرسان می‌بایست نسبت به تهیه پرسش‌نامه محقق ساخته براساس مقوله‌های شناسایی شده اقدام نمود.

براساس پرسش‌نامه محقق ساخته ناهمگونی شناختی حسابرسان و پرسش‌نامه استاندارد بی طرفی حسابرس، در ادامه فرآیند مطالعه، فرضیه پژوهش از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۶.۱. یافته‌های تحلیل دلفی

تحقیق دلفی به دلیل پایایی مدل توسعه‌یافته تحقیق که به ما امکان می‌دهد محتوای مدل را در قالب معیارهای مورد نظر برای جمعیت هدف شناسایی کنیم، پیوندی بین تحقیقات کیفی و کمی در نظر گرفته می‌شود. در این تحقیق از مطالعه دلفی فازی برای برازش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده استفاده شد. این تحلیل براساس حد فاصل دو میانگین فازی، نسبت به ارزیابی ابعاد مدل اقدام می‌نماید. این تحلیل پنج مقیاس زبان فازی را پوشش می‌دهد و از خبرگان خواسته شده تا به هریک از مولفه‌ها براساس مقوله‌ی آن امتیاز داده شود.

نگاره ۷. تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

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

در این پژوهش به منظور بررسی روایی، ضریب توافق محتوایی (CVR) بر اساس فرمول لاوشه (۱۹۷۵) محاسبه شد که در آن مقدار  $CVR = (n_e - N/2) / (N/2)$  بوده و  $n_e$  تعداد موافقان و  $N$  کل خبرگان است (لاوشه، ۱۹۷۵). برای تعیین اجماع، معیارهای سه‌گانه هسو و سندفورد (۲۰۰۷) اعمال گردید: ۱) رسیدن  $CVR \geq 0.7$  برای تمام مضامین (که در دور دوم محقق شد)، ۲) کاهش انحراف معیار نمرات

به زیر ۰.۵، و ۳) اشباع نظرات کیفی (کمتر از ۵٪ تغییر در پیشنهادهای اصلاحی). نتایج نشان داد میانگین CVR از ۰.۷۲ در دور اول به ۰.۸۲ در دور دوم بهبود یافت و تمامی مضامین به حداقل ضریب توافق ۰.۷ (مقدار بحرانی برای ۱۵ خبره طبق نگاره لاوشه) دست یافتند که نشان‌دهنده حصول اجماع قوی است (فون در گراخت، ۲۰۱۲). همچنین، شاخص درجه توافق گروهی ( $GDI=0.91$ ) که با روش اوبراسکس (۲۰۱۸) محاسبه شد، همخوانی بالای نظرات خبرگان را تأیید کرد.

بر اساس تحلیل فوق می‌توان بیان نمود که تمامی مضامین شناسایی شده در بخش کیفی، مورد تأیید قرار گرفتند.

## ۶.۲. یافته‌های معادلات ساختاری

ساختار فرآیند مدل‌سازی به شرح زیر است: ابتدا برازش مدل (شامل برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل معادلات ساختاری و برازش مدل) ارزیابی شده و سپس تحلیل تجربی انجام می‌شود. در تدوین مدل اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی تمایز استفاده شد. برای ارزیابی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق از ضرایب بار عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است.

### نگاره ۸. ضرایب بارهای عاملی

عامل	ناهمگونی شناختی حسابرسان														
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵
بار عاملی	۰.۹۲۵	۰.۹۳۵	۰.۷۸۵	۰.۹۱۲	۰.۹۳۱	۰.۹۷۸	۰.۹۷۸	۰.۹۷۳	۰.۹۷۵	۰.۹۵۵	۰.۹۴۸	۰.۹۷۰	۰.۹۴۸	۰.۹۵۸	۰.۹۷۱
آماره تی بار عاملی	۴۳.۵۳۳	۲۷.۵۱۲	۲۵.۱۹۵	۵۹.۰۹۷	۱۶.۲۳۳	۶۳.۲۱۷	۸۴.۲۳۳	۷۷.۷۱۶	۹۹.۳۳۸	۱۱.۵۰۵	۲۰.۲۳۳	۲۰.۰۰۱	۶۷.۱۸۹	۱۹.۸۳۷	۸۹.۶۱۸

مقدار ملاک ضرایب وزن عامل ۰.۴ است. با توجه به نگاره (۸) تمامی ضرایب عوامل پرسش‌نامه (بر گرفته از مضامین سازماندهنده الگوی ناهمگونی شناختی تأیید شده بر اساس تحلیل دلفی در نگاره شماره ۷) بزرگتر از ۰.۴ است که نشان‌دهنده میزان رضایت بخش این معیار است. با توجه به چارچوب تحلیل داده‌ها در PLS، پس از اندازه‌گیری بارهای عاملی پرسشنامه‌ها، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد که نتایج آن در نگاره (۹) آمده است.

### نگاره ۹. نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان پژوهش

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ ( $\alpha > 0.7$ )	ضریب پایایی ترکیبی ( $CR > 0.7$ )
تردید حرفه ای حسابرس	۰.۹۹۱	۰.۹۹۲
تعارض در ارزش‌های شناختی	۰.۸۵۷	۰.۹۱۴
مکانیزم‌های فردی بازدارنده	۰.۹۵۴	۰.۹۷۸
ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری	۰.۸۲۳	۰.۹۱۸
ناهمگونی شناختی حسابرسان	۰.۹۲۳	۰.۹۴۶

با توجه به اینکه مقدار مناسب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب ۰/۷ است و نتایج نگاره فوق، این دستورالعمل‌ها مقدار مناسبی را برای واریانس مکنون اتخاذ کرده‌اند، بنابراین می‌توان تناسب تحلیل پایایی مدل اندازه‌گیری را تأیید کرد. دومین معیار برای ارزیابی برازش مدل اندازه‌گیری، روایی همگرا است که میزان همبستگی بین هر سازه و پرسشنامه آن را ارزیابی می‌کند.

### نگاره ۱۰. نتایج روایی همگرای متغیرهای پنهان پژوهش

متغیرهای مکنون	میانگین واریانس استخراجی ( $AVE > 0.5$ )
تردید حرفه ای حسابرس	۰.۹۳۸
تعارض در ارزش‌های شناختی	۰.۷۸۲
مکانیزم‌های فردی بازدارنده	۰.۹۵۶
ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری	۰.۸۴۹
ناهمگونی شناختی حسابرسان	۰.۷۱۸

با توجه به مقادیر مناسب برای AVE که برابر با ۰.۵ است و با توجه به نتایج نگاره (۱۰) این معیار مقدار مناسبی را برای متغیرهای مکنون اتخاذ کرده است، بنابراین تناسب تحلیل روایی همگرا تأیید می‌شود. روایی گسسته سومین معیار برای ارزیابی مناسب بودن یک مدل

اندازه‌گیری است. اعتبار متمایز قابل قبول مدل نشان می‌دهد که سازه در مدل با ویژگی‌های سایر سازه‌ها تعامل قوی‌تری دارد. با توجه به نگاره (۱۱)، ریشه میانگین مربع مقادیر مشترک متغیرهای پنهان در تحقیق حاضر که در واحدهای عرض ماتریس قرار دارند، بیشتر از مقدار همبستگی بین آنهاست که در زیر و سمت راست واحدهای عرض قرار دارند.

نگاره ۱۱. ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

متغیرهای مکنون	۱	۲	۳	۴	۵
تردیدحرفه‌ای حسابرس	۰.۹۶۹				
تعارض در ارزش‌های شناختی	-۰.۶۶۹	۰.۸۸۴			
مکانیزم‌های فردی بازدارنده	-۰.۵۶۶	۰.۵۳۹	۰.۹۷۷		
ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری	-۰.۵۹۹	۰.۵۰۲	۰.۵۷۹	۰.۹۲۱	
ناهمگونی شناختی حسابرسان	-۰.۴۱۰	۰.۶۲۸	۰.۶۵۳	۰.۵۲۱	۰.۸۴۷

بر اساس نتایج پایایی، روایی همگرا و روایی افتراقی مشاهده می‌شود که مدل اندازه‌گیری مدل‌سازی معادلات ساختاری در پژوهش قابلیت اندازه‌گیری متغیرهای نهفته پژوهش را به خوبی دارد. لذا در ادامه به بررسی مناسب بودن مدل ساختاری پژوهش پرداخته شده است. پس از ارزیابی روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل‌های معادلات ساختاری برای روابط بین متغیرهای وابسته مورد بررسی قرار گرفتند. در پژوهش حاضر از دو معیار ضریب تعیین ( $R^2$ ) و ضریب قدرت پیش‌بینی ( $Q^2$ )، استفاده شده است. ( $R^2$ ) معیاری است که اثر یک متغیر برون‌زا را بر یک متغیر درون‌زا نشان می‌دهد. مطابق شکل (۳)، مقدار ( $R^2$ ) از تحلیل پارامترهای داخلی محاسبه شده است که می‌تواند نشان‌دهنده خوب بودن برازش مدل سازه باشد. همچنین برای ارزیابی توانایی پیش‌بینی مدل از معیاری به نام ( $Q^2$ ) استفاده شد. بر اساس نتایج مربوط به این معیار در ستون (۱۲)، می‌توان نتیجه گرفت که مدل دارای توانایی پیش‌بینی "قوی" است.

نگاره ۱۲. مقادیر ضریب تعیین ( $R^2$ ) و ضریب قدرت پیش‌بینی ( $Q^2$ )

متغیرهای پژوهش	$Q^2$	$R^2$
تردیدحرفه ای حسابرس	۰.۸۵۰	۰.۶۳۳
تعارض در ارزش‌های شناختی	۰.۵۱۱	۰.۸۰۶
مکانیزم‌های فردی بازدارنده	۰.۶۲۸	۰.۸۸۹
ناهمگونی در مکانیزم‌های ساختاری	۰.۶۳۳	۰.۸۵۱
ناهمگونی شناختی حسابرسان	۰.۵۹۸	.....

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان **GOF** استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق رابطه (۲) محاسبه می‌گردد:

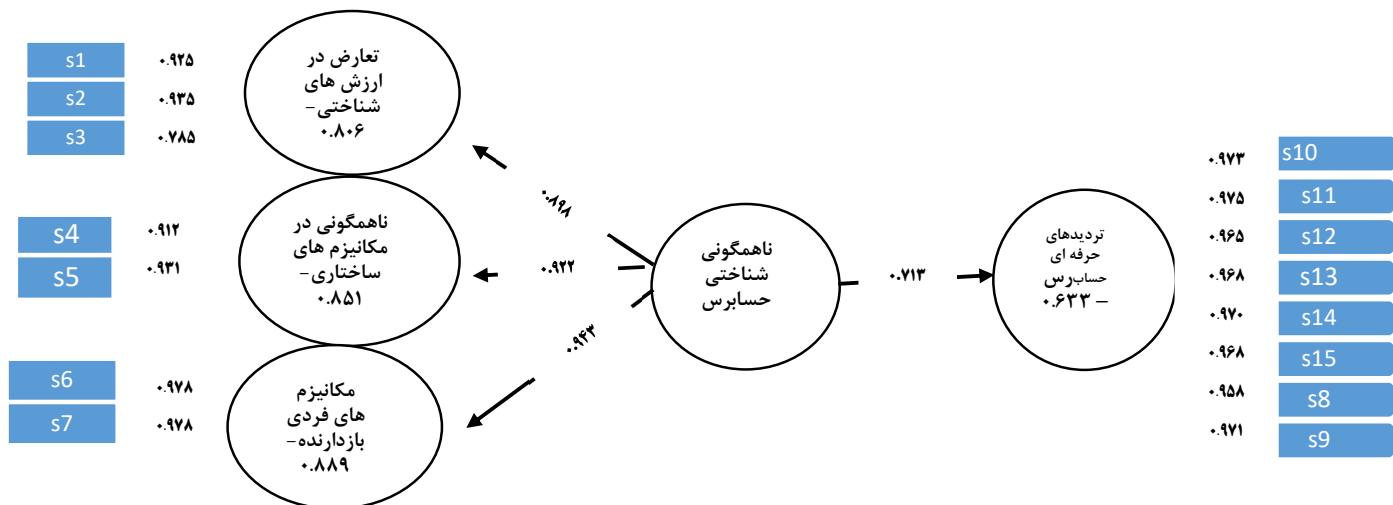
$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times \overline{R^2}} \quad \text{رابطه (۲)}$$

**Communalities** از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش و  $\overline{R^2}$  میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است.

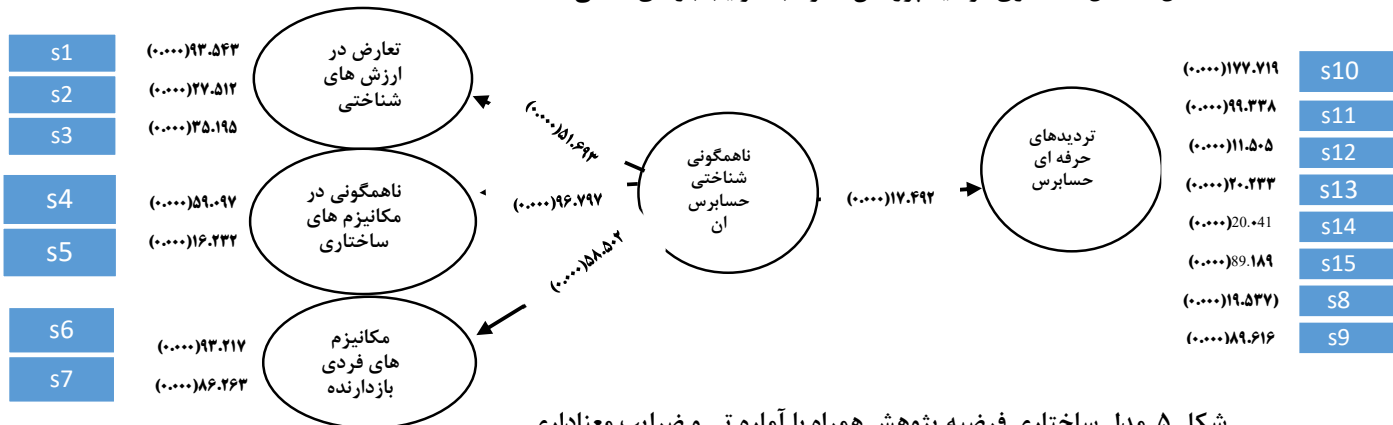
نگاره ۱۳. نتایج برازش مدل کلی

GOF	$\overline{R^2}$	Communality
۰.۷۷۰	۰.۶۳۳	۰.۹۳۸

باتوجه به مقدار بدست آمده برای **GOF** به میزان ۰.۷۷۰، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل‌های (۴) و (۵)، به بررسی نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در نگاره (۱۴)، ارائه شده است.



شکل ۴. مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۵. مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با آماره تی و ضرایب معناداری

باتوجه به مدل ساختاری و ضرایب بار عاملی، در قالب نگاره (۱۴) می توان نتیجه آزمون فرضیه پژوهش را مشاهده نمود:

نگاره ۱۴. نتیجه مربوط به آزمون فرضیه پژوهش

نتیجه آزمون	معناداری (T-Value)	ضریب مسیر (β)	شرح	فرضیه پژوهش
تایید فرضیه	۱۷.۴۹۲	-۰.۷۱۳	ناهمگونی شناختی حسابرسان بر تردید حرفه ای آنان تأثیر معناداری دارد.	فرضیه پژوهش

با توجه به معادلات (۴) و (۵)، با ضرایب استاندارد شده (ضرایب مسیر)، متغیر تخصص حسابرسان تأثیر منفی و معناداری بر تمایز آن ها دارد، زیرا مسیر مثبت و برابر با ۰/۷۱- و آماره t برابر با ۱۷/۴۹۲ از آزمون فرضیه است که در فرضیه ۱،۶ بزرگتر است.

### ۷. بحث و نتیجه گیری

در جهانی که پیچیدگی های شناختی و ساختاری به طور فزاینده ای در حال شکل دهی به رفتارها و تصمیم گیری های حرفه ای هستند، پدیده ناهمگونی شناختی به عنوان یکی از چالش های عمیق و چند بعدی در حوزه حسابرسی خود نمایی می کند. این پدیده، که ریشه در تعارض های میان باورها، ارزش ها و انتظارات فردی و سازمانی دارد، نه تنها بر عملکرد حرفه ای حسابرسان تأثیر می گذارد، بلکه ماهیت تردید حرفه ای و استقلال آنان را نیز به چالش می کشد. در این راستا، پژوهش حاضر با هدف واکاوی ابعاد ناشناخته ناهمگونی شناختی و تأثیرات آن بر تردید حرفه ای حسابرسان، تلاش می کند تا با رویکردی ترکیبی (کیفی و کمی)، درکی عمیق تر و جامع تر از این پدیده ارائه دهد.

نتایج این پژوهش از طریق کدگذاری نظام‌مند، به شناسایی سلسله‌مراتبی از مضامین در سه سطح تحلیلی منجر شد. در سطح کلان، سه مضمون فراگیر شامل «تعارض در ارزش‌های شناختی»، «ناهمگونی در سازوکارهای ساختاری» و «سازوکارهای فردی بازدارنده» شناسایی شدند. این مضامین نشان‌دهنده بسترهای اصلی شکل‌گیری ناهمگونی شناختی در محیط حسابرسی هستند. در سطح میانی، هفت مضمون سازمان‌دهنده شامل تعارض‌های شناختی-محیطی، پردازش منفی شناختی، تنش‌های ذهنی شناختی، ناهمگونی پس از اتخاذ تصمیم، ناهمگونی در اهداف شغلی، تدوین استانداردهای غیرواقعی‌گرایانه و خودگردانی و عملکرد مختل استخراج گردید و در سطح خرد نیز سی و یک مضمون بنیادین شناسایی شد که ساختارهای زیربنایی لایه‌های تحلیلی بالاتر را تشکیل می‌دهند. همچنین نتیجه فرضیه تحقیق نشان داد ناهمگونی شناختی حسابرسان بر بی‌طرفی آنان تأثیر منفی و معناداری دارد. ناهمگونی شناختی، به‌عنوان یک پدیده‌ی روان‌شناختی-اجتماعی، در بستری از تعاملات پیچیده‌ی فردی و سازمانی شکل می‌گیرد. این تعاملات، که اغلب تحت تأثیر فشارهای محیطی، انتظارات سازمانی و تعارض‌های درونی هستند، منجر به شکل‌گیری تنش‌های ذهنی و پردازش‌های شناختی منفی می‌شوند. در حوزه‌ی حسابرسی، این تنش‌ها نه تنها توانایی حسابرسان را برای اتخاذ تصمیم‌های منطقی و بی‌طرفانه کاهش می‌دهند، بلکه کیفیت کلی گزارش‌های مالی و اعتماد عمومی به این حرفه را نیز تضعیف می‌کنند. از این رو، درک عمیق‌تر از مکانیزم‌های شکل‌گیری و تأثیرات ناهمگونی شناختی، نه تنها به‌عنوان یک ضرورت علمی، بلکه به‌عنوان یک نیاز حرفه‌ای و سازمانی نیز مطرح است. نتایج فرضیه‌ی این پژوهش، که نشان‌دهنده‌ی تأثیر منفی و معنادار ناهمگونی شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان است، از منظر نظریه‌های روان‌شناختی و رفتاری قابل تحلیل است. تردید حرفه‌ای، به‌عنوان یکی از ارکان اساسی حسابرسی، مستلزم توانایی حسابرسان در حفظ رویکردی انتقادی و پرسش‌گرانه نسبت به شواهد و اطلاعات مالی است. با این حال، ناهمگونی شناختی، با ایجاد تعارض‌های درونی میان باورها، ارزش‌ها و انتظارات حرفه‌ای، می‌تواند این توانایی را تضعیف کند. زمانی که حسابرسان با تعارض‌های شناختی مواجه می‌شوند، به‌طور ناخودآگاه تمایل دارند تا این تنش‌ها را از طریق کاهش سطح تردید و پذیرش سریع‌تر اطلاعات کاهش دهند. این فرآیند نه تنها منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، بلکه می‌تواند اعتماد ذینفعان به گزارش‌های مالی را نیز تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، ناهمگونی شناختی به‌عنوان یک عامل بازدارنده، توانایی حسابرسان را برای حفظ تردید حرفه‌ای، که لازمه‌ی یک حسابرسی مؤثر و قابل اعتماد است، تضعیف می‌کند. از سوی دیگر، این یافته‌ها نشان می‌دهند که ناهمگونی شناختی، به‌ویژه در محیط‌های پرتنش و پرتعارض، می‌تواند به‌طور نامحسوس بر فرآیندهای شناختی حسابرسان تأثیر بگذارد و آنان را به سمت تصمیم‌گیری‌های سریع و کمتر انتقادی سوق دهد. این امر نه تنها تردید حرفه‌ای را کاهش می‌دهد، بلکه می‌تواند منجر به نادیده گرفتن شواهد مهم یا تفسیر نادرست اطلاعات مالی شود. در نتیجه، این پژوهش بر لزوم ایجاد محیط‌های کاری حمایتی و کاهش تعارض‌های شناختی در میان حسابرسان تأکید می‌کند. بهبود شرایط کاری، تقویت آموزش‌های حرفه‌ای و توسعه‌ی مکانیزم‌های سازمانی برای کاهش تعارض‌های شناختی می‌تواند به حفظ تردید حرفه‌ای و ارتقای کیفیت حسابرسی کمک کند. این یافته‌ها نه تنها به درک عمیق‌تری از تأثیرات ناهمگونی شناختی بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان منجر می‌شود، بلکه چارچوبی برای اقدامات عملی و سیاست‌گذاری‌های آینده در این حوزه فراهم می‌کند. نتایج این مطالعه با یافته‌های مطالعات آگیولار<sup>23</sup> و همکاران (۲۰۲۲)، میگرمان و همکاران (۲۰۲۲)، پلوگر<sup>24</sup> و همکاران (۲۰۲۱) و وود و میلر<sup>24</sup> (۲۰۲۱) همسو می‌باشد. این پژوهشگران نیز نشان دادند تعارض‌های شناختی و محیطی عامل مهمی در بروز ناهمگونی شناختی افراد می‌باشد. در نهایت، این پژوهش با ارائه‌ی چارچوبی جامع و چندبعدی برای درک ناهمگونی شناختی در میان حسابرسان، نه تنها به غنی‌سازی ادبیات موجود در این حوزه کمک کرده است، بلکه زمینه‌ساز تحقیقات آینده نیز خواهد بود.

همچنین این پژوهش نشان می‌دهد که تأثیر منفی ناهمگونی شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با یافته‌های ویداس و همکاران (۲۰۲۴) در خصوص تعارض‌های شناختی، با نتایج داویدوا و همکاران (۲۰۲۳) درباره تنش‌های تصمیم‌گیری، و با مطالعه زاکی و الفار (۲۰۲۳) در زمینه عوامل روان‌شناختی همخوانی دارد. همچنین تا حدودی همپوشانی با پژوهش ماندپوی و همکاران (۲۰۲۴) در مورد تأثیر مداخلات آموزشی مشاهده می‌شود. این تفاوت‌ها عمدتاً ناشی از شرایط خاص محیطی و اقتصادی ایران، تفاوت‌های فرهنگی در بروز تعارض‌های شناختی، و روش‌شناسی ترکیبی (کیفی-کمی) این مطالعه است. یافته‌ها بر اهمیت توجه به متغیرهای

بومی در تحلیل پدیده‌های شناختی و لزوم توسعه راهکارهای متناسب با زمینه فرهنگی-اقتصادی ایران در حرفه حسابرسی تأکید می‌کنند.

بر این اساس پیشنهاد می‌شود حسابرسان باید آگاهی بیشتری نسبت به ویژگی‌های شناختی خود، از جمله سوگیری‌های ذهنی و ناهمگونی شناختی، داشته باشند و به‌طور فعال در جهت کاهش تأثیر این عوامل بر قضاوت‌های حرفه‌ای خود تلاش کنند. همچنین، توسعه مهارت‌های تفکر انتقادی و توانایی تحلیل چندبعدی مسائل می‌تواند حسابرسان را در مواجهه با اطلاعات متناقض یا پیچیده یاری دهد. حسابرسان باید به‌طور مستمر به بازتاب عملکرد خود بپردازند و از تجربیات گذشته برای بهبود فرآیندهای شناختی خود استفاده کنند. همچنین به مسئولان و سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان مقررات حسابرسی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که؛ با برنامه ریزی‌های علمی و منسجم نسبت به پرورش و ارتقاء جنبه‌های مثبت و پیشرفت دهنده ویژگی‌های شناختی و روانی در حسابرسان همت گمارند تا از این طریق باعث بهبود عملکرد حسابرسان و درنهایت عملکرد موسسه شوند. همچنین تحقیقات آتی می‌توانند به بررسی عمیق‌تر تأثیر ویژگی‌های شناختی خاص، مانند ناهمگونی شناختی، تفکر انتقادی و سوگیری‌های تصمیم‌گیری، بر کیفیت حسابرسی و قضاوت‌های حرفه‌ای بپردازند. مطالعاتی که به طراحی و آزمون مداخلات آموزشی یا ابزارهای عملیاتی برای کاهش سوگیری‌های شناختی در فرآیند حسابرسی می‌پردازند، می‌توانند به بهبود عملکرد حسابرسان کمک شایانی کنند. همچنین، تحقیقاتی که به بررسی تفاوت‌های فردی در ویژگی‌های شناختی حسابرسان و تأثیر این تفاوت‌ها بر رویکردهای حسابرسی می‌پردازند، می‌توانند به توسعه روش‌های شخصی‌سازی‌شده آموزش و توسعه حرفه‌ای منجر شوند. بررسی نقش فناوری‌های نوین، مانند هوش مصنوعی، در کاهش سوگیری‌های شناختی نیز می‌تواند به عنوان یک حوزه تحقیقاتی نوآورانه و کاربردی مورد توجه قرار گیرد. در این مطالعه همچون هر مطالعه‌ای که به صورت کیفی انجام می‌گردد می‌توان نسبت به ارائه‌ی محدودیت‌هایی به شرح ذیل اقدام نمود:

یکی از چالش‌های اصلی این پژوهش، ماهیت کیفی و اکتشافی آن است که به‌ویژه در روش‌های مبتنی بر مصاحبه، امکان پایداری و تعمیم‌پذیری کامل ابعاد شناسایی‌شده را محدود می‌کند. با توجه به گستردگی و پیچیدگی ابعاد حوزه حسابرسی، شناسایی تمامی جنبه‌های مرتبط با ناهمگونی شناختی حسابرسان تنها از طریق چندین مصاحبه ممکن است به‌طور کامل میسر نباشد و تنها بخشی از این ابعاد به‌صورت نسبی مورد کنکاش قرار گیرد. هرچند این پژوهش با بهره‌گیری از چرخه قیاسی/استقرایی و تلاش برای نظریه‌سازی و توسعه الگوی ناهمگونی شناختی حسابرسان، گام‌های مهمی در جهت درک این پدیده برداشته است، اما ماهیت استقرایی روش‌شناسی آن، تعمیم‌پذیری آماری نتایج را با محدودیت‌هایی مواجه می‌سازد. این پژوهش بیشتر بر تعمیم نتایج به سطوح نظری گسترده‌تر متمرکز است تا تعمیم به شرایط و موقعیت‌های عملی متنوع. بنابراین، اگرچه یافته‌های این مطالعه می‌توانند به غنای ادبیات نظری کمک کنند، اما تعمیم‌پذیری آن‌ها به بسترهای مختلف عملیاتی با چالش‌هایی همراه است و نیازمند پژوهش‌های تکمیلی در آینده می‌باشد.

## ۸. بی‌نوشت

- |                                    |                        |
|------------------------------------|------------------------|
| 14. Vaidis                         | 1. Heydarian & Jaffar  |
| 15. Shafer, W. E. and R. S. Simmon | 2. Chen                |
| 16. Braun & Clarke                 | 3. Maegherman          |
| 17. Partial Least Squares          | 4. Munidewi            |
| 18. Data Source Triangulation      | 5. Hendar, & Harahap,  |
| 19. Investigator Triangulation     | 6. Svanberg & Öhman    |
| 20. Method Triangulation           | 7. Bidokia             |
| 21. Theory Triangulation           | 8. Confirmation Bias   |
| 22. Aguilar                        | 9. Overconfidence Bias |
| 23. Ploger                         | 10. Leon Festinger     |
| 24. Wood & Miller                  | 11. Zaki & Elfar       |
|                                    | 12. Festinger          |
|                                    | 13. Davydova           |



## فهرست منابع

- اخگر، آذر. (۱۴۰۰). تأثیر شایستگی و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر عزت نفس، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی علم و فناوری شمس.
- جوادی، هادی؛ حسینی، سید حسین؛ همتی، بهرام، شکری، اعظم. (۱۴۰۲). تأثیر ویژگی‌های تاریک شخصیت و تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان بر تردیدگرایی و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها: با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی محل اشتغال حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۶)، ۳۷۴-۳۵۹.
- حیدری، قنبر؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۴۰۲). رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه: آزمون نظریه اعتماد اجتماعی، *فصلنامه دانش حسابداری مالی*، ۱۰(۱)، ۲۷-۱۲.
- رحیمی آشتیانی، امیر؛ آقایی، مهران؛ عسکریان، مهناز؛ صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۰). تأثیر هوش هیجانی و مالی بر عملکرد حسابرس (رویکرد ضریب همبستگی کانونی، *اقتصاد مالی*، ۱۵(۵۵)، ۲۱۷-۲۳۰.
- زلفی، سوسن؛ یزدانینان، نرگس. (۱۴۰۲). ویژگی‌های تاریک شخصیت حسابرسان و تأثیر آنها بر ارزیابی ریسک تقلب. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۷)، ۱۷۹-۲۰۶.
- ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید؛ دامی پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۱۱)، ۵۸-۲۸.
- سواری، سمیرا؛ امیری، هوشنگ؛ خدامرادی، محمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر مولفه‌های تیپ‌های شخصیتی حسابرس بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۵)، ۴۲۷-۴۴۶.
- کریمی، زهرا؛ یعقوب نژاد، احمد؛ صمدی لرگانی، محمود؛ پورعلی لاکلایه، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۲)، ۲۳-۵۲.
- Brazel, J. F., Leiby, J., & Schaefer, T. J. (2025). Who rewards appropriate levels of professional skepticism? *Journal of Business Ethics*, 196(2), 439-450.
- Aguilar, P., Correia, I., de Vries, J., & Tortora, L. (2022). Cognitive dissonance induction as an "inoculator" against negative attitudes towards victims. *Social and Personality Psychology Compass*, 16(12), e12715.
- Akhgar, Azar. (1400). The effect of auditors' competence and professional ethics on audit quality with an emphasis on self-esteem, *Master's Thesis*, Shams Institute of Science and Technology. [In Persian].
- Bidokia, Fateme & Arefmanesh, Zohreh & Khaneghah, Jamal. (2023). The Effect of Goal Orientation on Auditors' Judgment Performance with the Mediating Role of Self-Efficacy. *Journal of Social Behavior and Community Health*. 4(12).86-126.
- Chen, Y., Li, S., Xia, Q., & He, C. (2017). The Relationship Between Job Demands and Employees' Counterproductive Work Behaviors: *The Mediating Effect of Psychological Detachment and Job Anxiety*. *Frontiers in psychology*, 8(4), 1890-1898.
- Chen, Ya-Hui & Wang, Kung-Jeng & Liu, Shih-Hsun. (2023). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? *A Quantitative Model*. *Sustainability*. 15(7).74-93.
- Davydova, A. G., Sheronova, J. P., Kosonogov, V. V., Shestakova, A. N., & Klucharev, V. A. (2023). Application of Transcranial Magnetic Stimulation in Studies of Cognitive Dissonance in Decision Making. *Neuroscience and Behavioral Physiology*, 53(2), 247-256.
- De Vos, J., & Singleton, P. A. (2020). Travel and cognitive dissonance. *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 138, 525-536.
- Eßer, J., Flörchinger, D., Frondel, M., & Sommer, S. (2024). Avoiding cognitive dissonance: Experimental evidence on sustainable online shopping (No. 1063). *Ruhr Economic Papers*.
- Ham. C., Lang, M., Seybert, N., & Wang. S. (2017). CFO narcissism and financial reporting quality. *Journal of Accounting Research*, 55(5), 1089-1135.
- Harmon-Jones, E., & Mills, J. (2019). An introduction to cognitive dissonance theory and an overview of current perspectives on the theory. *Jurnal Sosial Dan Pembangunan*, 34(5), 285-301.
- Harmon-Jones, E., Matis, S., Angus, D. J., & Harmon-Jones, C. (2024). Does effort increase or decrease reward valuation? *Considerations from cognitive dissonance theory*. *Psychophysiology*, e14536.

- Hendar, F. & Harahap, D.. (2023). The influence of time budget pressure, auditor experience, and auditor competence on audit judgment. *Kajian Akuntansi*, 24(8). 374-387.
- Heydari, Gh., Nikomaram, H., Vakilifard, H. R R. (2023) The relationship between dark personality traits and the tendency to fraudulent behavior: A test of social trust theory, *Quarterly Journal of Financial Accounting Knowledge*, 10(1).12-27.[In Persain].
- Javadi, H.; Hosseini, S.H.; Hemmati, B.; Shokri, A.. (2023). The effect of dark personality traits and willingness to share knowledge of auditors on their skepticism and professional judgment: Considering the moderating role of the auditor's place of employment. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 12(46), 359-374.[In Persain].
- Karimi, Z.; Yaghoob Nejad, A.; Samadi Largani, M., Pourali Lakalayeh, M.R. (2021). Evaluating the effect of individual psychological biases and personality dimensions of auditors on audit quality, *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(52). 23-52. .[In Persain].
- Kelly, M., & Larres, P. (2025). Enhancing the auditor's mindset: a framework for nurturing professional skepticism. *Journal of Accounting Literature*, 47(1), 222-243.
- Maegherman, E., Ask, K., Horselenberg, R., & Van Koppen, P. J. (2022). Law and order effects: on cognitive dissonance and belief perseverance. *Psychiatry, Psychology and Law*, 29(1), 33-52.
- Munidewi, I. A. B., Ludigdo, U., Djamhuri, A., & Andayani, W. (2024). Role of Affective Neuroscience in Audit Judgement and Decisions Making: A Systematic Literature Review for Auditing Research. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 18(1), 130-147.
- Narsin, Heydarian & A., Jaffar. (2021). Examining the impact of personality traits on conflicts between the auditors and clients relationship management: A mediating model approach. *Journal of Education and Health Promotion*. 10(5). 246-271.
- Paino, H., Thani, A. & Zulkarnain, S. I. (2017). Dysfunctional audit behaviour: The effect of budget emphasis leadership behavior, and effectiveness of audit review. *European Journal of Social Sciences*, 21 (3), 436-447.
- Pelepeychenko, L., Zatsnyi, Y., & Zaitseva, M. (2021). Cognitive dissonance as factor of influence in American courtroom discourse. *Linguistics and Culture Review*, 5(S3), 173-186.
- Ploger, G. W., Dunaway, J., Fournier, P., & Soroka, S. (2021). The psychophysiological correlates of cognitive dissonance. *Politics and the Life Sciences*, 40(2), 202-212.
- Rahimi Ashtiani, Amir; Aghaei, Mehran; Askarian, Mahnaz; Samadi Largani, Mahmoud. (2021). The effect of emotional and financial intelligence on auditor performance (focal correlation coefficient approach), *Financial Economics*, 15(55), 217-230. [In Persain].
- Sarıçiçek, Reyhan. (2023). The Effect of Dark Personality Traits on The Tendency of Accountants Towards Accounting Fraud. *OPUS Journal of Society Research*. 4(11).21-43.
- Savari, Samira; Amiri, Houshang; Khodamoradi, Mohammad. (2023). Investigating the effect of auditor personality type components on auditors' professional performance. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 12(45), 427-446. [In Persain].
- Shafer, W. E. and R. S. Simmons (2018). Social Responsibility, Machiavellianism, and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Practitioners, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(5). 695-720.
- Sotoudeh, Masoud; Pourheidari, Omid; Damipour, Ahmad. (2023). Investigating the effect of job stress and professional skepticism on auditor judgment. *Accounting and Auditing Research*. 58(11). 5-28. [In Persain].
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591.
- Vaidis, D. C., Slegers, W. W., Van Leeuwen, F., DeMarree, K. G., Sætrevik, B., Ross, R. M., ... & Priolo, D. (2024). A multilab replication of the induced-compliance paradigm of cognitive dissonance. *Advances in Methods and Practices in Psychological Science*, 7(1), 251-269.
- Wood, E., & Miller, S. K. (2021). Cognitive dissonance and disaster risk communication. *Journal of Emergency Management and Disaster Communications*, 2(01), 39-56.
- Yahya, A. H., & Sukmayadi, V. (2020). A review of cognitive dissonance theory and its relevance to current social issues. *MIMBAR: Jurnal Sosial Dan Pembangunan*, 36(2), 480-488.

- Zaki, Mohamed & Elfar, Eman. (2023). The impact of partner perfectionism on audit quality: the mediating role of professional skepticism in the Egyptian context. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 10(11).125-138.
- Zolfi, Susan; Yazdanian, Narges. (2023). Dark personality traits of auditors and their impact on fraud risk assessment. *Accounting and Auditing Research*, 15(57), 179-206. [In Persian].