



## مطالعه تطبیقی نقش متغیرهای رفتاری-نگرشی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل و کارشناسان رسمی دادگستری

هانی شیروژن

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده اداری و علوم اقتصادی، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

حسین فخاری<sup>۱</sup>

استاد حسابداری، دانشکده اداری و علوم اقتصادی، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۴ اردیبهشت ۱۴۰۳؛ تاریخ پذیرش: ۸ مرداد ۱۴۰۳)

کیفیت قضاوت و تصمیم و تردید حرفه‌ای، به عنوان یکی از مباحث بحث برانگیز در حرفه حسابرسی است که تحت تاثیر عوامل مختلف رفتاری-نگرشی قرار دارد. از بین این عوامل، رفتار تقلیل منیت و نگرش بیش‌اعتمادی از جمله عواملی هستند که بر کیفیت قضاوت و تصمیم با توجه به تفاوت‌های فردی اثرات متفاوتی می‌گذارند. از این رو، پژوهش حاضر درصدد است تا به بررسی نقش تعدیل‌گر متغیرهای رفتاری-نگرشی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل و کارشناسان رسمی دادگستری به طور مقایسه‌ای بپردازد. برای این منظور، در این پژوهش از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی نمونه‌های در دسترس و توزیع پرسشنامه استاندارد و مراجعه مستقیم به ۳۰۰ نفر از حسابداران رسمی و کارشناسان رسمی دادگستری ایران استفاده شده است و سپس داده‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل نهایی قرار گرفته است. پژوهش حاضر نشان داد که اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل نسبت به کارشناسان رسمی دادگستری بیشتر می‌باشد. همچنین تقلیل منیت (خود) به عنوان متغیر تعدیل‌گر در هر دو گروه از آزمودنی‌ها اثر منفی داشته ولیکن بیش‌اعتمادی در نقش تعدیل‌گری اثر متفاوتی را در دو گروه از آزمودنی‌ها نشان داده است. بر همین اساس، یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند از طریق گنجاندن تردید حرفه‌ای به عنوان بخشی از آیین رفتار حرفه‌ای و قوانین کارشناسان رسمی دادگستری موجب بهبود عملکرد حسابرسان قضایی شده و در نهایت به آسیب‌شناسی بهتر این دو گروه از حسابرسان منجر شود.

**واژه‌های کلیدی:** بیش‌اعتمادی، تردید حرفه‌ای، تقلیل منیت (خود)، حسابرسان مستقل و قضایی، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری.

<sup>۱</sup> h.fakhari@umz.ac.ir

## مقدمه

قضاوت در حسابرسی به معنای پیش‌بینی آینده موضوع تصمیم، مثل ارزیابی ورشکستگی یا ارزیابی ریسک عدم تداوم فعالیت شرکت تلقی می‌شود [۲۳]. بونر (۲۰۰۷) معتقد است که بین قضاوت و تصمیم‌گیری باید تمایز قائل شد به طوری که به عقیده او «قضاوت منعکس‌کننده‌ی باورهای حسابرسان و تصمیم‌گیری منعکس‌کننده‌ی اجرای باورهای آنان است» [۲۳]. با چنین درکی از مفاهیم قضاوت و تصمیم، انتظار داریم که حسابرسان مستقل و کارشناسان رسمی قضایی به صورت یکپارچه دائماً در فعالیت‌های حسابرسی و ممیزی خود به قضاوت و تصمیم‌گیری پرداخته و در نهایت از طریق کیفیت قضاوت و تصمیم بر ذینفعان مختلفی تاثیر می‌گذارند. همچنین در سال‌های اخیر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری به دلیل پیامدهای اقتصادی [۷] و اجتماعی [۶] یکی از مباحث بحث برانگیز در حسابرسی است. چرا که حسابرسان به طور سیستماتیک در معرض خطاهای متنوع قرار دارند.

از سوی دیگر تردید حرفه‌ای، نگرشی است که می‌تواند حسابرسان مستقل و قضایی را از طریق افزایش شواهد حسابرسی و کاهش روابط اقتصادی با کارفرمایان از این خطر مصون دارد [۳۰] و بر کیفیت قضاوت و تصمیم آنان اثر بگذارد. همچنین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی [۳۱] و هیات‌های نظارت حسابرسی در ایران و خارج از کشور و قوانین کارشناسان رسمی دادگستری بر مفهوم تردید حرفه‌ای تاکید داشته‌اند. علی‌رغم این تاکیده‌ها، تورش‌های رفتاری و خطاهای نگرشی زیادی وجود دارند که اثر اعمال نگرش تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری را تحت تاثیر قرار می‌دهند. انتظار ما این است که اثر این عوامل در دو گروه حسابرسان مستقل و قضایی متفاوت باشد چراکه آنان دارای ویژگی‌های فردی [۲۵]، کاری [۴۱] و محیطی [۲۷] متفاوت هستند. در بین این عوامل، تقلیل منیت و بیش‌اعتمادی مفاهیمی هستند که کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. تقلیل منیت به معنای کاهش خودکنترلی است که می‌تواند از طریق استرس و عدم تمرکز و عدم شادابی حین انجام وظایف [۴۵] منجر به تعدیل کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری شود. همچنین بیش‌اعتمادی به معنای باور بیش از اندازه افراد نسبت به توانایی‌های خود در هنگام قضاوت و تصمیم‌گیری است که از طریق افزایش دانش و تجربه پدیدار می‌شود [۳۷]. این انتظار وجود دارد که حسابرسان قضایی و مستقل نیز دچار چنین تورش‌هایی شده و از طریق انگیزه و تلاش موجب تعدیل اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیریشان شوند.

مطالعه نقش تعدیل‌گر بیش‌اعتمادی و تقلیل منیت در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل و قضایی از دو جنبه ضرورت دارد. اولاً پژوهشگران پیشین نشان داده‌اند که حسابرسان قضایی نقش مکملی در کنار حسابرسان مستقل ایفا می‌کنند به طوری که آنان می‌توانند از دانش حسابرسان قضایی استفاده کرده و قضاوت و تصمیم‌گیری خود را هنگام مواجه با شواهدی از قبیل تقلب و عدم تداوم فعالیت شرکت بهبود بخشیده و به افزایش کیفیت حسابرسی کمک کنند [۱۱]. ثانیاً آنان نشان داده‌اند که حسابرسان قضایی در برخی از موارد همانند مهارت‌های حسابداری و حسابرسی و مهارت‌های مرتبط با جمع‌آوری شواهد نسبت به حسابرسان مستقل برتری دارند زیرا که

آنان صورت‌های مالی را به گونه‌ای ارزیابی می‌کنند که از هر گونه تقلب، فساد مالی و اداری، ورشکستگی و غیره مصون باشند [۱۳]. لذا با توجه به تفاوت در انجام وظایف هر دو گروه و نقش مکملی که با یکدیگر دارند، این ضرورت وجود دارد تا شیوه تفکر، نگرش و رفتار آنان با یکدیگر مقایسه شود و میزان اثرات عوامل مذکور بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها مورد ارزیابی قرار گیرد. لذا انتظار می‌رود یافته‌های پژوهش حاضر بتواند به منظور تقویت فرآیند تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان و قوانین کارشناسان رسمی دادگستری اثربخش باشد و به بهبود کارایی حسابرسان مستقل و قضایی از منظر قضاوت و تصمیم‌گیری منجر شود.

مرور ادبیات نشان می‌دهد که مطالعات اندکی به بررسی همزمان کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، تردید حرفه‌ای، بیش‌اعتمادی و تقلیل منیت (به عنوان متغیرهای تعدیل‌گر) پرداخته‌اند [۲۹] [۴۴] [۴۳]. از سوی دیگر، اغلب آنان در بررسی جامعه آماری به کارکنان حسابرسی [۵] و دانشجویان حسابداری و حسابرسی بسنده کرده‌اند و این انتظار وجود دارد که جامعه وسیعی از حسابرسان از جمله حسابرسان قضایی نیز دچار چنین نگرش و رفتارهایی شوند که در نهایت می‌تواند در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنان اثرات مختلفی داشته باشد. لذا با توجه به خلاء پژوهش‌های اخیر، پژوهش حاضر به بررسی نقش تعدیل‌گر متغیرهای تقلیل منیت و بیش‌اعتمادی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی پرداخته و درصد توسعه بکارگیری تئوری‌های خودکنترلی و سوگیری گذشته‌نگارانه در ادبیات حسابرسی می‌باشد. همچنین با توجه به اهمیت و ضرورت موضوع، در نهایت پژوهش حاضر به این سوال می‌پردازد که آیا تقلیل منیت (خود) و بیش‌اعتمادی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در گروه‌های حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی نقش تعدیل‌کننده دارند؟ و آیا این نقش در بین دو گروه متفاوت است؟

در ادامه ساختار مقاله به صورت زیر دنبال شده است، در ابتدا مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش شده و سپس روش شناسی پژوهش و یافته‌ها ارائه می‌شود و در نهایت پژوهش حاضر با بحث و نتیجه‌گیری خاتمه می‌یابد.

### مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

اعمال سطح معینی از تردید حرفه‌ای بخشی از مهارت شرکت در فعالیت‌های حسابرسی است در واقع تردید حرفه‌ای، اعمال تردید و تفکر منتقدانه بر شواهد مورد بررسی است [۴۲]. از طرفی پژوهشگران معتقدند که تردید حرفه‌ای یک ویژگی بسیار مهم برای حسابرسان به شمار می‌آید و به عدم تأیید سهل‌انگانه‌ی ادعاهای مدیریت منجر می‌شود [۲۸]. لذا از دیدگاه آنان اعمال نگرش تردید حرفه‌ای به عنوان محرک اصلی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری تلقی می‌شود و بر همین اساس است که اثر نگرش تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری بارها توسط پژوهشگران پیشین مورد بررسی قرار گرفته است [۴۹] [۵۴]. به عقیده نولدر و همکاران (۲۰۱۸) بر اساس تئوری شیوه تفکر، تردید حرفه‌ای از دو بخش فرایندهای شناختی و انگیزشی تشکیل شده است که از طریق انگیزه و تلاش بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر می‌گذارند [۴۹]. به عبارت دیگر، باور به وجود ریسک زیاد یا شواهد اندک منجر

به انگیزه حسابرسان جهت بررسی بیشتر شواهد می‌شود که در نهایت به افزایش دقت آنان منجر شده و با افزایش دقت، سرعت، میزان و جهت تلاش حسابرسان بیشتر می‌شود و در نهایت از طریق شواهد بیشتر و مربوطتر بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیریشان افزوده می‌شود [۴۹].

گلویتزر (۱۹۹۰) معتقد است که به طور کلی حسابرسان از دو نوع شیوه تفکر در فعالیت‌های حسابرسی بهره می‌برند که شامل؛ شیوه تفکر هدفمند و بی‌طرفانه است [۴۳]. به عقیده هارمون‌جونز (۲۰۰۲) در شیوه تفکر هدفمند حسابرسان با انگیزه از پیش تعیین شده و جهت تسریع انجام وظایف و کسب نتایج مطلوب به قضاوت و تصمیم می‌پردازند [۳۹]. همچنین، در شیوه تفکر بی‌طرفانه حسابرسان عاری از هرگونه ترجیحات شخصی و انگیزه خاص به جست و جوی اطلاعات می‌پردازند و نسبت به اطلاعات کسب شده حساس‌تر می‌باشند [۵۴] و تردید حرفه‌ای را در قضاوت‌های خود اعمال می‌کنند [۴۹].

از سوی دیگر، انتظار می‌رود که با توجه به تفاوت در باورها و عقاید هر دو گروه از آزمودنی‌ها (حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی)، آنان از شیوه تفکر متفاوتی برخوردار باشند که به تفاوت در تاثیر نگرش تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنان منجر شود. پژوهشگران پیشین معتقدند که حسابرسان مستقل به علت آموزش، تجربه و کشف نشانه‌های تقلب نسبت به هم‌تای خود از شیوه تفکر متفاوتی برخوردار هستند [۲۶]. به طور کلی به عقیده گرسون و همکاران (۲۰۰۶) حسابرسان مستقل به دلیل محدودیت در زمان و هزینه باید به روشی ثابت و یکپارچه به بررسی صورت‌های مالی بپردازند [۳۲]. ولیکن حسابرسان قضایی باید بتوانند از تمام زمان و هزینه خود بهره برده و نه تنها تراکنش‌های صورت گرفته بلکه رویدادهای غیرمالی، نشانه‌های احتمالی تقلب و واریسی محیط کسب و کار همانند کنترل داخلی را مورد بررسی قرار دهند تا بتوانند به اطمینان در خصوص عاری بودن صورت‌های مالی از هرگونه خطای عمدی و سهوی اطمینان حاصل کنند [۲۲]. لذا به عقیده پژوهشگران از آنجا که ادراک و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان قضایی متفاوت است [۱۶]، لذا انتظار می‌رود که شیوه تفکر آنان نیز متفاوت از یکدیگر باشد. با توجه به مبانی نظری، انتظار می‌رود هر دو گروه قضاوت‌کننده از کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری متفاوتی برخوردار بوده و نگرش تردید حرفه‌ای نقش متفاوتی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنان داشته باشد. لذا بر اساس نقش مکمل حسابرسان مستقل و قضایی و در مطابقت با تئوری شیوه تفکر، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر قابل طرح است:

**فرضیه ۱:** اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی تفاوت معناداری دارد

گلدراشتاین مفهوم منیت را این‌گونه توصیف کرده است: «خود-کنترلی همانند بخشی از ماهیچه‌ی بدن انسان است [۳۳]؛ هرچه آن را بیشتر تمرین دهید، منیت (خود) را تقویت می‌کنید». به عبارت دیگر، او منیت (خود) را همان قدرت خودکنترلی یعنی مهار احساسات می‌داند [۴۱]. از این رو، کاهش در خودکنترلی منجر به تقلیل منیت می‌شود [۱۷]. بر اساس تئوری خودکنترلی، در طول روز افراد به دلایل متعددی همانند فشار زمانی، عدم تمرکز و فشار کاری، منیت (خود) را تحت تاثیر قرار می‌دهند. همچنین به علت تحمل فشارهای متعدد، افراد منابع خودکنترلی بیشتری را از دست می‌دهند و در

نهایت دچار تقلیل منیت (خود) می‌شوند. سپس در وظایف خود عواقب این کاهش مانند بی‌انگیزگی برای انجام فعالیت خاص و تاخیر بیش از حد در انجام وظایف را مشاهده می‌کنند. در نهایت در پایان هر روز افراد با استراحت و آمادگی برای فعالیت کاری خود در روزهای آتی، منابع خودکنترلی را مجدداً احیا می‌کنند و این چرخه هر روز برای افراد به صورت موقتی و موقعیتی تکرار می‌شود [۴۰] [۴۵].

اغلب پژوهشگران نشان داده‌اند هنگامی که حساب‌برسان دچار رفتار تقلیل منیت (خود) می‌شوند، کارایی خود را در ادامه‌ی فعالیت حساب‌برسی از دست می‌دهند و در نهایت کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان کاهش می‌یابد [۲۹] [۴۲]. مارون و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند که افراد تحت فشارهای بالای شغلی از منابع خودکنترلی بیش از اندازه استفاده می‌کنند [۴۸]. چنین کاری به عدم رضایت‌مندی و علاقه‌ی افراد به فعالیت خاصی همچون حساب‌برسی منجر می‌شود و در نهایت کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری را کاهش می‌دهد. برخی از پژوهشگران معتقدند که حساب‌برسان در صورت عدم تقلیل منیت (خود)، فرصت کافی برای اعمال تردید حرفه‌ای دارند. زیرا تردید حرفه‌ای تحت تاثیر مستقیم ارزیابی اطلاعات قرار می‌گیرد و در نهایت آنان می‌توانند به طور کافی از منابع خودکنترلی استفاده کنند و در حین آزمون شواهد از اعمال تردید حرفه‌ای خود بر شواهد استفاده کنند و در نهایت به شیوه‌ای صحیح قضاوت و تصمیم‌گیری کنند [۴۴] [۲۹].

از سوی دیگر، حساب‌برسان قضایی نیز به علت حساسیت شغلی خود با مشکلات متعددی از قبیل؛ استرس [۱۴]، خطاهای اطلاعاتی و عوامل شناختی و انگیزشی [۵۰] مواجه هستند که این مشکلات از رفتار و نگرش آنان نشأت گرفته است و منجر به خطاهای شناختی متعددی می‌شود. به طور مثال، خبرگان قضایی با افزایش فشار کاری و بار شناختی به استرس دچار شده و در ادامه فعالیت خود از خطر زیاد اجتناب کرده و در نهایت عملکرد مطلوب‌تری از خود نشان می‌دهند؛ هر چند که اعتماد به نفس آنان بیش از اندازه افزایش یافته است [۱۴]. لذا با توجه به رفتارهای مختلف در گروه‌های تصمیم‌گیرنده همچون حساب‌برسان مستقل و کارشناسان رسمی دادگستری [۱۱]، انتظار می‌رود که تقلیل منیت در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری تفاوت معناداری داشته باشد. لذا بر همین اساس در مطابقت با تئوری خودکنترلی، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

**فرضیه ۲:** نقش تعدیل‌گر تقلیل منیت در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌برسان مستقل و حساب‌برسان قضایی تفاوت معناداری دارد.

#### نقش تعدیل‌گر بیش‌اعتمادی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری

روان‌شناسان معتقدند که بر اساس تئوری سوگیری گذشته‌نگارانه انسان‌ها ادراک خود را نسبت به وقوع یک رویداد تغییر می‌دهند و دچار سوگیری گذشته‌نگارانه می‌شوند [۵۱]. سوگیری گذشته‌نگارانه هنگامی به وجود می‌آید که افراد قابلیت پیش‌بینی رویداد را دارند یعنی آنان نتایج رویداد را بیش از حد واقع‌پیش‌بینی می‌کنند که در نهایت دچار خطا می‌شوند [۳۵]. همچنین رویدادهای غیرمترقبه همانند عدم تداوم فعالیت شرکت یا ورشکستگی به پدیده‌ای فراشناختی منجر می‌شود [۲۰]. یعنی افراد نسبت به رویدادهای مطابق با انتظاراتشان، بیشتر به دنبال حقیقت هستند ولی در نهایت دچار سوگیری

گذشته‌نگارانه می‌شوند. زیرا افراد تنها به پیش‌بینی (یا حدس و گمان) برای اثبات حقیقت پرداخته‌اند و خطای حاصل از این پیش‌بینی بسیار زیاد است و بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان اثر منفی می‌گذارد [۵۲]. همچنین منفی بودن یک رویداد به کاهش پذیرش خطا منجر می‌شود. به عبارت دیگر، افراد از اشتباهات خود دفاع می‌کنند و پس از افشا شدن نتایج واقعی رویدادها از عبارتی تحت عنوان «من در این باره قبلاً می‌دانستم» استفاده می‌کنند. افراد پس از مشاهده‌ی نتیجه‌ی واقعی رویدادها و مطابقت آنان با پیش‌بینی خود، نتیجه‌ی صحیح بودن پیش‌بینی خود را به دانش و تجربه‌ی بالا نسبت می‌دهند [۵۳]. بنابراین افرادی که دچار سوگیری گذشته‌نگارانه می‌شوند دارای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری پایینی هستند.

در حرفه حسابرسی، مطابق با تئوری سوگیری گذشته‌نگارانه، بیش‌اعتمادی از طریق مواجهه با پدیده‌های فعلی و مشابه با تجارب گذشته به وجود می‌آید که نیازمند بررسی بیشتر توسط حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی است به طوری که آنان به علت داشتن دانش و تجربه بالا در مواجهه با رویدادهایی که مطابق انتظارشان است دچار خطای ذهنی می‌شوند لذا در صورت پیش‌بینی و ارائه اظهارنظر، دچار خطای بیش از اندازه شده و نتیجه قضاوت و پیش‌بینی خود را صحیح و به تجربه و دانش بالای خود نسبت می‌دهند. بنابراین بیش‌اعتمادی سوگیری گذشته‌نگارانه‌ای است که از طریق دانش و تجربه بالا حسابرسان در مواجهه با شواهد پدیدار می‌شود [۲۱]. همچنین بیش‌اعتمادی به عنوان یک متغیر نگرشی و تعدیل‌گر در رابطه اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، اثر منفی می‌گذارد. علی‌رغم پژوهش‌های اندک در این زمینه، هرلی (۲۰۰۷) معتقد است که افراد حرفه‌ای شاغل در دادگستری و دادگاه‌ها تحت تاثیر مستقیم سوگیری گذشته‌نگارانه هستند به طوری که آنان در ابتدا دچار اعتماد به نفس کاذب نسبت به دانش خود در مقابل مشتریان شده، سپس اقدام به برآوردهای اشتباه همانند ارزیابی یک دارایی کرده و ریسک را کمتر از واقع تعیین می‌کنند که در نهایت، این موضوع منجر به قصور آنان شده و به زیر سوال رفتن مسئولیت‌های حقوقی آنان در محیط‌های دادگاهی را منجر می‌شود [۳۸]. همچنین به عقیده پیچر و پیرسی (۲۰۰۸) استفاده از حدس و گمان (یا برآورد) در هنگام قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان امری طبیعی است به طوری که حسابرسان در چنین شرایطی سعی دارند تا بهترین عملکرد را داشته باشند ولیکن دچار خطاهای ذهنی بسیاری می‌شوند. با توجه به خلاء پژوهش‌های پیشین، پژوهش حاضر با درک اینکه نگرش گروه‌های تصمیم‌گیرنده به علت تفاوت‌های فردی، متفاوت از یکدیگر بوده [۱]، به بررسی نقش تعدیل‌گر بیش‌اعتمادی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در گروه‌های حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی می‌پردازد؛ لذا بر همین اساس در مطابقت با تئوری سوگیری گذشته‌نگارانه، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

**فرضیه ۳:** بیش‌اعتمادی به عنوان متغیر تعدیل‌گر در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی تفاوت معناداری دارد.

### مروری بر پیشینه تحقیق

صفی‌خانی و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله‌ی خود به بررسی رابطه شناخت صاحب‌کار بر قضاوت حسابرسان و تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند. آن‌ها از روش آزمایشگاهی و در گروه‌های ۳\*۲ متشکل از ۱۵۵ نفر از حسابداران خبره به این بررسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که دو عاملی که بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان اثر دارند، شناخت صاحب‌کار و تردید حرفه‌ای (کم و زیاد) می‌باشند. به عبارت دیگر، این مطالعه نشان داد که شناخت دقیق از صاحب‌کاران پیش از پذیرش کار بر افرادی که تردید حرفه‌ای کم دارند یا نسبت به رویدادهای اطراف خود خوش‌بین هستند، اثر بیشتری می‌گذارد [۹]. صفاجو و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود به بررسی نقش تردید حرفه‌ای و اثر آن بر قضاوت و تصمیم‌گیری از کنفال خلاقیت فردی پرداخته‌اند. همچنین آنان در این پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و استفاده از پرسش‌نامه [۳۹] به عنوان ابزار پژوهشی در جامعه آماری متشکل از ۳۸۴ عضو از حسابرسان مستقل برای بررسی نقش متغیرها بهره برده‌اند. نتایج پژوهش نشان داد تردید حرفه‌ای از طریق خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل اثر می‌گذارد. از سوی دیگر، تردید حرفه‌ای نیز می‌تواند به طور مستقیم و معنادار بر قضاوت و تصمیم‌گیری اثر بگذارد. به عبارت دیگر، زمانی که سطح تردید حرفه‌ای افزایش یافته است، قضاوت و تصمیم‌گیری نیز ارتقا می‌یابد [۸]. حسینی و همکاران (۱۳۹۸) در مقاله خود به بررسی تاثیر مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی پرداخته‌اند. آن‌ها برای ارزیابی روابط متغیرها از روش معادلات ساختاری و برای جمع‌آوری داده‌ها به روش پیمایشی (پرسش‌نامه) از ۴۴۵ عضو حسابرسان شاغل در شرکت‌های خصوصی و سازمان حسابرسی استفاده کرده‌اند. نتایج پژوهش نشان داد از میان شش مؤلفه‌ی تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل «وقفه در قضاوت و ذهن پرسشگر» بر ارزیابی ریسک تقلب اثر دارند [۲].

برازل و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی ۱۲۷ نفر از سرپرستان حسابرسی دو شرکت بزرگ حسابرسی و غیربزرگ حسابرسی پرداختند. هدف اصلی آنان در این پژوهش مقایسه شخصیت سرپرستان حسابرسی است که اعتقاد کمتری به اعمال تردید حرفه‌ای (به دلیل هزینه‌بر بودن آن) داشته‌اند. نتایج نشان داد آندسته از سرپرستانی که اعمال تردید حرفه‌ای را هزینه‌بر قلمداد نکرده از مشوق‌های شرکتی بیشتری را نسبت به دیگر همتایان خود برخوردار بوده‌اند و به این دلیل است که آنان اعمال بیشتری از تردید حرفه‌ای در هنگام ارزیابی شواهد نسبت به دیگر سرپرستان حسابرسی انجام می‌دهند. همچنین عوامل جمعیت‌شناختی همانند جنسیت سرپرستان حسابرسی و عوامل زمینه‌ای همانند محیط کاری آنان نقش بسزایی در ارزیابی شواهد حسابرسی داشته است [۲۵]. آدیکاران و هیگز (۲۰۲۴) پس از بررسی ۹۶ نفر از حسابرسان فعال در شرکت‌های دولتی آمریکا به بررسی اثر فشارهای موجود در محیط حسابرسی بر قضاوت شکاکانه (همانند ارزیابی ریسک) و عمل شکاکانه (همانند آزمون‌های پس از حسابرسی) پرداخته‌اند. آن‌ها دریافتند که هنگامی که حسابرسان در عملیاتی کردن استانداردهای حسابرسی در هنگام اعمال قضاوت حرفه‌ای با شکست رو به رو

می‌شوند، آنان دچار کاهش انگیزه در اعمال تردید حرفه‌ای شده و در نهایت کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. به عقیده آنان عوامل شناختی و رفتاری می‌توانند تأثیرهای مختلفی را بر قضاوت و تردید حرفه‌ای داشته باشد [۱۲]. بهاتاچارجی و همکاران (۲۰۲۳) پس از استخراج شیوه‌نامه نگاری ۶۸ نفر از حسابرسان فعال در چهار شرکت بزرگ حسابرسی به بررسی ویژگی‌های نامه‌نگاری حسابرسان همانند مدت زمان پاسخگویی به موقع به مدیران و خوانا بودن پیام‌ها بر ارزیابی شواهد حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج نشان داد که هنگامی تقلیل در نگرش تردید حرفه‌ای پدیدار می‌شود که هر چه مدت زمان پاسخگویی کمتر و پیام‌های ارسال شده برای مدیران خواناتر باشند، اعتماد آنان به مدیران افزایش یافته و در نتیجه در بررسی شواهد حسابرسی کمتر از اعمال تردید حرفه‌ای استفاده می‌کنند به طوری که حسابرسان ریسک کمتری را برای مدیران در نظر گرفته و در نهایت قضاوت حسابرسی را با چالش بسیار همراه می‌کند. به طور کلی، این پژوهش نشان داده است که عوامل زمینه‌ای نقش بسزایی در اعمال نگرش تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد [۱۹].

بهاسکار و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۲۰۶ نفر از دانشجویان حسابداری به بررسی این موضوع پرداختند که آیا تقلیل منیت و شکاکیت نسبت به اطلاعات می‌تواند بر مذاکرات مربوط به صورت‌های مالی بین مدیران و حسابرسان اثر بگذارد؟ نتایج نشان داد که دلیل اصلی تقلیل منیت در بسیاری از افراد به علت خودکنترلی بیش از اندازه آنان می‌باشد؛ به طوری که آنان تلاش خود را کاهش داده و بر همین اساس، حسابرسان کمتر تمایل به افزایش تردید حرفه‌ای دارند و این موضوع باعث می‌شود که حسابرسان علت کاهش در تردید حرفه‌ای کمتر با مدیران با مشکلات مذاکراتی مواجه می‌شوند. از سوی دیگر، حسابرسانی که با رفتار تقلیل منیت کمتری مواجه شده‌اند، تمایل بیشتری دارند تا از تردید حرفه‌ای بالا در طی فعالیتهای حسابرسی استفاده کنند و بر همین است که مشکلات مذاکراتی آنان بیشتر است زیرا تلاش بیشتری جهت حفظ تردید حرفه‌ای دارند [۱۸]. دونلی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی پس از بررسی ۱۲۱ نفر از فارغ التحصیلان حسابداری به بررسی تقلیل منیت به عنوان متغیر تعدیل‌گر در اثر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری پرداختند. نتایج آنان نشان داد که هنگامی که تقلیل منیت در رفتار افراد مشاهده شده است، آنان از نگرش تردید حرفه‌ای کمتری نسبت به عدم تقلیل منیت برخوردار بوده‌اند و در نهایت بر نحوه قضاوت آنان در خصوص ریسک اثر می‌گذارد [۲۹]. در پژوهشی دیگر هارلی (۲۰۱۷) با نمونه‌ای متشکل از ۹۵ نفر از حسابرسان به بررسی نقش تقلیل منیت (خود) بر قضاوت و تصمیم‌گیری پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد هنگامی که حسابرسان از خودکنترلی به منظور حفظ تمرکز یا هشپاری خود استفاده می‌کنند، شدت تقلیل منیت (خود) در آنها افزایش می‌یابد. همچنین در طرح آزمایشی دوم خود به این نتیجه دست یافت که تقلیل منیت (خود) ارتباط مثبتی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دارد [۴۱]. برازل و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی آزمایشی متشکل از ۹۶ عضو حسابداران رسمی کشور آمریکا به بررسی اثر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد، زمانی که نهاد ناظر حسابرسان، جریمه‌ای را بخاطر عدم کشف تحریف با اهمیت توسط حسابرسان وضع می‌کنند، حسابرسان

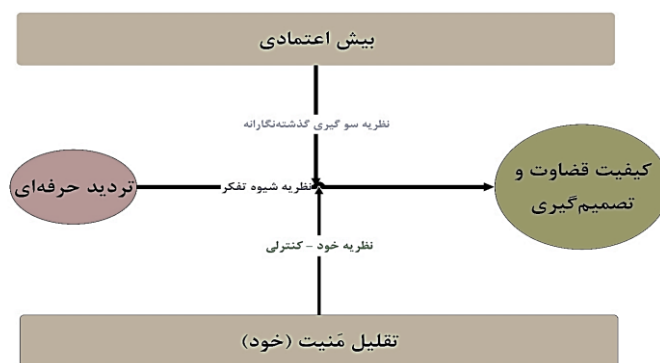
دچار تغییر رفتار شده و عواقب منفی را بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان می‌گذارد [۲۴]. هان و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی نقش بیش‌اعتمادی در دانش فنی مبتنی بر پیش‌بینی مدیران حسابرسی و زیردستان آنها پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان داد که حسابرسان در کار خود دچار بیش‌اعتمادی شده و در این وضعیت کیفیت قضاوت‌های آنان تقلیل می‌یابد [۳۶].

### روش‌شناسی پژوهش

با در نظر گرفتن پژوهش‌های پیشین و همچنین مفاهیم نظری مربوط، پژوهش حاضر در صدد است تا نقش تعدیل‌گر متغیر تقلیل‌مَنیت و بیش‌اعتمادی را در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل و قضایی را به روش پیمایشی در طی دوره زمانی خردادماه تا آبان ۱۴۰۲ مورد بررسی قرار دهد. در این پژوهش از روش معادلات ساختاری (SEM)، نرم افزار اسمارت پی‌ال‌اس، اس پی اس و استتا به تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. پرسش‌نامه‌ها و آزمون استفاده شده در پژوهش حاضر، استاندارد و از پایایی و روایی مطلوبی برخوردار بوده است.

### مدل مفهومی پژوهش

بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش‌ها نشان داده است که تردید حرفه‌ای مطابق با تئوری شیوه تفکر و انگیزه-تلاش، بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اثر دارد و همچنین تقلیل‌مَنیت بر اساس تئوری‌های خودکنترلی و انگیزه-تلاش و بیش‌اعتمادی بر اساس تئوری سوگیری گذشته‌نگارانه با برآوردهای بیش از اندازه و خطاهای شناختی، نقش تعدیل‌گری در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری دارند. لذا مدل مفهومی پژوهش حاضر به صورت زیر است.



### نگاره ۱. مدل نظری پژوهش

#### تعیین جامعه آماری و متغیرهای پژوهش

تعداد کل نمونه آماری پژوهش حاضر متشکل از؛ ۱۸۶۴ حسابداران رسمی و ۳۲۷۸ نفر کارشناسان رسمی دادگستری عضو کانون کارشناسان و قوه قضاییه در سال ۱۴۰۲ می‌باشند. جهت شناسایی دقیق‌تر آزمودنی‌ها و تفکیک صحیح هر دو نمونه، در ابتدا پیش از ورود آنان به آزمون اثر استروپ

کلاسیک به صورت شفاهی در خصوص فعالیت آنان به عنوان «حسابداران رسمی یا کارشناسان رسمی دادگستری» پرسش شده است و در مرحله بعد، جهت اطمینان از حوزه فعالیت آزمون‌ها به عنوان «حسابداران رسمی و کارشناسان رسمی دادگستری» از درگاه اینترنتی جامعه حسابداران رسمی، کانون کارشناسان رسمی استان‌ها و قوه قضاییه، این موضوع مورد بررسی مجدد قرار گرفته است. همچنین از آنجایی امکان مراجعه مستقیم به آزمون‌ها جهت تکمیل آزمون اثر استروپ کلاسیک برای سنجش تقلیل منیت با محدودیت زمانی و هزینه‌ای رو به رو بود، لذا پژوهش حاضر بر اساس آزمون کوکران که حداقل آزمون‌ها به میزان ۳۰۰ نفر را جهت تکمیل نمونه آماری پژوهشی بیش از ۱۰۰۰ نفر ضروری می‌داند، پس از ارسال ۹۵۰ پرسشنامه به شرکت کنندگان و دریافت حداقل ۳۰۰ پرسشنامه که امکان دسترسی مستقیم به آزمون‌ها وجود داشت متوقف شده و داده‌های مربوط به آنان مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

**کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری (متغیر وابسته):** کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در پژوهش حاضر از طریق پرسشنامه استاندارد [۱۰] مورد ارزیابی قرار گرفته است. فخاری و نقارچی (۱۴۰۱) معتقدند که کیفیت قضاوت حسابرسان در ۳ خرده مقیاس به طور شفاف‌تری قابل اندازه‌گیری است که شامل قضاوت در خصوص تداوم فعالیت (۱۰ گویه)، قضاوت در خصوص کنترل داخلی (۸ گویه) و قضاوت در خصوص ریسک تقلب (۵ گویه) است. از آنجا که دو خرده مقیاس ریسک تداوم فعالیت و ریسک تقلب با فعالیت حسابرسان قضایی انطباق بیشتری دارد، لذا پژوهش حاضر از این دو خرده مقیاس برای اندازه‌گیری کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل و قضایی استفاده کرده است. در نهایت پرسشنامه‌ای متشکل از ۱۵ گویه (پرسش) با حداکثر امتیاز ۷۵ که نشان‌دهنده حداکثر نمره قضاوت و تصمیم‌گیری است، طراحی شده و برای اندازه‌گیری کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری از اختلاف بین مجموع نمرات قضاوت‌های انجام شده از میانگین نمره استاندارد هر پرسشنامه (۳۷/۵) استفاده شده است. همچنین پایایی پرسشنامه مذکور ۸۶ درصد بوده است [۱۰].

**تردید حرفه‌ای (متغیر مستقل):** در این پژوهش جهت اندازه‌گیری ویژگی تردید حرفه‌ای، از پرسشنامه استاندارد هرت (۲۰۱۰) با مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت که شامل ۶ بعد از قبیل جستجوی دانش (۶ گویه)، تاخیر در قضاوت (۵ گویه)، خودرأیی (۶ گویه)، ذهن پرسشگر (۴ گویه)، اعتماد به نفس (۴ گویه) و درک میان‌فردی (۵ گویه) استفاده شده است. لذا حداکثر امتیاز پرسشنامه ۱۵۰ می‌باشد که نشان‌دهنده حداکثر ویژگی تردید حرفه‌ای در افراد است. ضریب پایایی این پرسشنامه ۹۱ درصد بوده است [۴۳].

#### متغیرهای تعدیل‌گر

**تقلیل منیت (خود):** در این پژوهش جهت ارزیابی تقلیل منیت، از آزمون اثر استروپ کلاسیک استفاده شده است. بدین صورت که پس از محاسبه نمره تداخل از طریق تفاضل بین سوالات صحیح ناهمخوان و سوالات صحیح همخوان، میزان تقلیل منیت سنجش شده است [۴۲].

**بیش اعتمادی:** پژوهش حاضر جهت سنجش بیش اعتمادی از آزمون مایکلوا (۲۰۱۰) استفاده کرده است [۴۷]. این متغیر از طریق محاسبه ۰ الی ۱۰۰ درصد اطمینان به پاسخ‌های داده شده توسط آزمودنی و سپس محاسبه میانگین کل گروه‌های آزمودنی و در نتیجه مقایسه آنان با عدد ۵۰ (میان)، آزمودنی‌ها را در گروه‌های ۰ (عدم بیش اعتمادی) و ۱ (بیش اعتمادی) طبقه‌بندی می‌کند، بدین صورت که افراد با میانگین نمرات بیش از عدد ۵۰ به عنوان آزمودنی‌هایی که دچار بیش اعتمادی هستند، شناسایی می‌شوند.

#### یافته‌های پژوهش

یافته‌ها نشان می‌دهد که اکثریت آزمودنی‌ها مرد بوده و بیش‌ترین سن آزمودنی‌ها افراد بین ۳۷ الی ۵۶ سال بوده است. از نظر تحصیلات اکثریت آزمودنی‌ها دارای مدرک لیسانس و کارشناسی ارشد و از نظر نوع رشته حسابداری بوده‌اند.

جدول ۱. آماره‌های توصیفی جمعیت شناختی

فرآوانی	متغیرها	آزمودنی‌ها
۹	زنان	حسابرسان مستقل
۲۹۱	مردان	
۲۳	زنان	حسابرسان قضایی
۲۷۷	مردان	
۶	بین ۲۶ الی ۳۶ سال	حسابرسان مستقل
۱۰۱	بین ۳۷ الی ۴۶ سال	
۱۲۶	بین ۴۷ الی ۵۶ سال	
۶۷	بیش از ۵۷ سال	
۱۲	بین ۲۶ الی ۳۶ سال	حسابرسان قضایی
۱۴۵	بین ۳۷ الی ۴۶ سال	
۹۰	بین ۳۷ الی ۵۶ سال	
۵۳	بیش از ۵۷ سال	
۱۳۳	لیسانس	حسابرسان مستقل
۱۰۹	کارشناسی ارشد	
۵۸	دکتری	
۵۴	لیسانس	حسابرسان قضایی

۱۴۹	کارشناسی ارشد	
۹۷	دکتری	
۱۳۳	لیسانس	حسابرسان مستقل
۱۰۹	کارشناسی ارشد	
۵۸	دکتری	حسابرسان قضایی
۵۴	لیسانس	
۱۴۹	کارشناسی ارشد	حسابرسان قضایی
۹۷	دکتری	
۲۸۷	حسابداری	حسابرسان مستقل
۸	حسابرسی	
۳	مدیریت	
۲	سایر رشته‌ها	
۲۷۱	حسابداری	حسابرسان قضایی
۹	حسابرسی	
۱۹	مدیریت	
۱	سایر رشته‌ها	

همچنین آماره‌های توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری و تردید حرفه‌ای در جدول ۲ نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین دو گروه وجود دارد.

جدول ۲. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

آزمودنی‌ها	آماره‌ها	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری	تردید حرفه‌ای
حسابرسان مستقل	میانگین	۹/۸۱	۳/۳۹۲
	میانه	۱۱/۵	۳/۶
	انحراف معیار	۱۵/۳۵	۱/۰۱
حسابرسان قضایی	میانگین	۸/۴۳	۳/۵۲۲
	میانه	۷/۵	۳/۵۳۳
	انحراف معیار	۱۲/۶۶	۰/۷۸

همچنان که از جدول ۲ مشخص است، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان قضایی بیشتر می‌باشد که نشان از وجود استانداردهای حرفه‌ای مدون‌تر و متشکل‌تر در حرفه حسابرسان مستقل است. ولیکن نکته جالب این است که میزان تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان قضایی به دلیل ماهیت کارشان بیشتر از حسابرسان مستقل است یافته‌ای که با تجربه‌های عملی نیز سازگار است.

### ارزیابی بیرونی و درونی مدل

مطابق با جدول ۳ و آماره‌های آلفای کرونباخ، Composit Reliability و AVE، پژوهش حاضر از پایایی مطلوبی بالاتر از ۰/۷ و روایی مطلوبی بالاتر از ۰/۵ برخوردار است. همچنین بار عاملی کلی سؤالات پژوهش حاضر در سطح خطای ۰/۰۵ درصد مورد تایید می‌باشد (پیوست ۱). از سوی دیگر، روایی واگرای مدل به روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) پس از بررسی و ارزیابی مورد قبول می‌باشد به طوری که یک مولفه نسبت به سایر مولفه‌ها از تمایز و تفکیک بیشتری برخوردار بوده است (به جدول ۴ و ۵ توجه کنید).

جدول ۳. ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

متغیرهای پنهان	آلفای کرونباخ	Composit Reliability	AVE
<b>حسابرسان مستقل</b>			
تردید حرفه‌ای	۰/۹۶۵	۰/۹۶۸	۰/۵۰۲
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری	۰/۹۳	۰/۹۳۹	۰/۵۰۸
<b>حسابرسان قضایی</b>			
تردید حرفه‌ای	۰/۹۶۷	۰/۹۶۹	۰/۵۱۷
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری	۰/۹۳۲	۰/۹۴	۰/۵۱۳

جدول ۴. روایی واگرا (آزمون فورنل و لارکر) حسابرسان مستقل

متغیرهای آشکار	تردید حرفه‌ای	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری
تاخیر در قضاوت	۰/۹۰۷	۰/۷۴۳
ذهن پرسشگر	۰/۹۰۸	۰/۸۱۲
درک میان فردی	۰/۹۱۳	۰/۷۵۳
جست و جوی دانش	۰/۹۱۷	۰/۷۱۸
اعتماد به نفس	۰/۸۷۱	۰/۷۷۷
خودرای	۰/۸۶۷	۰/۸۱۳

متغیرهای آشکار	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری	تردید حرفه‌ای
ریسک تقلب	۰/۸۸۴	۰/۷۹۵
ریسک عدم تداوم فعالیت	۰/۹۷۱	۰/۸۰۵

جدول ۵. روایی واگرا (آزمون فورنل و لارکر) کارشناسان رسمی دادگستری

متغیرهای آشکار	تردید حرفه‌ای	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری
تاخیر در قضاوت	۰/۸۷۹	۰/۱۶۲
ذهن پرسشگر	۰/۹۰۸	۰/۱۷۹
درک میان فردی	۰/۹۲۲	۰/۱۳۷
جست و جوی دانش	۰/۸۸۱	۰/۱۷۱
اعتماد به نفس	۰/۷۹۷	۰/۰۷۲
خودرای	۰/۸۴۵	۰/۲۰۲
متغیرهای آشکار	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری	تردید حرفه‌ای
ریسک تقلب	۰/۸۵۸	۰/۱۴۵
ریسک عدم تداوم فعالیت	۰/۹۵۸	۰/۱۷۶

در ارزیابی مدل ساختاری لازم است به بررسی مقادیر  $Q^2$ ، شاخص نیکویی برازش و معناداری ضرایب رگرسیونی استاندارد شده پرداخته شود. مقدار  $Q^2$  برای تمامی سازه‌های در هر دو مدل از ۰/۳ بیشتر شده است و حاکی از آن است که قدرت پیش‌بینی مدل در حد قوی می‌باشد. پس از برازش مدل ساختاری، برازش مدل کلی نیز با شاخص نیکویی برازش شده است. بر اساس فرمول محاسباتی معیار شاخص نیکویی برازش، نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که در هر دو گروه آزمودنی مدل اندازه‌گیری از برازش قوی برخوردار است.

جدول ۶. آماره‌های برازش مدل

متغیرهای پنهان	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$	R Square	GOF
حسابرسان مستقل			
تاخیر در قضاوت	۰/۵۱۹	۰/۸۲۳	۰/۹۱۰

	۰/۸۲۵	۰/۴۶۶	ذهن پرسشگر
	۰/۸۳۴	۰/۴۷۹	درک میان فردی
	۰/۸۴۱	۰/۵۲۵	جست و جوی دانش
	۰/۷۵۹	۰/۴۴۷	اعتماد به نفس
	۰/۷۵۱	۰/۳۸۶	خودرای
	-	-	تردید حرفه‌ای
	۰/۷۲۶	۰/۳۴۲	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری
	۰/۷۸۲	۰/۴۲۹	ریسک تقلب
	۰/۹۴۳	۰/۴۹۷	ریسک عدم تداوم فعالیت
<b>کارشناسان رسمی دادگستری</b>			
۰/۱۶۶۲	۰/۷۷۲	۰/۵۳۹	تاخیر در قضاوت
	۰/۸۲۴	۰/۴۵۳	ذهن پرسشگر
	۰/۸۵	۰/۵۸۹	درک میان فردی
	۰/۷۷۶	۰/۵۵۴	جست و جوی دانش
	۰/۶۳۵	۰/۳۷۳	اعتماد به نفس
	۰/۷۱۳	۰/۳۶۷	خودرای
	-	-	تردید حرفه‌ای
	۰/۰۲۹	۰/۰۱۵	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری
	۰/۷۳۶	۰/۴۵	ریسک تقلب
	۰/۹۱۸	۰/۴۹۳	ریسک عدم تداوم فعالیت

با توجه به مدل برازش داده شده، ضریب رگرسیونی استاندارد اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌برسان مستقل برابر ۰/۸۵۲ و ضریب رگرسیونی استاندارد متغیرهای تعدیل‌گر تقلیل منیت\* تردید حرفه‌ای و بیش‌اعتمادی\* تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری به ترتیب برابر ۰/۱۷۸- و ۰/۰۵۵- می‌باشد. لذا نقش تعدیل‌گری تقلیل منیت و بیش‌اعتمادی تایید می‌شود و با توجه به آماره توصیفی و اختلاف میانگین آزمودنی‌ها، تقلیل منیت و بیش‌اعتمادی به عنوان متغیرهای تعدیل‌گر در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری به ترتیب به میزان ۱۸ و ۰/۵ درصد اثر منفی دارند. به طور کلی، هنگامی که تقلیل منیت رخ می‌دهد اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری کاهش بیشتری را نسبت به زمانی که حساب‌برسان مستقل دچار بیش‌اعتمادی هستند به دنبال دارد. همچنین با توجه به ضریب رگرسیونی استاندارد اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌برسان قضایی به میزان ۰/۱۷۹ و ضریب رگرسیونی استاندارد

متغیرهای تعدیل‌گر تقلیل‌مَنیت و بیش‌اعتمادی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری که برابر ۰/۴۱۲- و ۰/۳۸۶ می‌باشد. لذا نقش تعدیل‌گر تقلیل‌مَنیت مورد تایید قرار می‌گیرد و با توجه به آماره توصیفی و اختلاف میانگین هر دو گروه از آزمودنی‌ها، تقلیل‌مَنیت به عنوان متغیر تعدیل‌گر در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری به میزان ۱۸ درصد اثر منفی دارد اگرچه بیش‌اعتمادی تاثیر معناداری در این رابطه ندارد (پیوست ۲).

#### جدول ۷. خلاصه فرضیات

روابط	آماره تی	ضریب رگرسیون استاندارد شده	آماره معناداری	تایید یا رد فرضیه
<b>حسابرسان مستقل</b>				
فرضیه (۱)	۴۴/۶۱	۰/۸۵۲	***۰.۰۰	تایید
فرضیه (۲)	۴.۷۸۹	-۰/۱۷۹	***۰.۰۰	تایید
فرضیه (۳)	۲/۴۳۵	-۰/۰۵۵	***۰.۰۲	تایید
<b>حسابرسان قضایی</b>				
فرضیه (۱)	۲/۲۹۳	۰/۱۷۹	***۰/۰۲۲	تایید
فرضیه (۲)	۱/۰۸۷	۰/۰۵۸	***۰/۰۱۹	تایید
فرضیه (۳)	۰/۷۰۱	۰/۰۲۹	۰/۴۸۴	رد

#### تفاوت اثرات روابط بین‌گروهی

با توجه به سطح معنی‌داری ۹۵ درصد نقش تعدیل‌گر تقلیل‌مَنیت تایید می‌شود و نتایج نشان می‌دهد که تفاوت معناداری در روابط مذکور در دو گروه حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی وجود ندارد. همچنین با توجه به معنادار بودن تفاوت در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، هر دو گروه آزمودنی از اثر یکسان تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری برخوردار نیستند که نشان می‌دهد اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در هر دو گروه از تفاوت معناداری برخوردار است؛ لذا با توجه به مثبت بودن ضریب رگرسیونی استاندارد، حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان قضایی از اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری بیشتری برخوردار هستند.

جدول ۸. تفاوت اثرات روابط بین گروهی

روابط	تفاوت ضریب رگرسیونی استاندارد	آماره T	ضرایب معناداری	تایید یا رد
فرضیه ۱	۰/۵۰۵	۶/۰۸۶	***۰/۰۰	تایید
فرضیه ۲	۰/۰۳۴	۰/۳۷	۰/۷۱۱	رد
فرضیه ۳	۰/۰۳۵	۰/۶۵۲	۰/۵۱۴	رد

## تحلیل حساسیت

به منظور تصدیق معناداری تفاوت بین دو گروه آزمودنی‌ها از آزمون تفاوت واریانس‌ها استفاده شده است. یافته‌ها نشان داد که تفاوت معناداری در واریانس تقلیل منیت وجود ندارد. به عبارت دیگر، تقلیل منیت در هر دو گروه از آزمودنی‌ها به صورت یکسانی ظاهر می‌شود و توانسته است در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر اثر منفی بگذارد. همچنین پژوهش حاضر دریافت که تفاوت معناداری در تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری هر دو گروه آزمودنی‌ها وجود دارد به طوری که با توجه به میانگین هر دو جامعه تردید حرفه‌ای حساب‌رسان قضایی و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان مستقل بیشتر بوده است.

جدول ۹. آزمون تحلیل حساسیت

متغیرها	گروه‌ها	میانگین	انحراف معیار	ضریب معناداری
تردید حرفه‌ای	حساب‌رسان مستقل	۳/۳۹	۱/۰۱	۰/۰
	حساب‌رسان قضایی	۳/۵۲	۰/۷۸	
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری	حساب‌رسان مستقل	۹/۸۱	۱۵/۳۴	۰/۰
	حساب‌رسان قضایی	۸/۴۳	۱۲/۶۵	
تقلیل منیت	حساب‌رسان مستقل	۰/۳۵۳	۰/۴۸	۰/۸۳
	حساب‌رسان قضایی	۰/۳۷۳	۰/۳۷	

### بحث و نتیجه‌گیری

عوامل رفتاری-نگرشی تاثیرگذار بر تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری یکی از موضوعات مهم و بحث برانگیز در مباحث رفتاری در دانش حسابداری است. در این پژوهش نقش تقلیل منیت و بیش اعتمادی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان داد که در هر دو گروه از آزمودنی‌ها، تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اثر مثبت و معناداری داشته است ولی مقدار اثر آن در بین دو گروه متفاوت بوده است. به عبارت دیگر، اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان مستقل بیش تر بوده است. نتایج بدست آمده همراستا با پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۶) است [۲۴]. بر اساس تئوری شیوه تفکر، اعمال نگرش تردید حرفه‌ای در حسابرسان مستقل بیشتر از حسابرسان قضایی است و دلیل آن آشنایی بیشتر حسابرسان مستقل نسبت به تردید حرفه‌ای (همانند وجود استاندارد حسابداری شماره ۲۰۰) در مقابل حسابرسان قضایی می‌باشد. همچنین پژوهش حاضر دریافت که بر اساس تئوری خودکنترلی، علی‌رغم اینکه تقلیل منیت در هر دو گروه از آزمودنی‌ها به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اثر منفی و معناداری دارد، ولیکن اثرات تعدیل‌کننده تقلیل منیت در هر دو گروه یکسان است به طوری که تقلیل منیت از طریق عدم تمرکز در حسابرسان مستقل و حسابرسان قضایی به طور یکسان بر تردید حرفه‌ای اثر منفی گذاشته و در نهایت منجر به کاهش در کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان شده است. نتایج بدست آمده همراستا با پژوهش هارلی (۲۰۱۷، ۲۰۱۹) است [۴۲] [۴۱]. علاوه بر این، پژوهش حاضر دریافت که بر اساس تئوری سوگیری گذشته‌نگرانه، بیش‌اعتمادی حسابرسان مستقل را با چالش‌های بسیاری مواجه می‌کند به طوری که بیش‌اعتمادی نقش تعدیل‌کننده منفی در اثر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری دارد ولیکن علی‌رغم نتایج بدست آمده پژوهش حاضر هیچگونه رابطه‌ی تعدیل‌گری در حسابرسان قضایی بدست نیاورده است؛ لذا بر اساس چنین یافته‌هایی، حسابرسان قضایی به علت حسابداری‌های فراوان در پرونده‌های متفاوت همانند کشف تقلب و ورشکستگی [۳]، تمایل داشته دارند که تردید حرفه‌ای خود را حفظ کرده و بر خطای ذهنی خود در شرایط پیچیده شغلی غالب شوند و از این طریق کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری خود را افزایش دهند. نتایج بدست آمده همراستا با پژوهش‌های هان و همکاران (۲۰۱۱) [۳۶] و متضاد با اندرسون (۲۰۱۱) است. به عقیده اندرسون (۲۰۱۱) حسابرسان نمی‌توانند تحت تاثیر تورش گذشته‌نگرانه قرار گیرند ولیکن او در پژوهش خود به مکرر ادعا کرده است که با محدودیت‌های بسیاری رو به رو بوده است و این امکان وجود دارد که نتایج با توجه به کاهش محدودیت برای پاسخ دهندگان، بهبود یابد [۱۵].

پیشنهاد می‌شود که استانداردهاگذاران و قانون‌گذاران به مفاهیم بیشتری از تردید حرفه‌ای در آیین رفتار حرفه‌ای و قانون کارشناسان رسمی دادگستری اشاره کرده زیرا که عدم ابهام در تفسیر اینگونه مفاهیم کاربردی می‌تواند به ارتقاء تردید حرفه‌ای در مواجهه با شواهد حسابداری کمک کند و در نهایت کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان را افزایش دهد. همچنین انتظار می‌رود با توجه به نتایج بدست آمده

از طریق اجرای سیستمی کارا تر و اثربخش تر در تفکیک وظایف حسابرسان و پذیرش کار توسط آنان نظارت بیشتری صورت گیرد زیرا افزایش پیچیدگی شغلی، در نهایت حسابرسان را با عدم تمرکز و خستگی مفرط مواجه کرده و از این طریق منجر به رفتار تقلیل منیت شود. لذا انتظار می‌رود با تقسیم کار بهینه بین حسابرسان از پدیدار شدن رفتار تقلیل منیت جلوگیری کرده تا حسابرسان در هنگام قضاوت و تصمیم‌گیری از تردید حرفه‌ای خود در راستای افزایش کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری بهره ببرند. همچنین توصیه می‌شود تا شرکت‌های حسابرسی پیش از پذیرش عقد قرارداد حسابرسی از آزمون بیش‌اعتمادی استفاده کرده تا سطح بیش‌اعتمادی حسابرسان مستقل سنجیده شود و از اعزام حسابرسان بیش‌اعتماد در پروژه‌های حسابرسی جلوگیری کنند؛ زیرا در نهایت چنین اقداماتی اثرات منفی بیش‌اعتمادی را کاهش می‌دهد و به بهبود تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان کمک می‌کند.

محدودیت‌های پژوهش حاضر مشابه با هر پژوهش پرسشنامه‌ای از عدم پاسخگویی آزمودنی‌ها جدا نیست؛ لذا مهم‌ترین محدودیت آن عدم پاسخ‌دهی آزمودنی‌ها بوده است. محدودیت مراجعه مستقیم به آزمودنی‌ها جهت آزمون استروپ کلاسیک، تعداد آنان محدود به حداقل آزمودنی شده است. همچنین انتظار می‌رود در پژوهش‌های آتی از متغیرهای رفتاری مختلفی از قبیل؛ انگیزه، استرس، ذهنیت انعطاف پذیر، ابتکار و ... و گروه‌های مختلفی نظیر حسابرسان داخلی، حسابداران و مدیران مالی جهت توسعه مدل مفهومی پژوهش حاضر استفاده شود.

#### فهرست منابع

۱. تابش، زهره، عبدلی، محمد رضا، یاورپور، هوشنگ. (۱۳۹۹). "بررسی اثر هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حسابرس"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، (۴۵) ۱۲، ۸۹-۱۱۲.
۲. حسینی، سیدحسین و بنی مهد، بهمن و صفری، زهرا. (۱۳۹۸). "بررسی تاثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی"، **مجله دانش حسابرسی**، (۴۱) ۲، ۷۱-۱۰۵.
۳. حسینی، سیدعلی، معصومی بیلندی، زهرا. (۱۴۰۱). "استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، چالش‌ها و راهکارهای بهبود"، **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، (۷۴) ۱۹، ۱۴۵-۱۷۶.
۴. حسینی، صمد؛ کرمی، اژدر؛ نیکخواه‌تکمه‌داس، یونس. (۱۴۰۱). "مدل سازی معادلات ساختاری با Smart PLS V۳ (نسخه ۱)"، تهران: اندیشه فاضل.
۵. دریائی، دکتر عباسعلی، خلوصی مشفق، لیلا. (۱۳۹۸). "اثر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان (آزمون نظریه فرسایش قدرت خودکنترلی)"، **حسابداری سلامت**، (۲) ۸، ۲۰-۳۸.

۶. سام دلیری، بهنام، آذین فر، کاوه، نبوی چاشمی، سید علی. (۱۴۰۰). "تأثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر مبنای مدل بوهاوایا، گاگاس و زاکی بر کیفیت حسابرسی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، (۵۲) ۱۳، ۱۳۱-۱۴۶.
۷. ستوده، مسعود، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). "بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، (۵۸) ۱۵، ۲۸-۵.
۸. صفاجو، محسن و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). "تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان"، **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، (۳۹) ۱۰، ۳۳۷-۳۴۹.
۹. صفی‌خانی، رضا و صفرزاده، محمدحسین و اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۱). "بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب‌کار و قضاوت حسابرسان"، **مجله دانش حسابرسی**، (۱) ۱۳، ۵۹-۸۲.
۱۰. فخاری حسین، فضل اله پور نقارچی مهران. (۱۴۰۱). "تأثیر سرمایه روانشناختی بر انگیزه پیشرفت، قضاوت حسابرسان و عملکرد موسسه‌های حسابرسی"، **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری**. (۱۳) ۷، ۱۵۴-۱۹۹.
۱۱. معصومی، زهرا، حسینی، سیدعلی، و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۹). "دیدگاه حسابرسان در خصوص عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی"، **پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی**، (۲) ۹، ۷-۴۶.

12. Adikaram, R. and Higgs, J. (2024), "Cognitive dissonance and auditor professional skepticism", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 39 No. 1, pp. 71-110. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2022-3653>
13. Albrecht, W. S, Albrecht, Conan, C, Albrecht, Chad, O. and Zimbelman, M. F. (2009). "**Fraud Examination**", South Western
14. Almazrouei, M. A., Dror, I. E., Morgan, R. M. (2023). "The possible impact of stress on forensic decision-making: An exploratory study", **Forensic Science International: Mind and Law**, 4, 1-9.
15. Anderson, K. L. (2011). "The Effects Of Hindsight Bias On Auditors' Confidence In Going-Concern Judgments And On The Audit Opinion Decision", **Journal of Business & Economics Research**, 9(9), 1-11.
16. Armor, D. A., and S. E. Taylor.(2003). "The Effects of Mindset on Behavior: Self-regulation in Deliberative and Implemental Frames of Mind", **Personality and Social Psychology Bulletin**. 29 (1), 86-95.
17. Baumeister, R., Vohs, K., & Tice, D. (2007). "The Strength Model of Self-Control", **Current Directions in Psychological Science**, 16(6), 351-355.
18. Bhaskar, L. S., Majors, T. M., & Vitalis, A. (2023). "How does depletion interact with auditors' skeptical dispositions to affect auditors' challenging of managers in negotiations?" **Contemporary Accounting Research**, 40(4), 2288-2313. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12891>

19. Bhattacharjee, S., Moreno, K. K., & Wright, N. S. (2023). "The Impact of Client Response Time and Message Processing Fluency on Staff Auditor Judgment". **A Journal of Practice & Theory**, 42(3), 25–43. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-111>
20. Blank, H., & Peters, J. H. (2010). "Controllability and hindsight components: Understanding opposite hindsight biases for self-relevant negative event outcomes", **Memory & Cognition**, 38(3), 356–365.
21. Blank, H., Nestler, S., von Collani, G., & Fischer, V. (2008). "How many hindsight biases are there?", **Cognition**, 106 (3), 1408-1440.
22. Bologna, G. J. 1984. "**Corporate Fraud: The Basics of Prevention and Detection**", Stoneha, MA: Butterworth Publisher.
23. Bonner, S. E. (2007). "**Judgment and decision making in accounting**" (1 ed.), USA: Pearson
24. Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). "The Outcome Effect and Professional Skepticism", **The Accounting Review**, 91(6), 1577–1599.
25. Brazel, J. F., Leiby, J., & Schaefer, T. J. (2024). Who Rewards Appropriate Levels of Professional Skepticism? **Journal of Business Ethics**. <https://doi.org/10.1007/s10551-024-05732-w>
26. Chui, L. (2010). "**An Experimental Examination of the Effects of Fraud Specialist and Audit Mindsets on Fraud Risk Assessments and on the Development of Fraud-Related Problem Representations** (Doctoral dissertation)", University of North Texas.
27. Deng, Y., Zhang, Z., & Liu, Y. (2023). "Auditors' hometown ties and audit quality", **Journal of Accounting and Public Policy**, 42(6), 107-137.
28. Denis, I. (2018). "**Auditing Theory**", New York: Routledge Taylor & Francis.
29. Donnelly, A. M., Kaplan, S. E., & Vinson, J. M. (2021). "The Impact of Trait Skepticism and Ego Depletion on Auditor Judgment", **Behavioral Research in Accounting**, 33(1): 107-122.
30. Eutsler, J., A. E. Norris, & G. Trompeter. (2018). "A live simulation-based investigation: Interactions with clients and their effect on audit judgment and professional skepticism", **A Journal of Practice & Theory**, 37(3), 145–162.
31. Fabiianska, V., Kutsyk, P., Babich, I., Ilashchuk, S., Voronko, R., & Savitska, S. (2021). "Auditor's professional skepticism: a case from ukraine", **Independent Journal of Management & Production**, 12(3), 281-295.
32. Gerson, J. S., J. P. Brolly, and S. L. Skalak. (2006). "**The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator**", In Golden, T. W., S. L. Skalak, and M. M. Clayton. (Ed.), *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, 243-257. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.
33. Goldstein, D. [T. I. w. spreading]. (2011). "**The battle between your present and future self**[Ted]", [https://www.ted.com/talks/daniel\\_goldstein\\_the\\_battle\\_between\\_you\\_r\\_present\\_and\\_future\\_self?utm\\_campaign=tedspread&utm\\_medium=referral&utm\\_source=tedcomshare](https://www.ted.com/talks/daniel_goldstein_the_battle_between_you_r_present_and_future_self?utm_campaign=tedspread&utm_medium=referral&utm_source=tedcomshare)
34. Gollwitzer, P. M. (1990). *Action phases and mind-sets*. In E. T. Higgins & R. M.

- Sorrentino (Eds.), "**The handbook of motivation and cognition: Foundations of social behavior**", 2, 53-92. New York: Guilford Press.
35. Guilbault, R. L., Bryant, F. B., Brockway, J. H., & Posavac, E. J. (2004). "A meta-analysis of research on hindsight bias", **Basic and Applied Social Psychology**, 26(2-3), (103–117).
  36. Han, J., Jamal, K., & Tan, H.T. (2011). "Auditors' overconfidence in predicting the technical knowledge of superiors and subordinates", **Journal of Practice & Theory**, 30(1), 101-119.
  37. Hardies, K., Breesch, D. and Branson J. (2009). "**Auditor Gender**" [sic] - A Research Note. Working paper.
  38. Harley, E. (2007). "Hindsight bias in legal decision making", **Social Cognition**, 25(1), 48-63.
  39. Harmon-Jones, E. & C. Harmon-Jones. (2002). "Testing the action-based model of cognitive dissonance: The effect of action orientation on postdecisional attitudes", **Personality and Social Psychology Bulletin**. 28(6), 711–723.
  40. Hurley, P. J. (2015). "Ego depletion: Applications and implications for auditing research", **Journal of Accounting Literature**, 35, 47-76.
  41. Hurley, P. J. (2017). "Ego Depletion and Auditors' Busy Season", **Behavioral Research in Accounting**, 29(2), 25-35.
  42. Hurley, P. J. (2019). "Ego depletion and auditors' JDM quality", **Accounting, Organizations and Society**, 77, 101048.
  43. Hurtt, R. K. (2010). "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", **A Journal of Practice & Theory**, 29(1), 149-171.
  44. Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research", **A Journal of Practice & Theory**, 32(1), 45-97.
  45. Mangin, T., André, N., Benraiss, A., Pageaux, B., & Audiffren, M. (2021). "No ego-depletion effect without a good control task", **Psychology of Sport and Exercise**, 57, 1-18.
  46. McPeck, J. E. (1981). "*Critical thinking and education*", New York, NY: Martin's Press
  47. Michailova, J. (2010). "**Development of the overconfidence measurement instrument for the economic experiment** (MPRA Paper No. 26384)", University Library of Munich, Germany.
  48. Muraven, M., Gagne, M. & Rosman H. (2008). "Helpful self-control: Autonomy support, vitality, and depletion", **Journal of Experimental Social Psychology**, 44,575-585.
  49. Nolder, C. J., & Kadous, K. (2018). "Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward", **Accounting, Organizations and Society**, 67, 1-14.
  50. Osborne, N. K. P., Woods, S., Kieser, J., & Zajac, R. (2014). "Does contextual information bias bitemark comparisons?", **Science & Justice**, 54(4), 267–273.
  51. Peacher, M. E., & Piercey, M. D. (2008). "Judging Audit Quality in Light of Adverse Outcomes: Evidence of Outcome Bias and Reverse Outcome Bias",

- 
- Contemporary Accounting Research**, 25(1), 243-274.
52. Pezzo, M. V. (2003). "Surprise, defence, or making sense: What removes hindsight bias?", **Memory**, 11(4-5), 421-441.
  53. Pezzo, M. V., & Beckstead, J. W. (2008). "The effects of disappointment on hindsight bias for real-world outcomes", **Applied Cognitive Psychology**, 22, (491-506).
  54. Rasso, J. T. (2013). "**Psychological Distance: The Relation Between Construals, Mindsets, and Professional Skepticism**", (Ph.D.), University of South Florida, Ann Arbor.



## **A Comparative Study of the Role of Behavioral-Attitudinal Variables on the QJDM among Independent and Forensic Auditors**

**Hani Shirowzhan**

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Administrative and Economic Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran

**Hossein Fakhari<sup>1</sup>©**

Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative and Economic Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran

(Received: May 13, 2024; Accepted: July 29, 2024)

The quality of judgment and decision-making (QJDM), and professional skepticism (PS) is a controversial issue in the field of auditing, which is influenced by various behavioral-attitudinal factors. Among these factors, Ego depletion (ED) and Over-confidence are some of the factors that have different effects on the QJDM due to individual differences. Therefore, this study aims to examine the moderating role of behavioral-attitudinal variables in the effect of PS on the QJDM among independent auditors and forensic auditors in a comparative method. For this purpose, a non-probabilistic sampling method was used in this research, along with the distribution of a standard questionnaire and direct visits to 300 CPA and official judicial experts in Iran. The data was then analyzed using structural equation modeling. The study revealed that the effect of PS on the QJDM is greater among independent auditors compared to forensic auditors. Additionally, ED had a negative moderating effect in both groups of participants, but OC demonstrated different moderating effects in the two groups. Based on these findings, incorporating PS as part of professional behavior and the regulations of auditors can improve the performance of forensic and independent auditors and ultimately lead to better understanding of the challenges faced by these two groups of professionals.

**Keywords** Ego depletion, Forensic and Independent Auditors, Over-confidence, Professional Skepticism, Quality of Judgment and Decision-Making.

---

<sup>1</sup> h.fakhari@umz.ac.ir © (Corresponding Author)