

Factors Influencing Suboptimal Decision-Making by Auditors: The Role of Intolerance of Ambiguity, Time Budget Pressure, and Evidential Information

1. Alireza Mollashahi^{ID}: Department of Accounting, Go.C., Islamic Azad University, Gorgan, Iran

2. Mansour Garkaz^{ID*}: Department of Accounting, Go.C., Islamic Azad University, Gorgan, Iran. Email: m_garkaz@yahoo.com (Corresponding Author)

3. Ali Khozain^{ID}: Department of Accounting, Ali.C., Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran

4. Alireza Maetoofi^{ID}: Department of Accounting, Go.C., Islamic Azad University, Gorgan, Iran

Article history



Received: 03 June 2025

Revised: 06 September 2025

Accepted: 16 September 2025

Published: 18 October 2025

Abstract:

This study examines the factors influencing suboptimal decision-making by auditors in Iran, with particular emphasis on the role of evidential information, time budget pressure, and intolerance of ambiguity in this process. Considering the significance of the behavioral perspective on auditors' ethics, this research investigates auditors' suboptimal decision-making when confronted with intolerance of ambiguity, time budget pressure, and evidential information. The present study is applied in purpose and field-based in terms of data collection method. The statistical population consists of audit partners, audit managers, and audit supervisors working in Tehran Province, and the statistical sample includes 15 participants. The results of this research indicate that valid and sufficient evidence, as one of the main pillars of auditors' evaluations, has a considerable effect on ethical behavior that influences the quality of their decision-making. Time budget pressure is another factor that can affect the quality of auditors' evaluations. Under time-constrained conditions, auditors are forced to make quicker decisions, which may harm their behavior and the quality of their evaluations. This highlights the necessity of proper time management and the allocation of sufficient resources to the audit process. Intolerance of ambiguity, as a psychological factor, can also affect the decision-making process of auditors. When sufficient information is not available or uncertainty exists, auditors may face challenges in evaluating inventory values. This underscores the importance of developing auditors' abilities to manage ambiguity and uncertainty.

Keywords: Inventory valuation, role of evidence, time budget pressure, intolerance of ambiguity, suboptimal decision-making

Citation: Mollashahi, A., Garkaz, M., Khozain, A., & Maetoofi, A. (2025). Factors Influencing Suboptimal Decision-Making by Auditors: The Role of Intolerance of Ambiguity, Time Budget Pressure, and Evidential Information. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 3(3), 1-17.



Copyright: © 2025 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Auditing is inherently a judgment-based and decision-oriented process, and auditors are continuously required to make complex decisions under varying conditions. Professional judgment constitutes a foundational pillar of the auditing profession and is influenced not only by technical knowledge and experience but also by psychological traits, environmental pressures, and individual characteristics of auditors (Delavar, 2014; Khosh Tinat & Bostanian, 2008). Previous studies have emphasized that auditors' judgments are shaped by a multitude of factors, including cognitive abilities, personality traits, time budget pressure, ambiguity tolerance, and the structure of evidential information (Bakhtiari et al., 2021; Haeridistia & Fadjarenie, 2019; Soleimani et al., 2020). Notably, suboptimal decision-making often arises when auditors face time pressure or ambiguous information, causing them to rely on heuristic and surface-level judgments rather than logical analytical processes (Deck & Jahedi, 2015; Whitney et al., 2008).

The emergence of big data has intensified these decision-making challenges, as auditors now increasingly encounter large volumes of unstructured data that are less transparent and harder to interpret. Such data elevate cognitive load, which can lead to cognitive biases such as anchoring and risk aversion (Holt & Loraas, 2021; Richins et al., 2017). According to cognitive load theory, increasing task complexity reduces individuals' capacity to process information and heightens their susceptibility to judgment errors (Sweller, 1988; Sweller et al., 1990). Under time-constrained environments, this cognitive overload becomes more pronounced and drives auditors to adopt cognitive shortcuts and shallow judgments (Benjamin et al., 2013; Mascha & Miller, 2010). Consequently, the quality of their evaluations declines, which heightens the risk of suboptimal decision-making.

In parallel, time budget pressure is one of the most common environmental challenges influencing auditors' judgments. Numerous studies have reported that time pressure leads auditors to reduce audit scope, skip certain testing steps, and focus only on superficial evidence to accelerate task completion, thereby undermining the depth and quality of their evaluations (Asare et al., 2000; Malone & Roberts, 1996; Sweeney & Pierce, 2004). Furthermore, Fathi et al. highlighted that time budget pressure weakens the positive relationship between auditors' philosophical mindset and their professional judgment, compelling them to make hurried and shallow decisions (Fathi et al., 2021). This tendency is often accompanied by a shift in auditors' attitudes from professional responsibility to client satisfaction, increasing the likelihood of quality-reducing behaviors (Amiruddin, 2019; Rakhshi et al., 2021). Time pressure thus generates ethical dilemmas that can push auditors toward non-professional decisions, especially when combined with client-driven social and organizational pressures (Golshaian et al., 2020; Sepehri & Pakmaram, 2015).

Another critical factor is ambiguity tolerance, a psychological trait that determines how individuals cope with uncertain or conflicting information. Auditors with low ambiguity tolerance tend to respond to ambiguous or inconsistent data by using simplified judgment strategies, which can lead to conservative or erroneous evaluations (Balkir, 2015; Yan & Xie, 2016). Prior evidence suggests that role ambiguity can cause job stress and reduce judgment quality (Bamber et al., 1989; Khan Mohammadi et al., 2017). This is especially common in public accounting firms, which operate under intense competitive and institutional pressures. In contrast, auditors with higher professional resilience are better able to manage these pressures and deliver higher-quality judgments (Karimabadi et al., 2024; Pourmazaheri et al., 2023).

Furthermore, the structure of evidential information significantly shapes judgment quality. Unstructured evidence—such as emails, images, and non-standard files—requires heavier cognitive processing and carries a higher risk of misinterpretation, whereas structured evidence is clearer and enables more accurate evaluations (Etemadi & Jabari, 2008; Holt & Loraas, 2021). Auditors encountering unstructured evidence may resort to overly conservative assessments, such as unnecessary inventory write-downs, as a way to mitigate perceived risks—a form of suboptimal decision-making (Tat et al., 2022; Zandi, 2024). Strengthening auditors' analytical skills and their ability to classify and interpret complex evidence is therefore essential to improve judgment quality (Heidari & Mashayekh, 2025; Shirowzhan & Fakhari, 2024).

Collectively, the literature suggests that auditors' decision-making is shaped by a complex interplay of cognitive, psychological, environmental, and structural factors, with time budget pressure, ambiguity tolerance, and evidence structure emerging as key determinants of suboptimal decision-making. When auditors are simultaneously exposed to high time pressure and ambiguous information, they are more prone to ignore contradictory data, abandon in-depth analyses, and prioritize rapid task completion. Yet high-quality professional judgment requires comprehensive and analytical evaluation of evidence and full consideration of potential risks (Glover, 1997; Olivia & Ratnawati, 2015; Sopp, 2023). Accordingly, examining the combined effects of these three factors on auditors' inventory valuation decisions can provide deeper insights into the mechanisms underlying suboptimal decision-making and guide strategies to reduce quality-reducing behaviors in auditing (Amoozad & Hassas Yeganeh, 2020; Rakhshi et al., 2021; Yazdi et al., 2024).

Methods and Materials

This study adopted an applied research design and employed a mixed-methods approach combining qualitative and quantitative components. The research population consisted of audit partners, managers, and supervisors working in Tehran Province, and a purposive sample of 15 experts was selected. In the qualitative phase, semi-structured interviews were conducted using scenario-based questions on auditors' inventory valuation decisions under varying conditions of evidence structure (structured vs. unstructured), time budget pressure (low vs. high), and ambiguity tolerance (low vs. high). The interviews were transcribed and coded through open, axial, and selective coding to extract conceptual codes and themes. Participants also completed a standardized ambiguity tolerance scale, and based on their standardized scores, they were classified into three groups: low, moderate, and high ambiguity tolerance. In the quantitative phase, these coded data were quantified to examine patterns in auditors' decision-making across the three experimental conditions.

Findings

Analysis of the interviews yielded 185 code occurrences representing 115 unique conceptual codes related to auditors' approaches to inventory valuation. Participants with low ambiguity tolerance frequently emphasized rapid decision-making, reliance on prior experience, and preference for conservative risk assessments, while those with high ambiguity tolerance were more likely to engage in thorough evidence evaluation and seek additional corroborating documentation.

In scenarios presenting unstructured evidence, auditors exhibited higher perceived risk, applied more conservative valuation judgments, and showed greater tendencies to record inventory write-downs compared to scenarios with structured evidence. The cognitive burden of processing unstructured data appeared to heighten auditors' risk aversion and led them to overestimate potential misstatements.

Under high time budget pressure, auditors reduced the breadth and depth of their testing, skipped certain audit steps, and focused only on surface-level indicators. They were less likely to question management assertions, often accepted client

explanations without sufficient corroboration, and rarely explored contradictory evidence. These behaviors were especially pronounced among auditors with low ambiguity tolerance.

Moreover, a significant interaction effect emerged: the combination of high time budget pressure and low ambiguity tolerance led to the highest incidence of suboptimal decision-making, characterized by premature judgments, omission of critical procedures, and conservative overvaluation of risks. Conversely, auditors with high ambiguity tolerance demonstrated more balanced judgments and were less affected by time pressure.

Across all groups, auditors consistently viewed reliable and sufficient evidence as essential to making accurate judgments and reducing behavioral biases. Structured evidence reduced perceived uncertainty and encouraged more deliberate, comprehensive evaluations, while unstructured evidence increased ambiguity and triggered defensive, risk-averse judgments.

Discussion and Conclusion

The findings of this study reveal that suboptimal decision-making among auditors is strongly shaped by the interplay of evidence structure, time budget pressure, and ambiguity tolerance. Unstructured evidence heightened cognitive load, increased perceived risk, and led auditors to adopt conservative strategies such as unnecessary inventory write-downs. This supports the notion that ambiguous, unstructured data trigger risk-averse and heuristic judgments, as described in cognitive load theory.

Time budget pressure emerged as another major driver of suboptimal decision-making. Under tight deadlines, auditors curtailed their testing scope, neglected contradictory evidence, and prioritized quick task completion over thorough evaluation. This aligns with prior evidence that time pressure reduces audit depth and judgment quality, and can shift auditors' focus from professional responsibility to client satisfaction, increasing the risk of ethical compromises.

Ambiguity tolerance played a critical moderating role. Auditors with low ambiguity tolerance reacted to uncertainty by making premature, overly conservative judgments, while those with high ambiguity tolerance maintained analytical approaches even under ambiguous conditions. Importantly, the negative impact of time budget pressure was strongest among low-ambiguity-tolerant auditors, suggesting a compounding effect of psychological vulnerability and environmental constraints.

Reliable and structured evidence mitigated these adverse effects by reducing uncertainty and cognitive burden, enabling auditors to conduct more accurate and unbiased evaluations. This underscores the importance of providing auditors with structured information systems and training to strengthen their analytical skills, ambiguity management capabilities, and professional resilience.

In conclusion, suboptimal decision-making arises from the combined effects of high cognitive load from unstructured evidence, time-induced pressure to accelerate audits, and low psychological tolerance for ambiguity. Reducing time budget pressure, improving the structure and reliability of audit evidence, and developing auditors' ability to tolerate ambiguity can significantly enhance judgment quality and reduce the incidence of quality-reducing behaviors in auditing. This study highlights the need for organizational interventions that integrate technical tools and behavioral training to empower auditors to maintain high-quality professional judgment even under challenging conditions.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

عوامل موثر بر تصمیم گیری غیربهرینه حسابرسان: نقش عدم تحمل ابهام، فشار بودجه زمانی و شواهد اطلاعاتی



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱۳ خرداد ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۱۵ شهریور ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۲۵ شهریور ۱۴۰۴

تاریخ انتشار: ۲۶ مهر ۱۴۰۴

۱. علیرضا ملاشاهی^{id}: گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

۲. منصور گرکز^{id}: گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. ایمیل: m_garkaz@yahoo.com (نویسنده مسئول)

۳. علی خوزین^{id}: گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

۴. علی رضا معطوفی^{id}: گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

چکیده

این تحقیق به بررسی عوامل موثر بر تصمیم گیری غیربهرینه حسابرسان در ایران می‌پردازد و به ویژه به نقش شواهد، فشار بودجه زمانی و عدم تحمل ابهام در این فرآیند توجه می‌کند. با توجه به اهمیت دیدگاه رفتاری بر اخلاق حسابرسان این مطالعه به تصمیم گیری غیربهرینه حسابرسان در مواجهه با عدم تحمل ابهام، فشار بودجه زمانی و شواهد اطلاعاتی می‌پردازد. روش تحقیق حاضر دارای هدفی کاربردی و از لحاظ شیوه ی جمع آوری داده‌ها از نوع تحقیقات میدانی است. جامعه آماری این تحقیق شرکای حسابرسی، مدیران و سرپرستان حسابرسی شاغل در استان تهران و نمونه آماری تعداد ۱۵ نفر می‌باشد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که شواهد معتبر و کافی به عنوان یکی از ارکان اصلی ارزیابی حسابرسان، تأثیر بسزایی در رفتار اخلاقی موثر بر کیفیت تصمیم گیری آن‌ها دارد. فشار بودجه زمانی یکی دیگر از عواملی است که می‌تواند کیفیت ارزیابی حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. در شرایطی که زمان محدود است، حسابرسان مجبور به اتخاذ تصمیمات سریع‌تری می‌شوند که ممکن است به رفتار و کیفیت ارزیابی آسیب برساند. این موضوع ضرورت مدیریت مناسب زمان و تخصیص منابع کافی برای فرآیند حسابرسی را نمایان می‌سازد. عدم تحمل ابهام نیز به عنوان یک عامل روان‌شناختی می‌تواند بر فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر بگذارد. در شرایطی که اطلاعات کافی در دسترس نیست یا عدم قطعیت وجود دارد، حسابرسان ممکن است با چالش‌هایی در ارزیابی ارزش موجودی‌ها مواجه شوند. این امر نشان‌دهنده اهمیت توسعه توانایی‌های حسابرسان در مدیریت ابهام و عدم قطعیت است.

کلیدواژه‌گان: ارزش موجودی‌ها، نقش شواهد، فشار بودجه زمانی، عدم تحمل ابهام، تصمیم‌گیری غیربهرینه

شیوه استناددهی: ملاشاهی، علیرضا، گرکز، منصور، خوزین، علی، و معطوفی، علیرضا. (۱۴۰۴). عوامل موثر بر تصمیم‌گیری غیربهرینه حسابرسان: نقش عدم تحمل ابهام، فشار بودجه زمانی و شواهد اطلاعاتی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۳(۳)، ۱-۱۷.



فرایند حسابرسی ذاتاً یک فرایند قضاوت‌محور و تصمیم‌گیری‌محور است و حساب‌برسان در مراحل مختلف اجرای مأموریت‌های حسابرسی، ناگزیر از اتخاذ تصمیمات متعدد و پیچیده هستند. قضاوت حرفه‌ای در این میان به عنوان یکی از ارکان بنیادین حرفه حسابرسی مطرح می‌شود که نه تنها مبتنی بر دانش و تجربه است بلکه تحت تأثیر عوامل روان‌شناختی، فشارهای محیطی و ویژگی‌های فردی حساب‌برسان قرار دارد (Delavar, 2014; Khosh Tinat & Bostanian, 2008). پژوهش‌های متعدد نشان می‌دهد که قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان می‌تواند از متغیرهای مختلفی همچون مهارت‌های شناختی، ویژگی‌های شخصیتی، فشار بودجه زمانی، سطح تحمل ابهام، و ساختار شواهد اطلاعاتی تأثیر پذیرد (Bakhtiari et al., 2021; Haeridistia & Fadjaranie, 2019; Soleimani et al., 2020). در واقع، اتخاذ تصمیم‌های غیربهبینه اغلب زمانی بروز می‌کند که حساب‌برسان در شرایط فشار زمانی یا مواجهه با ابهامات اطلاعاتی قرار دارند و از راهبردهای قضاوتی سطحی و شهودی به جای تحلیل منطقی استفاده می‌کنند (Deck, 2008; Jahedi, 2015; Whitney et al., 2008).

با گسترش حجم داده‌ها و ورود «داده‌های کلان» در فرایند حسابرسی، چالش‌های تصمیم‌گیری حساب‌برسان بیش از پیش افزایش یافته است. داده‌های ساختارنیافته که فاقد شفافیت و انسجام هستند، می‌توانند بار شناختی سنگینی را بر حساب‌برسان تحمیل کنند و احتمال بروز سوگیری‌های شناختی نظیر لنگراندازی و ریسک‌گریزی را بالا ببرند (Holt, 2017; Loraas, 2021; Richins et al., 2017). نظریه بار شناختی بیان می‌کند که افزایش پیچیدگی وظایف باعث کاهش ظرفیت پردازش اطلاعات و افزایش احتمال خطاهای قضاوتی می‌شود (Sweller, 1988; Sweller et al., 1990). در محیط‌های حسابرسی که تصمیمات باید تحت فشار زمانی اتخاذ شوند، این بار شناختی مضاعف می‌تواند موجب شود حساب‌برسان برای کاهش فشار ذهنی، از مسیرهای میان‌بر شناختی استفاده کرده و قضاوت‌های سطحی اتخاذ نمایند (Benjamin et al., 2013; Mascha & Miller, 2010). این امر کیفیت ارزیابی‌های آنان را به خطر می‌اندازد و در نهایت به بروز تصمیم‌گیری‌های غیربهبینه منجر می‌شود.

از سوی دیگر، فشار بودجه زمانی به عنوان یکی از متداول‌ترین چالش‌های محیط حسابرسی شناخته شده است که به‌طور مستمر بر کیفیت قضاوت حساب‌برسان اثر می‌گذارد. تحقیقات نشان داده است که در شرایط فشار زمانی بالا، حساب‌برسان تمایل دارند حجم آزمون‌های حسابرسی را کاهش داده، از بررسی دقیق مستندات صرف‌نظر کنند و برای تسریع در اتمام کار، برخی مراحل را حذف نمایند (Asare et al., 2000; Malone & Roberts, 1996; Sweeney & Pierce, 2004). این پدیده موجب می‌شود حساب‌برسان بیشتر بر جنبه‌های ظاهری و آشکار شواهد تمرکز کرده و از تحلیل عمیق و جامع شواهد مالی غفلت کنند که به نوبه خود کیفیت تصمیم‌گیری را تضعیف می‌کند (Fathi et al., 2021; Yazdi et al., 2024). فشار زمانی می‌تواند نگرش حساب‌برسان را از مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای به سمت جلب رضایت صاحبکار سوق دهد و این امر احتمال بروز رفتارهای کاهش‌دهنده کیفیت را افزایش می‌دهد (Amiruddin, 2019; Rakhshi et al., 2021). در چنین فضایی، تضاد میان الزامات اخلاق حرفه‌ای و الزامات زمانی، حساب‌برسان را با معضلات اخلاقی پیچیده‌ای مواجه می‌سازد که می‌تواند زمینه‌ساز تصمیمات غیراخلاقی شود (Golshaian et al., 2020; Sepehri & Pakmaram, 2015).

عامل مهم دیگر در تصمیم‌گیری حساب‌برسان، سطح تحمل ابهام است که یک ویژگی روان‌شناختی فردی محسوب می‌شود و نقش تعیین‌کننده‌ای در نحوه پردازش اطلاعات ایفا می‌کند. حساب‌برسانی که از سطح تحمل ابهام پایین‌تری برخوردارند، در مواجهه با اطلاعات مبهم و متناقض، تمایل بیشتری به استفاده از راهبردهای قضاوتی ساده‌شده دارند و این امر می‌تواند به ارزیابی‌های محافظه‌کارانه یا حتی اشتباه منجر شود (Balkir, 2015; Yan & Xie, 2016). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که ابهام نقشی، از طریق ایجاد ناسازگاری در انتظارات، می‌تواند به استرس شغلی و کاهش کیفیت تصمیم‌گیری بیانجامد (Bamber et al., 1989; Khan Mohammadi et al., 2017). چنین شرایطی به‌ویژه در دفاتر حسابرسی عمومی که با فشارهای رقابتی، الزامات نهادی و تقاضای بالای بازار مواجه هستند، شایع‌تر است و مدیریت ناکارآمد آن می‌تواند اعتبار حرفه‌ای حساب‌برسان را خدشه‌دار کند (Tsunogaya et al., 2017; Wang et al., 2017). در مقابل، حساب‌برسانی که از سطح بالاتری از تاب‌آوری حرفه‌ای برخوردارند، می‌توانند فشارهای محیطی و ابهامات اطلاعاتی را بهتر مدیریت کرده و تصمیماتی با کیفیت بالاتر اتخاذ نمایند (Karimabadi et al., 2024; Pourmazaheri et al., 2023).

ادبیات پژوهش همچنین بر این نکته تأکید دارد که ساختار شواهد اطلاعاتی یکی از عوامل کلیدی در کیفیت قضاوت حساب‌برسان است. شواهد ساختارنیافته مانند ایمیل‌ها، تصاویر و فایل‌های غیر استاندارد به دلیل ماهیت مبهم و غیرمنسجم خود، به پردازش شناختی سنگین‌تری نیاز دارند و احتمال بروز خطا در تحلیل آن‌ها بیشتر است؛ درحالی‌که

شواهد ساختاریافته، به دلیل وضوح و انسجام بیشتر، امکان ارزیابی دقیق تر و مستندتر را برای حسابرسان فراهم می‌سازند (Etemadi & Jabari, 2008; Holt & Loraas, 2021). در مواجهه با شواهد ساختاریافته، احتمال دارد حسابرسان برای کاهش عدم اطمینان و مدیریت ریسک، ارزیابی‌های محافظه‌کارانه‌تری انجام دهند که می‌تواند به کاهش بیش از حد ارزش موجودی‌ها منجر شود و این خود نوعی تصمیم‌گیری غیربهبهینه محسوب می‌شود (Tat et al., 2022; Zandi, 2024). از این رو، تقویت مهارت‌های تحلیلی حسابرسان و توانایی آن‌ها در طبقه‌بندی و تفسیر شواهد پیچیده، می‌تواند نقش مهمی در ارتقای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنان ایفا کند (Heidari & Mashayekh, 2025; Shirowzhan & Fakhari, 2024).

با توجه به مجموعه این شواهد، روشن است که تصمیم‌گیری حسابرسان نتیجه تعامل پیچیده‌ای از عوامل شناختی، روان‌شناختی، محیطی و ساختاری است و در این میان فشار بودجه زمانی، سطح تحمل ابهام و نوع شواهد اطلاعاتی سه متغیر کلیدی هستند که می‌توانند زمینه‌ساز تصمیمات غیربهبهینه شوند. زمانی که حسابرسان تحت فشار زمانی بالا قرار می‌گیرند و همزمان با شواهد مبهم مواجه می‌شوند، احتمال استفاده از راهبردهای شهودی، نادیده گرفتن داده‌های متناقض و تمرکز صرف بر اتمام سریع کار افزایش می‌یابد؛ در حالی که تصمیم‌گیری حرفه‌ای صحیح مستلزم بررسی جامع و تحلیلی شواهد و لحاظ کردن تمامی ریسک‌های بالقوه است (Glover, 1997; Olivia & Ratnawati, 2015; Sopp, 2023). بنابراین، بررسی هم‌زمان این سه عامل و تبیین نقش متقابل آن‌ها در فرایند قضاوت حسابرسان، می‌تواند به درک عمیق‌تری از سازوکارهای بروز تصمیم‌گیری غیربهبهینه منجر شود و راهگشای تدوین راهبردهایی برای ارتقای کیفیت قضاوت و کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت در حرفه حسابرسی باشد (Amoozad & Hassas Yeganeh, 2020; Rakhshi et al., 2021; Yazdi et al., 2024). بر این اساس، پژوهش حاضر با هدف واکاوی نقش ساختار شواهد، فشار بودجه زمانی و سطح تحمل ابهام در بروز تصمیم‌گیری غیربهبهینه حسابرسان و با تمرکز بر ارزیابی موجودی‌ها در صورت‌های مالی انجام می‌شود تا بتواند با ارائه شواهد تجربی، خلأ موجود در ادبیات حسابرسی در زمینه تعامل این سه عامل را پوشش دهد.

روش پژوهش و مواد

این تحقیق از لحاظ شیوه‌ی گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات میدانی بوده و با توجه به ارائه سناریوهای مربوط به تصمیم‌گیری حسابرسان از نوع تحقیقات کاربردی محسوب می‌شود. همچنین بر مبنای نوع پژوهش نیز از انواع پژوهش‌های ترکیبی می‌باشد که بخشی از آن کیفی و بخشی نیز کمی است. پژوهش کیفی عبارت از مجموعه فعالیت‌هایی (چون مشاهده، مصاحبه و شرکت گسترده در فعالیت‌های پژوهشی) است که هرکدام به نحوی محقق را در کسب اطلاعات دست‌اول، درباره‌ی موضوع مورد تحقیق یاری می‌دهند. بدین ترتیب، از اطلاعات جمع‌آوری شده، توصیف‌های تحلیلی، ادراکی و طبقه‌بندی‌شده حاصل می‌شود (دلاور، ۱۳۹۳). با توجه به نحوه جمع‌آوری داده‌ها از نوع تحقیقات کیفی می‌باشد. همچنین از آنجا که داده‌های به دست آمده از طریق روش‌های پژوهش کیفی کمی‌سازی می‌شوند می‌توان گفت بخشی از پژوهش کمی است و بنابراین کل پژوهش، پژوهشی ترکیبی است.

متغیرهای مستقل: ساختار اطلاعات (شواهد ساختار یافته و شواهد ساختار نیافته)، فشار بودجه زمانی، عدم تحمل ابهام

متغیر وابسته: متغیر وابسته در این تحقیق تصمیم‌گیری حسابرسان در خصوص ارزشیابی موجودی‌ها می‌باشد. با توجه به اینکه تصمیم‌گیری غیربهبهینه حسابرسان بر مبنای قضاوت‌های حرفه‌ای آنان می‌باشد لذا به پیروی از حالت و لوراس (۲۰۲۱) برای سنجش آن از تعیین کاهش ارزش موجودی استفاده گردید.

یافته‌ها

بر اساس سوالات راهنمای تحقیق با ۱۵ نفر از خبرگان در حوزه حسابرسی مصاحبه انجام شد. در جدول شماره (۱) نمرات و گروه بندی تحمل ابهام مصاحبه شونده‌گان ارائه شده است. از آنجا که مصاحبه شونده‌گان به سوالات مربوط به مقیاس تحمل ابهام نیز پاسخ داده بودند؛ برای تعیین اینکه افراد با سطوح مختلف تحمل ابهام به چه کدهای مفهومی در تحلیل داده‌ها اشاره داشته اند، پس از تجربه و تحلیل داده‌های مربوط به نمرات تحمل ابهام مصاحبه شونده‌گان؛ بر اساس نمره استاندارد تحمل ابهام مصاحبه شونده‌گان در سه گروه افراد با تحمل ابهام بالا، متوسط و پایین دسته بندی شدند. افراد با نمره استاندارد تحمل ابهام کمتر از ۰/۵ - در گروه افراد با تحمل ابهام پایین، نمرات بین ۰/۵ - و ۰/۵ در

ملاشاهی و همکاران

گروه افراد با تحمل ابهام متوسط و نمرات استاندارد بالاتر از ۵/۰ در گروه افراد با تحمل ابهام بالا دسته بندی شدند. بر این اساس ۶ نفر از مصاحبه شوندگان در گروه افراد با سطح تحمل ابهام متوسط، ۶ نفر در گروه افراد با سطح تحمل پایین و ۳ نفر نیز در گروه افراد با سطح تحمل بالای ابهام مشخص شدند.

جدول ۱. نمرات و گروه بندی تحمل ابهام مصاحبه شوندگان

شماره مصاحبه شونده	نمره کل تحمل ابهام	نمره تحمل ابهام بر مبنای طیف لیکرت	نمره استاندارد تحمل ابهام	گروه
۱	۵۶	۸.۲	۷۸۲۱۲.۰-	۱
۲	۶۶	۳.۳	۶۲۸۲۶.۰	۳
۳	۴۸	۴.۲	۹۱۰۴۱.۱-	۱
۴	۷۰	۵.۳	۱۹۲۴۱.۱-	۳
۵	۶۸	۴.۳	۹۱۰۳۳.۰	۳
۶	۶۹	۴۵.۳	۰۵۱۳۷.۱-	۳
۷	۶۲	۱.۳	۰۶۴۱۱.۰	۲
۸	۶۴	۲.۳	۳۴۶۱۸.۰	۲
۹	۶۴	۳.۲	۰.۲۲۳۵۱	۳
۱۰	۶۷	۲.۹	۰.۳۱۵۲۱	۲
۱۱	۶۲	۱.۳	۰۶۴۱۱.۰	۲
۱۲	۶۰	۳	۲۱۷۹۷.۰-	۲
۱۳	۵۲	۶.۲	۳۴۶۲۶.۱-	۱
۱۴	۶۳	۳.۱	۵۲۳۲۴.۰	۲
۱۵	۵۴	۲.۷	-۱.۱۲۱۴۴	۱

نتایج در قالب کدهای مفهومی مستخرج از گزاره‌های مفهومی بیان شده و همچنین تم‌های موضوعی انتزاع شده از این کدهای مفهومی طبقه‌بندی شد. به طور کلی ۱۸۵ مورد کد شماری شناسایی شد که مربوط به ۱۱۵ مورد کد مفهومی بودند به این معنا که برخی از کدهای مفهومی شناسایی شده بیش از یک بار مورد شماری شده بودند و در مصاحبه‌های مختلفی به آن‌ها اشاره شده بود. در شکل شماره (۱) این کدهای مفهومی اولیه ارائه شده است. در شکل (۱) کدهای مفهومی که به شکل برجسته تری نمایش داده شده اند با بسامد بالاتری در داده‌ها آشکار شده اند و احتمالاً از اهمیت بیشتری برای مصاحبه شوندگان برخوردار بوده و عمومیت بیشتری در بین مصاحبه شوندگان داشته اند یعنی توسط بیش از یک مصاحبه شونده مورد اشاره قرار گرفته‌اند. بر همین اساس کدهای مفهومی همچون میزان اتکا پذیری و یا فقدان سطح ریسک و رد حسابرسی با بسامد بیشتری مورد اشاره قرار گرفته اند. تکرار برخی کدهای مفهومی همچون رد حسابرسی در شکل (۱) به این دلیل رخ داده است که سوال سوم و چهارم مصاحبه دو سناریوی مختلف را مطرح کرده است که در پاسخ به هر سناریوی مطرح شده، پاسخ‌های مشابهی مشاهده شده است.

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی



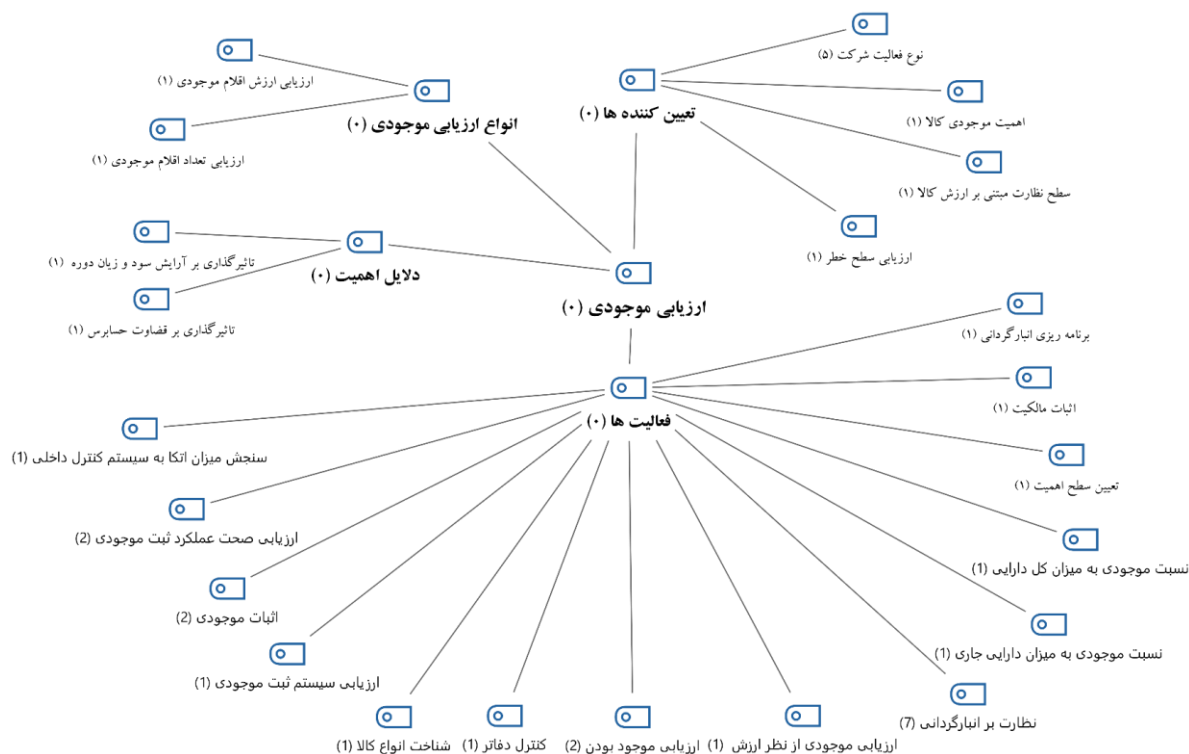
شکل ۱. کدهای مفهومی اولیه (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

در پاسخ به این سوال که «در خصوص میزان و ارزیابی موجودی کالای صاحبکار چگونه عمل می‌کنید؟» مصاحبه‌شوندگان به ۲۲ کد مفهومی اشاره کردند. در شکل (۲) این کدهای مفهومی اولیه ارائه شده است.



شکل ۲. ابر کدهای مفهومی ارزیابی موجودی (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

با انتزاع کدهای مفهومی شناسایی شده چهار مقوله برای پاسخ مصاحبه شوندگان به این سوال شناسایی شده است که شامل تعیین کننده‌ها در ارزیابی موجودی، انواع ارزیابی موجودی، دلایل اهمیت آن و فعالیت‌هایی است که حساب‌برسان در ارزیابی موجودی انجام می‌دهند.



شکل ۳. کدهای مفهومی و مقولات ارزیابی موجودی (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

انواع ارزیابی: از کدهای مفهومی انتزاع شده است که به انواع ارزیابی موجودی اشاره داشتند.

دلایل اهمیت: از کدهای مفهومی انتزاع شده است که اشاره آن‌ها به دلایلی بوده است که ارزیابی موجودی از نظر مصاحبه شوندگان واجد اهمیت است.

فعالیت‌ها: فعالیت‌هایی که برای ارزیابی موجودی توسط حساب‌برسان صورت می‌گیرد، به عنوان مقوله فعالیت‌ها انتزاع شده است.

تعیین کننده‌ها: از اشاره به کدهای مفهومی توسط مصاحبه شوندگان در مصاحبه‌ها انتزاع شده است که بیان کننده ی عوامل تعیین کننده در ارزیابی موجودی توسط حساب‌برسان

هستند.

در مطالعه حاضر فشار بودجه زمانی و تصمیم گیری در این باره در قالب دو سناریو به مصاحبه شوندگان عرضه شد و از آن‌ها خواسته شد در هر مورد مشخص کنند که:

الف) آیا حساب‌برس تمایل به بررسی بیشتر صورت‌های مالی دارد؟

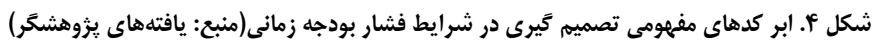
ب) سطح ریسک تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی به چه میزان است؟

تحت سناریوی اول: فرض کنید حساب‌برس سال گذشته شرکت شما بوده اید و صاحبکار با توجه به شناخت شما از سیستم کنترل داخلی، حق الزحمه حساب‌رسی کمتر و زمان

کمتری جهت دریافت گزارش حساب‌رسی، پیشنهاد می‌کند.

و تحت سناریوی دوم: فرض کنید حساب‌برس سال گذشته شرکت شما بوده اید و صاحبکار با توجه به شناخت شما از سیستم کنترل داخلی، حق الزحمه حساب‌رسی و زمانی مانند

سال گذشته جهت دریافت گزارش حساب‌رسی، پیشنهاد می‌کند.



The diagram illustrates the classification of 'فشار بودجه زمانی' (Time Budget Pressure) into two main scenarios: 'سناریوی اول' (First Scenario) and 'سناریوی دوم' (Second Scenario). The classification is hierarchical, with 'فشار بودجه زمانی' at the top level, branching into 'سناریوی اول' and 'سناریوی دوم'. 'سناریوی اول' further branches into 'عدم پذیرش' (Non-acceptance) and 'پذیرش' (Acceptance). 'سناریوی دوم' branches into 'عدم پذیرش' and 'پذیرش'. The diagram includes various sub-categories and specific examples, such as 'فشار بودجه زمانی' branching into 'سناریوی اول' and 'سناریوی دوم', which further branch into 'عدم پذیرش' and 'پذیرش' respectively. The diagram is color-coded with blue and orange boxes for different levels of classification.

```

graph TD
    FBZ[فشار بودجه زمانی] --> S1[سناریوی اول]
    FBZ --> S2[سناریوی دوم]
    
    S1 --> E1[عدم پذیرش]
    S1 --> P1[پذیرش]
    
    S2 --> E2[عدم پذیرش]
    S2 --> P2[پذیرش]
    
    E1 --> E1_1[فرض غیر محتمل (۳۱)]
    E1 --> E1_2[رد حایرایی (۵)]
    E1 --> E1_3[استاداردهای حرفه ای (۱)]
    E1 --> E1_4[خطر بالای حایرایی (۱)]
    E1 --> E1_5[عدم امکان تسری نتایج پیشین به ارزیابی های جدید (۱)]
    E1 --> E1_6[دستمای به خطر افتای پذیرش (۱)]
    
    P1 --> P1_1[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P1 --> P1_2[فقدان ریسکه (۱)]
    P1 --> P1_3[فرض غیر محتمل (۳۱)]
    
    E2 --> E2_1[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    E2 --> E2_2[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    E2 --> E2_3[فرض غیر محتمل (۱)]
    E2 --> E2_4[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    E2 --> E2_5[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    E2 --> E2_6[پوشش هزینه ها (۱)]
    E2 --> E2_7[صرفه اقتصادی (۱)]
    E2 --> E2_8[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    E2 --> E2_9[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    E2 --> E2_10[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    E2 --> E2_11[بررسی صورت های مالی (۱)]
    E2 --> E2_12[بررسی موارد اتمام (۱)]
    
    P2 --> P2_1[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_1[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_2[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_3[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_4[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_5[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_6[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_7[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_8[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_9[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_10[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_11[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_12[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_13[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_14[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_15[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_16[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_17[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_18[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_19[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_20[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_21[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_22[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_23[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_24[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_25[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_26[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_27[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_28[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_29[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_30[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_31[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_32[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_33[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_34[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_35[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_36[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_37[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_38[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_39[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_40[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_41[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_42[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_43[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_44[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_45[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_46[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_47[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_48[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_49[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_50[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_51[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_52[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_53[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_54[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_55[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_56[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_57[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_58[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_59[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_60[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_61[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_62[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_63[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_64[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_65[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_66[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_67[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_68[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_69[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_70[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_71[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_72[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_73[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_74[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_75[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_76[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_77[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_78[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_79[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_80[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_81[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_82[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_83[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_84[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_85[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_86[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_87[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_88[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_89[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_90[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_91[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_92[فقدان سطح ریسکه (۵)]
    P2_1 --> P2_1_93[ارزیابی سطح ریسکه تعریف با اهمیت و خطر حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_94[فرض غیر محتمل (۱)]
    P2_1 --> P2_1_95[تقاضای تعداد پرسنل حایرایی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_96[استفاده از پرسنل کم تجربه تر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_97[پوشش هزینه ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_98[صرفه اقتصادی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_99[به روز رسانی پرونده ها (۱)]
    P2_1 --> P2_1_100[تکمیل سطح ریسکه بر اساس موارد افشا شده (۱)]
    P2_1 --> P2_1_101[چگونه کردن کنترل داخلی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_102[بررسی صورت های مالی (۱)]
    P2_1 --> P2_1_103[بررسی موارد اتمام (۱)]
    P2_1 --> P2_1_104[رصدیگی پیشتر (۱)]
    P2_1 --> P2_1_105[فقدان سطح ریس
```

منطق رد حسابرسی: از انتزاع کدهای مفهومی حاصل شده که بیانگر استدلال مصاحبه شوندگان برای رد حسابرسی در شرایط فرض شده سناریوهای اول و دوم است.

۱۲

راهبردهای کاهش خطر حسابرسی: از انتزاع کدهای مفهومی حاصل شده که بیانگر استراتژی‌های حسابرسی برای کاهش ریسک با اهمیت در شرایط پذیرش سناریوهای مفروض است.

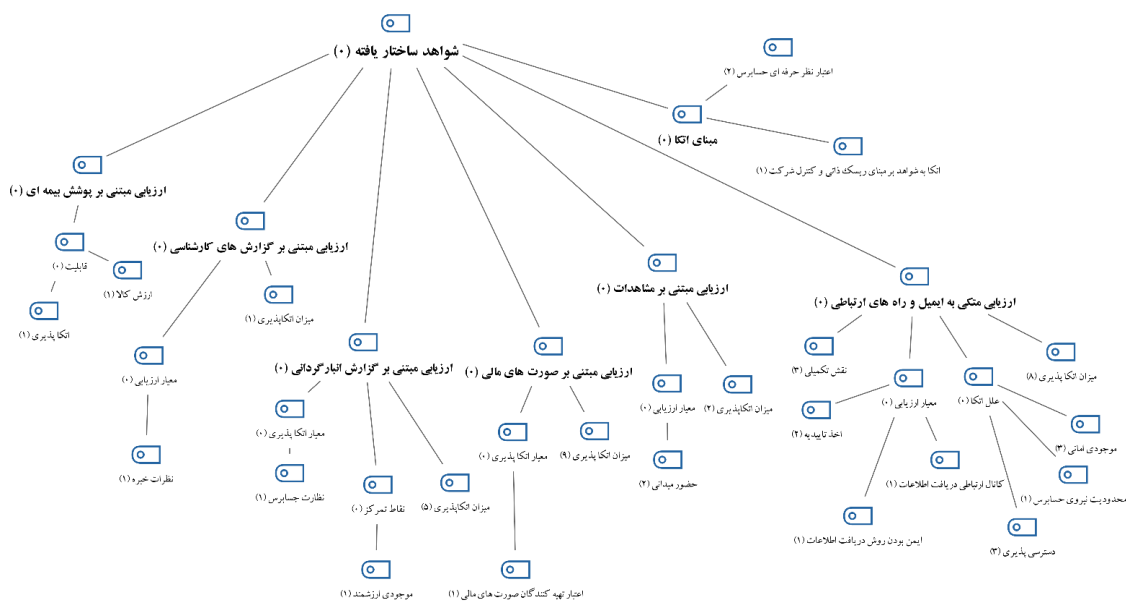
فرض غیر محتمل: از انتزاع کدهای مفهومی حاصل شده که بیانگر ادراک مصاحبه شوندگان از سناریوهای مطرح شده به عنوان سناریوهای غیر محتمل است.

از مصاحبه شوندگان درخواست شده است ارزیابی موجودی کالا را بر اساس شواهد ساختار یافته حسابرسی از نظر اتکا پذیری مورد بررسی قرار دهند. نتایج ۲۱ کد مفهومی را آشکار کرده است که با توجه به اینکه به شواهد مختلف حسابرسی اشاره شده است برخی از کدهای مفهومی همچون میزان اتکا پذیری بیش از یک بار در شکل (۶) تکرار شده است.



شکل ۶- ابر کدهای مفهومی شواهد ساختار یافته (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

همچنین، در شکل (۷) مولفه‌ها و زیر مولفه‌های شناسایی شده ارائه شده است.



شکل ۷. کدهای مفهومی و مقولات شواهد ساختار یافته (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

بحث و نتیجه گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که شواهد ساختاریافته در مقایسه با شواهد ساختاریافته موجب افزایش احتمال تصمیم‌گیری‌های محافظه‌کارانه و در نتیجه بروز تصمیم‌گیری‌های غیربهبه‌ن در میان حساب‌رسان می‌شود. در واقع، زمانی که حساب‌رسان در مواجهه با داده‌های غیرساختاری و فاقد نظم قرار می‌گیرند، بار شناختی بالاتری را تجربه می‌کنند که این

امر باعث کاهش ظرفیت پردازش اطلاعات و تمایل به استفاده از راهبردهای قضاوتی ساده‌شده می‌شود. این نتیجه همسو با نظریه بار شناختی است که بیان می‌کند افزایش پیچیدگی اطلاعات، توانایی پردازش و تصمیم‌گیری منطقی را کاهش می‌دهد (Sweller, 1988; Sweller et al., 1990). پژوهش‌های پیشین نیز بیان کرده‌اند که ارائه اطلاعات مبهم و غیرشفاف می‌تواند موجب افزایش ریسک‌گریزی و سوگیری شناختی در میان حساب‌برسان شود (Benjamin et al., 2013; Deck & Jahedi, 2015; Whitney et al., 2008). این امر به‌ویژه در حوزه ارزیابی موجودی‌ها که نیازمند تحلیل دقیق، بررسی فیزیکی و سنجش مبتنی بر شواهد مستند است، می‌تواند منجر به تصمیمات محافظه‌کارانه و ثبت کاهش بیش از حد ارزش موجودی شود. بنابراین، یافته‌های حاضر تأیید می‌کند که شواهد ساختاریافته از طریق افزایش ابهام و بار شناختی، احتمال تصمیم‌گیری غیربهبهانه را در حساب‌برسان افزایش می‌دهد؛ موضوعی که حالت و لوراس نیز به آن اشاره داشته‌اند و بیان کردند که ساختار اطلاعات می‌تواند به‌طور مستقیم بر کیفیت قضاوت حساب‌برسان اثر بگذارد (Holt & Loraas, 2021).

نتایج همچنین نشان داد که فشار بودجه زمانی، یکی از عوامل کلیدی مؤثر بر تصمیم‌گیری غیربهبهانه حساب‌برسان است. حساب‌برسانی که در شرایط فشار زمانی بالا قرار داشتند، تمایل بیشتری به استفاده از رویه‌های کوتاه‌مدت، کاهش دامنه آزمون‌ها و حذف برخی مراحل بررسی نشان دادند. این نتیجه با یافته‌های پژوهش‌های گذشته همسو است که بیان کرده‌اند فشار بودجه زمانی می‌تواند موجب کاهش وسعت و عمق آزمون‌ها، کاهش حساسیت حساب‌برسان نسبت به نشانه‌های ریسک، و در نهایت افت کیفیت تصمیم‌گیری شود (Asare et al., 2000; Malone & Roberts, 1996; Sweeney & Pierce, 2004). به علاوه، پژوهش فتحی و همکاران نشان داد که فشار بودجه زمانی رابطه بین ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان را تضعیف می‌کند و موجب می‌شود حساب‌برسان به قضاوت‌های سطحی و شتاب‌زده روی آورند (Fathi et al., 2021). یافته‌های حاضر نیز مؤید این موضوع است که محدودیت زمانی سبب می‌شود حساب‌برسان به جای تحلیل جامع و مستند شواهد، به شواهد ظاهری و آشکار اکتفا کنند و از بررسی شواهد متناقض یا نیازمند تحلیل عمیق صرف‌نظر نمایند. در چنین شرایطی، کیفیت قضاوت کاهش یافته و تصمیمات اتخاذشده از استانداردهای حرفه‌ای فاصله می‌گیرد که در نهایت به بروز تصمیم‌گیری‌های غیربهبهانه منجر می‌شود.

علاوه بر این، نتایج نشان داد که عدم تحمل ابهام به عنوان یک ویژگی روان‌شناختی فردی، نقشی مهم در تبیین رفتار تصمیم‌گیری حساب‌برسان ایفا می‌کند. حساب‌برسانی که سطح تحمل ابهام پایین‌تری داشتند، در مواجهه با شواهد مبهم و نامشخص، بیشتر به قضاوت‌های محافظه‌کارانه و ثبت کاهش ارزش موجودی گرایش نشان دادند. این یافته با نتایج پژوهش‌های پیشین همسو است که بیان کرده‌اند ابهام می‌تواند از طریق ایجاد استرس شغلی و کاهش وضوح نقش، کیفیت تصمیم‌گیری را کاهش دهد (Bamber et al., 1989; Yan & Xie, 2016). همچنین نتایج پژوهش امیریودین نشان داد که ابهام نقش، از طریق افزایش استرس شغلی، به رفتارهای کاهش‌دهنده کیفیت حساب‌برسی منجر می‌شود (Amiruddin, 2019). این یافته‌ها بیانگر آن است که حساب‌برسانی که نمی‌توانند با ابهامات موجود در داده‌ها کنار بیایند، برای کاهش فشار روانی ناشی از عدم قطعیت، به تصمیمات سریع و محافظه‌کارانه متوسل می‌شوند. در مقابل، حساب‌برسانی که از سطح تحمل ابهام بالاتری برخوردارند، می‌توانند با بررسی دقیق‌تر شواهد و پذیرش وجود عدم قطعیت، ارزیابی‌های واقع‌بینانه‌تر و باکیفیت‌تری ارائه دهند (Balkir, 2015). یافته حاضر بنابراین اهمیت ارتقای توانمندی‌های شناختی و رفتاری حساب‌برسان برای مدیریت ابهام را مورد تأکید قرار می‌دهد.

یافته‌ها همچنین نشان داد که اثر فشار بودجه زمانی بر تصمیم‌گیری غیربهبهانه، در حساب‌برسانی که سطح تحمل ابهام پایینی دارند قوی‌تر است. به عبارت دیگر، ترکیب فشار زمانی بالا و عدم تحمل ابهام می‌تواند به‌طور هم‌افزا احتمال اتخاذ تصمیمات غیربهبهانه را افزایش دهد. این نتیجه با دیدگاه گلاور همخوانی دارد که بیان کرده است فشار زمانی در شرایطی که حساب‌برسان قادر به فیلتر کردن داده‌های نامربوط نیستند، می‌تواند منجر به استفاده از راهبردهای شهودی و کاهش کیفیت قضاوت شود (Glover, 1997). همچنین این یافته همسو با پژوهش رخی و همکاران است که نشان داد فشارهای دریافتی از سوی صاحبکار و سازمان می‌تواند با ایجاد تضاد منافع، ارزیابی اخلاقی حساب‌برسان را مختل کند و کیفیت قضاوت آنان را کاهش دهد (Rakhshi et al., 2021). در شرایطی که هم فشار زمانی و هم ابهام بالا باشد، حساب‌برسان برای کاهش فشار روانی، به حذف مراحل بررسی، اتکا به نظرات دیگران و اجتناب از پرسشگری روی می‌آورند که این امر احتمال بروز خطا و رفتارهای کاهنده کیفیت را افزایش می‌دهد (Amoozad & Hassas).

این موضوع ضرورت آموزش مهارت‌های تاب‌آوری حرفه‌ای را برجسته می‌سازد، چراکه تاب‌آوری حرفه‌ای می‌تواند به عنوان یک سپر روان‌شناختی در برابر اثرات منفی فشار و ابهام عمل کند و کیفیت قضاوت حسابرسان را بهبود بخشد (Karimabadi et al., 2024; Pourmazaheri et al., 2023). همچنین، یافته‌های این پژوهش نقش کلیدی شواهد معتبر و کافی را در ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسان تأیید کرد. شواهد معتبر، از طریق کاهش عدم اطمینان و افزایش اتکاپذیری ارزیابی‌ها، به حسابرسان این امکان را می‌دهد که تحلیل‌های دقیق‌تری انجام دهند و از بروز خطاهای رفتاری پیشگیری کنند (Etemadi & Jabari, 2008; Sepehri & Pakmaram, 2015). این یافته با نتایج پژوهش تسونوگایا و همکاران همسو است که بیان کردند فشارهای اجتماعی و اطاعت می‌توانند قضاوت حسابرسان را مختل کنند و تنها زمانی که سطح تعهد حرفه‌ای بالا باشد و حسابرسان بتوانند شواهد را به‌درستی ارزیابی کنند، کیفیت قضاوت آنان حفظ می‌شود (Tsunogaya et al., 2017). همچنین یافته‌های وانگ و همکاران نشان می‌دهد که فشارهای نهادی زمانی تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارند که با ارزیابی دقیق و مبتنی بر شواهد همراه باشند (Wang et al., 2017). بنابراین، شواهد حاضر تأکید می‌کند که دسترسی به شواهد معتبر و ساختاریافته می‌تواند نقش میانجی در کاهش اثرات منفی فشار زمانی و ابهام بر تصمیم‌گیری حسابرسان ایفا کند. این موضوع اهمیت طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی ساختاریافته و استانداردسازی رویه‌های جمع‌آوری شواهد را در مؤسسات حسابرسی برجسته می‌سازد (Heidari & Mashayekh, 2025; Shirowzhan & Fakhari, 2024; Zandi, 2024).

در مجموع، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تصمیم‌گیری غیربهبوده در حسابرسان محصول تعامل پیچیده سه عامل کلیدی است: فشار بودجه زمانی، عدم تحمل ابهام و نوع شواهد اطلاعاتی. زمانی که این سه عامل به‌طور همزمان حضور دارند، احتمال بروز رفتارهای محافظه‌کارانه، حذف مراحل آزمون، کاهش دامنه بررسی و در نهایت کاهش کیفیت قضاوت حرفه‌ای به شکل قابل توجهی افزایش می‌یابد. این یافته‌ها بر اهمیت مداخله سازمانی در دو سطح فنی و رفتاری تأکید دارد: از یک سو لازم است ابزارها و سیستم‌هایی برای دسترسی سریع به شواهد معتبر و ساختاریافته در اختیار حسابرسان قرار گیرد و از سوی دیگر، باید از طریق آموزش‌های تخصصی، توانمندی‌های شناختی، مهارت‌های مدیریت زمان و تاب‌آوری روان‌شناختی حسابرسان ارتقا یابد تا بتوانند در مواجهه با فشار و ابهام، تصمیماتی با کیفیت بالا اتخاذ کنند (Kadeh & Ali, 2011; Olivia & Ratnawati, 2015; Sopp, 2023).

یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش، حجم محدود نمونه آماری است که تنها شامل ۱۵ نفر از شرکای حسابرسی، مدیران و سرپرستان حسابرسی در استان تهران بوده است و این موضوع می‌تواند تعمیم‌پذیری یافته‌ها را محدود کند. همچنین، بخشی از داده‌ها بر اساس مصاحبه و سناریوهای شبیه‌سازی شده گردآوری شده‌اند که ممکن است با شرایط واقعی محیط حسابرسی تفاوت داشته باشد و احتمال سوگیری پاسخ‌دهندگان را افزایش دهد. علاوه بر این، متغیرهای فردی دیگری مانند ویژگی‌های شخصیتی، سبک‌های شناختی و سوگیری‌های رفتاری که می‌توانند بر قضاوت حسابرسان تأثیرگذار باشند، در این مطالعه مورد بررسی قرار نگرفته‌اند. در نهایت، از آنجا که پژوهش حاضر در بستر فرهنگی و نهادی ایران انجام شده است، تفاوت‌های نهادی و قانونی با سایر کشورها می‌تواند بر قابلیت تعمیم نتایج اثر بگذارد.

با توجه به یافته‌های این پژوهش، پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات آتی از نمونه‌های بزرگ‌تر و متنوع‌تر در سطح ملی و بین‌المللی استفاده شود تا بتوان اثر تفاوت‌های نهادی، فرهنگی و سازمانی را در رابطه بین فشار بودجه زمانی، تحمل ابهام و کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان بررسی کرد. همچنین پیشنهاد می‌شود متغیرهای فردی مانند ویژگی‌های شخصیتی، سبک‌های تصمیم‌گیری و سطح سواد دیجیتال حسابرسان نیز به عنوان عوامل تعدیل‌گر در مدل‌های آینده لحاظ شوند. به علاوه، استفاده از طرح‌های طولی و آزمایشی می‌تواند امکان بررسی رابطه علی بین این متغیرها را فراهم کند. بررسی تأثیر برنامه‌های آموزشی در زمینه مدیریت زمان، تاب‌آوری روان‌شناختی و تحلیل شواهد بر بهبود کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان نیز می‌تواند حوزه‌ای ارزشمند برای پژوهش‌های آتی باشد.

در حوزه کاربردی، نتایج این پژوهش می‌تواند برای مدیران مؤسسات حسابرسی و نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی سودمند باشد. طراحی و استقرار سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته که به حسابرسان امکان دسترسی سریع و دقیق به شواهد ساختاریافته را بدهد، می‌تواند بار شناختی را کاهش دهد و کیفیت تصمیم‌گیری را ارتقا بخشد. همچنین، برگزاری دوره‌های آموزشی منظم در زمینه مدیریت زمان، تاب‌آوری حرفه‌ای و مهارت‌های تصمیم‌گیری در شرایط ابهام می‌تواند حسابرسان را برای مواجهه مؤثر با فشار بودجه زمانی و

ابهامات اطلاعاتی توانمند سازد. علاوه بر این، ایجاد سیاست‌های سازمانی که زمان‌بندی واقع‌بینانه برای پروژه‌های حسابرسی تعیین کنند و از تحمیل فشار زمانی بیش از حد جلوگیری نمایند، می‌تواند نقش مهمی در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت و ارتقای قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان ایفا کند.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior. *International Journal of Law and Management*. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-09-2017-0223>
- Amoozad, S., & Hassas Yeganeh, Y. (2020). An Investigation of Factors Influencing Pressures on Auditors and Their Professional (Ethical) Judgments. *Quarterly Journal of Financial Accounting Studies*, 17(67), 1-26.
- Asare, S. K., Trompeter, G. M., & Wright, A. M. (2000). The effect of accountability and time budgets on auditors' testing strategies. *Contemporary Accounting Research*, 17(4), 539-560.
- Bakhtiari, A., Hejazi, R., & Jerjerzadeh, A. (2021). Identifying Factors Affecting the Psychological Characteristics of Auditors in Auditing Judgment. *Journal of Accounting and Management Auditing Knowledge*(10), 143-158.
- Balkir, I. (2015). *Effect of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates* Canada].
- Bamber, E. M., Snowball, D., & Tubbs, R. M. (1989). Audit structure and its relation to role conflict and role. *The Accounting Review*, 64(2), 285.
- Benjamin, D., Brown, S., & Shapiro, J. (2013). Who is "behavioral"? cognitive ability and anomalous preferences. *Journal of the European Economic Association*, 11(6), 1231-1255. <https://doi.org/10.1111/jeea.12055>
- Deck, C., & Jahedi, S. (2015). The effect of cognitive load on economic decision making: A survey and new experiments. *European Economic Review*, 78, 97-119. <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2015.05.004>
- Delavar, A. (2014). *Research Methods in Psychology and Educational Sciences*.
- Etemadi, H., & Jabari, H. (2008). The Role of Accountability in the Quality of Auditors' Judgment. *Quarterly Journal of Financial Accounting Research*(18), 105-122.
- Fathi, Z., Bahar Moghaddam, M., & Pourheidari, O. (2021). Investigating the Impact of Time Budget Pressure on the Relationship Between Dimensions of Philosophical Mindset and Auditor's Professional Judgment: A Structural Approach. *Quarterly Journal of Financial Accounting Research*, 18(69), 1-28.
- Glover, S. (1997). The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of nondiagnostic information. *Journal of Accounting Research*, 35(2), 213-226. <https://doi.org/10.2307/2491361>

- Golshaian, S. M., Sadat Ghaffari, M., & Seyyedi, S. M. (2020). An Investigation of the Impact of Social Pressures, Commitment, and Personality Traits on Auditors' Judgment. *Journal of Accounting and Management Outlook*, 3(23), 99-117.
- Haeridistia, N., & Fadjarenie, A. (2019). The Effect Of Independence, Professional Ethics Auditor Experience On Audit Quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(02).
- Heidari, Z., & Mashayekh, S. (2025). The Consequences of Disclosing Key Audit Matters on Investor Judgment and Decision-Making. *Empirical Accounting Research*, 15(1), 53-84.
- Holt, T., & Loraas, T. (2021). A Potential Unintended Consequence of "Big Data": Does Information Structure Lead to Suboptimal Auditor Judgment and Decision-Making? *Accounting Horizons*.
- Kadeh, M., & Ali, S. (2011). The Impact of Qualitative Judgment Characteristics on Auditors' Professional Judgment. *Auditor Magazine*(42).
- Karimabadi, M., Hajiha, Z., Jahangirnia, H., & Gholami Jamkarani, R. (2024). A Model for the Professional Code of Conduct of Independent Auditors Based on a Critical Viewpoint. *Judgment and Decision-Making in Accounting*, 3(1), 105-123.
- Khan Mohammadi, M. H., Gorjizadeh, D., & Fahimi, H. (2017). The Relationship Between Demographic Variables and Audit Quality-Reducing Behaviors. Second International Conference on Management and Accounting, Salehian Institute of Higher Education,
- Khosh Tinat, M., & Bostanian, J. (2008). Professional Judgment in Auditing. *Quarterly Journal of Financial Accounting Research*(18), 25-57.
- Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2).
- Mascha, M. F., & Miller, C. L. (2010). The effects of task complexity and skill on over/underestimation of internal control. *Managerial Auditing Journal*, 25(8), 734-755. <https://doi.org/10.1108/02686901011069533>
- Olivia, F., & Ratnawati, K. (2015). the Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability and Objectivity towards Audit Quality. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 328-335. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.042>
- Pourmazaheri, M., Khouzin, A., Garkaz, M., & Ma'toufi, A. (2023). The Impact of Auditors' Professional Judgment on Audit Quality with the Mediating Role of Auditors' Professional Resilience. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 3(4), 63-80.
- Rakhshi, M., Azinfar, K., & Nabavi Chashmi, S. A. (2021). The Existing Pressures and Ethical Dilemmas in the Conflict of Price-Audit Quality. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(50), 173-205.
- Richins, G., Stapleton, A., Stratopoulos, T. C., & Wong, C. (2017). Big data analytics: Opportunity or threat for the accounting profession? *Journal of Information Systems*, 31(3), 63-79. <https://doi.org/10.2308/isys-51805>
- Sepehri, Y., & Pakmaram, A. (2015). Ethical Evaluation and Professional Judgment in Auditing. Second National Conference on Accounting, Management, and Economics of Iran,
- Shirowzhan, H., & Fakhari, H. (2024). Clarifying the Decision-Making Mystery: Drivers of Professional Skepticism, Ego Depletion and Overconfidence in Independent Auditors' Quality of Judgment. *Managerial Auditing Journal*, 39(7), 821-842. <https://doi.org/10.1108/maj-04-2024-4317>
- Soleimani, C., Jabbarzadeh Kangarlouei, S., Bahri Saleth, J., & Pakmaram, A. (2020). A Model for Predicting Auditors' Professional Judgment. *Financial Accounting and Auditing Research*, 12(48), 179-201.
- Sopp, k. (2023). *Audit Budget Surrogation: Substituting the Budget for Audit Risk* Florida State University Libraries, Electronic Theses, Treatises and Dissertations].
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 779-812. <https://doi.org/10.1108/09513570410567818>
- Sweller, J. (1988). Cognitive load during problem solving: Effects on learning. *Cognitive science*, 12, 257-285. https://doi.org/10.1207/s15516709cog1202_4
- Sweller, J., Chandler, P., Tierney, P., & Cooper, M. (1990). Cognitive load as a factor in the structuring of technical material. *Journal of Experimental Psychology: General*, 119(2), 176-192. <https://doi.org/10.1037//0096-3445.119.2.176>
- Tat, M. R., Garkaz, M., & Abdoli, M. R. (2022). The Impact of Visual Illusion and Emotional States on Financial Information Analysis and Biased Decision-Making. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 2(1), 91-114.
- Tsunogaya, N., Sugahara, S., & Chand, P. (2017). The Impact of Social Influence Pressures, Commitment, and Personality on Judgments by Auditors: Evidence from Japan. *Journal of International Accounting, Research*, 16(3), 17-34. <https://doi.org/10.2308/jiar-51761>
- Wang, P., Yuan, L., & Jie, W. (2017). The joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality: The case of the Chinese Audit Industry. *International Business Review*, 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.12.007>
- Whitney, P., Rinehart, C. A., & Hinson, J. M. (2008). Framing effects under cognitive load: The role of working memory in risky decisions. *Psychonomic Bulletin and Review*, 15(6), 1179-1184. <https://doi.org/10.3758/PBR.15.6.1179>
- Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese sock market. *China Journal of Accounting Research*. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>
- Yazdi, Z., Bani Mahd, B., & Nikoumaram, H. (2024). The Role of Perceived Pressure on Accountants' Ethical Beliefs in Financial Reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(1), 151-185.
- Zandi, A. (2024). Presenting a Model to Investigate the Effective Factors on Auditing Performance with a Risk-Based Approach and Independent Audit Quality. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 1(4), 81-114.