

Investigating the impact of professional skepticism and mental exhaustion on the judgment of auditors working in audit firms in Iraq

Susan Miri Mahlol¹, Rahman Saedi^{1,✉}, Adel Sobhi Abdulqader², Meysam Arabzadeh³

1. Department of Accounting, Isf.C., Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

2. Department of Accounting, Al Iraqia University.

3. Department of Accounting, Ka.C., Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 27 April 2025 Revised: 8 July 2025 Accepted: 19 July 2025 Keywords: Auditors' judgment, mental exhaustion, professional skepticism JEL Classification: M41, M42	Purpose: The purpose of this study was to investigate the effect of professional skepticism and mental exhaustion on the judgment of auditors working in audit firms in Iraq. Methodology: The present study is applied in terms of purpose, cross-sectional in terms of time, quantitative in terms of the nature of the data, and descriptive-survey research in terms of how to obtain data. The statistical population of the study includes managers and senior employees of auditing firms in Iraq who have an auditing license. The validity of the questionnaire was approved by the professors, and the reliability of the questionnaires was reported to be acceptable using Cronbach's alpha coefficient. Descriptive statistics and the structural equation method were used to analyze the data. Findings: The results showed that professional skepticism has a significant effect on the judgment of auditors working in firms in Iraq. Also, the mental exhaustion has a significant effect on the judgment of auditors working in firms in Iraq. Originality: Audit skepticism causes more focus on financial documents and corrects wrong judgments from various aspects. On the other hand, if the auditor has mental exhaustion for various reasons, he cannot focus on judgment as intended.

Cite this paper: Miri Mahlol, S., Saedi, Rahman, Sobhi Abdulqader, A., & Arabzadeh Meysam. (2025). Investigating the impact of professional skepticism and mental exhaustion on the judgment of auditors working in audit firms in Iraq. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 3(2), 77–95. <https://doi.org/10.71965/AFT.2025.1205108> [In Persian]

✉ Corresponding Author.

Email Address: saedi.r@iau.ac.ir

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

Introduction

Extensive research in the field of auditing indicates that psychological and perceptual factors play a highly influential role in the quality of auditors' judgment. One of the most critical of these factors is professional skepticism, which is regarded as an essential characteristic within the auditing process. Professional skepticism refers to a continuous and active state of questioning and evaluating the accuracy and completeness of financial information, which auditors are obligated to maintain and develop throughout their professional duties. This skepticism causes auditors to remain constantly exposed to questions and challenges that require precise analysis and comprehensive assessment of evidence and documents. Consequently, this state can lead to increased accuracy and reduced potential errors, thereby enhancing the decision-making process in auditing; however, it may also impose significant stress and psychological pressure on auditors. In environments such as Iraq, which face specific economic, political, and cultural challenges, this phenomenon becomes more complex (Al-Taie & Abdulrahman Othman, 2018). The particular conditions of this country, including economic instability and political fluctuations, can influence the extent and impact of professional skepticism, resulting in heightened levels of anxiety, concern, and stress among auditors, which in turn affects the accuracy and reliability of their judgments. This situation necessitates intelligent and conscious management of professional skepticism to prevent the amplification of its negative effects on auditing processes (Johari *et al.*, 2022).

The mediating role of mental exhaustion in this study is of particular importance, as mental capacity is recognized as the fundamental basis for performing cognitive operations, analyzing data, assessing risks, and making rational and sound decisions. Mental exhaustion, often caused by stress,

intense workload, repetitive detailed activities, and the constant need for concentration, can lead to decreased efficiency, diminished focus, and lower quality of professional judgment. As a result, excessive professional skepticism may intensify negligence, exhaustion, and a decline in precision during audit judgments. This condition is especially significant in the context of Iraq, where auditors may face stressful and complex environments, because an accurate understanding and management of these factors can play a vital role in improving the quality of auditing and enhancing public trust in the auditing process within this region (Buchheit *et al.*, 2016).

Methodology

This study is applied research in terms of its objective and is classified as descriptive research in terms of data collection, specifically involving structural equation modeling. The statistical population of the study included senior managers and staff of auditing firms in Iraq that hold an audit license. The sampling method used was a non-probability purposive sampling, and the sample size was determined using Cochran's formula. A questionnaire was randomly distributed to 304 selected individuals, and ultimately, only 200 complete questionnaires were returned. This number was then used as the basis for the research. The data collection tool was a questionnaire. The auditor's judgment variable was measured through responses to the Peecher (1994) questionnaires. Auditor doubt was assessed using the Hartt (2010) questionnaire on auditor doubt, and the mental exhaustion variable was measured through the Molina *et al.* (2019) questionnaire. For inferential data analysis and hypothesis testing, Pearson correlation coefficient tests and path analysis modeling were employed. Data analysis was conducted using SPSS 21 and Amos 18 software.

Results

Approximately 20 percent of the participants were women, and 80 percent were men. The findings confirmed all four hypotheses. The first hypothesis, indicating

a negative and significant relationship between professional skepticism and mental exhaustion, was supported. The second hypothesis, suggesting a significant and positive relationship between professional skepticism and auditors' judgment, was also confirmed. The third hypothesis, proposing a significant and negative relationship between mental exhaustion and auditors' judgment, was supported as well. Additionally, the study found that mental exhaustion mediates the relationship between professional skepticism and the judgment of auditors working in firms in Iraq.

Conclusions

The results of this study highlight important and impactful relationships among professional skepticism, mental exhaustion, and the judgment of auditors. First, the first hypothesis, which confirmed a direct and significant relationship between professional skepticism and mental exhaustion, indicates that when auditors feel uncertain and doubtful about their professional work, it leads to increased psychological stress and mental exhaustion. This stress may stem from the constant need for detailed analysis and repeated reviews, a process that intensifies stress and mental exhaustion and ultimately reduces cognitive efficiency.

Second, the inverse and significant relationship between mental exhaustion and auditors' judgment demonstrates that a decline in focus, processing speed, and accuracy weakens auditors' professional decision-making. This finding emphasizes the importance of mental health and cognitive effectiveness for auditors and highlights the necessity of stress management and improved coping mechanisms to mitigate psychological pressures. Finally, the mediating role of mental exhaustion was confirmed; meaning that increased professional skepticism, through its effect on decreasing mental capacity, negatively impacts auditors'

judgment. In other words, cognitive fatigue acts as a process that amplifies the effect of doubt on the quality of auditors' decisions. Therefore, psychological interventions, stress management training, and cognitive strengthening can help reduce the negative impact of this relationship and improve judgment and decision-making processes in auditors.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

The data that support the findings of this study are available from the corresponding author, upon reasonable request.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

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

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.



بررسی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کشور عراق با توجه به نقش میانجی فرسایش توان ذهنی

سوزان میری محلول^۱، رحمان ساعدی^{۱*}، عادل صبحی عبدالقادر^۲، میثم عرب زاده^۳

۱. گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.

۲. گروه حسابداری، دانشگاه جامعه العراقیه.

۳. گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.

اطلاعات مقاله	چکیده
تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۰۷ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۴/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۴/۲۸ کلیدواژه‌ها: شک و تردید حرفه‌ای، فرسایش توان ذهنی، قضاوت حساب‌رسان طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42	هدف: هدف این پژوهش بررسی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کشور عراق با توجه به نقش میانجی فرسایش توان ذهنی است. روش‌شناسی: پژوهش حاضر بر اساس هدف، کاربردی است، از نظر زمان، مقطعی، از نظر ماهیت داده‌ها، کمی و از نظر چگونگی دستیابی به داده‌ها از نوع تحقیقات توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران و کارکنان ارشد مؤسسات حسابرسی کشور عراق است که مجوز حسابرسی دارند. روایی پرسشنامه به تأیید اساتید رسید و پایایی پرسشنامه‌ها با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ در حد قابل قبولی گزارش شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و روش معادلات ساختاری استفاده شد. یافته‌ها: نتایج نشان داد که شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حساب‌رسان شاغل در مؤسسات کشور عراق تأثیر معنی داری دارد. همچنین فرسایش توان ذهنی بر قضاوت حساب‌رسان شاغل در مؤسسات کشور عراق تأثیر معنی داری دارد. دانش‌افزایی: شک و تردید حسابرسی موجب تمرکز بیشتر بر اسناد مالی شده و قضاوت‌های اشتباه را از جوانب مختلف اصلاح می‌نماید. از طرف دیگر اگر حسابرسان به دلایل مختلف دارای خستگی ذهنی باشد، نمی‌تواند به نحو مدنظر بر قضاوت متمرکز گردد.

استناد: میری محلول، سوزان، ساعدی، رحمان، صبحی عبدالقادر، عادل، و عرب زاده، میثم (۱۴۰۴). بررسی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کشور عراق با توجه به نقش میانجی فرسایش توان ذهنی. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۳(۲)، ۷۷-۹۵. <https://doi.org/10.71965/aft.2025.1205108>

✉ نویسنده مسئول.

پست الکترونیکی: saedi.r@iau.ac.ir

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

مقدمه

در دنیای امروز که پیچیدگی و تغییرات سریع اقتصادی در حال افزایش است، نقش حسابرسی حرفه‌ای برای تضمین شفافیت و صداقت اطلاعات مالی سازمان‌ها بسیار مهم شده است (فایرد^۱ و همکاران، ۲۰۱۲). حسابرسی حرفه‌ای که یکی از حوزه‌های مهم حسابداری است، فراتر از اطمینان‌بخشی به ذینفعان و مالکان سازمان‌ها عمل می‌کند، اما این فرآیند پیچیده و چند بعدی به عنوان ابزاری اساسی در مدیریت ریسک و کنترل داخلی سازمان‌ها عمل می‌کند و از طریق ارزیابی دقیق و بی‌طرفانه اطلاعات مالی، به تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کمک می‌کند (نجیان^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). یکی از جنبه‌های مهم حسابرسی حرفه‌ای، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. این مفهوم به توانایی و مهارت حسابرسان در ارزیابی، تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی و غیرمالی اشاره دارد. قضاوت حرفه‌ای، به عنوان یکی از اجزای کلیدی که بر کیفیت و اعتبار گزارش‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد، نقش مهمی در فرآیندهای حسابرسی ایفا می‌کند (اوتلی^۳، ۲۰۱۶). در واقع، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، بخش‌های جدایی‌ناپذیر تحقیقات حسابداری رفتاری هستند که با هدف درک فرآیندهای تصمیم‌گیری و ارزیابی‌های انجام‌شده توسط حسابرسان و افرادی که با آنها تعامل دارند، انجام می‌شود (اسیمت و تروتمن^۴، ۲۰۱۸).

با پیچیده‌تر شدن روزافزون معاملات تجاری و الزامات نظارتی، حسابرسان باید هنگام ارزیابی گزارش‌های مالی، تردید حرفه‌ای و قضاوت صحیح را به کار گیرند. کیفیت تصمیمات حسابرسان تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله پیچیدگی وظایفی که انجام می‌دهند، ویژگی‌های فردی و تعاملات آنها با ذینفعان کلیدی مانند مدیریت و کمیته‌های حسابرسی قرار می‌گیرد (فریستا و آگوستیا^۵، ۲۰۲۵). شک و تردید حرفه‌ای به تمایل حسابرسان برای به تعویق انداختن استنتاج در مورد یک تصمیم حسابرسی تا جایی که شواهد پشتیبان کافی برای یک جایگزین نسبت به دیگران مشاهده شود، اشاره دارد (هارت^۶، ۲۰۱۰). شک و تردید حرفه‌ای باعث می‌شود حسابرسان در مورد ارزیابی صحت توضیحات مشتری و ارزیابی ریسک تقلب، قضاوت‌های تردیدآمیزی از خود نشان دهند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان در شرایط پرخطر، تمایل به قضاوت‌های تردیدآمیزی دارند (انار و دماک-آیادی^۷، ۲۰۲۴). در این راستا، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) تصریح می‌کند که حسابرسان باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و انجام دهد و تشخیص دهد ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که باعث تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود (انار و دماک-آیادی، ۲۰۲۴). تردید، نگرشی حیاتی است که ظرفیت حسابرسان را برای استفاده از قضاوت حرفه‌ای در تشخیص و مدیریت موقعیت‌های تحریف بالقوه بهبود می‌بخشد. تردید حرفه‌ای مستلزم ارزیابی انتقادی شواهد حسابرسی است و مستلزم صدور هشدار جزئی برای شواهدی است که با سایر شواهد حسابرسی در تضاد است و یا نگرانی‌هایی را در مورد صحت داده‌های جمع‌آوری شده از مدیریت و مسئولان راهبری ایجاد می‌کند. برای اینکه حسابرسان بتوانند از کار خود نتیجه‌گیری‌های درستی داشته باشند، باید به‌طور مداوم تردید حرفه‌ای را اعمال کنند

¹. Fayard

². Nguyen

³. Otley

⁴. Simnett & Trotman

⁵. Friska & Agustia

⁶. Hurtt

⁷. Ennar & Damak-Ayadi

(جنس^۱، ۲۰۱۷). رویه‌های حسابرسان در محیط عراق فاقد درک و راهنمایی کافی در مورد برآوردهای ارزش منصفانه به گونه‌ای است که آنها را قادر به اعمال تردید حرفه‌ای به طور مؤثرتر کند (محمد و حسین^۲، ۲۰۲۲). عبدالعزیز^۳ و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی که در کشور عراق انجام دادند، این یافته را گزارش نمودند که بین میزان شک و تردید نسبت به حرفه حسابرسی و میزان اعتماد به مدیران و حسابرسان شرکت‌ها همبستگی مثبت وجود دارد.

همچنین ویژگی‌های فردی می‌تواند بر رفتار و عملکرد حسابرسان مؤثر باشد. از جمله ویژگی‌هایی که رفتار و عکس‌العمل حسابرسان را ممکن است تحت تأثیر قرار دهد اعتماد به نفس و کشش‌های درونی می‌باشد (خان‌محمدی و همکاران، ۱۴۰۲). با توجه به این که قضاوت مستقیماً از افکار درون ذهنی نشأت می‌پذیرد، لذا توان ذهنی می‌تواند بر نوع قضاوت مؤثر باشد. به دلایل خستگی کاری و بالا رفتن سن، ممکن است توان ذهنی حسابرسان دچار فرسودگی گردد. از این رو امکان قضاوت با این توان فرسوده سخت‌تر می‌گردد. سلامت ذهنی برای اطمینان از یک قضاوت حرفه‌ای متعادل و ایجاد تصویری مثبت از حرفه در مواجهه با ادغام و حفظ استعدادهای مهم است. با این حال، حسابداران تحت فشارهای شدیدی هستند که بر سلامت آنها در انجام کارهایشان تأثیر می‌گذارد و موجب فرسایش توان ذهنی آنها می‌شود که می‌تواند بر قضاوت آن‌ها اثرگذار باشد (بوچیت^۴ و همکاران، ۲۰۱۶). فرسایش توان ذهنی زمانی رخ می‌دهد که فرد به دلیل استرس مداوم، فشارهای کاری یا فقدان استراحت کافی، توانایی کمتری برای انجام وظایف ذهنی و تصمیم‌گیری‌های دقیق پیدا می‌کند. این کاهش توانایی می‌تواند به مرور زمان بر عملکرد حسابرسان تأثیر بگذارد و باعث افزایش خطاها و کاهش دقت در قضاوت‌ها شود (نظیفی و همکاران، ۱۴۰۲). فرسایش ذهنی می‌تواند توانایی حسابرسان را در تحلیل دقیق اطلاعات مالی به شدت کاهش دهد. حسابرسانی که با این مشکل مواجه هستند، ممکن است نتوانند به درستی به جزئیات مالی توجه کنند یا ارتباطات پیچیده بین داده‌ها را تشخیص دهند، که این موضوع به کاهش دقت و صحت گزارش‌های حسابرسانی منجر می‌شود. فرسایش توان ذهنی می‌تواند تأثیرات منفی بر رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در حسابرسانی نیز داشته باشد (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴). خواجه‌جی و صالحی (۱۳۹۸) خستگی کاری حسابرسان را عاملی بر کاهش زمان قضاوت دانسته که در کل به اظهار نظر ناصحیح منتهی می‌گردد. لذا قضاوت صحیح به توان ذهن وابسته بوده که می‌بایست فارغ از مشکلات روزمرگی و شغلی باشد. حجم کاری زیاد و فشار برای تحویل سریع نتایج حسابرسانی می‌تواند یکی از عوامل اصلی فرسایش توان ذهنی باشد. به چند دلیل، بررسی جامع تحقیقات تجربی در مورد قضاوت حسابرسان ضروری است. اول، به شناسایی مضامین و شکاف‌های تحقیقاتی غالب در ادبیات کمک می‌کند و تحقیقات آینده را در پرداختن به سؤالات حل نشده هدایت می‌کند. دوم، ارزیابی سیستماتیکی از تکامل روش‌های تجربی ارائه می‌دهد. سوم، با نگاشت یافته‌های کلیدی به کاربردهای عملی، این بررسی بینش‌هایی در مورد چگونگی بهبود کیفیت حسابرسانی توسط شرکت‌های حسابرسانی، تدوین‌کنندگان استاندارد و تنظیم‌کنندگان مقررات از طریق مداخلات هدفمند ارائه می‌دهد. در پژوهش حاضر ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه شده و براساس آن، فرضیه‌های پژوهش بیان می‌شود. در ادامه روش‌شناسی پژوهش ارائه می‌شود. سپس به بیان یافته‌های پژوهش و بعد از آن به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته خواهد شد.

¹. Jens

². Mohammed & Hussein

³. Abdulazeez

⁴. Buchheit

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

دنیای حسابرسی ذاتاً پیچیده است و حسابرسان را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری‌های حیاتی در شرایط عدم قطعیت می‌کند. با این حال، درستی این قضاوت‌ها و تصمیمات می‌تواند توسط سوگیری‌های رفتاری، که انحرافات سیستماتیک از عقلانیت هستند و بر ادراکات و اقدامات افراد تأثیر می‌گذارند، به خطر بیفتد (چوکوانی^۱، ۲۰۲۴). شک و تردید حرفه‌ای یکی از مفاهیم اساسی لازم برای حرفه حسابرسی است که بدون آن حسابرسان نمی‌تواند به اطمینان معقولی در مورد صحت شواهد و اطلاعات به‌دست‌آمده توسط بخش حسابرسی دست یابد. برخورداری حسابرسان از ویژگی‌های شک و تردید حرفه‌ای و اعمال تردید حرفه‌ای در طول فرآیند حسابرسی منجر به افزایش کیفیت حسابرسی و در نتیجه افزایش اعتماد جامعه مالی به حرفه حسابرسی پس از مواجهه با چندین بحران که منجر به از دست رفتن اعتماد جامعه مالی به حرفه حسابرسی شد، می‌شود (الطایی و عبدالرحمان عثمان^۲، ۲۰۱۸). رویه تردید حرفه‌ای یکی از عناصر ضروری در کیفیت حسابرسی است. حسابرسان موظف است نگرش تردیدآمیز داشته باشد تا خطاهای احتمالی در فرآیند بررسی یا بررسی صورت‌های مالی کاهش یابد. با این حال، بروز رسوایی‌های شرکت‌های بزرگ در میان شرکت‌های حسابرسی شده، بر اعتماد عمومی تأثیر گذاشته و مسئولیت ناکافی بودن کاربرد تردید حرفه‌ای بر عهده حسابرسان گذاشته شده است (جوهری و همکاران، ۲۰۲۲).

حسابرسان همواره شک و تردید به خود راه می‌دهند که این شک و تردید طبق تجربه و آموزش‌های لازم بدست می‌آید (موباکو و همکاران^۳، ۲۰۲۱). تردید حرفه‌ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای است و طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید کار خود را با تردید و نه با سوء ظن و بدگمانی به انجام برسانند. شک و تردید حرفه‌ای در واقع اثر ژرف‌نگری و نگاه موشکافانه حسابرسان بر صورت‌های مالی است که گزارشات را از فیلتر صحیح استدلال و منطق عبور داده و صحت و کذب آنها را از طریق فرایند از پیش تعیین شده، محک می‌زند (جانسن و همکاران^۴، ۲۰۲۱). بنابراین حفظ موازنه منطقی بین دو روی سکه (عدم اطمینان ۱۰۰٪ به هر گزارش و عدم سوءظن و گمان ۱۰۰٪ به هر گزارش) الزامی است. لذا نیاز هست که حسابرسان باید با نگرش تردید حرفه‌ای و با در نظر داشتن این نکته، حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا کند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی شود (آبوت و همکاران^۵، ۲۰۱۶). کوادیکرز و همکاران^۶ (۲۰۱۴) برای تردید حسابرسان چهار ویژگی اعتماد، فردی تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، شک و تردید حرفه‌ای مطرح کرده است. ظاهراً بیشترین تحقیقات در خصوص تردیدگرایی در جهان توسط هرت در سال‌های ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۸ به‌عمل آمده است. هارت (۲۰۱۰) مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه‌ای بنا نموده‌اند. آن‌ها مدل تردید حرفه‌ای را به‌عنوان ساختار چندبعدی با شش ویژگی یا شاخص ارائه نمودند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون اسناد و مدارک بود و شامل: الف) ذهن پرسشگر، ب) تعلیق قضاوت و ج) تحقیق برای کسب شواهد هست. مؤلفه چهارم نیز فهم میان فردی یا درک متقابل است. مؤلفه پنجم و ششم با ابتکار کارکنان برای انجام عمل بر مبنای شواهد کسب

¹. Chukwuani

². Al-Taie & Abdulrahman Othman

³. Mubako

⁴. Janssen

⁵. Abbott

⁶. Quadackers

شده مرتبط می‌باشد و شامل اعتماد به نفس و خودرایی می‌باشد. **وِدمایر^۱ (۲۰۱۰)** چهار تصمیم کلیدی را که باید در چارچوب یک حسابرسی خاص اتخاذ شوند، تشریح می‌کند. اول، ارزیابی ریسک‌های تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، با در نظر گرفتن پیامدهای احتمالی سوگیری، تقلب و ریسک تجاری. دوم، فرآیند شناسایی، انجام و ارزیابی فرآیندهای حسابرسی برای مقابله با این ریسک‌ها. سوم، ارزیابی شواهد حسابرسی برای تشخیص اینکه آیا شواهد به دست آمده از کیفیت و ارزش کافی برخوردار است و تعیین ضرورت کسب شواهد اضافی برای پرداختن به هرگونه محدودیت یا عدم قطعیت بالقوه. چهارم، فرآیند مربوط به اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی و تصمیم برای بیان آن نظر شکل می‌گیرد. بنابراین، حسابرسان در طول حسابرسی بر انجام بهترین قضاوت حرفه‌ای خود تمرکز می‌کنند.

خیرالنساء^۲ و همکاران (۲۰۲۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر حجم کار، فشار زمانی، تردید حرفه‌ای و صلاحیت در تشخیص تقلب پرداختند. داده‌ها از طریق توزیع پرسشنامه‌های آنالاین و مستقیم به دست آمد. این مطالعه با استفاده از نمونه‌گیری در دسترس، پرسشنامه‌ها را به حسابرسان خارجی که در دسترس‌تر بودند، توزیع کرد تا جمع‌آوری کارآمد داده‌ها تسهیل شود. این مطالعه نشان کرد که شک و تردید حرفه‌ای و شایستگی حسابرسان بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب تأثیر می‌گذارد. در همین حال، حجم کار و فشار زمانی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب تأثیری نداشت. حسابرسان مسئول تضمین انصاف گزارش‌های مالی هستند، این امر باعث می‌شود حسابرسان حتی اگر تحت فشار کاری و زمانی باشند، حرفه‌ای و با دقت عمل کنند.

عارف منش و صفاری (۱۴۰۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر سرمایه روان‌شناختی و تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای با در نظر گرفتن نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که سرمایه روان‌شناختی و تجربه حسابرس منجر به بهبود کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان می‌شود. علاوه بر این، شک و تردید حرفه‌ای قادر است رابطه بین سرمایه روان‌شناختی و تجربه حسابرس با کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان را تقویت کند.

اسمعیل زاده اقدم و همکاران (۱۴۰۳) به موضوع تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، ارزش‌های انسانی و اقدامات در این زمینه با استفاده از مدل معادلات ساختاری پرداختند. جامعه آماری پژوهش، شامل تمامی حسابرسان شهر تهران بود. نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل داده‌ها، بین ارزش خود تعیین‌گری و ارزش انگیزش، با صفات شک و تردید رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. و بین ارزش سنت‌گرایی، موفقیت، امنیت، خیرخواهی، لذت‌طلبی، قدرت و انطباق و صفات شک و تردید رابطه منفی وجود دارد و بین ارزش جهانی بودن و صفات شک و تردید رابطه معناداری وجود ندارد.

الخزرجی و التمیمی^۳ (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر رویه تردید حرفه‌ای بر کیفیت عملکرد حسابرس در عراق پرداختند. هدف این تحقیق، روشن کردن مفهوم و اهمیت اعمال تردید حرفه‌ای و تأثیر آن بر کیفیت عملکرد حسابرس در عراق است. برای دستیابی به اهداف تحقیق، دو محقق پرسشنامه‌ای را بر اساس مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت تهیه کردند. در تهیه پرسشنامه، سازگاری با ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه و اینکه جامعه هدف تحقیق توسط

¹. Wedemeyer

². Khairunnisa

³. Al-Khazraji & Al-Tamimi

حسابرسان نمایندگی می‌شود، در نظر گرفته شد. کارمندان دفتر فدرال نظارت مالی و حسابرسان شاغل در شرکت‌ها و دفاتر حسابرسی خصوصی و همچنین دانشگاهیان متخصص در این زمینه. محققان به نتایجی رسیدند که مهمترین آنها این بود که اعمال تردید حرفه‌ای با کشف خطاها و تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب، منجر به افزایش کیفیت عملکرد حسابرس می‌شود.

جوهری و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در مالزی پرداختند. داده‌های اولیه از طریق پرسشنامه‌هایی که به حسابرسان شرکت‌های حسابداری عمومی در کوالالمپور داده شد، جمع‌آوری گردید. نتایج این مطالعه نشان داد که نگرش تردید حرفه‌ای تأثیر قابل توجهی بر سطح توانمندی حسابرسان (دانش و تجربه) ندارد. در حالی که، روابط مثبت میان اعتماد حسابرسان، ارزیابی ریسک تقلب، مرکز کنترل درونی کار و تردید حرفه‌ای وجود دارد.

هاشمی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی و قضاوت‌های حرفه‌ای آنها پرداختند. روش پژوهش حاضر، توصیفی-پیمایشی و به منظور اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از پرسشنامه استفاده گردید. این پژوهش در یک بازه زمانی شش ماهه (اسفند ماه سال ۱۳۹۹ تا مرداد ماه ۱۴۰۰) انجام شد. جامعه آماری پژوهش حاضر، کارکنان موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری و حسابرسی است. همچنین، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون رگرسیون خطی چندگانه استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که بالا بودن استقلال، حرفه‌گرایی و تردیدگرایی حسابرسان موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین نشان داد که بالا بودن استقلال، حرفه‌گرایی و تردیدگرایی حسابرسان موجب بهبود قضاوت حرفه‌ای آنها می‌شود.

فیل سرائی (۱۴۰۱) به موضوع تأثیر خودکفایی و شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابرسان پرداخته است. در این راستا پژوهش حاضر از حیث هدف، با توجه به اهداف پژوهش جزو پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. از منظر گردآوری داده‌ها، پژوهش حاضر در مجموعه تحقیقات میدانی و پیمایشی قرار می‌گیرد. همچنین جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. بر اساس اطلاعات گردآوری شده حسابداران رسمی به ۲۹۶۹ نفر می‌باشند. تعداد ۳۴۰ نفر نمونه برآورد شد. نتایج نشان می‌دهد که خودکفایی بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی تأثیرگذار است و همچنین خودکفایی نیز بر شک و تردید حرفه‌ای اثرگذار بوده است و در نهایت شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی تأثیر می‌گذارد.

الطایی و عبدالرحمان عثمان (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی سنجش تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات و دفاتر حسابرسی عراق پرداختند. جهت سنجش ویژگی‌های شک و تردید حرفه‌ای در شرکت‌ها و دفاتر حسابرسی عراق پرسشنامه‌ای که در بین نمونه‌ای از حسابرسان در مؤسسات و دفاتر حسابرسی عراق توزیع شد. تأثیر متغیرها از طریق استفاده از مدل‌های آماری در قالب مربع‌های پابینی و مدل رگرسیون خطی نشان داده شد. نتایج نشان داد که تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی و دفاتر حسابرسی در عراق قابل توجه است. اعمال شک و تردید حرفه‌ای با کشف خطاهای اساسی ناشی از تقلب یا خطا، منجر به افزایش کیفیت فرآیند حسابرسی می‌شود که این امر منجر به اعتماد جامعه مالی می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌هایی که در این پژوهش صحت آن‌ها مورد بررسی گرفته است به شرح ذیل می‌باشند:

فرضیه اول: شک و تردید حرفه‌ای با فرسایش توان ذهنی حسابرسان شاغل در مؤسسات کشور عراق ارتباط دارد.

فرضیه دوم: شک و تردید حرفه‌ای با قضاوت حسابرسان شاغل در مؤسسات کشور عراق ارتباط دارد.

فرضیه سوم: فرسایش توان ذهنی با قضاوت حسابرسان شاغل در مؤسسات کشور عراق ارتباط دارد.

فرضیه چهارم: فرسایش توان ذهنی رابطه میان شک و تردید حرفه‌ای با قضاوت حسابرسان شاغل در مؤسسات کشور عراق را میانجی‌گری می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف یک تحقیق کاربردی است و از منظر گردآوری داده‌ها در تحقیقات توصیفی جای می‌گیرد و به طور دقیق‌تر همبستگی از نوع معادلات ساختاری بود. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران و کارکنان ارشد مؤسسات حسابرسی کشور عراق بود که مجوز حسابرسی داشتند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش، روش نمونه‌گیری غیراحتمالی و هدفمند بود که حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران تعیین شد. پرسشنامه به ۳۰۴ نفر انتخابی به صورت تصادفی ارسال شد و در نهایت تنها ۲۰۰ نفر پرسشنامه را تکمیل شده بازگرداندند. همین میزان به عنوان مبنای تحقیق لحاظ شد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه است و این پرسشنامه‌ها مورد استفاده قرار گرفتند. متغیر قضاوت حسابرس از طریق پاسخ به پرسشنامه پیچر (۱۹۹۴) سنجیده شد. این پرسشنامه دارای ۶ سوال بوده و پایایی آن با ضریب آلفای کرونباخ ۰/۷۸ به دست آمد. پرسشنامه بررسی شک و تردید حسابرس هارت (۲۰۱۰) در شش بعد جستجوی دانش (سؤالات ۱ تا ۶)، وقفه در قضاوت (سؤالات ۷ تا ۱۱)، خودرایی (سؤالات ۱۲ تا ۱۷)، ذهن پرسشگر (سؤالات ۱۸ تا ۲۱)، اعتماد به نفس (سؤالات ۲۲ تا ۳۵) و درک میان فردی (سؤالات ۲۶ تا ۳۰) می‌باشد و سؤالات براساس لیکرت پنج درجه‌ای (از ۱=کاملاً مخالفم تا ۵=کاملاً موافقم) تنظیم شده است. پایایی این پرسشنامه در پژوهش اسمعیل زاده اقدم و همکاران (۱۴۰۳) ۰/۷۰ گزارش شد. همچنین پرسشنامه فرسایش توان ذهنی مولینا^۱ و همکاران (۲۰۱۹) ۱۰ سوال دارد که سؤالات آن براساس لیکرت ۵ درجه‌ای (از ۱=کاملاً مخالفم تا ۵=کاملاً موافقم) نمره‌گذاری می‌شود. به منظور تحلیل استنباطی داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و مدل‌سازی تحلیل مسیر استفاده شد. همچنین شاخص‌های برازش مدل نهایی مورد سنجش قرار گرفته و با مقادیر مجاز این شاخص‌ها مقایسه شد. برای تحلیل داده‌ها، از نرم افزارهای SPSS نسخه ۲۱ و Amos نسخه ۱۸ استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

حدود ۲۰ درصد آزمودنی‌ها را زنان و ۸۰ درصد آزمودنی‌ها را مردان تشکیل می‌دهند. گروه سنی بین ۳۱-۴۰ سال با حضور ۳۵ درصدی، گروه سنی بین ۲۰-۳۰ با حضور ۲۵ درصدی، گروه سنی بین ۴۱-۵۰ سال با حضور ۲۰ درصدی

^۱. Molina

و نهایتاً افراد بیش از ۵۰ سال تنها ۲۰ درصد در نمونه حضور داشتند. اکثر اعضای جامعه سابقه کاری کمتر از ۱۵ سال داشتند (۴۰ درصد). سابقه کاری کمتر از ۵ سال، ۳۵ درصد اعضای نمونه را تشکیل می‌دهند، سابقه‌های بین ۱۶ الی ۲۰ سال، ۱۵ درصد و سابقه‌های بیش از ۲۰ سال ده درصد اعضا را تشکیل می‌دهند. فارغ‌التحصیلان مقطع کارشناسی ۴۷ درصد، کارشناسی ارشد ۳۰ درصد، کاردانی ۲۰ درصد و دکترا ۳ درصد اعضای نمونه را تشکیل می‌دهند. در جدول ۱، میانگین و انحراف معیار هر متغیر نشان داده شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار
قضاوت حسابرس	۲/۸۶۱	۰/۹۸۶
شک و تردید حرفه‌ای	۳/۲۴۵	۰/۹۸۰
فرسایش توان ذهنی	۳/۰۰۳	۰/۹۲۷

در جدول ۲ پایایی و روایی و اگرای متغیرهای پژوهش ذکر شده است.

جدول ۲. بررسی پایایی و روایی و اگرای متغیرها

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	شک و تردید	فرسایش	قضاوت
شک و تردید	۰/۹۴۹	۰/۹۵۰	۰/۹۰۸	***	***
فرسایش	۰/۶۹۶	۰/۷۱۹	۰/۹۶۰	۰/۶۹۲	***
قضاوت	۰/۹۴۲	۰/۹۴۳	۰/۹۲۹	۰/۸۶۰	۰/۸۵۸

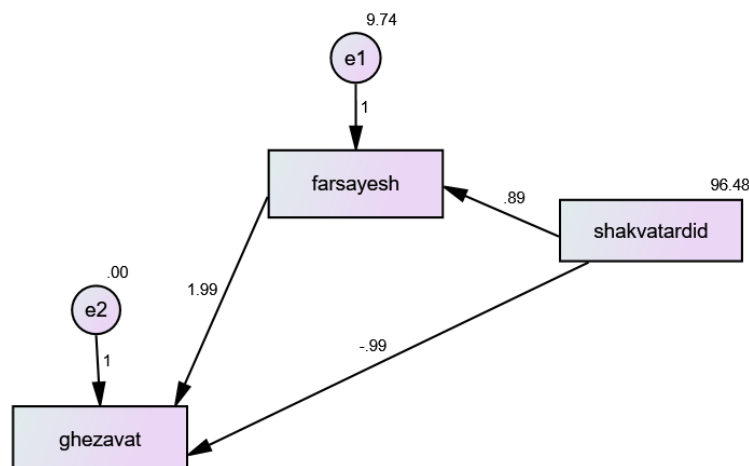
به منظور بررسی همبستگی بین متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳. ماتریس ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش

متغیرها	۱	۲	۳
۱ قضاوت حسابرس	۱		
۲ شک و تردید حرفه‌ای	۰/۷۷**	۱	
۳ فرسایش توان ذهنی	۰/۹۴**	۰/۹۴**	۱

** $P < 0.01$

نتایج جدول ۲ نشان می‌دهد بین قضاوت حسابرس با شک و تردید حرفه‌ای (۰/۷۷) و فرسایش توان ذهنی (۰/۹۴) رابطه معنی دار مثبت وجود دارد ($P < 0.01$). یافته‌های مربوط به برازش مدل با داده‌های پژوهش در مدل نهایی در جدول ۳ ارائه شده است. مدل پیشنهادی نهایی در این تحقیق در شکل ۱ نشان داده شده است. این مدل بر اساس ضرایب اصلاح نرم افزار Amos انتخاب گردید. چنانچه در شکل ۱ مشاهده می‌شود، قوی‌ترین رابطه بین فرسایش توان ذهنی و قضاوت حسابرس (۱/۹۹) می‌باشد.



شکل ۱. ضرایب غیر استاندارد در رگرسیون در مدل نهایی

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌گردد، مدل به خوبی با داده‌ها برازش دارد. آزمون کای اسکور بیانگر برازش مناسب مدل با ماتریس واریانس-کوواریانس است، هم چنین آماره‌های GFI، TLI، IFI، CFI همگی در سطح عالی و بالاتر از ۰/۹۰ قرار دارند، همچنین مقدار RMSEA کمتر از ۰/۱۰ بوده که همگی نشان از برازش بسیار خوب مدل با داده‌های پژوهش دارند.

جدول ۴. یافته‌های مربوط به برازش داده‌ها در مدل نهایی

RMSEA3	IFI	TLI2	GFI1	CFI	CMIN/DF	
۰/۰۵	۰/۹۵	۰/۹۱	۰/۹۷	۰/۹۴	۱/۹۰	مدل پیشنهادی

یکی از شاخص‌های عمومی برای به حساب آوردن پارمترهای آزاد در محاسبه شاخص برازش، کای اسکور بهنجار یا نسبی است که از تقسیم مقدار کای اسکور بر درجه آزادی مدل محاسبه می‌شود و اغلب مقادیر بین ۱ تا ۵ را برای این شاخص قابل قبول می‌دانند. در این پژوهش کای اسکور ۱/۹ به دست آمده است. در مجموع نتایج نشان می‌دهد مدل ارایه شده از برازش مطلوبی برخوردار است. بنابراین می‌توان تأثیرات مستقیم و غیر مستقیم را محاسبه و بررسی کرد.

جدول ۵. نتایج روش بوت استروپ روابط غیرمستقیم در کل نمونه

شاخص مسیر		غیر مستقیم		کل	
	P		P		P
شک و تردید - فرسایش - قضاوت	۱/۷۶	۰/۰۵	۰/۷۷	۰/۰۲	

1. goodness of fit index

2. tucker-lewis index

3. root mean square error of approximat

با توجه به نتایج جدول ۵ و با استفاده از روش بوت استروپ، متغیر شک و تردید حرفه‌ای به صورت غیرمستقیم از طریق فرسایش توان ذهنی بر قضاوت حسابرس تأثیر معنادار دارند، چرا که ضریب استاندارد برآورد شده در مسیر غیرمستقیم در سطح ۰/۰۵ معنادار می‌باشد. در جدول ۵ وزن‌های استاندارد و غیر استاندارد بین متغیرها برای بررسی رابطه‌های مستقیم ارایه شده است.

جدول ۶. وزن‌های استاندارد و غیر استاندارد بین متغیرهای پژوهش

وزنهای غیر استاندارد	وزن‌های استاندارد	سطح معناداری
-۰/۸۹	-۰/۹۴	۰/۰۰۱
۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۰۰۱
-۱/۹۹	-۱/۸۷	۰/۰۰۱

نتایج جدول ۶ گویای آن است که وزن استاندارد بین شک و تردید با فرسایش توان ذهنی ۰/۹۴- به دست آمده است. در نتیجه رابطه بین این دو متغیر معنادار و منفی می‌باشد ($P < ۰/۰۱$). همچنین وزن استاندارد بین شک و تردید با قضاوت حسابرس ۰/۹۹ به دست آمده است. در نتیجه رابطه بین این دو متغیر معنادار و مثبت می‌باشد ($P < ۰/۰۱$). همچنین وزن استاندارد بین فرسایش توان ذهنی با قضاوت حسابرس ۱/۸۷- به دست آمده است. در نتیجه رابطه بین این دو متغیر معنادار و منفی می‌باشد ($P < ۰/۰۱$).

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کشور عراق با توجه به نقش میانجی فرسایش توان ذهنی صورت گرفت. یافته‌های در مورد فرضیه اول نشان داد که شک و تردید حرفه‌ای بر فرسایش ذهنی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. **فیل سرائی (۱۴۰۱)** خودکفایی ذهنی را عاملی مهم در جهت قضاوت صحیح دانست. در واقع علاقه را عامل سوم و واسطه معرفی نمود و چنین بیان کرد که با ذهنی سالم است که می‌توان اطلاعاتی صحیح به دست آورده و سپس بر این مبنا قضاوت نمود. باوجود ذهن ناسالم، خستگی بر حسابرس غالب شده که می‌تواند موجب گذر از برخی واقعیات گردد. در واقع دقت و پشتکار حسابرس به شدت به خودکفایی ذهنی وی وابسته است. نتایج تحلیل آماری نشان داده که حسابرسان با ذهن آزاد، به طور میانگین ۲۰۰ برابر بیش از حسابرسان با ذهن خسته، کارایی دارند. این کارایی به معنای تنظیم گزارش مالی با کیفیت و خوانا بوده، به نحوی که قضاوت براساس آن ممکن باشد. تحت این شرایط است که می‌توان به اهداف عالی دست یافت. بنابراین ذهن ناسالم حسابرس موجب تضعیف گزارش‌های مالی وی می‌گردد.

در این پژوهش وجود رابطه منفی و معنادار بین شک و تردید حرفه‌ای با قضاوت حسابرسان مورد تأیید قرار گرفت. این یافته همخوان با یافته پژوهش‌های **خیرالنساء و همکاران (۲۰۲۵)** و **عارف منش و صفاری (۱۴۰۳)** می‌باشد. شک و تردید حرفه‌ای از ابزارهای کلیدی برای جلوگیری از خطاها و تحریف‌های مالی است. این ویژگی به حسابرسان کمک می‌کند که مدارک حسابرسی را با دقت بیشتری مورد بررسی قرار دهند و احتمال وقوع تقلب یا اشتباهات

عمدی را کاهش دهند. این امر باعث افزایش اعتماد عمومی به صورت‌های مالی و اعتبار حساب‌برسان می‌شود. حساب‌برسانی که از شک و تردید حرفه‌ای بالاتری برخوردارند، معمولاً قضاوت‌های دقیق‌تر و قابل اعتمادتری ارائه می‌دهند (رنجبریان و همکاران، ۱۳۹۹). این حساب‌برسان در مواجهه با اطلاعات غیرقطعی یا مشکوک، بیشتر از سایرین به دنبال جمع‌آوری مدارک تکمیلی هستند و از این رو احتمال اشتباه در قضاوت‌های آن‌ها کمتر است. حساب‌برسانی که دارای سطح بالایی از شک و تردید حرفه‌ای هستند، تمایل دارند که به بررسی مجدد اطلاعات و شواهد بپردازند و از همه جوانب مسئله مطمئن شوند. این امر می‌تواند احتمال وقوع اشتباهات یا نادیده گرفتن اطلاعات مهم را کاهش دهد. شک و تردید حرفه‌ای به ویژه در کشف تقلب‌های مالی اهمیت دارد. حساب‌برسانی که دارای این ویژگی هستند، به جای پذیرش بی‌قید و شرط اطلاعات ارائه شده، با دقت بیشتری به دنبال شواهد و مدارک تکمیلی می‌گردند و این موضوع می‌تواند به کشف تقلب‌ها و تحریف‌های مالی کمک کند. شک و تردید حرفه‌ای منجر به تصمیم‌گیری‌های دقیق‌تر و محتاطانه‌تر در فرآیند حسابرسی می‌شود. حساب‌برسانی که همواره با نگرش انتقادی به اطلاعات مالی نگاه می‌کنند، تمایل بیشتری به تحلیل دقیق‌تر اطلاعات دارند و این امر می‌تواند به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های آن‌ها کمک کند (احمدی، ۱۴۰۰).

فرضیه سوم مبنی بر فرسایش توان ذهنی با قضاوت حساب‌برسان شاغل در مؤسسات کشور عراق ارتباط منفی و معناداری دارد، تأیید گردید. از لحاظ نظری می‌توان چنین تبیین نمود که فرسایش توان ذهنی به معنای کاهش تدریجی قدرت ذهنی در انجام وظایف پیچیده و فکری است که می‌تواند تأثیرات منفی بر عملکرد افراد داشته باشد. در حرفه حسابرسی، که نیازمند تمرکز و تحلیل دقیق اطلاعات مالی است، فرسایش توان ذهنی می‌تواند تأثیرات مخربی بر دقت و صحت قضاوت‌ها داشته باشد (دریایی و خلوصی مشفق، ۱۳۹۸). این مسئله به ویژه در کشورهایی مانند عراق، که با فشارهای اقتصادی و اجتماعی زیادی مواجه هستند، نمود بیشتری پیدا می‌کند. حساب‌برسان باید قادر به تحلیل دقیق و بی‌طرفانه اطلاعات مالی باشند. اما وقتی فرسایش توان ذهنی رخ می‌دهد، این توانایی کاهش می‌یابد و حساب‌برسان ممکن است تصمیم‌های عجولانه یا اشتباه بگیرند. در مؤسسات حسابرسی عراق، که با چالش‌های متعددی مانند فشارهای قانونی و پیچیدگی‌های مالی مواجه هستند، این مسئله به یکی از مشکلات اساسی تبدیل شده است (فیل سرائی، ۱۴۰۱). شرایط سخت اقتصادی و اجتماعی در عراق، فشارهای بالای کاری و کمبود منابع انسانی ماهر، از جمله عوامل اصلی ایجاد فرسایش توان ذهنی در حساب‌برسان شاغل در این کشور هستند. حساب‌برسان در عراق اغلب با حجم کاری بالا و فشارهای مداوم مواجه هستند که این شرایط باعث می‌شود توان ذهنی آن‌ها به سرعت تحلیل برود. استرس کاری یکی از عوامل اصلی فرسایش توان ذهنی در حساب‌برسان است. در عراق، فشارهای ناشی از مسائل قانونی، مقرراتی و عدم قطعیت اقتصادی، حساب‌برسان را در معرض استرس شدید قرار می‌دهد. این استرس مداوم می‌تواند باعث کاهش توانایی آن‌ها در تحلیل دقیق اطلاعات و ارائه قضاوت‌های صحیح شود. حساب‌برسانی که دچار فرسایش توان ذهنی شده‌اند، ممکن است با علائمی مانند کاهش تمرکز، افزایش خطاها، خستگی مزمن و ناتوانی در اتخاذ تصمیمات دقیق مواجه شوند. این نشانه‌ها می‌توانند به مرور زمان به کاهش کیفیت قضاوت‌های حسابرسی منجر شوند و اعتبار حساب‌برسان را تحت تأثیر قرار دهند (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸). یکی از اصلی‌ترین تأثیرات فرسایش توان ذهنی بر حساب‌برسان، کاهش دقت و کیفیت قضاوت‌های آن‌ها است. وقتی ذهن حساب‌برسان خسته و فرسوده شود،

آن‌ها تمایل بیشتری به پذیرش اطلاعات بدون تحلیل دقیق دارند و این امر می‌تواند به اشتباهات جدی در قضاوت‌های حسابرسی منجر شود.

همچنین، فرضیه چهارم مبنی بر این که فرسایش توان ذهنی رابطه میان شک و تردید حرفه‌ای با قضاوت حسابرسان شاغل در مؤسسات کشور عراق را میانجی‌گری می‌کند، مورد تأیید قرار گرفت. در حوزه حسابرسی، شک و تردید حرفه‌ای ضمن داشتن پیامدهای مثبت بر عملکرد حسابرسان‌ها، همچنین می‌تواند به عنوان یک عامل استرس‌زا فشار بر منابع شناختی حسابرسان وارد کند، که طبق نظریه منابع شناختی و نظریه بار شناختی^۱ اثر آن کاهش توانایی‌های شناختی است و می‌تواند منجر به فرسایش توان ذهنی شود. این وضعیت، عملکرد شناختی و توانایی تحلیل اطلاعات را مختل می‌کند و در نتیجه کیفیت قضاوت حسابرسان کاهش می‌یابد. بر اساس این تئوری، زمانی که حسابرسان دچار شک و تردید می‌شوند، استرس و فشار روانی بیشتری را تحمل می‌کنند که مستقیماً بار شناختی آن‌ها را افزایش می‌دهد؛ این بار اضافی، منابع شناختی را تحت فشار می‌گذارد و موجب فرسودگی و کاهش کارایی شناختی می‌شود. در نتیجه، این کاهش توانایی‌های شناختی، قضاوت حرفه‌ای آنان را تضعیف می‌کند. در این چارچوب، نقش میانجی فرسایش توان ذهنی در رابطه بین شک و تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرسان بر اهمیت مدیریت صحیح فشارهای روانی و شناختی تأکید دارد و نشان می‌دهد که کاهش بار شناختی و استرس می‌تواند به حفظ عملکرد شناختی و کیفیت تصمیم‌گیری کمک کند. در عراق، به دلیل مشکلات اقتصادی و افزایش تقاضا برای حسابرسی دقیق، حسابرسان اغلب با حجم کاری سنگینی مواجه هستند که این امر توان ذهنی آن‌ها را تحلیل می‌برد و بر قضاوت‌های آن‌ها تأثیر منفی می‌گذارد. شک و تردید حرفه‌ای یکی از ویژگی‌های مهم حسابرسان است که به آن‌ها کمک می‌کند تا اطلاعات را با دقت بیشتری بررسی کنند. اما فرسایش توان ذهنی می‌تواند این ویژگی را تضعیف کند. حسابرسانی که دچار فرسودگی ذهنی هستند، ممکن است تمایل کمتری به اعمال شک و تردید حرفه‌ای داشته باشند و به سادگی اطلاعات را بپذیرند (فیل سرائی، ۱۴۰۱).

بر اساس یافته‌های این مطالعه، پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها و نهادهای حسابرسی، برنامه‌های آموزشی و عملیاتی را جهت آگاهی‌بخشی و تقویت مهارت‌های مدیریت منابع شناختی و کاهش فرسایش توان ذهنی حسابرسان تدوین و اجرا کنند. این برنامه‌ها می‌توانند شامل آموزش‌های مدیریت استرس، تمرین‌های افزایش تمرکز و تکنیک‌های بازیابی منابع شناختی باشند تا بتوانند سطح فرسایش توان ذهنی را کاهش دهند و بهبود دقت و صحت قضاوت‌های حرفه‌ای صورت پذیرد. همچنین، لازم است سازمان‌ها سیاست‌هایی را به کار گیرند که در آن زمان‌های استراحت و تجدید قوا برای حسابرسان فراهم و فشارهای روانی و کاری کنترل شود. در حوزه پژوهشی، توصیه می‌شود مطالعات آینده به بررسی عوامل مؤثر بر کاهش فرسایش توان ذهنی، مانند سبک‌های مدیریت کار، ساختارهای سازمانی و شرایط محیطی، بپردازند و نقش سایر عوامل روانشناختی بر این رابطه را محقق کنند. محدودیت اصلی این مطالعه در نمونه مربوط به کشور عراق و نداشتن داده‌های طولی است، بنابراین پیشنهاد می‌شود تحقیقات گسترده‌تر و در سطوح مختلف سازمانی و فرهنگی انجام شود تا نتایج کاربردی‌تری به دست آید و راهکارهای مؤثرتری برای بهبود فرآیند قضاوت حسابرسان ارائه گردد.

^۱. Cognitive Load Theory

فهرست منابع

- احمدی، جلال (۱۴۰۰). اولویت بندی شاخص های شک و تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان سازمان حسابرسی (حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران). چهارمین همایش ملی توسعه علوم فناوریهای نوین در مدیریت، حسابداری و کامپیوتر، تهران، ۱-۱۱. <https://civilica.com/doc/1317396>
- اسمعیل زاده اقدم، کامران، رستمی مازویی، نعمت، صمدی لرکانی، و محمود، گیلانی نیا، بهنام (۱۴۰۳). تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، ارزش‌های انسانی و اقدامات در این زمینه با استفاده از مدل معادلات ساختاری. مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳ (۵۱)، ۳۷۲-۳۵۳. https://www.jmaak.ir/article_22697.html
- خان محمدی، مروارید و فغانی ماکرانی، خسرو، و گرگانلی دوجی، جمادوردی (۱۴۰۲). طراحی الگو برای تبیین رابطه ویژگی های تاریک شخصیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. فصلنامه مطالعات فقه اقتصادی، ۵ (۵)، ۱۵۲-۱۳۱. doi: 10.22034/ejs.2023.403947.1476
- خواجوی، شکراله، و صالحی، تابنده (۱۳۹۸)، تأثیر فرسایش شغلی بر عملکرد در انجام وظایف پیچیده حسابرسی، دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴ (۸)، ۲۴۳-۲۷۹. doi: 10.29252/aapc.4.8.243
- دریایی، عباسعلی، و خلوصی مشفق، لیلا (۱۳۹۸) اثر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان (آزمون نظریه فرسایش قدرت خودکنترلی). مجله علمی پژوهشی حسابداری سلامت، ۸ (۲)، ۳۸-۲۰. doi: 10.30476/JHA.2020.68195.1227
- رنجبریان، لیلا، عبدی، رسول، رضایی میاندواب، نادر، و پاک مرام، عسگر (۱۳۹۹). نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس. ماهنامه جامعه شناسی سیاسی ایران، ۳ (۴)، ۱۶۲۱-۱۶۳۶. doi: 10.30510/psi.2021.266813.1463
- عارف منش، زهره، صفاری، حمیده (۱۴۰۳). تأثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای: نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵ (۱۸)، ۱۳۳-۱۰۸. doi: 10.22034/JPAR.2025.2047597.1365
- فیل سرایی، مهدی (۱۴۰۱). تأثیر خودکفایی و شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابرسان. پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، ۲ (۴)، ۲۰-۴۲. doi: 10.30486/fbra.2023.1977271.1174
- مرویان حسینی، زهرا، و لاری دشت بیاض، محمود (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان. حسابداری سلامت، ۴ (۱)، ۸۰-۵۷. doi: 10.30476/jha.2015.17011
- نظیفی، زهرا، مهرآذین، علی رضا، مسیح آبادی، ابوالقاسم، وزنده دل، احمد (۱۴۰۲). تأثیر برخی بایدهای رفتاری حسابرسان در فرسایش ایگو با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی تجربه حسابرسی: مطالعه موردی حسابرسان استان خراسان رضوی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۸ (۱۵)، ۳۷۱-۴۱۶. doi: 10.61186/aapc.8.15.371

هاشمی، سید مصطفی، مرزی علمداری، جبرئیل، و پرویزی، سپیده (۱۴۰۱). بررسی ارتباط بین ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان با کیفیت حسابرسی و قضاوت‌های حرفه‌ای آنها. نهمین همایش ملی مطالعات و تحقیقات نوین در حوزه علوم انسانی، مدیریت و کارافرینی ایران، تهران، ۱-۲۳. <https://civilica.com/doc/1562210>

Ahmadi, J. (2021). Prioritizing professional skepticism indicators among auditors of the audit organization (auditors of members of the Iranian Association of Certified Public Accountants). *Fourth National Conference on Development of New Technologies in Management, Accounting and Computer, Tehran*, 1-11. <https://en.civilica.com/doc/1317396> [In Persian]

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40. doi: [10.1111/1475-679X.12099](https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099)

Abdulazeez, S. N., Etemadi, H., & Rezazadeh, J. (2023). Investigating the influencing factors on trust and professional skepticism in the relationship between the auditor and the client firms' managers. *Heritage and Sustainable Development*, 5(1), 135-150. doi: [10.37868/hsd.v5i1.213](https://doi.org/10.37868/hsd.v5i1.213)

Al-Khazraji, G. A. J., & Al-Tamimi, A. H. Y. (2023). The impact of the practice of professional doubt on the quality of the auditor's performance in Iraq. *Journal of Accounting and Financial Studies*, 18(63). <https://jpgiafs.uobaghdad.edu.iq/index.php/JAFS/article/view/1209>

Al-Taie, B.F., & Abdulrahman Othman, A.D. (2018). Effect of the professional skepticism characteristics of the auditor on audit quality. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 24(108). doi: [10.33095/jeas.v24i108.1358](https://doi.org/10.33095/jeas.v24i108.1358)

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

Buchheit, S., Dalton, D. W., Harp, N. L., & Hollingsworth, C. W. (2016). A contemporary analysis of accounting professionals' work-life balance. *Accounting Horizons*, 30(1), 41-62. doi: [10.2308/acch-51262](https://doi.org/10.2308/acch-51262)

Chukwuani, Victoria Nnenna. (2024). The influence of behavioural biases on audit judgment and decision making. *International Journal of Advanced Finance and Accounting*, 5(2), 26-38. doi: [10.5281/zenodo.13353275](https://doi.org/10.5281/zenodo.13353275)

Daryaei, A., & Kholousi Moshfegh, L. (2020). Impact of self-control ego depletion on quality of judgment and decision-making of auditors (test of self-control ego depletion theory). *Journal of Health Accounting*, 8(2), 20-38. doi: [10.30476/JHA.2020.68195.1227](https://doi.org/10.30476/JHA.2020.68195.1227) [In Persian]

Ennar, H., & Damak-Ayadi, S. (2024). Professional skepticism and auditors' judgments: Evidence from Tunisia. *Accounting and Management Information Systems*, 23(3), 596-615. http://online-cig.ase.ro/jcig/art/23_3_7.pdf

Esmailzadeh Aghdam, K., Rostami Mazoui, N., samadi largani, M., & Gilani Nia, B. (2024). Explaining and presenting the conceptual framework of auditors' professional doubt, human values and actions in this field using the structural equation model. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(51), 353-372. https://www.jmaak.ir/article_22697.html [In Persian]

Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., & Kettinger, W. J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 168-187. doi: [10.1016/j.aos.2012.02.001](https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.02.001)

Filsaraei, M. (2023). Impact of self-sufficiency and professional skepticism on moral perception. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 2(4), 20-42. doi: [10.30486/fbra.2023.1977271.1174](https://doi.org/10.30486/fbra.2023.1977271.1174) [In Persian]

- Friska, R., & Agustia, D. (2025). Enhancing auditor judgment quality: a review of evidence from experimental research. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(3), 115. doi: [10.3390/jrfm18030115](https://doi.org/10.3390/jrfm18030115)
- Hashemi, S. M., Marzi Alamdari, J., & Parvizi, S. (2022). Investigating the relationship between auditors' professional characteristics, audit quality and their professional judgments. *The 9th National Conference on Modern Studies and Research in Humanities, Management and Entrepreneurship of Iran, Tehran*, 1-23. <https://en.civilica.com/doc/1562210> [In Persian]
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171. doi: [10.2308/aud.2010.29.1.149](https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149)
- Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M. (2021). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions. *Behavioral Intentions, and Actions (February 12, 2021)*. doi: [10.2139/ssrn.3717615](https://doi.org/10.2139/ssrn.3717615)
- Jens, C. E. (2017). Political uncertainty and investment: Causal evidence from US gubernatorial elections. *Journal of financial economics*, 124(3), 563-579. doi: [10.1016/j.jfineco.2016.01.034](https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2016.01.034)
- Johari, R. J., Hati, T. M., & Sayed Hussin, S. A. H. (2022). Factors influencing auditors' professional scepticism: Malaysian evidence. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1), 243-253. doi: [10.13189/ujaf.2022.100125](https://doi.org/10.13189/ujaf.2022.100125)
- Khajavi S., & Salahi T. (2020). Impact of job depletion on performance in performing audit complex tasks. *Iranian journal of Value & Behavioral Accounting*, 4(8), 243-279. doi: [10.29252/aapc.4.8.243](https://doi.org/10.29252/aapc.4.8.243) [In Persian]
- Khanmohammadi, M., Faghani Makrani, K., & Gorganli Davaji, J. (2023). Designing a model to explain the relationship between dark personality traits and auditors' professional judgment. *Strategic Studies of Jurisprudence and Law*, 5(5), 131-152. doi: [10.22034/ejs.2023.403947.1476](https://doi.org/10.22034/ejs.2023.403947.1476) [In Persian]
- Khairunnisa, H., Zairin, G. M., Amirul, S. M., Prihatni, R., & Rachman, H. (2025). Unveiling the auditor's lens: impact of workload, time pressure, professional skepticism, and competence to fraud detection. *Studies in Business and Economics*, 20(1), 77-96. doi: [10.2478/sbe-2025-0005](https://doi.org/10.2478/sbe-2025-0005)
- Marvian Hosseini, Z. & Lariye Dashte Bayaz, M. (2015). Investigating the role of occupational burnout on the relationship between stress and job performance of auditors. *Journal of Health Accounting*, 4(1), 57-80. doi: [10.30476/jha.2015.17011](https://doi.org/10.30476/jha.2015.17011) [In Persian]
- Mohammed, I. S., & Hussein, M. A. (2022). Auditing fair value estimates in light of the effectiveness of professional skepticism and the challenges facing the external auditor. an analytical study of Iraqi auditing firms study of Iraqi auditing offices and companies. *World Bulletin of Management and Law* 17, 175-189. <https://scholarexpress.net/index.php/wbml/article/view/1903>
- Molina, J., Medina, I. M. F., Fernández-Sola, C., Hernández-Padilla, J. M., Lasserrotte, M. D. M. J., & Rodríguez, M. D. M. L. (2019). Experiences of mothers of extremely preterm infants after hospital discharge. *Journal of pediatric nursing*, 45, e2-e8. doi: [10.1016/j.pedn.2018.12.003](https://doi.org/10.1016/j.pedn.2018.12.003)
- Mubako, G., Bagchi, K., Udo, G., & Marinovic, M. (2021). Personal values and ethical behavior in accounting students. *Journal of Business Ethics*, 174, 161-176. doi: [10.1007/s10551-020-04606-1](https://doi.org/10.1007/s10551-020-04606-1)
- Nazifi, Z., Mehrazeen, A., Massih Abadi, A., & Zendedel A. (2023). The effect of some auditors' behavioral duties on ego depletion according to the moderating role of audit experience: a case study of auditors in Razavi Khorasan Province. *Iranian journal of Value & Behavioral Accounting*, 8(15), 371-416. doi: [10.61186/aapc.8.15.371](https://doi.org/10.61186/aapc.8.15.371) [In Persian]
- Nguyen, L., Vu, L., & Yin, X. (2020). The undesirable effect of audit quality: Evidence from firm innovation. *The British Accounting Review*, 52(6), 100938. doi: [10.1016/j.bar.2020.100938](https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100938)
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62. doi: [10.1016/j.mar.2016.02.001](https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001)

Peecher, M. (1996). The influence of auditors' justification processes on their decisions: a cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 125-140. doi: [10.2307/2491335](https://doi.org/10.2307/2491335)

Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657. doi: [10.1111/1911-3846.12052](https://doi.org/10.1111/1911-3846.12052)

Simnett, R., & Trotman, K. T. (2018). Twenty-five-year overview of experimental auditing research: Trends and links to audit quality. *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), 55-76. doi: [10.2308/bria-52138](https://doi.org/10.2308/bria-52138)

Ranjbarian, L., Abdi, R., Rezaeimiyandoa, N., & Pakmaram, A. (2021). The moderating role of professional doubt in the auditor's professional judgment model. *Political Sociology of Iran*, 3(4), 1621-1636. doi: [10.30510/psi.2021.266813.1463](https://doi.org/10.30510/psi.2021.266813.1463) [In Persian]

Wedemeyer, P. D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality—A practitioner's perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 320-333. doi: [10.1057/jdg.2010.19](https://doi.org/10.1057/jdg.2010.19)