

تأثیر سوگیری شناختی حساب‌رسان بر هوش معنوی و سبک حساب‌رسان

محمدباقر محمدزاده مقدم

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران
Mb.mohammadzadeh@yahoo.com

علی اسماعیل‌زاده مقری

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

نگار خسروی‌پور

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران
neg.khosravipour@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۰/۲۷ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۲۴

چکیده

هدف اصلی تمام مؤسسات حسابرسی افزایش کارایی و اثربخشی است. نیروی انسانی در سطح سازمانها و شرکتها شامل مجموعه ای از افراد با نیازهای بی شمار است. اگر کلیه نیازهای این افراد رفع گردد و همچنین از انگیزه کافی برخوردار باشند، استعدادها و توانایی های خود را در جهت اهداف آن سازمان به کار خواهند گرفت و بالعکس اگر این افراد در مسئولیت محول شده به آنان به خوبی عمل نکنند آن گاه آن سازمان در رسیدن به اهداف و همچنین انجام وظایف در قبال صاحبکاران طرف قرارداد خود با مشکل مواجه خواهد شد فرضیه پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است. تعداد پاسخ دهندگان ۳۰۴ نفر بودند. آگاه بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری های شناختی که بر تصمیم گیری حساب‌رسان اثر می گذارد اولین قدم برای چیرگی بر آنهاست. رویدادهای گوناگون در اقتصاد جهان و رسوایی های مالی و آثار مخرب آنها اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را خدشه دار کرده است.

واژه‌های کلیدی: سوگیری شناختی حساب‌رسان، هوش معنوی، سبک حساب‌رسان.

۱- مقدمه

باشد که باعث شود حسابرسی نتواند عملکرد مناسب داشته در نتیجه، حسابرسی عملکرد سطح پایین ارائه می کند. روشن است که این اعمال اصول اخلاقی مانند: مسئولیت، نفع عمومی، صداقت، عینی گرایي و استقلال، و پشتکار، را در حوزه و ماهیت حسابداری حرفه ای، پایمال خواهند کرد. اصل عینی گرایي حسابرسی را ملزم می کند که بی طرف، از نظر فکری صادق، و عاری از تعارض منافع باشد. اگر حسابرسی هوش معنوی مناسب داشته باشد، عمل غیر اخلاقی و تقلب نمی تواند از او سر بزند و بالعکس. بنابراین، حرفه حسابداری به حسابرسی نیاز دارد که هوش معنوی دارد، به طوری که دارای فکر باز، صادق و بی طرف باشد. بر اساس این صفات حسابرسی هیچ آسیبی به استفاده کننده گزارش مالی نخواهد زد. عمل خلاف اخلاق حرفه ای و تقلب مایه تقصیر و شکست حسابرسی است، چون نتیجه صادقانه ای از حسابرسی حاصل نخواهد شد. این مورد نشان می دهد که حسابرسی عملکرد پایین داشته است. دلویتر و هیگز^۱ (۲۰۱۰) معتقدند که هوش هیجانی بر نحوه عملکرد موفق و کارآمد افراد و حتی در ارزیابی این عملکرد توسط خود، همکاران و یا سرپرستان تأثیر می گذارد. از آنجایی که مؤسسات حسابرسی امروزی، در بازاری پر رقابت و پر چالش به فعالیت مشغول هستند، این تلاطم محیطی مدیران این مؤسسات را بر آن داشته که بهبود عملکرد حسابرسان را به عنوان استراتژی رقابتی خود در بازار امروز برگزینند. بنابراین زیربنای هر گونه حرکت به سوی رشد و توسعه و بهبود فرآیند عملکرد حسابرسان در مؤسسات حسابرسی، شناخت دقیق وضعیت موجود، تشخیص نقاط قوت و ضعف و سپس طرح برنامه هایی سنجیده برای بهبود عملکرد آنان است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

سوگیری شناختی ممکن است باعث خطا در قضاوت های حرفه ای در هر موقعیت تصمیم گیری شوند، به خصوص در ساختارهای پیچیده و تحت فشار، از جمله زمانی که حسابرسان، حسابرسی مستقل انجام می دهند. مطالعات روانشناختی به وفور به این نتیجه رسیده اند که سوگیری های شناختی اغلب در تصمیمات حسابرسان تأثیر گذار است. موارد متعددی وجود دارد که منافع اقتصادی، قضاوت های حسابرسان را تحت تأثیر قرار می دهد. ولی باید دقت کرد که اصرار بیش از حد برای خشنود ساختن یک صاحبکار به عنوان یک سوگیری شناختی مطرح نمی باشد، هر چند نشانه ای از نقش استقلال حسابرسی است.

قضاوت و تصمیم گیری حسابرسی متأثر از عواملی است که از جمله ی آن می توان عوامل محیط کاری حسابرسی، ویژگی های حسابرسی، شواهد، فرآیند تصمیم گیری و ویژگی های شخصیتی حسابرسی را نام برد. نقش عوامل فرآیند تصمیم گیری در این میان بیشتر از همه مورد توجه بوده است. اعمال یک قضاوت خوب به طور یکنواخت در یک محیط کسب و کاری که پیوسته در حال افزایش پیچیدگی و پویایی، عدم اطمینان و فشار بالاست، مستلزم یک فرآیند منظم است از این رو باید دام ها و سوگیری های متداولی را مورد توجه قرار داد که می تواند قضاوت های حرفه ای را تحت تأثیر قرار دهند. سوگیری شناختی به تمایل افراد برای ارتکاب سیستماتیک خطاهای قضاوتی در زمان تصمیم گیری اشاره دارد. خطاهای قضاوتی، اغلب نتیجه فشارهای مکاشفه ی ذهنی یا میانبرهای پردازش اطلاعات است که در فرآیند تصمیم گیری بشری جای گرفته اند. ده ها نوع از سوگیری های شناختی توسط روانشناسان شناسایی و دسته بندی گردیده است که برخی از آنها در محاورات روزانه نیز استفاده می شود لکن در حسابرسی برخی از آنها اهمیت بیشتری می یابد. (چن و همکاران^۱، ۲۰۱۶) هدف اصلی تمام مؤسسات حسابرسی افزایش کارایی و اثربخشی است. نیروی انسانی در سطح سازمانها و شرکتهای شامل مجموعه ای از افراد با نیازهای بی شمار است. اگر کلیه نیازهای این افراد رفع گردد و همچنین از انگیزه کافی برخوردار باشند، استعدادها و تواناییهای خود را در جهت اهداف آن سازمان به کار خواهند گرفت و بالعکس اگر این افراد در مسئولیت محول شده به آنان به خوبی عمل نکنند آن گاه آن سازمان در رسیدن به اهداف و همچنین انجام وظایف در قبال صاحبکاران طرف قرارداد خود با مشکل مواجه خواهد شد (فهیمی و همکاران، ۱۳۹۲) حسابرسان به عنوان منابع انسانی تعریف شده در هر موسسه حسابرسی ارزشمندترین منبع آن محسوب میشوند و بدون شک یکی از پایه های اصلی و اساسی توسعه در این موسسه ها یا شرکتهای می باشند، بنابراین عملکرد اثربخش منبع مذکور همواره مورد توجه شرکاء و مدیران این مؤسسات بوده است. حسابرسان میتوانند با زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی، تعهد حرفه ای خود را تضعیف نمایند. رسوایی و تقلب در این حرفه، به علت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسی اتفاق می افتد. حسابرسی به راحتی و به طور هدفدار "اظهار نظر فاقد شرایط لازم" می کند؛ با این که حسابرسی صحیح انجام نداده است، به راحتی درآمد خالص شرکت و هر چیز دیگر را، زیاد نمایی می کند. این اقدامات میتواند بدین علت اتفاق بیافتد که فشار و یا دستمزد بالقوه ای وجود داشته

تصمیم‌گیری‌های شناختی به شیوه‌های مختلف بر کار حساب‌رسان مستقل تأثیر می‌گذارند نخست آن که حساب‌رسان مسولیت‌های اساسی برای ارزیابی محدوده‌ی گسترده‌ای از تصمیمات اتخاذ شده توسط افراد مختلف را دارند که چنین تصمیماتی خود نیز بی‌تأثیر از سوگیری‌های شناختی نیستند. ثانیاً حساب‌رسان باید دقت کنند که سوگیری‌های شناختی چه گونه و با چه عناوینی در خلال کار حساب‌رسانی بر تصمیمات آنها تأثیر می‌گذارند کارکنان حسابداری، کارکنان رده‌های مختلف حساب‌رسانی، مدیران حساب‌رسانی، شرکای مسئول کار حساب‌رسانی، هم‌قطاران و همکاران آنان و شرکای مسئول بررسی پرونده‌های حساب‌رسانی همه کسانی هستند که فرصت و شانس تزیق نظریات جانبدارانه‌ی خود را در شمارکثیری از تصمیمات که در خلال فرآیند حساب‌رسانی اتخاذ می‌شوند دارند درحقیقت هر فردی که بیشترین ارتباط را با حساب‌رسان برقرار می‌کند مثلاً مدیران و حسابداران صاحب کار ممکن است آگاهانه شرایطی را برای نفوذ انواع سوگیری‌های شناختی بر فعالیت‌های حساب‌رسان اعمال کنند چنین افرادی می‌توانند آگاهی‌های خود را به کار گیرند تا چنین جانبداری‌هایی را از فرآیند

تصمیم‌گیری حساب‌رسان مشاهده می‌شوند تشریح می‌کند. در ارتباط با سوگیری و تعصب لازم است تا ریشه‌یابی صورت گیرد و به بررسی تأثیرات مخرب آن پرداخته شود. به خصوص پس از رسوایی‌های مالی اخیر، چنانچه بخواهیم اعتماد از دست‌رفته به رشته حساب‌رسانی را بازگردانیم چاره‌های جز شناسایی و ریشه کن کردن سوگیری‌های مخرب نداریم و تنها در اینصورت می‌توان از میزان قابلیت اتکای گزارش‌های مالی تهیه شده و انتشار یافته توسط شرکتها و بررسی و تأیید شده توسط حساب‌رسان اطمینان یافت (رؤیایی و محمدی، ۱۳۹۰)

جدول (۱) شایع‌ترین سوگیری‌های شناختی سیستماتیک در فرآیند کار حساب‌رسانی

ردیف	عنوان سوگیری	تشریح نوع سوگیری
۱	تایید	نادیده گرفتن تمامی اطلاعات و تمایل به گردآوری شواهدی که نظریه‌ی مورد علاقه یا مورد انتظار فرد بررسی‌کننده را تایید می‌کنند.
۲	دست‌رسی پذیری	کامن و تی ورسکی ^۳ (۱۹۸۰) دریافتند که تصمیم‌گیران تمایل دارند احتمال یک رخداد را براساس میزان دسترس پذیری نمونه‌ای از آن رخداد در ذهن پیش‌بینی کنند یعنی اینکه آیا چنین رویدادی واقعا در ذهن یک نفر قابل دسترس است یا نه. دست‌رسی پذیری تحت تأثیر تصور پذیر، آشنا، مثبت، و روشن پذیری است و از طریق شواهدی همچون تفکر سناریو پشتیبانی می‌شود.
۳	مشابهت	برای ساده‌سازی و تسریع در تصمیم‌های مرتبط با موضوعات مشابه افراد تمایل دارند راه‌حلی مشابهی را انتخاب کنند که در گذشته برای رخدادهای مشابه استفاده کرده‌اند.
۴	ثبات‌گرا	تصمیم‌گیرنده به رغم متفاوت بودن شرایط تمایلی به تغییر در نحوه‌ی عملکرد و تصمیم‌گیری خود ندارد و عملکردی را برمی‌گزیند که در شرایط و پدیده‌های قبلی اتخاذ کرده است.
۵	عدم اطمینان‌گریزی	در این سوگیری افراد تمایل دارند که تصمیم‌گیری خود را با سرعت انجام داده و راه‌حلی را انتخاب کنند که نتیجه‌ی روشنی دارد. بی‌شک این عادت، چنان تصمیمات شتاب‌زده‌ای از نوع پایان‌آنی می‌باشد که اغلب نتایج نامطلوبی خواهند داشت.
۶	چارچوب‌بندی	چارچوب‌ارائه‌ی اطلاعات مربوط به یک تصمیم ممکن است بر بدیل انتخابی تصمیم‌گیرنده نفوذ کند.
۷	هاله‌ای	تمایلی که در اثر رفتارها یا خصوصیات بارز یک فرد یا یک موضوع به صورت موضوع مثبت یا حتی منفی بر قضاوت فرد تصمیم‌گیرنده در خصوص سایر رفتارهای آن فرد یا موضوع اثر می‌گذارد.
۸	غیرمنطقی	تمایلاتی که در اثر آن تصمیم‌گیرنده برای توجیه تصمیمات قبلی خود به وضوح دلایل غیرمنطقی ارائه می‌دهد.
۹	بیزاری ناشناخته	شرایطی که تصمیم‌گیرنده به دلایل نامعلومی از موضوع مورد بررسی بیزار است یا موضوع آن قدر پیچیده است که تمایل دارد از درگیر شدن با آن پرهیز کند.

چنینا و همکاران^۴ (۲۰۱۵)

این صفات حسابرِس هیچ آسیبی به استفاده کننده گزارش مالی نخواهد زد. عمل خلاف اخلاق حرفه ای و تقلب مایه تقصیر و شکست حسابرِس است، چون نتیجه صادقانه ای از حسابرِس حاصل نخواهد شد. این مورد نشان می دهد که حسابرِس عملکرد پایین داشته است.

کنت و همکاران^۷ (۲۰۲۰) بررسی اثر ویژگیهای روانشناسی بر رابطه بین تخصص حسابرِس و قضاوت حسابرِس پرداختند. در این پژوهش از ابزار پرسش نامه استفاده شد و نمونه پژوهش شامل ۵۵ حسابرِس بود. در این پژوهش اثر ۶۴ ویژگی روانشناسی که بر تخصص تأثیر گذار است مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که چهارده ویژگی روانشناسی در تمام مراحل حسابرِس بر قضاوت حسابرِس تأثیر دارد. ویژگیهای روانشناسی شامل پاسخگویی، اعتماد پذیری، پذیرش تغییرات، دانش تخصصی، کنترل استرس، خلاق و غیره است.

گریفیت و همکاران^۸ (۲۰۲۰) در پژوهش خود با عنوان برآوردهای پیچیده حسابرِس: درک فرایند و مشکلات پیش رو تردید حرفه ای در حسابرِس را بررسی نمودند. بدین منظور آنها مصاحبه ای با ۲۴ حسابرِس مجرب انجام دادند و از طریق تحلیل محتوای پاسخ های ارائه شده به سئوالات مطرح شده به این نتیجه رسیدند که حسابرِسان به جای این که سعی کنند به طور مستقل مبالغ برآورد شده را تعیین کنند و سپس برآوردهای شان را با ارقام ارائه شده توسط مدیریت تطبیق دهند، بیشتر تمایل دارند که بر فرآیند حسابرِس مدیریت واحد صاحبکار تمرکز نمایند. حسابرسانی که بیش از حد بر اظهارات مدیریت اتکا می کنند، هنگامی که شواهد بیرونی در تناقض با مفروضات مدیریت باشد نمی توانند متوجه این موضوع شوند و ناچارند که از نظر متخصصان بیرونی بهره گیرند و بر نظرات آنها نیز بیش از حد اتکا خواهند نمود.

طبق مطالعات چانگ و همکاران^۹ (۲۰۱۹) بسیاری از مطالعات نسبت به ظرفیت قضاوت حرفه ای حسابرِسان با دیده تردید نگرسته اند و بیان می کنند که قضاوت حرفه ای حسابرِسان تحت تأثیر آموزش و تجربه حسابرِسان است که با زمان و مسائل پیچیده دیگر وابسته و از فردی به فرد دیگر متفاوت است و حتی تحت تأثیر ویژگی های شخصیتی حسابرِس و مسائل روانشناختی وی مانند خوش بینی و بدبینی قرار می گیرد.

اندرسون^{۱۰} (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر سوگیری پس نگر بر قضاوت حسابرِسان با تجربه کم و کم تجربه درباره فرض تداوم فعالیت پرداخت. آنها این موضوع را بررسی کردند که زمانیکه حسابرِسان از پیامد یک رویداد آگاهی دارند، تا چه

تحقیقات روانشناسی نشانگر این است که تمایلات ذهنی افراد به طور ناخواسته به میزان زیادی بر شیوه تفسیر اطلاعات تأثیرگذار است. حتی زمانیکه افراد در تلاش برای بی طرف و منصف بودن هستند به طور ناخودآگاه تحت تأثیر سوگیری قرار دارند. زمانی انگیزه کافی برای دستیابی به نتیجه مشخصی وجود داشته باشد، معمولاً دستیابی به آن نتیجه مقدر خواهد شد؛ به همین دلیل است که افراد اغلب بر این باور هستند که بهتر از سایرین تصمیم گیری می کنند، باهوش تر هستند و سهامی را که انتخاب می کنند حتماً بهترین خواهد بود و بهترین بازده و نتیجه را در پی خواهد داشت. حتی در صورتیکه تمام شواهد خلاف آن را نشان دهند. لذا به صورت ناخودآگاه، این تمایل در افراد وجود دارد که بر مبنای تصورات ذهنی خود و بدون آگاهی صحیح از فرایند و آنچه در حقیقت در حال وقوع است، به تجزیه و تحلیل و پیش بینی وضعیت خود بپردازند. درحالیکه باید تا حد ممکن سعی شود قضاوتهایی بدون تعصب داشت. تجربیات زیادی بیانگر قدرت تعصب و خودمحوری و اینکه چطور تعصب میتواند مذاکرات قانونی را تخریب کند میباشد (یونر^۵، ۲۰۰۸). حسابرِسان حرفهای ممکن است نسبت به چنین تعصباتی مصون به نظر برسند؛ اما شرایط محیطی شرکت حسابرِس ممکن است زمینه مساعدی را برای تعصب های بی مورد فراهم سازد (بازرمن و همکاران^۶، ۲۰۱۰).

حسابرِسان میتوانند با زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی، تعهد حرفه ای خود را تضعیف نمایند. رسوایی و تقلب در این حرفه، به علت خدمات حسابرِسی ارائه شده توسط حسابرِس اتفاق می افتد. حسابرِس به راحتی و به طور هدفدار "اظهار نظر فاقد شرایط لازم" میکند؛ با این که حسابرِسی صحیح انجام نداده است، به راحتی درآمد خالص شرکت و هر چیز دیگر را، زیاد نمایی میکند. این اقدامات میتواند بدین علت اتفاق بیافتد که فشار و یا دستمزد بالقوه ای وجود داشته باشد که باعث شود حسابرِس نتواند عملکرد مناسب داشته در نتیجه، حسابرِس عملکرد سطح پایین ارائه می کند. روشن است که این اعمال اصول اخلاقی مانند: مسئولیت، نفع عمومی، صداقت، عینی گرای و استقلال، را در حوزه و ماهیت حسابداری حرفه ای، پایمال خواهند کرد. اصل عینی گرای حسابرِس را ملزم میکند که بی طرف، از نظر فکری صادق، و عاری از تعارض منافع باشد.

اگر حسابرِس هوش معنوی مناسب داشته باشد، عمل غیر اخلاقی و تقلب نمی تواند از او سر بزند و بالعکس. بنابراین، حرفه حسابداری به حسابرِسی نیاز دارد که هوش معنوی دارد، به طوری که دارای فکر باز، صادق و بی طرف باشد. بر اساس

کینت و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۶) چهارده ویژگی روانشناختی پیشنهادی شانتیو برای خبرگان را در حسابرسی بررسی کردند. در این پژوهش اهمیت این ویژگیها در هر یک از مراحل حسابرسی، با استفاده از دیدگاه‌های پنجاه و پنج حسابرس از سه شرکت حسابداری ملی در استرالیا، بررسی شد. یافته‌ها نشان داد همه این ویژگیها در چهار مرحله حسابرسی حائز اهمیت اند، اما میزان اهمیت هر یک از ویژگیها در هر گام متفاوت است.

عبدالحمیدی و شانتیو^{۱۵} (۲۰۱۴) با هدف شناسایی ویژگیهای شخصی حسابرسان خبره، پژوهشی انجام دادند. یافته‌های آنان نشان داد دانش و تجربه، از مهمترین ویژگیهای افراد خبره به شمار می‌رود. مسئولیت‌پذیری، اعتماد به نفس و ارتباطات قوی، گروه دیگری از ویژگیهای خبرگان است که جزء ویژگیهای سبک ارائه قرار می‌گیرد. خلاقیت، ساده‌سازی مسئله و قدرت تحلیل نیز ویژگیهای راهبردی خبرگان است.

حنیف^{۱۶} (۲۰۱۲) در بررسی شواهد تجربی در مورد حسابرسان و نفوذ هوش معنوی در عملکرد آن با بررسی نقش میانجی هوش هیجانی مشخص شد که هوش هیجانی به طور غیرمستقیم اثری مثبت در رابطه بین عملکرد با هوش معنوی را نشان می‌دهد.

نیک بخت و حسین‌پور^{۱۷} (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی یا حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس پرداختند. نتایج حاصل از تحلیل بر روی داده‌های استخراج شده از ۶۴ نفر از مدیران موسسات حسابرسی، حاکی از آن است که انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین متغیر ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس نیز تأثیر مثبت و معناداری دارد. بعلاوه، هنگام وجود انگیزه‌های بالا در مقابل انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود، تأثیر ارتباط داشتن کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس مثبت و معناداری دارد.

تابش و همکاران^{۱۸} (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی اثر هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش در قالب فرضیه اول نشان داد حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند. همچنین براساس نتیجه فرضیه دوم مشخص گردید، حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

میزانی مربوط بودن شواهد به نتایج را به درستی رتبه‌بندی می‌کنند و اینکه آیا تجربه حسابرس بر این رتبه‌بندی تأثیر دارد یا خیر. نتایج پژوهش آنها نشان داد که صرفنظر از اطلاعاتی که درباره پیامد رویداد فراهم شده بود، هر دوی حسابرسان با تجربه و کم تجربه نشانه‌های مربوط به عدم موفقیت واحد تجاری را مربوط تر از نشانه‌های موفقیت ارزیابی کردند. همچنین، وی به این نتیجه نیز دست یافت که به دلیل وجود سوگیری پس‌نگر، حسابرسانی که اطلاعاتی درباره عدم موفقیت واحد تجاری داشتند؛ در مقایسه با حسابرسانی که اطلاعاتی درباره نتیجه نهایی عملکرد واحد تجاری نداشتند، اهمیت بیشتری برای عوامل نامطلوب تأثیر گذار قائل بودند.

یانگ^{۱۱} (۲۰۱۸) بیان می‌کند که احساسات به عنوان یک عامل اساسی مهم می‌باشد که ممکن است با فشار و سایر متغیرهای موقعیتی و محیطی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان اثرگذار باشد. در بررسی اثر تعدیل هوش هیجانی بر قضاوت حسابرس، نتایج نشان می‌دهد که نفوذ هوش هیجانی بر قضاوت حسابرس به طور مؤثر می‌تواند تمایل حسابرسان به شرکت در رفتار ناکارآمد به منظور بهبود کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. علاوه بر این، رابطه مثبت بین هوش هیجانی و شک و تردید حرفه‌ای نشان می‌دهد که حسابرسان با هوش هیجانی بالا بیشتر تردید نموده و ارزیابی خطر بالاتری نسبت به حسابرسان با هوش هیجانی کم دارند.

چنگ^{۱۲} (۲۰۱۸) دریافت هوش هیجانی، به عنوان عامل کلیدی در مواجهه با احساسات و فشار در کار حسابرسی، است. وی بر چگونگی تأثیر هوش هیجانی بر رابطه میان فشار کاری (به عنوان مثال، فشار بودجه زمانی ۱۷ و فشار انگیزه مشتری) و قضاوت حسابرس تمرکز نمود. به طور خاص، اثر تعدیل‌کننده هوش هیجانی بر قضاوت‌های حسابرس، هنگامی که تحت هر دو فشار داخلی و خارجی قرار دارد، را بررسی شد. نتایج نشان داد که اثر تعدیل‌کننده هوش هیجانی بر قضاوت حسابرس عملاً می‌تواند تمایل او به درگیری در رفتار نابهنجار را کاهش داده و موجب بهبود کیفیت حسابرسی شود. علاوه معنوی با هوش هیجانی رابطه دارد و این ارتباط در ابعاد مختلف هوش معنوی و هوش هیجانی مشاهده می‌شود.

گویرال و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۷) استفاده از حالت ادراک به برجسته‌سازی نظریه اغواگری اخلاقی به منظور ارائه بینش بیشتر راجع به سوگیری عمدی و هم غیر عمدی حسابرسان نمودند. از دیدگاه تئوریک، نظریه اغواگری اخلاقی، توضیح میدهد که چرا تصمیم‌گیری حسابرسان در رابطه با تداوم فعالیت تنها مبتنی بر تحلیل‌های مقرر شده توسط استانداردهای حسابرسی نیست.

اظهارنظر جداگانه در خصوص موضوعهای کلیدی حسابرسی و عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرِس، متفاوت بودن موضوع های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفهای حسابرسان، افزایش هزینه های حسابرسی، تاثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرِس و افزایش فشار از سوی صاحبکار، تلقی استفاده کنندگان از حسابرِس به عنوان منبع اصلی اطلاعات گردد. حسابرسان به لزوم وجود رهنمود برای شناسایی و افشای موضوعهای کلیدی حسابرسی اشاره نموده اند و از دید آنها این موضوعها باید در نزدیکترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرِس افشا و برای طبقه بندی هر موضوع از عنوان مناسبی استفاده شود.

اکبری نفت چالی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی تاثیر تجربه بر رفتارهای غیر اردای حسابرسان پرداختند. یافته ها نشان می دهد که تجربه در حسابرسان با تجربه بالا توانسته تا اثر پیشگویی کامبخش را تعدیل نماید. به همین خاطر بهتر است از طریق آموزش موجب آشنایی حسابرسان با تجربه کم با این پدیده شده تا اثر آن را بر روی تصمیمات خود در نظر داشته باشند.

نوشادی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین هوش مالی مدیران و کیفیت حسابرسی با نقش تعدیلگری رفتار اخلاقی حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی با هوش مالی مدیران شرکتهای مورد مطالعه رابطه معنادار و مثبتی دارد و رفتار اخلاقی حسابرسان نیز شدت این رابطه را تقویت می کند. نتایج پژوهش حاضر نشان داد انتخاب حسابرِس با حُسن شهرت، افزایش دوره تصدی حسابرِس، حسابرِس متخصص و وجود حسابرِس دخیلی با هوش مالی مدیران ارتباط دارد و رفتار اخلاقی حسابرسان بر رابطه کیفیت حسابرسی و هوش مالی مدیران تأثیر مثبتی دارد.

اعتمادی عیدگاهی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی حسابرسان خوب و قضاوت های بد: نقش سوگیری و تعصب پرداختند. افزایش تعصب در حسابرسی میتواند اثرات جدی بر گزارشهای حسابرسی داشته باشد به طوریکه برخی خطاهای ناشی از قضاوتهای کوچک، ممکن است در نهایت تبدیل به زیانهای غیرقابل جبرانی گردد. لازم به ذکر است که وضع قوانین و مقررات تنها راه چاره برای چنین مسائلی نخواهد بود؛ بنابراین شرایطی توصیف می شود که بر روحیات و افکار حسابرسان سایه افکننده و حرفه آنان را تحت تأثیر قرار داده است و یافته ها و گزارشهای حسابرسی را خدشه دار می کند. در این پژوهش به این نکته تأکید میشود که نباید افراد را مسئول عواملی دانست که نمی توانند بر آنها هیچ کنترلی

بادپا و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی اثر نگرش های حمایتی و آشنایی حسابرِس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرِس و استراتژی جستجوی شواهد پرداختند. نتایج پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان میدهد که نگرش حمایتی حسابرِس بر نوع قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و براساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث میشود قضاوت اولیه حسابرِس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می شود قضاوت اولیه حسابرِس علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حسابرِس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرِس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرفه ای حسابرِس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی معناداری وجود دارد که می تواند همسو با اصل محافظه کاری در نظر گرفته شود. نتایج مدل دوم پژوهش نیز نشان می دهد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرِس و نوع قضاوت اولیه حسابرِس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت معناداری وجود دارد؛ یعنی حسابرسان شواهدی را جستجو میکنند که با نگرش حمایتی حسابرِس و قضاوت اولیه حسابرِس همسو باشد. همچنین، بین آشنایی حسابرِس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد.

جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی شناسایی و افشای موضوع های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرِس: دیده گاه حسابرسان ایرانی پرداختند. پاسخ های دریافت شده از پرسشنامه توزیع شده میان حسابداران رسمی نشان می دهد که ارزیابی حسابرِس از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورتهای مالی در گزارش حسابرِس، نحوه مواجهه حسابرِس با ریسک های مختلف شرکت، حسابهایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت (ریسک ناشی از تقلب) در گزارش حسابرِس، ارزیابی حسابرِس از رویدادها و معاملات عمده و نیز مواردی که بر اساس قضاوت حرفهای حسابرِس در حسابرسی صورتهای مالی دارای بیشترین اهمیت هستند، باید به عنوان موضوع های کلیدی حسابرسی شناسایی شوند. از دید حسابرسان افشای موضوع های کلیدی حسابرسی منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی و کاهش یکنواختی گزارش حسابرِس، افزایش مسئولیت حرفه ای و قانونی حسابرِس، بهبود تصمیم گیری سرمایه گذاران، بهبود کیفیت حسابرسی و بهبود گزارشگری مالی خواهد شد. موضوعهای کلیدی حسابرسی در هر صنعت و صنایع مختلف متفاوت هستند. همچنین از نظر حسابرسان، افشای موضوعهای کلیدی حسابرسی میتواند منجر به برداشت استفاده کنندگان مبنی بر

اعمال کنند و شرکتها لازم است هنگام ارزیابی عملکرد این موارد را مدنظر قرار دهند.

مرادی و افشار ایمانی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین هوش هیجانی، هوش معنوی و عملکرد حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد: بین هوش معنوی و هوش هیجانی رابطه معنیداری وجود دارد. بین هوش معنوی و عملکرد حسابرسان رابطه معنی داری وجود ندارد. بین هوش هیجانی و عملکرد رابطه معنی داری وجود دارد و در نهایت هوش هیجانی رابطه بین هوش معنوی و عملکرد حسابرسان را واسطه‌گری می‌کند.

هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس پرداختند. نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها با استفاده از روش آماری جداول توافقی تجزیه و تحلیل شد. نتایج حاصل از بررسی‌ها نشان داد که هر سه سوگیری مورد بررسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر منفی دارند و وجود این سوگیری‌ها توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهند.

ابراهیمی سروعلیا و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه هوش معنوی با تورش‌های رفتاری در سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین هوش معنوی و سوگیری‌هایی مانند خودکنترلی، زبان‌گزینی، پشیمان‌گزینی، داشته‌بیش‌نگری رابطه معنادار وجود داشته ولی بین هوش معنوی و تورش‌های رفتاری دگرگون‌گزینی و بهینه‌بینی رابطه معناداری وجود ندارد.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد هر چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهمترین ویژگیها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی / توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها به صورت زیر تدوین شده‌اند.

فرضیه اول: سوگیری‌های شناختی حسابرسان بر هوش معنوی تاثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: سوگیری‌های شناختی حسابرسان بر سبک حسابرس تاثیر معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

با توجه به این که هدف پژوهش تاثیر سوگیری شناختی حسابرسان بر هوش معنوی و سبک حسابرس می‌باشد، لذا پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می‌پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی - پیمایشی از نوع همبستگی و هم‌چنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق ابزار مورد استفاده برای سنجش متغیرهای تحقیق یعنی پرسشنامه انجام شده است. سپس بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب پرسشنامه)، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار Excel و فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شدند. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است.

جدول (۲) اطلاعات جمعیت شناختی نمونه

متغیر	تعداد	درصد	متغیر	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۲۲	۷۴	حسابرس داخلی	۱۴۴
	زن	۸۲	۲۶	حسابدار رسمی	۳۳
	دانشجوی کارشناسی ارشد	۱۸	۵	بازرس دیوان محاسبات یا عضو کمیته حسابرسی	۱۲۷
تحصیلات	کارشناس ارشد	۱۲۶	۴۲	کمتر از ۵ سال	۵۵
	دانشجوی دکتری	۲۵	۸	بین ۶ تا ۱۰ سال	۹
	دکتری	۱۳۵	۴۵	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۱۰۴
رشته دانشگاهی	حسابداری	۲۸۰	۹۲	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۸۸
	حسابرسی	۱۶	۵	بیشتر از ۲۰ سال	۴۸
	اقتصاد	۸	۳		

منبع: محاسبات پژوهشگر

جدول (۴)، نشان داده شده است، میزان آلفای بالای ۰/۷ برای هر پرسشنامه، دلالت بر پایایی مناسب هر سه پرسشنامه استفاده شده در این پژوهش دارد.

جدول (۴) سنجش پایایی پرسشنامه

سازه اصلی	متغیرهای مکنون	آلفای کرونباخ	وضعیت
سوگیری شناختی	سوگیری تایید	۰/۷۸۳	پذیرش
	سوگیری مشابهت	۰/۷۸۷	پذیرش
	سوگیری دسترسی پذیری	۰/۸۴۸	پذیرش
سبک حسابر	اطلاعات مدار	۰/۸۷۹	پذیرش
	مفهوم مدار	۰/۸۴۸	پذیرش
هوش معنوی	هوش معنوی	۰/۸۵۰	پذیرش

منبع: محاسبات پژوهشگر

آزمون‌های تناسب داده‌ها و پایایی پرسشنامه در تحلیل عاملی

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های را تقلیل، و به چند عامل پنهانی کاهش داد یا خیر؟ که برای این مقصود از دو آزمون کیزر-میر-اولکین و بارتلت استفاده شده است. در جدول ۲ نتایج آزمون ارائه شده است.

جدول (۳) نتایج آزمون تناسب داده‌ها

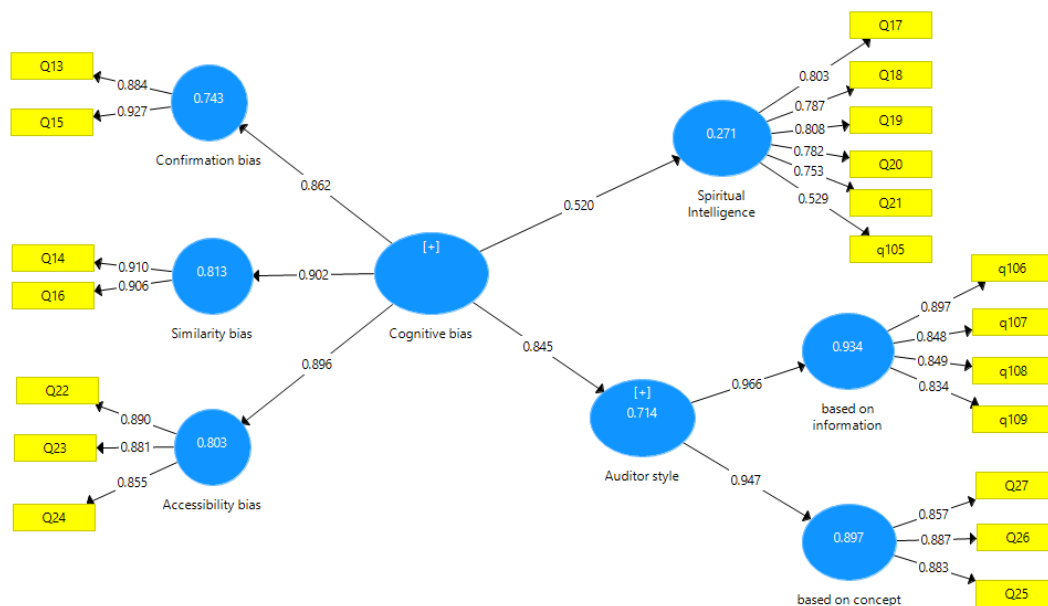
نوع آزمون	آماره	نوع آزمون	آماره	درجه آزادی	معناداری
آزمون کیزر	۰/۹۰۲	کورویت بارتلت	۵۳۷۸/۱۰۸	۱۹۰	<۰/۰۰۰

منبع: محاسبات پژوهشگر

آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

برای تحلیل داده‌های تحقیق از روش مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و Smart - Pls استفاده شد. نرم افزارهایی که از مدل سازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می‌کنند، نسبت به وجود شرایطی مانند هم خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگار هستند (هانلین و کاپلان^{۱۷}، ۲۰۰۴). خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.

با توجه به اینکه مقادیر آماره آزمون کیزر بالاتر از ۷۰ درصد می‌باشد بنابراین تناسب داده‌های برای انجام تحلیل عاملی مورد تایید قرار گرفت. همچنین با توجه به معنادار بودن آزمون کورویت بارتلت می‌توان دریافت که ماتریس همبستگی همانی نیست و بین متغیرها همبستگی وجود دارد و امکان انجام تحلیل عاملی وجود دارد. همچنین در این بخش به منظور آزمون‌های آماری و برازش مدل از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده می‌شود. براین اساس ابتدا به منظور سنجش پایایی پرسشنامه‌ها از روش آلفای کرونباخ که نوعی همسانی درونی می‌باشد، استفاده شده است. به طور معمول دامنه ضریب قابلیت آلفای کرونباخ از صفر به معنای عدم ارتباط مثبت تا یک به معنای ارتباط کامل قرار می‌گیرد و هرچقدر عدد به دست آمده به یک نزدیک تر باشد، قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر می‌شود (کرونباخ، ۱۹۵۱). همانطور که در



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد

محتوایی متغیر و پایایی ترکیبی و متوسط واریانس استخراج شده خدشه‌ای وارد نکند و باعث افزایش معیارهای ذکر شده گردد، قابل تأمل است. همچنین مقادیر بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (GR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری-اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند^{۱۱}، ۱۹۹۹). جدول (۵) نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول و دوم را نشان می‌دهد.

ارزیابی مدل اندازه‌گیری انعکاسی

در مدل اندازه‌گیری انعکاسی بررسی پایایی، اعتبار همگرا و اگر از اهمیت بالایی برخوردار است. اعتبار همگرا به میزان همبستگی که یک معرف با سایر معرف‌های همان متغیر دارد، اطلاق می‌شود. در این پژوهش برای بررسی اعتبار همگرا از معیارهای بارهای بیرونی معرف‌ها^{۱۸}، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده^{۱۹} بهره گرفته شده است. بر اساس نظر هیولند^{۲۰} (۱۹۹۹) در پژوهش‌های علوم اجتماعی حفظ معرف-هایی با مقادیر بین ۴۰ تا ۷۰ درصد در صورتی که به اعتبار

جدول (۵) نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول و دوم

بار عاملی تأییدی مرتبه دوم				بار عاملی تأییدی مرتبه اول				شاخص	متغیر مکنون	سازه اصلی											
C.R	AVE	سطح معناداری	بار عاملی	C.R	AVE	سطح معناداری	بار عاملی														
۰/۹۲۲	۰/۶۲۸	۰/۰۰۰	۰/۸۶۲	۰/۹۰۱	۰/۸۲۰	۰/۰۰۰	۰/۸۸۴	Q1	سوگیری تایید	سوگیری شناختی											
			۰/۹۰۲				۰/۹۲۷	Q2													
			۰/۸۹۶				۰/۹۰۴	۰/۸۲۴	۰/۰۰۰		۰/۹۱۰	۰/۰۰۰	۰/۹۰۶	Q1	سوگیری مشابهت						
														۰/۷۶۷	۰/۰۰۰	۰/۸۹۰	۰/۸۸۱	Q2	سوگیری دسترسی		
																		۰/۸۵۵	۰/۸۸۱	Q3	پذیری
																				۰/۸۹۷	۰/۷۳۵
۰/۹۶۶	۰/۹۱۷	۰/۰۰۰	۰/۸۴۹	Q2																	
				۰/۹۴۷	۰/۹۰۸	۰/۷۶۷	۰/۰۰۰	۰/۸۳۴	Q3												
									۰/۸۸۳	۰/۸۸۳	Q4										
۰/۹۳۹	۰/۶۸۷	۰/۰۰۰	۰/۹۶۶	۰/۹۱۷	۰/۷۳۵	۰/۰۰۰	۰/۸۴۸	Q1			مفهوم مدار										

بار عاملی تاییدی مرتبه دوم				بار عاملی تاییدی مرتبه اول				شاخص	متغیر مکنون	سازه اصلی
C.R	AVE	سطح معناداری	بار عاملی	C.R	AVE	سطح معناداری	بار عاملی			
						۰/۰۰۰	۰/۸۸۷	Q2		
						۰/۰۰۰	۰/۸۵۷	Q3		
						۰/۰۰۰	۰/۸۰۳	Q1	هوش معنوی	
						۰/۰۰۰	۰/۷۸۷	Q2		
						۰/۰۰۰	۰/۸۰۸	Q3		
						۰/۰۰۰	۰/۷۸۲	Q4		
						۰/۰۰۰	۰/۷۵۳	Q5		
						۰/۰۰۰	۰/۵۲۹	Q6		
				۰/۸۸۴	۰/۵۶۳					

منبع: محاسبات پژوهشگر

معیار فورنل و لارکر مبتنی بر این ایده است که یک متغیر، واریانس بیشتری با معرف‌هایش در مقایسه با سایر متغیرها به اشتراک گذارد (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). نتایج آزمون در جدول شماره (۶) ارائه گردیده است. بعد از اجرای PLS الگوریتم نتایج تحلیل که در آن مقادیر میانگین واریانس استخراج شده به صورت پررنگ و مورب روی قطر اصلی مشخص شده است. در نتیجه، طبق معیار فورنل و لارکر، روایی واگرایی برای مدل پژوهش برقرار است.

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تاییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۵)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد. همچنین در این پژوهش برای بررسی اعتبار واگرایی^{۲۲} پژوهش از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است.

جدول (۶) معیار فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرا

متغیر های مکنون	سوگیری دسترسی	سبک حسابرس	سوگیری شناختی	سوگیری تایید	سوگیری مشابهت	هوش معنوی	سبک اطلاعات مدار	سبک مفهوم مدار
سوگیری دسترسی پذیری	۰/۹۲۰							
سبک حسابرس	۰/۹۱۳	۰/۹۶۶						
سوگیری شناختی	۰/۸۹۶	۰/۸۴۵	۰/۹۰۲					
سوگیری تایید	۰/۶۰۶	۰/۵۹۵	۰/۸۶۲	۰/۹۰۶				
سوگیری مشابهت	۰/۶۸۱	۰/۶۶۳	۰/۷۹۳	۰/۷۷۴	۰/۹۰۸			
هوش معنوی	۰/۵۰۳	۰/۵۱۲	۰/۵۲۰	۰/۴۴۶	۰/۴۱۷	۰/۷۵۰		
سبک اطلاعات مدار	۰/۸۷۶	۰/۹۴۷	۰/۸۳۷	۰/۵۸۲	۰/۶۴۰	۰/۴۷۱	۰/۸۷۶	
سبک مفهوم مدار	۰/۸۲۷	۰/۸۲۹	۰/۷۸۶	۰/۵۵۹	۰/۶۳۰	۰/۵۰۵	۰/۸۳۳	۰/۸۵۷

منبع: محاسبات پژوهشگر

با توجه به اینکه مقادیر آماره هم‌خطی تمام معرف‌ها کمتر از ۵ می‌باشد بنابراین هم‌خطی بین شاخص‌ها وجود ندارد.

بررسی هم خطی بین معرف‌ها

آماره هم‌خطی بیانگر آن است که روابط بین متغیرهای مستقل بیش از همبستگی‌شان با متغیر وابسته است. که موجب پایین آمدن مقدار ضریب تعیین می‌گردد در این پژوهش برای بررسی هم‌خطی بین متغیرهای پژوهش از عامل تورم واریانس استفاده شده است که نتایج حاصل از آن در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷) همخطی شاخص‌ها

سازه اصلی	متغیر مکنون	شاخص	مقدار همخطی شاخص‌ها	همخطی شاخص‌ها (VIF < 5)
سوگیری شناختی	سوگیری تایید	Q1	۱/۷۰۵	مورد تایید
		Q2	۱/۷۰۵	مورد تایید
	سوگیری مشابَهت	Q1	۱/۷۲۷	مورد تایید
		Q2	۱/۷۲۷	مورد تایید
	سوگیری دسترسی پذیری	Q1	۲/۲۱۵	مورد تایید
		Q2	۲/۱۴۶	مورد تایید
Q3		۱/۸۷۸	مورد تایید	
سبک حسابرس	اطلاعات مدار	Q1	۳/۳۰۴	مورد تایید
		Q2	۲/۷۰۱	مورد تایید
		Q3	۲/۲۵۹	مورد تایید
		Q4	۲/۰۹۵	مورد تایید
	مفهوم مدار	Q1	۲/۱۶۵	مورد تایید
		Q2	۲/۲۱۷	مورد تایید
هوش معنوی		Q3	۱/۸۷۵	مورد تایید
		Q1	۲/۵۷۹	مورد تایید
		Q2	۲/۶۳۶	مورد تایید
		Q3	۲/۹۰۴	مورد تایید
		Q4	۲/۴۳۳	مورد تایید
		Q5	۲/۵۱۱	مورد تایید
		Q6	۱/۰۳۱	مورد تایید

منبع: محاسبات پژوهشگر

ارزیابی مدل ساختاری

مهم‌ترین مقادیر مورد استفاده برای ارزیابی مدل ساختاری ضریب تعیین است. که بیانگر میزان پیش‌بینی مدل می‌باشد. این ضریب از مربع روابط متغیرهای درونزا با متغیرهای پیش-بین به دست می‌آید. بر اساس نظر (هنسلر، ۲۰۰۹؛ چن، ۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. همچنین توان پیش‌بینی کنندگی مدل ساختاری که توسط

گیزر و استون (۱۹۷۵) مطرح گردید تناسب پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. در واقع یک مدل وقتی مناسب است که به پیش‌بینی معرف‌های متغیرهای پنهان درونزا بپردازد. در این پژوهش از معیار Q برای انجام این آزمون بهره گرفته شده است. سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. نتایج هر دو آزمون بر اساس جدول (۸) نشان دهنده برآزش نسبتاً قوی مدل با توجه به متغیرهای درونزا می‌باشد.

جدول (۸) مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

سازه اصلی	متغیر مکنون	R^2	سطح معناداری	Q^2
سوگیری شناختی	سوگیری تایید	۰/۷۴۲	۰/۰۰۰	۰/۵۷۲
	سوگیری مشابَهت	۰/۸۱۳	۰/۰۰۰	۰/۶۴۰
	سوگیری دسترسی پذیری	۰/۸۰۲	۰/۰۰۰	۰/۵۸۳
سبک حسابرس	سبک مفهوم مدار	۰/۸۹۶	۰/۰۰۰	۰/۶۵۲
	سبک اطلاعات مدار	۰/۹۳۴	۰/۰۰۰	۰/۶۴۵
هوش معنوی		۰/۲۶۸	۰/۰۰۰	۰/۲۰۲

منبع: محاسبات پژوهشگر

معیار نیکویی برازش

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل، کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار نیکویی برازش (GOF) تنن هاوس و همکاران (۲۰۰۵) استفاده می‌شود:

$$GOF = \sqrt{AVE \times R^2} = \sqrt{0/626 \times 0/742} = 0/68$$

با توجه به اینکه مقدار GOF بالاتر از ۰/۳۶ می‌باشد بنابراین برازش کلی مدل قوی می‌باشد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول (۹) ارائه شده است.

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۱ و جدول (۹) بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد فرضیه‌ها تایید می‌شوند.

جدول (۹) آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	(T-Value)	نتیجه آزمون
H ₁	سوگیری‌های شناختی حسابرسان بر هوش معنوی تاثیر معناداری دارد.	۰/۵۲	۱۴/۹۰۸	تایید
H ₂	سوگیری‌های شناختی حسابرسان بر سبک حسابرسی تاثیر معناداری دارد.	۰/۸۴۵	۵۵/۲۱۸	تایید

بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش تاثیر سوگیری شناختی حسابرسان بر هوش معنوی و سبک حسابرسی می‌باشد. قضاوت حرفه ای اهمیت زیادی در حسابداری و حسابرسی دارد با ذهنی تر شدن استانداردهای حسابداری و افزایش توجه به اندازه گیری های مبتنی بر ارزش منصفانه، افراد حرفه ای نیازمند به کارگیری بیش تر و بهتر ضاوت حرفه ای بر یک پایه ی منسجم هستند. این فرآیند متاثر از سوگیری های شناختی است. سوگیری های شناختی می تواند بر فرآیند تصمیم گیری هر کار حسابرسی آثار مخربی داشته باشد. آگاه بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری های شناختی که بر تصمیم گیری حسابرسان اثر می گذارد اولین قدم برای چیرگی بر آنهاست. رویدادهای گوناگون در اقتصاد جهان و رسوایی های مالی و آثار مخرب آنها اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را خدشه دار کرده است. بررسی ها نشان می دهد که به رغم تفاوت های محیطی از جنبه های قانونی و فرهنگی، نتایج تحقیقات انجام شده در سایر کشورها شامل عدم شناخت عمومی نسبت به جنبه های مختلف حسابرسی، وجود فاصله انتظاری، مدیریت سود و گزارشگری متقلبان، عدم کفایت و تناسب آموزش حسابرسی در دانشگاه ها، برگزاری مناقصه ها و کاهش حق الزحمه حسابرسی، افزایش احتمال تغییر حسابرسی، کاهش کیفیت حسابرسی، عدم رعایت اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه ای، عدم ارائه خدمات متنوع و متناسب با نیازهای جدید، عدم

کفایت تخصص و تجربه حسابرسان، استفاده بیش از حد از کارکنان کم تجربه، کاهش اعتماد عمومی به حرفه و فقدان راهبری شرکتی، مبین تشابه مشکلات مطرح در حرفه حسابرسی در ایران با سایر کشورها است (روایی و همکاران، ۱۳۹۰) حسابرسان باید با استقلال شروع کنند، با استقلال انجام دهند و پیام آشکاری ارائه کنند مبنی بر اینکه مستقل هستند. در حقیقت، استقلال باید به عنوان شرایطی در نظر گرفته شود که در تمام مراحل انجام حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی مورد نیاز است. استقلال برای اطمینان استفاده کنندگان ضروری است و باید در تمام مراحل حسابرسی وجود داشته باشد تا اعتبار فرآیند حسابرسی حفظ شود. وجود استقلال پیش فرض کیفیت حسابرسی صورتهای مالی است. به عبارت دیگر، با توجه به وظایف حسابرسی، استقلال حسابرسی یک مفهوم چندبعدی است. لذا حسابرسی که از دانش حسابداری و حسابرسی خوبی برخوردار باشد ولی فاقد استقلال باشد، ارزشی نخواهد داشت. باید توجه داشت که در راستای بررسی قضاوت حسابرسان و ردیابی تعصب و سوگیری های احتمالی آنها پژوهشگران لازم است بر بیش از یک عامل تمرکز داشته باشند و تلاش نمود تا با توجه به شرایط حاکم بر حسابداری، با تکیه بر هر یک از عوامل مورد بحث درباره اثرهایی که میتوانند بر کیفیت قضاوت افراد بگذارند تئوری ارائه شود و مورد بحث قرارگیرد. به طور کلی باور بر این است که نیروهای متخصص و حسابرسان نسبت به آنچه درصدد

۳) به منظور ارتقاء عملکرد شغلی حساب‌رسان لازم است که دوره‌های آموزشی بدو و ضمن خدمت در راستای توسعه مهارت‌های هوشی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در بین مؤسسات حسابرسی با همکاری نهادهای حرفه‌ای و آموزشی برگزار گردد.

۴) پیشنهاد می‌شود نسبت به ایجاد و یا گسترش اخلاق و ارزشهای حرفه‌ای در سازمان و مؤسسات و همچنین در زمینه آموزش حساب‌رسان مستقل از نظر ایجاد روابط با صاحبکار به طوری که استقلال آنان خدشه دار نشود، اقدام کنند.

۵) نتایج پژوهش حاضر برای افراد حرفه‌ای شاغل در زمینه آموزش حساب‌رسان سودمند است. درک بهتر از ویژگی‌های شخصیتی با اهمیت در مراحل گوناگون حسابرسی، می‌تواند به آموزش بهتر و انتخاب مناسب تر حساب‌رسان منجر شود.

۶) افراد درگیر در گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی نیز می‌توانند از یافته‌های این پژوهش بهره‌مند شوند. انتخاب کارکنان با ویژگی‌های روان‌شناختی خاص و ترکیب این انتخاب با اجرای برنامه‌های آموزشی مناسب، می‌تواند برای بهبود مهارت در حسابرسی، فرصت مناسبی را فراهم آورد.

فهرست منابع

- * اکبری نفت‌چالی، عیسی، پور حیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حساب‌رسان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، 11(41), 197-228.
- * اعتمادی عیدگاهی، سارا، اقبالی مقدم، محمد رضا، ناجی امیرنژاد، المیرا (۱۳۹۷) حساب‌رسان خوب و قضاوت‌های بد: نقش سوگیری و تعصب، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، شماره چهل و چهار، صص ۲۵-۴۹.
- * ابراهیمی سروعلیا، محمدحسن، مرفوع، محمد، قنبرلو، فاطمه (۱۳۹۵) رابطه هوش معنوی با تورش‌های رفتاری در سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار تهران، سال نهم، شماره ۳۳، صص ۱۲۵-۱۴۸.
- * بادپا، بهروز، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حساب‌رسان با صاحبکار بر قضاوت اولیه حساب‌رسان و استراتژی جستجوی شواهد. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، 7-8(1), 42.

شناسایی آن برمی‌آیند بدبین هستند و از سوی دیگر مسئله احتمال‌کشانده شدن به دادگاه مطرح است. در نتیجه آنها از روش‌های بسیار محافظه‌کارانه استفاده می‌کنند، بیشتر توجه خود را به اطلاعات منفی معطوف مینمایند و درباره احتمالات از دیدگاه محافظه‌کارانه قضاوت می‌نمایند. دستیابی به قضاوت حرفه‌ای مطلوبتر مستلزم شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان است توجه به این موارد و استفاده و مدنظر قرار دادن مدل‌های تصمیم‌گیری منجر به بهبود کیفیت قضاوت در مراحل مختلف حسابرسی می‌شود. قضاوت زیرمجموعه‌ای از فرایند تصمیم‌گیری است که در وضعیت ابهام و ریسک رخ می‌دهد. اعمال یک قضاوت خوب علاوه بر عقل و درایت مستلزم یک فرایند منظم است. این فرایند متأثر از سوگیری‌های شناختی است. سوگیری‌های شناختی می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری همه حساب‌رسان تأثیر منفی بگذارد. آگاه بودن از انواع سوگیری‌های مختلف که بر تصمیمات حساب‌رسان تأثیرگذار است اولین قدم در راه غلبه بر آنها است. تکنیک‌های ضدسوگیری که شرح داده شدند می‌توانند یک رهنمود عملی برای مقابله با سوگیری‌های شناختی طی حسابرسی باشند.

پیشنهادات کاربردی پژوهش

- ۱) به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود، با برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها و کنفرانس‌های روانشناسی کار، در جهت تقویت مهارت‌های هوش در میان حساب‌رسان در تمامی سطوح کاری گامی اساسی برداشته، صرفاً به بهبود مهارت‌های فنی و حرفه‌ای آنان در سطح مؤسسات حسابرسی اکتفاء نمایند. بدیهی است برخورداری از سطح بالایی از هوش می‌تواند در روند عملکرد حساب‌رسان در محیط سیستم‌های گزارشگری که محیطی بر پایه فناوری‌های اطلاعاتی است، نیز بسیار مؤثر باشد.
- ۲) به مدیران حسابرسی در سطح مؤسسات پیشنهاد می‌گردد جهت پرورش هرچه بیشتر مهارت‌های هوشی حساب‌رسان خود با تشکیل و فعال‌سازی حلقه‌های انتقال تجربه و مهارت به دو صورت متشکل از افراد داوطلب یا افراد منتخب مبادرت ورزند. این حلقه‌ها در فواصل زمانی مشخص از طریق تعیین یک زمینه تخصصی در کار حسابرسی و یا عمومی همچون نحوه برقراری ارتباط و برخورد با صاحبکاران تشکیل گردیده و گزارش عملکرد و پیشرفت جلسات به مدیر یا شرکاء موسسه ارسال شود.

- Private Sector Organizations, SoCIAL Science Learning Education Journal, Vol 1, PP.11-19.
- * Bonner, S E. (2008). Judgment and Decision Making in Accounting Upper Saddle River, NJ: Pearson Education, Inc.
- * Chanin, B., Hardesty, D.M., Murta., B.R., & Sheng, S, (2015), "Emotional Intelligence in Marketing Exchanges", Journal Of Marketing, 75(1), PP.78-95.
- * Chang, R., D. Tranel, N.L. Denburg, and A. Bechara. (2019). "Exploring the Neurological Substrate of Emotional and Social Intelligence." Brain, vol. 126,no.8(August):1790-1800
- * Chang K.A, Samuels S.M, Ross.L, Bazerman M.H. (2016). Self Interest and Fairness in Problems of Resource Allocation: Allocators versus Recipients, Journal of Personality and Social Psychology.
- * Cheng. P.y. (2018). Improving Audit Judgment and Decision Making With Dual Systems Cognitive Model, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 7, No. 10, 1060-1069.
- Delotiez, S., Hegiz, K, (2010), "The Impact of Affective Information on the Professional Judgments of More Experienced and Less Experienced", Journal of Behavioral Decision Making, 15(4), PP.361-377.
- * Girifit ,K. P.Johnson, and R.Berryman. (2020). "Detecting Framing Effects in Financial Statements/" Contemporary Accounting Research, PP.85-105.
- * Gouyeral, L., Larson, D., Koenig, H. & MC Cullough, M. (2017). "Spirituality and Health: What We Know, What we need to know". Journal of Social & Clinical Psychology, 191(1), 102-116.
- * Hanief, G. (2005). "Emotional intelligence and decision making: The impact on judgment biases (Doctoral dissertation)". Dissertation Abstracts International, 66(053), 244. (UMI No. 3174752).
- * Kent, D.B, (2020), "The Spiritual Intelligence Project: Extracting Cognitive Ability from the Psycho spiritual Realm", Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands Journal of Happiness Studies, 2, PP.329-330.
- * Kient, L., MacDonald, D., & Friedman, H. (2016). "Transpersonal psychology, physical health, and mental health: Theory, research and practice" Humanistic Psychologist, 31: 159-181
- * Yang, H. A. Kao. (2018). "Accountability effects on auditors performance: Influence Knowledge. Problem-solving ability. And task complexity". Journal of Accounting Research. PP. 209-223
- * تابش, زهره, عبدلی, محمد رضا, یاورپور, هوشنگ. (۱۳۹۹). بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرسان تحقیقات حسابداری و حسابرسی 12(45),
- * جعفری نسب کرمانی, ندا, ملانظری, مهناز, رحمانی, علی, عزیزخانی, مسعود, بزرگ اصل, موسی. (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسان: دیدگاه حسابرسان ایرانی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. 8(29), 229-242.
- * فهیمی, میلاد, احسان حسانی و محمد دلاور (۱۳۹۰) بررسی رابطه بین هوش هیجانی و عملکرد کارکنان شرکتهای توزیع برق فارس", دومین همایش ملی علوم مدیریت نوین, استان گلستان, گرگان.
- * رؤیائی, رمضانعلی, محمدی, مهدی, (۱۳۹۰) اخلاق و حرفه ای گرای در حسابداری. تهران: کتابخانه فرهنگ.
- * مرادی, مهدی, افشار ایمانی, یگانه السادات. (۱۳۹۶). رابطه بین هوش هیجانی, هوش معنوی و عملکرد حسابرسان پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی. 9(35), 41-64.
- * ملانظری, مهناز, اسماعیلی کیا, غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. 21(4), 505-526. doi:
- * نیک بخت, محمد رضا, حسین پور, امیر حسین (۱۳۹۹) تاثیر انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرسان, دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری, سال پنجم, شماره نهم, صص ۱۸۹-۲۲۴.
- * نوشادی, امین, محمدی ملقرنی, عطاالله, نوروش, ایرج, امینی, پیمان. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هوش مالی مدیران و کیفیت حسابرسی با نقش تعدیلگری رفتار اخلاقی حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. 8(30), 237-264.
- * هرمزی, شیروکو, نیکو مرام, هاشم, رویایی, رمضانعلی, رهنمای رودپشتی, فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پژوهش‌های تجربی حسابداری. 6(4), 123-148.
- * Abdolmohammadi, M. and A Shantiou. (2014), "An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment". The Accounting Review, PP.1-13.
- * Andesoun Tversky .N.(2009) "Rational Choice and the Framing of Decisions," Journal of Business 59: S251-S278
- * Bazmi. N. A, Rehman. M, Rehman. C.A. (2010). Issues and Challenges by Internal Auditor of

یادداشت‌ها

- ¹ -Chen and et al
- ² -Delotiz and Hegiz
- ³ -Kanmen and Vetivski
- ⁴ -Chenia and et al
- ⁵ -Bouner
- ⁶ -Bazermen and et al
- ⁷ -Kent and et al
- ⁸ -Grifit and et al
- ⁹ -Chang and et al
- ¹⁰ -Andersoun
- ¹¹ -Yang
- ¹² -Cheng
- ¹³ -Gouiral and et al
- ¹⁴ -Kient and et al
- ¹⁵ -Abdoelmohamdi and Shantiou
- ¹⁶ -Hanief
- ¹⁷ Haenlein & Kaplan
- ¹⁸ . Outing Loading
- ¹⁹ Average Variance Extracted(AVE)
- ²⁰ . Hulland
- ²¹ Hulland
- ²² . Discriminant Validity