

## تأثیر تضاد منافع بر رفتار تصمیم‌گیری حساب‌رسان مستقل با ترکیب مدل شناخت اجتماعی و مدل تصمیم‌گیری برونداد

نیوشا طهماسبی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران  
new.tahmasebi@gmail.com

افسانه سروش‌یار

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول)  
a.soroushyar@khuisf.ac.ir

بهمن بنی‌مهد

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، کرج، ایران  
dr.banimahd@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۲

### چکیده

هدف این مقاله بررسی تأثیر تضاد منافع بر فرآیندهای شناختی حساب‌رسان و نیز احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی آنها بوده است. علاوه بر این رابطه فرآیندهای شناختی حساب‌رسان بر رفتار تصمیم‌گیری انحرافی آنها در صورت وجود تضاد منافع مورد بررسی قرار گرفته است. جهت بررسی فرآیندهای ذهنی موثر بر رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حساب‌رسان در مواجهه با شرایط تضاد منافع، نظریه شناخت اجتماعی و مدل تصمیم‌گیری برونداد با هم ادغام شده‌اند و جهت آزمودن فرضیه‌های مورد نظر از پرسشنامه‌ای استفاده شده که شامل طیف وسیعی از رایج‌ترین طبقات تضاد منافع است. در طراحی پرسشنامه، از چهار سناریوی تضاد منافع شامل تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و در نهایت تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی، استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌رسان در رده‌های سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک حسابرسی و نمونه آماری شامل ۴۰۲ نفر از این افراد است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تضاد منافع با رفتار تصمیم‌گیری انحرافی رابطه معناداری دارد. همچنین تضاد منافع با فرآیندهای شناختی دارای رابطه معنی داری است. علاوه بر این بین فرآیندهای شناختی و رفتار تصمیم‌گیری انحرافی در شرایط وجود تضاد منافع نیز رابطه معنی داری وجود دارد. با توجه به رابطه معنادار فرآیندهای شناختی و نیز تضاد منافع با رفتار تصمیم‌گیری انحرافی، به نظر می‌رسد باید به توسعه مداخلات رفتاری برای تقویت استقلال واقعی حساب‌رسان پرداخت که این مداخلات رفتاری هم باید از فرآیندهای شناختی آگاهانه (عمدی) و هم از فرآیندهای شناختی ناخودآگاه (غیر عمدی) شکل گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** تضاد منافع، فرآیندهای شناختی، رفتار تصمیم‌گیری انحرافی، مدل شناخت اجتماعی، مدل تصمیم‌گیری برونداد.

## ۱- مقدمه

فیلد و لو<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۹) و دی فلوریو<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۲) تضاد منافع را یک خطر قلمداد کردند و لزوم شناسایی، ارزیابی، کنترل و نظارت بر تضاد منافع را برجسته کردند. آنها ادعا کردند که در این زمینه نیاز به ارتقاء عملکرد مدیریت ریسک مؤثر است. به طور مشابه، بدارد و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۸) از شناسایی، ارزیابی و کنترل تضاد منافع حمایت می‌کنند. از سوی دیگر، پژوهشگران مختلف (به عنوان مثال، مور و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۶، ۲۰۱۰؛ گیورال و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۰) به شدت از اتخاذ دیدگاه رفتاری حمایت می‌کنند. تضاد منافع در موسسات حسابرسی به احتمال زیاد منجر به رفتار تصمیم‌گیری منحرف، یعنی رفتارهایی می‌شود که با استانداردهای حسابرسی مطابقت ندارد یا به عبارتی با اصول اساسی اخلاق حرفه‌ای مخالف است. این مطالعه به تضاد منافع از زاویه مدیریت ریسک رفتاری می‌پردازد و تضاد منافع را به عنوان "وضعیتی که شامل تضاد بین منافع اولیه حرفه حسابرسی و منافع ثانویه حسابرسان است که به نوبه خود منجر به احتمال رفتارهای انحرافی می‌شود" تعریف می‌کند.

بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که عمدتاً از اصطلاح تضاد منافع برای اشاره به همه تضادهای نشأت گرفته از منابع مختلف استفاده می‌کند. اما برای دستیابی به نتایج معتبر و قوی، در نظر گرفتن طیف وسیعی از تضاد منافع‌های مختلف ضروری است. به طوری که این پژوهش شامل رایج‌ترین طبقات تضاد منافع است. بر این اساس در این پژوهش ۴ طبقه مختلف تضاد منافع در نظر گرفته شده است. این طبقات شامل تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و در نهایت تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی است (بدارد و همکاران، ۲۰۰۸).

در حالی که بیشتر ادبیات موجود به طور غیرمستقیم و معمولاً با تمرکز بر استقلال حسابرسان به بررسی تضاد منافع می‌پردازند، این مطالعه تمرکز مستقیمی بر بررسی تضاد منافع دارد. از طرفی دیگر تاکنون هیچ یک از مطالعات در حوزه تضاد

در دو دهه اخیر رسوایی‌های حسابداری و مالی شرکت‌های متعددی از جمله ورلدکام<sup>۱</sup> و تایکو<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۲، انرون<sup>۳</sup> در سال ۲۰۰۱، و فساد فیفا و توشییا در سال ۲۰۱۵ به ثبت رسیده است. این موارد و سایر رسوایی‌های مشابه، درستکاری حسابرسان و موسسات حسابرسی را زیر سؤال برده است (تپالاکول و لین<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴؛ چرچ و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵). تضاد منافع<sup>۶</sup> که حسابرسان با آن روبرو هستند در چنین رسوایی‌هایی نقش اصلی را ایفا کرده‌اند (کلمنت و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲؛ کرامپ<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳). بحث در مورد تضاد منافع و رفتار انحرافی ناشی از آن در دهه ۱۹۸۰ به یک حوزه پژوهشی مهم تبدیل شد، در دهه ۱۹۹۰ و ۲۰۰۰ به اوج خود رسید و هنوز هم یک نگرانی اساسی است. دلیل این امر این است که موارد رفتار انحرافی به دلیل تضاد منافع در موسسات حسابرسی هنوز هم بسیار گسترده است (ایال و جینو<sup>۹</sup>، ۲۰۱۱؛ کلمنت و همکاران، ۲۰۱۲).

مسئولیت اصلی حسابرسان ارائه خدمات و محافظت از منافع عمومی با گزارش در مورد منصفانه بودن صورت‌های مالی صاحبکاران است که بیانگر منافع اولیه و اصلی حسابداری است. گفته می‌شود تضاد منافع در صورتی ایجاد می‌شود که حسابرسان منافع دیگری موسوم به منافع ثانویه داشته باشند که ممکن است در مسئولیت آنها در جهت حمایت از منافع عمومی دخالت کند (بوید<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۴؛ بازرمن و جینو<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۲). با اشاره به تضاد منافع که توسط دیویس<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۳) و گا<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۴) ارائه شده، تضاد منافع به مجموعه‌ای از سناریوها اشاره دارد که دارای این ریسک هستند که فرد، قضاوت حرفه‌ای خود را به خطر بیندازد. به اعتقاد تاگارد<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۷) تضاد منافع هنگامی ایجاد می‌شود که حسابرسان مجبور به اتخاذ تصمیماتی می‌شوند که در راستای منافع شخصی آنهاست، بنابراین آنها تمایل به نادیده گرفتن منافع دیگران پیدا می‌کنند. با توجه به توضیحات فوق، با اینکه موسسات حسابرسی در یک محیط قانونی فعالیت می‌کنند، انحراف حسابرسان از ارائه منافع اولیه حرفه هنوز فراگیر است. این دیدگاه‌ها با این موضع همگرا هستند که تضاد منافع در واقع خطر اخلاقی است (هیات استانداردهای اخلاق بین المللی حسابداری<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۵).

<sup>11</sup> Bazerman and Gino

<sup>12</sup> Davis

<sup>13</sup> Gaa

<sup>14</sup> Thagard

<sup>15</sup> International Ethics Standards Board for Accountants

<sup>16</sup> Lo and Field

<sup>17</sup> Di Florio

<sup>18</sup> Bedard et al

<sup>19</sup> Moore et al

<sup>20</sup> Guiral et al

<sup>1</sup> WorldCom

<sup>2</sup> Tyco

<sup>3</sup> Enron

<sup>4</sup> Tepalagul and Lin

<sup>5</sup> Church et al.

<sup>6</sup> Conflict of interests

<sup>7</sup> Clements et al

<sup>8</sup> Crump

<sup>9</sup> Ayal and Gino

<sup>10</sup> Boyd

مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای) منافع عمومی را در حرفه حسابداری شکل می‌دهد (هیات استانداردهای اخلاق بین المللی حسابداری، ۲۰۱۵).

تضاد منافع هنگامی ایجاد می‌شود که حسابرسان منافع دیگری (مانند منافع ثانویه) دارند که ممکن است با پاسخگویی اولیه برای حمایت از اعتماد عمومی تداخل داشته باشد (کلمنت و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین تضاد منافع به مجموعه‌ای از سناریوها اشاره دارد که دارای این ریسک هستند که فرد قضاوت حرفه‌ای خود را مورد مصالحه قرار می‌دهد (دیویس، ۱۹۹۳). به طور مشابه تهدیدهای مختلف (به عنوان منبعی از منافع ثانویه) با منافع اولیه حرفه حسابداری تداخل دارد و باعث ایجاد تضاد منافع می‌شود. در این شرایط ریسک انحراف از رفتار سازگار وجود دارد (هیات استانداردهای اخلاق بین المللی حسابداری، ۲۰۱۵). بر این اساس، تضاد منافع موقعیتی شامل عدم توافق بین منافع اولیه حرفه حسابداری و منافع ثانویه حسابرسان است که به نوبه خود باعث احتمال انحراف رفتار می‌شود. در رویدادهای تضاد منافع، رفتار انحرافی شکل می‌گیرد که دارای پیامدهای ناکارآمد متعددی است، از جمله کاهش در کیفیت حسابرسی، در نظر گرفتن اندازه نمونه ناکافی، سوگیری در انتخاب نمونه و کمتر گزارش کردن ساعات حسابرسی برای اجتناب از پیشی گرفتن از بودجه حسابرسی (بوید، ۲۰۰۴؛ دیویس و همکاران، ۲۰۰۶؛ پیرس و سونی، ۲۰۰۴).

اولین تضاد منافع در حرفه حسابرسی، ناشی از رویه تجاری طولانی مدت است که در آن شرکت مورد حسابرسی هزینه حسابرسی را پرداخت می‌کند. مور و همکاران (۲۰۰۶)، نلسون (۲۰۰۶)، و بازمن و همکاران (۲۰۰۶) بیان می‌کنند، برای غلبه بر تضاد منافع ذاتی در این حرفه کافی است، استخدام و پرداخت هزینه حسابرسی با مدیریت شرکت نباشد و حتی اگر یک حسابرس در واقع مستقل باشد، دشوار است تصور اینکه چگونه یک موسسه حسابرسی می‌تواند استقلال ظاهری و در نتیجه اعتماد عمومی را حفظ کند، در حالیکه منبع اصلی درآمد خود را از همان شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند، تامین می‌کنند. بنابراین سه مشکل بالقوه ناشی از این تضاد منافع عبارتند از: (۱) بدون استقلال ظاهری، اعتماد عمومی به کیفیت فرآیند گزارشگری مالی از دست می‌رود، (۲) زمانی که شرکت مورد حسابرسی مسئول پرداخت حق الزحمه حسابرسی است حسابرسان وسوسه می‌شوند تا در مورد مسائل مهم حسابداری

منافع، این فرایندهای ذهنی را به طور هم زمان در نظر نگرفته اند. بنابراین، این مطالعه تلاش می‌کند تصویری کلی از فرایندی که در آن تضاد منافع بر رفتار تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر می‌گذارد را ارائه دهد. بدین منظور، ادغام نظریه‌ها بر اهمیت این مطالعه می‌افزاید به طوری که نظریه شناخت اجتماعی<sup>۱</sup> و مدل تصمیم‌گیری برون‌داد<sup>۲</sup>، که هر دو از حوزه روانشناسی هستند، برای توضیح رفتارهای انحرافی تصمیم‌گیری حسابرس استفاده شده اند. این پژوهش با در نظر گرفتن فرآیندهای ذهنی، شناختی، ادراکی و قضاوت اخلاقی<sup>۳</sup> اهدافی را دنبال می‌کند که عبارتند از بررسی رابطه تضاد منافع با احتمال رفتار تصمیم‌گیری منحرف<sup>۴</sup> حسابرسان، بررسی رابطه تضاد منافع با فرایندهای شناختی حسابرسان، بررسی رابطه فرایندهای شناختی با احتمال رفتار تصمیم‌گیری منحرف حسابرسان در زمان وجود تضاد منافع، بررسی رابطه قضاوت اخلاقی حسابرسان با احتمال رفتار منحرف تصمیم‌گیری در زمان وجود تضاد منافع و بررسی سوگیری رفتار تصمیم‌گیری منحرف حسابرسان ناشی از تداخل احتمالی ادراکات در زمان وجود تضاد منافع.

مقاله حاضر به صورت زیر سازماندهی شده است. ابتدا مبانی نظری پژوهش بیان می‌گردد. در ادامه مهم ترین پژوهش‌های خارجی و داخلی مرتبط با پژوهش بیان می‌شود. سپس فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش، تعریف متغیرهای پژوهش و جامعه و نمونه آماری ارائه شده است. در قسمت بعد به بیان یافته‌های پژوهش پرداخته خواهد شد. در نهایت بحث و نتیجه گیری پیرامون فرضیه‌های پژوهش و ارائه پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش انجام می‌گیرد.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

منافع اولیه در حرفه حسابداری خدمت رسانی به منافع عمومی به بهترین شکل ممکن می‌باشد. منظور از عموم شامل سرمایه‌گذاران فعلی، سرمایه‌گذاران آتی، بانک‌ها، موسسات اعتباری و تدوین کنندگان مقررات دولتی است (اسکندر و سانوسی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱). به طور مشابه، پیرس<sup>۶</sup> (۲۰۰۷) و کلمنت و همکاران (۲۰۱۲) بر این عقیده اند که پاسخگویی اولیه در موسسات حسابرسی از طریق بررسی و تایید ارائه صادقانه صورت‌های مالی، از منافع عمومی حمایت می‌کند. همچنین آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حاکی از این است که مطابقت با اصول اساسی حسابداری (یعنی کامل بودن، عینیت، صلاحیت و

<sup>5</sup> Iskandar and Sanusi

<sup>6</sup> Pierce

<sup>7</sup> Pierce and Sweeney

<sup>1</sup> Social Cognitive theory

<sup>2</sup> Throughput Model

<sup>3</sup> Ethical Judgement

<sup>4</sup> Likelihood of Deviant Decision-Making Behaviour

گیورال و همکاران (۲۰۱۰) و مور و همکاران (۲۰۱۰) استقلال واقعی می‌تواند از طریق بهبود درک فرآیندی که طی آن تضاد منافع بر رفتار تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد، افزایش یابد. به ویژه بررسی رابطه بین تضاد منافع و انحراف رفتار تصمیم‌گیری و درک نقش پردازش‌های ذهنی حسابرسان به هنگام تصمیم‌گیری در شرایط تضاد بین منافع فردی ضروری به نظر می‌رسد.

ادبیات موجود نقش پردازش‌های ذهنی حسابرسان در تصمیم‌گیری را با تمرکز بر تأثیرات روانشناسی و شناختی تضاد منافع بر رفتار حسابرسان نشان می‌دهد (به عنوان مثال، مور و همکاران، ۲۰۰۶؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰). فرآیندهای شناختی و سوگیری‌ها را باید از نظر تأثیرات عمدی (آگاهانه) و غیر عمدی (ناخودآگاه) بر رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان مشاهده کرد و تضاد منافع با ایجاد فرآیندهای شناختی درهم تنیده، بر رفتار تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد (تاگارد، ۲۰۰۷). علاوه بر این، ادبیات موجود نیز به سمت تئوری‌های بالقوه که می‌تواند برای درک نقش پردازش‌های ذهنی استفاده شود، راهنمایی می‌کند. مدل تصمیم‌گیری برونداد (رودگرز و گاگوس<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱؛ ۲۰۰۶؛ رودگرز<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰)، تئوری اغواگرایی اخلاقی<sup>۷</sup> (مور و همکاران، ۲۰۰۶) و ترکیب آنها با هم در این زمینه به کار گرفته شده‌اند. در حالی که به نظر می‌رسد در کل مدل، تمرکز تئوری اغواگرایی اخلاقی بیشتر بر توضیحات روانشناختی پردازش‌های ذهنی است - مسلماً همتای شناختی نزدیک آن یعنی نظریه شناخت اجتماعی (باندورا<sup>۸</sup>، ۲۰۰۶) برای بررسی نقش اثرات شناختی تضاد منافع کاملاً امیدوارکننده به نظر می‌رسد. در همین راستا، بازرمن و جینوا (۲۰۱۲) به شدت پیشنهاد اتخاذ رویکرد اخلاق رفتاری<sup>۹</sup> را دارند. این پژوهش مدلی شناختی ارائه می‌دهد با هدف بررسی اینکه تضاد منافع چگونه بر رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر می‌گذارد. این مدل با ترکیب تئوری شناخت اجتماعی و مدل برون داد تصمیم‌گیری، ترسیم شده است. تئوری شناخت اجتماعی بیان می‌کند که رفتار از طریق فرآیندهای شناختی در یک محیط اجتماعی شکل می‌گیرد و از این طریق تعدادی از عوامل جامعه شناختی تعیین‌کننده رفتار فراهم می‌شود (باندورا، ۱۹۸۶).

این تئوری بیان می‌کند که هر چه دشواری درک شده توسط حسابرسان بیشتر باشد، احتمال انجام آن کار کاهش می‌یابد. علاوه بر این اگر حسابرسان احساس کنند که پیامد مثبت انجام یک رفتار خاص بیشتر از پیامدهای منفی آن است، آنها انگیزه

تسلیم مدیریت شوند، و (۳) به نام "خدمات مشتری"، حسابرسان ممکن است راهنمایی‌هایی را در مورد مسائل حسابداری به مدیران شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند ارائه دهند تا حدی که آنها در واقع "حسابداری را خود انجام می‌دهند." در هر مورد شرایطی برای وقوع رفتار غیراخلاقی وجود دارد و استقلال ظاهری مورد تردید است (کلمنت و همکاران، ۲۰۱۲).

مرور تفصیلی ادبیات و برخی گزارشات مانند گزارش سالانه بررسی کیفیت ۲۰۱۵ - ۲۰۱۱ (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۶) سه منبع اصلی منافع ثانویه برای حسابرسان را تعیین نموده است. این منابع عبارتند از ۱- انگیزه سوء استفاده که ریشه آن وسوسه برای کسب سود است. ۲- انگیزه سوء استفاده که انگیزه آن ترس از زیان است. ۳- فشار محل کار که ریشه آن ترس از زیان است. علاوه بر این آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان عوامل مختلفی که مطابقت با اصول بنیادی حرفه حسابداری را تهدید می‌کند مانند توجه به منافع شخصی، جانبداری، روابط شخصی و ترس از تهدید را مشخص می‌کند. تهدیدهای شناخته شده منبعی از منافع ثانویه برای حسابرسان هستند (هیات استانداردهای اخلاق بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۵). آئین رفتار حرفه‌ای و برخی مطالعات که به تضاد منافع مربوط می‌شوند (مانند پژوهش احمد<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵ و جوهری و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳) نشان می‌دهد که عوامل زیربنای این تهدیدها، اساساً به انگیزه‌های غلط مربوط می‌شود که ریشه آنها وسوسه برای کسب سود و یا ترس از زیان و فشار محل کار جهت ترس از زیان است.

در رابطه با رفتارهای انحرافی حسابرسان به دلیل تضاد منافع، ادبیات موجود نشان می‌دهد که، تمرکز زیاد مقررات موجود بر استقلال ظاهری حسابرسان (بازرمن و جینوا، ۲۰۱۲؛ کلمنت و همکاران، ۲۰۱۲؛ مور و همکاران، ۲۰۱۰؛ نلسون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴) و تمرکز اندک بر استقلال واقعی (ایال و جینوا، ۲۰۱۲؛ بازرمن و باناجی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰؛ مور و همکاران، ۲۰۱۰ و ۲۰۰۶)، به دلیل موانع بالقوه جهت اثر بخشی مقررات در مخاطب قرار دادن انحراف در رفتار تصمیم‌گیری است. بنابراین یکی از راه‌حل‌های ممکن در مواجهه با این مشکل، افزایش تمرکز بر استقلال واقعی حسابرسان است (بازرمن و جینوا، ۲۰۱۲؛ مور و همکاران، ۲۰۱۰) که این امر، مدیریت اثربخش تضاد منافع را تسهیل خواهد کرد. به اعتقاد

<sup>6</sup> Rodgers

<sup>7</sup> moral seduction theory

<sup>8</sup> Bandoura

<sup>9</sup> Behavioral Moral Approach

<sup>1</sup> Ahmad

<sup>2</sup> Johari et al

<sup>3</sup> Nelson

<sup>4</sup> Bazerman & Banaji

<sup>5</sup> Rodgers and Gago

منجر به تصمیمات متفاوتی شود. بر این اساس این رویکرد ممکن است از طریق تعیین مسیری که به احتمال زیاد به اتخاذ تصمیمات سازگار و مسیری که به اتخاذ تصمیمات منحرف منجر می‌شود به حسابرسان کمک کند. بنابراین مدل برون داد چارچوبی است که رویکردی را جهت مدلسازی تصمیم‌گیری اخلاقی ارائه می‌دهد که در این پژوهش کاربرد این مدل برای دستیابی به فرآیند تصمیم‌گیری در سطح فردی مد نظر می‌باشد. مطابق تئوری شناخت اجتماعی، امید به نتیجه در مورد ارزشی است که یک فرد به نتیجه معین یا انگیزه، نسبت می‌دهد که به طور خاص، امید به نتیجه مثبت به عنوان انتظار حسابرسان به اینکه نتایج مثبت از انجام یک رفتار معین بر نتایج منفی آن تعریف می‌شود (اسنیهوتا و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۵). دلیل در نظر گرفتن امید به نتیجه به عنوان یک فرآیند شناختی به ادبیات مبنی بر اهمیت امید به نتیجه در مورد رفتارهای خاص و زمینه ای مربوط می‌شود (به عنوان مثال، براون و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۳ و چنگ و چو<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۳). همچنین مسیر ارتباطی از اطلاعات (I) به ادارک (P) در مدل تصمیم‌گیری برون داد، دلیل جدی برای پیوند تضاد منافع (به نمایندگی I) با امید به نتیجه مثبت (به نمایندگی P) است (رودگرز و گاگو، ۲۰۰۱؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰). از آنجا که ادراک‌ها، از جمله امید به نتیجه مثبت، ذهنی هستند افراد مختلف می‌توانند وضعیت مشابهی را به طور متفاوت درک کنند (سویک و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۶). بنابراین، مجموعه فرضیه‌های مربوط به تضاد منافع با امید به نتیجه از تصمیم‌گیری سازگار، هیچ علامتی را مشخص نمی‌کند.

هم تئوری شناخت اجتماعی (باندورا، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۸) و هم مدل تصمیم‌گیری برون داد (رودگرز و گاگو، ۲۰۰۱، ۲۰۰۶؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰) ارتباط منطقی بین امید به نتیجه مثبت از تصمیم‌گیری سازگار و احتمال بروز رفتار تصمیم‌گیری منحرف حسابرسان را ارائه می‌دهند. اسنیهوتا و همکاران (۲۰۰۵)، اظهار داشتند اگر حسابرسان احساس کنند که پیامد مثبت انجام یک رفتار خاص بیشتر از پیامدهای منفی آن است، آنها انگیزه پیدا می‌کنند که چنین رفتاری را انجام دهند. به طور مشابه، اسمیت و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۷)، نشان می‌دهند که اگر

پیدا می‌کنند که چنین رفتاری را انجام دهند. علاوه بر این تئوری شناخت اجتماعی بیان می‌کند که حسابرسان احتمالاً هنگامی که قضاوت‌های اخلاقی انجام می‌دهند، رفتار اخلاقی نشان می‌دهند (ایشاک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). مهمتر از همه، خودکارآمدی<sup>۲</sup> (شامل دشواری درک شده)، انتظارات و قضاوت اخلاقی، فرآیندهای شناختی موقعیت‌گرا هستند چرا که مخصوص یک موقعیت خاص می‌باشند (باندورا، ۲۰۰۶). تئوری‌های شناختی برای بررسی موضوعات مختلف در حرفه حسابرسی به کار می‌رود (عفیفه و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵؛ آگل و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴). از آنجایی که تضاد منافع دارای ماهیت اخلاقی و اجتماعی است (آرگوندا<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴)، تئوری شناخت اجتماعی نگاه به تضاد منافع را از زاویه تعامل پویا بین موارد زیر پیشنهاد می‌کند: محیط (یعنی موقعیت‌های شامل تضاد منافع)، عوامل شناختی (یعنی امید به نتیجه<sup>۶</sup>، دشواری درک شده<sup>۷</sup> و قضاوت اخلاقی)، رفتار در موقع وجود تضاد منافع (یعنی سازگار در مقابل منحرف) (ایشاک، ۲۰۱۹).

تئوری شناخت اجتماعی می‌تواند به طور بالقوه توضیح دهد که چگونه تعامل عوامل محیطی، عوامل شناختی و رفتار بر شیوه ای که حسابدار در رویدادهای مختلف مواجه با تضاد منافع رفتار می‌کنند، تأثیر می‌گذارد و بدین ترتیب موسسات حسابرسی می‌توانند بینشی مفید پیرامون مدیریت تضاد منافع از طریق تشویق به تغییر رفتار مطلوب، تغییر محیط یا تغییر ویژگی‌های شخصی دریافت کنند (ایشاک، ۲۰۱۹).

مدل تصمیم‌گیری برون داد، مفهوم فرآیند تفکر را ترسیم می‌کند و حاکی از این است که رفتار تصمیم‌گیری از طریق تعامل ۴ مفهوم شکل می‌گیرد. این چهار مفهوم عبارتند از اطلاعات<sup>۸</sup> (در اختیار فرد)، ادراک<sup>۹</sup> (چارچوب بندی مساله و سوگیری‌ها)، قضاوت<sup>۱۰</sup> (تجزیه و تحلیل) و تصمیم‌گیری<sup>۱۱</sup> (رودگرز و آلفایی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۸).

حسابرسان اغلب با حجم زیادی از اطلاعات پیچیده درگیر هستند (نلسون و همکاران، ۲۰۰۵) و توانایی دریافت، درک و تجزیه و تحلیل پردازش کنندگان اطلاعات برای تصمیم‌گیری محدود است. در چارچوب تئوری برون داد، اگرچه همه مسیرها به تصمیم‌گیری کمک می‌کنند، عموماً تأکید بیشتر بر یک مسیر واحد می‌شود. براساس مسیر غالب، فرآیند تفکر ممکن است

<sup>10</sup> Judgement

<sup>11</sup> Decision

<sup>12</sup> Rodgers & ALFay

<sup>13</sup> Sniehotta et al

<sup>14</sup> Brown et al

<sup>15</sup> Cheng and Chu

<sup>16</sup> Cvejic et al

<sup>17</sup> Smith et al

<sup>1</sup> Ishaque

<sup>2</sup> Self-efficacy

<sup>3</sup> Afifah et al

<sup>4</sup> Agle et al.

<sup>5</sup> Argandona

<sup>6</sup> Positive Outcome Expectancy

<sup>7</sup> Perceived Difficulty

<sup>8</sup> Information

<sup>9</sup> Perception

به تضاد منافع با دشواری درک شده در تصمیم‌گیری سازگار، هیچ علامتی را مشخص نمی‌کند.

مدل تصمیم‌گیری برون‌داد (رودگرز و گاگو، ۲۰۰۱؛ ۲۰۰۶؛ رودگرز، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۹؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰) ارتباط منطقی بین دشواری درک شده از تصمیم‌گیری‌های سازگار حساب‌برسان و احتمال رفتار تصمیم‌گیری منحرف آنها ایجاد می‌کند. به عنوان مثال، مسیری که از ادراک (P) به تصمیم (D) منتج می‌شود، نشان می‌دهد که دشواری مورد تصور (به نمایندگی از P) تاثیر بر رفتار تصمیم‌گیری منحرف (به نمایندگی از D) دارد. به طور مشابه، نظریه شناختی اجتماعی (باندورا، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۸) ارتباط دشواری درک شده از تصمیم‌گیری‌های سازگار حساب‌برسان و احتمال رفتار تصمیم‌گیری منحرف آنها را نشان می‌دهد. به گفته باندورا (۲۰۰۶) هر چه دشواری درک شده توسط حساب‌برسان کمتر باشد، احتمال انجام آن کار افزایش می‌یابد. همچنین ادبیات موجود (به عنوان مثال، اسنیپوتا و همکاران، ۲۰۰۵؛ براون و همکاران، ۲۰۱۳؛ چنگ و چو، ۲۰۱۳)، رابطه منفی بین دشواری درک شده در اجرای یک رفتار و اتخاذ آن در طیف گسترده‌ای از زمینه‌ها نشان می‌دهد.

طبق گفته‌های استاجکوویچ و لوتانس<sup>۳</sup> (۱۹۹۸)، افراد دارای خودکارآمدی بالا تلاش بیشتری را برای انجام رفتار مطلوب انجام می‌دهند. ادبیات موجود نشان می‌دهد که خودکارآمدی شغلی عمومی فرد رابطه مستقیمی با رفتار اخلاقی و رابطه منفی با رفتار تصمیم‌گیری غیر اخلاقی یا انحرافی دارد (پالمر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳). تعدادی از مطالعات نشان می‌دهند که افرادی که ویژگی خودکارآمدی شغلی بالاتری دارند تمایل به انجام رفتار اخلاقی، در طیف گسترده‌ای از زمینه‌ها دارند (پالمر، ۲۰۱۳؛ آگل و همکاران، ۲۰۱۴). به طور خاص با اشاره به موسسات حسابرسی، اسکندر و سانوسی (۲۰۱۱) و عقیفه و همکاران (۲۰۱۵) اثر منفی خودکارآمدی شغلی در اتخاذ رفتار غیر اخلاقی را نشان می‌دهند. بنابراین، بین خودکارآمدی شغلی افراد حرفه‌ای و احتمال بروز رفتار تصمیم‌گیری منحرف رابطه منفی پیش‌بینی می‌شود. این بدان معنی است که پیش‌بینی می‌شود خودکارآمدی شغلی بالا منجر به احتمال پایین آمدن رفتار تصمیم‌گیری منحرف شود. بر این اساس، خودکارآمدی شغلی حساب‌برسان به عنوان متغیر کنترلی در مدل نظری وارد می‌شود. ادبیات موجود نشان می‌دهد که گرایش به کنار گذاشتن اخلاق<sup>۴</sup> یک فرد، رابطه منفی با رفتار اخلاقی و ارتباط مثبت با رفتار تصمیم‌گیری غیر اخلاقی و انحرافی دارد (مور و همکاران، ۲۰۱۲)

پیامد منفی انجام یک رفتار خاص بیشتر از پیامد مثبت باشد، احتمال مشارکت در انجام چنین رفتاری کاهش می‌یابد. بسیاری از مطالعات دیگر (به عنوان مثال، براون و همکاران، ۲۰۱۳؛ چنگ و چو، ۲۰۱۳)، همچنین رابطه مثبت بین امید به نتیجه مثبت یک کار و اجرای آن را در طیف گسترده‌ای از زمینه‌ها نشان می‌دهد. همچنین، مسیر ارتباطی از ادراک (P) به تصمیم‌گیری (D) در مدل تصمیم‌گیری نشان می‌دهد که "امید به نتیجه مثبت" (به نمایندگی از P) به احتمال رفتار تصمیم‌گیری منحرف حساب‌برسان مرتبط هستند (رودگرز و گاگو، ۲۰۰۱، ۲۰۰۶؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰). به طور کلی، ادبیات نشان می‌دهد که اگر نتایج مثبت درک شده از انجام رفتار سازگار از نتایج منفی اجرای آن فراتر رود، احتمال اتخاذ رفتار سازگار افزایش می‌یابد. از طرف دیگر، اگر نتایج مثبت درک شده از انجام یک رفتار سازگار از نتایج منفی اجرای آن فراتر رود، احتمال اتخاذ رفتار انحرافی کاهش می‌یابد.

طبق تئوری شناخت اجتماعی، خودکارآمدی درک شده مربوط به اعتقاد به توانایی فرد در انجام یک کار خاص با استفاده از منابع موجود است. عقاید مربوط به خودکارآمدی در شرایط دشوار یا جدید از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (اسنیپوتا و همکاران، ۲۰۰۵). عقاید خودکارآمدی وقتی در دامنه بزرگی اندازه‌گیری می‌شود (یعنی سطح دشواری کار)، به عنوان دشواری درک شده مفهوم سازی می‌شوند. به ویژه، هنگامی که از افراد خواسته می‌شود یک کار خاص و معین را انجام دهند، خودکارآمدی به معنای اعتقاد افراد نسبت به دشواری است که می‌توانند بر آن غلبه کنند (باندورا، ۲۰۰۶) یا به همین ترتیب، سطح دشواری که فرد برای انجام یک کار معین درک می‌کند (وندربیل و شورتیج-باگت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱). ادبیات با تأکید بر اهمیت خودکارآمدی (به طور کلی و دشواری درک شده، به طور ویژه) در مورد رفتارهای خاص زمینه‌ای، اهمیت دشواری درک شده را به عنوان یک فرایند شناختی برجسته می‌کند. علاوه بر این، مسیر ارتباطی از اطلاعات (I) به سمت ادراکات (P) در مدل تصمیم‌گیری برون داد دلیل جدی برای پیوند تضاد منافع (به نمایندگی از I) با دشواری درک شده (به نمایندگی از P) است (رودگرز و گاگو، ۲۰۰۱؛ ۲۰۰۶؛ گیورال و همکاران، ۲۰۱۰). از آنجا که ادراک، از جمله دشواری درک شده، ذهنی است دو یا چند نفر می‌توانند وضعیت یکسانی را به گونه دیگری درک کنند (سویک و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین، مجموعه فرضیه‌های مربوط

<sup>3</sup> Palmer

<sup>4</sup> Propensity to Morally Disengage

<sup>1</sup> vander Bijl and Shortridge-Baggett

<sup>2</sup> Stajkovic and Luthans

نهمی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان "ارزیابی عملکرد حسابرسان: راه انداز یا تثبیت کننده حسابرسان"، نشان دادند ابعاد فرهنگی، اجتماعی، فردی و رقابتی به طور کلی نقش قابل توجهی در افزایش سطح پویایی رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان دارد، به طوری که حمایت‌های اجتماعی از استقلال حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند به ارتقای سطح کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان در ایجاد تعادل بین نقش‌های اجتماعی و حرفه‌ای و کنترل تعارض‌های بین‌نقشی بسیار موثر و حائز اهمیت است.

جونز و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان "اثر جنسیت بر قضاوت قبل از مذاکره حسابرسان"، نشان دادند هر قدر میزان هویت یک شرکت از منظر عملکردهای بازار، صنعت و تولید بالاتر باشد، حسابرس ذهنیت مثبت تری در قضاوت حرفه‌ای خود در آینده خواهد داشت، اما شدت این موضوع در مورد حسابرسان از جنسیت زنان به مراتب کمتر است و حسابرسان زن کمتر تحت تأثیر ویژگی‌های هویت صاحبکاران قرار می‌گیرند.

کوسوموتی و سیامسودین (۲۰۱۸) در پژوهشی تحت عنوان "اثر کیفیت حسابرسان بر تردید حرفه‌ای و رابطه آن با کیفیت حسابرسی"، تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار دادند. نتایج ضمن تأیید تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، وجود عوامل تأثیرگذاری همچون محیط موسسه حسابرسی، حمایت ادراک شده موسسه و حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر تقویت ارتباط تردید حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت قضاوت حسابرس را مهم تلقی نمود.

سانوسی و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان "تأثیرات جهت‌گیری، خودکارآمدی و پیچیدگی کار بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان" را بررسی نمودند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی کشور مالزی بودند و نتایج نشان داد، جهت‌گیری به سمت صاحبکاران بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی و قوی دارد و خودکارآمدی به عنوان یک متغیر تعدیل کننده می‌تواند این ارتباط را تعدیل کند. همچنین مشخص گردید پیچیدگی کار میزان وسواس قضاوت حسابرسان را بیشتر تحریک می‌کند و این موضوع باعث می‌گردد تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسان داشته باشد.

وانگ (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان "بررسی چگونگی ارتباط هویت اجتماعی، فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی"

بسیاری از مطالعات حاکی از آن است که افرادی که تمایل بالایی از نظر ویژگی‌های گرایش به کنار گذاشتن اخلاق را دارند، رفتارهای غیر اخلاقی را در طیف گسترده‌ای از زمینه‌ها انجام می‌دهند (مور و همکاران، ۲۰۱۲). کابرا-فریز<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) با استناد به اخلاق شک و تردید حرفه‌ای در حسابداری عمومی<sup>۲</sup>، تأثیر مثبت تمایل افراد حرفه‌ای به گرایش به کنار گذاشتن اخلاق در اتخاذ رفتار غیر اخلاقی را اثبات کرد. بنابراین، بین گرایش افراد حرفه‌ای به کنار گذاشتن اخلاق و احتمال بروز رفتار تصمیم‌گیری منحرف، رابطه مثبت وجود دارد. این بدان معنی است که انتظار می‌رود گرایش زیاد به کنار گذاشتن اخلاق منجر به احتمال بیشتر رفتار تصمیم‌گیری منحرف. بر این اساس، برای کلیه مقولات تضاد منافع، گرایش افراد حرفه‌ای به کنار گذاشتن اخلاق به عنوان متغیر کنترلی در مدل نظری وارد می‌شود. در ادامه مروری بر پژوهش‌های انجام شده در این زمینه انجام می‌شود.

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

همدم و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان "قضاوت حسابرس و تصمیم‌گیری در محیط داده‌های بزرگ و آرایه یک چارچوب پژوهشی" به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که چگونه داده‌های بزرگ بر فرایندهای شناختی و همچنین فرایند تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان تأثیر دارد و سعی در آرایه مدل مفهومی عوامل شناختی موثر بر تصمیم‌گیری قضاوت حسابرسان در یک محیط با داده‌های بزرگ داشته‌اند، یافته‌ها و نتایج پژوهش نشان داد که فرایند شناختی و پردازش‌های ذهنی منجر به بهبود تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان می‌شود.

ایشاک (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان "رویکرد شناختی برای درک اثر تضاد منافع بر رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابداری" انجام داد. این پژوهش با ترکیب تئوری شناخت اجتماعی و مدل برون‌داد، رویکردی شناختی را برای بررسی فرآیندی که طی آن تضاد منافع بر رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر می‌گذارد، مورد استفاده قرار می‌دهد که دورنمایی برای بررسی رفتار تصمیم‌گیری در شرایط وجود تضاد منافع فراهم می‌آورد. امید کم به نتیجه مثبت به تصمیم‌گیری سازگار، دشواری اتخاذ تصمیمات سازگار و کم بودن قضاوت‌های اخلاقی، شواهدی از پیش‌بینی‌کننده‌های شناختی موقعیت‌گرا و گرایش زیاد به جدا کردن پیش‌بینی‌کننده‌های شناختی احتمال منحرف کردن رفتار تصمیم‌گیری، ارائه می‌کند.

<sup>1</sup> Cabrera-Frias

<sup>2</sup> the ethics of professional scepticism in public accounting

انجام داد. ابزار پژوهش پرسشنامه بود و جامعه هدف پژوهش حسابرسان رسمی کشور چین بود. برای برآزش مطلوبیت مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج نشان داد، از جنبه نظری تعامل بین نظریه نهادی و نظریه هویت اجتماعی، کیفیت حسابرسی را شکل می‌دهد. از منظر کاربردی نتایج نشان داد نقش هویت اجتماعی در شکل دادن تخصص حسابرس در صنعت تاثیرگذار است و بنابراین به ادبیات همگرایی بین‌المللی و نظریه نهادی کمک می‌کند.

کلمنت و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش خود تحت عنوان "تضاد منافع ذاتی در حرفه حسابداری"، سه دلیل را برای تضاد منافع در حرفه حسابداری و حسابرسی نتیجه‌گیری می‌نمایند. بنابراین، تضاد منافع به سه دلیل وجود خواهد داشت: (۱) بخاطر اینکه پرداخت حق الزحمه حسابرس توسط مدیریت انجام می‌گیرد، (۲) بخاطر وجود درخواست‌های متضاد در آیین رفتار حرفه‌ای، زیرا طبق آیین رفتار حرفه‌ای، از یک طرف، حسابرس مسئول حفظ اعتماد صاحبکار می‌باشد و از طرف دیگر، مسئول حفظ اعتماد جامعه خواهد بود، (۳) در ادبیات، حسابرسی، صاحبکار معادل مدیریت واحد و نه ذینفعان در آن، همچون سهامداران در نظر گرفته می‌شود. بنابراین، بجای طرفدار یا اینکه حافظ منافع ذینفعان باشد، طرفدار یا حافظ منافع مدیریت خواهد بود.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

سنگانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان "واکاوی نظریه زیست‌آهنگ‌شناختی حسابرسان بر کاوشگری توجیهی اطلاعات صورت‌های مالی به بررسی زیست‌آهنگ‌شناختی حسابرسان در بازه زمانی ۶ ماهه به طور منفصل و ۲ ماه در قالب ۴ بازه زمانی ۱۵ روزه پرداخته‌اند و تعداد ۶۰ نفر از حسابرسان مستقل که در قالب ۴ گروه ۱۵ نفره به منظور قرار گرفتن در ۴ سیکل بیوریتمی جسمی، عاطفی، ذهنی و شهودی انتخاب شده‌اند و از طریق آزمون‌های مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس‌های اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج نشان داد حسابرسانی که در چرخه‌های عاطفی، ذهنی و شهودی در منطقه منفی و بحرانی قرار دارند، نسبت به حسابرسانی که در چرخه‌های عاطفی، ذهنی و شهودی در منطقه مثبت قرار دارند، سطح توجیهی کاوشگری بالاتری دارند. همچنین مشخص شد، هیچ تفاوت معناداری بین منطقه منفی و بحرانی با منطقه مثبت از نظر چرخه شناختی جسمی حسابرسان در کاوشگری توجیهی اطلاعات صورت‌های مالی وجود ندارد.

حسینی و رسولی (۱۳۹۸) در پژوهش خود تحت عنوان "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن"، در خصوص قضاوت، عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکل ارائه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری) طبقه‌بندی نمودند که هر سه حوزه اجزای جدایی‌ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد.

نتایج پژوهش بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۷) تحت عنوان "بررسی تاثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس"، حاکی از آن است که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، اما بیشترین تأثیر مربوط به بعد تعمق می‌باشد که به نظر می‌رسد مؤسسات حسابرسی باید توجه و دقت خود را بر امور اساسی و مهم قرار داده و از جنبه‌های ظاهری و آشکار مسائل مالی به وجود آمده، فراتر روند.

پژوهش همتی و همکاران (۱۳۹۷) تحت عنوان "تاثیر انتخاب اطلاعات بر اطمینان و قضاوت حسابرس"، به تبیین عوامل موثر بر اطمینان حاصل از قضاوت حسابرسی و بررسی تاثیر حق انتخاب، ریسک دعاوی حقوقی، میزان اطلاعات و تجربه بر اطمینان حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که داشتن حق انتخاب باعث اطمینان بیشتر نسبت به قضاوت حسابرسان گردیده و مخصوصاً زمانی که ریسک دعاوی حقوقی زیاد می‌باشد در صورت وجود تجربه بالا این اطمینان افزایش می‌یابد.

پور حیدری و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان "تاثیر تجربه بر رفتارهای غیر ارادی حسابرسان"، نشان دادند 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.

سعیدی‌گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان «تاثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حسابهای حاوی برآورد» انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کشور و نمونه مورد بررسی شامل ۱۸۴ عضو از جامعه است. یافته‌های حاصل از تحلیل رگرسیون نشان می‌دهد از بین ابعاد شخصیتی نئو تنها روان رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه



مثبت و معنادار دارد. سایر ابعاد شخصیتی همچون برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و باوجدان بودن رابطه معناداری با قضاوت حرفه‌ای ندارد.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: تضاد منافع با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: تضاد منافع با فرایندهای شناختی حسابرسان رابطه دارد.

فرضیه سوم: فرایندهای شناختی با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان در زمان وجود تضاد منافع رابطه منفی وجود دارد.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه پژوهش، توصیفی-پیمایشی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است. این پژوهش شبه آزمایشی است و دارای ۴ طرح است. طرح‌ها از طریق آیین رفتار حرفه‌ای و ادبیات مربوطه شکل گرفته‌اند. سناریوهای فرضی برای ۴ طرح (پرسشنامه)، از پژوهش ایشاک (۲۰۱۹) استخراج شده است. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش‌های کمی تجزیه و تحلیل می‌شوند و مورد آزمون قرار می‌گیرند. جهت مرتب‌سازی و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار EXCEL و برای محاسبه تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر و برآورد روابط میان متغیرهای پنهان مسئله و برازندگی مدل، نرم‌افزار PLS-Smart مورد استفاده قرار گرفته است.

متغیرهای پژوهش شامل متغیر مستقل تضاد منافع (COI)، سه متغیر مداخله‌گر امید به نتیجه مثبت (POE) و دشواری مورد تصور (PD) و قضاوت اخلاقی (EJ)، متغیر وابسته احتمال رفتار تصمیم‌گیری منحرف (DD) و دو متغیر کنترلی خود کارآمدی شغلی (OSE) و گرایش به کنار گذاشتن اخلاق (PMD) است.

مطابق تئوری شناخت اجتماعی، امید به نتیجه در مورد ارزشی است که یک فرد به نتیجه معین یا انگیزه، نسبت می‌دهد. امید به نتیجه مثبت به صورت خود اظهاری حسابرسان (سناریو) در خصوص سطح توافق یا عدم توافق آنها با این انتظار که نتیجه مثبت کلی بر نتیجه منفی کلی غالب است، می‌باشد. در طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت، عدد ۱ بیانگر کاملاً مخالف و عدد ۵ بیانگر کاملاً موافق است. این تئوری بیان می‌کند که هر چه دشواری مورد تصور از تصمیم‌گیری سازگار بیشتر باشد، احتمال انجام آن کار کاهش می‌یابد. علاوه بر این اگر افراد احساس کنند که پیامد

مثبت انجام یک رفتار خاص بیشتر از پیامدهای منفی آن است، آنها انگیزه پیدا می‌کنند که چنین رفتاری را انجام دهند. در طیف ۵ تایی لیکرت عدد ۱ حاکی از این است که سطح دشواری مورد تصور در اتخاذ تصمیم سازگار "بسیار آسان" و عدد ۵ بیانگر "بسیار دشوار" است. قضاوت اخلاقی یک مکانیزم خود تنظیمی است (باندورا، ۲۰۰۱) که بیانگر قضاوت در این خصوص است که کدام عمل از نظر اخلاقی قابل توجیه است. قضاوت اخلاقی به عنوان قضاوت مشارکت‌کننده در خصوص اخلاقی بودن تصمیم در نظر گرفته می‌شود. این قضاوت در یک طیف ۳ گزینه‌ای انجام می‌شود به طوری که به تصمیم منحرف عدد ۱، تصمیمی که نه منحرف و نه سازگار است و کمتر اخلاقی است عدد ۲ و به تصمیم کاملاً اخلاقی (یعنی تصمیم سازگار) عدد ۳ اختصاص داده می‌شود.

خودکارآمدی به عنوان باور افراد به توانایی‌های خود در انجام موفقیت آمیز وظایف مختلف تعریف شده است (مارکمن و همکاران، ۲۰۰۲). متغیر کنترلی خودکارآمدی شغلی نیز به عنوان قضاوت فرد در مورد توانایی خود برای انجام اصل تکالیف در چارچوب شغلی و حرفه‌ای معین تعریف شده است. هنگامی که از افراد خواسته می‌شود یک کار خاص و معین را انجام دهند، خودکارآمدی به معنای اعتقاد افراد نسبت به دشواری است که می‌توانند بر آن غلبه کنند (باندورا، ۲۰۰۶). متغیر خودکارآمدی شغلی با استفاده از نسخه ساده‌ای از معیار خودکارآمدی شغلی ارائه شده توسط ریگوتی و همکاران (۲۰۰۸)، اندازه‌گیری می‌شود. منظور از گرایش به کنار گذاشتن اخلاق، گرایش حسابرسان به این است که رفتار غیر اخلاقی را به عنوان رفتار اخلاقی قابل قبول تلقی کنند. متغیر کنترلی گرایش به کنار گذاشتن اخلاق با استفاده از نسخه ساده‌ای از معیار گرایش به کنار گذاشتن اخلاق ارائه شده توسط مور و همکاران (۲۰۱۲) اندازه‌گیری شده است. اختصاص نمره پایین به هر دو معیار خودکارآمدی شغلی و گرایش به کنار گذاشتن اخلاق بیانگر سطح پایین این ویژگی است.

مدل مفهومی این پژوهش در نمودار (۱)، فرآیند تأثیرگذاری تضاد منافع بر رفتار تصمیم‌گیری منحرف و نقش پردازش‌های ذهنی فرد حرفه‌ای در راستای تصمیم‌گیری منحرف را نشان می‌دهد. خودکارآمدی شغلی و گرایش به کنار گذاشتن اخلاق، فرآیندهای شناختی تمایلی هستند که به عنوان متغیرهای کنترلی در مدل مورد آزمون، وارد شده‌اند. بسیاری از پژوهش‌های پیشین به اثر منفی خودکارآمدی شغلی حسابرسان بر انجام رفتار غیر اخلاقی اشاره کرده‌اند. از این رو انتظار می‌رود بین خودکارآمدی شغلی حسابرسان و احتمال رفتار تصمیم‌گیری منحرف، رابطه‌ای منفی وجود داشته باشد. علاوه

شده است. سپس از شرکت کنندگان خواسته شد به سؤالاتی پاسخ دهند که نشان دهنده نوع رفتار و تصمیم افراد در آن موقعیت است و از این طریق میزان رفتار تصمیم‌گیری انحرافی آنها تعیین گردید.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه عبارت است از افراد، اشیا یا حوادثی که حداقل دارای یک صفت یا ویژگی مشترک باشند (دلاور، ۱۳۹۰). به منظور اطمینان پیدا کردن از اینکه نمونه انتخاب شده نماینده واقعی جامعه باشد، نمونه باید با استفاده از روشهای صحیح نمونه‌گیری انتخاب شود. چرا که قدرت استنباط یا برآورد نیز تحت تاثیر روش نمونه‌گیری قرار دارد (دلاور، ۱۳۸۴). نمونه عبارت است از زیر جامعه‌ای که از کل جامعه انتخاب می‌شود و معرف آن است (دلاور، ۱۳۹۰). جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌رسان در رده‌های سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک حسابرسی و نمونه آماری شامل ۴۰۲ نفر از این افراد است. نمونه‌گیری در این پژوهش به صورت در دسترس، با استفاده از نگاره مورگان انجام گرفته است.

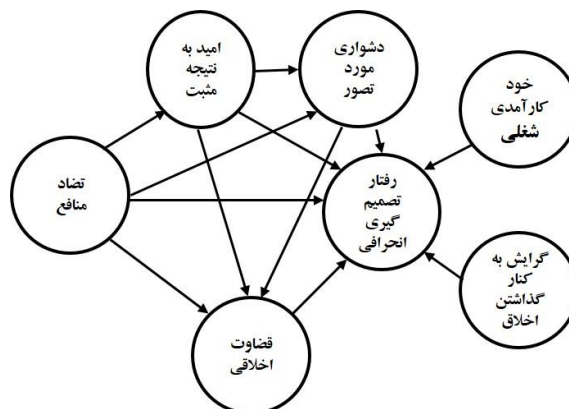
### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی

متغیرهای توصیفی در پژوهش حاضر به تفکیک جنسیت، سن، عضویت در جامعه حسابداران رسمی، سابقه کاری، میزان تحصیلات و سمت شغلی در موسسه‌های حسابرسی در نگاره (۱) خلاصه شده‌اند.

در نگاره (۲) شاخص‌های توصیفی یعنی تعداد، حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف استاندارد متغیرهای اصلی پژوهش در هر چهار سناریو ارائه شده است.

بر این پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که گرایش به کنار گذاشتن اخلاق دارای رابطه‌ای مثبت با رفتار تصمیم‌گیری منحرف است.



نمودار ۱. مدل شناختی پژوهش

در این پژوهش بر اساس کار جوهاری و همکاران (۲۰۱۳)، متغیر مستقل تضاد منافع مورد سنجش قرار گرفت که از طریق تهدیدهای مختلف مطابق با اصول اساسی اخلاق حرفه‌ای مورد مداخله قرار می‌گیرد. در این پژوهش از چهار سناریو مختلف که شرکت کننده را در موقعیت‌های مختلف تضاد منافع قرار می‌دهد، استفاده شده است. تضاد منفعی که شرکت کننده در چهار سناریو با آن مواجه می‌شود به ترتیب شامل تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و در نهایت تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی، استفاده

نگاره ۱. توصیفی از مشارکت کنندگان در پژوهش

ویژگی‌ها	عضویت در جامعه حسابداران رسمی	سمت شغلی			سن	جنسیت	سابقه کاری				تحصیلات			
		سرپرست	مدیر حسابرسی	شریک حسابرسی			کمتر از ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	۱۱ تا ۱۵ سال	بیش از ۱۵ سال				
فراوانی	۲۲۱	۳۳۳	۲۳	۳۵	۱۱	مرد	۲۷۳	۱۲۹	۱۱۱	۲۵	۱۱۰	۱۳۹	۱۲۸	۳۳
وزنی						زن								۲۴۶
						بیش از ۴۵ سال								۱۳۳
						۲۵ تا ۳۵ سال								۲۴۶
						۳۵ تا ۴۵ سال								۱۳۳
						کمتر از ۲۵ سال								۱۳۳
						شریک حسابرسی								۱۳۳
						مدیر حسابرسی								۱۳۳
						سرپرست ارشد								۱۳۳
						سرپرست								۱۳۳
						کارشناسی ارشد								۱۳۳
						دکتری								۱۳۳

نگاره ۲. شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

سناریوها	متغیرها	تعداد	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف استاندارد
مشترک	خود کارآمدی شغلی	۴۰۲	۱	۵	۰۶۱/۳	۶۸۹/۰
	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق	۴۰۲	۱	۵	۲۳۸/۳	۸۶۷/۰
سناریو اول	دشواری در تصمیم‌گیری	۴۰۲	۱	۵	۱۹۱/۳	۰۹۸/۱
	امید به نتیجه مثبت	۴۰۲	۱	۵	۴۲۷/۲	۹۲۶/۰
	رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۴۰۲	۱	۵	۶۲۶/۳	۹۱۲/۰
	قضاوت اخلاقی	۴۰۲	۱	۳	۲۸۸/۱	۴۹۵/۰
سناریو دوم	دشواری در تصمیم‌گیری	۴۰۲	۱	۵	۲۰۶/۳	۹۲۰/۰
	امید به نتیجه مثبت	۴۰۲	۱	۵	۴۳۲/۳	۸۹۴/۰
	رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۴۰۲	۱	۵	۵۷۴/۲	۹۲۳/۰
	قضاوت اخلاقی	۴۰۲	۱	۳	۹۹۰/۱	۸۷۶/۰
سناریو سوم	دشواری در تصمیم‌گیری	۴۰۲	۱	۵	۰۹۹/۴	۸۸۴/۰
	امید به نتیجه مثبت	۴۰۲	۱	۵	۲۹۶/۲	۹۰۱/۰
	رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۴۰۲	۱	۵	۶۷۶/۳	۹۷۳/۰
	قضاوت اخلاقی	۴۰۲	۱	۳	۳۹۵/۱	۶۱۹/۰
سناریو چهارم	دشواری در تصمیم‌گیری	۴۰۲	۱	۵	۷۶۷/۲	۹۷۲/۰
	امید به نتیجه مثبت	۴۰۲	۱	۵	۴۷۸/۲	۸۷۲/۰
	رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۴۰۲	۱	۵	۸۰۶/۱	۶۸۶/۰
	قضاوت اخلاقی	۴۰۲	۱	۳	۷۰۹/۱	۷۶۵/۰

آمار استنباطی

و گرایش به کنار گذاشتن اخلاق بیشتر از ۰/۵ به دست آمد همچنین مقدار AVE (روایی همگرایی) مولفه‌های نیز در نگاره (۴) زیر ارائه شده است.

نگاره ۴. نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE)

میانگین واریانس استخراجی	
۸۰۳/۰	خودکارآمدی شغلی
۸۱۰/۰	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق

اولین شاخص یعنی پایایی بر اساس ضرایب آلفای کرونباخ و ضرایب پایایی سازه باید بیشتر از ۰/۷ محاسبه گردد تا مورد تایید واقع شود در مدل اجرای شده‌ی تحقیق با در نظر گرفتن اینکه به غیر از متغیرهای خودکارآمدی شغلی و گرایش به کنار گذاشتن اخلاق همه متغیرهای تک عاملی می‌باشند لذا به جز دو متغیر یاد شده بدون اشاره به شاخص‌های ذکر شده، پایایی پرسشنامه مورد تایید قرار می‌گیرد اما نتایج مربوط به پایایی خودکارآمدی شغلی و گرایش به کنار گذاشتن اخلاق در نگاره (۳) زیر توضیح داده شده است.

نگاره ۳. پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	
۸۶۱/۰	۸۵۱/۰	خودکارآمدی شغلی
۸۷۱/۰	۸۶۶/۰	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق

در این تحقیق برای روایی ابتدا پرسشنامه طراحی شده به تایید اساتید رشته حسابداری رسید و سپس با استفاده از شاخص‌های روایی همگرایی و روایی تشخیصی مورد بررسی و تایید قرار گرفت. در این تحقیق بارعاملی همه سوالات خودکارآمدی شغلی

نگاره ۵. نتایج روایی تشخیصی پرسشنامه پژوهش

سناریو	تضاد منافع	رفتار تصمیم گیری انحرافی	قضاوت اخلاقی	خودکارآمدی شغلی	دشواری در تصمیم گیری	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق	امید به نتیجه مثبت
۱	تضاد منافع	۱					
	رفتار تصمیم گیری انحرافی	۳۴۷/۰	۱				
	قضاوت اخلاقی	-۲۳۵/۰	-۴۶۷/۰	۱			
	خودکارآمدی شغلی	۰	-۳۰۲/۰	۱۱۷/۰	۸۹۶/۰		
	دشواری در تصمیم گیری	-۰۶۶/۰	۴۰۵/۰	-۲۱۸/۰	-۱۹۷/۰	۱	
	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق	۰	۳۳۹/۰	-۱۹۰/۰	-۴۳۶/۰	۱۲۳/۰	۹۰۰/۰
	امید به نتیجه مثبت	-۱۳۳/۰	-۳۱۱/۰	۳۷۵/۰	۰۵۸/۰	-۳۱۴/۰	-۰۹۹/۰
۲	تضاد منافع	۱					
	رفتار تصمیم گیری انحرافی	-۱۷۰/۰	۱				
	قضاوت اخلاقی	۳۰۱/۰	-۴۶۷/۰	۱			
	خودکارآمدی شغلی	۰	-۳۰۲/۰	۱۱۷/۰	۸۹۶/۰		
	دشواری در تصمیم گیری	-۰۵۸/۰	۴۰۵/۰	-۲۱۸/۰	-۱۰۷/۰	۱	
	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق	۰	۳۳۹/۰	-۱۹۰/۰	-۴۳۶/۰	۱۲۳/۰	۹۰۰/۰
	امید به نتیجه مثبت	۴۴۵/۰	-۳۱۱/۰	۳۷۵/۰	۰۵۸/۰	-۳۱۴/۰	-۰۹۹/۰
۳	تضاد منافع	۱					
	رفتار تصمیم گیری انحرافی	۳۷۱/۰	۱				
	قضاوت اخلاقی	-۱۵۳/۰	-۴۶۷/۰	۱			
	خودکارآمدی شغلی	۰	-۳۰۲/۰	۱۱۷/۰	۸۹۶/۰		
	دشواری در تصمیم گیری	۴۱۶/۰	۴۰۵/۰	-۲۱۸/۰	-۱۰۷/۰	۱	
	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق	۰	۳۳۹/۰	-۱۹۰/۰	-۴۳۶/۰	۱۲۳/۰	۹۰۰/۰
	امید به نتیجه مثبت	-۲۰۸/۰	-۳۱۱/۰	۳۷۵/۰	۰۵۸/۰	-۳۱۴/۰	-۰۹۹/۰
۴	تضاد منافع	۱					
	رفتار تصمیم گیری انحرافی	-۵۴۷/۰	۱				
	قضاوت اخلاقی	۰۸۷/۰	-۴۶۷/۰	۱			
	خودکارآمدی شغلی	۰	-۳۰۲/۰	۱۱۷/۰	۸۹۶/۰		
	دشواری در تصمیم گیری	-۲۹۲/۰	۴۰۵/۰	-۲۱۸/۰	-۱۰۷/۰	۱	
	گرایش به کنار گذاشتن اخلاق	۰	۳۳۹/۰	-۱۹۰/۰	-۴۳۶/۰	۱۲۳/۰	۹۰۰/۰
	امید به نتیجه مثبت	-۱۰۳/۰	-۳۱۱/۰	۳۷۵/۰	۰۵۸/۰	-۳۱۴/۰	-۰۹۹/۰

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول این پژوهش به بررسی رابطه تضاد منافع با احتمال رفتار تصمیم گیری انحرافی حسابرسان می پردازد. خلاصه نتایج برازش مدل آماری با استفاده از نرم افزار PLS-Smart جهت آزمون فرضیه اول پژوهش در نگاره (۶) درج گردیده است. ضریب مسیر تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی بر رفتار تصمیم گیری انحرافی ۰/۲۸۹ و سطح معناداری نیز ۰/۰۰۱ محاسبه شده است، لذا می توان گفت ارتباط بین تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی با احتمال

رفتار تصمیم گیری انحرافی حسابرسان مثبت و معنادار است. ضریب مسیر تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن بر احتمال رفتار تصمیم گیری انحرافی ۰/۰۱۸- می باشد و این ضریب با توجه به سطح معناداری ۰/۳۶۳ معنادار نمی باشد. نتایج تحلیل ارتباط تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن با احتمال رفتار تصمیم گیری انحرافی حاکی از آن است که ضریب مسیر رابطه فوق ۰/۲۴۷ و سطح معناداری محاسبه شده ۰/۰۰۱ و معنادار می باشد. رابطه تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان

دریافت که تضاد منافع می‌تواند بر احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی تأثیرگذار باشد. علامت متفاوت ضریب مسیر در بین انواع مختلف تضاد منافع را می‌توان به احتمال وجود متغیرهای مداخله‌گری که در این پژوهش نادیده گرفته شده است، نسبت داد. بنابراین با توجه به نتایج آزمون، فرضیه اول تایید می‌شود.

به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان با احتمال ۹۵ درصد و با توجه به مقدار ضریب مسیر ۰/۵۱۸- و سطح معناداری ۰/۰۰۱ منفی و معنادار است. به طور کلی می‌توان

نگاره ۶. ارتباط بین طبقات مختلف تضاد منافع و رفتار تصمیم‌گیری انحرافی

متغیرها	ضریب مسیر	آماره t	سطح معنی‌داری
به خطر افتادن منافع شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۲۸۹/۰	۷۹۹/۱۴	۰۰۱/۰
مورد تهدید قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۰۱۸/۰	۹۱۰/۰	۳۶۳/۰
ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۲۴۷/۰	۲۵۸/۱۲	۰۰۱/۰
ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۵۱۸/۰-	۲۹۰/۳۲	۰۰۱/۰

سازگار، به ترتیب ۰/۱۲۲-، ۰/۰۵۶، ۰/۳۵۳ و ۰/۳۲۳- و سطح معناداری آنها به ترتیب ۰/۰۰۱، ۰/۰۲۱، ۰/۰۰۱ و ۰/۰۰۱ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بر این اساس تضاد منافع با دشواری مورد تصور حسابرسان ناشی از اتخاذ تصمیم سازگار رابطه معناداری دارد.

ضریب مسیر بین تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی با قضاوت اخلاقی حسابرسان، به ترتیب ۰/۲۰۳-، ۰/۱۷۰، ۰/۰۳۸- و ۰/۱۱۸ و سطح معناداری آنها به ترتیب ۰/۰۰۱، ۰/۰۰۱، ۰/۱۷۶ و ۰/۰۰۱ است. بنابراین رابطه همه سطوح تضاد منافع به غیر از تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن با قضاوت اخلاقی حسابرسان در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین با توجه به نتایج آزمون، فرضیه دوم تایید می‌شود.

### نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم بیان می‌کند که تضاد منافع با فرایندهای شناختی حسابرسان رابطه دارد. فرآیندهای شناختی شامل سه بعد امید به نتیجه مثبت، دشواری مورد تصور و قضاوت اخلاقی است که نتایج برازش مدل آماری مربوط به هر بعد شناختی به طور جداگانه در نگاره‌های (۷)، (۸) و (۹) نشان داده شده است.

ضریب مسیر بین تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی با امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم‌گیری سازگار، به ترتیب ۰/۱۳۳-، ۰/۴۴۵، ۰/۲۰۸- و ۰/۱۰۳- و سطح معناداری همه آنها ۰/۰۰۱ که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. از این رو می‌توان گفت تضاد منافع با امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم‌گیری سازگار دارای رابطه معناداری است. ضریب مسیر بین تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی با دشواری مورد تصور ناشی از اتخاذ تصمیم

## نگاره ۷. ارتباط بین طبقات مختلف تضاد منافع و امید به نتیجه مثبت

سطح معنی‌داری	آماره	ضریب مسیر	متغیرها
۰۰/۱/۰	۵۱۵/۵	-۱۳۳/۰	به خطر افتادن منافع شخصی - امید به نتیجه مثبت
۰۰/۱/۰	۷۶۱/۲۰	۴۴۵/۰	مورد تهدید قرار گرفتن - امید به نتیجه مثبت
۰۰/۱/۰	۰۵۰/۹	-۲۰۸/۰	ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن - امید به نتیجه مثبت
۰۰/۱/۰	۴۸۵/۴	۱۰۳/۰-	ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی - امید به نتیجه مثبت

## نگاره ۸. ارتباط بین طبقات مختلف تضاد منافع و دشواری مورد تصور

سطح معنی‌داری	آماره	ضریب مسیر	متغیرها
۰۰/۱/۰	۱۶۸/۵	-۱۲۲/۰	به خطر افتادن منافع شخصی - دشواری مورد تصور
۰۲۱/۰	۳۲۲/۲	۰۵۶/۰	مورد تهدید قرار گرفتن - دشواری مورد تصور
۰۰/۱/۰	۵۲۰/۱۶	۳۵۳/۰	ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن - دشواری مورد تصور
۰۰/۱/۰	۰۲۷/۱۶	۳۲۳/۰-	ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی - دشواری مورد تصور

## نگاره ۹. ارتباط بین طبقات مختلف تضاد منافع و قضاوت اخلاقی

سطح معنی‌داری	آماره	ضریب مسیر	متغیرها
۰۰/۱/۰	۹۸۲/۱۰	-۲۰۳/۰	به خطر افتادن منافع شخصی - قضاوت اخلاقی
۰۰/۱/۰	۹۱۶/۴	۱۷۰/۰	مورد تهدید قرار گرفتن - قضاوت اخلاقی
۱۷۶/۰	۳۵۵/۱	-۰۳۸/۰	ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن - قضاوت اخلاقی
۰۰/۱/۰	۲۰۳/۴	۱۱۸/۰	ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی - قضاوت اخلاقی

## نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی به ترتیب ۰/۰۵۷، ۰/۱۴۰، ۰/۰۰۵ و ۰/۰۹۲ و سطح معناداری آنها به ترتیب ۰/۰۲۲، ۰/۰۰۱، ۰/۸۳۴ و ۰/۰۰۱ می‌باشد. بنابراین در همه حالات تضاد منافع به جز در زمان وجود تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن معنادار است. ضریب مسیر بین دشواری مورد تصور از تصمیم‌گیری سازگار با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حساب‌رسان در زمان وجود تضاد منافع به واسطه خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان

فرضیه سوم این پژوهش به بررسی رابطه فرایندهای شناختی با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حساب‌رسان در زمان وجود تضاد منافع می‌پردازد. فرآیندهای شناختی شامل سه بعد امید به نتیجه مثبت، دشواری مورد تصور و قضاوت اخلاقی است که نتایج برازش مدل آماری مربوط به هر بعد شناختی به طور جداگانه در نگاره‌های (۱۰)، (۱۱) و (۱۲) نشان داده شده است. ضریب مسیر امید به نتیجه مثبت از تصمیم‌گیری سازگار با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حساب‌رسان در زمان وجود تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان

منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی به ترتیب ۰/۰۸۷، ۰/۰۳۶، ۰/۰۲۵ و ۰/۰۴۱ و سطح معناداری آنها به ترتیب ۰/۰۶۵، ۰/۰۳۹۸، ۰/۰۰۱ و ۰/۰۰۷ می‌باشد. بر این اساس در شرایط وجود تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و نیز تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی، رابطه بین قضاوت اخلاقی حسابرس با احتمال رفتار انحرافی تصمیم‌گیری مثبت و معنادار است. بنابراین با توجه به نتایج آزمون، فرضیه سوم تایید می‌شود.

به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی به ترتیب ۰/۱۲۹، ۰/۱۴۰، ۰/۰۰۵ و ۰/۰۱۹ و سطح معناداری آنها به ترتیب ۰/۰۰۱، ۰/۰۰۱، ۰/۰۰۱ و ۰/۲۲۸ می‌باشد. از این رو رابطه بین دشواری درک شده از تصمیم‌گیری سازگار با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان در شرایط وجود تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی و تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، منفی و معنادار است.

ضریب مسیر بین قضاوت اخلاقی حسابرسان با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی در زمان وجود تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و تضاد

نگاره ۱۰. ارتباط بین امید به نتیجه مثبت و رفتار تصمیم‌گیری انحرافی در زمان وجود طبقات مختلف تضاد منافع

متغیرها	ضریب مسیر	آماره t	سطح معنی‌داری
امید به نتیجه مثبت در زمان به خطر افتادن منافع شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۰۵۷/۰	۳۰۳/۲	۰۲۲/۰
امید به نتیجه مثبت در زمان مورد تهدید قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۱۴۰/۰	۸۳۹/۶	۰۰۱/۰
امید به نتیجه مثبت در زمان ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۰۰۵/۰	۲۱۰/۰	۸۳۴/۰
امید به نتیجه مثبت در زمان ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۰۹۲/۰	۴۳۲/۵	۰۰۱/۰

نگاره ۱۱. ارتباط بین دشواری مورد تصور و رفتار تصمیم‌گیری انحرافی در زمان وجود طبقات مختلف تضاد منافع

متغیرها	ضریب مسیر	آماره t	سطح معنی‌داری
دشواری مورد تصور در زمان به خطر افتادن منافع شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۱۲۹/۰	۹۵۴/۶	۰۰۱/۰
دشواری مورد تصور در زمان مورد تهدید قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۱۴۰/۰	۸۳۹/۶	۰۰۱/۰
دشواری مورد تصور در زمان ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۰۰۵/۰	۲۱۰/۰	۸۳۴/۰
دشواری مورد تصور در زمان ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	-۰۱۹/۰	۲۰۷/۱	۲۲۸/۰

نگاره ۱۲. ارتباط بین قضاوت اخلاقی و رفتار تصمیم‌گیری انحرافی در زمان وجود طبقات مختلف تضاد منافع

متغیرها	ضریب مسیر	آماره t	سطح معنی‌داری
قضاوت اخلاقی در زمان به خطر افتادن منافع شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۰۲۵/۰	۸۴۵/۰	۳۹۸/۰
قضاوت اخلاقی در زمان مورد تهدید قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی	۰۳۶/۰	۸۵۰/۱	۰۶۵/۰

سطح معنی داری	آماره	ضریب مسیر	متغیرها
۰۰۱/۰	۱۵۵/۴	۰۸۷/۰	قضاوت اخلاقی در زمان ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی
۰۰۷/۰	۷۰۴/۲	۰۴۱/۰	قضاوت اخلاقی در زمان ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی ← رفتار تصمیم‌گیری انحرافی

### بحث و نتیجه گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر تضاد منافع بر فرآیندهای شناختی حسابرسان و نیز احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی آنها بوده است. علاوه بر این رابطه فرآیندهای شناختی حسابرسان بر رفتار تصمیم‌گیری انحرافی آنها در صورت وجود تضاد منافع مورد بررسی قرار گرفته است. در این راستا سه فرضیه تدوین و جهت آزمون این فرضیه‌ها از چهار سناریوی تضاد منافع شامل تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی، تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن، تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و در نهایت تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی، استفاده شد. فرضیه اول پژوهش به بررسی رابطه بین تضاد منافع با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان می‌پردازد. نتایج آزمون فرضیه اول حاکی از این است تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی و ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن با رفتار تصمیم‌گیری انحرافی رابطه مثبت و معنادار دارد. از طرفی تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی رابطه منفی و معنادار دارد. همچنین بین متغیر مورد تهدید قرار گرفتن و احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد. به نظر می‌رسد که در حرفه حسابرسی ایران به دلیل، فشارهای تجاری ناشی از افزایش رقابت در بازار حسابرسی ایران، فشار زمانی و فشار اطاعت از کارفرما باعث می‌شود که حسابرسان منافع اولیه (منافع عمومی استفاده کنندگان از صورت‌های مالی) را قربانی منافع ثانویه (منافع شخصی حسابرسان) می‌کنند و رفتاری انجام می‌دهند که تهدیدی است برای حرفه حسابرسی و کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت. این نتایج با یافته‌های ایشاک (۲۰۱۹) سازگار است.

فرضیه دوم پژوهش رابطه بین تضاد منافع با فرآیندهای شناختی حسابرسان را مورد بررسی قرار می‌دهد. فرآیندهای شناختی در این پژوهش به سه گروه امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم‌گیری سازگار، دشواری مورد تصور و قضاوت اخلاقی تقسیم می‌شود که رابطه هر یک با طبقات مختلف تضاد منافع مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل شده نشان می‌دهد که تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی رابطه ای منفی و معنادار با هر سه بعد فرآیندهای شناختی شامل امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم‌گیری سازگار، دشواری مورد تصور و قضاوت اخلاقی دارد. تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن دارای رابطه ای مثبت و معنادار با امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم‌گیری سازگار، دشواری مورد تصور و قضاوت اخلاقی است. تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن با امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم‌گیری سازگار دارای رابطه ای منفی و معنادار و با دشواری مورد تصور دارای رابطه ای مثبت و معنادار است اما با قضاوت اخلاقی رابطه معناداری ندارد. در نهایت تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی با امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم‌گیری سازگار و دشواری مورد تصور رابطه ای منفی و معنادار و با قضاوت اخلاقی رابطه ای مثبت و معنادار دارد. به نظر می‌رسد زمانی که تضاد منافع تضاد منافع افزایش یابد، یعنی حسابرس در دو راهی بین منافع عمومی و منافع شخصی حسابرسان گرفتار می‌شود، از قضاوت اخلاقی خود کمتر استفاده می‌کنند و تصمیماتی می‌گیرند که انحرافی و مغایر با منافع عمومی است. این نتایج با یافته‌های ایشاک (۲۰۱۹) و بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۷) همخوانی دارد.

فرضیه سوم این پژوهش رابطه فرآیندهای شناختی (امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم سازگار، دشواری مورد تصور و قضاوت اخلاقی) با احتمال رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان را در زمان وجود تضاد منافع مورد مطالعه قرار



رفتاری در عرصه قضاوت و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان بهتر مورد بررسی قرار گیرد. سازمان حسابرسی می‌تواند با در نظر گرفتن متغیرهای مورد مطالعه پژوهش حاضر و اثر آن بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نسبت به اصلاح یا تدوین استانداردهای جدید و آیین نامه رفتار حرفه‌ای به منظور افزایش کیفیت حسابرسی و کیفیت تصمیمات حسابرسان استفاده نماید. همچنین می‌توان از نتایج این پژوهش برای تقویت استقلال واقعی و تسهیل مدیریت تضاد منافع بهره گرفت تا باعث کاهش رفتارهای انحرافی در تصمیم‌گیری حسابرسان شود.

نتایج و یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند مورد استفاده گروه‌های مختلفی از قبیل حسابرسان، سازمان حسابرسی، پژوهشگران آتی و کلیه سرمایه‌گذاران و سهامداران قرار گیرد. لذا پژوهش حاضر باهدف ارائه نتایج کاربردی به شرح زیر صورت می‌گیرد:

(۱) چارچوب رفتاری ایجاد شده بر اساس نتایج این مطالعه، موسسه‌های حسابرسی را قادر می‌سازد تا مداخلات رفتاری پیشنهادی را در رویه‌های خود به منظور مدیریت تضاد منافع بگنجانند. از آنجا که مداخلات مختلفی در مراحل ایجاد زمینه، ارزیابی و کنترل و نظارت در مورد تضاد منافع پیشنهاد شده است، موسسه‌های حسابرسی فاکتورهای زیادی را برای کار در اختیار دارند. به عنوان مثال، می‌توان مداخلات را در عوامل مختلف زمینه‌ای (عوامل زمینه‌ای شامل رویه‌های اتخاذ شده توسط جامعه حسابداران رسمی، بررسی و بازرسی‌های کنترل کیفیت، آیین رفتار اخلاقی و...) ادغام کرد تا از این طریق پیامدهای مثبت اخذ تصمیم سازگار را تقویت، دشواری مورد تصور از اخذ تصمیم سازگار را کاهش و قضاوت اخلاقی اخذ تصمیم سازگار را بهبود بخشید و بدین ترتیب موسسه‌های حسابرسی این فرصت را دارند تا تمرکز خود را بر همسویی عوامل زمینه‌ای فوق و اهداف اولیه حرفه حسابرسی قرار دهند و این رویکرد می‌تواند به طرز بالقوه‌ای به حسابرسان مستقل کمک کند تا سوگیری‌های ایجاد شده را به یک استراتژی موفقیت آمیز تبدیل نمایند و همچنین مدل تصمیم‌گیری برون‌داد (که در مورد تعامل اطلاعات، ادراک، قضاوت‌ها و گزینه‌های تصمیم‌گیری) آنها را از راهی که برای رسیدن به یک تصمیم استفاده می‌کنند آگاه می‌کند و همچنین آگاهی آنها را از موانع و میانبرهایی که در طول آن روبرو می‌شوند، افزایش می‌دهد.

(۲) با توجه به محدودیت‌های موجود در وضع قوانین و استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به سیاست مداران و استاندارد‌گذاران حرفه حسابرسی و حسابداری پیشنهاد می‌گردد با در نظر گرفتن نتایج و یافته‌های پژوهش و در نظر گرفتن

می‌دهد. نتایج به دست آمده بیانگر این است که بین امید به نتیجه مثبت ناشی از تصمیم سازگار حسابرسان و احتمال رفتاری تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان در زمان وجود هر دو حالت تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی و تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن منفی و معنادار است. همچنین این رابطه در زمان وجود تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی مثبت و معنادار است. بین دشواری مورد تصور حسابرسان در اتخاذ تصمیم سازگار و احتمال رفتاری تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان تنها در دو حالت وجود تضاد منافع به واسطه به خطر افتادن منافع شخصی و تضاد منافع به واسطه مورد تهدید قرار گرفتن منفی و معنادار است، لیکن در سایر طبقات تضاد منافع معنادار نیست. در نهایت قضاوت اخلاقی تنها در دو حالت وجود تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی و نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و نیز تضاد منافع به واسطه ترکیب همزمان به خطر افتادن منافع شخصی، مورد تهدید قرار گرفتن، نگرانی از مورد بازخواست قرار گرفتن و به خطر افتادن روابط شخصی با احتمال رفتاری تصمیم‌گیری انحرافی مثبت و معنادار است و در سطوح دیگر تضاد منافع معنادار نمی‌باشد. نتایج یافته‌های فرضیه سوم با نتایج تئوری اغواگری اخلاقی و نتایج تئوری شناخت اجتماعی همسو می‌باشد. به نظر می‌رسد حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی ایران در اخذ تصمیمات اعم از سازگار یا ناسازگار، ابتدا پیامدهای مثبت و منفی رفتار خود را ارزیابی کرده و بر اساس آن تصمیمات لازم را اتخاذ می‌کنند. عواملی مانند بازخواست حسابرسان، تهدیدها و از دست رفتن منافع شخصی در بلندمدت به عنوان عوامل خود تنظیمی باعث می‌شود حسابرسان با انگزه بیشتری نسبت به اخذ تصمیمات مناسب حرفه حسابرسی اقدام نمایند.

چنانچه ملاحظه می‌شود روابط مورد بررسی در این پژوهش در سطوح مختلف تضاد منافع متفاوت است که این نتیجه با نتایج پژوهش ایشاک (۲۰۱۹) همخوانی دارد و می‌توان آن را به احتمال وجود متغیرهای مداخله‌گری که در این پژوهش نادیده گرفته شده است، نسبت داد.

نتایج نشان می‌دهد که باید به توسعه مداخلات رفتاری برای تقویت استقلال واقعی حسابرسان پرداخت که این مداخلات رفتاری هم باید از فرایندهای شناختی آگاهانه (عمدی) و هم از فرایندهای شناختی ناخودآگاه (غیر عمدی) شکل گیرد. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند زمینه ساز اندیشیدن تدابیری برای بهبود رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان و ارتقای سطح کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان باشد و باعث شود تا خلاءهای قانونی و

\* سنگانی، محمدحسین، عبدلی، محمد رضا و ولیان، حسن. (۱۴۰۰). واکاوی نظریه زیست آهنگ‌شناختی حسابرسان بر کاوشگری توجیهی اطلاعات صورت های مالی، حسابداری مدیریت. ۱۴(۴)، ۸۷-۱۰۴.

\* نادری، ابوالقاسم، خرازی، کمال، انتظاری، یعقوب، محجوب، حسن. (۱۳۹۴). تصمیم‌گیری‌های استراتژیک مالی با رویکرد شناختی. فصلنامه مطالعات منابع انسانی، سال پنجم، شماره هفدهم، ۸۵-۱۱۶.

\* همتی، حسن، مهربان‌پور، محمدرضا، محرابی‌زاده، مهدی. (۱۳۹۷). تاثیر انتخاب اطلاعات بر اطمینان و قضاوت حسابرس. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۴): ۱-۱۸.

\* Afifah, U. , Sari, R. N. , Anugerah, R. and Sanusi, Z. M. , 2015. International Accounting and Business Conference 2015. The Effect of Role Conflict, Self-efficacy, Professional Ethical Sensitivity on Auditor Performance with Emotional Quotient as Moderating Variable. *Procedia Economics and Finance*, 31, 206-212.

\* Agle, B. R. , Hart, D. W. , Thompson, J. A. and Hendricks, H. M. , 2014. Research Companion to Ethical Behavior in Organizations: Constructs and Measures. Cheltenham, UK; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Ltd.

\* Ahmad, M. (2015). The impact of ex-auditors' employment with audit clients on perceptions of auditor independence. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, 479-486.

\* Ayal, S. , & Gino, F. (2011). Honest rationales for dishonest behavior. *The social psychology of morality: Exploring the causes of good and evil*. Washington, DC: American Psychological Association.

\* Bandura, A. (1986). Social foundations of thought and action. *Englewood Cliffs, NJ, 1986*.

\* Bandura, A. (2006). Guide for constructing self-efficacy scales. *Self-efficacy beliefs of adolescents*, 5(1), 307-337.

\* Bazerman, M. H. , & Gino, F. (2012). Behavioral ethics: Toward a deeper understanding of moral judgment and dishonesty. *Annual Review of Law and Social Science*, 8, 85-104.

\* Bazerman, M. H. , & Banaji, M. R. (2004). The social psychology of ordinary ethical failures.

\* Bedard, J. C. , Deis, D. R. , Curtis, M. B. , & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (1), 187-218.

\* Boyd, C. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*, 14 (3), 377-398.

\* Brown, J. L. , Littlewood, R. A. and Vanable, P. A. , 2013. Social-cognitive correlates of antiretroviral therapy adherence among HIV-infected individuals receiving infectious disease care in a medium-sized north-eastern US city. *AIDS care*, 25(9), 1149-1158.

عوامل رفتاری نسبت به اصلاح و یا تجدید نظر در قوانین و استانداردهای موجود در خصوص استقلال حسابرسان تجدید نظر نمایند. چارچوب رفتاری پیشنهادی در این مطالعه می‌تواند به عنوان یک راهنما جهت بررسی عوامل دخیل در استقلال واقعی حسابرسان مورد استفاده قرار گیرد.

۳) نتایج و یافته‌های این پژوهش علاوه بر حرفه حسابداری و حسابرسی برای سایر حرفه‌ها از قبیل حقوق، پزشکی و معماری و... نیز پیشنهاداتی دارد. نتایج و یافته‌های این پژوهش می‌تواند به عنوان یک راهنمای کلی برای تمامی رشته‌ها جهت کنترل مشکل تضاد منافع مورد استفاده قرار گیرد. به طور کلی انتظار می‌رود که استفاده از مدل رفتاری پیشنهادی در این پژوهش به طرز موثری بتواند تضاد منافع را مدیریت نماید زیرا این مدل دارای سودمندی لازم به منظور افزایش استقلال واقعی می‌باشد. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود پژوهش‌هایی در حوزه‌های زیر انجام دهند:

۱) بررسی تاثیر سوگیری‌های شناختی حسابرسان

بر قضاوت اخلاقی آنان

۲) بررسی تاثیر همزمان پیچیدگی کار و تضاد

منافع بر رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان

۳) بررسی تاثیر ابعاد تضاد منافع بر تمایل

حسابرسان به هشداردهی

## منابع

\* بهارمقدم، مهدی، پورحیدری، امید، فتحی، زهرا. (۱۳۹۷).

بررسی تأثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس. دانش حسابداری، ۱۸ (۷۲): ۵-۲۲.

\* پورحیدری، امید، عیسی اکبری نفت چالی و احمد

خدای‌پور. (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۱، ۲۲۷-۱۹۷.

\* جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۸۲). آیین رفتار حرفه‌ای.

جامعه حسابداران رسمی، ۱۱-۱۰.

\* حسینی، سیدعلی، رسولی، ندا. (۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای در

حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۳۱): ۱۵۵-۱۶۸.

\* سعیدی‌گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تاثیر تیپ

شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲ (۳)، ۱۶۹-۱۸۴.

- \* Kusumawati, A. , & Syamsuddin, S. (2018). The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality. *International Journal of Law and Management*.
- \* Field, M. J. , & Lo, B. (Eds. ). (2009). *Conflict of interest in medical research, education, and practice*. National Academies Press.
- \* Markman, G. D. , Balkin, D. B. , & Baron, R. A. (2002). Inventors and new venture formation: The effects of general self-efficacy and regretful thinking. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 27(2), 149–166.
- \* Moore, D. A. , Tetlock, P. E. , Tanlu, L. , & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.
- \* Moore, D. A. , Tanlu, L. , & Bazerman, M. H. (2010). Conflict of interest and the intrusion of bias. *Judgment and Decision Making*, 5(1), 37.
- \* Moore, C. , Detert, J. R. , Trevino, L. K. , Baker, V. L. , & Mayer, D. M. (2012). Why employees do bad things: Moral disengagement and unethical organizational behavior. *Personnel Psychology*, 65, 1–48.
- \* Nehme, R. , AlKhoury, C. , & Al Mutawa, A. (2019). Evaluating the performance of auditors: a driver or a stabilizer of auditors' behaviour. *International Journal of Productivity and Performance Management*.
- \* Nelson, M. W. (2004). A review of experimental and archival conflicts-of-interest research in auditing. Rochester, NY: Social Science Research Network
- \* Nelson, M. W. , Elliott, J. , & Tarpley, R. (2005). A review of experimental and archival conflicts-of-interest research in auditing. *Conflicts of interest: Challenges and solutions in business, law, medicine, and public policy*, 41-69.
- \* Pierce, B. , & Sweeney, B. (2004). Cost–quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441.
- \* Pierce, A. (2007). *Ethics and the professional accounting firm: A literature review*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- \* Rodgers, W. (2006). *Process thinking: Six pathways to successful decision making*. IUniverse
- \* Rodgers, W. , & Gago, S. (2001). Cultural and ethical effects on managerial decisions: Examined in a throughput model. *Journal of Business Ethics*, 31(4), 355-367.
- \* Rodgers, W. , & Gago, S. (2006). Biblical scriptures underlying six ethical models influencing organizational practices. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 125-136.
- \* Rodgers, W. , & AL Fayi, S. (2018). Ethical pathways of internal audit reporting lines. *Accounting Forum*. Retrieved from <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0155998217302405>
- \* Rodgers, W. , & Gago, S. (2001). Cultural and ethical effects on managerial decisions: Examined in a throughput model. *Journal of Business Ethics*, 31(4), 355–367.
- \* Church, B. K. , Jenkins, J. G. , McCracken, S. A. , Roush, P. B. , & Stanley, J. D. (2015). Auditor independence in fact: Research, regulatory, and practice implications drawn from experimental and archival research. *Accounting Horizons*, 29(1), 217-238.
- \* Clements, C. E. , Neill, J. D. , & Stovall, O. S. (2012). Inherent conflicts of interest in the accounting profession. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 28(2), 269-276.
- \* Crump, R. (2013). FRC warns auditors over ethical failings. *Accountancy Age*.
- \* Cvejic, E. , Lloyd, A. R. and Vollmer-Conna, U., (2016). Neurocognitive improvements after best-practice intervention for chronic fatigue syndrome: Preliminary evidence of divergence between objective indices and subjective perceptions. *Comprehensive Psychiatry*, 66, 166–175.
- \* Davis, M. (1993). Conflict of interest revisited. *Business & Professional Ethics Journal*, 21-41.
- \* Davis, S. , DeZoort, F. T. , & Kopp, L. S. (2006). The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. *Behavioral Research in accounting*, 18 (1), 19-35.
- \* Di Florio, C. V. (2012). Conflicts of interest and risk governance. *Speech to the National Society of Compliance Professionals (Oct 22, 2012)*, online at <http://www.sec>.
- \* Gaa, J. C. (1994). The Ethical Foundations of Public Accounting (CGA-Canada Research Foundation, Vancouver).
- \* Guiral, A. , Rodgers, W. , Ruiz, E. , & Gonzalo, J. A. (2010). Ethical dilemmas in auditing: Dishonesty or unintentional bias?. *Journal of business ethics*, 91 (1), 151-166.
- \* Hamdam, A., Jusoh, R., Yahya, Y., Abdul Jalil, A. and Zainal Abidin, N.H. (2022). Auditor judgment and decision-making in big data environment: a proposed research framework, *Accounting Research Journal*, 35(1), 55-70.
- \* International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2015). Handbook of the code of ethics for professional accountants. New York, NY: IFAC.
- \* Ishaque, M. (2019, March). Cognitive approach to understand the impact of conflict of interests on accounting professionals' decision-making behaviour. In *Accounting Forum* (pp. 1-35). Routledge.
- \* Iskandar, T. M. , & Sanusi, Z. M. (2011). Assessing the effects of self-efficacy and task complexity on internal control audit judgment. *Asian Academy of Management Journal of Accounting & Finance*, 7 (1).
- \* Jones, J. , MacTavish, C. , & Schultz, W. (2019). The effect of gender and firm identification on auditor pre-negotiation judgments. *Advances in accounting*, 44, 49-57.
- \* Johari, R. J. , Sanusi, Z. M. , Rahman, R. A. , & Omar, N. (2013). Auditors' independence, experience and ethical judgments: The case of Malaysia. *Journal of Business and Policy Research*, 8 (1), 100-119.

- \* Rigotti, T. , Schyns, B. , & Mohr, G. (2008). A short version of the occupational self-efficacy scale: Structural and construct validity across five countries. *Journal of Career Assessment*, 16(2), 238-255.
- \* Smith, N. C. , Simpson, S. S. and Huang, C. -Y. , 2007. Why Managers Fail to do the Right Thing: An Empirical Study of Unethical and Illegal Conduct. *Business Ethics Quarterly*, 17(4), pp. 633-667.
- \* Sanusi Z. M. , Iskandar, T. M. , Monroe, G. S, and Saleh, N. M. (2018). Effects of Goal Orientation, Self-Efficacy and Task Complexity on the Audit Judgment Performance of Malaysian Auditors. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 31 (1).
- \* Sniehotta, F. F. , Schwarzer, R. , Scholz, U. and Schüz, B. , (2005). Action planning and coping planning for long-term lifestyle change: Theory and assessment.
- \* Stajkovic, A. D. and Luthans, F. , 1998. Self-efficacy and work-related performance: A meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 124(2), pp. 240-261.
- \* Tepalagul, N. , & Lin, L. (2014). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review Nopmanee, *Jornal of Accounting, Audit and Finance*.
- \* Thagard, P. (2007). The moral psychology of conflicts of interest: Insights from affective neuroscience. *Journal of Applied Philosophy*, 24(4), 367-380.
- \* van der Bijl, J. J. and Shortridge-Baggett, L. M. , 2001. The theory and measurement of the self-efficacy construct. *Scholarly Inquiry for Nursing Practice*, 15(3), 189-207.
- \* Wang, T. (2017). Social identity dimensions and consumer behavior in social media. *Asia Pacific Management Review*, 22 (1), 45-51.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 13/ No. 52/ Winter 2024*

## **The Effect of Conflict of Interests on the Auditor's Decision Making Behavior by Integrating Cognitive Theory and Throughput Model**

**Newsha Tahmasebi**

Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran  
tahmasebi@gmail.com

**Afsaneh Soroushyar**

Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran  
(Corresponding Author)  
a.soroushyar@khuisf.ac.ir

**Bahman Banimahd**

Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran  
dr.banimahd@gmail.com

### **Abstract**

The purpose of this study is to investigate the relationship between conflict of interests, cognitive processes and the auditor's deviant decision-making behavior. In addition, the relationship between auditors' cognitive processes and their deviant decision-making behavior in the event of a conflict of interest has been examined. By integrating social cognitive theory and throughput model, effective mental processes on decision-making behavior in situations involving the conflict of interests are evaluated. For investigating the hypothesis, a questionnaire is conducted which includes different categories of conflict of interests. In preparing the questionnaire, four scenarios of conflict of interests are considered which are: conflict of interests due to self-interest threat, that due to intimidation threat, that due to a combination of self-interest and self-review threats and the conflict of interests due to a combination of self-interest, intimidation, self-review and familiarity threats. The statistical population of this study includes 402 auditors. The results showed that conflict of interests has a significant relationship with the auditor's cognitive processes and the auditor's deviant decision-making behavior. The conflict of interests has a significant relationship with auditors' deviant decision-making behavior. Moreover, there is a relationship between auditors' cognitive processes and deviant decision-making behavior in situations involving different categories of conflict of interests. With regard to the relation of auditor's cognitive processes and conflict of interests with auditor's deviant decision-making behavior, it seems that the development of behavioral interventions is necessary to strengthen auditors' real independence. The behavioral interventions must consist of both conscious (intentional) and unconscious cognitive processes.

**Keywords:** Conflict of Interests, Cognitive Processes, Deviant Decision-making Behavior, Cognitive Theory, Throughput Model.

