



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۴/ شماره ۴ (پیاپی ۵۶) / زمستان ۱۴۰۴
صفحه ۲۰۷ تا ۲۲۱

ارائه مدلی کیفی برای آثار سوگیری‌های شناختی حساب‌رسان مستقل بر نتیجه و سبک مذاکرات حساب‌رس و صاحبکار

علی اصغر صالحی

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران
Alias.salehi@yahoo.com

نقی فاضلی

استادیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران (نویسنده مسئول)
Fazeli.n@gmail.com

خسرو فغانی ماکرانی

دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران
Kh.makrani@chmail.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۵

چکیده

در بسیاری از تحقیقات شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد وجود تضاد بین حساب‌رس و صاحبکار می‌تواند باعث پیچیده شدن کار حسابرسی شود، انجام مذاکره مابین آنها در فرایند رسیدگی به حسابها به منظور مدیریت تضاد ضرورت دارد. مذاکره زمانی آغاز می‌شود که مدیریت صاحبکار رویه‌ای برای حسابداری انتخاب کند که مطابق با اصول حسابداری نباشد یا در معاملات جدیدی ورود پیدا کند که هنوز استاندارد برای آن تعیین و تصویب نشده باشد. لذا هدف اصلی این پژوهش، بررسی سوگیری‌های شناختی حساب‌رسان و شناسایی آثار این سوگیری‌ها بر مذاکرات حساب‌رس و صاحبکار است. در این تحقیق داده‌ها به صورت پرسشنامه‌ای جمع‌آوری می‌شوند و از آزمون ناپارامتریک فریدمن برای تحلیل آماری داده‌ها و رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای برای یافتن روابط بین داده‌ها استفاده می‌شود. نتایج، اثر سوگیری‌های شناختی را بر سبک مذاکرات تایید و نوع مذاکرات منتخب را بر حسب نوع سوگیری شناختی معرفی می‌کند و نقشه راه کاملی را در این خصوص ارائه می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: سوگیری‌های شناختی، سبک مذاکرات حساب‌رس-صاحبکار- آزمون فریدمن- رگرسیون لجستیک چندجمله‌ای.

۱- مقدمه

حسابرسی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، نقش بسیار مهمی دارد اما بهبود کیفیت گزارشگری مالی، در اغلب موارد مستلزم مذاکرات پر چالش بین حسابرس و صاحبکار است. موضوع اصلی این مذاکرات، اختلاف نظر طرفین بر سر اصلاحات پیشنهادی حسابرس است. به ویژه اختلاف نظر زمانی بروز می کند که درباره موضوع اختلاف، استاندارد حسابداری خاصی وجود ندارد و یا استاندارد مبهم است (سان و همکاران، ۲۰۱۵). نقش مذاکرات بین حسابرسان و صاحبکاران در بهبود کیفیت صورتهای مالی و حل و فصل اختلافها حائز اهمیت است. براین اساس طرفین جهت مدیریت تعارض و رسیدن به توافق، مبادرت به مذاکره نموده و در این مذاکرات، سبکهای متفاوتی راه، از جمله: سبک واقع گرایی، سبک شهودی، سبک هنجاری و سبک تحلیلی اتخاذ می نمایند (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸). وجود تضاد بین حسابرس و صاحبکار می تواند باعث پیچیده شدن کار حسابرسی شود و به یک راه حل "غیر بهینه" مانند صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده (مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر) منجر گردد.

عوامل زیادی مانند تحصیلات، محیط کار صاحبکار، ویژگی های صنعت، دوره ی تصدی و ... بر قضاوت حسابرسان موثر است که به صورت غیرمستقیم سبک، فرآیند و نتیجه مذاکره حسابرس و صاحبکار را تحت تاثیر قرار می دهد. حسابرسان نقش مهمی را در کاهش تعارض خود با صاحبکار ایفا می کنند و در واقع کیفیت حسابرسی تا حد زیادی به استقلال حسابرسان و مکانیزم های آنها در کاهش سوگیری ها بستگی دارد (سویدی، ۲۰۲۲). همچنین بین هویت صاحبکار و بی طرفی حسابرس ارتباط نزدیکی وجود دارد، هویت صاحبکار واسطه ای بین رهبری تحول آفرین و بی طرفی حسابرس است و البته با افزایش اعتماد به نفس، بی طرفی حسابرس افزایش می یابد (صالحی، ۲۰۲۲). از آنجاییکه کیفیت تصمیم گیری و قضاوت نیز مرتبط با ویژگی های فردی حسابرس می باشد، انتظار می رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم گیری و قضاوت خود دچار سوگیری های شناختی گردد (نفت چالی و همکاران، ۱۳۹۷). تمایلات قضاوتی بالقوه ای که ممکن است به جانبداری قضاوتی حسابرس منجر شود، معمولاً در چهار گروه سوگیری های روانشناختی تایید خواهی، اطمینان بیش از حد، نقطه اتکا و در دسترس بودن دسته بندی می شود که بر تردید حرفه ای حسابرسان تاثیر منفی دارند (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵). بدیهی است آگاهی از سوبه های رفتاری موثر بر مذاکره بین حسابرس و صاحبکار این مشکلات را کاهش خواهد داد و طرفین مذاکره می توانند از گرایش های

روان شناختی به منظور دستیابی به نتایج مطلوب در مذاکرات استفاده نمایند.

تبیین سوگیری های شناختی حسابرسان بر نتیجه و سبک مذاکرات حسابرس- صاحبکار هدف اصلی این پژوهش خواهد بود. با توجه به اهمیت فراوان این موضوع که این سوگیری ها می توانند تاثیر معناداری در تعیین نوع استراتژی کاربردی حسابرسان در مذاکرات و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد، کمتر در مطالعات مورد توجه قرار گرفته است و به خصوص در ایران تنها در سالهای اخیر تحقیقات معدودی پیرامون فرایند مذاکره حسابرس-صاحبکار صورت گرفته است و به ارتباط تجربی آن در انتخاب سبک مذاکره پرداخته نشده است. از این رو مطالعه حاضر با در نظر گرفتن ابعاد مختلف سوگیری های شناختی از یک طرف و ارتباط آن با انواع سبک های مذاکره، می تواند راهنمای جامعی در این خصوص باشد.

این پژوهش درصدد شناسایی سوگیری های شناختی و آثار آنها بر نتیجه و سبک مذاکره بین حسابرس و صاحبکاران با استفاده از مصاحبه از حسابرسان و خبرگان است، تا در ادامه الگوی مناسبی برای شناسایی آثار این سوگیری ها، فرصتها، تهدیدها و راهکارهای مناسب برای کاهش این سوگیری ها ارائه نماید. روش مورد استفاده در این پژوهش رگرسیون لجستیک چند جمله ای خواهد بود که در آن یک دسته متغیر وابسته به عنوان رده مرجع انتخاب و نسبت شانس جداگانه برای همه متغیرهای مستقل برای هر دسته از متغیر وابسته به استثنای رده مرجع، که از تجزیه و تحلیل حذف شده است، تعیین می شود.

یافته های پژوهش می تواند برای جامعه هدف این مطالعه یعنی حسابرسان، سیاست گذاران حرفه حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، و متقاضیان حسابرسی مفید واقع شود تا در جهت رفع چالش های یافت شده گامهای موثری را بردارند. با این مقدمه در ادامه مطالعه در بخش دوم مبانی نظری پژوهش را مورد مطالعه قرار می دهیم و در بخش بعدی، پیشینه پژوهش مرور می شود. بخش چهارم مطالعه به روش شناسی پژوهش و نتایج حاصل از بررسی و تخمین اختصاص می یابد و در نهایت، نتیجه گیری و پیشنهادات کاربردی ارائه می گردد.

۲- مبانی نظری (مدل مفهومی پژوهش)

مبانی نظری پژوهش حاضر از دو بخش سبک های مذاکره بین صاحبکار و حسابرس و انواع سوگیری های شناختی تشکیل شده است.

۱-۲- مذاکره صاحبکار و حسابرس

در محیط حسابداری، حساب‌برسان و صاحبکاران اساساً زمانیکه در مورد مسائل مختلف مربوط به حسابداری اختلاف نظر دارند، درگیر مذاکره می‌شوند (حساس یگانه و بیگلر؛ ۱۳۹۴). فرآیند اتخاذ تصمیم مشترک و توافق بین دو یا چند نفر دارای ترجیحات متفاوت است به گونه‌ای که هر دو طرف به دنبال افزایش مطلوبیت خود هستند. از نظر براون و وایت (۲۰۰۸) مذاکره حسابرس-صاحبکار شامل سه مرحله، پیش مذاکره، مذاکره و نتیجه مذاکره است. مرحله پیش مذاکره در برگیرنده برنامه‌ریزی برای مذاکره آتی است و در این مرحله براساس اهداف، منافع و محدودیت‌هایی موجود، راهکارهای دو طرف دقیقاً مورد توجه قرار می‌گیرد. در مرحله مذاکره هر یک از طرفین تاکتیک‌ها و استراتژی‌های مختلف را بر مبنای مرحله پیش مذاکره برای رسیدن به اهداف خود بکار می‌گیرد و نسبت به دیدگاه‌ها و استراتژی‌های انتخابی طرف مقابل واکنش نشان می‌دهد. به طور کلی ۲ نوع استراتژی مذاکره را می‌توان برشمرد: (۱) استراتژی‌های گسسته، که به صورت متداول استفاده می‌شوند، و به صورت تقسیم بخش ثابتی از منابع تعریف می‌شوند، این استراتژی‌ها معمولاً به نتیجه گسسته‌ای می‌انجامند که در آن تنها یک طرف برنده می‌شود و یا هیچ کدام از طرفین برنده نمی‌شوند. مجادله، واگذاری و سازش از تاکتیک‌های مورد استفاده در این استراتژی است. در مجادله، هدف وادار کردن طرف مقابل برای اعطای امتیاز یا مقاومت در برابر تلاش‌های مجادله‌ای گروه مقابل است. در واگذاری، تمرکز روی تغییر نظر دیگران است؛ یعنی مذاکرات باعث شوند منافع کمتری نصیب یک گروه شده و برای گروه مقابل منافع بیشتری برسد. به عنوان مثال، حسابرس درباره تمام تعدیلات بالقوه حسابرسی، صاحبکار را آگاه می‌کند و سپس از برخی از تعدیلات بدون اهمیت چشم پوشی می‌کند و در مقابل انتظار دارد صاحبکار بسهولت تعدیلات با اهمیت را بپذیرد. در سازش تلاش برای پیدا کردن نقطه‌ای میانی است به گونه‌ای که هر دو طرف از مواضع خود کوتاه آمده و راه حل بینابینی را انتخاب کنند. در این حالت، رضایت کامل هیچ طرف برآورده نمی‌شود، زیرا یک یا هر دو طرف، نسبت به فرآیند مذاکرات یا نتیجه آن دید منفی دارند.

(۲) استراتژی‌های پیوسته، در این دسته از استراتژی‌ها، تلاش برای یافتن راه حلی است که در آن هر دو طرف منتفع شوند و به عبارت دیگر همان بازی برد-برد است. روش‌های مورد استفاده در استراتژی‌های پیوسته شامل، حل مسئله و بسط برنامه کاری است.

حل مساله دربردارنده یافتن راه حل جدیدی است که موضع اصلی حسابرس را حفظ کند در عین حال صاحبکار نیز به این

نتیجه برسد که اهداف وی حاصل خواهد شد. در این روش صاحبکار هدف خود را تعیین می‌کند و در روش مورد استفاده در حسابداری نظری نمی‌دهد و از سوی دیگر حسابرس نیز با حفظ استانداردهای حسابداری سعی در تهیه صورت‌های مالی با تحقق هدف صاحبکار می‌کند.

در بسط برنامه کاری نیز با اضافه کردن حل موضوع نهایتاً به نفع هر دو گروه تمام شود. مثلاً، مدیر با حذف تعدیلات بی اهمیت حسابرس موافقت می‌نماید و حسابرس با ارائه عدد صحیحی در سود، مدیر را در نحوه گزارشگری مالی یاری کند.

۲-۲- سوگیری شناختی

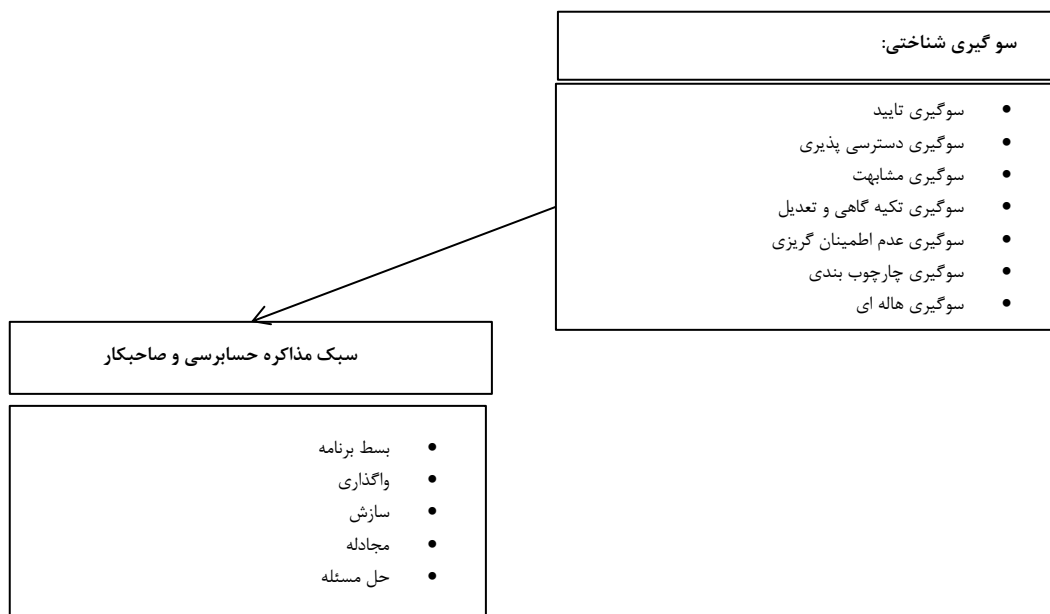
سوگیری شناختی، نخستین بار در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ توسط کاهنمان و تورسکی مطرح گردید و به عنوان اصطلاحی برای همه تحریفات در ذهن انسان که به سختی قابل جلوگیری است، معرفی شد (چاروبات و دوپس (۲۰۰۳)). این نوع از سوگیری می‌تواند از فعالیت‌های ذهنی ناخودآگاه در پردازش اطلاعات در ذهن صورت گیرد، بطوری که فرد در هنگام تصمیم‌گیری منجر به ادراک یا قضاوتی می‌شود که به طور سیستماتیک از واقعیت فاصله می‌گیرد. بر همین اساس قضاوت‌های افراد در زندگی، اغلب به جای روش‌های مرسوم تجزیه و تحلیل؛ متکی به سوگیری‌های شناختی آنها است (گریگ و زمباردو، ۲۰۰۸). سوگیری تایید از جمله این سوگیری‌ها است که در آن تصمیم‌گیران تمایل به جستجو و وزن دهی بیشتر به اطلاعاتی را دارند که مطابق با باورهای اولیه یا ترجیحات آنها باشد (گیلوپیچ، ۱۹۹۱). این موضوع در روان‌شناسی بسیار مطرح است و در حسابرسی ناشی از علاقه حساب‌برسان به عنوان مثال در پذیرش ادعاهای مدیر صورت می‌گیرد، درحالی‌که شواهد قوی‌تری مبنی بر رد آن ادعا وجود دارد. سوگیری دسترسی پذیری که اولین بار توسط کانمن و تورسکی (۱۹۷۳)، مورد توجه قرار گرفت، به این صورت است که در آن تصمیم‌گیران با توجه به دسترس پذیری نمونه در ذهن احتمال رخداد آن را بررسی می‌کنند. دسترسی پذیری تحت تاثیر تصویرپذیری، آشنائیت و روشن پذیری است (کانمن و تورسکی، ۱۹۷۹) و ممکن است تردید حرفه‌ای که باید توسط حساب‌برسان اعمال گردد را کاهش دهد و سبب پایین آمدن احتمال کشف ترفندهای تقلب صاحبکار شود (کتاب و همکاران، ۲۰۱۲). نوع دیگری از سوگیری‌ها به سوگیری مشابهت شهرت دارد که در آن افراد به انتخاب راه حل‌های مشابه با راه‌حل‌های مورد استفاده در رخدادهای گذشته تمایل دارند. (کتاب و همکاران، ۲۰۱۲). سوگیری تکیه گاهی و تعدیل، در ارتباط با انتظار و یا لنگر ذهنی نسبت به ارزش ریالی صحیح حساب به

یک مذاکره کننده با یک تعارض، روی تنظیمات مذاکره^۲، رفتار طرف مقابل، و پیامد موضوع مورد اختلاف تاثیر دارد^۳. بر طبق تحقیقات پیشین، صاحبکارانی که از نتیجه یک مذاکره با یک حسابرس ناراضی هستند با احتمال کمتری به ارتباط با آن حسابرس ادامه می دهند^۴. بر طبق هاتفیلد و همکاران (۲۰۰۸)، سبک مذاکره صاحبکار بیشترین تاثیر را روی رفتار حسابرسان برای عمل متقابل دارد. استفاده از استراتژی مبتنی بر عمل متقابل، به صاحبکار القا می کند که او نیز به وسیله داشتن امتیازدهی بیشتر در مذاکره خود با حسابرس، متقابلاً عمل کند. نتایج مطالعات نشان داده است که تمایل حسابرسان به استفاده از یک استراتژی مبتنی بر عمل متقابل، هنگامی که ریسک بالاتر از دست دادن مشتری وجود دارد، با یک مشتری دارای سبک ستیزه جو بیشتر است. در این مطالعه همچنین نتیجه شده است که سبک مذاکره مشتری دارای تاثیر روی استفاده حسابرسان از یک استراتژی مبتنی بر عمل متقابل دارد، اما دارای هیچ گونه تاثیر مستقیمی روی نتیجه مذاکره نیست. در این آزمایش هاتفیلد و همکاران (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان تعیین می کنند که آیا یک تنظیم حسابرسی را ثبت یا لغو کنند، اما هیچ گونه ارزیابی از سطح تنظیمات حسابرسی، با ارائه یک تصمیم برای ثبت یک تنظیم حسابرسی، انجام نمی دهند. با توجه به مطالب ارائه شده، در ادامه مدل مفهومی پژوهش به تصویر کشیده می شود.

وجود می آید و معمولاً پس از کسب شواهدی عدم دقت ارزشیابی، تعدیلاتی که توسط حسابرس نسبت به انتظار یا تکیه گاه اولیه ایجاد می شود، ناکافی است (کناب و همکاران، ۲۰۱۲). سوگیری عدم اطمینان، در حین تصمیم گیری رخ می دهد و سبب تقویت استرس و تصمیمات شتاب زده ای می شود که از نوع «پایان آنی» است و اغلب نتایج نامطلوبی دارد. در حسابرسی، سوگیری چارچوب بندی با این مفهوم کاربرد دارد که در آن مدیران با توجه به هدف حسابرسان، شواهد و مستندات را به گونه ای چارچوب بندی در اختیار حسابرسان قرار می دهند که در آن به نتیجه مورد نظر خود برسند (کناب و همکاران، ۲۰۱۲). هنگامی که تصمیم گیری حسابرسان تحت تاثیر ویژگی های شخصیتی مدیران قرار می گیرد و سبب پذیرش ادعای آنها توسط حسابرس می شود، حسابرس دچار سوگیری هاله ای است و به عبارتی اجازه داده، ویژگی های شخصیتی فرد دقت ارزیابی اش را کاهش دهد. (کناب و همکاران، ۲۰۱۲).

۳-۲- سوگیری های شناختی و مذاکره صاحبکار و حسابرس

با توجه به اینکه صاحبکاران دارای قدرت استخدام/اخراج حسابرسان هستند، از این رو در مذاکره قدرت بیشتری را نیز در دست دارند و می توانند از روش های ستیزه جو یا مشارکتی استفاده کنند^۱. برخورد



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

³ Schwenk 1990; Wilson and Waltman 1988

⁴ Sanchez et al. 2007; Tan and Trotman 2010

¹ Hatfield et al. 2008

² Pruitt and Carnevale 1993

استانداردهای حسابداری). و مهم‌ترین چالش‌های شناسایی شده در این فرایند عبارتند از عدم تخصص صنعتی حساب‌برسان، نگاه اشتباه صاحبکاران به حسابرسی و نبود مکانیزم‌های مناسب حاکمیت شرکتی است.

کازمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیاز دهی در مذاکرات حسابرسی و صاحبکار پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که به ترتیب ویژگی‌های رفتاری شامل (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار و رفتار زمانی)، نظام راهبردی (کمیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی)، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای (اظهار نظر حسابرسی، استقلال حساب‌برسان، قدرت و چانه‌زنی، رقابت در بازار حسابرسی و گردش اجباری حساب‌برسان) و جنسیت حساب‌برسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان تاثیر داشته است. تاثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حساب‌برسان بر کیفیت حسابرسی توسط کریمی و همکاران (۱۴۰۰) مورد مطالعه قرار گرفت و نتایج حاکی از اثر قابل توجه سوگیری‌ها و عدم تاثیر ابعاد شخصیتی بر کیفیت حسابرسی داشت.

محمدزاده مقدم و همکاران (۱۴۰۱) سوگیری‌های شناختی می‌تواند در فرایند تصمیم گیری همه حساب‌برسان تاثیر منفی بگذارد و از این رو آگاه بودن از انواع سوگیری‌های مختلف که بر تصمیمات حساب‌برسان تاثیرگذار اولین قدم در راه برای غلبه بر آن‌ها است. یافته‌های پژوهش بادپا و همکاران (۱۴۰۱)، نشان می‌دهد که کاریزمای مدیریت صاحبکار بر آشنایی حسابرسان با صاحبکار و نگرش حمایتی حسابرسان تاثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین آشنایی حسابرسان با صاحبکار و نگرش حمایتی حسابرسان به طور معناداری بر قضاوت عینی حسابرسان تاثیر منفی دارند. لطفی و همکاران (۲۰۲۲)، در مطالعه‌ای از ۱۴۶ بنگاه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ثابت کردند که سوگیری تایید اثر منفی روی کیفیت حسابرسی دارد، اما این اثر منفی در ارتباط با مشتریان با ارزش بازار بالا کمتر است.

در بین پژوهش‌های خارجی می‌توان به مطالعه ونگ و توتل (۲۰۰۹) اشاره کرد. ونگ و توتل (۲۰۰۹) به فرایند مذاکرات مستقیم در مورد انتخاب روش گزارشگری صاحبکار و حسابرسان پرداخت، و به این نتیجه رسیدند که در شرایط پایین بودن اطمینان نسبت به حفظ صاحبکار، انگیزه حساب‌برسان برای پذیرش ادعاهای مدیریت در صورتهای مالی کاسته می‌شود و نتیجه نهایی مذاکره با موضع بهینه حسابرسان هم راستا خواهد بود. تروتمن و همکاران (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که

با توجه به مبانی نظری مطرح شده، می‌توان سوالات زیر را در ارتباط با تاثیر سوگیری‌های شناختی بر ابعاد و سبک مذاکره صاحبکار-حسابرس بر شمرد:

- آیا سوگیری شناختی حساب‌برسان بر نتیجه مذاکرات صاحبکار-حسابرس تاثیر معناداری دارد؟
- حساب‌برسانی که دارای سوگیری شناختی هستند، معمولاً از چه استراتژی‌های در مذاکرات استفاده می‌کنند؟

۳- پیشینه پژوهش

تاکنون پژوهشی در ایران به مدلسازی آثار سوگیری‌های شناختی فرایند مذاکره حسابرس - صاحبکار پرداخته است اما در ادامه پژوهش‌هایی ارائه می‌شود که تاحدودی مرتبط با موضوع پژوهش هستند: بر طبق حساس یگانه و بیگلر (۱۳۹۴) در تدوین الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی با بررسی انواع استراتژی‌های مذاکره، نشان دادند که حساب‌برسان از سبکها و استراتژی‌های متفاوتی برای مذاکرات و حل اختلافات خود با صاحبکار استفاده می‌کنند که عبارتند از: استراتژی‌های تحکم، گسترش دستور کار، حل مسأله و مصالحه، که با استراتژی حل مسأله بیشترین موافقت را داشته‌اند و استراتژی‌های تحکم و گسترش دستور کار و مصالحه به ترتیب در رتبه‌های بعدی قرار گرفته است.

هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی تاثیر سه سوگیری روانشناختی فردی اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکا و در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را از طریق ۳۵۰ پرسشنامه‌ای که در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی خصوصی توزیع شد، مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از بررسی‌ها نشان داد که هر سه سوگیری مورد بررسی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان تاثیر منفی دارند و وجود این سوگیری‌ها توانایی حساب‌برسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهند. مهرانی و اسکندر (۱۳۹۵) تحقیقی تحت عنوان تبیین مدل سازی پارادایم مذاکرات حسابرس-صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی انجام دادند. بر اساس نتایج بدست آمده از مصاحبه‌ها علت اصلی ایجاد اکثر اختلافات و تعارضات بین حساب‌برسان و صاحبکاران که مذاکره را امری اجتناب ناپذیر می‌سازد عبارتند از: ۱. علل دانشی (کمبود دانش با کیفیت طرفین مذاکره)، ۲. علل اطلاعاتی (عدم تقارن اطلاعاتی) و ۳. علل ارتباطی (ماهیت کسب و کار صاحبکار و شیفت کلیه ارتباطات به آخر سال) و ۴. مشکل ابزاری (کیفیت قوانین و

سوگیری‌ها با افزایش آگاهی و به کارگیری کمک‌های تصمیم‌گیری قابل کاهش هستند.

آلمایدا (۲۰۲۳) طی مطالعه‌ای ثابت کرد که سوگیری‌های شناختی، از جمله سوگیری تایید و اطمینان بیش از حد روی سطح حرفه‌ای حسابرسان در کشور پرتقال تاثیرگذار است. اما سوگیری دسترس‌پذیری چنین تاثیر سویی ندارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از بعد هدف کاربردی است و از نظر ابعاد تحلیل و نحوه اجرا، آماری و سنجی است و با داده‌های کیفی سروکار دارد. نحوه گردآوری داده‌ها و اطلاعات، از روش اسنادی، کتابخانه‌ای و میدانی است. که مشتمل بر استفاده از مطالب پایان‌نامه‌ها و مقالات علمی از مرجع پایگاه‌های اطلاعاتی و پرسشنامه است. داده‌های این پژوهش به صورت مقطعی برای سال ۱۳۹۹ می‌باشد. با تکمیل پرسشنامه، توسط حسابرسان داده‌های مورد نیاز متغیرها گردآوری شده است. بدین منظور از پرسشنامه‌های استاندارد الن کولست و استوارت (۲۰۱۷) برای سبک مذاکره و پرسشنامه هریستو، کامیلی و مشیلی (۲۰۲۰) برای سوگیری شناختی استفاده شده است. نمونه آماری شامل ۱۵۰ نفر از متخصصان حسابداری است، که دارای مدارک تحصیلی فوق لیسانس و بالاتر هستند و بیش از ۱۰ سال سابقه کار در این حوزه داشتند. از این تعداد، ۱۰ پرسشنامه به دلیل ناقص بودن حذف شده است. اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش در جدول (۱) آورده شده است.

در تحلیل آماری رتبه بندی داده‌ها با استفاده از آزمون ناپارمتریک فریدمن انجام می‌شود. سپس در تحلیل سنجی با استفاده از رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای روابط بین متغیرهای مطالعه بررسی می‌شود، در روش رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای که به عنوان یک دسته بند (Classifier) معرفی می‌شود یک دسته متغیر وابسته تعیین خواهد شد که در آن رده مرجع، از تجزیه و تحلیل حذف تعیین می‌شود.

برآوردهای شرکای حسابداری از حداکثر مبلغی که می‌توان صاحبکار را متقاعد نمود تا سود را کاهش دهد از مبلغ برآوردی مدیران حسابداری بیشتر است و بنابراین شرکا نسبت به مدیران حسابداری در مطالبات خود از صاحبکار استوارتر هستند. براون و جانستون (۲۰۰۹) معتقدند که حسابرسان دارای تجربه بیشتر نسبت به حسابرسان دارای تجربه کمتر، در برابر فشارهای وارده صاحبکار از توان مقاومت زیادتری برخوردار هستند و بنابراین تمایلی به دادن امتیاز به صاحبکار ندارند و به همان نسبت نیز نتایج حاصل از مذاکرات آنها محافظه‌کارانه تر است.

گیبیس و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی به انتخاب استراتژیهای مذاکره حسابرسان با مدیریت شرکت‌ها پرداختند، طبق پژوهش آنها شرکای حسابداری استراتژی‌های خاص خود را دارند، نتایج مصاحبه از ۱۴۰ حسابرس مستقل با تجربه نشان داد که برخلاف یافته‌های موجود در ادبیات مذاکره که مذاکره کنندگان از تاکتیک‌های توزیعی استفاده می‌کنند، حسابرسان مستقل به طور کلی با استفاده از روش‌های تلفیقی که شامل روش‌های توزیعی هم می‌شود به مذاکره با صاحبکار می‌پردازند. فیو و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی اثرات تجربه حسابرسان و سبک‌های مذاکره صاحبکار بر قضاوت حسابرس بر محتوای مذاکرات حسابرس- صاحبکار پرداختند، پیشنهاد آنان این است که تجربه مذاکره زمانی سودمند است که بدان نیاز باشد مثلاً زمانی که معامله با صاحبکار دشوار است. طبق پژوهش آنان تجربه مذاکره هیچ اثری بر سبک مذاکره صاحبکار نداشته است و تاثیر سبک مذاکره صاحبکار بر نتیجه مذاکره حسابرسان به تجربه مذاکره حسابرسان بستگی داشته است، حسابرسان بی تجربه در هنگام معامله با صاحبکار با سبک ستیزه جو به جای مشارکت مشترک، در مذاکره نمره کمتری را گرفته اند، در مقابل، محتوای مذاکره حسابرسان با تجربه تحت تاثیر سبک‌های مذاکره با صاحبکار نبوده است.

پارا (۲۰۲۰) طی مطالعه‌ای، اثرات سوگیری تایید را در گزارشات مالی حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در بازارهای بین‌المللی تایید کردند، و پیشنهاد دادند که این

جدول ۱: مشخصات متغیرهای مدل پژوهش

نقش متغیر	نام متغیر
وابسته	به میان کشیدن سایر موضوعات برای تهاجر با موضوع مدنظر جهت دستیابی به نتیجه مطلوب
وابسته	سعی بر ارضای انتظارات مدیر
وابسته	بده و بستان و مصالحه با مدیر
وابسته	اصرار بر تصمیم برای ارائه منصفانه صورتهای مالی مطابق نظم
وابسته	بحث با مدیر برای نشان دادن شایستگی‌ها و بالا بودن مقام
وابسته	یافتن سایر موضوعات برای رسیدن هر دو طرف به خواسته‌هایشان

نقش متغیر	نام متغیر
وابسته	یافتن برخی زمینه‌ها و حوزه‌های میانی برای حل موضوع با مدیر
وابسته	استفاده از نفوذ و قدرت برای غلبه بر مدیر
وابسته	سازگاری و کنار آمدن با خواسته‌های مدیر
وابسته	مشارکت با مدیر برای پیدا کردن راه حل مشترک جدید
وابسته	استفاده از تجربه حسابداری‌ام برای نیل به خواسته‌ام
وابسته	تهیه همه اطلاعات مربوط برای مدیر جهت رسیدن به توافق در لوای سایر موضوعات
وابسته	کار با مدیر برای پیدا کردن راه حل جدید برای ارضای انتظارات هر دو طرف
وابسته	جستجو برای موضوعات بیشتر جهت یافتن راه حل جدید برای ارضای انتظارات هر دو طرف
وابسته	جولان کمتر بر روی اختلافات جهت دستیابی به مصالحه
وابسته	یافتن سایر موضوعات برای اضافه کردن به بحث
وابسته	مطرح کردن کلی نگرانی‌ها جهت دستیابی به بهترین راه حل
وابسته	پیشنهاد برخی جنبه‌های واسط و میانی مربوط به مساله طی فرایند حل اختلاف
وابسته	گفتگو با مدیر جهت دستیابی به مصالحه
وابسته	من در انجام مسئولیت‌های شغلی‌ام مصر و انعطاف ناپذیرم
وابسته	تسلیم خواسته‌های مدیر می‌شوم
وابسته	کار با مدیر جهت رسیدن به درک درستی از موضوع در لوای سایر موضوعات
وابسته	در میان گذاشتن نظرم درباره چگونگی حل مشکل با مدیر جهت مطرح شدن موضوعات جدید به طور مشترک
مستقل	وجود منافع و ترجیحات شخصی
مستقل	انتخاب اهداف موفق به جای اهداف مناسب
مستقل	محدودیت اطلاعات برای تصمیم‌گیری و انتخاب
مستقل	استفاده از اطلاعات گذشته
مستقل	تکیه بر استراتژی‌های موفق به جای اهداف فعلی
مستقل	تکیه بر کاهش اهداف برای جلوگیری از تعارض
مستقل	دست کم گرفتن اهداف بالقوه
مستقل	خوش بینی در ارتباط با برآوردها و نتایج
مستقل	آمادگی برای سناریوهای بدبینانه
مستقل	جلوگیری از ضرر
مستقل	وجود برداشت اولیه

۴-۱- فرض رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای

- هر مشاهده فقط با یک مقدار از مقادیر وابسته، مرتبط است. به این معنی که نمی‌توان برای متغیر پاسخ هر مشاهده بیش از یک مقدار را در نظر گرفت.
- رابطه بین متغیر پاسخ و متغیرهای مستقل، به صورت صریح و کامل نیست و بنابراین باید از الگوهای تصادفی (وجود جمله خطا) در مدل رگرسیونی استفاده کرد.
- در رگرسیون لجستیک چندجمله‌ای نسبت بخت‌ها (Odds Ratio) با ورود متغیر غیر مرتبط تغییر نخواهد کرد. این فرض باعث می‌شود که یک مدل رگرسیون لجستیک با k دسته یا گروه را بر اساس $k-1$ متغیر دو-دویی یا باینری مستقل، مدل سازی کرد.

۴-۲- مدل سازی رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای

هدف ایجاد یک تابع خطی از متغیرهای مستقل است که می‌توانند یک تابع امتیاز (Score) را برای هر یک از سطوح متغیر پاسخ ایجاد کنند. فرض کنید متغیر پاسخ دارای k مقدار متفاوت یا k گروه باشد. به این ترتیب می‌توان تابع امتیاز برای مشاهده i ام در گروه k را به صورت زیر در نظر گرفت.

$$score(X_i, k) = \beta_k \cdot X_i$$

مشخص است که منظور از X_i بردار از متغیرهای مستقل است. همچنین β_k نیز بردار وزن‌ها یا همان ضرایب مدل رگرسیونی برای نتیجه گروه k ام است. به این ترتیب این تابع

$$\begin{aligned} \Pr(Y_i = K) &= 1 - \sum_{k=1}^{k-1} \Pr(Y_i = K) \\ &= 1 - \sum_{k=1}^{k-1} \Pr(Y_i = K) e^{\beta_{1 \cdot X_i}} \\ \Rightarrow \Pr(Y_i = K) &= \frac{1}{1 + \sum_{k=1}^{k-1} e^{\beta_{1 \cdot X_i}}} \end{aligned}$$

به این ترتیب مقدار احتمال قرارگیری هر مشاهده به هر یک از گروه‌ها به صورت زیر قابل محاسبه است.

$$\begin{aligned} \Pr(Y_i = 1) &= \frac{e^{\beta_{1 \cdot X_i}}}{1 + \sum_{k=1}^{k-1} e^{\beta_{1 \cdot X_i}}} \\ \Pr(Y_i = 2) &= \frac{e^{\beta_{2 \cdot X_i}}}{1 + \sum_{k=1}^{k-1} e^{\beta_{1 \cdot X_i}}} \\ \dots\dots\dots \\ \Pr(Y_i = K - 1) &= \frac{e^{\beta_{K-1 \cdot X_i}}}{1 + \sum_{k=1}^{k-1} e^{\beta_{k \cdot X_i}}} \end{aligned}$$

برای پیدا کردن ضرایب مدل رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای با استفاده از روش‌های بهینه سازی استفاده می‌شود.

۵- یافته های پژوهش

نمونه آماری شامل ۱۵۰ نفر از متخصصان حسابداری است، که دارای مدارک تحصیلی فوق لیسانس و بالاتر هستند و بیش از ۱۰ سال سابقه کار در این حوزه داشتند، که از این تعداد ۱۰۰ نفر آنها دارای سوگیری شناختی بودند. ۱۰ پرسشنامه به دلیل ناقص بودن اطلاعات حذف شدند و ۱۴۰ تا برای تخمین استفاده شدند که حالت بدون سوگیری به عنوان حالت پایه انتخاب شده و احتمالات و ضرایب نسبی نسبت به وضعیت پایه هستند. قبل از اجرای آزمون فریدمن برای رتبه بندی داده‌های کمی، به منظور ارزیابی مدل اندازه‌گیری، پایایی و روایی شاخص‌ها بررسی می‌شود. برای محاسبه میزان پایایی یا قابلیت اعتماد ابزار اندازه‌گیری از روش آلفای کرونباخ استفاده می‌شود، (جدول ۲)، با توجه به میزان بالاتر از ۰.۷ این ضریب، می‌توان نتیجه گرفت که ابزار اندازه‌گیری از پایایی و سازگاری درونی بالایی برخوردار است.

جدول ۲: مقادیر آلفای کرونباخ محاسباتی

ضریب آلفای کرونباخ	گروه
۰/۸۰	سوگیری شناختی
۰/۷۸	سبک مذاکره

نشان می‌دهد که امتیاز قرارگیری مشاهده X_i در گروه k ام چقدر است. با توجه به حداکثر مقدار این تابع، مدل رگرسیون چندجمله‌ای، مشخص می‌کند که این مشاهده به کدام گروه تعلق دارد. تفاوت عمده‌ای که مدل رگرسیونی لجستیک چند جمله‌ای نسبت به دیگر روش‌های رده بندی مانند الگوریتم پرسپترون (Perceptron Algorithm) یا ماشین بردار پشتیبان (SVM) و ... دارد، استفاده از احتمال برای تعیین وزن‌ها یا تابع امتیاز است. به این معنی که در رگرسیون لجستیک چندجمله‌ای، تابع امتیاز مشخص می‌کند که با چه احتمالی، مشاهده i ام در گروه یا رده k ام قرار می‌گیرد.

با توجه به این که در این مدل با استفاده از یک تابع امتیازف میزان تعلق هر یک از مشاهدات به گروه k ام محاسبه می‌شود. این تابع امتیاز را می‌توان به صورت یک رابطه خطی بین متغیرها و ضرایبشان نوشت.

$$\begin{aligned} score(X_i, k) &= \beta_{0,k} + \beta_{1,k}x_{1,i} + \beta_{2,k}x_{2,i} + \dots \\ &\quad + \beta_{M,k}x_{M,i} \end{aligned}$$

در اینجا ضریب $\beta_{j,k}$ نشانگر، وزن متغیر z ام برای تابع امتیاز تعلق مشاهده i ام به گروه k ام است. حال به طور جداگانه روش محاسبه رگرسیون لجستیک را برای هر سطح متغیر پاسخ رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای به کار می‌بریم. بنابراین بر اساس نسبت بخت‌ها داریم:

$$\ln \frac{\Pr(Y_i = 1)}{\Pr(Y_i = K)} = \beta_{1 \cdot X_i}$$

$$\ln \frac{\Pr(Y_i = 2)}{\Pr(Y_i = K)} = \beta_{2 \cdot X_i}$$

.....

$$\ln \frac{\Pr(Y_i = K - 1)}{\Pr(Y_i = K)} = \beta_{K-1 \cdot X_i}$$

حال اگر هر دو طرف تساوی‌های قبلی را به صورت نمایی بنویسیم، نتایج به صورت زیر خواهد بود.

$$\Pr(Y_i = 1) = \Pr(Y_i = K) e^{\beta_{1 \cdot X_i}}$$

$$\Pr(Y_i = 2) = \Pr(Y_i = K) e^{\beta_{2 \cdot X_i}}$$

$$\Pr(Y_i = K - 1) = \Pr(Y_i = K) e^{\beta_{K-1 \cdot X_i}}$$

از آنجایی که مجموعه احتمالات فوق هر مشاهده به K گروه برابر با ۱ است، می‌توان نوشت:

جدول ۴ وضعیت رتبه بندی متغیرها (سبک ها) را نشان می دهد. میانگین رتبه (Mean Rank) هر کدام از ویژگی ها در جدول گزارش شده است. مقایسه میانگین رتبه ها نشان می دهد که بالاترین میانگین رتبه (۴/۹۱) و (۴/۴۵) به سبک واگذاری به ترتیب برای سوگیری تایید و هاله ای اختصاص دارد که بدین معناست که مهم ترین سبک از نظر افراد دارای سوگیری تایید و هاله ای، واگذاری است. هم چنین برای افراد دارای سوگیری مشابهت و دسترس پذیری بالاترین میانگین رتبه به ترتیب (۴/۷۷) و (۴/۵۰) به سازش اختصاص داده شد در حالی که مهم ترین سبک از نظر افراد دارای سوگیری تکیه گاهی سبک مجادله با بالاترین میانگین رتبه (۴/۳۹) بوده است.

سپس، رتبه بندی ابعاد داده‌های کمی توسط آزمون فریدمن مورد تحلیل قرار گرفتند. در این آزمون فرض صفر یکسان بودن میانگین رتبه‌ها و فرض ۱ عدم یکسان بودن میانگین رتبه متغیرها بوده است. در جدول ۳ رتبه بندی هر یک از ابعاد ساختاری توسط آزمون فریدمن آورده شده است. دامنه میانگین از ۰ تا ۵ است. مقایسه میانگین سبک های مختلف نشان می دهد که بالاترین میانگین برای سوگیری تایید (۴/۰۵۸۸) و هاله ای (۴/۰۸۰۰) متعلق به سبک واگذاری است. هم چنین بالاترین میانگین برای سوگیری مشابهت (۴/۱۶۶۷) و دسترس پذیری (۴/۲۰۰۰) متعلق به سبک سازش می باشد در حالی که بالاترین میانگین برای افراد دارای سوگیری هاله ای به مجادله اختصاص داده شده است. (۴/۰۰۰).

جدول ۳: نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن جهت اولویت‌بندی مولفه‌های پژوهش

سویگیری	سبک	تعداد	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
سوگیری تایید	بسط	۱۷	۲/۱۱۷۶	۰/۹۲۷۵۲	۱	۳
	واگذاری	۱۷	۴/۰۵۸۸	۰/۷۴۷۵۵	۳	۵
	سازش	۱۷	۲/۰۵۸۸	۰/۷۴۷۵۵	۱	۳
	مجادله	۱۷	۱/۸۸۲۴	۰/۷۸۱۲۱	۱	۳
	حل مسئله	۱۷	۲/۷۰۵۹	۱/۰۴۶۷۰	۱	۴
سوگیری مشابهت	بسط	۲۴	۳/۰۸۳۳	۰/۷۱۷۲۸	۲	۴
	واگذاری	۲۴	۲/۰۴۱۷	۰/۸۵۸۶۷	۱	۳
	سازش	۲۴	۴/۱۶۶۷	۰/۷۶۱۳۹	۳	۵
	مجادله	۲۴	۲/۰۴۱۷	۱/۰۴۱۷۰	۱	۴
	حل مسئله	۲۴	۱/۹۵۸۳	۰/۸۵۸۶۷	۱	۳
سوگیری دسترس پذیری	بسط	۲۰	۲/۶۰۰۰	۱/۰۴۶۳۰	۱	۴
	واگذاری	۲۰	۱/۹۰۰۰	۰/۸۵۲۲۴	۱	۳
	سازش	۲۰	۴/۲۰۰۰	۰/۷۶۷۷۷	۳	۵
	مجادله	۲۰	۳/۰۰۰۰	۰/۷۹۴۷۲	۲	۴
	حل مسئله	۲۰	۳/۱۰۰۰	۰/۹۶۷۹۱	۲	۵
سوگیری تکیه گاهی	بسط	۱۴	۲/۹۲۸۶	۰/۸۲۸۷۴	۲	۴
	واگذاری	۱۴	۲/۲۱۴۳	۱/۱۲۱۷۱	۱	۴
	سازش	۱۴	۳/۰۷۱۴	۰/۹۹۷۲۵	۲	۵
	مجادله	۱۴	۴/۰۰۰۰	۰/۸۷۷۰۶	۳	۵
	حل مسئله	۱۴	۲/۱۴۲۹	۰/۷۷۰۳۳	۱	۳
سوگیری هاله ای	بسط	۲۵	۳/۰۸۰۰	۰/۷۰۲۳۸	۲	۴
	واگذاری	۲۵	۴/۰۸۰۰	۰/۷۵۹۳۹	۳	۵
	سازش	۲۵	۲/۳۶۰۰	۱/۰۳۶۰۲	۱	۴
	مجادله	۲۵	۲/۲۸۰۰	۰/۹۳۶۳۰	۱	۴
	حل مسئله	۲۵	۳/۱۲۰۰	۰/۸۳۲۶۷	۲	۴

جدول ۴: میانگین رتبه‌ها

سوگیری	بسط	واگذاری	سازش	مجادله	حل مسئله
سوگیری تایید	۲/۳۸	۴/۹۱	۲/۲۶	۱/۹۱	۲/۵۳
سوگیری مشابهت	۳/۶۰	۲/۱۳	۴/۷۷	۲/۱۰	۲/۴۰
سوگیری دسترس پذیری	۲/۶۰	۱/۷۰	۴/۵۰	۳/۰۵	۳/۱۵
سوگیری تکیه گاهی	۳/۱۴	۲/۲۹	۳/۱۴	۴/۳۹	۲/۰۴
سوگیری هاله ای	۳/۱۲	۴/۴۲	۳/۳۲	۱/۹۲	۳/۲۲

هستند، با احتمال بیشتری واگذاری را به عنوان روش مذاکره بر می‌گزینند، در واقع حسابرسی که دارای سوگیری از نوع تایید است، به دنبال پیدا کردن شواهدی در تایید انتظار اولیه ش است، و مذاکره را به سمت واگذاری پیش می‌برد که در آن حسابرس با واگذاری برخی تعدیلات جزئی به نفع صاحبکار، انتظار دارد صاحبکار تعدیلات با اهمیت مورد نظر اولیه او را بپذیرد. در این حالت حسابرسان آزمون‌های خود را با فرض معتبر بودن انتظار اولیه شروع می‌کنند و به دنبال شواهدی برای تایید آن هستند.

قابل توجه است که سوگیری هاله‌ای نیز چنین نتیجه‌ای را در بردارد، به این معنی که حسابرسانی که دارای چنین سوگیری هستند و اجازه می‌دهند هنگام ارزیابی، ویژگی‌های شخصیتی صاحبکار و مدیر شرکت روی تصمیم‌گیری آنها اثر بگذارند معمولاً نتیجه را به سمت واگذاری و ارضای نیازهای مدیر خواهند برد و در واقع تفاوت جزئی آن با سوگیری تایید می‌تواند این باشد که در آن صورت حسابرس با داشتن تایید مدیر بر نظر اولیه خود، تمام شواهد و مدارک نقض آن را نادیده می‌گیرد. با توجه به اینکه در هر دو حالت کیفیت گزارش‌های مالی زیر سوال خواهد بود، عدم توانایی حسابرس را در مدیریت نمودن ارتباطش با صاحبکار را نشان می‌دهد.

جهت بررسی معنی دار بودن تفاوت بین سبک‌های مختلف و رتبه بندی مهم ترین سبک‌ها از نظر سوگیری‌ها، نتایج جدول ۵ (آزمون آماری) را بررسی می‌کنیم. مقدار مجذور کای به دست آمده برای هر سوگیری در سطح خطای کمتر از ۰/۰۵ قرار دارد ($P < ۰/۰۵$) و معنی دار است. معنی دار بودن آزمون فریدمن بدین معناست که رتبه بندی سبک‌های مختلف از نظر افراد دارای سوگیری‌های متفاوت بامعناست و افراد رتبه بندی متفاوتی از سبک‌ها دارند. (فرض صفر یکسان بودن میانگین رتبه‌ها رد می‌شود).

در ادامه با استفاده از رگرسیون لجستیک چند جمله‌ای روابط بین متغیرها را بررسی می‌کنیم. در جدول ۶، نتایج این آزمون ارائه می‌شود.

نتایج حاکی از تایید اثر سوگیری‌های شناختی بر سبک مذاکره صاحبکار-حسابرس دارد، سوگیری‌های شناختی باعث خطا در قضاوت حرفه‌ای در هر موقعیت تصمیم‌گیری، و استفاده از استراتژی‌هایی برای مذاکره می‌شود که در آن تنها یک طرف و یا هیچ کدام از طرفین برنده می‌شوند. در این حالت حسابرسان در تلاش برای یافتن راه حلی برای حل مشکل پیش آمده نیستند و در معرض سوگیری‌های خاص خود در تصمیمات متعدد اخذ شده در فرآیند حسابرسی هستند. از این رو بر طبق یافته‌های این پژوهش، سوگیری‌های شناختی جهت و نوع مذاکرات را تعیین می‌کند. به عنوان مثال افرادی که دارای سوگیری تایید

جدول ۵: آزمون آماری

سوگیری	تعداد	مجذور کای	درجه آزادی	معناداری
سوگیری تایید	۱۷	۴۸/۱۶۶	۴	۰/۰۰۰
سوگیری مشابهت	۲۴	۵۹/۷۶۱	۴	۰/۰۰۰
سوگیری دسترس پذیری	۲۰	۳۶/۸۷۲	۴	۰/۰۰۰
سوگیری تکیه گاهی	۱۴	۲۱/۳۷۱	۴	۰/۰۰۰
سوگیری هاله ای	۲۵	۴۲/۷۱۹	۴	۰/۰۰۰

جدول ۶: نتایج آزمون لجستیک چند جمله‌ای

انحراف معیار	ضریب		
۱۹۳۰۷	-۲۱.۸۱	بسط	سوگیری تایید
۰.۴۲	*۰.۷۵	واگذاری	
۱.۰۶	-۲.۰۷	سازش	
۳۱۱۳	-۱۸.۱۶	مجادله	
۰.۷۹	-۱.۳۸	حل مسئله	
۱۹۳۰۷	-۲۱.۸۱	بسط	سوگیری مشابهت
۱۳۹۰	-۱۶.۵۵	واگذاری	
۰.۴۲	*۰.۸۱	سازش	
۳۱۱۳	-۱۸.۱۶	مجادله	
۰.۷۹	-۱.۳۸	حل مسئله	
۱.۰۶	-۲.۰۷	بسط	سوگیری دسترسی پذیری
۱۳۹۰	-۱۶.۵۵	واگذاری	
۰.۴۲	*۰.۷۵	سازش	
۱.۰۶	-۲.۰۷	مجادله	
۱.۰۶	-۲.۰۷	حل مسئله	
۱۹۳۰۷	-۲۱.۸۱	بسط	سوگیری تکیه گاهی
۱۳۹۰	-۱۶.۵۵	واگذاری	
۰.۶۷	-۰.۹۸	سازش	
۰.۴۲	*۰.۷۵	مجادله	
۳۹۹۲	-۱۸.۶۶	حل مسئله	
۰.۷۹	-۱.۳۸	بسط	سوگیری هاله‌ای
۰.۴۲	*۰.۷۵	واگذاری	
۱.۰۶	-۲.۰۷	سازش	
۳۱۱۳	-۱۸.۱۶	مجادله	
۳۹۹۲	-۱۸.۶۶	حل مسئله	

* معناداری ضرایب را نشان می‌دهد.

کشف ترفندهای تقلب صاحبکار به دنبال یافتن برخی زمینه‌ها و حوزه‌های میانی برای حل موضوع با مدیر باشد.

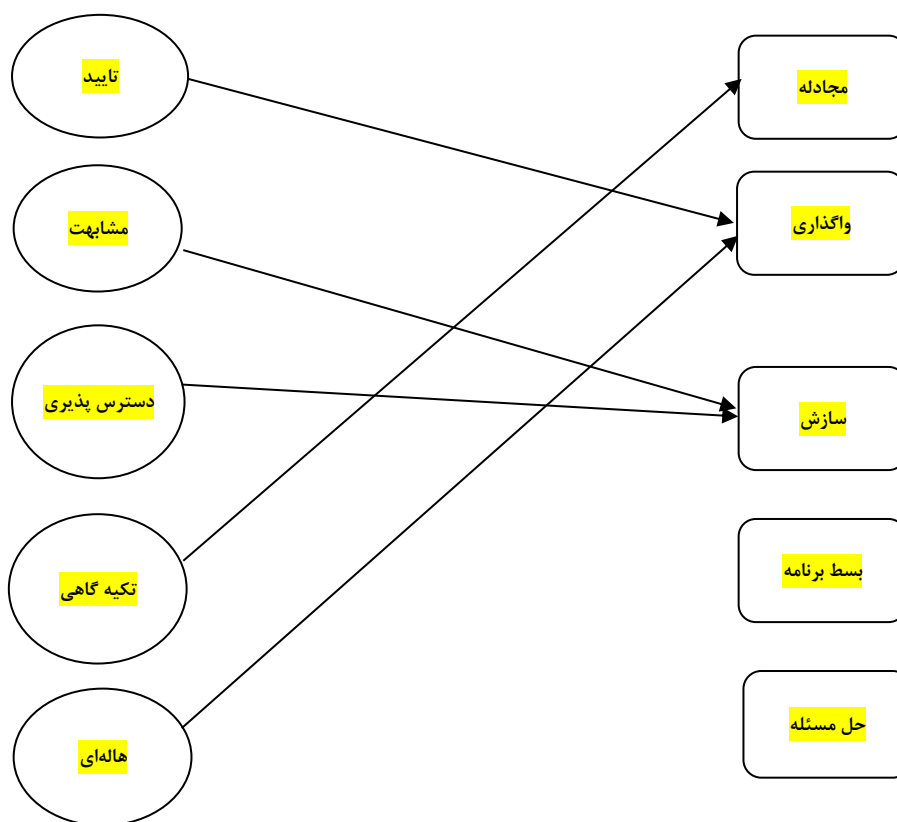
مجادله مورد انتخاب افراد با سوگیری تکیه‌گاهی در این پژوهش بوده است، در این نوع سوگیری، حسابرس از یک ارزش اولیه و یا تعدیل برای دستیابی به پاسخ نهایی استفاده می‌کند. این نوع سوگیری که ناشی از انتظار و لنگر ذهنی فرد است، به دنبال کشف شواهدی علیه آن به اندازه کافی تعدیل نمی‌شود که می‌تواند موجبات ختم مذاکره حسابرس - صاحبکار به مجادله را منجر شود. که نتیجه آزمون این مطالعه این موضوع را تایید می‌کند. در مجادله، حسابرس معمولاً سعی در استفاده از تجربه حسابداری و قدرت و نفوذ، سعی در غلبه بر تمایلات مدیر برای تصویب صورت‌های مالی مطابق با نظر خود دارد.

دیگر نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حساب‌رسانی که داری سوگیری‌های از نوع مشابهت و دسترس پذیری هستند به سمت سازش پیش می‌روند. در تحلیل این نتیجه می‌توان گفت که افراد دارای سوگیری مشابهت تمایل دارند تا در تصمیمات مرتبط با موضوعات مشابه، راه‌حل‌های مشابهی را انتخاب کنند که در گذشته برای رخدادهای مشابه استفاده کرده‌اند. در سازش دو طرف با توجه به تجربیات گذشته خود به دنبال یک راه حل میانی خواهند بود و پیشنهاد برخی جنبه‌های واسط و میانی مربوط به مساله طی فرایند حل اختلاف خواهند بود. در سوگیری از نوع دسترس پذیری حسابرس نیز نتایج مشابهی به دست می‌آید. به عبارت دیگر، در این نوع از سوگیری، اطلاعات گذشته‌ای که فرد در دسترس دارد به طور افراط آمیزی، ارزیابی احتمالات و قضاوت حرفه‌ای او را تحت تاثیر قرار دهد و به جای

فرایند تصمیم‌گیری حساب‌برسان (محمدزاده، مقدم و همکاران، ۱۴۰۱) دارند. برخی از پژوهش‌ها که در بخش پیشینه پژوهش نیز آورده شده‌اند، به بررسی موردی اثر سوگیری‌ها از جمله سوگیری تایید، دسترس پذیری و ... پرداخته‌اند و آنها را در فرایند مذاکره با اهمیت شمرده‌اند. در این مطالعه سعی شده علاوه بر با اهمیت نشان دادن انواع سوگیری‌ها بر سبک مذاکرات، ارتباط بین آنها و انتخاب انواع سبک مذاکره از سمت حساب‌برسان بررسی شود. بنابراین از این حیث در تکمیل و بسط مطالعات پیشین با هدف شناسایی بهتر تاثیرات سوگیری‌ها بوده است.

در نهایت نتایج گویای این هستند که سوگیری‌های شناختی مذاکره را به سمت استفاده از استراتژی‌های گسسته: سازش، مجادله و واگذاری می‌برد و استراتژی‌های حل مسئله و بسط برنامه توسط حساب‌برسانی که درگیر سوگیری‌های شناختی هستند مورد استفاده چندانی قرار نمی‌گیرد.

نتایج به دست آمده در این پژوهش به طور کلی هم راستای بسیاری از نتایج مطالعات پیشین بوده است، از جمله اینکه سوگیری‌ها با توجه به تورشی که در نوع مذاکره ایجاد می‌کند، اثر معناداری بر کیفیت حسابرسی (حساس و یگانه، ۱۳۹۴)، و



شکل ۲: روابط یافت شده از داده‌ها

شناختی را بر سبک مذاکرات صاحبکار-حسابرس تایید کرد و نشان داد که سوگیری‌های شناختی مذاکره را به سمت استفاده از استراتژی‌های گسسته: سازش، مجادله و واگذاری می‌برد و استراتژی‌های حل مسئله و بسط برنامه توسط حساب‌برسانی که درگیر سوگیری‌های شناختی هستند مورد استفاده چندانی قرار نمی‌گیرد. در این مطالعه تایید شد، به طور کلی حساب‌برسانی که دارای سوگیری تایید هستند، با احتمال بیشتری واگذاری را به عنوان روش مذاکره بر می‌گزینند و حساب‌برسان دارای سوگیری‌هایی از نوع مشابهت و دسترس

۷- نتیجه‌گیری

مطالعه حاضر که با هدف بررسی تاثیر سوگیری‌های شناختی حساب‌برسان بر کیفیت و سبک مذاکره حسابرس-صاحبکار تبیین شده است، برای سنجش استراتژی‌ها و روش‌های مورد استفاده توسط حساب‌برسان در موسسات حسابرسی، ۲ نوع پرسشنامه برای سبک مذاکره و سوگیری شناختی تنظیم و از ۱۴۰ متخصص در این حوزه پاسخ دریافت گردید، به این ترتیب که به هر یک از سوالات بر حسب میزان استفاده از روش بین ۱ تا ۵ (بیشترین میزان استفاده) تخصیص یافت. یافته‌های پژوهش تاثیر سوگیری

مهرانی، ساسان، اسکندر، هدی، (۱۳۹۵)، تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس - صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۲۲، هرمزی، شیرکو و همکاران، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۶، شماره ۴ - شماره پیاپی ۲۲، زمستان ۱۳۹۵، صفحه ۱۲۳-۱۴۸.

- Almeida, D. A. G. (2023). Cognitive biases and audit professional skepticism: a sample from Portugal (Doctoral dissertation).
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
- Brown, H., and K. Johnstone. (2009). Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (2): 65-92.
- Brown, A. M., & Whiteside, S. P. (2008). Relations among perceived parental rearing behaviors, attachment style, and worry in anxious children. *Journal of Anxiety Disorders*, 22(2), 263-272.
- Charupatt, N. and Deaves, R. (2003). How behavioral finance can assist financial planners. Michael DeGroote School of Business Germany, 1- 13.
- Fu, Honglin & Tan, Hun-Tong & Zhang, Jixun. (2011). Effect of Auditor Negotiation Experience and Client Negotiating Style on Auditors' Judgments in an Auditor-Client Negotiation Context. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. 30. 225-237. 10.2308/ajpt-10114.
- Gibbins, Michael & Mccracken, Susan & Salterio, Steven. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*. 35. 579-595. 10.1016/j.aos.2010.01.001.
- Gilovich, T. (1991). How we know what isn't so: The fallibility of human reason in everyday life. New York: Free Press.
- Gerrig, R. and Zimbardo, P. (2008). *Psychology and Life* (18th edition). Pearson Education: Boston.
- Hatfield, R. C., Agoglia, C. P., & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 46: 1183-1207.
- Hirsch, B. Seubert, A. and Sohn, M (2015), "Visualisation of data in management accounting reports: How supplementary graphs improve every day management judgments", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 16 No. 2, pp. 221-239.
- Hristov, I., Camilli, R., & Mechelli, A. (2022). Cognitive biases in implementing a performance management system: behavioral strategy for supporting managers' decision-making processes. *Management Research Review*.

پذیری به سمت سبک مذاکره سازش پیش می‌روند. سبک مجادله مورد انتخاب حسابرسان با سوگیری تکیه‌گاهی خواهد بود و انتخاب روش واگذاری برای آنهایی که دارای سوگیری هاله‌ای هستند، محتمل‌تر است.

یافته‌های پژوهش می‌تواند برای جامعه هدف این مطالعه یعنی حسابرسان، سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، و متقاضیان حسابرسی مفید واقع شود تا در جهت رفع چالش‌های یافت شده گام‌های موثری را بردارند. همچنین حرفه حسابداری می‌تواند با مشخص شدن عوامل مداخله‌گر در فرایند مذاکره زمینه را برای سهولت کارگیری راهبردهای مناسب در مذاکره حسابرس - صاحبکار فراهم نماید.

فهرست منابع

- اکبری نفت چالی، عیسی، پور حیدری، امید، خدای پور، احمد، (۱۳۹۸)، تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۱)، ۲۲۸-۱۹۷.
- بادپا، بهروز، استا، سهراب، حسن بیگی، وحید، (۱۴۰۱)، اثر کاریزمای مدیریت صاحبکار و رتبه حسابرس بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال چهاردهم، شماره دوم، صص ۲۶-۱.
- حساس‌یگانه، یحیی، بیگلر، کیومرث، (۱۳۹۴)، الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۱۵-۲۵.
- کاظمی علوم، مهدی، رضازاده، جواد، کردستانی، غلامرضا، (۱۳۹۸)، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار، حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۸، صص ۲۱۵-۱۶۳.
- کریمی و همکاران، (۱۴۰۰)، ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴، صص ۵۲-۲۳.
- محمدزاده مقدم، محمد باقر، اسماعیل زاده مقری، علی، خسروی پور، نگار، (۱۴۰۱)، تأثیر سوگیری شناختی حسابرسان بر هوش معنوی و سبک حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال یازدهم، شماره ۴۱، صص ۳۴۱-۳۵۵.

- Kahneman, D., & Tversky, A. On the psychology of prediction, *Psychological Review* (1973) pp.237-251.
- Kahneman, D., & Tversky, A. Intuitive prediction: Biases and corrective procedures, *TIMS Studies in Management Sciences* (1979a) pp. 313-327.
- Kahneman, D. & Tversky, A. Prospect theory: An analysis of decision under risk, *Econometrica* (1979b) pp. 263-291.
- Krapp, M.C. and Knapp, C.A. (2012), "Cognitive biases in audit engagements: errors in judgment and strategies for prevention", *The CPA Journal*, Vol. 82 No. 6, pp. 40-45.
- Kulset, E., & Stuart, I. (2018). Auditor-client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), 435-448.
- Lotfi, S., Hajiha, Z., & Vakilifard, H. (2023). An Examination of Auditor Confirmation Bias and Audit Quality With an Emphasis on the Moderating Role of Client and Auditor Characteristics. *Iranian Journal of Management Studies*, 16(1), 183-204.
- Perreault, Stephen, Kida, Thomas. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations. 36: 534-547.
- Perera, D., Chand, P., & Mala, R. (2020). Confirmation bias in accounting judgments: The case for International Financial Reporting Standards for small and medium-sized enterprises. *Accounting & Finance*. 4(4), 4093-4119.
- Salehi, M., Ghaderi, A., Hashemisima, H., & Zahedi, Z. (2022). The relationship between different types of leadership, client's identity, and self-confidence and auditors' impartiality. *The TQM Journal*, 34(6), 2030-2055.
- Subedi, M. (2023). INDEPENDENT AUDIT MATTERS: MITIGATION OF AUDITORS'INDEPENDENCE ISSUES AND BIASES. *EDPACS*, 67(2), 15-23.
- Trotman, K., A. Wright, and S. Wright. 2009. An examination of the effects of auditor rank on prenegotiation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (1): 191-203.
- Wang, K. J. and B. Tuttle. 2009. The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, (February): 222-243.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 56/ Winter 2024

Providing a qualitative model for the effects of independent auditors' cognitive biases on the outcome and style of negotiations between the auditor and the employer

Ali Asghar Salehi

PhD student of accounting department, Semnan branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran
Alias.salehi@yahoo.com

Naghi Fazli

Assistant Professor of Accounting Department, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran
(Responsible Author)
Fazeli.n@gmail.com

Khosro Faghani Makrani

Associate Professor of Accounting Department, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran
Kh.makrani@chmail.ir

Abstract

In many researches, there are evidences that show that the existence of conflict between the auditor and the employer can complicate the audit work, it is necessary to negotiate between them in the process of handling the accounts in order to manage the conflict. The negotiation begins when the management of the business owner chooses a procedure for accounting that is not in accordance with the principles of accounting or enters into new transactions for which a standard has not yet been determined and approved. Therefore, the main goal of this research is to investigate the cognitive biases of auditors and to identify the effects of these biases on the negotiations between the auditor and the employer. In this research, data is collected in the form of a questionnaire, and Friedman's non-parametric test is used for statistical analysis of data and multinomial logistic regression is used to find relationships between data. The results introduce the effect of cognitive biases on the style of confirmation negotiations and the type of selected negotiations according to the type of cognitive bias and provide a complete road map in this regard.

Keywords:

