

## بررسی تاثیر عوامل اجتماعی، اقتصادی و تورش رفتاری اتکاء و تعدیل بر اظهار نظر حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

سید محمدرضا طباطبایی حکیم

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

منصور گرکز

دانشیار حسابداری، گروه حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران (نویسنده مسئول)

[M\\_garkaz@yahoo.com](mailto:M_garkaz@yahoo.com)

محمدرضا عبدلی

دانشیار حسابداری، گروه حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۷

### چکیده

هدف این مطالعه بررسی تاثیر عوامل اجتماعی، عوامل اقتصادی و تورش رفتاری اتکاء و تعدیل بر قضاوت حسابرسان می‌باشد. تورش‌های رفتاری دارای فهرست بلند بالایی (بیش از ۵۰ تورش رفتاری) بوده و به عنوان اشتباهات سیستماتیک و نوعی انحراف از واقعیت‌ها در تصمیم‌گیری یا قضاوت تعریف شده‌اند. شناسایی این سوگیری‌ها می‌تواند به حسابرسان کمک کند تواناییهای خود برای اعمال تردید حرفه‌ای در فرایند قضاوت حرفه‌ای را با بکارگیری یک فرایند تصمیم‌گیری موثر بهبود بخشند. در پژوهش حاضر، ابتدا از طریق روش کیفی جهت جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد و پس از آن، از روش کمی و با استفاده از پرسشنامه بهره‌گرفته شد. در بخش کیفی از خبرگان و اساتید حوزه حسابداری با استفاده از روش نمونه هدفمند سؤال شده است. در بخش کمی، داده‌های حاصل از پرسشنامه با استفاده از روش معادلات ساختاری بهره‌گرفته شده است. پس از استخراج داده‌های حاصل از روش کیفی، سه مقوله با رتبه بالاتر نسبت به بقیه عوامل اثرگذار شناسایی گردیدند و این مقوله‌ها شامل؛ عوامل اجتماعی، عوامل اقتصادی و تورش‌های رفتاری می‌باشند. بر اساس نتایج آماری مشخص شد هر سه متغیر عوامل اقتصادی، عوامل اجتماعی و تورش رفتاری بر قضاوت حسابرسان اثر مثبت معنی‌داری دارد. بر اساس خروجی معادلات ساختاری، عوامل اجتماعی با مقدار ۰/۳۲۲، بالاترین مقدار را در بین دیگر مؤلفه‌ها به دست آورده است. معیارهای عوامل اقتصادی با مقدار ۰/۲۵۵ و تورش رفتاری اتکاء و تعدیل با مقدار ۰/۱۳۸ در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

**واژه‌های کلیدی:** قضاوت حسابرسان، تورش‌های رفتاری اتکاء و تعدیل، عوامل اجتماعی، عوامل اقتصادی.

## ۱- مقدمه

هستند. حسابرسان اغلب مواردی را ارائه میکنند که به افزایش سوددهی (از طریق کاهش هزینه‌ها، شامل کاهش ثقل و اشتباهات و بهبود کارایی عملیات) کمک می‌کند. با این وجود یکی از مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سروکار دارند. با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده، حسابرسی بیش از هر چیز، فرایندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوتند. قضاوت حسابرسی برای گروه‌های زیادی از جمله مدیران، اعتبار دهندگان و... از اهمیت زیادی برخوردار است. بنابراین آنچه که مسلم می‌باشد، حسابرسان در اعمال استانداردهای حسابرسی با انواع موقعیت‌های مستلزم قضاوت مواجه هستند. به گونه‌ای که قضاوت حسابرسی نقش مهمی را در شکل‌گیری نظرات حسابرسی ایفا می‌کند. در حین قضاوت، حسابرسان می‌بایست تعدادی از مسائل مربوط به عملکرد فعلی مشتریان و برنامه‌های استراتژیک آینده از جمله، ارزیابی احتمالی برخی از نتایج پیش-بینی شده و ارزیابی انتخاب عمل را در نظر داشته باشند، لذا قضاوت جوهره اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود (طوقی، ۱۳۹۷). قضاوت فرآیندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسأله مورد تصمیم‌گیری فکر و اظهار نظر می‌کنند. تصمیم‌گیری‌های اشتباه، اغلب ناشی از اشتباه در قضاوت‌ها است. بنابراین، برای بهبود تصمیم‌گیری‌ها باید اشتباهات در قضاوت‌ها شناسایی و حداقل شود. حسابرسی فعالیتی قضاوتی است. در حقیقت پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکا به قضاوت حرفه‌ای مقدرور است (آل نیهان، ۱۳۹۶).

موسسات حسابرسی تابع قوانین بازار هستند و بنابراین، سودآوری آنها به رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و بهای تمام شده ی انجام کار حسابرسی بستگی دارد. در راستای سودآوری، موسسات حسابرسی سعی می‌کنند بهای تمام شده خدمات حسابرسی را به حداقل برسانند. با این وجود، به منظور تحقق بخشیدن به نقش گواهی خود، حسابرسان بایستی حسابرسی را با کیفیت بسیار بالایی انجام دهند که این کار بهای تمام شده حسابرسی را افزایش خواهد داد (عموزاد، ۱۳۹۵). بعضی از حسابرسان معتقدند که فرهنگ موسسات حسابرسی در سال‌های اخیر تغییر کرده است به این صورت که بصورت قابل ملاحظه‌ای

پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگی‌های شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می‌گیرد. جامعه ای که حرفه حسابداری و حسابرسی با آن سر و کار دارد، متشکل از صاحبکاران، سرمایه گذاران، دولت، اعتباردهندگان، کارکنان، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه ای اتکا می‌کنند. چنین اتکایی برای حرفه تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه ای خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد. از این رو خدمات حسابداران حرفه ای باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات باکیفیت مناسب را تضمین کند. برای دستیابی به این هدف، حسابرسان باید علاوه بر مراقبت و صلاحیت حرفه ای، الزامات اخلاقی مندرج در آیین رفتار حرفه ای مانند درستکاری، بی طرفی، رازداری و رفتار حرفه ای را در هنگام رسیدگی رعایت نمایند.

پس از بروز بحران‌های مالی و اقتصادی اخیر و سقوط ناگهانی غول‌هایی نظیر انرون و آرتوراندرسون باعث شده است که موضوع رعایت اخلاق بیشتر مورد توجه قرار گیرد. به گونه ای که محققان و دانشمندان دو علت اصلی بروز چنین بحران‌هایی را فقدان نظارت دولتی و قانون گذاری و رعایت اخلاق از سوی بازیگران عرصه کسب و کار می‌دانند. هرچند در این راستا، اقدام به وضع قوانین و مقررات مختلف برای جلوگیری از تکرار چنین بحران‌هایی وضع شده است. ولی برخی از محققان به این نتیجه رسیدند که اگرچه افزایش قوانین، برای جلوگیری از حساب سازی و تقلب‌های حسابداری، لازم است ولی کافی نیست و همه چیز در نهایت به تعهد اخلاقی افراد بستگی دارد (واد داک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). برخی از صاحب نظران نیز معتقدند در شرایط فعلی کسب و کار، مشکلات فنی و اخلاقی چنان در هم تنیده شده که حسابرسان باید از توانایی لازم برای شناخت مشکلات اخلاقی برخوردار باشند (دیگرسیون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). در این شرایط حتی آگاهی صرف از موارد مطرح در آیین رفتار حرفه ای نمی‌تواند موثر باشد، چون تشخیص وقوع یا عدم وقوع یک مسئله در عمل نیازمند توانایی خاص می‌باشد. از این رو، ضرورت دارد تا نحوه تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان مورد مطالعه قرار گیرد.

حسابرسان به علت داشتن دانش فنی و کمک به صاحب-کاران در جهت بهبود عملیات و کنترل‌های داخلی، ارزش آفرین

<sup>2</sup> Dikrsion<sup>1</sup> Waddak

## نقش بستن اثر شرایط اقتصادی بر ساختار ذهنی حسابرسان

اولین مرحله ی شغلی یک حسابرس ریشه در مطالعات جدید پیرامون مفهوم «نقش بستن» دارد. مارکس و تیلسیک<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) مروری جامع از این مطالعات ارائه کرده و تعریفی سه بخشی از مفهوم نقش بستن مطرح ساختند که بر این سه مورد تأکید دارد: (۱) دوره‌های انتقال حساس و کوتاه که در طول آن نهاد کانونی، آسیب پذیری بالایی را نسبت به تأثیرات بیرونی به نمایش می گذارد؛ (۲) فرآیندی که از طریق آن نهاد کانونی به انعکاس عناصر محیط پیرامونش در طی یک دوره حساس می پردازد؛ (۳) استمرار نقش و نگارها با وجود تغییرات محیطی متعاقب. مارکس و تیلسیک (۲۰۱۳) بیان داشتند که ابتدای حرفه ی شغلی یک فرد در حکم انتقالی بزرگ از دنیای آموزش و تحصیل به دنیای کار است، در نتیجه یک دوره ی حساس و بحرانی شکل می گیرد. افراد اغلب در زمان ورود به بازار کار نوعی اضطراب و عدم ثبات ادراکی را تجربه می نمایند و آسیب پذیری زیادی به محرک‌های محیطی در طی این دوره دارند (شین<sup>۳</sup>، ۱۹۷۱). در نتیجه، در طی این دوره ی شکل دهنده، افراد ساختار ذهنی منحصر به فرد خود را شکل داده و برای تحمل نقش و نگار این محیط اولیه مجبور می شوند تا کارهایی را انجام دهند. بردباری طولانی مدت در برابر این نقش و نگارها در این دوره حساس اولیه در جمعیت‌های مختلفی مشاهده شده است. از جمله اقتصاددان‌ها، دانشمندان، وکلا، بانکدارهای سرمایه گذارها و مدیران شرکت (هیگینز، ۲۰۰۵؛ مک اوبلی و همکاران، ۲۰۱۲؛ تیلسیک، ۲۰۱۲؛ آزول و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷).

تأثیرات بلند مدت وابسته به شرایط اقتصادی در سطح ورودی بازار کار فردی به خوبی مستندسازی شده است. برای مثال، شرایط اقتصادی کلان اولیه تأثیر سببی زیادی بر بهره وری تحقیقات بلند مدت اقتصاددان‌ها دارد (اوپر، ۲۰۰۶). همچنین شرایط بازار سهام در زمان فارغ التحصیلی دانشجویان MBA بر رفتن آنها به وال استریت و درآمد کل زندگیشان تأثیر دارد (اوپر، ۲۰۰۸). ثبت تأثیرات در بخش شرکتی در تحقیق شوار و زوو<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) مورد اشاره قرار گرفته. این محققان پی بردند که مدیرانی که حرفه خود را در طول دوران رکود ایالات متحده آغاز کردند، از سبک‌های مدیریتی محافظه کارانه تری استفاده می کنند، یعنی حتی دهه‌ها پس از اینکه به سمت مدیر ارشد اجرایی دست یافته اند. جالب اینجاست که اعلامیه در مورد انتصاب یک مدیر ارشد اجرایی نزول یافته امری مثبت به شمار

آنها اهداف تجاری را در اولویت قرار می دهند. اگرچه موسسات هنوز هم بصورت رسمی در انجام فعالیت‌هایشان نقش حمایت از منافع عمومی را ایفا می کنند (وایات<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴).

روانشناسی و امور مالییه دو حوزه علمی است که در چند دهه اخیر مرزهای همدیگر را شکسته و در زمینه‌های متعددی با هم همپوشانی پیدا کرده‌اند. قضاوت‌های شخصی و احساسات حسابرسان بر نتایج تصمیماتشان اثر گذاشته و به نوعی آنچه در ادبیات مالی رفتاری خرد رخ می دهد در اینجا نیز پدیده مشابه آن مشاهده می شود. در حقیقت حالات روحی و ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای افراد بر نوع تصمیم و نتایج آن اثر ویژه‌ای خواهند داشت که احتمالاً با نتیجه تصمیم عقلایی متفاوت است (کریمی و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۴). تمام افراد از یک فرایند فطری برای تصمیم گیری در مورد موضوعات مختلف برخوردار هستند. با وجود این، هنگامی که افراد با تمایلات و دام‌های بالقوه قضاوتی برخورد می کنند، همیشه توانایی غلبه بر این سوگیری‌های قضاوتی را ندارند. از سوی دیگر، توانایی فطری یا تجربه می تواند برای اعمال قضاوت حرفه ای مناسب بسیار مفید باشد. زمانی که در مورد یک اقدام تصمیم گرفته می شود، فرد بر شواهد یا جایگزین‌هایی متمرکز می شود که از عمل انتخاب شده پشتیبانی کنند و این موضوع باعث ایجاد سو گیری در تصمیم گیری‌ها می شود. مطالعات متعددی بیان می کنند که حسابرسان تمایل دارند با مشتریان سازش کنند، و این تمایل به جستجوی جانبدارانه برای شواهد و فرایند حسابرسی منجر می شود. از آنجایی که حسابرسان در محیط سازمانی که در آن حضور دارند با افراد و گروه‌های مختلفی در تعامل هستند، ممکن است در فرایند قضاوت حرفه ای خود، تحت تأثیر عوامل مختلف روانشناختی، اجتماعی و محیطی قرار گیرند، به گونه ای نتوانند سطح مناسبی از تردید حرفه ای را اعمال کنند. تحقیقات گذشته در رابطه با تورش‌های رفتاری صرفاً به خطاهای رفتاری و عواطف و احساسات اثرگذار بر سرمایه‌گذاران در هنگام تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداخته است ولی عوامل اثرگذار بر روی قضاوت حسابرسان را رتبه بندی ننموده است. در این پژوهش به این مسئله پرداخته می شود که آیا از بین عوامل متعدد تأثیر گذار بر روی قضاوت حسابرسان، سهم هر یک از عوامل اقتصادی، عوامل اجتماعی و تورش‌های رفتاری چقدر است؟ و اینکه سهم کدام یک از این عوامل بالاتر از بقیه می باشد؟ لذا این مطالعه برای پاسخ به این سؤال مهم و شکاف‌های تحقیقاتی طراحی شده است.

<sup>4</sup> Azoli  
<sup>5</sup> Xio

<sup>1</sup> Wyatt  
<sup>2</sup> Marx & Tilsik  
<sup>3</sup> Shin

می رود و بیان می دارد که تعداد کمی از این گونه مدیران ارشد اجرایی در بازار کار اجرایی وجود دارند (شوار و زوو، ۲۰۱۶).

### تأثیر شخصیت فردی و اجتماعی بر قضاوت حسابرسان

شخصیت فردی و اجتماعی حسابرس عامل مهمی در تعیین رفتار اوست و موجب می شود که وی ارزش‌های خاص خود را داشته باشد، شخصیت بر قضاوت حرفه ای حسابرس در حسابرسی موثر است. چنانچه حسابرس از اشخاصی باشد که موضع کنترل برونی دارند و چنین گمان می کنند که گزارش کردن یا نکردن تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی یا انجام دادن یا ندادن سایر وظایف حسابرس توسط او هیچ تغییری در وضعیت محیطی که او در آن به سر می‌برد ایجاد نمی کند و حسابرسی به همین دلیل کاری بی‌بهره است، تلاش می کند تا قضاوت خود را به سویی متمایل کند که وظایف خود را در سطح حداقلی انجام دهد و نتیجه ی انجام صحیح و کامل وظایف خود را جز برکناری خود توسط صاحبکار نخواهد دانست. برخی از افراد در مقابل شرایط مبهم آستانه ی تحمل بیشتری دارند و برخی از افراد آستانه ی تحمل کمتری دارند. با توجه به اینکه شرایط مبهم معمولاً در جایی ایجاد می‌شود که احتمال تحریف در گزارش‌های مالی وجود دارد، حسابرسانی که با ابهام راحت تر برخورد می کنند، ممکن است در آن شرایط از کشف تحریف‌ها باز بمانند، برعکس کسانی که نسبت به موارد ابهام انعطاف ناپذیرتر هستند، بهتر می توانند موفق به کشف اشکالات شوند.

### تورش‌های رفتاری

اختلال عملکرد رفتار حسابرسان بیانگر اعمال مشخص حسابرس است که فرصت حسابرسی غیر استاندارد را فراهم می کند. این اختلالات رفتاری باعث می شود که حسابرس در فرایند حسابرسی توانایی گردآوری شواهد کافی را نداشته باشد و این امر باعث می شود وی در غیاب شواهد حسابرسی کافی و اتکاپذیر تصمیمات حرفه ای نادرستی را اتخاذ کند و در نتیجه، حسابرسی اثربخشی صورت نگیرد. حسابرسان می توانند قابلیت‌های قضاوت حرفه ای خود را با بکارگیری یک فرایند تصمیم گیری موثر بهبود بخشند و تفکرات خود را در مسیر درست پیش برده و قادر باشند نسبت به تمایلات، دام‌ها و جانبداری‌های قضاوتی خود آگاهی داشته باشند (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵).

در برخی پژوهش‌ها تمایلات قضاوتی بالقوه‌ای که ممکن است به جانبداری قضاوتی حسابرس منجر شود، شناسایی شده و مورد بررسی قرار گرفته اند. این تمایلات قضاوتی را می توان

در چهار گروه سوگیری‌های روانشناختی تاییدخواهی، اطمینان بیش از حد، نقطه اتکا و در دسترس بودن دسته بندی کرد (انجمن کیفیت حسابرسی ایالات متحده آمریکا، ۲۰۱۴).

### نقطه اتکا

تصمیم گیرندگان معمولاً به میزان زیادی تحت تأثیر ترتیب پردازش اطلاعات قرار می گیرند. برخی اوقات تصمیمات آنها تحت تأثیر اولین احساس آنها قرار می گیرد. این احساس به دلیل سوگیری تعدیل و نقطه اتکا است؛ بدین معنا که وقتی که تصمیم گیرندگان بر یک مقدار اولیه (نقطه اتکا) متمرکز می شوند، تلاش می کنند اطلاعاتی را بدست آورند تا پاسخ‌هایشان را در جهت مناسب، اما نه به اندازه کافی، تعدیل کنند. زمانیکه فرد عقاید خود را پیکربندی می کند، حتی زمانیکه فرد درمی یابد که مستنداتی که مبنای باورهای وی است غیرقابل اتکا است، آن باورها به شدت تمایل به مقاومت دارد (فی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

فی (۲۰۱۵) معتقد است که حسابرسان و حسابداران در معرض این نوع سوگیری قرار می گیرند. وی بیان می کند از آنجایی که حسابرسان فرایند کار خود را با اعداد و ارقام ارائه شده توسط مدیریت (نقطه اتکا) شروع می کنند، بیشتر در معرض این سوگیری قرار می گیرند. بنابراین، سوگیری نقطه اتکا در فرایند تصمیم گیری زمانی رخ می دهد که شخص یک عدد یا مقدار مبنا (نقطه اتکا) را به عنوان اساس کار در نظر می گیرد. تعدیل نسبت به نقطه اتکا معمولاً کافی نیست و منجر به برآوردهای مقداری تورش دار یا همراه با سوگیری می شود.

پرتنایس (۲۰۰۰) بیان می کند که در مراحل اولیه فرایند حسابرسی، حسابرسان با انبوهی از اطلاعات از سوی مشتری مواجه می شوند و در این مرحله تلاش کمی برای تایید یا رد اطلاعات در این مرحله انجام می دهند. این اطلاعات بر قضاوت حسابرس تأثیر می گذارد و احتمال می رود که با کسب اطلاعات بیشتر، به اندازه کافی در جهتی حرکت نکنند که تحریف‌های مشتری را اصلاح کنند. شیوه دیگری از سوگیری نقطه اتکا ممکن است تصور "همانند سال گذشته" در برنامه حسابرسی باشد، که نقشه راهی را به مشتریان می دهد تا اعمال متقلبانانه خود را پنهان کنند (بدارد و رایت، ۱۹۹۴).

این نوع سوگیری ممکن است باعث شود حسابرس، سایر رویکردها یا داده‌هایی که موقعیت یا موضوع خاصی را تایید می کنند، در نظر نگیرد؛ یا باعث شود حسابرس اطلاعاتی که به سهولت در دسترس است را مورد توجه قرار ندهد؛ و به جای اینکه حسابرس مجموعه روش‌های بی طرفانه تری را برای

<sup>۱</sup> Fie

گردآوری داده‌ها استفاده کند، از روش گردآوری داده‌ها بر مبنای قراردادهای قبلی استفاده کند (ویتک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳).

با توجه به مبانی نظری فوق، **فرضیه‌های پژوهش** به شرح زیر تدوین می‌گردد:

- ◀ تورش رفتاری اتکاء و تعدیل بر اظهارنظر حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر معنی داری دارد.
- ◀ عوامل اجتماعی بر اظهارنظر حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر معنی داری دارد.
- ◀ عوامل اقتصادی بر اظهارنظر حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر معنی داری دارد.

### پیشینه تجربی پژوهش

اشرفی و همکاران (۱۴۰۲) به دنبال طراحی مدل تورش رفتاری حسابرسان با تأکید بر ویژگی‌های فردی و عمومی حسابرس به روش داده بنیاد بودند. در این پژوهش از روش کیفی داده بنیاد استفاده شده است و جامعه آماری این پژوهش خبرگان بخش حسابرسی می‌باشد. برای بررسی این هدف، با روش کیفی از خبرگان حسابرس به تعداد ۲۰ نفر به روش نمونه گیری گلوله برفی انتخاب گردید و با مصاحبه عمیق به جمع آوری اطلاعات پرداخته شد. برای تجزیه و تحلیل، روش گرنند تئوری مورد استفاده قرار گرفت. نتایج مصاحبه‌ها بعد از اعمال مراحل سه گانه کدگذاری، در مرحله اولیه ۸۲ کد شناسایی شد و در ادامه مراحل، پس از اعمال تغییرات (حذف و ادغام) ۵۶ مفهوم در هفت مولفه شامل، ویژگیهای جسمی فردی، ویژگیهای اخلاقی و ذهنی، مهارتها و دانش، خطاها، عوامل سازمانی، عوامل فراسازمانی و عوامل فرهنگی دسته بندی شد.

ترازودار و همکاران (۱۴۰۲) به دنبال شناسایی عوامل موثر بر تصمیم گیری سرمایه گذار و همچنین شناسایی تورش‌های رفتاری و سواد مالی بودند. در این پژوهش، نمونه گیری به روش نظری و با بهره مندی از روشهای هدف مند (قضاوتی) و گلوله برفی (زنجیره ای) و بر مبنای اشباع نظری داده‌ها انجام شده است؛ به گونه ای که تا زمان رسیدن به اشباع نظری با کارشناسان و خبرگان باتجربه در حوزه بازار سرمایه در این حوزه مصاحبه به عمل آمد. داده‌های پژوهش به کمک کدگذاری باز، محوری و انتخابی که از اجزای پیکره روش نظریه پردازی داده بنیان است با کمک نرم افزار مکس کیو دی ای ۲۰۱۸ مورد

تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و در انتها مدلی یکپارچه جهت بهبود تصمیم گیری سرمایه گذار ارائه شد که در این مدل ۲ مقوله برای شرایط علی، ۶ مقوله در بستر، ۹ مقوله ب مداخله گر، ۷ مقوله برای کنش‌ها و واکنش‌ها و ۷ پیامد شناسایی شد. بر اساس نتایج پژوهش، سرمایه گذاران می توانند با پیاده سازی راهبردهای ارائه شده از طریق شناسایی و کاهش سوبیه‌های ذهنی خود و بهبود سواد مالی، کیفیت تصمیم گیری‌شان را بهبود بخشند و تصمیم‌های سرمایه گذاری کاراتری اتخاذ کنند.

اصفهان‌ی (۱۴۰۱) به بررسی عوامل موثر بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر پرداخته است. برای این منظور، بر اساس موارد انضباطی مطرح شده توسط جامعه ی حسابداران رسمی ایران علیه موسسه‌های حسابرسی، داده‌های ۳۵ موسسه حسابرسی که نسبت به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق و بهادار، طی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۸۵ مرتکب قصور در ارائه اظهار نظر صحیح شده‌اند و همچنین داده‌های ۱۱۰ موسسه حسابرسی دیگر که نسبت به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار اظهارنظر صحیح داشته اند به عنوان گروه فاقد قصور، جمع آوری شده و با استفاده از روش رگرسیون لجستیک به طور مقطعی مورد بررسی قرار گرفته‌است. یافته‌ها نشان می‌دهد از بین عوامل مربوط به حسابرس، درآمد موسسه و درجه کنترل کیفی و از بین عوامل مربوط به صاحبکار، کیفیت اقلام تعهدی، اندازه صاحبکار، کمیته حسابرسی صاحبکار و شاخص سود آوری صاحبکار و از بین عوامل کاری، دوره تصدی حسابرسی، خطای نوع اول و نوع دوم حسابرسی به عنوان مهمترین عوامل تعیین کننده احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهارنظر صحیح می‌باشند. این یافته‌ها می‌تواند برای نهادهای نظارتی، سرمایه گذاران، موسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی از جهت شناسایی مؤسسات دارای قصور در ارائه اظهارنظر صحیح و همچنین تدوین خطومشی‌ها و سیاست گذاری و برنامه‌ریزی کاری مفید باشد.

قاسمی نژاد و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل که می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر منفی داشته باشد، پرداختند. این پژوهش از حیث هدف کاربردی است و در زمره پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. داده‌های مورد نیاز با استفاده از پرسشنامه تکمیل شده به وسیله ۴۶۶ نفر از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور جمع آوری و تجزیه و تحلیل شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل و مؤلفه‌های

<sup>۱</sup> Viteck

نشان می دهد که تأثیر نامطلوب مردسالاری بر تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکتهایی که گزارش‌های سالانه شرکت‌ها را به موقع ارسال می کنند، غالب است. علاوه بر این، ارتباط مثبت بین فاصله قدرت و تأخیر گزارش حسابرسی تنها در رژیم افشای تأخیر وجود دارد.

بهاتیا<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه خود به بررسی اثر مشاوره روبرو و پتانسیل‌های آن در پرداختن به تورش‌های رفتاری سرمایه گذاران با استفاده از یک مطالعه ی کیفی در هند پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان می دهد که تمرکز فعلی سطح آگاهی در بین سرمایه گذاران را به وسیله آموزش و ایجاد اعتماد افزایش می دهد. نتیجه گیری بر این واقعیت تأکید می کند که مشاوران روبرو باید هنگام انجام تجزیه و تحلیل ریسک و پروفایل سرمایه گذاران، اقدام به کاهش تعصبات سرمایه گذار کنند. سیستم عامل‌های مشاوره روبرو هنوز کاملاً کافی نیستند تا بتوانند به طور دقیق تجزیه و تحلیل ریسک را برای سرمایه گذاران خرده فروشی انجام دهند.

راسنر و هلورسن<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) در مطالعه خود به بررسی اثر حافظه و قضاوت بر تورش رفتاری و القاء بازیابی نمونه‌ها پرداختند. هنگام تصمیم گیری (به عنوان مثال، در مورد کیفیت نامزدهای شغلی)، تصمیم گیرندگان باید اطلاعات برجسته اما غیر نماینده (مانند نام شخص) را نادیده بگیرند. با این حال، تحقیقات نشان می دهد که اطلاعات برجسته بر قضاوت تأثیر می گذارد که احتمالاً به این دلیل که خاطرات برخورد‌های گذشته با اطلاعات مشابه در داوری ادغام می شوند. این مطالعه حرکات چشم را مورد بررسی قرار داده است تا پیوند بین بازیابی موارد گذشته و تأثیر آنها بر داوری‌ها مشخص شود. شرکت کنندگان بیشتر به مکان‌های صفحه نمایش نگاه می کردند که نمونه‌ای مطابق با عناصر نام در آنها ظاهر شده است و این نشانگر بازیابی نمونه‌ها است. حرکات چشم به مکان‌های نمونه، احکام را پیش بینی می کند و توضیح می دهد که چرا نام‌ها بر داوری تأثیر می گذارد. نتایج بدست آمده بینش چگونگی ادغام نمونه‌ها در فرآیند داوری را هنگام ارزیابی بازیابی حافظه بصورت آنلاین ارائه می دهد.

### روش تحقیق

روشی که در این تحقیق مورد استفاده قرار می گیرد، روش تحقیق آمیخته است. روش تحقیق آمیخته ترکیبی از روش‌های کمی و کیفی است. این پژوهش از نظر هدف در زمره تحقیقات بنیادی، از لحاظ مبنای داده‌ها و چارچوب پارادایم آن، در زمره

آن شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خود رأی بودن، رابطه معنی دار و منفی دارد که این موضوع نشان می دهد ویژگی‌های رفتاری در تردید حرفه‌ای حسابرسان از جمله عوامل تأثیرگذار محسوب می شود. بنابراین، به متولیان و نهاد‌های نظارتی حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود اصول اخلاقی را به شکل جدی در کانون توجه خود قرار دهند و با ایجاد مکانیزم‌هایی که مانع از رفتارهای غیراخلاقی می شود گامی مؤثر در راستای بهبود شرایط اقتصادی کشور برداشته و بدین ترتیب منافع عموم نیز به نوعی حفظ گردد.

خوشرو و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی به بررسی تأثیر مولفه‌های گولام بر سوگیری رفتاری حسابرسان با تکنیک معادلات ساختاری پرداختند. جامعه هدف این پژوهش حسابرسان عضو سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی بودند که به روش نمونه گیری تصادفی انتخاب و در مدت ۶ ماه مورد بررسی قرار گرفتند. ابزار تحقیق پرسشنامه استاندارد و برای برازش و آزمون فرضیه‌های تحقیق از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. تقویت منفی نظریه گولم، تأثیر مثبت سوگیری رفتاری و قضاوتی حسابرس را تشدید می کند. در واقع، بر اساس نظریه گولم، حسابرس تحت تأثیر ادراک منفی از تناسب خود با ویژگی‌های حرفه حسابرسی، انتظارات منفی را در خود تصور می کند و باعث می شود که حسابرس به دلیل وجود ادراکی، در قضاوت‌های حرفه‌ای خود دچار تناقضاتی شود. هر چه رفتار اخلاقی حسابرسان کاهش یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می یابد. رفتارهای کاهش دهنده کیفیت حسابرسی که ناشی از رفتار حسابرسان در طول دوره حسابرسی است، باعث کاهش کارایی گردآوری شواهد می شود. تومی و همکاران (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر فرهنگ ملی (فاصله قدرت، فردگرایی، مردانگی، اجتناب از عدم قطعیت و جهت گیری بلندمدت) بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. نویسندگان از دو رویکرد اقتصادسنجی (حداقل مربعات معمولی (OLS) و رگرسیون چندکی) با استفاده از نرم افزار STATA برای نمونه‌ای از ۱۲۰۸ مشاهدات سال شرکت در دوره ۲۰۱۷-۲۰۱۸ استفاده نمودند. با استفاده از ابعاد فرهنگی هافستد (۲۰۰۱) (فاصله قدرت، فردگرایی، مردسالاری، اجتناب از عدم قطعیت و جهت گیری بلندمدت)، نویسندگان دریافتند که مردانگی و جهت گیری بلندمدت به طور مثبت با تأخیر گزارش حسابرسی مرتبط است، در حالی که اجتناب از عدم قطعیت به طور منفی با همان متغیر رگرسیون‌های چندگانه

<sup>2</sup> Rosner & Helversen

<sup>1</sup> Bhatia

برای جمع آوری داده‌ها در بخش کیفی از مصاحبه ی نیمه ساختار یافته و در بخش کمی از پرسشنامه ی ساخته شده توسط محقق با بهره‌گیری از نظر متخصصان و اساتید خبره استفاده گردید. در این پژوهش نیز به خاطر بدیعی بودن موضوع، از اسناد و مدارکی همچون کتاب‌های مرتبط با پژوهش، مقاله‌های مندرج در مجلات داخلی و خارجی ( چاپی و الکترونیکی)، پایان‌نامه‌های تحصیلی و طرح‌های تحقیقاتی برای بررسی مبانی نظری استفاده شد. مطالعه اسناد و مدارک از طریق مراجعه به کتابخانه‌ها و جستجو در شبکه‌های علمی اینترنتی انجام شد. تحلیل داده‌ها در بخش کیفی از همان ابتدای گردآوری اطلاعات آغاز شده و این کار متضمن جستجوی مداوم مقوله‌ها و الگوهای موجود در اطلاعات جمع‌آوری شده است. تحلیل داده‌های کیفی پژوهش با استفاده از شیوه ی تحلیل تفسیری صورت پذیرفته است که هدف آن یافتن سازه‌ها، مقوله‌ها و الگوهایی است که برای توصیف و تبیین پدیده ی مورد پژوهش به کار می‌رود. در پژوهش حاضر برای بررسی رابطه میان متغیرهای پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. همچنین مطابق الگوریتم تحلیل مدل‌ها در روش - PLS SEM، برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی پایایی مدل‌های اندازه‌گیری معیارهای ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی محاسبه شد. برای تعیین اعتبار (روایی) و حصول اطمینان از قابلیت اجرای پرسشنامه‌ها، با اساتید محترم راهنما و مشاوران مشورت شد و نظر آن‌ها در تهیه و اصلاح پرسشنامه اعمال گردید. سپس، پرسشنامه به صورت مقدماتی اجرا گردید. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد هرگونه ابهام در سوالات را منعکس نمایند. در نتیجه این امر، اصلاحات محدودی در پرسشنامه انجام شد. در نهایت پرسشنامه نهایی در اختیار نمونه آماری قرار گرفت.

تحقیقات آمیخته از نوع اکتشافی قرار می‌گیرد. ابزار تحقیق در رویکرد کیفی مصاحبه و در کمی پرسشنامه بوده است. مشارکت‌کنندگان در مطالعه در بخش کیفی شامل مدیران و اعضای هیات علمی دانشگاه‌های کشور که در خصوص موضوع پژوهش آگاهی دارند و همچنین تخصص بالایی از در حرفه برخوردار یا دارای مقالات و تالیفاتی در زمینه پژوهش بودند، استفاده گردید. تعداد کلیه ی خبرگان مشارکت کننده در مطالعه ۲۸ نفر بودند. برای طراحی الگو در مرحله کیفی بر اساس راهبرد نمونه‌گیری هدفمند، تعدادی متخصص و خبره در امر مدیریت استعداد شناسایی شد و با توجه به معیار اشباع داده‌ها و تکرار اطلاعات با آنان مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته به عمل آمد. با استفاده از این شیوه مصاحبه، پژوهشگر سوال‌های یکسانی را که توالی و جمله‌بندی آن بر اساس مبانی نظری از قبل تعیین شده بود، از تمام پاسخ‌دهندگان سوال نمود. در موارد لازم، هنگام انجام مصاحبه، متناسب با شرایط و جو مصاحبه، سوالات بیشتری پرسیده شد تا مصاحبه‌شوندگان اطلاعات گسترده‌تر و عمیق‌تری را در اختیار پژوهشگر قرار دهند. در بخش کمی نمونه‌گیری به صورت نمونه در دسترس انجام شد و جامعه ی آماری پژوهش، کلیه حسابرسان مستقل می باشند. بر اساس فرمول کوکران و متناسب با حجم جامعه، تعداد ۳۸۴ نفر به عنوان حجم نمونه محاسبه گردید.

جهت آزمون الگو از شیوه‌های آمار استنباطی و الگوسازی معادلات ساختاری در مرحله تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شد. روایی ابزار با استناد مطالعات کتابخانه‌ای و بهره‌گیری از نظر متخصصان در قالب گروه کانونی بررسی گردید. برای پایایی از ضریب آلفای کرونباخ و تحلیل عاملی تأییدی (با توجه به در دسترس بودن الگوی اولیه) و بررسی همبستگی درونی پرسشنامه و استاندارد بودن سازه‌های تحقیق استفاده شد.

جدول ۱- آمار توصیفی بخش کیفی: توزیع پاسخ دهندگان بر اساس سن

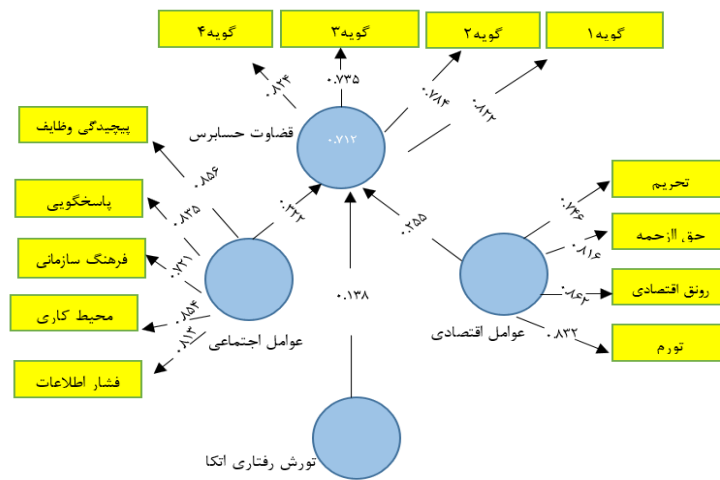
متغیر	ابعاد	فراوانی	درصد	درصد فراوانی تجمعی
سن	کمتر از ۳۵ سال	۰	۰	۰
	بین ۳۵ تا ۴۰ سال	۶	۲۱/۴	۲۱/۴
	بین ۴۱ تا ۴۵ سال	۷	۲۵	۴۶/۴
	بین ۴۶ تا ۵۰ سال	۵	۱۷/۹	۶۴/۳
	بالاتر از ۵۰ سال	۱۰	۳۵/۷	۱۰۰

جدول ۲- مؤلفه‌های کلی تحقیق

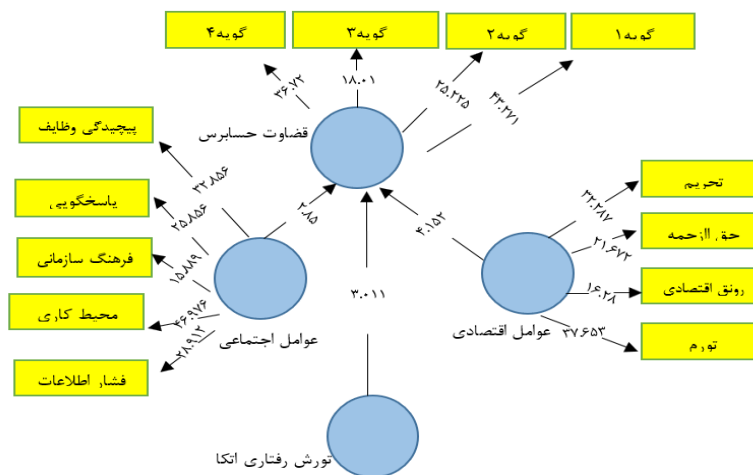
ردیف	مؤلفه	زیر مؤلفه	میانگین نمره	وضعیت
۱	عوامل اجتماعی	محیط کاری	۴.۲۸	پذیرش
		پاسخگویی	۴.۱۲	پذیرش
		پیچیدگی وظایف	۴.۱۵	پذیرش
		فشار اطلاعات	۲.۵۶	پذیرش
		فرهنگ سازمانی	۴.۳۵	پذیرش
۲	عوامل اقتصادی	رکود و رونق اقتصادی	۴.۳۳	پذیرش
		شرایط تحریمی	۴.۳۵	پذیرش
		حق الزحمه حسابرس	۴.۸۶	پذیرش
		شرایط تورمی	۴.۳۵	پذیرش
۳	تورش‌های رفتاری	اتکا و تعدیل	۳.۹۵	پذیرش

بررسی مدل ساختاری تحقیق

با تحلیل داده‌ها، مدل معادلات ساختاری زیر حاصل شده است:



شکل ۱: مدل برازش شده در حالت تخمین استاندارد



شکل ۲: مدل برازش شده در حالت معنی‌داری پارامترها

ورشکستگی، تقلب و ناکامی‌های بزرگ در دهه اخیر باعث شده است تمرکز بر ویژگی‌های روانشناختی و عملکردی حسابرسان به عنوان خط مقدم شناسایی و افشای واقعیت‌های شرکت‌ها برای ذینفعان تلقی شود و چراکه جامعه به طور فزاینده ای در طی سال‌های گذشته به گزارش‌های درخور اتکا و توأم با کیفیت حسابرسی تقاضا نشان داده است. براساس این تقاضا، از حسابرسان انتظار می رود تا داوری و قضاوت‌های درستی در حین فرآیند حسابرسی به دور از هرگونه وابستگی و یا پیش فرض‌های ذهنی داشته باشند. قصور توسط حسابرسان در بررسی‌های حسابرسی باعث شکل گیری سلسله اشتباهاتی در حرفه حسابرسی می شود که باعث کاهش کیفیت آن می گردد و قابلیت اتکاپذیری به اظهارنظرهای حسابرسی کاهش می یابد. وجود این اشتباهات در کنار عدم کفایت و پیچیدگی‌های اطلاعات باعث می گردد سردرگمی و ابهام برای ذینفعان ایجاد شود. بر این اساس ابتدا می بایست، به منظور درک نیازهای اطلاعاتی ذینفعان در سطح بازار سرمایه، حسابرسان داده‌ها را به صورت کل نگر مورد ارزیابی قرار دهند. در واقع یک دیدگاه کل نگر درباره اطلاعات صاحب کار، در ارزیابی استراتژیک می تواند به حسابرسان در شناسایی عوامل مختلف و تهدید کننده مدل کسب و کار صاحبکاران، کمک شایان توجهی نماید. تورش یک خطای ادراکی است که با برجسته سازی یک خصیصه یا ویژگی منحصر به فرد، تصمیم گیرنده را دچار خطا و اشتباه می کند. به عبارت دیگر، هنگامی که شناخت انسان نسبت به یک ویژگی، با ایجاد پیش فرض، ارزیابی انسان نسبت به دیگر ویژگی‌ها را نیز تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین تورش‌های رفتاری بر ادراک حسابرس به عنوان تصمیم گیرنده تأثیر گذاشته، که این موضوع باعث کاهش قدرت استدلال و تحلیل در تصمیم گیری می شود. تورش‌های رفتاری می تواند سبب تصمیم گیری نادرست در ارزیابی ریسک تحریف عمده صورت‌های مالی در حین مرحله تحلیلی یا در ارزیابی‌های بعدی، گردد. بنابراین کاهش ریسک ارزیابی نادرست از حجم تحریف صورت‌های مالی از جانب صاحبکاران، با توجه به تورش‌های رفتاری از اهمیت بسزایی برخوردار است، چراکه وجود تورش‌های رفتاری کیفیت تصمیم گیری‌های نهایی حسابرسان را دچار خطا می نماید. در واقع تورش‌های رفتاری از طریق تعمیم ارزیابی یک ویژگی یا خصیصه خاص در ارزیابی سایر ویژگی‌ها یا خصیصه‌ها حاصل می شود. تورش‌های رفتاری در حرفه ی حسابرسی زمانی حاصل می شود که ادراک حسابرس مبنی بر بی طرفی در بررسی شواهد و مدارک اولیه تحت تأثیر ویژگی‌ها یا خصایص مثبت یا منفی صاحبکار قرار گیرد، به گونه ای که وجود این ویژگی‌ها، قضاوت و تصمیم گیری او را تحت تأثیر قرار دهد. نتایج پژوهش در این

در این مدل (شکل ۱)، ضرایب مسیر یا ضریب بتا ( $\beta$ ) مشخص شده‌اند. مقادیر احتمال نیز در مدل شکل ۲، نشان داده شده است. از دیگر خروجی‌های نرم‌افزار که در شکل بالا ملاحظه می‌شود، ضرایب  $R^2$  است که در درون دایره هر متغیر نهفته درون‌زا (یعنی متغیر نهفته‌ی که فرض شده است تحت تأثیر یک یا چند متغیر نهفته دیگر می‌باشد) در شکل ۱ آمده است. این ضریب نشان‌دهنده درصدی از واریانس متغیر نهفته است که توسط متغیرهای نهفته اثرگذار بر آن توضیح داده می‌شود. بنابراین برای متغیر وابسته که درون‌زا بوده و تحت تأثیر سایر متغیرها می‌باشند، میزان شاخص  $R^2$  تعیین شده است. ضریب تعیین نسبت به ضریب همبستگی معیار گویاتری است. ضریب تعیین مهم‌ترین معیاری است که با آن می توان رابطه بین یک یا چند متغیر مستقل با متغیر وابسته را توضیح داد. این ضریب بیان‌کننده درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل می‌باشد. میزان شاخص  $R^2$  برای هر یک از شاخص‌های درون‌زا به شرح جدول (۳) می‌باشد:

جدول ۳: ضریب تعیین متغیرهای نهفته درون‌زا

ردیف	نام متغیر	ضریب تعیین
۱	قضاوت حسابرس	۰/۷۱۲

بنابراین با توجه به تأیید اعتبار همگرایی و اعتبار سازه مدل مورد تأیید واقع می‌شود. در ادامه بر اساس نتایج بدست آمده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس، به تحلیل و تفسیر مدل درونی و بیرونی (مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری) و همچنین بررسی فرضیه‌های تحقیق پرداخته شده است.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام این مطالعه، بررسی تأثیر عوامل اقتصادی، اجتماعی و تورش رفتاری اتکا و تعدیل بر قضاوت حسابرسان بررسی شد نتایج نشان دهنده این بود که هر سه متغیر عوامل اقتصادی، اجتماعی و تورش رفتاری اتکا و تعدیل اثرگذار بر قضاوت حسابرسان تعیین شد. جهت نیل به اهداف تحقیق از تلفیقی از روش‌های کمی و کیفی استفاده شده است. در بخش کیفی با مراجعه به خبرگان در رابطه با اهداف مطالعه از آنها سؤال شده است. مطابق نظر خبرگان در مرحله اول تحقیق متغیرهای زیادی تأثیرگذار شناسایی شد. پس از گردآوری و مرتب‌سازی مفاهیم در مرحله اول، در مرحله دوم مفاهیم به خبرگان ارجاع داده شده و از آنها در رابطه با مفاهیم مرحله اول سوال و در نهایت ۳ عامل حائز بالاترین رتبه شده است.

## فهرست منابع

- زمینه نشان می دهد، وجود حرفه ای گرای و بلوغ ادراکی حسابرس در کار راه شغلی می تواند تاحدی تورش های رفتاری را کنترل و تصمیم گیری فرد را بر حسب ویژگی هایی همچون سنوات شغلی و یا تجربه کاری متکی نماید.
- امروزه با توجه به رقابت شدید حاکم بر بازار حسابداری، ارائه خدمات با کیفیت از سوی موسسات حسابداری برای حفظ و جذب صاحبکاران به خصوص موسساتی که سهم بیشتری از بازار حسابداری را به خود اختصاص داده اند، ضرورتی انکارناپذیر است. بنابراین، شناخت دقیق صاحبکاران و ویژگی های عملکردی آنها در راستای رعایت اخلاق حرفه ای برای حفظ مسئولیت های اجتماعی و حفظ سهم بازار خود، ضروری به نظر می رسد. از طرف دیگر، خدمات حسابداری، دارای ارزش ویژه هستند، که به دلیل وجود ارتباط متقابل بین حسابرسان با صاحبکاران منجر به استفاده بهینه ی صاحبکاران از حسابداری های انجام شده می گردد و نقش مهم و تأثیرگذاری بر عملکردهای رقابتی آنها در بازار می تواند داشته باشد. از طرف دیگر صاحبکاران از ارتقای سطح خدمات حسابداری می توانند برای ارتقای سطح تصمیم گیری های خود استفاده کنند. شک و تردید حرفه ای ناشی از عدم تخصص کافی حسابرسان در بازرسی های خود منجر به بسیاری از نقص های حسابداری می شود. حسابداری که هنگام رکود اقتصادی وارد بازار کار می شوند شک و تردید حرفه ای بیشتری خواهند داشت. حسابرس می تواند منفعل شود، زیرا محیط نوع برخوردی که از او سر می زند را تعیین می کند. از طرف دیگر، حسابرس ممکن است فعالانه یک نوع خاص از سرمایه انسانی را در محیطی که ارزش آن را برجسته می کند ایجاد کند. کاملاً مشخص است که رکود اقتصادی با شک و تردید بیشتر همراه است، که ارزیابی عملکرد مالی یک شرکت را برای آن سوی مرزها سخت تر می کند. علاوه بر این، رکود اقتصادی بر درآمد شرکت ها تأثیر منفی می گذارد و مدیران اغلب برای تقویت زیبایی صورتهای مالی خود در آن دوره ها با فشار روبرو می شوند. حسابرسان باید در صورت وجود موارد شک برانگیز در هنگام رکود اقتصادی شک و تردید بیشتری نشان دهند.
- نتایج حاصله در این مطالعه با نتایج تحقیقاتی همچون؛ اشرفی و همکاران (۱۴۰۲)، ترازودار و همکاران (۱۴۰۲)، قاسمی نژاد و همکاران (۱۴۰۰)، خسرو و همکاران (۲۰۲۳)، بهاتیا و همکاران (۲۰۲۰) و راسنر و هلورسن (۲۰۱۹) همسو می باشد.
- آل نبهان، ج. ۱۳۹۶. بررسی عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرس در ارتباط با کمیت و کیفیت شواهد حسابداری در عراق. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اداری.
- اسدی، غلامحسین، دولو، مریم اسکینی، سبحان. (۱۳۹۹). راهبردهای تداوم مبتنی بر نقاط مرجع؛ شواهدی از سوگیری اتکا و تعدیل. مدیریت دارایی و تامین مالی، (۸)، ۱۳۸-۱۰۴.
- اشرفی، بختیار، حاجیهها، زهره و تهرانی، رضا. (۱۴۰۲). طراحی مدل تورش رفتاری حسابرسان با تاکید بر ویژگی های فردی و عمومی حسابرس به روش داده بنیاد. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۴۸۳-۴۹۸.
- بلور، ف. ۱۳۹۴. بررسی تاثیر رفاه فردی و ماکیولیگری حسابرسان بر قضاوت آنها. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد، دانشکده علوم انسانی. بهارمقدم، م و جوکار، ح. ۱۳۹۷. اثر تعدیل کنندگی کیفیت حسابداری بر تمایلات سرمایه گذاران در قیمت گذاری سهام. مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۴، شماره ۵۷، ص ۱۴۶-۱۲۳.
- پاک نیتی. ۱۳۹۶. تأثیر عوامل رفتاری بر تصمیم گیری سهامداران حقیقی بانک ها. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- پناهی مقدم، م. ۱۳۹۴. ارتباط بین اظهار نظر حسابداری و پایداری سود. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه حاتم، دانشکده مدیریت و مالی.
- جاویدی، ک، رویایی، ر، طالب نیا، ق و بنی مهد، ب. ۱۳۹۷. بررسی تأثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس: مبتنی بر نظریه سطح تفسیر فاصله روانی. حسابداری مالی، سال ۱۰، شماره ۳۹، ص ۱۴۱-۱۶۹.
- حاجی ها، ز و قانع، ع. ۱۳۹۵. بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر فرصت سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، سال ۱۶، شماره ۶۳، ص ۱۲۸-۱۰۳.
- حجتی فرد، ح. ۱۳۹۸. ارائه چارچوبی برای قضاوت حرفه ای حسابرسان در ایران. رساله دکتری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده مدیریت و اقتصاد.

- study in Indian context. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, Vol 25, March 2020, 100281.
- Boyd, C. W. (2014). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377–398.
- Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. 2013. The Audit of Fair Values and other Estimates: The Effects of Underlying Environmental, Task and Auditor- Specific Factors
- Choi, J. -H. , Kim, C. , Kim, J. -B. , & Zang, Y. (2015). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1) , 73–97
- Cohen, J. R., Gaynor, L. M., Montague, N. R., & Wayne, J. 2016. The Effect of Framing on Information Search and Information Evaluation in Auditors' Fair Value Judgments. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2602783> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2602783>.
- Cornacchia, G., Anelli, V. W., Biancofiore, G. M., Narducci, F., Pomo, C., Ragone, A., & Di Sciascio, E. (2023). Auditing fairness under unawareness through counterfactual reasoning. *Information Processing & Management*, 60(2), 103224.
- Erkens D.H., Hung M. and P. Matos (2012). Corporate governance in the recent financial crisis: Evidence from financial institutions worldwide. *Journal of Corporate Finance*, Vol. 18, pp. 389-411.
- Ghasemi, L., Nazari, J., & Noorani Far, I. (2017). The effect of the audit report on the relevance of accounting information. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 6 (1s): ISSN 1805- 3602
- Hayat, A., & Anwar M. 2016. Impact of Behavioral Biases on Investment Decision; Moderating Role of Financial Literacy” Working Paper; Department of Business Administration, International Islamic University Islamabad Pakistan.
- He. X., Kothari, S. P., Xiao, T. & Zuo, L. 2018. Long-Term Impact of Economic Conditions on Auditors Judgment. *The Accounting Review*, Vol. 93, No. 6, pp. 203–229.
- Huang, J., & Kisgen, D. 2013. Gender and Corporate Finance: Are Male Executives Overconfident Relative to Female Executives? *Journal of Financial Economics* 108(3), 822-839.
- Ianniello, G., & Galloppo, G. (2015). Stock market reaction to auditor opinions Italian evidence. Research paper, *Managerial Auditing Journal*, 30 (6/7): 610-632
- Kahenman, D., & Tversky, A. 2012. On The Psychology of Prediction. *Psychological Review*. 80: 237-251.
- Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. (2011). "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". *Australian Accounting Review*, Vol. 21, Issue 3, pp. 253–265
- رازودار، میترا، قاسمی، مصطفی، محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۲). ارائه مدلی به منظور شناسایی تأثیر تورش‌های رفتاری و سواد مالی و نقش آنها بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران (مبتنی بر رویکرد گراند تئوری)، *مجله دانش حسابداری*.
- قاسمی نژاد، احسان، بنی مهد، بهمن و بشکوه، مهدی. (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناسی شخصیتی. *مجله دانش حسابداری* ۱۲(۱)، ۶۹–۸۹.
- سعیدی گراغانی، م و ناصری، ا. تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، سال ۲، شماره ۳، ۱۸۴–۱۶۹.
- طوقی، ع. ۱۳۹۷. بررسی تأثیر عوامل فردی، اجتماعی و موقعیتی بر قضاوت حرفه‌ای و تخصصی حسابرس. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، دانشکده علوم انسانی.
- عموزاد، ش. ۱۳۹۵. عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- قالق، ک، یعقوب‌نژاد، ا و فلاح شمس، م. ف. ۱۳۹۵. تأثیر سواد مالی بر تورش‌های رفتاری سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار تهران. *چشم‌انداز مدیریت مالی*، شماره ۱۶، ص ۷۵–۹۴.
- Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). "Can Big 4 versus NonBig 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". *The Accounting Review*, 86 (1), 259
- Al-Matari, E.M., Al-Swidi, A.K., Faudziah, H.B. and Y.A. Al-Matari (2012). The Impact of board characteristics on Firm Performance: Evidence from Nonfinancial Listed Companies in Kuwaiti Stock Exchange. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 2, No. 2, pp. 310-332
- Anderson, K. L. 2014. The Effects Of Hindsight Bias On Experienced And Inexperienced Auditors' Relevance Ratings Of Adverse Factors Versus Mitigating Factors. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 12(3).
- Bhatia, A., Chandani, A. & Chhateja, J. 2020. Robo advisory and its potential in addressing the behavioral biases of investors — A qualitative

- Khoshro, M., Hamidian, M., & Royai, R. A. (2023). The effect of Glam components on auditors' behavioral bias with structural equation technique. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 14(9), 283-304. doi: 10.22075/ijnaa.2022.28449.3890
- Lehmann C. M, Norman C. S. The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research In Accounting* 2006; 18: 65-83.
- Ohaness, G. P., Kevin, J., Stephen, B., & Robert, K. 2015. Financial Literacy and Behavioral Biases among Traditional Age College Students. *Financial Education*. 45: 163-181.
- Ritter, J. R. 2012. Behavioral Finance. *Pacific-Basin Finance Journal*. 11(2003): 429-437.
- Robu, M., & Robu, I. (2015). The influence of the audit report on the relevance of accounting information reported by listed Romanian companies. *Procedia Economics and Finance*, 20: 562-570.
- Rosner, A. & Helversen, B. 2019. Memory shapes judgments: Tracing how memory biases judgments by inducing the retrieval of exemplars. *Cognition*, Volume 190, September 2019, Pages 165-169.
- Toumi, F., Khlif, H., & Khelil, I. (2022). National culture and audit report lag: cross-country investigation. *Journal of Economic and Administrative Sciences*.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 58/ Summer 2025

## **Investigating the impact of social, economic factors and the behavioral Biases of reliance and adjustment on the opinions of independent auditors in companies admitted to the Tehran Stock Exchange**

**S. Mohamadreza Tabatabaee hakim**

PhD student, Accounting Department, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran

**Mansour Garkaz**

Associate Professor of Accounting, Department of Accounting and Management, Islamic Azad University, Gorgan, Iran  
(corresponding author)  
M\_garkaz@yahoo.com

**Mohamdreza Abdoli**

Associate Professor of Accounting, Department of Accounting and Management, Islamic Azad University, Shahrood, Iran

### **Abstract**

The purpose of this study is to investigate the impact of social factors, economic factors and the behavioral biases of reliance and adjustment on auditors' opinion. Behavioral biases have a long list (more than 50 behavioral biases) and are defined as systematic mistakes and deviations from facts in decision making or judgment. Identifying these biases can help auditors improve their abilities to exercise professional skepticism in the professional judgment process by applying an effective decision-making process. In this research, qualitative method was first used to collect data, and then quantitative method was applied using questionnaire. In the qualitative part, the experts and professors of the auditing, were asked using the purposeful sample method. In the quantitative part, the data obtained from the questionnaire was used using the method of structural equations. After extracting the data from the qualitative method, three categories with a higher rank than the rest of the influencing factors were identified, and these categories include: social factors, economic factors and behavioral trends. Based on the statistical results, it was found that all three variables of economic factors, social factors and behavioral bias have a significant positive effect on auditors' opinion. According to the results of structural equations, social factors with a value of 0.322 have obtained the highest value among other components. The criteria of economic factors with a value of 0.255 and the behavioral biases of reliance and adjustment with a value of 0.138 are in the next priorities.

**Key words:** auditors' judgment, reliance and adjustment behavior Biases, social factors, economic factors

