

پژوهش‌های تجربی حسابداری
سال ششم، شماره ۲۲، زمستان ۱۳۹۵

صص ۱۲۳-۱۴۸

بررسی تاثیر سوگیریهای روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس

شیرکو هرمزی*، هاشم نیکومرام**، رمضانعلی رویایی***،
فریدون رهنمای رودپشتی****

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۴/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۶/۲۰

چکیده

هدف این پژوهش شناسایی سوگیری‌های روانشناختی فردی است که می‌تواند بر اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس تاثیرگذار باشد. 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. بدین منظور تاثیر سه سوگیری روانشناختی فردی اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکا و در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس از طریق ۳۵۰ پرسشنامه‌ای که در بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری خصوصی توزیع شد، مورد بررسی قرار گرفت. از پرسشنامه‌های توزیع شده ۱۵۸ پرسشنامه بطور کامل پاسخ داده شده بود و مورد استفاده قرار گرفت. نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها با استفاده از روش آماری جداول توافقی تجزیه و تحلیل شد. نتایج حاصل از بررسی‌ها نشان داد که هر سه سوگیری مورد بررسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر منفی دارند و وجود این سوگیری‌ها توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابداری را کاهش می‌دهند.

واژه‌های کلیدی: سوگیری اطمینان بیش از اندازه، سوگیری نقطه اتکا، سوگیری در دسترس بودن، تردید حرفه‌ای حسابرس.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

کد DOI مقاله: 10.22.51/jera.2017.2627

* دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. haj_hormozi@yahoo.com
** استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران، مسئول مکاتبات accountingphd@srbiau.ac.ir
*** استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. culturalmanagment@srbiau.ac.ir
**** استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. rahnama.roodposhti@gmail.com

مقدمه

گروه‌های مختلفی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را برای تصمیمات اقتصادی خود بکار می‌گیرند. اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، تأثیر عمده‌ای بر تصمیمات افراد برای استفاده از صورت‌های مالی دارد. اطلاعات مالی قابل اتکا برای ایجاد اطمینان برای شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه حیاتی است. زنجیره اطلاعات گزارشگری مالی دربرگیرنده دینفعان زیادی است که اهمیت گزارشگری مالی قابل اتکا را افزایش می‌دهد.

حسابرسان مستقل، نقش مهمی در فرایند گزارشگری مالی بازی می‌کنند. حسابرسان نسبت به اینکه صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر می‌کنند (استاندارد حسابرسی ۲۰۰). استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌کند. تردید حرفه‌ای یکی از اصول اساسی حرفه حسابرسی است. تردید حرفه‌ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس‌وجوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. تردید حرفه‌ای همچنین شامل بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده با توجه به شرایط موجود است (استاندارد حسابرسی ۲۰۰). اخیراً انتقاداتی از حسابرسان صورت گرفته است که تردید حرفه‌ای کافی در ارتباط با برآوردهای حسابداری پیچیده اعمال نکرده‌اند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۰۸؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳). پژوهش‌های پیشین عدم کفایت تردید حرفه‌ای را به قصور حسابرس و ادعاهای نادرست حسابرسی ارتباط می‌دهند (بیزلی و همکاران ۲۰۰۱؛ اندرسون و ولف ۲۰۰۲).

تمام افراد از یک فرایند فطری برای تصمیم‌گیری در مورد موضوعات مختلف برخوردار هستند. با وجود این، هنگامی که افراد با تمایلات و دام‌های بالقوه قضاوتی برخورد می‌کنند، همیشه توانایی غلبه بر این سوگیری‌های قضاوتی را ندارند. از سوی دیگر، توانایی فطری یا تجربه می‌تواند برای اعمال قضاوت حرفه‌ای مناسب بسیار مفید باشد. زمانی که در مورد یک اقدام تصمیم گرفته می‌شود، فرد بر شواهد یا جایگزین‌هایی متمرکز می‌شود که از عمل انتخاب شده پشتیبانی کند و این موضوع باعث ایجاد سوگیری در تصمیم‌گیری‌ها می‌شود (هارمون-جونز و هارمون-جونز ۲۰۰۲). مطالعات متعددی بیان می‌کنند که حسابرسان تمایل

دارند با مشتریان سازش کنند، و این تمایل به جستجوی جانبدارانه برای شواهد و فرایند حسابرسی منجر می‌شود (لاندگرن و پریسلین، ۱۹۹۸، هاکن برک و نلسون ۱۹۹۸؛ کادوس و همکاران، ۲۰۰۳، مونتاک، ۲۰۱۰).

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 حرفه‌ای خود، تحت تأثیر عوامل مختلف روانشناختی، اجتماعی-روانشناختی و محیطی قرار گیرند، به گونه‌ای نتوانند سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را اعمال کنند. در این پژوهش به مسئله تعیین عوامل مختلف روانشناختی تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخته می‌شود.

تردید حرفه‌ای

دانشگاهیان در تعریف تردید حرفه‌ای به یک هماهنگی کامل نرسیده‌اند. بطور کلی دو دیدگاه در این حوزه وجود دارد. رویکرد اول به عنوان بی‌طرفی شناخته شده است. این رویکرد بیان می‌کند که حسابرس نه به شکل کورکورانه اعتماد می‌کند و نه به مدیریت بی‌اعتماد است. بی‌طرفی حسابرس به رویکردی اشاره دارد که در آن حسابرس فرض می‌کند که در ادعاهای مدیریت هیچ سوگیری وجود ندارد (نلسون، ۲۰۰۹). کوشینگ (۲۰۰۰) بیان می‌کند که حسابرس باید تلاش کند در زمان شکل دادن به باورهایش تحت تأثیر سوگیری‌ها قرار نگیرد؛ هیچ سوگیری نباید وجود داشته باشد، نه مثبت (نیک گمان) و نه منفی (بد گمان).

برخی دیگر تردید حرفه‌ای را نقطه مقابل اعتماد، یا به عبارتی «تردید منطقی» تعریف می‌کنند و معتقدند که این دیدگاه توسط استانداردهای حسابرسی نیز پذیرفته شده است (راسو، ۲۰۱۴). طبق استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس‌وجوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. تردید حرفه‌ای همچنین شامل بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده با توجه به شرایط موجود است (استاندارد حسابرسی ۲۰۰). در اعمال تردید حرفه‌ای، حسابرس نباید تصور کند که مدیریت صادق نیست و همچنین نباید تصور کند که صداقت کامل دارد. بنابراین، حسابرس نباید با این تصور که مدیریت صادق است، به کمتر از شواهد متقاعدکننده راضی باشد.

یانکووا (۲۰۱۵) بیان می‌کند که برخی از هیئت‌های حسابرسی و قانونگذاران در کنار انتظارات اجتماعی، تمایل دارند تردید حرفه‌ای را از زاویه تردید منطقی نگاه کنند. این نگرش به تفکر بی‌اعتمادی به صداقت مدیریت و جانبدارانه نبودن اظهارات و ادعاهای مدیریت اشاره دارد، مگر اینکه شواهد منطقی کافی وجود داشته باشد که بتواند این شک را برطرف کند. این دیدگاه را می‌توان چنین بیان کرد که «بدترین حالت فکر کن، و بهترین را تایید کن» (فیشر، ۲۰۱۲). نگرش تردید منطقی بیشتر توسط نلسون (۲۰۰۹) مورد تأکید قرار گرفته است که آن را به عنوان «با توجه به شواهد در دسترس، ارزیابی دقیق ریسک اینکه یک ادعا نادرست باشد» بیان می‌کند. او بر مبنای این تعریف، بیان می‌کند که حساب‌رسانی که از سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای برخوردارند، به منظور منطقی، صحیح و قابل پذیرش در نظر گرفتن یک ادعا، به دنبال شواهد معقول‌تر و متقاعدکننده‌تر خواهند بود. یانکووا (۲۰۱۵) بیان می‌کند که حوزه‌ای از پژوهش‌های حسابرسی که تردید حرفه‌ای را به عنوان عدم اعتماد تعریف می‌کنند در راستای این نگرش قرار دارند. شاب (۱۹۹۶) بیان می‌کند که با علم به اینکه حسابرسی کامل تمام معاملات عملاً امکان‌پذیر نیست، و حساب‌رس بایستی بر صحت حساب‌ها و ثبت‌های مالی حسابرسی نشده مشتری اتکا کند، اعتماد جزء فرایند حسابرسی محسوب می‌شود. کارمر (۱۹۹۹) بیان می‌کند که اعتماد کامل به مشتری می‌تواند تأثیر آسیب‌زایی بر تردید حرفه‌ای داشته باشد و کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار کند.

درک موقعیتهایی که ممکن است در آن‌ها حساب‌رسان به صورت ناخودآگاه از میانبرهای قضاوتی استفاده کنند و درک این موضوع که در چه موقعیتهایی محرک‌های این میانبرها ممکن است به صورت ناخودآگاه بر آنها تأثیر گذارد، می‌تواند تشخیص زمانی که قضاوت‌های حساب‌رسان و اعمال تردید حرفه‌ای تحت تأثیر این سوگیری‌های سیستماتیک قرار می‌گیرد را تسهیل کند.

سوگیری‌های روانشناختی

اختلال عملکرد رفتار حساب‌رسان بیانگر اعمال مشخص حساب‌رس است که فرصت حسابرسی غیر استاندارد را فراهم می‌کند (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). این اختلالات رفتاری باعث می‌شود که فرایند حسابرسی توانایی گردآوری شواهد حسابرسی کافی و اتکاپذیر را نداشته باشد؛ که

این امر باعث می‌شود حسابرسان در غیاب شواهد حسابرسی کافی و اتکاپذیر تصمیمات حرفه‌ای نادرستی را اتخاذ کند و در نتیجه، حسابرسی اثربخشی صورت نگیرد.

انجمن کیفیت حسابرسی ایالات متحده آمریکا، سه عامل استقلال، بیطرفی و تردید حرفه‌ای را به عنوان ستون‌های کیفیت حسابرسی بیان می‌کند. این انجمن بر این باور است که فرایند تصمیم‌گیری اثربخش حسابرسان باعث ارتقای سه عامل مذکور می‌شود، که در نهایت توانایی حسابرسان برای افزایش و مستند کردن قضاوت‌های حرفه‌ای در طول فرآیند حسابرسی را تقویت می‌کند (انجمن کیفیت حسابرسی ایالات متحده آمریکا، منابع قضاوت حرفه‌ای، ۲۰۱۴). حسابرسان می‌توانند قابلیت‌های قضاوت حرفه‌ای خود را با بکارگیری یک فرایند تصمیم‌گیری موثر بهبود بخشند تا تفکرات خود را در مسیر درست پیش برده و قادر باشند نسبت به تمایلات، دامها و جانبداری‌های قضاوتی خود آگاهی داشته باشند.

در برخی پژوهش‌ها تمایلات قضاوتی بالقوه‌ای که ممکن است به جانبداری قضاوتی حسابرسان منجر شود، شناسایی شده و مورد بررسی قرار گرفته‌اند. این تمایلات قضاوتی را می‌توان در چهار گروه سوگیری‌های روانشناختی تاییدخواهی، اطمینان بیش از حد، نقطه اتکا و در دسترس بودن دسته‌بندی کرد (انجمن کیفیت حسابرسی ایالات متحده آمریکا، منابع قضاوت حرفه‌ای، ۲۰۱۴). در میان این عوامل، سوگیری تاییدخواهی در حوزه روانشناسی اجتماعی قرار می‌گیرد و از آنجایی که در این پژوهش سوگیری‌های روانشناختی فردی مورد بررسی قرار می‌گیرد، سوگیری تاییدخواهی از سوگیری‌های مورد بررسی حذف شده است. بنابراین فرضیه اصلی پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

سوگیری‌های روانشناختی فردی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی دارد.

اطمینان بیش از اندازه

تمایل حسابرسان برای برآورد بیش از میزان واقعی توانایی انجام کار یا ارزیابی دقیق ریسک یا سایر تصمیمات و قضاوت‌ها، بیانگر اطمینان بیش از اندازه حسابرسان به خویش است. این سوگیری می‌تواند تمایل ناخودآگاهی باشد که حاصل انگیزه‌های فردی حسابرسان می‌باشد. چنین تمایلی می‌تواند تلاش حسابرسان برای بی‌طرف بودن را تحت تأثیر قرار دهد (انجمن حسابرسان داخلی ایالات متحده، ۲۰۱۴). در برخی موارد اطمینان بیش از اندازه می‌تواند منجر

به ناتوانی حسابرس در تشخیص دیدگاه‌ها یا شواهد نقض‌کننده شود (انجمن حساب‌برسان داخلی ایالات متحده، ۲۰۱۴).

بطور کلی، بخش عظیمی از افراد بر این باور هستند که در زمینه حرفه‌ای که در آن مشغول هستند موفقتر از بسیاری از افراد دیگر عمل می‌کنند. این خوش‌بینی در ارزیابی ریسک نیز وجود دارد، که اغلب باعث می‌شود که افراد ریسکی که با آن مواجه هستند را کمتر ارزیابی کنند. برخی از این خوش‌بینی‌های غیرمنطقی ریشه در اطمینان بیش از اندازه فرد به توانایی‌هایش دارد (پرنایس، ۲۰۰۰). افراد معمولاً توانایی‌شان برای اتخاذ تصمیمات دقیق را نیز بیش از اندازه برآورد می‌کنند. خوش‌بینی می‌تواند باعث شود که حساب‌برسان تصور کنند که مشتریان‌شان از صداقت بالایی برخوردارند و وضعیت مالی آنها را بهتر از آنچه است ارزیابی کنند. هم‌چنین، در صورتی که حساب‌برسان در اثر خوش‌بینی، حسابرسی جامعی را انجام ندهند ممکن است تناقض‌ها را کشف نکنند، بویژه به این دلیل که اطمینان بیش از اندازه باعث می‌شود که حساب‌برسان تصور کنند که کار حسابرسی بهتر از آن چیزی که واقعاً انجام می‌دهند را انجام داده‌اند. از آنجایی که در برخی پژوهش‌های نشان داده شده است که اطمینان بیش از اندازه در وظایف پیچیده نسبت به وظایف ساده بیشتر است (کرن، ۱۹۸۷؛ لیش اشتین و همکاران، ۱۹۸۰)، انتظار می‌رود دنیای پیچیده حسابرسی جشنواره‌ای از این نوع سوگیری داشته باشد (پرنایس، ۲۰۰۰).

بطور کلی، اطمینان بیش از اندازه می‌تواند منجر به توجه کمتر به درک موضوع و هدف حسابرسی، بررسی کمتر ترجیحات، دیدگاه‌ها و انتخاب‌های گزارشگری مدیریت، عدم توجه کافی به ماهیت روش‌های حسابرسی و راهکارهای جایگزین شود؛ که تمام این موارد می‌تواند به شکل اعمال تردید حرفه‌ای نامناسب ظاهر شود (گلوور و همکاران، ۲۰۱۳).

بر اساس مطالب ارائه شده، فرضیه فرعی اول به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی اول: اطمینان بیش از حد بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی دارد.

سوگیری نقطه اتکا

تصمیم‌گیرندگان معمولاً به میزان زیادی تحت تأثیر ترتیب پردازش اطلاعات قرار می‌گیرند. برخی اوقات تصمیمات آنها تحت تأثیر اولین احساس آنها قرار می‌گیرد. این احساس به دلیل سوگیری تعدیل و نقطه اتکا است؛ بدین معنا که وقتی که تصمیم‌گیرندگان بر یک مقدار اولیه (نقطه اتکا) متمرکز می‌شوند، تلاش می‌کنند اطلاعاتی را بدست آورند تا پاسخ‌هایشان را در جهت مناسب، اما نه به اندازه کافی، تعدیل کنند. زمانی که فرد عقاید خود را پیکربندی می‌کند، حتی زمانی که فرد درمی‌یابد که مستندات می‌یابد که مبنای باورهای وی است غیرقابل اتکا است، آن باورها به شدت تمایل به مقاومت دارد (فی، ۲۰۱۵).

فی (۲۰۱۵) معتقد است که حساب‌برسان و حسابداران در معرض این نوع سوگیری قرار می‌گیرند. وی بیان می‌کند از آنجایی که حساب‌برسان فرایند کار خود را با اعداد و ارقام ارائه شده توسط مدیریت (نقطه اتکا) شروع می‌کنند، بیشتر در معرض این سوگیری قرار می‌گیرند. بنابراین، سوگیری نقطه اتکا در فرایند تصمیم‌گیری زمانی رخ می‌دهد که شخص یک عدد یا مقدار مبنا (نقطه اتکا) را به عنوان اساس کار در نظر می‌گیرد. تعدیل نسبت به نقطه اتکا معمولاً کافی نیست و منجر به برآوردهای مقداری تورش‌دار یا همراه با سوگیری می‌شود.

پرنایس (۲۰۰۰) بیان می‌کند که در مراحل اولیه فرایند حسابرسی، حساب‌برسان با انبوهی از اطلاعات از سوی مشتری مواجه می‌شوند و در این مرحله تلاش کمی برای تایید یا رد اطلاعات در این مرحله انجام می‌دهند. این اطلاعات بر قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارد و احتمال می‌رود 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 می‌دهد تا اعمال متقلبانه 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 می‌کنند، در نظر نگیرد؛ یا باعث شود حسابرس اطلاعات مربوطی که به سهولت در دسترس است را مورد توجه قرار ندهد؛ و به جای اینکه حسابرس مجموعه

روش‌های بیطرفانه‌تری را برای گردآوری داده‌ها استفاده کند، احتمال اینکه حسابرس از روش گردآوری داده‌ها بر مبنای قراردادهای قبلی استفاده کند را افزایش دهد (ویتک، ۲۰۱۳).

بنابراین، فرضیه فرعی دوم به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه فرعی دوم: سوگیری نقطه اتکا بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی دارد.

سوگیری در دسترس بودن

این سوگیری بیانگر تمایل بالقوه حسابرس برای در نظر گرفتن اطلاعاتی است که به عنوان محتمل‌ترین، مربوط‌ترین، و مهم‌ترین اطلاعات برای قضاوت، به راحتی قابل بازیابی باشند (یعنی حافظه اخیر). به بیان دیگر، اطلاعاتی که در حافظه حسابرس در دسترس تر باشد ممکن است به طور ناخودآگاه بر برآوردها، ارزیابی احتمالات، و سایر قضاوت‌های حرفه‌ای تأثیر بگذارد. (ویتک، ۲۰۱۳).

شوارتز (۲۰۰۴) بر این باور است که قضاوت می‌تواند هم بر مبنای محتوای اطلاعات مرتبط با قضاوت قرار گیرد و هم بر مبنای سهولت دسترسی ذهنی. زمانی که از حسابرس پرسیده می‌شود که حداقل تعداد نمونه چند است، چقدر انتظار می‌رود که عدد ۳۰ پاسخ وی باشد؟ عدد ۳۰ حداقل اندازه نمونه پیشنهادی در بسیاری از کتب آماری است و بنابراین بسیاری از حسابرسان عدد ۳۰ را به راحتی به عنوان حداقل اندازه نمونه در نظر می‌گیرند، بدون توجه به سطح اطمینان، خطای قابل قبول و موارد مشابه. از آنجایی که بیشتر حسابرسان ۳۰ را به عنوان مبنای تعداد نمونه در نظر می‌گیرند، این تعداد به اندازه‌ای مقبولیت پیدا کرده است که به یک «اصل پذیرفته شده» در بین حسابرسان تبدیل شده است. دلیل آن است که عدد ۳۰ به سهولت در ذهن در دسترس قرار می‌گیرد و اولین پاسخی است که به ذهن حسابرس خطور پیدا می‌کند (فیلیپ، ۲۰۱۱).

سوگیری در دسترس بودن زمانی رخ می‌دهد که تصمیمات فرد تحت تأثیر اطلاعاتی قرار می‌گیرد که به راحتی قابل یادآوری و دستیابی است. این سوگیری زمانی رخ می‌دهد که حسابداران و حسابرسان می‌خواهند برای مواردی نظیر نوسانات در حساب‌ها، جستجوی اطلاعات، و ارزیابی ریسک فرضیه‌سازی کنند. برای نمونه در ارتباط با نوسان حساب‌ها، فرد

ممکن است انگیزه پذیرش توضیحات ارائه شده توسط مدیریت به آسانی را داشته باشند، اما تصور احتمالات دیگر برای آنها ممکن است چالش برانگیزتر باشد. البته، این نوع سوگیری در کارهای گروهی ممکن است بیشتر احساس شود. برای نمونه، افراد ممکن است تصور کنند که قسمت بیشتری از کار را آنها انجام داده‌اند، زیرا کاری که خود انجام داده‌اند را به آسانی به خاطر می‌آورند (فی، ۲۰۱۵).

بر اساس مطالب ارائه شده، فرضیه فرعی سوم به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه فرعی سوم: سوگیری در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی دارد.

پیشینه پژوهش

شیلدز (۲۰۰۹) بیان می‌کند که نقطه شروع پژوهش‌های رفتاری در حوزه حسابداری برنامه فرصت‌های پژوهش‌هایی در حسابداری توسط KPMG در سال ۱۹۷۶ بود. ترممن (۲۰۱۱) بیان می‌کند که اولین پژوهش در حوزه قضاوت حسابرس در سال ۱۹۷۴ توسط اشتون صورت گرفت. در این دوران، بیشتر پژوهش‌های بر روی موضوعات شناختی و قضاوت و تصمیم‌گیری متمرکز بود. نچل (۲۰۰۰) بر این باور است که دلیل پیدایش پژوهش‌های در حوزه قضاوت در این موضوع نهفته است که حسابداری «ذاتاً فرایندی قضاوتی» است. ترممن (۲۰۱۱) تأکید می‌کند که پژوهش‌های کانمن و تورسکی در زمینه سوگیری‌ها و ذهنیت‌ها در کنار بررسی نقش حافظه و سایر رویکردهای شناختی تأثیر چشمگیری بر پژوهش در این حوزه داشت. در ادامه به تعدادی از پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه تردید حرفه‌ای به عنوان جزئی از فرایند حسابداری پرداخته خواهد شد.

گریفیت و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش خود با عنوان برآوردهای پیچیده حسابداری: درک فرایند و مشکلات پیش‌رو تردید حرفه‌ای در حسابداری را بررسی نمودند. بدین منظور آنها مصاحبه‌ای با ۲۴ حسابرس مجرب انجام دادند و از طریق تحلیل محتوای پاسخ‌های ارائه شده به سئوالات مطرح شده به این نتیجه رسیدند که حسابرسان به جای این که سعی کنند به طور مستقل مبالغ برآورد شده را تعیین کنند و سپس برآوردهای‌شان را با ارقام ارائه شده توسط مدیریت تطبیق دهند، بیشتر تمایل دارند که بر فرآیند حسابداری مدیریت واحد صاحبکار متمرکز نمایند. حسابداری که بیش از حد بر اظهارات مدیریت اتکا می‌کنند، هنگامی که

شواهد بیرونی در تناقض با مفروضات مدیریت باشد نمی‌توانند متوجه این موضوع شوند و ناچارند که از نظر متخصصان بیرونی بهره‌گیرند و بر نظرات آنها نیز بیش از حد اتکا خواهند نمود.

کارپنتر و ریمرس (۲۰۱۲) تأثیر دیدگاه شرکا و وجود تقلب بر قضاوت‌ها و اقدامات حساب‌رسان نسبت به تقلب را از دیدگاه تردید حرفه‌ای در میان افراد حرفه‌ای در حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. آنها اجزای مدل تردید حرفه‌ای نلسون را مورد بررسی قرار دادند و پی بردند وقتی مدیران حسابرسی در قبال شریکی پاسخگو باشند که بر تردید حرفه‌ای تأکید می‌ورزد، نسبت به زمانی که در مقابل شریکی پاسخگو باشند که تأکید چندانی بر تردید حرفه‌ای نمی‌ورزد، آنگاه آنان ارزیابی‌های بیشتری از ریسک وقوع تقلب انجام می‌دهند و با استفاده از رویه‌های حسابرسی مناسب با ریسک تقلب مقابله خواهند نمود.

راسو (۲۰۱۳) در پژوهش خود تأثیر تفاسیر و طرز تفکر حساب‌رسان بر تردید حرفه‌ای حساب‌رس را بررسی نمود. وی دو طرز تفکر مکانیکی و تاملی را در میان حساب‌رسان مورد بررسی قرار داد. بدین منظور، وی ۵۸ حساب‌رس را از موسسات حسابرسی محلی و بین‌المللی که برآوردهای حسابداری پیچیده را بر عهده داشتند انتخاب نمود. وی ۱۱ سؤال را برای تشخیص طرز تفکر حساب‌رسان مطرح نمود و از طریق تحلیل محتوای پاسخ‌های دریافتی از حساب‌رسان طرز تفکر حساب‌رس را تشخیص داد. راسو طرز تفکر تاملی را دربرگیرنده بی‌طرفی، طرز تفکر باز، تعمق در پردازش و ارزیابی شواهد، و طرز تفکر مکانیکی را شامل ترجیح دادن و تمرکز بر یک راهکار، ملاحظات خاص در ارزیابی شواهد، بویژه شواهد تاییدکننده تفکر فرد تعریف می‌کند. وی با استفاده از معیارهای چندگانه تردید حرفه‌ای به این نتیجه رسید که حساب‌رسان دارای طرز تفکر تاملی نسبت به حساب‌رسانی که دارای طرز تفکر مکانیکی هستند، تردید حرفه‌ای بالاتری اعمال می‌کنند.

وسترمن و همکاران (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان تردید حرفه‌ای در عمل: بررسی تأثیر پاسخگویی بر تردید حرفه‌ای انجام دادند. آنها تلاش کردند با طرح سئوالات کمی و کیفی، عوامل ارتقا دهنده یا تقلیل دهنده تردید حرفه‌ای را شناسایی کنند. آنها با استفاده از چارچوب پاسخگویی پیچر، سالمن و ترتمن (۲۰۱۳)، پاسخ‌های ۷۷ حساب‌رس با تجربه کاری مختلف را برای جمع‌آوری نظرات استفاده کردند. به منظور بررسی تفصیلی‌تر، آنها شش مصاحبه با

پاسخ‌دهنده‌ها نیز برگزار نمودند. نتایج آنها بیانگر افراد شاغل در حرفه بر این باورند که تردید حرفه‌ای شرط لازم اما نه کافی، برای یک حسابرس کارآمد بودن است. همچنین، نتایج پژوهش آنها نشان داد که منابع پاسخگویی که قابل رهگیری به فرد است تأثیر شدیدتری بر تردید حرفه‌ای دارد. بر عکس، فشار بودجه زمانی و جمع‌آوری بیش از اندازه شواهد، تردید حرفه‌ای حسابرس را کاهش می‌دهد.

اندرسون (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر سوگیری پس‌نگر بر قضاوت حسابرسان باتجربه و کم‌تجربه درباره فرض تداوم فعالیت پرداخت. آنها این موضوع را بررسی کردند که زمانیکه حسابرسان از پیامد یک رویداد آگاهی دارند، تا چه میزانی مربوط بودن شواهد به نتایج را به درستی رتبه‌بندی می‌کنند و اینکه آیا تجربه حسابرس بر این رتبه‌بندی تأثیر دارد یا خیر. نتایج پژوهش آنها نشان داد که صرف‌نظر از اطلاعاتی که درباره پیامد رویداد فراهم شده بود، هر دوی حسابرسان باتجربه و کم‌تجربه نشانه‌های مربوط به عدم موفقیت واحد تجاری را مربوط‌تر از نشانه‌های موفقیت ارزیابی کردند. همچنین، وی به این نتیجه نیز دست یافت که به دلیل وجود سوگیری پس‌نگر، حسابرسانی که اطلاعاتی درباره عدم موفقیت واحد تجاری داشتند، در مقایسه با حسابرسانی که اطلاعاتی درباره نتیجه نهایی عملکرد واحد تجاری نداشتند، اهمیت بیشتری برای عوامل نامطلوب تأثیرگذار قائل بودند.

کوهن و همکاران (۲۰۱۵) تأثیر چارچوب‌سازی بر جستجوی اطلاعات و ارزیابی اطلاعات در قضاوت‌های ارزش منصفانه حسابرس را بررسی کردند. آنها چارچوب‌های مختلف راهنمای حسابرسان (تاییدکننده ادعاهای مدیریت، مخالف با ادعاهای مدیریت، متوازن) در برآوردهای ارزش منصفانه و فرایندی که این آثار طی آن به وقوع می‌پیوندد را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که فراهم نمودن چارچوبی متوازن برای حسابرس، از طریق تأثیر بر شیوه ارزیابی اطلاعات، بر برآورد ارزش منصفانه توسط حسابرس تأثیر می‌گذارد، به نحوی که حسابرس شواهد متضاد را بیشتر از شواهد تاییدکننده مورد استفاده قرار می‌دهد. این امر باعث تصور وجود ریسک تحریف بااهمیت بالاتر می‌شود که در نهایت منجر به برآورد ارزش منصفانه به شیوه‌ای محافظه‌کارانه‌تر می‌شود.

یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهش خود با عنوان ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی به وجود رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت

حسابرسی را بررسی کردند. بدین منظور، آنها ۱۵۰ حسابرس را از ۱۰ موسسه حسابرسی به عنوان نمونه آماری انتخاب کردند. آنها با بررسی همبستگی بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند که هرچند عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی موثر است، اما تردید حرفه‌ای مولفه مهم تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی است و این مولفه می‌تواند در صدور گزارش حسابرسی و کشف تحریف‌های بااهمیت تأثیر بسزایی داشته باشد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۲) پژوهشی در حوزه پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی و با هدف بررسی ویژگیهای تردید حسابرس و رابطه آنها با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس انجام دادند. جامعه آماری پژوهش آنها حسابرسان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بود که نمونه‌ای مشتمل بر یکصد نفر از حسابرسان با گروه‌های شغلی متفاوت سازمانی را دربرمی‌گرفت. آنها برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که چهار ویژگی تردید (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان موثرند. ولی بیشترین تأثیر مربوط به منبع کنترلی می‌باشد و هر چه توجه به آن بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت.

معین‌الدین و فاضل (۱۳۹۳) پژوهشی را با هدف بررسی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای و تجارب قبلی کار با مشتری بر ارزیابی اولیه قضاوت حسابرس انجام دادند. جامعه مورد استفاده آنها مشتمل بر ۱۵۶ دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری شاغل در حرفه و مشغول به تحصیل در دانشگاه‌های آزاد اسلامی یزد و فارس بود. ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش پرسشنامه استاندارد شده بین‌المللی می‌باشد. نتایج حاصل از پژوهش آنها بیانگر این است که شک و تردید حسابرس بر ارزیابی اولیه قضاوت حسابرس تأثیرگذار است. همچنین، نتایج پژوهش مذکور نشان داد که تجربه قبلی کار با مشتری نیز بر ارزیابی اولیه قضاوت حسابرس موثر است.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی رابطه بین شاخص‌های تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران را بررسی کردند. آنها با استفاده از پرسشنامه تعدیل شده هارت و همکاران نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل را جمع‌آوری کردند. آنها داده‌های گردآوری شده از پرسشنامه‌ها را با استفاده از

روش‌های تحلیل عاملی و رگرسیون مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج پژوهش آنها بیانگر وجود رابطه مثبت و معنادار بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای بود.

سپاسی و دیناربر (۱۳۹۴) یک مدل مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه نمودند که رابطه میان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی نشان می‌دهد. ابزار جمع‌آوری داده، پرسشنامه بود که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل گردید. داده‌های بدست آمده در این پژوهش با تکنیک‌های تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفت. در این پژوهش، بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل اصلی «خصوصیات فردی حسابرس»، «عملکرد حسابرس»، «ویژگی‌های کار حسابرسی»، «نظارت حرفه‌ای»، «مسائل روانشناختی» و «عوامل محیطی» از عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی تعیین گردید. نتایج نشان داد که از میان این شاخص‌ها، عامل «مسائل روانشناختی» بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی اثری ندارد، این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار، عامل «ویژگی‌های کار حسابرسی» بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی انجام دادند. آنها از مدل ارائه شده توسط هارت برای تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردیدگرایی حسابرسان مستقل استفاده کردند و ارتباط میان مشخصه‌های فردی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنها، در میان حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در حرفه حسابرسی، را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان از تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آنها بر تردید حرفه‌ای حسابرسی داشت و سایر عوامل نیز تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای نمی‌باشند.

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از حیث هدف کاربردی است، زیرا به بررسی ساختار نظری بافت‌ها و موقعیت‌های عملی و واقعی می‌پردازد. با توجه به اینکه هدف اصلی آن پیدا کردن رابطه بین چند متغیر است که به صورت طبیعی رخ می‌دهند و هیچ دستکاری آزمایشی صورت نمی‌گیرد، از حیث روش توصیفی و از آنجا که ابزار اصلی تحقیق (پرسشنامه) را در جامعه و

بین نمونه‌ها توزیع و جمع آوری کردیم، از نوع پیمایشی می‌باشد. افزون بر این، با توجه به اینکه روابط بین متغیرها بررسی می‌گردد، از نوع همبستگی می‌باشد. لذا ابتدا از مطالعات کتابخانه‌ای جهت تعریف مفاهیم استفاده می‌شود و در مرحله بعد با ارائه پرسشنامه و تجزیه و تحلیل آماری آنها، فرضیات مورد آزمون قرار می‌گیرد.

جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری در این پژوهش، حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است. روش نمونه‌گیری در این تحقیق برای جامعه آماری، روش نمونه‌گیری تصادفی ساده بدون جایگزینی است به طوری که هر یک از اعضای جامعه بیش از یک بار شانس یا احتمال انتخاب شدن نداشته باشد. پرسشنامه بین حساب‌برسان با گروه‌های شغلی متفاوت توزیع شد. با توجه به اینکه حجم جامعه نامشخص و واریانس آن نیز مشخص نیست، برای تعیین اندازه نمونه، حجم مناسبی از نمونه که معرف کل جامعه باشد، با استفاده از روش زیر انتخاب و تحقیق بر روی آنها انجام گرفت:

$$n = \frac{(Z_{\alpha/2} * \sigma)^2}{d} \quad \text{رابطه (۱)}$$

مقدار بیشینه انحراف معیار برای طیف لیکرت در این روش نمونه‌گیری ۰.۰۶۶ است (مومنی، ۱۳۸۷). با استفاده از این روش، و با سطح اطمینان ۹۹ درصد و دقت برآورد ۰.۰۱ حجم نمونه به شرح زیر محاسبه شده است:

$$n = \frac{(Z_{\alpha/2} * \sigma)^2}{d} = \frac{(2.326 * 0.66)^2}{0.01} = 235$$

با توجه به میزان نمونه انتخاب شده، در راستای قابلیت تعمیم بیشتر نتایج بدست آمده اقدام به توزیع ۳۵۰ پرسشنامه در بین حساب‌برسان شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی شد که ۱۷۸ پرسشنامه استرداد گردید. از بین پرسشنامه‌های توزیع شده ۱۵۸ پرسشنامه به طور کامل پاسخ داده شده و قابل استفاده بود.

روش و ابزار گردآوری اطلاعات

داده‌های پژوهش حاضر بر اساس اطلاعاتی است که از جامعه آماری تحقیق کسب می‌شود. جامعه آماری در این تحقیق، حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است. انتخاب نمونه بصورت تصادفی صورت گرفت و پرسشنامه بین حساب‌برسان با گروه‌های شغلی متفاوت توزیع شد.

ابزار گردآوری اطلاعات در این پژوهش، پرسشنامه‌ای است که توسط پژوهشگران طراحی شده و پس از بررسی روایی و پایایی آن در جامعه مورد نظر توزیع شد. اطلاعات استخراج شده از پرسشنامه‌های توزیع شده بین حساب‌برسان، سرپرستان، شرکای حسابرسی و یا مدیران شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی، از طریق اکسل تلخیص و طبقه بندی شده و در نهایت از طریق نرم‌افزار SPSS و با استفاده از آزمون‌های مربوط به پرسشنامه، ارتباط بین متغیرها تحلیل و فرضیه‌های تحقیق مورد بررسی قرار گرفت.

به دلیل آن که ساختار و عبارت‌بندی پرسش‌های پرسشنامه می‌تواند بر روایی پرسشنامه تأثیرگذار باشد، قبل از توزیع پرسشنامه بین افراد نمونه آماری، تعدادی پرسشنامه بین افراد صاحب‌نظر توزیع شده و از آنها درخواست شد نظر خود را نسبت به محتوای پرسشنامه بیان کنند تا هر گونه اشکال و ابهام موجود در پرسش‌ها رفع شود. ضمن اینکه، برای انجام پیش‌آزمون، پرسشنامه در بین ۳۰ نفر از سرپرستان، سرپرستان ارشد و مدیران توزیع شد. به منظور ارزیابی پایایی پرسشنامه از روش محاسبه آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ محاسبه شده در این پرسشنامه به مقدار ۰/۷۶۳ است، که بیانگر قابلیت اعتماد پرسشنامه است.

پرسشنامه طراحی شده برای پاسخگویی به فرضیه‌ها شامل ۳۶ سوال است. بخش اول، اطلاعات مرتبط با جمعیت‌شناسی پرسش‌شوندگان را مورد ارزیابی قرار می‌دهد که شامل ۶ سوال است. بخش دوم به بررسی عوامل روانشناختی فردی موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌پردازد. تعداد ۱۲ سؤال مربوط به سوگیری اطمینان بیش از اندازه، ۸ سؤال مربوط به سوگیری نقطه اتکا و ۱۰ سؤال مربوط به سوگیری دردسترس بودن است. شیوه تصمیم‌گیری در خصوص امتیازدهی بر اساس طیف لیکرت می‌باشد. برای هر گزینه خیلی زیاد ۵، زیاد ۴، متوسط ۳، کم ۲ و خیلی کم ۱ امتیاز در نظر گرفته شده است.

یکی از شاخص‌های بررسی وجود رابطه در متغیرهای کیفی استفاده از جداول توافقی و آماره کای دو می‌باشد. آماره کای دو تنها وجود یا عدم وجود رابطه آماری را تعیین می‌کند، اما قدرت آنرا اندازه‌گیری نمی‌کند. در حقیقت آماره کای دو به عنوان شاخصی از رابطه مناسب نیست زیرا تحت تأثیر فراوانی کلی قرار می‌گیرد. شاخص‌های متعددی برای قدرت رابطه داده‌های طبقه‌ای پیشنهاد شده است. یک شاخص ایده‌آل باید بتواند شباهت زیادی به ضریب همبستگی داشته باشد به طوری که در صورت عدم وجود رابطه مقدار صفر و در صورت رابطه کامل مقدار مطلق ۱ را بپذیرد. یکی از آماره‌های تعیین میزان همبستگی متغیرهای کیفی استفاده از ضریب وی کرامر می‌باشد که همانند ضریب همبستگی پیرسون عمل می‌کند.

پس از بررسی پاسخ‌های دریافتی، داده‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد تا وجود یا عدم وجود رابطه بین متغیرهای مورد بررسی مشخص شود.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

بر اساس تعداد سئوالات طرح شده برای هر یک از فرضیه‌ها و تعداد پاسخ‌دهندگان خلاصه تعداد پاسخ مورد انتظار و پاسخ‌های دریافتی به شرح نگاره ۱ می‌باشد.

نگاره (۱): تعداد پرسشنامه توزیع شده و دریافت شده

عامل	تعداد سؤال	تعداد پرسشنامه توزیع شده	تعداد پاسخ مورد انتظار	تعداد پاسخ دهنده	تعداد پاسخ دریافت شده
اطمینان بیش از حد	۱۲	۳۵۰	۴۲۰۰	۱۵۸	۱۸۹۶
نقطه اتکا	۸	۳۵۰	۲۸۰۰	۱۵۸	۱۲۶۴
در دسترس بودن	۱۰	۳۵۰	۳۵۰۰	۱۵۸	۱۵۸۰

پس از بررسی پاسخ‌های دریافتی، داده‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت تا وجود یا عدم وجود رابطه بین متغیرهای مورد بررسی مشخص شود. جد.

ول ۲ فراوانی پاسخ به انتظارات نسبت به تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس را نشان می‌دهد.

همانگونه که در نگاره ۱ نشان داده شده است میانگین امتیازهای تخصیص یافته به عوامل روانشناختی فردی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، بیش از سطح نقطه بی تفاوتی یعنی عدد ۳ می‌باشد و این بدان معنی است که به نظر می‌رسد پاسخ‌دهندگان انتظار دارند عوامل روانشناختی فردی بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیرگذار باشد. لذا، در ابتدا هر یک از فرضیه‌های فرعی مورد آزمون آماری قرار می‌گیرند که نتایج آن در ادامه ارائه می‌شود.

نگاره (۲): فراوانی پاسخ‌ها به فرضیه «تأثیر عوامل روانشناختی فردی بر تردید حرفه‌ای

حسابرس»

عامل تأثیر گذار	تعداد پاسخ داده	میانگین	میانگین استاندارد	انحراف	چارک اول	چارک دوم	چارک سوم
اطمینان بیش از حد	۱۸۹۶	۳/۶۹۳	۴	۰/۸۵۸۱	۳	۴	۴
سوگیری نقطه اتکا	۱۲۶۴	۳/۴۲۹۶	۴	۰/۹۲۰۳	۳	۴	۴
سوگیری در دسترس بودن	۱۵۸۰	۳/۷۳۴۸	۴	۰/۹۱۲۸	۳	۴	۴

نگاره (۳): آمار توصیفی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای

عامل	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	جمع
الف) سوگیری اطمینان بیش از اندازه						
فراوانی	۲۶۰	۹۹۹	۴۶۳	۱۴۳	۳۱	۱۸۹۶
فراوانی نسبی	٪ ۱۳/۷۱	٪ ۵۲/۶۹	٪ ۲۴/۴۲	٪ ۷/۵۴	٪ ۱/۶۴	٪ ۱۰۰
فراوانی تجمعی	٪ ۱۳/۷۱	٪ ۶۶/۴۰	٪ ۹۰/۸۲	٪ ۹۸/۳۶	۱۰۰	--
ب) سوگیری نقطه اتکا						
فراوانی	۱۱۶	۵۴۱	۴۱۱	۱۶۲	۳۴	۱۲۶۴
فراوانی نسبی	٪ ۹/۱۸	٪ ۴۲/۸۰	٪ ۳۲/۵۲	٪ ۱۲/۸۲	٪ ۲/۶۹	٪ ۱۰۰
فراوانی تجمعی	٪ ۹/۱۸	٪ ۵۱/۹۸	٪ ۸۴/۴۹	٪ ۹۷/۳۱	٪ ۱۰۰	--
ج) سوگیری در دسترس بودن						
فراوانی	۲۸۸	۷۷۴	۳۵۶	۱۳۵	۲۷	۱۵۸۰
فراوانی نسبی	٪ ۱۸/۲۳	٪ ۴۸/۹۹	٪ ۲۲/۵۳	٪ ۸/۵۴	٪ ۱/۷۱	٪ ۱۰۰
فراوانی تجمعی	٪ ۱۸/۲۳	٪ ۶۷/۲۲	٪ ۸۹/۵۷	٪ ۹۸/۲۹	۱۰۰	--

نگاره ۳ آمار توصیفی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای به تفکیک سوگیری‌ها را نشان می‌دهد.

همانگونه که در نگاره ۳ مشاهده می‌شود بیش از ۶۶ درصد از پاسخ‌دهندگان موافق این موضوع هستند که معیار اطمینان بیش از حد بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر دارد. لذا فرضیه آماری به شرح ذیل تدوین می‌شود:

H₁: بین معیار اطمینان بیش از حد و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معنادار وجود دارد.

برای بررسی این فرضیه ابتدا میانگین پاسخ‌های دریافتی از پاسخ‌دهندگان در رابطه با تأثیر معیار اطمینان بیش از حد بر تردید حرفه‌ای حسابرس محاسبه می‌شود. در صورتی که بین میانگین پاسخ‌های دریافتی اختلاف معناداری وجود نداشته باشد می‌توان ادعا کرد بین معیار اطمینان بیش از حد و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه وجود دارد. بدین منظور فرضیه‌هایی به شرح ذیل تدوین می‌شود:

H₁: میانگین پاسخ‌های دریافتی در رابطه با معیار اطمینان بیش از حد و تردید حرفه‌ای

حسابرس اختلاف معناداری با یکدیگر دارند. ($0 < 3 - \mu$ اطمینان بیش از حد)

نتایج آزمون t در نگاره ذیل به صورت خلاصه ارائه شده است.

نگاره (۴): نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

نتیجه‌گیری	فاصله اطمینان	اختلاف میانگین	مقادیر P-Value	درجه آزادی آماره	مقادیر آماره t استیودنت
الف) اطمینان بیش از اندازه					
فرض صفر رد می‌شود.	۰/۷۳۱۷) (۰/۶۵۴۴)	۰/۶۹۳	۰/۰۰	۱۸۹۵	۳۵/۱۶۷
ب) نقطه اتکا					
فرض صفر رد می‌شود.	۰/۴۸۰۴) (۰/۳۷۸۸)	۰/۴۲۹	۰/۰۰	۱۲۶۳	۱۶/۵۹
ج) در دسترس بودن					
فرض صفر رد می‌شود.	۰/۷۷۹۹) (۰/۶۸۹۸)	۰/۷۳۴	۰/۰۰	۱۵۷۹	۳۱/۹۹۵

تعداد نمونه بیش از ۳۰ می‌باشد لذا می‌توان برای آزمون فرضیه از آزمون‌های آماری پارامتریک T استیودنت استفاده نمود.

همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود، در رابطه با تأثیر معیار اطمینان بیش از حد بر تردید حرفه‌ای حسابرس، اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در نگاره (۱/۹۶ = $t_{\alpha=0.975}$) بزرگتر است؛ ثانیاً، مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری است، لذا فرض صفر رد می‌شود. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد از پاسخ‌های بدست آمده می‌توان گفت میانگین پاسخ‌های دریافتی در رابطه با تأثیر معیار اطمینان بیش از حد بر تردید حرفه‌ای حسابرس نشان از آن دارد که میانگین‌ها دارای اختلاف معنادار آماری با سطح بی‌تفاوتی می‌باشد. لذا فرضیه فرعی اول پذیرفته می‌شود یعنی اطمینان بیش از حد بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی دارد.

با توجه به اطلاعات ارائه شده در نگاره ۳ مشاهده می‌شود که بیش از ۵۱ درصد از پاسخ‌دهندگان موافق این موضوع هستند که معیار سوگیری نقطه اتکا بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر دارد. لذا فرضیه آماری به شرح ذیل تدوین می‌شود:

H_1 : بین معیار سوگیری نقطه اتکا و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معنادار وجود دارد.

برای بررسی این فرضیه ابتدا میانگین پاسخ‌های دریافتی از پاسخ‌دهندگان در رابطه با تأثیر سوگیری نقطه اتکا بر تردید حرفه‌ای حسابرس محاسبه می‌شود. در صورتی که بین میانگین پاسخ‌های دریافتی اختلاف معناداری وجود نداشته باشد می‌توان ادعا کرد بین معیار سوگیری نقطه اتکا و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه وجود دارد. به این منظور فرضیه‌هایی به شرح ذیل تدوین می‌شود:

H_1 : میانگین پاسخ‌های دریافتی در رابطه با معیار سوگیری نقطه اتکا و تردید حرفه‌ای حسابرس اختلاف معناداری با یکدیگر دارند. ($0 < 3 - \mu_{\text{سوگیری نقطه اتکا}}$)

تعداد نمونه بیش از ۳۰ می‌باشد لذا می‌توان برای آزمون فرضیه از آزمون‌های آماری پارامتریک T استیودنت استفاده نمود.

همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود، در رابطه با تأثیر معیار سوگیری نقطه اتکا بر تردید حرفه‌ای حسابرس، اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در نگاره $(t_{\alpha=0.05} = 1/96)$ بزرگتر است؛ ثانیاً، مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری می‌باشد، لذا فرض صفر رد می‌شود. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد از پاسخ‌های بدست آمده می‌توان گفت میانگین پاسخ‌های دریافتی در رابطه با تأثیر معیار سوگیری نقطه اتکا بر تردید حرفه‌ای حسابرس نشان از آن دارد که میانگین‌ها دارای اختلاف معنادار آماری با سطح بی‌تفاوتی است. لذا فرضیه فرعی دوم پذیرفته می‌شود یعنی سوگیری نقطه اتکا بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی دارد.

با توجه به اطلاعات ارائه شده در نگاره ۳ مشاهده می‌شود که بیش از ۶۷ درصد از پاسخ‌دهندگان موافق این موضوع هستند که معیار سوگیری در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر دارد. لذا فرضیه آماری به شرح ذیل تدوین می‌شود:

H_1 : بین معیار سوگیری در دسترس بودن و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معنادار وجود دارد.

برای بررسی این فرضیه ابتدا میانگین پاسخ‌های دریافتی از پاسخ‌دهندگان در رابطه با تأثیر سوگیری در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس محاسبه می‌شود. در صورتی که بین میانگین پاسخ‌های دریافتی اختلاف معناداری وجود نداشته باشد می‌توان ادعا کرد بین معیار سوگیری در دسترس بودن و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه وجود دارد به این منظور فرضیه‌هایی به شرح ذیل تدوین می‌شود:

H_1 : میانگین پاسخ‌های دریافتی در رابطه با معیار سوگیری در دسترس بودن و تردید حرفه‌ای حسابرس اختلاف معناداری با یکدیگر دارند. $(\mu > 3 - \text{سوگیری در دسترس } \mu)$

تعداد نمونه بیش از ۳۰ می‌باشد لذا می‌توان برای آزمون فرضیه از آزمون‌های آماری پارامتریک T استیودنت استفاده نمود.

همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود، در رابطه با تأثیر معیار سوگیری در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس، اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در نگاره $(t_{\alpha=0.05} = 1/96)$ بزرگتر است؛ ثانیاً، مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد

سطح معناداری است، لذا فرض صفر رد می‌شود. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد از پاسخ‌های بدست آمده می‌توان گفت میانگین پاسخ‌های دریافتی در رابطه با تأثیر معیار سوگیری در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس نشان از آن دارد که میانگین‌ها دارای اختلاف معنادار آماری با سطح بی‌تفاوتی می‌باشند. لذا فرضیه فرعی سوم پذیرفته می‌شود، یعنی سوگیری در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی دارد.

پس از مشخص شدن اختلاف در پاسخ‌ها به منظور بررسی میزان ارتباط بین عوامل روانشناختی فردی و تردید حرفه‌ای حسابرس از جداول توافقی استفاده می‌شود. لذا فرضیه آماری به شرح ذیل تدوین می‌شود:

H₁: بین فراوانی مورد انتظار پاسخ‌های دریافتی از پاسخ‌دهندگان در سطوح مختلف (اطمینان بیش از حد، سوگیری نقطه اتکا و سوگیری در دسترس بودن) تفاوت معنادار وجود دارد.

تکراه (۵): خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه اصلی

عامل	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	جمع
اطمینان بیش از حد	۲۶۰	۹۹۹	۴۶۳	۱۴۳	۳۱	۱۸۹۶
سوگیری نقطه اتکا	۱۱۶	۵۴۱	۴۱۱	۱۶۲	۳۴	۱۲۶۴
سوگیری در دسترس بودن	۲۸۸	۷۷۴	۳۵۶	۱۳۵	۲۷	۱۵۸۰
جمع	۶۶۴	۲۳۱۴	۱۲۳۰	۴۴۰	۹۲	۴۷۴۰

همانطور که مشاهده می‌شود عمده پاسخ‌دهندگان بر این باورند که عوامل روانشناختی فردی بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر دارند. برای بررسی فرضیه فوق از آزمون جدول توافقی استفاده می‌شود:

تکراه (۶): نتایج آزمون جداول توافقی فرضیه اصلی

نام آماره	مقادیر آماره	درجه آزادی	مقدار P-Value
آماره کای دو پیرسون	۱۱۵/۴۱	۸	۰/۰۰۰
آماره کرامر	٪ ۱۱/۰۳	--	۰/۰۰۰

با توجه به مقادیر مشاهده شده، از آنجا که مقدار آماره کای دو پیرسون از مقدار متناظر آن در نگاره $(\chi^2(8) = 15/51)$ بزرگتر است و مقدار P-Value نیز کمتر از ۵ درصد و برابر صفر است، لذا فرض صفر رد شده و می‌توان گفت پاسخ‌های دریافتی دارای تفاوت معناداری با یکدیگر بوده و لذا این ادعا که عوامل روانشناختی فردی بر تردید حرفه‌ای تأثیرگذار است، تایید می‌شود. میزان این ارتباط طبق آماره کرامر در حدود ۱۱ درصد و به صورت مثبت و معنادار می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

انجمن کیفیت حسابرسی ایالات متحده آمریکا، سه عامل استقلال، بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای را به عنوان ستون‌های کیفیت حسابرسی بیان می‌کند. این سازمان بر این باور است که فرایند تصمیم‌گیری اثربخش حسابرسان باعث ارتقای سه عامل مذکور می‌شود، که در نهایت توانایی حسابرسان برای افزایش و مستند کردن قضاوت‌های حرفه‌ای در طول فرآیند حسابرسی را تقویت می‌کند. شناخت عواملی که می‌تواند بر رفتار حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای آنها تأثیر گذار باشد، از اهمیت بالایی برخوردار است؛ زیرا قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان منجر به صدور گزارش‌های حسابرسی می‌شود که مبنای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد در بازار سرمایه قرار می‌گیرد. بنابراین، در این تحقیق تأثیر سه سوگیری روانشناختی (اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکا و در دسترس بودن) بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحلیل هر سه سوگیری بیانگر تأثیر منفی سوگیری‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان بود.

تمایل حسابرسان برای برآورد بیش از میزان واقعی توانایی انجام کار یا ارزیابی دقیق ریسک یا سایر تصمیمات و قضاوت‌ها، بیانگر اطمینان بیش از اندازه حسابرسان به خویش است. این سوگیری می‌تواند تمایل ناخودآگاهی باشد که حاصل انگیزه‌های فردی حسابرسان باشد. نتایج بررسی این سوگیری نشان داد که حسابرسان توانایی‌های خود برای انجام فرایند حسابرسی را به گونه‌ای مناسب ارزیابی نمی‌کنند، که این امر باعث می‌شود سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را اعمال نکنند. همچنین، انتظار بر این بود که این خوش‌بینی در ارزیابی ریسک توسط حسابرسان نیز وجود داشته باشد، که اغلب باعث می‌شود که حسابرسان ریسکی که با آن مواجه هستند را کمتر ارزیابی کنند. یافته‌های تحقیق بیانگر این موضوع است که حسابرسان با چنین

خوش‌بینی مواجه می‌باشند. نتایج این فرضیه با تحقیق هانتون، رایت و رایت (۲۰۰۴) که نشان دادند اطمینان بیش از حد بر ارزیابی حسابرسان از ریسک سیستم برنامه‌ریزی منابع سازمانی تأثیرگذار است، مطابقت دارد. ضمن اینکه، در تحقیق او هوسو و ویگنت (۲۰۰۹) نیز این نتیجه حاصل شد که حسابرسان به شدت توانایی خود برای انجام کار حسابرسی را بیش از اندازه برآورد می‌کنند.

سوگیری نقطه اتکا بیان می‌کند که وقتی که تصمیم‌گیرندگان بر یک مقدار اولیه (نقطه اتکا) متمرکز می‌شوند، تلاش می‌کنند اطلاعاتی را بدست آورند تا پاسخ‌هایشان را در جهت مناسب، اما نه به اندازه کافی، تعدیل کنند. در مراحل اولیه فرایند حسابرسی، حسابرسان با انبوهی از اطلاعات از سوی مشتری مواجه می‌شوند و در این مرحله تلاش کمی برای تایید یا رد اطلاعات در این مرحله انجام می‌دهند. این اطلاعات بر قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارد و احتمال می‌رود که با کسب اطلاعات بیشتر، به اندازه کافی در جهتی حرکت نکنند که تحریف‌های مشتری را اصلاح کنند. نتایج بررسی این سوگیری نشان داد که حسابرسان نمی‌توانند به گونه‌ای مناسب، و به میزان کافی، اطلاعات اولیه‌ای که با آن مواجه می‌شوند را تعدیل کنند و در دام سوگیری نقطه‌اتکا می‌افتند. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج تحقیق فی (۲۰۱۵) مطابقت دارد. فی (۲۰۱۵) به این نتیجه رسید که حسابرسان و حسابداران در معرض این نوع سوگیری قرار می‌گیرند. وی بیان می‌کند از آنجایی که حسابرسان فرایند کار خود را با اعداد و ارقام ارائه شده توسط مدیریت (نقطه اتکا) شروع می‌کنند، بیشتر در معرض این سوگیری قرار می‌گیرند.

سوگیری در دسترس بودن بیانگر تمایل بالقوه حسابرسان برای در نظر گرفتن اطلاعاتی است که به عنوان محتمل‌ترین، مربوط‌ترین، و مهم‌ترین اطلاعات برای قضاوت، به راحتی قابل بازیابی باشند (یعنی حافظه اخیر). به بیان دیگر، اطلاعاتی که در حافظه حسابرسان در دسترس‌تر باشد ممکن است به طور ناخودآگاه بر برآوردها، ارزیابی احتمالات، و سایر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان تأثیر می‌گذارد. نتایج بررسی این سوگیری نشان داد که حسابرسان تحت تأثیر اطلاعاتی قرار می‌گیرد که به راحتی قابل یادآوری و دستیابی است. نتایج حاصل از این فرضیه با تحقیق آرنولد و همکاران (۲۰۰۰) که نشان دادند اثر تاخیر بر تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای تأثیرگذار است مطابقت دارد. با وجود این، مسیر و توبس (۱۹۹۴) نتیجه

گرفتند که تجربه بیشتر حسابرس می‌تواند تأثیر اثر تاخر بر تصمیم‌گیری حسابرس را کاهش دهد.

تحقیق حاضر بر اساس پرسشنامه‌ای انجام گرفته است که محقق ساخته بود و برای بسیاری از متغیرها پرسشنامه استاندارد وجود نداشت. ضمن اینکه، بیشتر تحقیقاتی که در کشورهای دیگر در زمینه علوم رفتاری صورت می‌گیرد به صورت آزمایشگاهی یا تجربی صورت می‌گیرد. این در حالی است که متأسفانه در ایران مساعدت لازم برای انجام تحقیق به چنین شیوه‌ای صورت نمی‌گیرد.

با توجه به نتایج بدست آمده از تحقیق، موضوعات زیر جهت انجام پژوهش‌های جدید به محققان پیشنهاد می‌شود:

(۱) تحقیق حاضر به صورت پرسشنامه‌ای انجام شده است. به محققان پیشنهاد می‌شود که تحقیق را به صورت آزمایشگاهی و با مشاهده و نظارت بر رفتار حسابران انجام دهند.

(۲) در این تحقیق متغیرهایی مورد بررسی قرار گرفت که جزئی از پرسشنامه سنجش تردید حرفه‌ای هارت بودند، لذا استفاده از پرسشنامه هارت امکان‌پذیر نبود. به محققان پیشنهاد می‌شود که از پرسشنامه هارت برای سنجش تردید حرفه‌ای در کنار متغیرهای روانشناختی دیگر استفاده کنند.

(۳) به محققان پیشنهاد می‌شود تأثیر عوامل روانشناختی-اجتماعی، فرهنگی و جامعه‌شناسی بر تردید حرفه‌ای حسابرس را مورد بررسی قرار دهند.

پی‌نوشت

۱ Framing

منابع

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی. (۱۳۹۳). استاندارد حسابرسی ۲۰۰، سازمان حسابرسی.

Professional Judgment Resource. The Center for Audit Quality. (۲۰۱۴).

- . ۲۰۱۲a. Maintaining and applying professional skepticism in audits. Staff Audit Practice Alert No. ۱۰ (SAPA ۱۰). Washington, D. C.: PCAOB.
- Anderson, S. , and J. Wolfe. (۲۰۰۲). A perspective on audit malpractice claims. *Journal of Accountancy*. ۱۹۴ (۳): ۵۹-۶۶.
- Beasley, M. S. , J. V. Carcello, and D. R. Hermanson. (۲۰۰۱). Top ۱۰ audit deficiencies. *Journal of Accountancy*. ۱۹۱ (۴): ۶۳-۶۶.
- Bratten, B. , Gaynor L. M. , McDaniel L. , Montague, N. R. , and G. E. Sierra. (۲۰۱۳). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (forthcoming).
- Brazel J. , Jackson S, Schaefer T. , and Stewart B. (۲۰۱۳). Hindsight Bias and Professional Skepticism. NC State University.
- Fay R. G. & Montague N. R. (۲۰۱۵). Witnessing Your Own Cognitive Bias: A Compendium of Classroom Exercises. *Accounting Education, Volume ۳۰, Issue ۱*.
- Glover. S. M. & Prawitt. D. M. (۲۰۱۳). Enhancing Auditor Professional Skepticism. Brigham Young University.
- Griffith, E. E. , J. S. Hammersley, and K. Kadous. (۲۰۱۲). Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered”. *Working paper*, The University of Georgia, and Emory University.
- Hogarth, R. M. , and H. J. Einhorn. (۱۹۹۲). Order Effects in Belief Updating: The Belief- Adjustment Model, *Cognitive Psychology* ۲۴(۱): ۱-۵۵.
- Hurt, R. K. , et al. (۲۰۱۳). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research, *A Journal of practice & theory, American Accounting Association, Vol. ۳۲, Supplement ۱*, pp. ۴۵-۹۷.
- Kadous, K. (۲۰۰۰). The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses, *The Accounting Review* ۷۵ (۳): pp. ۳۲۷-۳۴۱.

- Plumlee, D. , B. A. Rixom, and A. J. Rosman. (۲۰۱۲). Training Auditors to Think Sceptically. *Working paper*, The University of Utah, and University of Connecticut.
- Prentice, R. (۲۰۰۰). The case of the irrational auditor: A behavioral insight into securities fraud litigation. *Northwestern University Law Journal*.
- Shaub, Michael K. Lawrence, Janice E. (۲۰۰۲): A Taxonomy of Auditors' Professional Skepticism. *Research on Accounting Ethics*, ۸: ۱۶۷-۱۹۴.
- Wittke k. (۲۰۱۳). Behavioral Aspects in Accounting and their Impact on the Auditing Process. *Dissertation*. Berlin School of Economics and Law.
- Yankova, k. (۲۰۱۵). The influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditor's Belief Revision. Wiesbaden: Springer Gabler.