

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره دوم، پیاپی ۲۶، پاییز و زمستان ۱۴۰۰، صص. ۱۳۳-۱۰۶

تأثیر ویژگی‌های حرفه‌ای بر خطاهای ادراکی حساب‌رسان

دکتر محمدرضا عبدلی^۱، جمال جعفری چاشمی^۲ و دکتر حسن ولیان^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۰۷ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۹/۱۰/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۱/۲۰

چکیده

مقدمه: اهمیت حرفه حسابرسی در جامعه و رقابت بین مؤسسات حسابرسی برای افزایش کیفیت حسابرسی موجب شده است تا ابعاد و عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بیش از پیش در نظر گرفته شود. یکی از عوامل مهم شناسایی شده پژوهشگران که بر تصمیم‌گیری حساب‌رسان مؤثر است، عوامل روان‌شناختی (خطای ادراکی) است. هدف از این پژوهش، شناسایی ابعاد خطاهای ادراکی، ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی و طراحی الگویی برای دسته‌بندی و جداسازی سوگیری‌های اثرگذار بر حرفه حسابرسی است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر کاربردی و از نظر روش اجرا پیمایشی توصیفی است. در این پژوهش ابتدا برحسب واکاوی محتوایی، مؤلفه‌ها و گزاره‌های مربوط تعیین شد. سپس، مطابق مبانی نظری و گزاره‌های شناسایی شده، الگوی اولیه طراحی شد. فرضیه‌های پژوهش نیز با روش معادلات ساختاری و استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس آزمون شد. جامعه آماری در مرحله کیفی، شامل ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی در رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی و در مرحله کمی ۱۱۹ نفر از حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور و مؤسسات حسابرسی بوده است.

یافته‌ها: نتایج برازش الگوهای ساختاری و کلی نشان داد که بلوغ حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای به‌عنوان ویژگی‌های حرفه حسابرسی با ابعاد خطاهای ادراکی رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد.

نتیجه‌گیری: بلوغ حرفه‌ای بیشترین تأثیر را بر سوگیری ادراکی متناظر در حسابرسی دارد. تقویت این عامل می‌تواند در کنترل خطاهای ادراکی و کیفیت قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان نقش مهمی داشته باشد. از طرف دیگر، حساب‌رسان بیشتر با سوگیری هاله‌ای مواجه می‌شوند اما هویت‌بخشی به حساب‌رسان و افزایش دانش حرفه‌ای و عزت‌نفس به کنترل این خطای ادراکی کمک زیادی می‌کند.

واژه‌های کلیدی: بلوغ حرفه‌ای، خطاهای ادراکی، معادلات ساختاری، ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی، هویت حرفه‌ای.

۱. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (نویسنده مسئول، رایانامه: sm.abdoli@iau-shahrood.ac.ir).
دورنگار: ۳۳۴۴۹۹۱۶-۰۲۳.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (رایانامه: jml.jafari@gmail.com).

۳. دکتری حسابداری بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد خوراسگان، اصفهان، ایران (رایانامه: hasan.valiyan@yahoo.com).

مقدمه

مدارک موجود و برآورد آینده نتیجه‌گیری می‌کنند، نتیجه موضوعات را حدس می‌زنند و به‌جای استدلال درست به روش متعصبانه رفتار می‌کنند. آگاه بودن از وجود شکل‌های مختلف سوگیری‌های ادراکی که بر قضاوت حسابرسان اثر می‌گذارد اولین قدم برای چیرگی بر آنها است (۶).

یکی از چالش‌های حرفه حسابرسی، سوگیری‌های ادراکی حسابرسان است. سوگیری‌های ادراکی نوعی گرایش افراد برای ارتکاب نظام‌مند به خطاهای ذهنی در هنگام تصمیم‌گیری است (۷). این نوع سوگیری‌ها می‌تواند ریشه‌های ساختاری در هر فرد داشته باشد. سوگیری‌های ادراکی اغلب نتیجه رفتارهای مکاشفه‌ای ذهنی یا میان‌برهای پردازش اطلاعات است که در فرایند تصمیم‌گیری به‌ویژه در حرفه حسابرسی بروز می‌یابد (۸). در واقع، وجود این نوع خطاهای ادراکی بر عملکرد حسابرسان تأثیر می‌گذارد و آنها را دچار اشتباهات ذهنی می‌کند. این خطاها نتیجه ویژگی‌هایی از ذهن و ادراک آنها است. کانمن و تی‌ورسکی معتقد بودند سوگیری در ذهن افراد ممکن است به‌طور ناگهانی ایجاد و به مرور زمان تقویت شود. این یعنی فرد تصمیم‌گیری‌هایی انجام دهد که گاهی واقعی نیست و به مرور بر کارایی و اثربخشی وی تأثیر می‌گذارد. آنها با بکارگیری واژه عقلانیت محدود که در پژوهش سایمون مطرح شده بود، تلاش کردند سوگیری را نوعی مکاشفه ذهنی تعریف کنند که فرایندهای تصمیم‌گیری فردی را تخریب می‌کند. پژوهش کانمن و تی‌ورسکی نشان داد که محدودیت‌های شناختی باعث می‌شود عملکرد ادراکی

حسابرسی حرفه‌ای مستقل است که باید برای منافع عموم به کار گرفته شود (۱). بهره‌گیری بخش‌های مختلف جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی افزایش خواهد یافت که با تلاش همه‌جانبه فعالان در زمینه مالی، نقش حسابرسی در جامعه به‌روشنی مشخص شود و خدمات حسابرسان از کیفیت لازم برخوردار باشد. کیفیت بالای خدمات حسابرسی نیازمند عملکرد شغلی مطلوب حسابرسان است که به‌عنوان عامل بسیار مهمی در روان‌شناسی صنعتی و سازمانی مطرح شده است (۲).

تصمیم‌های حسابرسان در مواردی نظیر تعیین سطح اهمیت و ریسک شواهد حسابرسی بااهمیت بوده و بر اظهارنظر حرفه‌ای آنها تأثیر می‌گذارد. چگونگی گزارش حسابرسی برگرفته از آثار انباشته این‌گونه قضاوت‌های حرفه‌ای است. بدیهی است در صورت شکست حسابرسی، استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی این تصمیم‌ها را نقد، قضاوت و ارزیابی خواهند کرد (۳). از طرفی، در همه فرایندهای تصمیم‌گیری امکان قضاوت اشتباه و نتیجه‌گیری نادرست وجود دارد. هر چند روش ویژه و کاملی برای از بین بردن قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی وجود ندارد اما حسابرسان با آگاهی از برخی موارد می‌توانند به‌طور معقول بسیاری از تعصبات قضاوتی خود را به حداقل برسانند (۴). فشار روانی حسابرس به‌عنوان معیار درونی بر کیفیت کار حسابرسی اثرگذار است (۵)؛ چراکه حسابرسان نیز مانند دیگران اغلب بر پایه

فرد تحت تأثیر قرار گیرد و تصمیم‌های وی جهت‌دار شود (۹). سوگیری‌های ادراکی در حرفه حسابرسی زمانی می‌تواند محدودتر شود که حسابرس شناخت و درک فراگیرتری درباره این حرفه داشته باشد (۱۰).

قضاوت در حرفه حسابرسی گوهر اصلی این حرفه است؛ چراکه ارزشی را می‌تواند به همراه داشته باشد که همواره استانداردهای حسابداری و حسابرسی بر آن تأکید داشته است (۱۱) اما چطور می‌توان به روش تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس در این مسیر پیچیده کمک کرد؟ شناخت ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی یکی از راهکارهای کاربردی است که با آن می‌توان به تقویت عملکردهای حساب‌رسان کمک فراوانی کرد. ویژگی‌های حرفه‌ای شاید در معنای لغوی، مفهومی گسترده داشته باشد اما حسابرس حرفه‌ای می‌تواند فردی تعریف شود که با درک فشارها تلاش می‌کند تصمیمی را اتخاذ کند که بیشترین منفعت را برای جامعه داشته باشد. این تصمیم‌گیری باید به‌دور از هرگونه ذهنیت و پیش‌فرض قبلی باشد؛ چراکه در غیر این صورت اصول اخلاقی را زیر پا گذاشته است (۱۲). بر این اساس، موضوع بااهمیت این است که تا چه اندازه این ویژگی‌ها شناسایی شده است؟ تا چه اندازه نظریه‌های اجتماعی و رفتاری درباره شناخت ویژگی‌های فردی به کار آمده و پژوهشگران در این حوزه آن را بررسی کرده‌اند؟ این سؤال‌ها همواره یکی از شکاف‌های نظری در حرفه حسابرسی است زیرا نداشتن شناخت درباره رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان باعث می‌شود عملکردهای آن‌ها کیفیت و کمیت لازم را نداشته باشد (۱۳). در این پژوهش ویژگی‌های حرفه‌ای مجموعه‌ای از فرایندهای

رفتاری و شغلی است که با شناخت آن‌ها می‌توان انتظار داشت سوگیری‌های ادراکی حساب‌رسان کمتر شود. به عبارت دیگر، اگر حسابرس درک مفهومی از محتوای کار داشته باشد، بهتر می‌تواند با چالش‌های رفتاری در کارراهه شغلی برخورد کند (۱۴). هدف این پژوهش شناسایی ابعاد سوگیری‌های ادراکی در حساب‌رسان برحسب شناخت ویژگی‌های فردی حساب‌رسان و روابط آن‌ها است. در واقع، چرایی انجام این پژوهش را می‌توان از دو دیدگاه بررسی کرد. در ابتدا باید بیان کرد که تفاوت‌های ادراکی و خطای‌های شناختی که به سوگیری منجر می‌شود تا اندازه زیادی می‌تواند بر ماهیت عملکرد حسابرسی تأثیر گذارد؛ به گونه‌ای که حتی اظهارنظرهای اشتباه در این زمینه به وجود آید. به این ترتیب، حساب‌رسانی که به دلیل نداشتن مهارت در کنترل شرایط دچار سوگیری ادراکی می‌شوند، نمی‌توانند قضاوت منصفانه‌ای درباره تصمیم‌ها و عملکرد صاحب‌کاران داشته باشند. از طرف دیگر، شناخت ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی می‌تواند تا اندازه‌ای در کنترل سوگیری‌های ادراکی مؤثر باشد؛ چراکه حسابرس به‌مرور و با کسب تجربه‌های مختلف از قدرت تحمل و ثبات هیجانی بالاتری برخوردار می‌شود. حساب‌رسان حرفه‌ای تلاش می‌کنند تا آنجا که ممکن است سوگیری‌های ادراکی را کاهش دهند و اظهارنظرهای تخصصی برطبق مهارت، دانش فردی، شواهد و حتی شهود ارائه کنند (۱۵). همچنین، آن‌ها در حرفه خود رویکرد عمیقی دارند. این رویکرد می‌تواند چارچوب و روشی برای تفکر ارائه کند و از این نظر، چنین رویکردی قادر است توانایی‌های تفکر را گسترش دهد

و بین فکر و عمل همبستگی به وجود آورد (۱۶).

مبانی نظری

پژوهشگران متعددی در حوزه‌های مختلف زندگی و در گروه‌های سنی متفاوت موضوع سوگیری ادراکی را بررسی کرده‌اند. در پژوهش‌های پیشین سوگیری ادراکی در بسیاری از حوزه‌های زندگی، شغل‌ها و کاربردهای مختلف مانند تصمیم‌های حقوقی، تشخیص‌های پزشکی، تصمیم‌های اداری، رضایت مصرف‌کننده، رویدادهای ورزشی، نتایج انتخابات، رویدادهای اقتصادی و وقایع سیاسی مشاهده شده است. قضاوت‌های حسابرسی نیز از این نمونه است (۷، ۹، ۱۰، ۱۳، ۱۷ و ۱۸).

کانمن و تی‌ورسکی از اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی پژوهش‌های گوناگونی را در حوزه حسابرسی رفتاری انجام داده‌اند. آن‌ها اثبات کردند که انسان از اکتشافات شناختی استفاده می‌کند که می‌تواند پیچیدگی قضاوت‌های احتمالی را کاهش دهد. به‌طور کلی، این اکتشافات بسیار مفید است اما گاهی اوقات منجر به خطاهای ادراکی شدید و منظم می‌شود. چنین خطاها یا سوگیری‌ها را دانشجویان تازه‌کار و نیز افراد خبره مرتکب شده‌اند. پژوهش‌های کانمن و تی‌ورسکی به نظریه‌ای منجر شده که توضیحی نظام‌مند برای برخی از گنج‌کننده‌ترین جنبه‌های رفتار انسان ارائه می‌دهد. این نظریه پیش‌گام ایجاد رشته‌ای جدید از علوم مربوط به جنبه‌های رفتاری در تصمیم‌گیری است (۹). شانتو به بررسی ابعاد مختلف سوگیری و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری پرداخته است. او معتقد بود که ارتقای

توانایی و مهارت در خبرگان حسابرسی به پنج عامل میزان دانش، ویژگی‌های روان‌شناختی، مهارت‌های روان‌شناختی، راهبردهای تصمیم‌گیری و ویژگی‌های حرفه‌ای بستگی دارد (۱۰). اندرسون و همکاران معتقدند که هرچند سوگیری ادراکی پدیده‌ای پایدار است اما اندازه‌گیری میزان دقیق و تأثیر آن بر قضاوت‌ها ساده نیست (۱۷). هاوکینز و هستی به بررسی ارتباط سوگیری ادراکی با فرایندهای یادآوری می‌پردازند. آن‌ها در الگوسازی برای سنجش سوگیری ادراکی نشان دادند که در ارزیابی تصمیم‌ها لازم نیست افراد تصمیم‌های قبل از نتیجه را تعیین کنند. در واقع، این ارزیابی که آیا آن‌ها می‌توانستند احتمال وقوع رویدادی را به‌درستی بیان کنند یا خیر، برای سنجش میزان سوگیری ادراکی کفایت می‌کند. پدیده سوگیری ادراکی در درک قضاوت‌ها می‌تواند به‌طور کامل پایدار باشد و ویژگی‌های هر حرفه نیز بر تصمیم‌گیری در آن حرفه مؤثر است (۱۸). در پژوهش‌های مختلف یادشده، به‌خصوص پژوهش کانمن و تی‌ورسکی ابعاد و انواع خطاهای ادراکی و تأثیر آن‌ها بر قضاوت و تصمیم‌گیری تشریح شده است. خطاهای ادراکی در ذهن ناخودآگاه افراد باقی می‌ماند و بر قضاوت آن‌ها تأثیر می‌گذارد اما به‌دلیل ماهیت هر شغل، میزان تأثیرگذاری متفاوت است (۹). در این پژوهش با توجه به ویژگی‌های حرفه حسابرسی و اهمیت قضاوت و تصمیم‌گیری در این حرفه، میزان تأثیرگذاری عوامل مختلف بر انواع خطاهای ادراکی با شناسایی این ویژگی‌ها ارزیابی خواهد شد. در ادامه، به شناخت سوگیری ادراکی پرداخته می‌شود.

سوگیری ادراکی

دانیل کانمن به عنوان روان‌شناس به همراه دستیار خود، آموس تی ورسکی، اصطلاح سوگیری ادراکی را معرفی کردند (۹). سوگیری ادراکی از نظر روان‌شناسی به وضعیتی گفته می‌شود که اطلاع از نتیجه هر رویداد بر قضاوت درباره پیش‌بینی دیگران از آن نتیجه تأثیرگذار خواهد بود. این اصطلاح بر شرایطی دلالت دارد که در فرایند تصمیم‌گیری گرایش‌های فردی ناخودآگاه به صورت نظام‌مند به تصمیم‌گیری‌های اشتباه منجر می‌شود. برخی از افراد بعد از آگاهی از نتیجه هر رویداد بیان می‌کنند که این نتیجه را می‌توانستند به طور طبیعی از قبل پیش‌بینی کنند (۱۷). از لحاظ روان‌شناختی این افراد ویژگی سوگیرانه ادراکی دارند. این اشتباهات از رفتارهای حرفه‌ای، روش‌های میان‌بر و ابتکاری افرادی ناشی می‌شود که به صورت عادت در فرایند پردازش اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های قضاوتی در آن‌ها باقی مانده است (۱۹). روان‌شناسان انواعی از سوگیری‌های ادراکی که بیشتر در محاوره‌های روزمره استفاده می‌شود را شناسایی و طبقه‌بندی کرده‌اند. از آن جمله، می‌توان به پذیرفتن رویدادی اشاره کرد که در اعتقادات ما به خوش‌بینی تعبیر می‌شود. این عقیده بیان‌کننده باور فرد است که برطبق آن واقعه‌ای که در آینده رخ خواهد داد، تأثیر موضوعی به صورت تصادفی است و هیچ رابطه‌ای با رویدادهای گذشته ندارد. این باور باعث می‌شود که فرد هشدارهای پیشگیرانه را جدی نگیرد. سوگیری‌های ادراکی می‌تواند بر قضاوت‌های انسانی در فرایند تصمیم‌گیری‌ها برای موضوعات مختلف

اثرگذار باشد (۷). برای کنترل سوگیری‌های ادراکی و کاهش آثار آن بر تصمیم‌گیری و قضاوت حساب‌رسان، ابتدا باید مهم‌ترین سوگیری‌های این حرفه شناخته شود.

خطاهای ادراکی حساب‌رسان

مطالعات روان‌شناسان نشان می‌دهد که سوگیری‌های ادراکی معمولاً در کارهای تکراری و قضاوتی حساب‌رسان وجود دارد. حساب‌رسان اغلب به دلیل علایق شخصی پیش‌فرض‌هایی را در قضاوت‌های خود قرار می‌دهند (۱۷). سوگیری‌های ادراکی می‌تواند بر قضاوت‌های انسانی در فرایند تصمیم‌گیری‌ها درباره هر موضوعی اثرگذار باشد اما به طور مشخص در موضوعات پیچیده آثار مخرب‌تری دارد و فشارهایی بر حساب‌رسان در زمینه قضاوت برای انجام حسابرسی مستقل وارد می‌کند (۱۹). خطاهای ادراکی به شیوه‌های مختلف بر فعالیت حساب‌رسان تأثیر می‌گذارد. نخست آنکه حساب‌رسان مسئولیت‌های اساسی برای ارزیابی محدوده گسترده‌ای از تصمیم‌های افراد مختلف را دارند که چنین تصمیم‌هایی بی‌تأثیر از خطاهای ادراکی نیست. دوم، حساب‌رسان باید دقت کنند که هنگام حسابرسی سوگیری‌های ادراکی چگونه بر تصمیم‌های آن‌ها تأثیر می‌گذارد. کارکنان رده‌های مختلف حسابرسی، مدیران حسابرسی و شرکای مسئول بررسی پرونده حسابرسی در بسیاری از تصمیم‌گیری‌های فرایند حسابرسی از فرصت و شانس اظهارنظرهای جانب‌دارانه برخوردارند (۷). در حقیقت، هر فردی که بیشترین ارتباط را با حساب‌رسان برقرار می‌کند ممکن است آگاهانه شرایطی را برای نفوذ انواع

سوگیری‌های ادراکی بر فعالیت‌های حسابرسان اعمال
 کند. این افراد می‌توانند آگاهانه سوگیری‌های فرایند
 تصمیم‌گیری‌های حسابرسان را شناسایی و مدیریت
 کنند (۲۰). در جدول شماره ۱ به‌طور خلاصه شایع‌ترین
 انواع سوگیری‌های ادراکی نظام‌مند در فرایند
 تصمیم‌گیری‌های حسابرسان تشریح شده است.
 ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان
 در دو دهه گذشته رشد اقتصاد به‌گونه‌ای بوده
 است که سرمایه‌گذاری در منابع انسانی، فناوری

جدول ۱: شایع‌ترین خطاهای ادراکی نظام‌مند در فرایند حسابرسان

انواع سوگیری	تشریح انواع سوگیری
سوگیری گرایش به تأیید	نادیده گرفتن اطلاعات و گرایش به گردآوری شواهدی که نظریه مورد علاقه یا مورد انتظار فرد بررسی‌کننده را تأیید می‌کند (۲۱).
سوگیری هاله‌ای	گرایشی که به دلیل رفتارها یا ویژگی‌های آشکار فرد یا موضوع، به‌صورت مثبت یا منفی، بر قضاوت تصمیم‌گیرنده درباره سایر رفتارهای فرد یا موضوع اثر می‌گذارد (۲۲).
سوگیری در دسترس (خوش‌بینانه)	گرایشی که موجب می‌شود تصمیم‌گیرنده به‌طور خوش‌بینانه و برحسب اولین و ساده‌ترین الگویی که به ذهنش می‌رسد، وقایع را پیش‌بینی و ارزیابی کند (۲۳).
سوگیری گرایش به ثبات (دیرپذیری)	تصمیم‌گیرنده برخلاف متفاوت بودن شرایط، گرایشی به تغییر در روش عملکرد و تصمیم‌گیری ندارد و عملکردی را انتخاب می‌کند که در شرایط و پدیده‌های قبلی به کار برده است (۲۲).
سوگیری گرایش به عملکرد مورد انتظار	به شرایطی اشاره دارد که در آن موضوعی مشخص قرار است از مقدار عددی اولیه برآوردی شروع شود و با تعدیل به مقدار نهایی برسد. در این وضعیت، علت‌های تعدیل‌ها در مقدار اولیه چندان در دسترس نیست. باین‌حال، تصمیم‌گیرنده می‌خواهد به اندازه موردنظر دست یابد (۲۰).
بیزاری ناشناخته	شرایطی که تصمیم‌گیرنده به دلایل نامعلومی از موضوعی بیزار است یا موضوع چنان پیچیده است که او می‌خواهد از درگیر شدن با آن پرهیز کند (۳).
گرایش‌های ناشی از چارچوب‌های کاری	چارچوب ارائه اطلاعات مربوط به هر تصمیم ممکن است بر گزینه‌های انتخابی تصمیم‌گیرنده تأثیر گذارد (۳).
گرایش‌های غیرمنطقی	گرایش‌هایی که به دنبال آن تصمیم‌گیرنده برای توجیه تصمیم‌های قبلی به‌وضوح دلایل غیرمنطقی ارائه می‌دهد (۷).
سوگیری متناظر	برطبق این سوگیری حسابرسان اولین اشتباه در صورت‌های مالی شرکت‌ها (مبنی بر احتمال تقلب) را رفتاری متقلبانه می‌داند که شاید این ادراک مبتنی بر واقعیت نباشد و اشتباه سهوی در انتقال حساب‌ها از دفاتر به وجود آمده باشد (۲۴).
گرایش به هم‌رنگی با جماعت	گرایش‌هایی که تصمیم‌گیرنده به‌گونه‌ای اغراق‌آمیز تصمیم‌های خود را تغییر می‌دهد تا نتایج آن با باورها و نظرات دیگران هماهنگ باشد (۸).
سوگیری حافظه‌ی ضمنی	سوگیری ضمنی درباره صاحب‌کاران بیان‌کننده درک فرد از ویژگی‌های عملکردی در مدیران شرکت‌ها و صاحب‌کاران است که بر پایه تجربیات وی از ارتباط با صاحب‌کاران مختلف شکل گرفته است (۲۰).

اطلاعات، پژوهش، توسعه و تبلیغات به منظور حفظ جایگاه رقابتی و تضمین پیشرفت سازمان‌ها ضروری به نظر می‌رسد. با افزایش رقابت توانمندی همه منابع از جمله نیروی کار دچار تغییر شده و با در نظر گرفتن تغییرات محیط تجاری، اهمیت آن نیز افزایش یافته است (۲۵). این تغییرات، فشاری دوجندان برای بهبود کیفیت نیروی کار ایجاد می‌کند. حرفه حسابرسی نیز چنین است؛ چراکه امروزه فضای اجتماعی حاکم بر بازار سرمایه، نقش حسابرس توانمند را مؤثرتر کرده است. بر این اساس، می‌توان گفت وجود ویژگی‌های حرفه‌ای در رویکردهای حساب‌رسان می‌تواند به اظهارنظر و تصمیم‌گیری حرفه‌ای‌تر آن‌ها منجر شود (۲۶). به نظر می‌رسد که برنامه‌های آموزشی اثربخش و درک کارکنان از اعتبار شغلی و حرفه‌ای در اجتماع می‌تواند در تقویت ویژگی‌های حرفه‌ای مؤثر باشد اما وجود ادراک‌های شغلی و هویت حرفه‌ای در حسابرسی، گزاره‌هایی انکارنشده‌ای در این رابطه است (۲۷). از آنجاکه حسابرسی به عنوان یکی از حرفه‌های مهم بازار سرمایه، نقش تعیین‌کننده‌ای در فراهم کردن اطلاعات برای ارکان بازار سرمایه همچون تحلیل‌گران، سهام‌داران و سرمایه‌گذاران دارد، شناخت ویژگی‌های حرفه‌ای آن می‌تواند به پویاتر شدن تصمیم‌گیری در این بازار کمک کند (۲۸). بی‌ثباتی حرفه، کاهش مهارت حرفه‌ای، کیفیت پایین آموزش (۲۹) و توجه نکردن به شناخت احساسات و هیجانات (۳۰) از عوامل اثرگذار بر ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان محسوب می‌شود. در تعریفی ساده، ویژگی‌های حرفه‌ای را می‌توان فرایندی تعریف کرد که براساس آن نوعی

درک محتوایی درباره فلسفه شغلی حسابرسی برای حسابرس ایجاد می‌شود و فرد برحسب آن به دور از هیجانات این حرفه تصمیم‌گیری می‌کند. هویت حرفه‌ای بر پایه نظریه هویت اجتماعی و بلوغ حرفه‌ای و کارراهه شغلی بر مبنای نظریه‌های شغلی همانند نظریه بلوغ سازمانی و نظریه‌های رفتاری می‌تواند به عنوان ویژگی‌های حرفه‌ای در حسابرسی مطرح باشد. در واقع، هویت حرفه‌ای یکی از مؤلفه‌های هویت اجتماعی است که مبتنی بر ویژگی‌های درونی حساب‌رسان است. این مؤلفه به نوعی حالت روانی اشاره دارد که در آن فرد به طور غیرارادی تعریف دیگری از خود از نظر گروه مسلط فعلی (مدیران مجموعه) ارائه می‌کند (۳۱). هویت حرفه‌ای نوعی احساس تعهد و وابستگی به شغل تعریف می‌شود که فرد، شغل را نمادی از وجود و معرف خود می‌داند و با افتخار خود را عضو آن جامعه شغلی معرفی می‌کند. این به گونه‌ای است که احساس رضایت برانگیخته از آن، به شدت در عملکردهای رفتاری و مسئولانه او مؤثر است. از طرف دیگر، هویت حرفه‌ای موضوعی مهم از نظر ادراکی و سازمانی است چراکه می‌تواند معیاری برای پیش‌بینی رفتارهای همسو با اهداف مؤسسات حسابرسی همچون شهروند سازمانی، تعهد حرفه‌ای و جابه‌جایی کمتر باشد (۳۲). بلوغ حرفه‌ای را می‌توان مجموعه‌ای ساختاریافته از عناصر شغلی و فراشغلی حسابرسی دانست که حسابرس آن را تجربه می‌کند (۳۳). این ویژگی حرفه به عنوان معیار ارزشیابی توانایی فردی با قواعدی مشخص تعریف می‌شود که برحسب توانمندی‌های رفتاری و اخلاقی در محیط‌های کاری معنا پیدا می‌کند

(۳۴). ساویکاس و پروفیلی بلوغ شغلی را مسئولیت‌پذیری و تصمیم‌های شغلی متناسب با اهداف و وظایف می‌دانند (۳۵). کارراهه شغلی دربردارنده الگو یا گرایش پیشرفت در کار مطابق با نگرش‌ها و انگیزه‌هایی است که کارکنان در نقش‌های شغلی خود ایفا می‌کنند و موجب پیشرفت کاری آن‌ها می‌شود. در حسابرسی کارراهه شغلی به مسیر حرفه‌ای طی‌شده حسابرس اشاره دارد که باعث می‌شود او در پایان حرفه احساس خوشایند یا ناخوشایندی درباره عملکرد خود داشته باشد (۳۶). با توجه به توضیحات ذکرشده، معیارها و تعریف‌های ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان طبق جدول شماره ۲ تعیین شده است.

پیشینه پژوهش

چانگ و لئو در مقاله‌ای با عنوان تجسم داده‌ها و سوگیری‌های شناختی در حسابرسی به بررسی سوگیری‌های اصلی شناختی پرداخته‌اند. این

سوگیری‌ها درباره تحلیل‌های حسابرسان و ارائه رویکردهای عملی برای به‌کارگیری آن‌ها در تجسم اطلاعات بوده است. در این مقاله پنج نوع سوگیری شناختی در تجسم داده‌های حسابرس و چگونگی سوگیری‌ها بررسی شده است. این سوگیری‌ها شامل چارچوب، در دسترس بودن، بیش از حد، لنگر انداختن و تأیید است. آن‌ها نتیجه گرفتند که تجسم داده‌ها می‌تواند سوگیری‌های شناختی رایج در حسابرسی را تحریک یا تشدید کند. اگر چنین سوگیری‌هایی به‌درستی در نظر گرفته نشود ممکن است بر قضاوت حسابرسان تأثیر منفی بگذارد (۴۰).

پارکر و فوگارتی پژوهشی با عنوان «دیدن چیزی که می‌خواهید ببینید: خطای ادراکی حسابرسان» انجام دادند. پژوهش آن‌ها به‌صورت اکتشافی، از طریق مصاحبه با متخصصان و روش نظریه داده‌بنیاد انجام شد. نتایج پژوهش پارکر و فوگارتی نشان داد که حسابرسان به‌دلیل فشارهای اجتماعی به‌منظور افزایش دقت و

جدول ۲: معیارها و تعریف‌های ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان

معیار اصلی	معیارهای فرعی	تعریف معیار
ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان	هویت حرفه‌ای	هویت حرفه‌ای یکی از مؤلفه‌های هویت اجتماعی است که مبتنی بر ویژگی‌های درونی حسابرسان است و به نوعی حالت روانی اشاره دارد که در آن فرد به‌طور غیرارادی تعریف دیگری از خود از نظر گروه مسلط فعلی ارائه می‌کند (۳۱) و در واقع میزان تعهد فرد به حرفه خود را نشان می‌دهد. (۳۷)
	بلوغ حرفه‌ای	بلوغ حرفه‌ای به همسو بودن ویژگی‌های درونی و شخصیتی هر حسابرس با ویژگی‌های تنش‌زا و پرمسئولیت حرفه اشاره دارد. بلوغ حرفه‌ای باعث می‌شود فرد در گذر زمان به ویژگی‌های روانی کارآمدتری برای ایفای نقش بهتر دست یابد و اثربخشی بهتری در انجام مسئولیت‌های تخصصی داشته باشد (۳۸).
	کارراهه شغلی حرفه‌ای	از دیدگاه منابع انسانی، کارراهه شغلی الگویی از تجربه‌های مربوط به کار است که شیوه کاری فرد را مشخص می‌کند (۳۹).

صحت در صورت‌های مالی، به‌دور از هرگونه تقلب و گمراهی، بسیار محتاطانه‌تر به بررسی و اظهارنظر می‌پردازند و به‌شدت درباره آن‌ها دچار سوگیری‌اند (۴۱). مندر و همکاران به ارزیابی ادراک حساب‌رسان در بررسی ارزش منصفانه مؤسسات مالی پرداختند. هدف از این پژوهش، ارزیابی درک حساب‌رسان از اندازه‌گیری ارزش منصفانه برای ابزارهای مالی پیچیده در این مؤسسات بود. به‌این‌ترتیب، ۶۲ نفر از حساب‌رسان مستقل برخوردار از صلاحیت فنی که شرکای مؤسسات بزرگ حسابرسی بودند به پرسش‌نامه پژوهش پاسخ دادند. نتایج پژوهش آن‌ها بیان‌کننده این بود که ذهنیت ویژگی ضمنی در فرایند بررسی‌های حسابرسی است که باعث می‌شود حساب‌رسان در فرایندهای تخصصی بیشتر محافظه‌کارانه باشند و در تصمیم‌گیری‌ها مطابق تردید حرفه‌ای عمل کنند (۴۲).

دiaz و همکاران به بررسی چگونگی تأثیر تجربه‌های حساب‌رسان بر عملکردهای وظیفه‌ای و تخصصی پرداختند. در این پژوهش، ۱۱۱ حساب‌رسان از مؤسسات بزرگ حسابرسی در آمریکا انتخاب شدند و به دو دسته حساب‌رسان جوان‌تر و حساب‌رسان برخوردار از تجربه و بلوغ حرفه‌ای تقسیم شدند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حساب‌رسان دسته دوم که دارای تجربه و بلوغ حرفه‌ای بودند به‌دلیل داشتن ویژگی‌ها و توانمندی‌های فردی و سازمانی، نقش مهم‌تری در ارتقای سطح کیفیت حسابرسی داشتند. در بررسی Diaz و همکاران مشخص شد که حساب‌رسان بالغ، درک حرفه‌ای بهتری درباره تضاد منافع دارند و استقلال حرفه‌ای را بهتر رعایت می‌کنند (۴۳).

در ایران نیز اکبری نفت‌چالی و همکاران تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حساب‌رسان را بررسی کردند. آن‌ها اثبات کردند که تجربه و بلوغ حرفه‌ای بر رفتارهای غیرارادی حساب‌رسان تأثیر مستقیم دارد و با افزایش تجربه، سوگیری حسابرسی کاهش می‌یابد (۴۴). برزیده و همکاران به بررسی طراحی الگوی هویت به‌عنوان ویژگی حرفه‌ای حسابرسی در قضاوت حساب‌رسان با رویکرد نظریه داده‌بنیاد پرداختند. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است. جامعه آماری پژوهش آن‌ها شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی، شرکای مؤسسات حسابرسی و مدیران مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود. در پژوهش برزیده و همکاران با رویکرد نمونه‌گیری هدفمند ۱۶ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان انتخاب شدند. نتایج پژوهش آن‌ها بیان کرد که موضوع اساسی در قضاوت حسابرسی هویت است که در چهار بُعد ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی ارزیابی شد. با توجه به شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر راهبردهایی تدوین و الگوی نهایی براساس آن ارائه شد (۴۵). ابراهیمی و اسماعیل‌زاده پژوهشی با عنوان سوگیری‌های شناختی در قضاوت حسابرسی انجام دادند. پژوهش آن‌ها سوگیری شناختی را نوعی گرایش حساب‌رسان در ارتکاب نظام‌مند به خطاهای قضاوتی در زمان تصمیم‌گیری تعریف می‌کند. ابراهیمی و اسماعیل‌زاده برای شناخت سوگیری روان‌شناختی در حرفه حسابرسی، استفاده از روش‌های تحلیل داده‌بنیاد و محتوا را مهم می‌دانند و بیان می‌کنند که روان‌شناسان

مؤثر بر سوگیری‌های ادراکی می‌توان ارائه کرد؟
براساس پیشینه پژوهش و اعمال نظر نخبگان حرفه حسابرسی، متغیرهای مستقل و وابسته و اجزای آن‌ها از جدول شماره ۶ استخراج شد. سپس، الگوی اولیه پژوهش طبق شکل شماره ۱ تهیه شد.

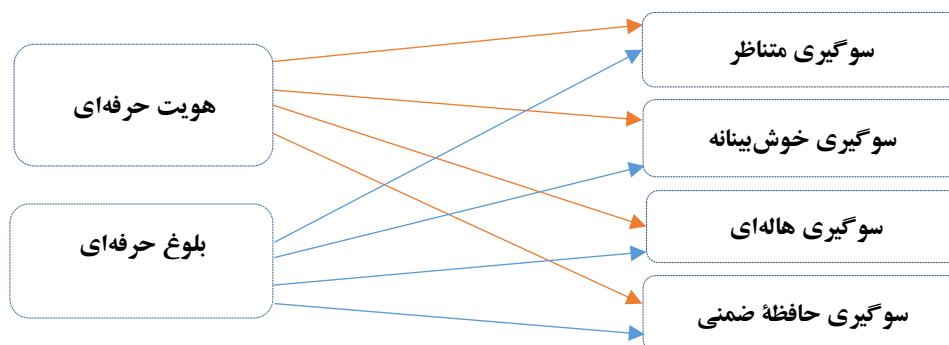
فرضیه‌های پژوهش

بر پایه واکاوی محتوایی در پژوهش‌هایی همچون شمس زارع و همکاران (۳۴)، ولیان و همکاران (۳۸)، رهنورد و خلیل‌پورتیلمی (۴۶)، بامبر و آیر (۴۷)، بوئر (۴۸) و لیو و همکاران (۴۹) دو معیار بلوغ حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای به‌عنوان مؤثرترین مؤلفه‌های ویژگی‌های حرفه‌ای تعیین شد. پس از آن، برطبق پژوهش‌هایی همچون اولسن و گلد (۳)، هرمزی و همکاران (۱۳)، جونز و همکاران (۲۴)، نادلر و کادوس (۵۰)، بارس و گاگ (۵۱)، موری و همکاران (۵۲) و کرایگ و همکاران (۵۳) چهار نوع سوگیری شامل سوگیری متناظر، خوش‌بینانه (در دسترس)، هاله‌ای و حافظه‌ی ضمنی مشخص شد. با توجه به پژوهش‌های انجام شده در حوزه ویژگی‌های حرفه‌ی حسابرسی و

ده‌ها نوع سوگیری‌های شناختی را شناسایی و دسته‌بندی کرده‌اند که برخی از آن‌ها در محاورات روزانه نیز استفاده می‌شود. البته، در حسابرسی برخی از آن‌ها اهمیت بیشتری دارد که روی آوردن به آن‌ها برای آینده‌ی حسابرسی لازم به نظر می‌رسد (۸). هرمزی و همکاران به بررسی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس پرداختند. به این منظور تأثیر سه سوگیری روان‌شناختی فردی شامل اطمینان بیش از اندازه، نقطه‌ی اتکا و در دسترس بودن را بر تردید حرفه‌ای حسابرس بررسی کردند. این بررسی از طریق توزیع ۳۵۰ پرسش‌نامه بین حسابرسان سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی انجام شد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هر سه نوع سوگیری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی دارد. این سوگیری‌ها توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهد (۱۳).

الگوی مفهومی پژوهش

در این بخش، این سؤال مطرح می‌شود که آیا الگوی نهایی و جامعی از عوامل و ویژگی‌های حرفه‌ای



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

بخش میدانی برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد. به این منظور ابتدا با روش فراترکیب، مبانی نظری، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر ویژگی‌های حرفه‌ای و خطاهای ادراکی حساب‌رسان در چارچوب پرسش‌نامه لیکرت ۷ گزینه‌ای تهیه و تدوین شد (جدول شماره ۵). متغیرهای پژوهش پس از وارد کردن داده‌های خام در نرم‌افزارهای اکسل نسخه ۲۰۱۹ و SPSS نسخه ۲۷ استخراج و با نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس نسخه ۳ تجزیه و تحلیل نهایی شد. برای الگوبابی معادلات ساختاری در نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ابتدا برازش الگوهای اندازه‌گیری (پایایی، روایی هم‌گرا و واگرا)، ساختاری (معیار R^2 و Q^2) و کلی (معیار GOF) بررسی شد. سپس، فرضیه‌های پژوهش (بارهای عاملی، ضرایب معنی‌داری t و استانداردشده مسیر) آزموده شد.

جامعه آماری پژوهش

مطابق روش‌شناسی پژوهش، در مرحله فراترکیب (کیفی) ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی در رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی مشارکت داشتند. این افراد با استفاده از روش نمونه‌گیری همگن، برحسب تعیین معیارهای هدفمند مانند رویکردهای دانش‌افزایی در حرفه حسابرسی انتخاب شدند. بر پایه اطلاعات به‌دست آمده مشارکت‌کنندگان شامل ۹ نفر مرد و ۵ نفر زن بوده که ۱۱ نفر آن‌ها مدرک دکتری حسابداری و ۳ نفر دیگر مدرک مدیریت مالی داشتند. همچنین، ۶ نفر از مشارکت‌کنندگان عضو هیئت‌علمی یا مهمان از دانشگاه دولتی بودند و ۸ نفر از آن‌ها در دانشگاه آزاد

خطاهای ادراکی در این پژوهش، مهم‌ترین عوامل با نظر نخبگان تعیین شد. الگوی پژوهش نیز تهیه و فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر مطرح شد:

فرضیه اول: بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی متناظر در حسابرسی مؤثر است.

فرضیه دوم: بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی خوش‌بینانه در حسابرسی مؤثر است.

فرضیه سوم: بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی هاله‌ای در حسابرسی مؤثر است.

فرضیه چهارم: بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی حافظه‌ضمنی در حسابرسی مؤثر است.

فرضیه پنجم: هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی متناظر در حسابرسی مؤثر است.

فرضیه ششم: هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی خوش‌بینانه در حسابرسی مؤثر است.

فرضیه هفتم: هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی هاله‌ای در حسابرسی مؤثر است.

فرضیه هشتم: هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی حافظه‌ضمنی در حسابرسی مؤثر است.

روش پژوهش

روش اجرای این پژوهش پیمایشی و توصیفی تحلیلی بوده و از دیدگاه هدف، کاربردی است زیرا به دنبال ارتقای کیفیت حسابرسی است. در بخش نظری با رجوع به کتاب‌ها، مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی، اطلاعات موردنیاز برای اجرای پژوهش جمع‌آوری شد و با روش فراترکیب، پرسش‌نامه تهیه و ارزیابی شد. در

تدریس می کردند.

جامعه آماری در مرحله کمی، ۱۱۹ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده است. نمونه به صورت تصادفی انتخاب شد و پرسش نامه بین حسابرسان با گروه های شغلی شریک، مدیر و سرپرست حسابرسی توزیع شد. همان طور که در رابطه شماره ۱ ملاحظه می شود، حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران برای حجم جامعه نامعلوم محاسبه شد.

رابطه ۱

$$N = \frac{pqz^2}{d^2} \Rightarrow \frac{(0.5 \times 0.5)1.96^2}{0.1^2} = \frac{0.9604}{0.01} \cong 96$$

در رابطه بالا، d: سطح خطای مجاز، p: نسبت موفقیت، q: نسبت شکست و Z: مقدار آماره در توزیع نرمال استاندارد در سطح اطمینان ۹۵٪ است (۵۴). با در نظر گرفتن سطح خطای مجاز ۵٪، نسبت موفقیت و شکست ۵۰٪ و آماره توزیع نرمال استاندارد ۱/۹۶، تعداد نمونه با استفاده از فرمول بالا ۹۶ نفر به دست آمده است. برای رسیدن به حد کفایت تحلیلی تعداد ۱۲۲ پرسش نامه (۲۵٪ بالاتر از میزان تعیین شده) توزیع شد

که در نهایت، تعداد ۱۱۹ پرسش نامه پذیرفته شد.

جدول شماره ۳ نشان می دهد که ۷۸٪ نمونه آماری پژوهش را مردان و در حدود ۲۲٪ را زنان تشکیل داده است. ۷۱٪ از پاسخگویان سرپرست بوده اند و بیشتر پاسخگویان ۱۱ تا ۱۵ سال سابقه کار داشته اند.

روایی و پایایی ابزار سنجش

برای سنجش روایی پرسش نامه ابتدا بین ۱۴ نفر صاحب نظر توزیع و عوامل آن تأیید شد. در پژوهش حاضر برای سنجش پایایی پرسش نامه ها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که نتیجه آن ۰/۸۱۲ به دست آمد. از آن جا که این مقدار بالاتر از ۰/۷۰ است، می توان پایایی پرسش نامه پژوهش را خوب ارزیابی کرد.

یافته ها

تحلیل فراترکیب

در این پژوهش ترکیبی در بخش کیفی از روش فراترکیب استفاده شده است. این روش نوعی مطالعه

جدول ۳: متغیرهای جمعیت شناختی مشارکت کنندگان

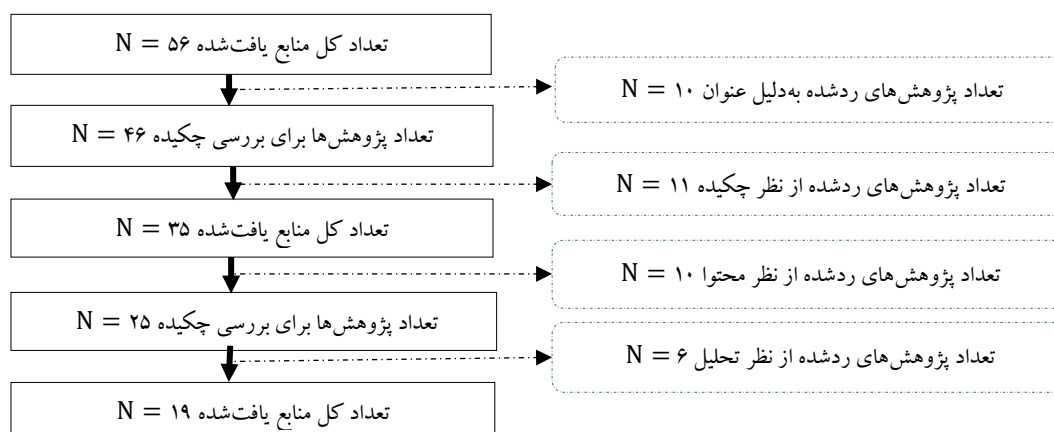
متغیر	سطوح متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۹۳	۷۸/۱۵
	زن	۲۶	۲۱/۸۵
سمت شغلی	شریک	۶	۵
	مدیر	۲۹	۲۴/۳۷
	سرپرست	۸۴	۷۰/۶۳
سابقه کار	۶ تا ۱۰ سال	۱۱	۹/۲۴
	۱۱ تا ۱۵ سال	۵۲	۴۳/۷۰
	۱۶ تا ۲۰ سال	۳۲	۲۶/۸۹
	بیش از ۲۰ سال	۲۴	۲۰/۱۷

معتبر در این پژوهش مشخص شد. به عبارت دیگر، برای یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه، با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی نامبرده، پژوهش‌های مرتبط با هدف شناسایی شد. نکته مهم این است که در این مرحله به منظور شناسایی هر دو معیار سوگیری‌های ادراکی و ویژگی‌های حرفه‌ای، غربال پژوهش‌های مشابه انجام شده است.

همان‌طور که در شکل شماره ۲ مشاهده می‌شود، از تعداد ۵۶ منبع مورد مطالعه، تعداد ۱۹ پژوهش از نظر محتوایی تأیید شد. در گام بعد، مطابق رویکرد استرلینگ دسته‌بندی و جداسازی محتوا، در چارچوب مؤلفه‌ها و شاخص‌های مرتبط به موضوع پژوهش انجام شد. بر پایه این روش ابتدا پژوهش‌های تأیید شده با ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف پژوهش، منطق روش پژوهش، طرح پژوهش، روش نمونه‌گیری، روش جمع‌آوری داده‌ها، تعمیم یافته‌ها، رویکردهای اخلاقی، روش تحلیل آماری، قابلیت نظری و ارزش پژوهش بررسی شد. پس از آن، ماهیت پژوهش به کمک ۱۴ نفر از اعضای خبره پژوهش برای رسیدن به

کیفی است که اطلاعات و یافته‌های دیگر مطالعات را با موضوع مرتبط بررسی می‌کند. به عبارت دیگر، یافته‌های سایر پژوهش‌های کیفی و نظری در زمینه یک موضوع را به عنوان داده استفاده می‌کند. روش یادشده شامل گام‌هایی برای رسیدن به مؤلفه‌ها و شاخص‌هایی است که شاید مهم‌ترین این گام‌ها، مراحل هفت گانه سندلوسکی و باروسو باشد. این روش شامل نوعی از شناخت ریشه اصلی مسئله با تدوین سؤال‌های پژوهش تا ارائه الگویی مشخص، برحسب شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های پژوهش‌های گذشته می‌شود (۵۴).

در گام اول، یعنی تدوین سؤال‌های پژوهش تلاش شد تا ماهیت پژوهش در نظر گرفته شود. در گام دوم، به منظور مرور پیشینه به شکل منسجم پیش از هر اقدام، محدوده جست‌وجو بر طبق روش فراترکیب تعیین شد. به منظور انجام فراترکیب، ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی همچون جهاد دانشگاهی، پایگاه نشریات کشور، مرکز پژوهش‌های علوم رایانه‌ای اسلامی، مرجع بین‌المللی مقالات روز دنیا، مرجع امرالد و مرج، طبق فرایند مشخص زیر تعداد کل پژوهش‌های



شکل ۲: فرایند تعیین پژوهش‌ها و مقاله‌های مناسب برای شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها

درک منسجم تر برآزش شد.

مؤلفه‌های تأیید شده استخراج شد. جدول شماره ۴ روش ارزیابی این مؤلفه‌ها را برحسب ۱۰ معیار نامبرده نشان داده است. این معیارها براساس شاخص ۵۰ نمره‌ای با امتیازهای ۱ تا ۵ است.

انجام فرایند تحلیلی فراترکیب برای شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌های سوگیری

بر پایه نتایج غربالگری پژوهش‌ها مشخص شد که از ۱۰ پژوهش تأیید شده، ۲ پژوهش پنینگتون و همکاران (۵۶) و موری و همکاران (۵۲) به دلیل نداشتن حداقل امتیاز لازم (۶۰٪)، از ادامه بررسی‌های انتقادی حذف شده است. در ادامه، با استفاده از روش استرلینگ، گزاره‌های مؤلفه مربوط یعنی سوگیری‌های ادراکی حسابرسان در زمان تصمیم‌گیری استخراج می‌شود. در

با توجه به توضیح درباره مبناي تحلیلی این روش برای شناسایی گزاره‌ها و مؤلفه‌های مربوط به سوگیری ادراکی، براساس گام دوم فراترکیب از روش ارزیابی انتقادی استفاده شد. در این بخش، ابتدا پژوهش‌های مرتبط با حوزه سوگیری حسابرسان شناسایی شد. سپس، به‌منظور شناسایی مؤلفه‌های مرتبط با سوگیری حسابرسی، پژوهش‌ها غربال و گزاره‌های مرتبط با

جدول ۴: فرایند تحلیل انتقادی به‌منظور شناسایی پژوهش‌های مرتبط با سوگیری‌های ادراکی

معیارهای ارزیابی انتقادی در پژوهش‌ها	اولسن و گلد (۳)	ایندرا و همکاران (۲۲)	نادر و کادوس (۵۰)	پنینگتون و همکاران (۵۶)	پنتیک هوس و همکاران (۵۷)	هاریس و ییلی (۵۸)	کرایگ و همکاران (۵۳)	بارس و گاک (۵۱)	موری و همکاران (۵۲)	هری و همکاران (۱۳)
اهداف پژوهش	۳	۳	۴	۲	۳	۳	۳	۳	۲	۵
منطق روش پژوهش	۳	۴	۳	۳	۴	۳	۳	۴	۳	۳
طرح پژوهش	۵	۳	۴	۲	۳	۳	۳	۳	۲	۳
روش نمونه‌گیری	۴	۴	۳	۳	۳	۴	۴	۴	۳	۳
روش جمع‌آوری داده‌ها	۴	۴	۳	۲	۳	۳	۳	۴	۳	۳
تعمیم‌یافته‌ها	۴	۴	۳	۲	۵	۳	۴	۴	۳	۴
رویکردهای اخلاقی	۵	۴	۳	۳	۴	۴	۳	۳	۳	۳
روش تحلیل آماری	۳	۴	۳	۲	۴	۳	۳	۴	۳	۴
قابلیت نظری	۵	۴	۴	۳	۵	۴	۳	۴	۲	۳
ارزش پژوهش	۴	۴	۳	۲	۴	۴	۳	۴	۲	۵
جمع	۳۹	۳۶	۳۳	۲۴	۳۸	۳۴	۳۲	۳۵	۲۶	۳۶

انجام فرایندی تحلیلی فراترکیب برای شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌های ویژگی‌های حرفه‌ای

براساس توضیح ارائه شده درباره مبانی تحلیلی این روش، برحسب گام دوم فراترکیب از روش ارزیابی انتقادی برای شناسایی گزاره‌ها و مؤلفه‌های مربوط به ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان استفاده و همانند مؤلفه‌های مربوط به سوگیری، مؤلفه‌ها و گزاره‌های مربوط به ویژگی‌های حرفه‌ای نیز استخراج شد.

استخراج گزاره‌های پژوهش و نمادها

همان‌طور که تشریح شد، در این پژوهش برطبق پژوهش‌های مشابه، مؤلفه‌هایی برای تعیین ویژگی‌های

این روش گزاره‌های متن پژوهش‌ها، در ستون جدول شماره ۵ نوشته شده است. در سطر جدول شماره ۵ هم اسامی پژوهشگران مشخص می‌شود تا مطابق آن بتوان بیشترین فراوانی گزاره‌ها را مشخص کرد.

همان‌طور که در جدول شماره ۵ ملاحظه می‌شود، در این بخش ۸ پژوهش برحسب معیارهای سوگیری تصمیم‌گیری و قضاوت حساب‌رسان بررسی و برطبق فراوانی امتیازها تحلیل و سنجش شد. سرانجام، مؤلفه‌هایی انتخاب شد که بیش از نصف امتیاز را کسب کرده بود. به‌طور کلی ۴ مؤلفه از میان ۱۱ مؤلفه مربوط به خطاهای ادراکی، امتیازهای لازم را به دست آورد و بر آن اساس پرسش‌نامه پژوهش تدوین شد.

جدول ۵: فرایند تحلیل و تعیین مؤلفه‌های سوگیری ادراکی

مؤلفه‌ها	اولسن و کلد (۳)	ابندرا و همکاران (۲۲)	نادرو و کادوسی (۵۰)	بنگ‌هوس و همکاران (۵۷)	هارتیس و پیتی (۵۸)	کرایک و همکاران (۵۳)	بارس و کاک (۵۱)	هرنری و همکاران (۱۳)	جمع فراوانی
خطای گرایش به تأیید	-	-	*	-	-	*	-	-	۲
خطای هاله‌ای	-	*	*	-	*	*	*	*	۶
خطای در دسترس (خوش‌بینانه)	*	-	*	-	*	*	*	-	۵
خطای گرایش به ثبات	-	-	*	-	-	-	-	*	۲
خطای گرایش به عملکرد مورد انتظار	-	-	-	*	-	*	-	*	۳
بیزاری ناشناخته	*	-	-	*	-	-	-	-	۲
گرایش‌های چارچوب‌های کاری	-	*	-	-	*	-	-	-	۲
گرایش‌های غیرمنطقی	*	-	-	-	-	*	*	-	۳
خطای متناظر	*	-	*	*	*	-	*	-	۵
گرایش به هم‌رنگی با جماعت	-	*	-	-	-	-	-	*	۲
خطای حافظه ضمنی	*	*	*	-	*	*	*	-	۶

جدول ۶: گزاردهای مربوط به مؤلفه‌های تعیین شده

مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	گزاردها	نماد گزارده	منابع
ویژگی‌های اخلاقی	بلوغ حرفه‌ای	ثبات هیجانی	PMA1	(۱۵، ۳۴، ۳۷ و ۴۵)
		کنترل فشار روانی	PMA2	
		گشودگی به تجربه	PMA3	
		ساده‌سازی مشکلات	PMA4	
		تحمل ابهام	PMA5	
		کنترل استرس یا فشار روانی	PMA6	
		کنترل تفاوت‌های فرهنگی صاحب کاران	PMA7	
	هویت حرفه‌ای	درک ماهیت استقلال و بی‌طرفی	PID1	(۳۷، ۴۴، ۴۵ و ۴۸)
		درک ماهیت تردید حرفه‌ای	PID2	
		درک تضاد منافع بین حساب‌رسان با صاحب کاران	PID3	
		افزایش تعهد و مسئولیت‌پذیری	PID4	
		آرامش ذهنی برای انجام حسابرسی	PID5	
		وابستگی نداشتن به صاحب کاران	PID6	
		حفظ ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی	PID7	
		وابستگی به حرفه حسابرسی	PID8	
ویژگی‌های ادراکی	سوگیری متناظر	منفعت‌طلبی ادراکی	COB1	(۱۳، ۲۴، ۵۰ و ۵۹)
		خودبرتربینی	COB2	
		ادعای داشتن دانش	COB3	
		چارچوب‌های ذهنی متعصبانه	COB4	
		اعتماد نداشتن به دیگران	COB5	
		بدبینی افراطی	COB6	
	سوگیری خوش‌بینانه (در دسترس)	پیش‌فرض‌های ذهنی سطحی (دم‌دستی)	OPB1	(۳، ۲۴، ۵۰، ۴۸ و ۵۷)
		رضایت‌بخشی سطحی (دم‌دستی)	OPB2	
		نداشتن تصویر ذهنی شفاف	OPB3	
		پیش‌اطمینانی به صاحب کاران	OPB4	
		تمایل نداشتن به کنکاش در صورت‌های مالی	OPB5	
		ساده‌سازی ذهنی شواهد و مدارک	OPB6	
	سوگیری هاله‌ای	گرایش رفتاری تعمیم‌پذیری	HAB1	(۲۲، ۲۴، ۵۱ و ۵۷)
		جدا نکردن زمینه از محتوا	HAB2	
		نبودن ثبات هیجانی	HAB3	
		شیفته جذایب‌های هیجانی در صاحب کار	HAB4	
		احساس بی‌ارزشی در برابر صاحب کار	HAB5	
		نداشتن عزت‌نفس در برابر صاحب کار مشهور	HAB6	
سوگیری حافظه‌ی ضمنی	سوگیری حافظه‌ی ضمنی	تجربه‌های کشف تقلب در صورت‌های مالی	MEB1	(۲۲، ۲۴، ۴۹، ۵۱ و ۵۷)
		اعتقاد به نهادینه شدن منفعت‌طلبی در مدیران	MEB2	
		درک وجود ضعف‌های استانداردهای حسابداری	MEB3	
		اعتقاد به نقص‌های نظارتی	MEB4	
		نگرش منفی درباره‌ی دوره‌ی تصدی مدیران	MEB5	
		ادراک درباره‌ی نمادین بودن کنترل حسابرسی داخلی	MEB6	
		اعتقاد به ضعف راهبری شرکت‌ها	MEB7	

سوگیری شناختی و ویژگی‌های حرفه‌ای مشخص شد. این مؤلفه‌ها در جدول شماره ۶ کدگذاری شده است.

آمار توصیفی

نتیجه تحلیل پرسش‌نامه‌ها در جدول شماره ۷ ارائه شده است و برای بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش از آن استفاده می‌شود.

همان‌طور که در جدول شماره ۷ مشاهده می‌شود، سوگیری خوش‌بینانه، سوگیری هاله‌ای، حافظه ضمنی و سوگیری متناظر، به ترتیب، بیشترین میزان میانگین را به خود اختصاص داده است. این نتایج نشان می‌دهد که حساب‌رسان در حرفه حسابرسی بیشتر به سوگیری خوش‌بینانه یا در دسترس دچار می‌شوند. همچنین، بلوغ حرفه‌ای مؤثرترین عامل ویژگی‌های حرفه‌ای است. بر این اساس که هرچه حساب‌رسان بلوغ حرفه‌ای بیشتری داشته باشند، کمتر دچار سوگیری ادراکی می‌شوند.

آزمون الگوی مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر، برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش الگوسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی با بکارگیری نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس

استفاده شد. این روش بر فرض نرمال بودن جامعه متکی نیست. نرم‌افزارهایی که از الگوسازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می‌کند، به وجود شرایطی مانند هم‌خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگار است (۵۹). خروجی نرم‌افزار، بعد از آزمون الگوی مفهومی پژوهش در شکل‌های شماره‌های ۳ و ۴ نشان داده شده است. در ادامه، نتایج بررسی دو بخش آزمون الگوی اندازه‌گیری و ساختاری شرح داده شده است.

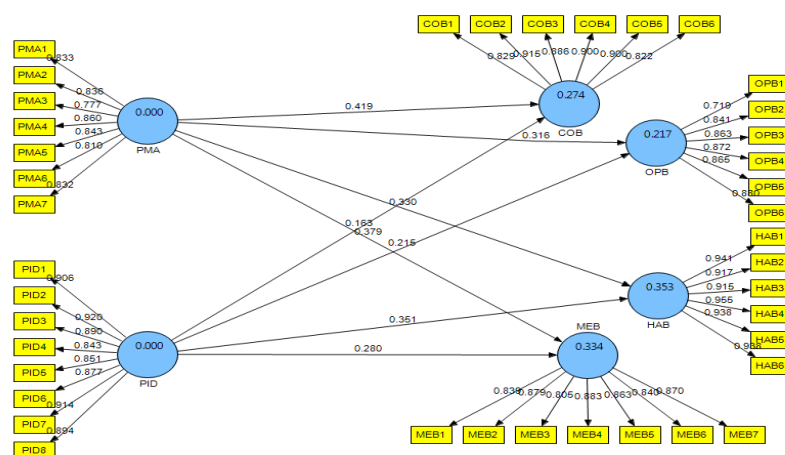
الگوهای معادلات ساختاری به‌طور معمول ترکیبی از الگوهای اندازه‌گیری (زیرمؤلفه‌های متغیرهای مکنون) و ساختاری (روابط متغیرهای مستقل و وابسته) است.

بررسی آزمون الگوی اندازه‌گیری

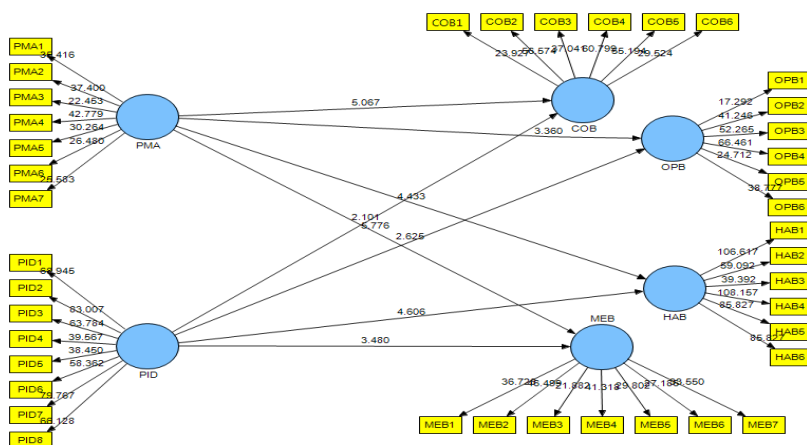
به‌منظور سنجش برازش در الگوهای اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی هم‌گرا و واگرا استفاده شد. فورنل و لارکر برای بررسی اعتبار سازه‌ها، ۳ معیار معرفی کردند که شامل اعتبار هریک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی ضریب دیلون‌گلدشتاین هریک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج‌شده است. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ مربوط به

جدول ۷: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	سوگیری حافظه ضمنی	سوگیری هاله‌ای	سوگیری خوش‌بینانه (در دسترس)	سوگیری متناظر	هویت حرفه‌ای	بلوغ حرفه‌ای
میانگین	۴/۱۶	۴/۲۵	۴/۳۲	۴/۰۹	۳/۸۸	۴/۳۰
میان	۴/۲۸	۴/۱۶	۴/۵۰	۴/۱۶	۴	۴/۴۲
انحراف معیار	۰/۹۰	۰/۷۹	۰/۶۷	۰/۹۸	۰/۹۹	۰/۷۴
کمینه	۱	۲/۵۰	۲/۵۰	۱	۲	۱
بیشینه	۵	۵	۵	۵	۵	۵



شکل ۳: الگوی مفهومی پژوهش در حالت استاندارد



شکل ۴: الگوی مفهومی پژوهش همراه با ضرایب معنی داری

شد که همه گویه‌ها بار عاملی بیشتر از معیار ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بیشتر از ۰/۷ و پایایی مرکب بیشتر از ۰/۵ است. نتایج نشان دهنده مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب الگوهای اندازه گیری است.

روایی واگرایی قابل قبول در الگو بیان کننده آن است که هر سازه در الگو در مقایسه با سازه‌های دیگر، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد. روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبول است که متوسط واریانس

متوسط واریانس استخراج شده و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب ضریب دیلون گلدشتاین است. این مقادیر بیان کننده برازش مناسب الگوهای اندازه گیری و هم گرایی از نظر پایایی و روایی است (۶۰ و ۶۱). نتایج این شاخص‌ها در جدول شماره ۸ ارائه شده است. با توجه به بارهای عاملی، می توان گفت سهم کدام متغیر در اندازه گیری سازه مربوط، بیشتر یا کمتر است. پس از تحلیل عاملی تأییدی (جدول شماره ۸) مشخص

جدول ۸: آمار توصیفی و نتایج تحلیل عاملی تأییدی

متغیرهای مکنون	متغیرهای آشکار	بار عاملی	میانگین واریانس استخراج‌شده	نسبت بحرانی	آلفای کرونباخ
سوگیری متناظر	COB1	۰/۸۳	۰/۷۷	۰/۹۵	۰/۹۴
	COB2	۰/۹۱			
	COB3	۰/۸۹			
	COB4	۰/۹۰			
	COB5	۰/۹۰			
	COB6	۰/۸۲			
سوگیری هاله‌ای	HAB1	۰/۹۴	۰/۸۷	۰/۹۸	۰/۹۷
	HAB2	۰/۹۲			
	HAB3	۰/۹۲			
	HAB4	۰/۹۵			
	HAB5	۰/۹۴			
	HAB6	۰/۹۴			
سوگیری حافظه‌ی ضمنی	MEB1	۰/۸۴	۰/۷۳	۰/۹۵	۰/۹۴
	MEB2	۰/۸۸			
	MEB3	۰/۸۱			
	MEB4	۰/۸۸			
	MEB5	۰/۸۶			
	MEB6	۰/۸۴			
	MEB7	۰/۸۷			
سوگیری خوش‌بینانه (در دسترس)	OPB1	۰/۷۲	۰/۷۱	۰/۹۴	۰/۹۲
	OPB2	۰/۸۴			
	OPB3	۰/۸۶			
	OPB4	۰/۸۷			
	OPB5	۰/۸۷			
	OPB6	۰/۸۸			
هویت حرفه‌ای	PID1	۰/۹۱	۰/۷۹	۰/۹۷	۰/۹۶
	PID2	۰/۹۲			
	PID3	۰/۸۹			
	PID4	۰/۸۴			
	PID5	۰/۸۵			
	PID6	۰/۸۸			
	PID7	۰/۹۱			
	PID8	۰/۸۹			
بلوغ حرفه‌ای	PMA1	۰/۸۳	۰/۶۸	۰/۹۴	۰/۹۲
	PMA2	۰/۸۴			
	PMA3	۰/۸۷			
	PMA4	۰/۸۶			
	PMA5	۰/۸۴			
	PMA6	۰/۸۱			
	PMA7	۰/۸۳			

استخراج شده برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان آن سازه و سازه‌های دیگر باشد (۵۹). بررسی این موضوع با ماتریسی انجام می‌شود که خانه‌های آن دربرگیرنده مقادیر ضرایب همبستگی سازه‌ها و جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر سازه است (۶۰). براساس نتایج همبستگی‌ها و جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده که روی قطر جدول شماره ۹ قرار دارد، می‌توان روایی و اگرایی الگو را در سطح سازه از نظر معیار فورنل لارکر مشاهده کرد. از آنجا که مقدار جذر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر متغیر در قطر اصلی ماتریس، از مقدار همبستگی متغیرها در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی بیشتر است، متغیرهای الگو تعامل بیشتری با شاخص‌های خود در مقایسه با متغیرهای دیگر دارد که به این ترتیب روایی و اگرایی الگو تأیید می‌شود.

ارزیابی الگوی ساختاری

پس از سنجش روایی و پایایی الگوی اندازه‌گیری، الگوی ساختاری از طریق روابط متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در این پژوهش، از دو معیار ضریب تعیین و قدرت پیش‌بینی، برای ارزیابی الگوی ساختاری استفاده شده است. ضریب تعیین معیاری است که

نشان‌دهنده تأثیر متغیر برون‌زا بر متغیر درون‌زا است. داوری و رضازاده، ۳ مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را، به ترتیب، به عنوان معیاری برای ضریب تعیین ضعیف، متوسط و قوی معرفی می‌کنند (۵۹). مطابق با جدول شماره ۹، مقدار ضریب تعیین برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که به این ترتیب، می‌توان مناسب بودن برازش الگوی ساختاری را تأیید کرد. همچنین، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی الگو از معیاری به نام قدرت پیش‌بینی استفاده شد. بر پایه نتایج این معیار در جدول شماره ۱۰ می‌توان بیان کرد که الگو، قدرت پیش‌بینی «متوسط» دارد.

پس از برازش الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، برای کنترل برازش کلی الگو از معیار نیکویی برازش استفاده شد (۵۹). ۳ مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ نیز، به ترتیب، به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار با رابطه شماره ۲ قابل محاسبه می‌باشد:

$$\text{GOF} = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} \quad \text{رابطه ۲}$$

GOF: معیار نیکویی برازش

Communalities : میانگین مقادیر اشتراکی مربوط به متغیرهای مکنون

جدول ۹: همبستگی متغیرهای مکنون و مقادیر جذر میانگین واریانس استخراج شده

متغیرها	سوگیری متناظر	سوگیری هاله‌ای	سوگیری حافظه ضمنی	سوگیری خوش بینانه	هویت حرفه‌ای	بلوغ حرفه‌ای
سوگیری متناظر	۰/۸۸					
سوگیری هاله‌ای	۰/۴۸	۰/۹۳				
سوگیری حافظه ضمنی	۰/۵۴	۰/۳۵	۰/۸۵			
سوگیری خوش بینانه	۰/۴۴	۰/۳۴	۰/۴۵	۰/۸۴		
هویت حرفه‌ای	۰/۳۸	۰/۵۲	۰/۴۸	۰/۳۸	۰/۸۹	
بلوغ حرفه‌ای	۰/۵۰	۰/۵۱	۰/۵۳	۰/۴۳	۰/۵۳	۰/۸۳

R^2 : میانگین مقادیر متغیرهای درون زای الگو یا شاخص ضریب تعیین

ساختاری و داشتن برازش مناسب الگوها، فرضیه‌های پژوهش آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معنی‌داری برای هریک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هریک از فرضیه‌ها، نتیجه آزمون فرضیه‌ها و روابط متغیرهای پنهان با سطح اطمینان ۹۹٪ در جدول شماره ۱۲ ارائه شده است.

آزمون فرضیه‌ها پس از بررسی برازش الگوهای اندازه‌گیری و ضرایب معنی‌داری متغیرها در شکل شماره ۳ و جدول شماره ۱۲ آمده است. در جدول مزبور، مقادیر

جدول ۱۰: مقادیر ضریب تعیین و قدرت پیش‌بینی

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	ضریب تعیین	قدرت پیش‌بینی
سوگیری متناظر	COB	۰/۲۷	۰/۲۰
سوگیری هاله‌ای	HAB	۰/۳۵	۰/۳۰
سوگیری حافظه ضمنی	MEB	۰/۳۳	۰/۲۳
سوگیری خوش‌بینانه (در دسترس)	OPB	۰/۲۲	۰/۱۴

جدول ۱۱: نتایج برازش الگوی کلی برای متغیرهای پژوهش

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	مقادیر اشتراکی	شاخص ضریب تعیین	میانگین مقادیر اشتراکی	میانگین شاخص ضریب تعیین	معیار نیکویی برازش
سوگیری متناظر	COB	۰/۷۷	۰/۲۷	۰/۷۶	۰/۲۹	۰/۴۷
سوگیری هاله‌ای	HAB	۰/۸۷	۰/۳۵			
سوگیری حافظه ضمنی	MEB	۰/۷۳	۰/۳۳			
سوگیری خوش‌بینانه (در دسترس)	OPB	۰/۷۱	۰/۲۲			
هویت حرفه‌ای	PID	۰/۷۹				
بلوغ حرفه‌ای	PMA	۰/۶۸				

جدول ۱۲: آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	عنوان فرضیه	ضریب مسیر	ضریب معنی‌داری	نتیجه آزمون
اول	بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی متناظر در حسابرسی مؤثر است.	۰/۴۱۹	۵/۰۶	تأیید
دوم	بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی خوش‌بینانه در حسابرسی مؤثر است.	۰/۳۱۶	۳/۳۶	تأیید
سوم	بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی هاله‌ای در حسابرسی مؤثر است.	۰/۳۳۰	۴/۴۳	تأیید
چهارم	بلوغ حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی حافظه ضمنی در حسابرسی مؤثر است.	۰/۳۷۹	۵/۷۷	تأیید
پنجم	هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی متناظر در حسابرسی مؤثر است.	۰/۱۶۳	۲/۱۰	تأیید
ششم	هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی خوش‌بینانه در حسابرسی مؤثر است.	۰/۲۱۶	۲/۶۲	تأیید
هفتم	هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی هاله‌ای در حسابرسی مؤثر است.	۰/۳۵۱	۴/۶۰	تأیید
هشتم	هویت حرفه‌ای بر سوگیری ادراکی حافظه ضمنی در حسابرسی مؤثر است.	۰/۲۸۰	۳/۴۸	تأیید

ضریب معنی‌داری با اجرای فرمان بوت استرایپینگ روی خطوط مسیرها نشان داده شده است. با توجه به اینکه این مقادیر بین سازه‌های الگو، بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ است، روابط مفروض در الگوی پیشنهادی و همه فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است. در جدول شماره ۱۲ ضریب‌های مسیر یا بتای استاندارد شده، مثبت است که بیان‌کننده روابط مستقیم سازه‌های پژوهش است.

نتیجه‌گیری

با وجود اینکه فرضیه‌ها و نظریه‌های مختلفی مانند فرضیه‌های مباشرت، نظارت و بیمه، نظریه‌های انتظارات منطقی و اطلاعات وجود فرایند حسابرسی به عنوان رکن نظارت بر شفافیت اطلاعات صورت‌های مالی در راستای ارتقای کیفیت اطلاعات مالی برای صاحب‌کاران را توجیه کرده است اما کیفیت حسابرسی، قضاوت صحیح حسابرس و اظهار نظر او با کمترین سوگیری موضوعی با اهمیت است. حرفه حسابرسی همچون هر حرفه دیگری به دلیل مسئولیت و تصمیم‌گیری که در ماهیت آن است، دچار سوگیری‌های رفتاری نیز خواهد شد. شناخت این محدودیت‌ها و اهمیت درک مفهومی درباره رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان، تا اندازه زیادی می‌تواند به تقویت شفافیت و کیفیت منابع اطلاعاتی کمک کند (۳۸). هدف این پژوهش شناسایی مؤلفه‌های مربوط به خطای ادراکی حساب‌برسان برحسب ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی و بررسی روابط مؤلفه‌ها، با الگوسازی و

نظریه تحلیل ساختاری است. در این پژوهش بر طبق مفاهیم مربوط به خطاهای ادراکی و ویژگی‌های حرفه‌ای تلاش شد با بررسی پژوهش‌ها ابتدا مؤلفه‌ها و شاخص‌های مربوط به مشارکت اعضای خبره شناسایی شود. پس از آن، روابط ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌برسان و خطاهای ادراکی با الگوسازی ارزیابی شد. مطابق واکاوی محتوایی در پژوهش‌هایی همچون شمس زارع و همکاران (۳۴)، ولیان و همکاران (۳۸)، رهنورد و خلیل‌پورتیلمی (۴۶)، بامبر و آیر (۴۷)، بوئر (۴۸)، لیو و همکاران (۴۹) و نظر خبرگان حسابرسی دو معیار بلوغ حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای به عنوان مؤثرترین مؤلفه‌های ویژگی‌های حرفه‌ای تعیین شد. سپس، براساس پژوهش‌هایی همچون اولسن و گلد (۳)، هرمزی و همکاران (۱۳)، جونز و همکاران (۲۴)، نادلر و کادوس (۵۰)، بارس و گاگ (۵۱)، موری و همکاران (۵۲) و کرایگ و همکاران (۵۳) چهار نوع سوگیری از جمله متناظر، خوش‌بینانه (در دسترس)، هاله‌ای و حافظه‌ضمنی تعیین شد. در بخش دوم با روش تحلیل الگوی ساختاری به‌طور هم‌زمان ابعاد ویژگی‌های حرفه حسابرسی شامل بلوغ حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای و چهار سوگیری ادراکی حساب‌برسان بررسی شد. نتیجه برازش الگوی ساختاری نشان داد که مؤلفه‌های ویژگی‌های حرفه‌ای، یعنی بلوغ حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای، تأثیر مثبت و معنی‌داری بر کنترل سوگیری‌ها دارد اما بیشترین تأثیر را بلوغ حرفه‌ای به‌ویژه بر سوگیری ادراکی متناظر دارد. این یعنی هرچه حسابرس از بلوغ حرفه‌ای بیشتری برخوردار باشد، کمتر دچار سوگیری ادراکی متناظر می‌شود. گفتنی است افزایش تجربه و

دانش موجب شناخت بهتر حساب‌رس از ماهیت حرفه می‌شود و قدرت جدا کردن زمینه از محتوا را به حساب‌رس می‌دهد. جدول‌های شماره‌های ۸ الی ۱۲ نشان می‌دهد که الگوی پژوهش، برازش خوبی داشته است. بنابراین، همه فرضیه‌های پژوهش تأیید شد.

نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد حساب‌رسان بیشتر با سوگیری هاله‌ای مواجه می‌شوند. گزاره‌ها یا عواملی مانند شیفته جذابیت‌های هیجانی صاحب‌کار، احساس بی‌ارزشی و نداشتن عزت‌نفس در مقابل صاحب‌کار مشهور، بیشترین سهم را در این نوع سوگیری دارد. پژوهش چانگ بیان‌کننده این است که محبوبیت فرد مورد قضاوت می‌تواند بر قضاوت فرد بررسی‌کننده اثرگذار باشد. این سوگیری به این مفهوم است که حساب‌رسان تمایل پیدا می‌کنند که اظهارات مدیریت واحد تجاری را با ارزش تلقی کنند و آن را بپذیرند یا برعکس. در سوگیری هاله‌ای این احتمال نیز وجود دارد که حساب‌رس فقط با دیدن یک اشتباه در حساب‌ها بدون اینکه ارزیابی دقیق‌تری از آن‌ها انجام دهد، اظهارنظرهای سختگیرانه داشته باشد (۶۱). این نوع سوگیری باعث می‌شود تا حساب‌رس از زمینه تخصصی و رفتاری فاصله بگیرد و برطبق وجود ویژگی‌های مورد انتظار اظهارنظر کند. از طرف دیگر، بر پایه تجربه‌های ذهنی قبلی مبنی بر کشف تقلب در صورت‌های مالی، حساب‌رس دچار نوعی سوگیری به نام سوگیری حافظه ضمنی می‌شود. این نوع سوگیری، بیشتر مبتنی بر تجربه‌های نهادینه‌شده فرد است که اگرچه ممکن است مفید باشد، می‌تواند باعث شود حساب‌رس برحسب حساسیت‌های ذهنی تصمیم‌گیری کند. این موضوع

باعث می‌شود تا ادراک حساب‌رس تحت تأثیر طرح‌واره‌های ذهنی قرار بگیرد (۳). یکی از مهم‌ترین مؤلفه ویژگی‌های حرفه‌ای، بلوغ حرفه‌ای است که می‌تواند نقش مهم در کاهش خطاهای ادراکی حساب‌رسان داشته باشد. در واقع، حساب‌رس براساس توانمندی‌های مناسبی که در طی سال‌ها کسب کرده است، از قدرت شهودی و استنباطی مؤثرتری در بررسی‌های صورت‌های مالی برخوردار است. بر این اساس، حساب‌رس کمتر دچار سوگیری و خطای‌های ادراکی می‌شود. در نتیجه، این بلوغ حرفه‌ای بر اظهارنظر و قضاوت او تأثیر مثبت می‌گذارد و تصمیم‌گیری‌های مطمئن‌تری می‌گیرد. با توجه به فرضیه‌های حساب‌رسی و نتایج پژوهش، به مؤسسات حساب‌رسی پیشنهاد می‌شود: ۱. به منظور کاهش سوگیری هاله‌ای حساب‌رسان، روش‌های مختلف ضدسوگیری همچون ساختار تصمیم‌ها و فرایند مرحله‌ای تصمیم‌گیری را به کارگیرند. از طرف دیگر، برای کاهش سوگیری ادراکی می‌توان از بازبینی‌های حساب‌رسی، چارچوب مدون گزارشگری و کنترل کیفیت گزارش‌های کمیته‌های فنی استفاده کرد. ۲. در مراحل گزینش و جذب حساب‌رسان از آزمون‌های روان‌شناختی کمک بگیرند و حساب‌رسانی را جذب کنند که توانایی و استعداد ذاتی و روان‌شناختی متناسب با این حرفه را داشته باشند. ۳. برای جذب حساب‌رسان با برگزاری دوره‌های آموزش بدو استخدام و کلاس‌های شناخت ادراکی و گروه‌های ذهنی و شخصیتی، همچون آموزش جامع شخصیت‌شناسی به حساب‌رسان در درک محتوای ویژگی‌های شخصیتی و حرفه‌ای

برای پژوهش‌های آینده به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که مؤلفه‌های ارائه شده در پژوهش حاضر را در بخش حسابرسی دولتی مورد آزمون قرار دهند. همچنین، برای اولویت‌بندی ابعاد از روش‌های دیگری استفاده شود. از طرفی، پژوهشگران می‌توانند تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای، صلاحیت حرفه‌ای و استقلال حسابرس را بر سوگیری‌های حسابرسی بررسی کنند.

تضاد منافع

هیچ گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

کمک کنند. این اقدام باعث می‌شود که قدرت استدلال و شناخت تغییر خلیات و هیجانات در بررسی‌های حسابرسی و در زمان‌های مختلف را بهتر درک کنند و بر آن مسلط باشند تا دچار سوگیری‌های دائمی یا مقطعی نشوند. لازم است با شناخت تله‌هایی، همچون تله بی‌ارزشی یا تله‌های آرمان‌گرایانه از بروز خطاهای ادراکی در حرفه حسابرسی جلوگیری شود. به عبارت دیگر، توسعه ویژگی‌های شناختی، انسجام ذهنی و تخصصی بیشتر در کنار ویژگی‌های فردی و مهارت‌های فنی به حسابرس کمک می‌کند تا در تصمیم‌گیری‌ها با غلبه بر هیجانات، قدرت تحمل و کنترل فشار روانی، سوگیری کمتر شود و اظهارنظرهایی منطبق با واقعیت انجام دهد.

References

- 1 Saeedi F, Jamshidi Navid B, Taherabadi AA, Ghanbari M. The impact of individual characteristics on external auditors' whistleblowing intentions. *Journal of Health Accounting*. 2018;7(2):42-66. Persian.
- 2 Marviyan Hosseini Z, Lari Dasht Biyaz M. Investigating the role of burnout in relationship between stress and job performance of auditors. *Journal of Health Accounting*. 2015;4(1):57-80. Persian.
- 3 Olsen C, Gold A. Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting Literature*. 2018;41(3):127-141.
- 4 Hasas Yeganeh Y, Shokrkah J. Judgment and decision making research in auditing: Perspectives on task force, personal perspective and interpersonal interaction. *Certified Public Accountant Journal*. 2007;10:4-59. Persian.
- 5 Vasei Chaharmahali M, Valiyan H, Abdoli MR, Safari Gerayeli M. Investigating the effect of auditors' work stress on audit quality by emphasizing the moderating role of initial audit for new clients. *Journal of Health Accounting*. 2018;7(2):87-103. Persian.
- 6 Etemadi Eidgahi S, Eghbali Moghadam MR, Naji Amirnejad E. Good auditors and bad judgments: The role of bias and prejudice. *Journal of Management and Accounting Research*. 2019;44:14-33. Persian.
- 7 Zand Baba Rayesi AR. Perceptual bias

- in audit work. *Certified Public Accountant Journal*. 2013;22(2):71-78. Persian.
- 8 Ebrahimi E, Esmaelzadeh H. Cognitive biases in professional judgment of auditing. *Accounting and Auditing Studies Journal*. 2015;13(4):74-87. Persian.
 - 9 Kahneman D, Tversky A. Intuitive prediction: Biases and corrective procedures. *TIMS Studies in Management Sciences Journal*. 1979;1: 313-327.
 - 10 Shanteau J. Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations. *Accounting, Organizations and Society*. 1989;14(1):165-177.
 - 11 Canadian Institute of Chartered Accountants. Professional judgment and the auditor. CICA Research Study Group, Toronto. CICA. 1995.
 - 12 Plant K, Barac K, De Jager H. Developing early career professional auditors at work: What are the determinants of success?. *Meditari Accountancy Research*. 2017;25(3): 368-390.
 - 13 Hormozi Sh, Nikoomaram H, Royae RA, Rahnamay Roodposhti F. The effects of psychological biases on auditors' professional skepticism. *Empirical Research in Accounting*. 2017;6(2):123-148. Persian.
 - 14 Palmer K, Ziegenfuss N, Pinsker RE. International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies. *Managerial Auditing Journal*. 2004;19(7):889-896.
 - 15 Hajiha Z. The investigation on relationship between auditors' professional maturity and their perception of auditee risks. *Management Accounting*. 2011;4(10): 17-33. Persian.
 - 16 Boloo Gh, Hasas Yeganeh Y, Rahnamay Roodposhti F, Chehramali Sh. Model of accountants and auditors' approach to accounting standards and its impact on accounting quality information. *Financial and Auditing Accounting Research*. 2017;33:125-148. Persian.
 - 17 Anderson J, Lowe C, Reekers P. Evaluation of auditor decisions: Hindsight bias effects and the expectation gap. *Journal of Economic Psychology*. 1993;14(4):711-737.
 - 18 Hawkins SA, Hastie R. Hindsight biased judgments of past events after the outcomes are known. *Psychological Bulletin*. 1990;107:311-327.
 - 19 Mitchell JP, Banaji MR, Macrae CN. The link between social cognition and self-referential thought in the medial prefrontal cortex. *Journal of Cognitive Neuroscience*. 2015;17(8):1306-1315.
 - 20 Pike B, Curtis MB, Chui L. How does an initial expectation bias influence auditors' application and performance of analytical procedures?. *The Accounting Review*. 2013;88(4):1413-1431.
 - 21 Koonce L. A cognitive characterization of audit analytical review. *A Journal of Practice & Theory*. 1993;1:57-76.
 - 22 Indra IU, Kusuma W, Gudono G, Supriyadi S. Debiasing the halo effect in audit decision: Evidence from experimental study. *Asian Review of Accounting*. 2017;25(2):2-50.
 - 23 Bierstaker JL, Bedard JC, Biggs SF. The role of problem representation shifts in auditor decision processes in analytical procedure. *Journal of Practice & Theory*. 1999;18(1):18-36.
 - 24 Jones EE, Riggs JM, Quattrone G. Observer bias in the attitude attribution paradigm: Effect of time and

- information order. Journal of Personality and Social Psychology. 1979;37:1230-1238.
- 25 Taheri Z, Moradi M, Jabari Noghabi M. The relationship between the perception of opportunities for professional development and a desire to move auditors. Audit Knowledge. 2016;16(65):199-213. Persian.
- 26 Heyrani F, Vakilifard HR, Banimahd B, Rahnamay Roodposhti F. The effect of professionalism, antisocial and overconfidence on their judgments to resolve the conflict between the auditor and management. Quarterly Financial Accounting. 2016;6(2):106-143. Persian.
- 27 Mahdavi Gh, Daryaei AL. Factors affecting the audit process and social theories. Corporate Governance. 2017; 17(4):770-786.
- 28 Mahmoudinasab Z, Banimahd B, Ohadi F. The study of norm of reciprocity in the auditing profession: Fairness theory test. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge. 2017;6(21):157-168. Persian.
- 29 Nouri H, Parker RJ. Career growth opportunities and employee turnover intentions in public accounting firms. The British Accounting Review. 2013;45(2):138-148.
- 30 Chung JO, Cohen JR, Monroe GS. The effect of moods on auditors' inventory valuation decisions. Auditing. A Journal of Practice & Theory. 2018;27(2):137-159.
- 31 Ali Fari A, Vakili Fard HR, Banimahd B, Royae RA. Investigating the modifying role of social identity in the relationships between understanding the social responsibility of business units and the accounting attitudes of accountants. Management Accounting. 2018;10(34):69-83. Persian.
- 32 Moradi M, Rostami A, Abazari Z. Investigating the determinants of dysfunctional auditing behaviors. Quarterly Financial Accounting. 2016;8(30):40-64. Persian.
- 33 Soltani I, Bahraminejad Joghani R. Determining the rate of organizational maturity effect on the excellence of organization in Mobarakeh Steel Company. Management Studies in Development and Evolution. 2011;17(62):163-193. Persian.
- 34 Shams Zare M, Tahmasbi R, Yazdani HR. Evaluating the maturity of human resource management processes based on Philips model. Journal of Research in Human Resources Management. 2018;10(1):1-24. Persian.
- 35 Savickas ML, Porfeli EJ. Career adaptabilities scale: Construction reliability, and measurement equivalence across 13 countries. Journal of Vocational Behavior. 2012;80:661-673.
- 36 Sheikh Ismaili S, Hezbavi S. Designing a model for effective factors on career orientations. Human Resource Management Researches. 2017;4(23): 55-78. Persian.
- 37 Rezayee N, Banimahd B, Hoseyni SH. The effect of corporate identity and profession of professional skepticism independent auditors. Audit Knowledge. 2018;18(71):175-199. Persian.
- 38 Valiyan H, Abdoli MR, Bigomjalali M, Orooyee M. Investigating the effectiveness of the auditor information foraging behavior theory on professional auditor's perception based on Rough Theory. Management Accounting. 2019;13(46):31-52. Persian.
- 39 Rajabi P, Shirazian Z. An investigation of the effect of job characteristics on the development of job path and its

- adaptive capabilities. *Journal of Research in Human Resources Management*. 2018;9(4):107-127. Persian.
- 40 Chang C, Luo Y. Data visualization and cognitive biases in audits. *Managerial Auditing Journal*. 2021;36(1):1-16
- 41 Parker LM, Fogarty TJ. Seeing what you want to see: Perceptual biases of auditors. *Journal of Management Policy and Practice*. 2018;13(2):11-25.
- 42 Mendes PS, Niyama JK, Silv AT. The perception of auditors in the measurement of instruments financial institutions at fair value in financial institutions. *Brazilian Business Review*. 2018;15(4):1808-2386.
- 43 Diaz M, Loraas Ch, Apostolou B. How do mentoring rewards influence experienced auditors?. *The British Accounting Review*. 2017;49(6):594-607.
- 44 Akbari Naftchali I, Pourheidari O, Khodamipoor A. The effect of experience on involuntary audits of auditors. *Financial Accounting and Auditing Research*. 2020;11(41):197-227. Persian.
- 45 Barzideh F, Babajani J, Abdolahi A. Explanation and development of an identity pattern in audit judgment. *Audit Knowledge*. 2018;2(17):5-36. Persian.
- 46 Rahnavard F, Khalil Pour S. Measurement of organizational maturity based on Earl's model. *Management and Development Process*. 2015;28(1):101-116. Persian.
- 47 Bamber EM, Iyer VM. Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Journal of Practice and Theory*. 2007;26(2):1-24
- 48 Bauer TD. The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*. 2015;90(1):95-114.
- 49 Yang Li, Liu J, Yang Y, Zhang H. The use of career growth scale in Chinese nurses: Validity and reliability. *International Journal of Nursing Sciences*. 2015;2:80-85.
- 50 Nolder C, Kadous K. Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A Way Forward. *Accounting, Organizations and Society*. 2018;67(5):1-14.
- 51 Baars BJ, Gage NM. Cognition, brain, and consciousness: Introduction to cognitive neuroscience. Canada: Elsevier Ltd., Academic Press. 2010. 2nd ed.
- 52 Moore DA, Tanlu L, Bazerman MH. Conflict of interest and the intrusion of bias. *Judgment and Decision Making*. 2010;5:37-53.
- 53 Craig A, Loureiro W, Wood YK, Vendemia JM. Suspicious minds: Exploring neural processes during exposure to deceptive advertising. *Journal of Marketing Research*. 2012;49(3):361-372.
- 54 Hafeznia MR. Introduction to research methods in the humanities. Samt, 23th ed. 2017. Persian.
- 55 Asadi M, Yazdani HR, Moghaddamzadeh A, Zarei Matin H. Transnational design for strategic human resource development based on the CIP model with a targeted review of previous studies. *Human Resource Management in the Oil Industry*. 2019;10(40):3-36. Persian.
- 56 Pennington R, Schafer JK, Pinsker RD. Auditor advocacy attitudes impede audit objectivity?, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 2017;32(1):136-151.
- 57 Bettinghaus B, Goldberg S, Lindquist

- S. Avoiding auditor bias and making better decisions. The Journal of Corporate Accounting & Finance. 2015;25(4):39-44.
- 58 Harteis C, Billett S. Intuitive expertise: Theories and empirical evidence. Educational Research Review. 2013;9(2):145-157.
- 59 Hair JF, Ringle Ch, Sarstedt M. PLS-SEM: Indeed a silver bullet. Journal of Marketing Theory and Practice. 2011;19(2):139-152.
- 60 Davari A, Rezazadeh A. Structural Equation Modeling with PLS Software, 1st ed. Jihad Daneshgahi Publications, Tehran. 2014. Persian.
- 61 Fornell C, Larcker D. Evaluating structural equation modeling with unobserved variables and measurement error. Journal of Marketing Research. 1981;18(1):39-50.
- 62 Cheng Py. Improving audit judgment and decision making with dual systems cognitive model. Journal of Modern Accounting and Auditing. 2011;7(10):1060-1069.