



تاثیر احساسات- تفکر بر قضاوت حسابرس با نقش میانجی ارزش های اخلاقی

لیلا حسینی طبقدهی^{*۱}

محمد رضا نیکجو^۲

چکیده

ابعاد شخصیت در تصمیم گیری افراد موثر می باشد و می تواند قضاوت حسابرس را تحت الشعاع قرار دهد. هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر احساسات- تفکر بر قضاوت حسابرس با نقش میانجی ارزش های اخلاقی است. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری داده، توصیفی همبستگی است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان رسمی که در حرفه فعال هستند می باشد و تعداد ۳۳۸ نفر از حسابرسان مشغول به کار در رده های حسابرس ارشد و بالاتر بعنوان نمونه و به صورت طبقه ای انتخاب گردید. برای جمع آوری داده ها از ابزار پرسشنامه استفاده گردید که برای سنجش روایی آن از روایی سازه و از طریق تحلیل عاملی تأییدی و پایایی پرسشنامه با ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده ها از مدل معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج حاکی از آن است که احساسات- فکر بر قضاوت حسابرس تاثیر معنادار دارد و همچنین احساسات- تفکر بر قضاوت حسابرس با نقش میانجی ارزش های اخلاقی تاثیر معنادار دارد.

واژگان کلیدی: احساسات- تفکر، قضاوت حسابرس، ارزش های اخلاقی.

۱. استادیار گروه مدیریت آموزشی، واحد رامسر، دانشگاه آزاد اسلامی، رامسر، ایران
۲. کارشناس ارشد حسابرسی، گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد رامسر

*نویسنده مسئول: Leila.hosseinitabaghdehi@yahoo.com

مقدمه

در هر جامعه، رسالت حرفه حسابرسی ایجاد اطمینان خاطر و اعتماد به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است که با ارائه اظهارنظر منصفانه نسبت به صورت‌های مالی ارائه می‌گردد (نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶). ارائه اظهارنظر منصفانه در قالب گزارش حسابرسی مبتنی بر قضاوت‌هایی است که توسط حسابرس در طی فرآیند حسابرسی انجام می‌گردد. اهمیت موضوع قضاوت در حرفه حسابرسی در سالیان اخیر توجه بسیاری از پژوهشگران، دانشجویان و اساتید حسابداری را به دنبال داشته است. لذا نیاز است که عوامل مختلفی که می‌تواند در قضاوت حسابرس موثر باشد، مورد بررسی قرار گیرد. مطالعات بسیاری اهمیت قضاوت و تصمیم‌گیری را در حسابداری و حسابرسی، تایید و مستند نموده‌اند (نظامی و همکاران، ۱۳۹۹). گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این وضعیت موجب شده که حرفه حسابرسی نیز برای عقب‌ماندن از قافله، بکوشد و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی، مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما مسئله مهم، تردید نسبت به قابلیت اتکای اطلاعات یاد شده است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع، مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان به اطلاعات، موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع، نقش حسابرسی، ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده‌کنندگان است (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷) بنابراین اهمیت و جایگاه ویژه حرفه حسابرسی بیش از پیش مشخص می‌شود. در هر جامعه، جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی، مستلزم آن است که اطلاعات فراهم شده حسابداران و به تأیید رسیده حسابرسان، معتبر بوده و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد (نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶).

از این‌رو، حسابرسی را می‌توان به عنوان فرآیند ارزیابی اعتبار یک ادعا در مقابل معیارهای تعیین شده و گزارش یافته‌ها به بخش‌های ذینفع و ذی‌علاقه تعریف نمود. حسابرسی در طول زمان از دو جنبه متأثر گردیده است. نخست آنکه تجربه حسابرسی و مواجهه با جوانب گوناگون حرفه‌ای منجر به نگرش بهتر به مسایل و شناخت عمیق‌تر از موضوعات شده است. همچنین سایر علوم نظیر ریاضیات، آمار، کامپیوتر و ... را برای ارتقای کیفیت کاری خود بکار گرفته است (میسیر^۱ و همکاران، ۲۰۰۸). با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده، حسابرسی بیش از هر چیز فرآیندی قضاوتی بوده و حسابرسان در زمینه‌های گوناگون ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت می‌باشند. به همین خاطر، می‌توان گفت که یکی از جالب‌ترین و مهم‌ترین جوانب حسابرسی قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سرو کار دارند و به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاینده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکا بر قضاوت حرفه‌ای مقدور است (همتی و همکاران، ۱۳۹۷). قضاوت درست و اصولی درباره امور مربوطه سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی است. همانگونه که انجمن حسابداران خبره کانادا^۲ بیان می‌کند قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶).

با توجه به مطالعاتی که در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس انجام شده است، براساس سه عامل تعیین کننده اصلی توسط بونر^۳ (۱۹۹۹) طبقه‌بندی شده‌اند. متغیرهای شخصیتی، شغلی و محیطی. این سه متغیر مؤلفه‌های جدایی ناپذیر فرآیند قضاوت

^۱. Messier

^۲. Canadian Institute of Chartered Accountants

^۳. Bonner

و تصمیم‌گیری حسابرس هستند که توسط یک حسابدار یا حسابرس مورد استفاده قرار می‌گیرند (مالا و چاند^۱، ۲۰۱۵). بخشی از عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان عوامل فردی و روانشناختی می‌باشند که در قضاوت افراد مختلف تفاوت‌هایی را ایجاد می‌کنند و بعضاً موجبات سوگیری‌های رفتاری و قضاوتی در حسابرسان می‌شوند. پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی دو موضوع مهم را بررسی می‌کند. اول کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری یک فرد یا یک گروه است، یعنی اندازه‌گیری عملکرد افراد در هنگام انجام کارهایی که به قضاوت و تصمیم‌گیری نیاز دارند. دوم، عواملی که بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر می‌گذارند را مورد بررسی قرار می‌دهند (نظامی و همکاران، ۱۳۹۹).

نتایج پژوهش‌های گذشته در حوزه روانشناسی حاکی از آن است که احساسات نقش مهمی در فرآیند تصمیم‌گیری وبالطبع عملکرد آن‌ها دارد و احساسات و حالات روانی افراد می‌تواند بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری آنها موثر باشد (یوسفی و بنی‌مهد، ۱۳۹۸). بنظر می‌رسد، درگیر شدن احساسات حسابرس در فرآیند حسابرسی موجب خدشه دار شدن قضاوت و اظهار نظر حسابرسی می‌گردد و با کنترل عواطف و احساس بتوان بهبود تصمیم‌گیری و قضاوت در حوزه حسابرسی را شاهد بود (نظامی و همکاران، ۱۳۹۹).

در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. شرکت انرون به دلیل تبعیت از رویه‌های غیر اخلاقی و غیر حرفه‌ای به ورشکستگی رسید. کپلن^۲ و همکاران (۲۰۰۵) معتقد است گرچه ممکن است تأثیر رفتارهای غیر حرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی کم باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می‌شود (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۶). بنابراین، رعایت اصول رفتار حرفه‌ای و موازین اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، هیئت‌های مقررات‌گذاری و صاحبکاران ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به اینکه ترید حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی فرد (مانند ارزش‌های اخلاقی) تأثیر می‌پذیرد (نلسون^۳، ۲۰۰۹).

بررسی‌ها نشان داده است که در پژوهش‌های اندکی به بررسی تأثیر احساسات-تفکر بر قضاوت حسابرس با نقش میانجی ارزش‌های اخلاقی پرداخته شده است. بنابراین، تحقیقاتی که به نوعی مرتبط با پژوهش حاضر هستند، در ادامه بررسی شدند. نظامی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان "بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی (وجدان و توافق‌پذیری)، احساسات-تفکر و ریسک‌پذیری بر قضاوت حسابرس با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی" به بررسی موضوع پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد توافق‌پذیری رویکردی موجب کاهش و توافق‌پذیری اجتنابی موجب بهبود کیفی قضاوت حسابرسان می‌گردد. هم‌چنین نتایج نشان داد حسابرسان با تیپ شخصیتی متفکر در مقابل احساسی قضاوت حرفه‌ای‌تری دارند. ریسک‌پذیری نتیجه‌مدار موجب کاهش و ریسک‌پذیری نامعین موجب بهبود کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. علاوه بر این تمام ابعاد شخصیت (به جز وجدان) با واسطه خودکارآمدی حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان تأثیر معنی‌داری داشت. نتیجه‌گیری: نتایج دلالت بر نقش شخصیت در قضاوت حسابرس ندارد.

غفاری و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر جهت‌گیری هدف، خودکارآمدی و پیچیدگی کار بر عملکرد قضاوتی حسابرسان" به بررسی موضوع پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که، بین جهت‌گیری هدف یادگیری، جهت‌گیری هدف عملکرد گرایشی، جهت‌گیری هدف عملکرد اجتنابی و عملکرد قضاوت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد. بین جهت‌گیری هدف یادگیری و خودکارآمدی رابطه معنی‌داری وجود ندارد. بین جهت‌گیری هدف عملکرد گرایشی و خودکارآمدی رابطه معنی‌داری

^۱. Mala & Chand

^۲. Kaplan

^۳. Nelson

وجود دارد. بین جهت‌گیری هدف عملکرد اجتنابی و خودکارآمدی رابطه معنی‌داری وجود دارد. بین خودکارآمدی و عملکرد قضاوت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد. خودکارآمدی رابطه بین جهت‌گیری هدف یادگیری و عملکرد قضاوت حسابرسی را میانجی‌گری نمی‌کند. خودکارآمدی رابطه بین جهت‌گیری عملکرد گرایشی و عملکرد قضاوت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند. خودکارآمدی رابطه بین جهت‌گیری عملکرد اجتنابی و عملکرد قضاوت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند. پیچیدگی کار رابطه بین خودکارآمدی و عملکرد قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

مشعشی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان "تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها" به بررسی موضوع پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد، تفاوت‌های فردی حسابرسان (منبع کنترل درونی و خودکارآمدی) بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها اثر مثبت و معنادار دارد. همچنین، سازگاری جو اخلاقی به عنوان متغیر میانجی، سبب تقویت رابطه مثبت بین تفاوت‌های فردی حسابرسان و تعهد حرفه‌ای آن‌ها می‌شود.

آسباهر و ریوهنک^۱ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "اثرات واقعی گزارشگری موضوعات کلیدی حسابرسی در قضاوت حسابرسان و انتخاب فعالیت" به بررسی موضوع پرداختند. نتایج نشان داد که شکافی بین قضاوت و اقدام وجود دارد. علاوه بر این، فشار ضمنی مشتری، اثر مجوز اخلاقی بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی را افزایش نمی‌دهد. همچنین آن‌ها به شواهدی دست یافتند که، گزارش حسابرسی تحت تاثیر ممیزی قرار نگرفته است و تلاش‌های حسابرسی تحت تاثیر گزارشگری موضوعات کلیدی حسابرسی نمی‌باشد.

اسوانبرگ و همکاران^۲ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "بی طرفی حسابرس به عنوان تابعی از باورهای خودکارآمدی مذاکره حسابرس (باور حسابرس به توانایی خود برای مذاکره)" به بررسی موضوع پرداختند. یافته‌ها نشان داد که حسابرسانی با خودکارآمدی مذاکره بالاتر نسبت به حسابرسانی با خودکارآمدی پایین‌تر، احتمال بیشتری دارد که تصمیم‌گیری در مورد موضوعات کلیدی و اختیاری حسابداری را بر خلاف خواسته‌های مشتریان خود اتخاذ کنند. در این پژوهش قدرت هویت شغلی اثر تعدیل‌کننده در رابطه بین خودکارآمدی مذاکره و بی طرفی حسابرس نداشت. همچنین، یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که استخدام و آموزش حسابرسان برای افزایش خودکارآمدی مذاکره آنها ممکن است روشی مؤثر برای تقویت بی طرفی حسابرس باشد بدون اینکه مشکلات طبیعی موجود در روش‌های دیگر مانند گردش شغلی حسابرس ایجاد شود. نمونه ما از حسابرسان سوئدی می‌باشد، که اجازه می‌دهند تا دوره تصدی حسابرس طولانی باشد.

اسپهار و روهانک^۳ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان اثرات واقعی گزارشگری موضوعات کلیدی حسابرسی در قضاوت حسابرسان و انتخاب فعالیت به بررسی موضوع پرداختند. آن‌ها دریافتند که اقدامات موشکافانه در چارچوب مقادیر تعدیلی پیشنهادی، هنگامی که برآورد حسابداری به عنوان یک موضوعات کلیدی حسابرسی گزارش شده است، به طور معناداری کمتر است. بنابراین، افشاء یک موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند به عنوان مجوز اخلاقی برای چشم‌پوشی از تعدیل بکار برده شود. با توجه به این که افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی بر قضاوت‌های موشکافانه حسابرسان در چارچوب ارزیابی منطقی برآوردهای حسابداری تاثیر نمی‌گذارد، نتایج نشان می‌دهد که شکافی بین قضاوت و اقدام وجود دارد. علاوه بر این، فشار ضمنی مشتری، اثر مجوز اخلاقی بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی را افزایش نمی‌دهد. آن‌ها همچنین به شواهدی دست یافتند که گزارش حسابرسی موضوعات کلیدی حسابرسی تحت تاثیر ممیزی قرار نگرفته است و تلاش‌های حسابرسی تحت تاثیر گزارشگری موضوعات کلیدی حسابرسی قرار نگرفته است.

¹. Asbahr & Ruhnke

². Svanberg

³. Asbahr & Ruhnke

با توجه به موارد مطرح شده فوق و همچنین وجود عوامل متعددی که می‌تواند بر قضاوت حسابرسان تاثیرگذار باشد یکی از مسائل اصلی که پژوهشگر با آن روبه‌رو است و باید به آن پاسخ دهد بررسی این سوال می‌باشد که، احساسات- تفکر، ریسک‌پذیری و خودکارآمدی چه تاثیری بر قضاوت حسابرس با نقش میانجی ارزش‌های اخلاقی دارد؟ و براین اساس در پژوهش حاضر، این فرضیه آزمون شد که: احساسات-تفکر بر قضاوت حسابرس با نقش میانجی ارزش‌های اخلاقی تاثیر دارد.

روش پژوهش

تحقیق حاضر، به دلیل آزمون کارایی نظریه‌ها و توسعه دانش کاربردی در مورد کیفیت رابطه و تاثیرپذیری میان متغیرها، از نظر هدف، تحقیق کاربردی است و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی-همبستگی و از نوع تحلیلی است. این تحقیق توصیفی است چرا که به توصیف وضعیت متغیرها و نیز روابط میان آن‌ها می‌پردازد و از نوع تحلیلی است، چرا که به تحلیل نظرات پاسخ‌دهندگان (نمونه مورد مطالعه) که به پرسشهایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد تحقیق (متغیرها و سوال‌های مربوط)، پاسخ داده‌اند، می‌پردازد. این کار را از طریق پرکردن پرسشنامه (ابزار تحقیق) که در اختیار آن‌ها قرار گرفت صورت پذیرفت. جامعه آماری این تحقیق شامل حسابرسان رسمی که در حرفه فعال هستند می‌باشد که تعداد آن‌ها حدود ۳۰۰۰ نفر می‌باشد که با توجه به جدول کرجسی و مورگان تعداد ۳۴۱ نفر را به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای این منظور از روش نمونه‌گیری احتمالی طبقه‌ای (نمونه‌گیری گروهی) بر اساس سطح تحصیلات استفاده شد. در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها از سه پرسشنامه احساسات-تفکر مایرز-بریگز (۱۹۶۲)، ریسک‌پذیری ریپاول (۲۰۰۰)، خودکارآمدی ریگزونایت (۱۹۹۴)، ارزش‌های اخلاقی لاولندوهمکاران (۲۰۰۸) و قضاوت حرفه‌ای حسابرس هرت (۲۰۰۹) طراحی و مطرح شد و بر اساس طیف ۵ لیکرت استفاده شد. برای تحلیل داده‌ها از مدل معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار smartpls استفاده شد. در این پژوهش از روش آلفای کرونباخ که در بیشتر پژوهش‌ها مبنای سنجش پایایی قرار می‌گیرد استفاده شده است. در این روش، اجزاء یا قسمت‌های آزمون برای سنجش پایایی آزمون به کار می‌روند. زمانی که این ضریب بزرگتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۱. نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > 0/7)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr > 0/7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE > 0/5)
احساسات و تفکر	۰.۸۱۱	۰.۸۷۶	۰.۶۳۹
ارزش‌های اخلاقی	۰.۸۴۴	۰.۹۰۶	۰.۷۶۳
خودکارآمدی شغلی	۰.۸۴۰	۰.۸۹۳	۰.۶۷۶
ریسک‌پذیری	۰.۸۷۶	۰.۹۱۵	۰.۷۲۹
قضاوت حسابرس	۰.۸۶۹	۰.۹۱۱	۰.۷۱۸

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرایی مدل پژوهش را تایید کرد.

یافته های پژوهش

در میان پاسخ‌دهندگان تعداد ۲۵۰ نفر مرد و ۹۱ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۷۳ درصد به خود اختصاص داده بودند. از میان کل پاسخ‌دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر است که شامل ۲۲۳ نفر می‌باشد و ۶۵/۵ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۱۱۸ نفر از پاسخ‌دهندگان را افراد دارای مدرک کارشناسی تشکیل می‌دهد که کمترین مقدار فراوانی ۳۴/۵ درصد را تشکیل می‌دهند.

بررسی تناسب پیش بین مدل

مقدار آماره Q^2 (استون-گیسر)^۱ که قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند، مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

جدول ۲. مقادیر آماره استون گیسر متغیرهای پژوهش

متغیرها	معیار استون گیسر	وضعیت
احساسات و تفکر	۰.۳۹۱	تناسب پیش‌بین قوی
ارزش‌های اخلاقی	۰.۴۷۹	تناسب پیش‌بین قوی
قضاوت حسابرس	۰.۴۹۸	تناسب پیش‌بین قوی

آزمون فرضیه پژوهش:

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده گردیده است که در ادامه به تشریح آن می‌پردازیم.

جدول ۳. مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد

مستقل	مسیر	وابسته	آماره تی	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	سطح معناداری	علامت
احساسات و تفکر	←	ارزش‌های اخلاقی	۴.۸۷۵	۰.۳۹۹	۰.۰۸۲	۰.۰۰۰۱	+
احساسات و تفکر	←	قضاوت حسابرس	۳.۱۳۵	۰.۲۰۴	۰.۰۶۵	۰.۰۰۰۲	+
قضاوت حسابرس	←	ارزش‌های اخلاقی	۶.۳۸۰	۰.۳۳۹	۰.۰۵۳	۰.۰۰۰۱	+

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی‌دار بودن ضرایب استفاده می‌شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می‌باشد برای بررسی معنی‌داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی‌دار است. بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می‌شود تمامی روابط مدل معنادار می‌باشد.

بحث و نتیجه گیری

نتایج بدست آمده از فرضیه نشان می‌دهد که احساسات- تفکر بر قضاوت حسابرس با نقش میانجی ارزش‌های اخلاقی تاثیر دارد. نتایج بررسی با پژوهش آسباهروریونک (۲۰۱۹)، غفاری و همکاران (۱۳۹۹) و نظامی و همکاران (۱۳۹۹) همراستا است. نتیجه آزمون فرضیه بدین‌گونه تبیین می‌گردد که با توجه به احساسات نقش مهمی در فرآیند تصمیم‌گیری و بالطبع عملکرد آن‌ها دارد و احساسات و حالات روانی افراد می‌تواند بر فرآیند تصمیم‌گیری آن‌ها موثر باشد. به نظر می‌رسد، درگیر شدن احساسات حسابرس در فرآیند حسابرسی موجب بهبود ارزش‌های اخلاقی حسابرسان خواهد شد. هم‌چنین، با توجه به این که، احساسات نقش مهمی در

¹. Stone-Geisser

فرآیند تصمیم‌گیری و بالطبع عملکرد آن‌ها دارد و احساسات و حالات روانی افراد می‌تواند بر فرآیند تصمیم‌گیری آن‌ها موثر باشد. به نظر می‌رسد، درگیر شدن احساسات حسابرس در فرآیند حسابرسی موجب بهبود ارزش‌های اخلاقی حسابرسان خواهد شد. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش و بر اساس فرضیه بنیادی اقدام به ارائه پیشنهادهایی می‌شود، به موسسات حسابرسی توصیه می‌شود، در جذب نیروهای حسابرسی از سطوح پایین یعنی رده های کمک حسابرس و حسابرس و همچنین در سطوح رتبه بندی کارکنان، درجه هوش معنوی و نتایج آزمون های شخصیت افراد را نیز مورد توجه قرار داده و سنجه های کیفی در زمینه سنجش هوش معنوی و اخلاقی را نیز با جدیت در نظر داشته باشند. به جامعه حسابداران رسمی ایران توصیه می‌شود، در سنجش کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی، و در سنجش کیفیت کار کارکنان، معیارهای ارزشهای اخلاقی را در رتبه بندی موسسات به صورت سالانه به عنوان یه عامل مهم در نظر داشته باشند، تا بدین صورت یک فضای رقابتی بر ترویج اخلاقیات و عوامل معنوی در بین حسابداران رسمی شاغل و غیر شاغل ایجاد شود. با توجه به اینکه این موضوع در کنار سایر عوامل پژوهش طبق چارچوبی دی انجلو (۱۹۸۱) اثر گذار بوده، سنجه های ارتقا موسسات حسابرسی و آزمون های مرتبط باید به جهت ترویج اخلاقیات و معنویات در موسسات حسابرسی باشد. و به موسسات حسابرسی، و جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌کنیم، برای حسابداران شاغل دوره های آموزشی مرتبط با مسایل اجتماعی و شخصیتی را برگزار نموده و در صورت وجود تعارضات شخصیتی و رفتاری با کمک روانشناسان اقدام به درمان و بهبود اعضای شاغل بپردازند. این مهم هرچند در چارچوب پژوهش ما نیست، اما با توجه به تاثیر شخصیت متفاوت افراد، مثل روانپریشی، سازگاری یا عدم آن، یا تاب آوری برای حسابرسان، روی توان و تمایل حسابرسان به انتشار و افشای یافته اثر دارد.

جهت پیشنهاد برای سایر پژوهشگران بررسی اثر ارزش های اخلاقی و شخصیت بر تمایل به افشای حسابرسان، بررسی اثر ارزش های اخلاقی بر تمایل به فروش اظهار نظر و بررسی ارتباط سایر ابعاد شخصیتی (ویژگی های شخصیتی هم چون انعطاف پذیری، برونگرایی و روان رنجوری؛ تیپ های شخصیتی و...) با قضاوت حرفه ای حسابرسان به عنوان موضوع برای پژوهش های آتی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

منابع

- سادات غفاری، منصوره، نوری، منیره، محمدی، شعبان. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر جهت گیری هدف، خودکارآمدی و پیچیدگی کار بر عملکرد قضاوتی حسابرسان. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۴)، ۶۹-۸۲.
- سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تاثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حسابهای حاوی برآورد. فصلنامه دستاوردهای حسابداری ارزشی و رفتاری. ۲(۳)، ۱۶۹-۱۸۴.
- غلامرضایی، محسن، حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری در میزان تردید حرفه ای حسابرسان. پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۲)، ۴۷-۸۴.
- مشعشعی، سید محمد، هاشمی، سیدعباس، فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه ای آن‌ها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲(۳)، ۴۱۳-۴۳۳.
- نظامی، احمد، پورحیدری، امید، پاکدامن، مجید. (۱۳۹۹). بررسی اثر ویژگی های شخصیتی (وجدان و توافق پذیری)، احساسات-تفکر و ریسک پذیری بر قضاوت حسابرس با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی، دانش حسابداری مالی، ۷(۱)، ۱-۲۴.
- همتی، حسن، مهربان پور، محمدرضا، محرابی زاده، مهدی. (۱۳۹۷). تاثیر انتخاب اطلاعات بر اطمینان و قضاوت حسابرس. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۴)، ۱-۱۸.
- یوسفی شامی، میرامید، و بهمن بنی مهد (۱۳۹۸). تاثیر عواطف فردی بر بی طرفی حسابرس، دانش حسابداری مالی، ۶(۱)، ۱۸۵-۱۶۳.

- Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180.
- Bandura, A. (2010). Self-efficacy. *The Corsini encyclopedia of psychology*, 1-3.
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4), 385.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, (1995), "Professional Judgment and the Auditor", CICA Research Study Group, Toronto, CICA.
- Kaplan, H. B., & Lin, C. H. (2005). Deviant identity, negative self-feelings, and decreases in deviant behavior: The moderating influence of conventional social bonding. *Psychology, Crime & Law*, 11(3), 289-303.
- Li, M., Liu, Y., Liu, L., & Wang, Z. (2017). Proactive personality and innovative work behavior: The mediating effects of affective states and creative self-efficacy in teachers. *Current Psychology*, 36(4), 697-706.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and decision-making research in auditing and accounting: Future research implications of person, task, and environment perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1), 1-50.
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2008). *Auditing & assurance services: A systematic approach*. Boston, MA: McGraw-Hill Irwin.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1-34.
- Obeid, M., Salleh, Z., & Nor, M. N. M. (2017). The mediating effect of job satisfaction on the relationship between personality traits and premature sign-off. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 21(2), 1-17.
- Sanusi, Z. M., Iskandar, T. M., Monroe, G. S., & Saleh, N. M. (2018). Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Stajkovic, A. D., & Luthans, F. (1998). Self-efficacy and work-related performance: A meta-analysis. *Psychological bulletin*, 124(2), 240.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in accounting*, 44, 121-131.
- Wood, R., Atkins, P., & Taberner, C. (2000). Self-efficacy and strategy on complex tasks. *Applied psychology*, 49(3), 430-446.