



## بررسی تاثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر بی طرفی حسابرس

**علیرضا منصورآبادی**

گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران  
*Mansoorabadyalireza60@yahoo.com*

**جواد مرادی**

گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران (نویسنده مسئول)  
*Jmoradi2005@yahoo.com*

**اله کرم صالحی**

گروه حسابداری، واحد مسجد سلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجد سلیمان، ایران  
*A.k.salehi@iaumis.ac.ir*

**هوشنگ امیری**

گروه حسابداری، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران  
*Dr.amiri72@iaubadan.ac.ir*

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۲۰

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تاثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر بی طرفی حسابرس می باشد. بدین منظور سه بعد مرتبط، یعنی جامعیت، تعمق و انعطاف پذیری به عنوان ابعاد ذهنیت فلسفی در نظر گرفته شد. جامعه آماری شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است که در سال ۱۳۹۸ که ۱۱۹ نفر از کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند. این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی بوده و شیوه گردآوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی و از نوع تحقیقات کیفی بوده و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه های استاندارد می باشد. در این پژوهش برای تأیید روابط بین متغیرها از مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (*PLS*) استفاده شده است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و بی طرفی حسابرس رابطه مثبتی و معنادار وجود دارد. اما بیشترین تاثیر مربوط به بعد جامعیت می باشد.

**کلید واژه ها:** بی طرفی حسابرس، ذهنیت فلسفی، جامعیت، تعمق، انعطاف پذیری

قضاوت و تصمیم‌گیری که یکی از عناصر اصلی حسابرسی است، در حال حاضر یکی از مهم‌ترین مسائل در مطالعات رفتاری بوده و تحقیقات متعددی در این خصوص انجام شده و یا در حال انجام است. حسابرسان هم درباره استفاده درست صاحب‌کار از استانداردهای حسابداری و هم نحوه انجام کار خود با توجه به استانداردهای حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. بنابراین چون حسابرسی فرایندی است که همواره با قضاوت همراه است؛ این امر می‌تواند زمینه‌ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد (سوان برگ و همکاران، ۲۰۲۰). در سال‌های اخیر، تعدادی از تقلب‌های بزرگ صورت گرفته موجب سوءظن به حسابرسان شده است؛ به این بهانه که حسابرسان در انجام وظیفه اجتماعی خود مبنی بر حمایت از منافع جامعه کوتاهی کرده‌اند. یکی از مهم‌ترین وظایف حسابرسان در راستای حمایت از منافع جامعه، حفظ بی‌طرفی حسابرس است. بی‌طرفی حسابرس، نگرش ذهنی غیرجانبدارانه‌ای است که به حسابرسان این امکان را می‌دهد تا تعهدات خود را به صورتی انجام دهند که صادقانه به حاصل کار خود باور داشته و قضاوت خود را تابع رأی دیگران قرار ندهند. بی‌طرفی حسابرس، قضاوت عینی و رضایت صاحبکار در برخی موارد به جای هم به کار می‌روند. سطوح بالاتر بی‌طرفی حسابرس حسابرسی یا قضاوت عینی به معنای سطوح پایین‌تر رضایت صاحبکار است (عدیلی و همکاران، ۱۳۹۹). به عبارت دیگر، بی‌طرفی حسابرس، حسابرسان را ملزم می‌نماید که قضاوت‌هایشان در

خصوص موضوعات حسابرسی را تابع سایرین نمایند (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶).

از طرفی، لایبی و لوفت (۱۹۹۳) عملکرد قضاوت حسابرسی را تابعی از انگیزه، محیط، شناخت، توانایی و تجربه دانستند. توانایی‌ها به عنوان ظرفیتی در جهت تکمیل کدگذاری، بازاریابی و تجزیه و تحلیل اطلاعات تعریف می‌گردد که به حسابرس در حل مشکل کمک می‌کند. این توانایی‌ها با استفاده از فنون سنجش هوش، توسط زبان و مهارت‌های کمی قابل اندازه‌گیری می‌باشند. این توانایی‌ها با توجه به ذات و منحصر به فرد بودن فرد مورد بررسی قرار می‌گیرد. تفاوت‌های افراد در توانایی‌هایشان در یادگیری و قضاوت موثر می‌باشد (سهرابی و جهرمی، ۱۳۹۰ به نقل از مشایخی و همکاران، ۱۳۹۸). در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ویژگی‌های لازم برای حسابرس به دو گروه ویژگی‌های ساختاری تقسیم شده که یکی از ویژگی‌های فردی، نگرش ذهنی حسابرس می‌باشد. در هر فرآیند آزمونی و گزارشگری که توأم با قضاوت باشد یک نگرش ذهنی مستقل ضروری است. اساساً نگرش ذهنی بخشی از اعتقادات و تفکرات حسابرسی و بیانگر این است که حسابرسی، با استقلال رای و عمل انجام گرفته است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹ به نقل از مشایخی فرد و همکاران، ۱۳۹۸). یک دریافت کلی از رفتار و نگرش حسابرسان این است که رفتار و نگرش آن‌ها در موقعیت‌های یکسان متفاوت می‌باشد و این از ذهنیت فلسفی حسابرسان ناشی می‌شود. حسابرسان با داشتن ذهنیت فلسفی می‌توانند از وقوع ناهنجاری‌های شناختی جلوگیری کنند. با کاهش در ناهنجاری‌های شناختی می‌توان انتظار داشت که کیفیت

حسابرسی افزایش یابد. حسابرسان به منظور انجام برنامه‌ریزی حسابرسی و هدایت فعالیت‌ها در جهت اهداف معین نیاز به داشتن مهارت‌های فنی، انسانی و ادراکی دارند. مهارت‌های ادراکی عبارت است از توانایی داشتن تصویر ذهنی از کلیت امور، همراه با جزئیات تشکیل‌دهنده آن در داخل موقعیت مربوطه (زکی، ۱۳۷۷). بنابراین، حسابرس باید بتواند هر مساله بوجود آمده در محیط کار را به وضوح و به دقت در ذهن خود مجسم نموده تا اینکه بتواند تصمیم اثر بخشی درباره آن اتخاذ نماید. این کار مستلزم نداشتن ذهنی با ویژگی‌های ساده‌انگاری، دوگانه‌بینی، کلیشه‌سازی و حدس و گمانی است. بنابراین، مهارت‌های ادراکی مستلزم جامعیت ذهنی به معنای رهایی فکری از قید امور فوری و محسوس و آشکار است. دستیابی به مهارت‌های ادراکی نیازمند داشتن ذهنیت فلسفی است (همان منبع). ذهنیت فلسفی به مفهوم داشتن تفکری جامع، عمیق و انعطاف‌پذیر است. به عبارت دیگر، ذهنیت فلسفی ابزاری است برای کمک به حسابرس در تفکر و از حسابرسی که در تفکر خود جامع، عمیق و قابل‌انعطاف است انتظار می‌رود که در اعمال خود تأثیری متفاوت نسبت به حسابرس دیگری داشته باشد که تفکرش فاقد چنین کیفیاتی است. ذهنیت فلسفی، حسابرس را قادر خواهد کرد تا در تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای مربوطه کمترین خطا را مرتکب و ظرافت‌ها و پیچ‌وخم‌های حرفه حسابرسی را بهتر درک کند (عباسیان فریدونی و همکاران، ۱۳۹۴). حسابرسان با داشتن ذهنی جامع، تعمق‌نگر و انعطاف‌پذیر می‌توانند پیچیدگی‌های موجود در محیط حسابرسی را درک نموده و با تفکیک محتوای مساله ایجاد شده از شکل آن، قضاوت حرفه‌ای را به

نحو احسن انجام دهند. از طرف دیگر، ذهنیت فلسفی به تقویت مهارت‌های ادراکی حسابرسان کمک کرده تا از این طریق حسابرسان بتوانند اقلام موجود در محیط پیرامون حسابداری و حسابرسی را به یکدیگر پیوند دهند و اثرات تغییر در اقلام حسابداری و حسابرسی را تفسیر و تعبیر نمایند. فردی که دارای ذهن فلسفی است خصوصیات را نشان می‌دهد که می‌توان آن‌ها را در سه بعد مرتبط به هم یعنی جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری گروه‌بندی نمود (اسمیت، ۱۳۹۱). بر این اساس، میزان ذهنیت فلسفی افراد از عوامل تأثیرگذار بر بهبود کیفیت قضاوت آن‌هاست زیرا این عامل فرد را قادر می‌سازد: اولاً در برخورد با مسائل و مشکلات از خود محوری، یک‌جانبه‌گری و جمود فکری مصون بماند و دارای نگرش ذهنی غیرجانبدارانه‌ای باشد و بی‌طرفی حسابرس حفظ و وی را قادر به شناخت صحیح و اصولی نماید. ثانیاً به افراد این توانایی را می‌دهد که با ارائه راهکارهای تازه و جدید بتوانند بر مسائل سنت‌گرای غلط و تندروری جدید فائق آیند و جهت را در مسیر صحیح خود هدایت نمایند (شرفی، ۱۳۹۱). حسابرسان با داشتن ویژگی‌های ذهنیت فلسفی، دید وسیعی نسبت به قضایا دارند، به امور و روابط فردی حساس هستند، از جمود فکری رها و قضاوت همراه با نگرش ذهنی غیرجانبدارانه‌ای می‌شوند و در قضاوت‌ها سعه‌صدر نشان می‌دهند که این شکیبایی در قضاوت‌ها باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد (فتحی و همکاران، ۱۴۰۰).

تمرکز این تحقیق بروی عامل ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرس (جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری) به عنوان متغیر مستقل و رابطه آن با متغیر وابسته بی‌طرفی

حسابرس میان حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است.

### مبانی نظری تحقیق

#### ذهنیت فلسفی حسابرس

تفکر منطقی اساس کار فرد است و فرد باید با تفکر منطقی از شناسایی مساله تا پیدا کردن راه حل های مناسب برای مشکلات پیش برود و این کار امکان پذیر نیست مگر اینکه از خصوصیات تفکر منطقی برخوردار باشد یکی از عوامل موثر در بالا بردن کیفیت قضاوت حرفه ای شناخت فکر و ذهنیت فلسفی حسابرس است. حسابرس دارای ذهن فلسفی خصوصیتی را نشان می دهد که می توان آنها را در سه بعد جامعیت، تعمق و انعطاف پذیری گروه بندی کرد (مشایخی فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

اسمیت برای ذهن فلسفی سه بعد و برای هر بعد چهار نشانه یا خصوصیت به شرح ذیل قائل شده است. جامعیت: نشانه های آن اینست که فرد: (۱) موارد خاص را در یک زمینه وسیع با هم مرتبط می سازد. به عبارت دیگر سعی می کند تصویر بزرگ را ببیند. (۲) در برخورد با مسائل رابطه آنها را با هدف های اساسی یا ایده آل ها و آرمان هائی که تحقق آن ها در آینده امکان دارد در نظر می گیرد. (۳) برای نظریات قابل تعمیم تلاش می نماید اما چنین نظریاتی را از مطالعه همه جزئیات و جمع آوری خصوصیات مشترک آنها استخراج نمی کند. بلکه از طریق بررسی و تحلیل چند مورد، قاعده کلی درست می کند که به طور وسیع همه جنبه های این امور را تبیین نماید. (۴) در مقابل عقاید و افکار مختلف سعه صدر نشان می دهد (اسمیت، ۱۳۹۱).

تعمق: نشانه های این بعد شامل این است که فرد: (۱) اموری که برای دیگران مسلم فرض می شود را مورد سؤال قرار می دهد. (۲) از راه ژرف اندیشی جنبه اساسی مسائل را تشخیص می دهد و در برخورد با هر نظریه، اصول و مبانی آنها را مشخص می نماید. (۳) از آنچه می بیند چیزهای نامحسوس را استخراج می نماید و به معانی تلویحی و ربط امور حساس می باشد. (۴) در اجرای تعمق، از روش فرضیه ای قیاسی به جای روش استقرائی استفاده می نماید. بدین گونه که فرد ضمن برخورد با یک یا چند مورد به تدوین فرضیه می پردازد و در شرایط خاصی فرضیه را به عنوان امر کلی به موارد گوناگون تعمیم می دهد (همان منبع).

قابلیت انعطاف پذیری: نشانه های این جنبه از ذهن فلسفی عبارتند از اینکه فرد: (۱) دچار جمود روانشناختی نمی گردد. (۲) عقاید و افکار را بدون اینکه تحت تاثیر منابع آنها قرار بگیرد ارزیابی می کند. (۳) مسائل را از جهات متعدد مورد بررسی قرار می دهد و میان امور متضاد و متناقض فرق می گذارد. (۴) در قضاوت ها جنبه احتیاط را رعایت می کند و از قطعی و یقینی کردن عقاید پرهیز می نماید. بطور کلی فرد دارای ذهنیت فلسفی، تمامی اعمال و رفتارهای خود را با شاخص های فوق محک می زند (همان منبع).

حسابرسانی که طرز تفکر فلسفی دارند توجهی ویژه به اصول و ضوابط حرفه ای دارند و مسائل را در ارتباط با اهداف نهایی حسابرسی در نظر می گیرند و فعالیت های خود را در راستای اهداف نهایی حسابرسی هدایت می نمایند. چنین حسابرسانی می توانند پیچیدگی های موجود در محیط حسابرسی را درک نموده و با تفکیک محتوای مساله ایجاد شده از شکل آن، قضاوت حرفه ای را به نحو

احسن انجام دهند. از طرف دیگر، ذهنیت فلسفی به تقویت مهارت‌های ادراکی حسابرسان کمک کرده تا از این طریق حسابرسان بتوانند اقلام موجود در محیط پیرامون حسابداری و حسابرسی را به یکدیگر پیوند دهند و اثرات تغییر در اقلام حسابداری و حسابرسی را تفسیر و تعبیر نمایند. همچنین چنین حسابرسی از روش‌های فعال و خلاقانه حسابرسی استفاده می‌نماید و به وسیله آن بر کیفیت قضاوت و در نهایت کیفیت حسابرسی تاثیر بسزایی دارند. در موسساتی که حسابرسان از ذهنیت فلسفی بالایی برخوردار باشند می‌توان انتظار داشت که کیفیت قضاوت و حسابرسی در آن موسسه نیز در حد مطلوبی می‌باشد (عباسیان فریدونی و همکاران، ۱۳۹۴).

#### بی طرفی حسابرس

همانند سایر حرفه‌هایی که عهده دار ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه هستند؛ عینیت می‌تواند ضامن بقای حرفه حسابرسی نیز باشد. عینیت که همواره مورد توجه حسابرسان بوده است، همچنان به عنوان یکی از چالش‌های پیش روی فعالیت‌های حسابرسی در محیط تجاری در حال تغییر، دارای اهمیت روزافزون است.

اغلب واژه‌های استقلال و عینیت به صورت اشتباه به جای یکدیگر به کار می‌روند. این ابهام به دلیل استفاده از یک واژه برای تعریف واژه دیگر است. اگرچه استقلال و عینیت به هم مرتبط هستند، اما دارای مفاهیم و ویژگی‌های متفاوتی می‌باشند. استقلال و عینیت دو مفهوم یکسان نیستند. یک شخص می‌تواند مستقل باشد اما عینیت نداشته باشد و برعکس. بنابراین درک تفاوت بین این دو و شناسایی این‌که چگونه تهدیدها و

محافظت‌ها بر آن‌ها اثر می‌گذارند، اهمیت اساسی دارد. اندازه‌گیری استقلال و به‌کارگیری محافظت‌هایی برای اطمینان از آن، نسبت به عینیت آسان‌تر است (متی و زمان، ۱۳۹۶).

استاندارد اخلاقی شماره یک هیئت رویه‌های حسابرسی به تعریف عینیت و استقلال، بیان تفاوت‌های آن‌ها و بررسی عوامل تهدیدکننده عینیت پرداخته است که در ادامه خلاصه‌ای از موارد مطرح در این استاندارد پرداخته می‌شود.

عینیت: عینیت یک مقوله ذهنی و به معنای آزادی از هرگونه تعصب و جانب‌داری است. تحقق این امر مستلزم به‌کارگیری و استفاده از واقعیات و دخالت ندادن احساسات شخصی، تعصب و پیش‌داوری است. این بدان معناست که دو نفر با داشتن سطح تخصص مشابه، در برخورد با واقعیت و شرایط، به نتیجه‌ای مشابه دست یابند. عینیت در حسابرسی به معنای نگرش ذهنی عاری از جانب‌داری در کار حسابرسی است که به حسابرسان اجازه می‌دهد تا وظایف و برنامه‌های خود را به صورتی که در کار خود به آن معتقد هستند، انجام دهند. به عبارت دیگر، عینیت، حسابرسان را ملزم می‌نماید که قضاوت‌های‌شان در خصوص موضوعات حسابرسی را تابع سایرین نمایند (خوش‌طینت و فدایی، ۱۳۸۷).

بی طرفی حسابرس به دلیل این حقیقت مورد نیاز است که بیشتر موضوعات مهم درگیر در تهیه صورت‌های مالی به مسائل واقعی ارتباط ندارند، بلکه قضاوتی هستند. به عنوان مثال، مدیران واحد مورد رسیدگی می‌توانند تصمیمات مختلفی در مورد رویه‌های حسابداری اتخاذ کنند. آن‌ها باید رویه‌هایی که مناسب‌تر هستند را انتخاب کنند و این تصمیم می‌تواند تاثیر

بااهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد. علاوه بر این، ارقام زیادی در صورت‌های مالی را نمی‌توان با دقت و اطمینان کامل اندازه‌گیری کرد و نیاز به برآورد دارند. اگر مدیران به صورت عمدی یا سهوی قضاوت جانب‌دارانه کنند یا تصمیم نامناسب بگیرند، صورت‌های مالی ممکن است نادرست یا گمراه‌کننده شود. حسابرسی بررسی فرآیندها و انتخاب‌های اتخاذ شده توسط مدیران برای آماده‌سازی صورت‌های مالی را شامل می‌شود؛ برای حصول این نتیجه که دیدگاه درست و عادلانه‌ای را ارائه می‌کند. بی‌طرفی حسابرس به این نیاز دارد که یک نظر بی‌طرفانه با توجه به همه مدارک حسابرسی موجود و قضاوت حرفه‌ای حسابرس ارائه شود. عینیت همچنین به این نیازمند است که حسابرس یک راهکار دقیق و قوی را اتخاذ کرده و در مواردی که لازم است، آمادگی مخالفت با قضاوت‌ها و دیدگاه‌های مدیران را داشته باشد (استاندارد اخلاقی شماره یک هیئت رویه‌های حسابرسی، ۲۰۱۱).

استقلال: استقلال حسابرسان، عامل کلیدی شهرت و اعتبار آنان به عنوان اعتباردهنده صورت‌های مالی است. استقلال حسابرسان نسبت به صاحب‌کاران خود، در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران و دیگر مراجع تدوین استانداردهای حسابرسی، مورد توجه قرار گرفته است. حرفه حسابرسی بدون استقلال، بی‌معناست. به همین دلیل است که به‌طور معمول صفت مستقل همراه با حسابرسی آورده می‌شود (بزرگ اصل، ۱۳۷۹). حسابرسی مستقل به‌وسیله بهبود اتکاپذیری و افزایش اعتبار فرایند گزارش‌گری مالی، به سودمندی این فرایند و کارایی بازارهای سرمایه کمک می‌کند. استقلال مانند بیشتر اصطلاح‌های حسابداری، معانی گوناگونی

برای افراد مختلف دارد. برای برخی تعریف ساده استقلال تأیید این مطلب است که شخص، در کنترل یا نفوذ شخص دیگری قرار ندارد. برای عده ای دیگر، مفهوم استقلال یعنی بی‌طرف بودن و بدون جانب‌داری و پیش‌داوری کردن. استقلال در فرهنگ وبستر رهایی از تأثیر، کنترل یا اراده دیگری یا دیگران تعریف شده است. در مجموع باید گفت که استقلال، آزادی از موقعیت‌ها و روابطی است که این احتمال را به‌وجود می‌آورد که یک شخص سوم مطلع و منطقی نتیجه‌گیری کند که عینیت ناقص است یا می‌تواند ناقص باشد. به عبارت دیگر، استقلال به معنای رها بودن از شرایطی است که توانایی حسابرس را برای انجام مسئولیت‌های حسابرسی به صورت عینی تهدید کند. استقلال با عینیت ارتباط دارد و تأیید کننده آن است. اما درحالی که عینیت یک مشخصه رفتاری شخصی مرتبط با حالت ذهنی است؛ استقلال حسابرس به موقعیت‌ها و شرایط پیرامون حسابرسی مرتبط است از جمله روابط مالی، استخدامی، تجاری و شخصی بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی. نیاز به استقلال به این دلیل است که در بیشتر موارد، کاربران صورت‌های مالی و اشخاص ثالث دیگر، برای قضاوت این‌که حسابرس عینیت دارد یا خیر؛ همه اطلاعات لازم را ندارند. اگر چه حسابرس ممکن است باور داشته باشد که عینیت تحت تاثیر موقعیت‌های خاص مخدوش نشده است؛ اما یک شخص ثالث ممکن است به نتیجه متفاوتی برسد. به‌عنوان مثال، اگر یک شخص ثالث آگاه باشد که حسابرس روابط خاص مالی، تجاری و یا شخصی با واحد مورد رسیدگی دارد؛ این شخص می‌تواند به‌طور منطقی نتیجه‌گیری کند که حسابرس تحت تاثیر مدیران قرار خواهد گرفت و

بی طرف یا بی تعصب نخواهد بود. بنابراین، اعتماد عمومی در بی طرفی حسابرس می تواند نتیجه این درک، بدون در نظر گرفتن این که آیا تخلف (نقض) واقعی وجود خواهد داشت یا خیر، باشد (استاندارد اخلاقی شماره یک هیئت رویه های حسابرسی، ۲۰۱۱).

### مروری بر پیشینه پژوهش

سوان برگ و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی تاثیر مذاکره حسابرس با کارفرما بر بی طرفی حسابرس پرداختند نتایج تحقیق نشان داد که ارتباط مثبتی بین مذاکره حسابرس با کارفرما در قرارداد اولیه بین آنها و بی طرفی حسابرس وجود دارد.

عدیلی و همکاران (۲۰۱۸) اثر هنجاری تیم حسابرسی را بر بی طرفی حسابرس بررسی کردند نتایج این پژوهش نشان داد هنجارهای تیم حسابرسی بر بی طرفی حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد.

اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی این موضوع پرداختند که آیا رهبری تحول گرا بر بی طرفی حسابرس تاثیر می گذارد یا خیر. نمونه آماری این تحقیق ۱۹۸ نفر از حسابرسان موسسه های حسابرسی سوئدی می باشد. یافته های این مطالعه نشان می دهد که رهبری تحول گرای صاحبکار اثر منفی بر بی طرفی حسابرس دارد.

امیر تاش و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین ذهنیت فلسفی و عملکرد آکادمیک آموزش فیزیک اعضای هیات علمی پرداختند. نمونه پژوهش شامل 122 مشارکت کننده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین ذهنیت فلسفی و عملکرد آموزشی رابطه مستقیمی وجود دارد.

اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶) به بررسی تاثیر رهبری کاریزماتیک صاحبکار بر بی طرفی حسابرس پرداختند. به طور کلی رهبری کاریزماتیک یعنی برقراری رابطه ای که اثرپذیری و اثرگذاری در آن بدون اعمال زور یا پاداش های مالی صورت میگیرد. این دو محقق بر اساس یافته های تحقیق استدلال کردند که حسابرسانی که از طریق صاحبکاران شان شناخته می شوند از عینیت برخوردار نیستند؛ زیرا آنها نسبت به دیگر حسابرسان بیشتر با صاحبکاران شان موافق هستند. یافته های پژوهش آنان نشان می دهد که رهبری کاریزماتیک موجب محدود شدن بی طرفی حسابرس می گردد.

فتحی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی به بررسی تاثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ذهنیت فلسفی حسابرس و قضاوت حرفه ای حسابرس پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای حسابرس تاثیر منفی و معناداری دارد همچنین متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه ای نیز بیشتر می گردد. عدیلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر عینیت حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد. همچنین تیپ شخصیتی باوجدان بودن نیز بر عینیت حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد. علاوه بر این، یافته های آنها نشان داد که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر رابطه

بین تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و عینیت حسابرس تاثیر دارد.

ایزدی و تاسن (۱۳۹۹) در تحقیقی به بررسی نقش تعدیل گر محرک های اجتماعی و مالی بر رابطه بین خودکارآمدی مذاکره حسابرس با عینیت حسابرسی پرداختند جامعه آماری تحقیق کلیه حسابرسان رسمی و غیر رسمی انفرادی استان گلستان به تعداد ۴۵ نفر می باشد، فرضیه های پژوهش با روش مدل یابی معادلات ساختاری *SEM* مورد سنجش قرار گرفته است. نتایج نشان داد که بین خودکارآمدی مذاکره حسابرس با عینیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. و محرک های اجتماعی بر رابطه بین خودکارآمدی مذاکره حسابرس با عینیت حسابرس نقش تعدیل گری دارد و همچنین، محرک های مالی بر رابطه بین خودکارآمدی مذاکره حسابرس با عینیت حسابرسی نقش تعدیل گری ندارد.

بادپا و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی به بررسی اثر رهبری دگرگون ساز صاحبکار بر عینیت در قضاوت حسابرس پرداختند نتایج تحقیق آنها نشان داد رهبری دگرگون ساز صاحبکار بر عینیت قضاوت حسابرس تا حدی از طریق آشنایی حسابرس با صاحبکار رخ می دهد.

مشایخی فرد و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرسان بر تاثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه ای حسابرس پرداختند. جامعه آماری شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. نتایج بیانگر این است که اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه ای تاثیر ندارد. ولی ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و منفی در تاثیر

گذاری اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه ای دارد. همچنین هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه ای تاثیر معنادار و منفی دارد و ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و مثبت در تاثیر گذاری هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه ای ایفا می کند.

بهار مقدم و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان به بررسی تاثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرفه ای حسابرس پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای رابطه مثبتی و معنادار وجود دارد؛ اما بیشترین تاثیر مربوط به بعد تعمق می باشد که به نظر می رسد مؤسسات حسابرسی باید توجه و دقت خود را بر امور اساسی و مهم قرار داده است.

جلالیان و موروکی (۱۳۹۵) به بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی و رابطه آن بامیان خلاقیت کارکنان پرداختند. جامعه آماری این تحقیق کارکنان معاونت های دانشگاه علوم پزشکی شهید صدوقی یزد بوده که با استفاده از جدول مورگان تعداد ۲۶۸ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزار *PLS* استفاده گردید. رابطه ذهنیت فلسفی و خلاقیت، همچنین رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی یعنی جامعیت، تعمق و انعطاف پذیری و خلاقیت نیز با ۹۹ درصد اطمینان تأیید شدند.

عباسیان فریدونی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی پرداختند. آنها بدین منظور آزمون فرضیات از پرسش نامه ای که حاوی ۶۰ سوال می باشد استفاده نمودند و جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل



نامشخص فرض می‌شود؛ بنابراین با توجه به نامشخص بودن حجم جامعه و نیز در دسترس نبودن واریانس جامعه حجم نمونه با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$N = \left( \frac{Z \frac{\alpha}{2} * \sigma}{\varepsilon} \right)^2$$

$$\sigma = \left( \frac{Max(x_i) - Min(x_i)}{6} \right)$$

از آنجایی که پرسشنامه با طیف لیکرت پنج درجه‌ای استفاده شده است. بزرگ‌ترین مقدار پنج و کوچک‌ترین مقدار یک خواهد بود؛ بنابراین انحراف معیار ۰/۶۶ می‌گردد. این مقدار بیشینه انحراف معیار است با سطح اطمینان ۹۰ درصد و دقت برآورد ۱ درصد حجم نمونه برابر است با ۱۱۸ نفر. با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت ۲۴۳ پرسشنامه بین اعضای جامعه توزیع شد؛ که نهایتاً ۱۲۱ نفر به پرسشنامه‌ها پاسخ دادند. همچنین، در این پژوهش در بخش نظری با رجوع به کتب مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری شد و برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار *Excel* و فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری که یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیرقابل مشاهده و روشی مبتنی بر کوواریانس و واریانس (حداقل مجذورات جزئی)

در حرفه حسابرسی و نمونه پژوهش با استفاده از روش تصادفی طبقه بندی شده شامل ۲۱۱ (نفر) حسابرس شد. نتایج پژوهش نشان داد که ذهنیت فلسفی و ابعادش در بین حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای جایگاه سازمانی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تجربه بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تاثیر دارد اما متغیر جنسیت بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تاثیر ندارد.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می‌پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی و همچنین از لحاظ روش میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه‌ی تحقیق از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. ابزار مورد استفاده برای جمع‌آوری متغیرهای تحقیق پرسشنامه می‌باشد.

با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است. پرسشنامه بین حسابرسانی با گروه‌های شغلی که شامل شریک، مدیر و سرپرست بودند توزیع گردید که دارای دانش تجربه و تخصص بیشتری بودند. با توجه به اینکه آمار رسمی از تعداد شرکا، مدیران و سرپرستان شاغل در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی ایران در دست نیست تعداد اعضای جامعه آماری

است، با استفاده از نرم‌افزار *Smart PLS* مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

متغیر وابسته در این تحقیق عبارت است از بی طرفی حسابرس به منظور اندازه‌گیری آن، سناریوهای کوتاهی طراحی می‌شود که در آن از پاسخ دهنده خواسته شده که این موضوع را در مورد بزرگ‌ترین صاحب‌کار موسسه حسابرسی در نظر بگیرد. موضوع در مورد وضعیت‌هایی است که حسابرس و صاحب‌کار بر سر آن‌ها اختلاف نظر دارند. از پاسخ دهنده خواسته می‌شود احتمال این‌که از موضع خود کوتاه آمده و نظر صاحب‌کار را بپذیرد را در قالب طیف لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) بیان نماید. گزینه خیلی زیاد نشان‌دهنده احتمال بالاتر است که حسابرس در مقابل تقاضای صاحب‌کار تسلیم شده و به قضاوت خود توجه نداشته باشد. در مقابل، گزینه خیلی کم نشان‌دهنده عینیت بیشتر حسابرس می‌باشد.

متغیر مستقل تحقیق ابعاد ذهنیت فلسفی است. در این پژوهش برای اندازه‌گیری ابعاد ذهنیت فلسفی از

پرسشنامه -ای که توسط پی‌یرا (۲۰۱۶) طراحی شده است، استفاده می‌شود این پرسشنامه ۴۲ گویه دارد و شامل ۳ بعد ذهنیت فلسفی می‌باشد که عبارت‌اند از جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری. تمامی سؤالات این پرسشنامه، به صورت پنج گزینه‌ای کاملاً مخالف تا کاملاً موافق پاسخ داده می‌شوند و هر سؤال امتیازی بین ۱ تا ۵ را به خود اختصاص می‌دهد.

### یافته‌های پژوهش

جدول شماره (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه مردان هستند (۹۶ نفر)، همچنین بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان (۸۵ نفر) از لحاظ جایگاه حرفه‌ای دارای سمت شغلی سرپرست می‌باشند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق‌لیسانس (۶۵ نفر)، سمت حسابرس ارشد (۳۵ درصد) و ۶۵ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای سابقه بین ۱۰ تا ۱۵ سال می‌باشند.

جدول (۱): اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

آمار	اطلاعات جمعیت شناختی	
۱۲۱	مشارکت‌کنندگان	
۲۲	شرکا	
۴۳	مدیران	
۵۶	سرپرستان	
۲۷	زن	جنسیت
۹۴	مرد	
۷	دکتری	مدرک تحصیلی
۷۱	کارشناسی ارشد	
۴۳	کارشناسی	
۱۱	۵ تا ۱۰ سال	کار تجربه

۶۷	۱۰ تا ۱۵ سال	
۲۲	۱۵ تا ۲۰ سال	
۲۱	بیشتر از ۲۰ سال	

پایایی پژوهش حاضر را تأیید ساخت. برای سنجش روایی سازه‌های پرسشنامه و ابعاد آن، از تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج شده (*AVE*)، استفاده شده است. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. مقدار ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی ۰/۴ است. برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (*AVE*) استفاده شده است. *AVE* میزان همبستگی هر سازه با معرف‌های آن یا به عبارتی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با معرف‌های آن را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود از آنجایی که تمامی سازه‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ و تمامی متغیرها دارای *AVE* بزرگ‌تر از ۰/۵ می‌باشند، پرسشنامه از روایی مناسبی برخوردار است. در جدول ۲ گویه‌ها با استفاده از مخفف لاتین هر متغیر و تعداد سؤال‌های مطرح شده در پرسشنامه برای سنجش متغیر نام‌گذاری شده است.

مطابق با الگوریتم تحلیل *PLS*، برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. آلفای کرونباخ معیاری برای سنجش پایایی و سنجش مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محسوب می‌گردد. پایداری درونی نشانگر میزان همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).

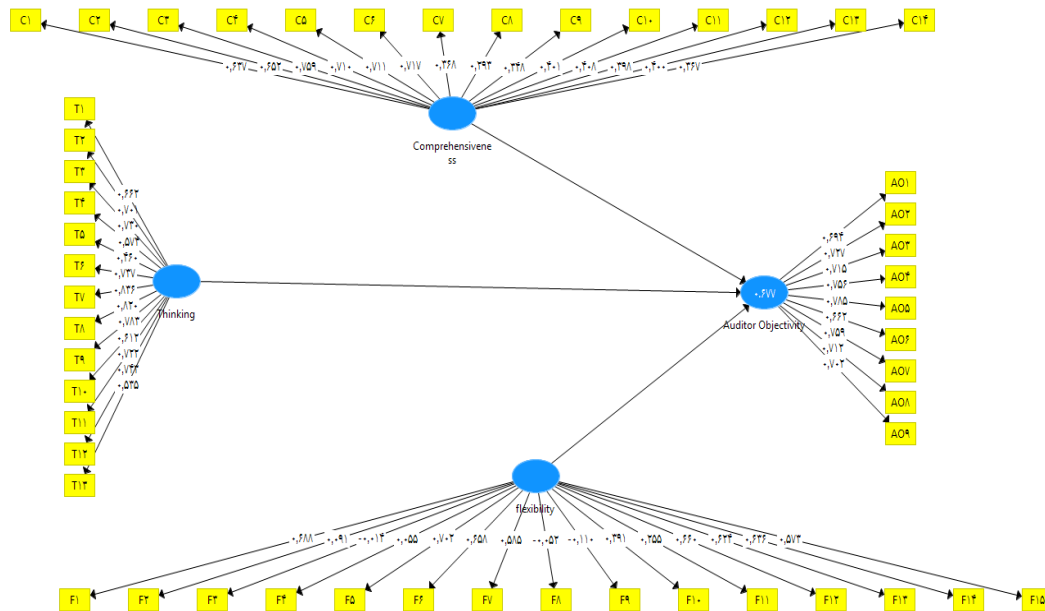
همچنین، روش *PLS* نیز معیار مدرن‌تری نسبت به مقدار آلفای کرونباخ به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد، برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش *PLS*، هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند (همان منبع). همان‌طور که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود، تمامی این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی کسب کرده‌اند، پس می‌توان مناسب بودن وضعیت

جدول (۲) نتایج تحلیل عاملی تأییدی و ارزیابی مدل اندازه‌گیری مرحله اول

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	روایی همگرا ( <i>AVE</i> )	آلفای کرونباخ
بی طرفی حسابرس	AO1	۰.۶۹۴	۰.۹۰۸	۰.۵۲۵	۰.۸۸۶
	AO2	۰.۷۲۷			
	AO3	۰.۷۱۵			
	AO4	۰.۷۵۶			
	AO5	۰.۷۸۵			

			۰.۶۶۲	AO6	
			۰.۷۵۹	AO7	
			۰.۷۱۲	AO8	
			۰.۷۰۲	AO9	
۰.۸۵۸	۰.۵۹۰	۰.۸۳۸	۰.۶۳۷		جامعیت
			۰.۴۰۱	C1	
			۰.۴۰۸	C10	
			۰.۳۹۸	C11	
			۰.۴۰۰	C12	
			۰.۳۶۷	C13	
			۰.۶۵۲	C14	
			۰.۶۵۲	C2	
			۰.۷۵۹	C3	
			۰.۷۱۰	C4	
			۰.۷۱۱	C5	
			۰.۷۱۱	C6	
			۰.۷۱۷	C7	
			۰.۳۶۸	C8	
			۰.۲۹۳		
			۰.۳۴۸	C9	
۰.۷۳۹	۰.۵۳۶	۰.۷۳۹	۰.۶۸۸	F1	انعطاف پذیری
			۰.۳۹۱	F10	
			۰.۲۵۵	F11	
			۰.۶۶۰	F12	
			۰.۶۲۴	F13	
			۰.۶۳۶	F14	
			۰.۵۷۳	F15	
			۰.۰۹۱	F2	
			-۰.۰۱۴	F3	
			۰.۰۵۵	F4	
			۰.۷۰۲	F5	
			۰.۶۵۸	F6	
			۰.۵۸۵	F7	
			-۰.۰۵۲	F8	
			-۰.۱۱۰	F9	
۰.۹۱۳	۰.۶۸۲	۰.۹۲۲	۰.۶۶۲	T1	تعمق
			۰.۶۱۲	T10	
			۰.۷۲۲	T11	
			۰.۷۴۳	T12	
			۰.۵۳۵	T13	
			۰.۷۰۱	T2	
			۰.۷۳۰	T3	
			۰.۵۷۴	T4	

		۰.۴۶۰	T5
		۰.۷۳۷	T6
		۰.۸۳۶	T7
		۰.۸۲۰	T8
		۰.۷۸۳	T9



شکل (۱) مدل تحلیل عاملی تأییدی در مرحله ی اول

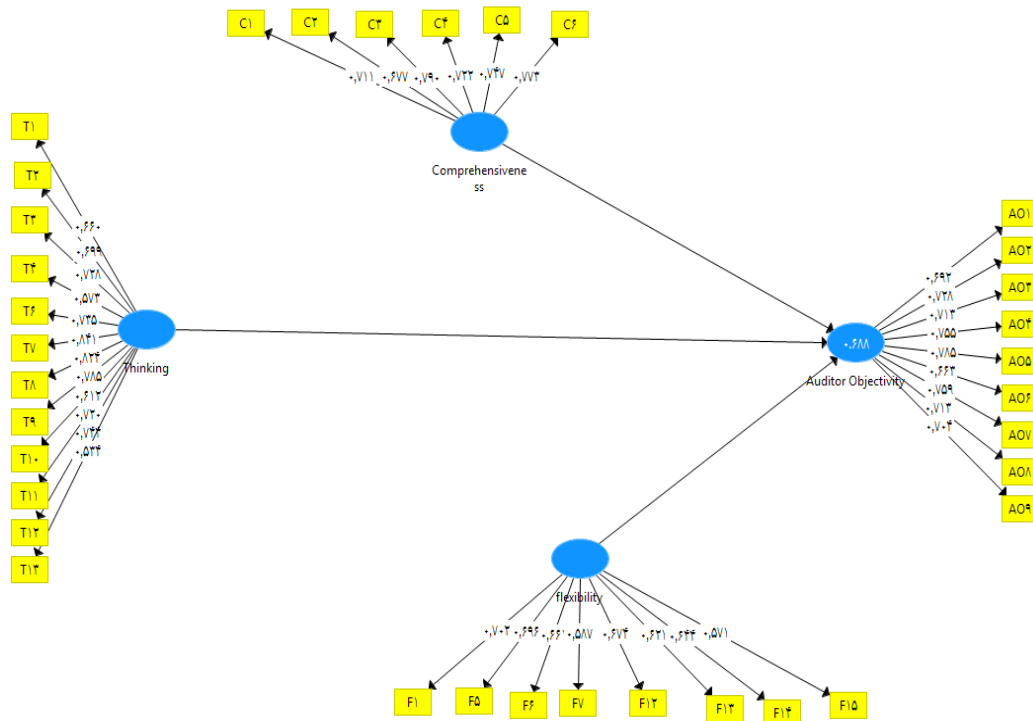
ها از مدل حذف می شوند؛ و نتایج تحلیل عاملی تأییدی بعد از حذف بارهای عاملی به شرح ذیل می باشد:

همان طور که جدول ۲ ملاحظه می شود بار عاملی برخی از گویه ها از میزان ۰/۵ کمتر است، لذا این مولفه

جدول (۳) نتایج تحلیل عاملی تأییدی بعد از حذف بارهای عاملی کمتر از ۰/۵

متغیر	گویه ها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	روایی همگرا (AVE)	آلفای کرونباخ
بی طرفی حسابرس	AO1	۰.۶۹۲	۰.۹۰۸	۰.۵۲۵	۰.۸۸۶
	AO2	۰.۷۲۸			
	AO3	۰.۷۱۳			
	AO4	۰.۷۵۵			
	AO5	۰.۷۸۵			

			۰.۶۶۳	A06	
			۰.۷۵۹	A07	
			۰.۷۱۳	A08	
			۰.۷۰۴	A09	
۰.۸۳۲	۰.۵۴۴	۰.۸۷۷	۰.۷۱۱	C1	جامعیت
			۰.۶۷۷	C2	
			۰.۷۹۰	C3	
			۰.۷۲۲	C4	
			۰.۷۴۷	C5	
			۰.۷۷۳	C6	
۰.۸۰۱	۰.۵۱۸	۰.۸۵۱	۰.۷۰۲	F1	انعطاف پذیری
			۰.۶۷۴	F12	
			۰.۶۲۱	F13	
			۰.۶۴۴	F14	
			۰.۵۷۱	F15	
			۰.۶۹۶	F5	
			۰.۶۶۱	F6	
			۰.۵۸۷	F7	
۰.۹۱۴	۰.۵۰۵	۰.۹۲۳	۰.۶۶۰	T1	تعمق
			۰.۶۱۲	T10	
			۰.۷۲۰	T11	
			۰.۷۴۴	T12	
			۰.۵۳۴	T13	
			۰.۶۹۹	T2	
			۰.۷۲۸	T3	
			۰.۵۷۳	T4	
			۰.۷۳۵	T6	
			۰.۸۴۱	T7	
			۰.۸۲۴	T8	
			۰.۷۸۵	T9	



شکل (۲) مدل تحلیل عاملی تأییدی در مرحله ی آخر (با بارهای عاملی مناسب)

از آنجایی که در این تحقیق برای ذهنیت فلسفی حساسیت سه بعد، جامعیت، تعمق و انعطاف پذیری مطرح شده است لذا سه فرضیه فرعی به شرح ذیل برای فرضیه اصلی مورد آزمون قرار می گیرد:

## مدل سازی معادلات ساختاری و بررسی فرضیات

### تحقیق

پس از بررسی برازش مدل های اندازه گیری، مدل ساختاری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده ها در روش *PLS* به بررسی و آزمون فرضیه های تحقیق پرداخته می شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه های تحقیق حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل سازی معادله های ساختاری استفاده شد.

جدول (۳) مقدار ضریب مسیر، *P-value* و آماره *t*

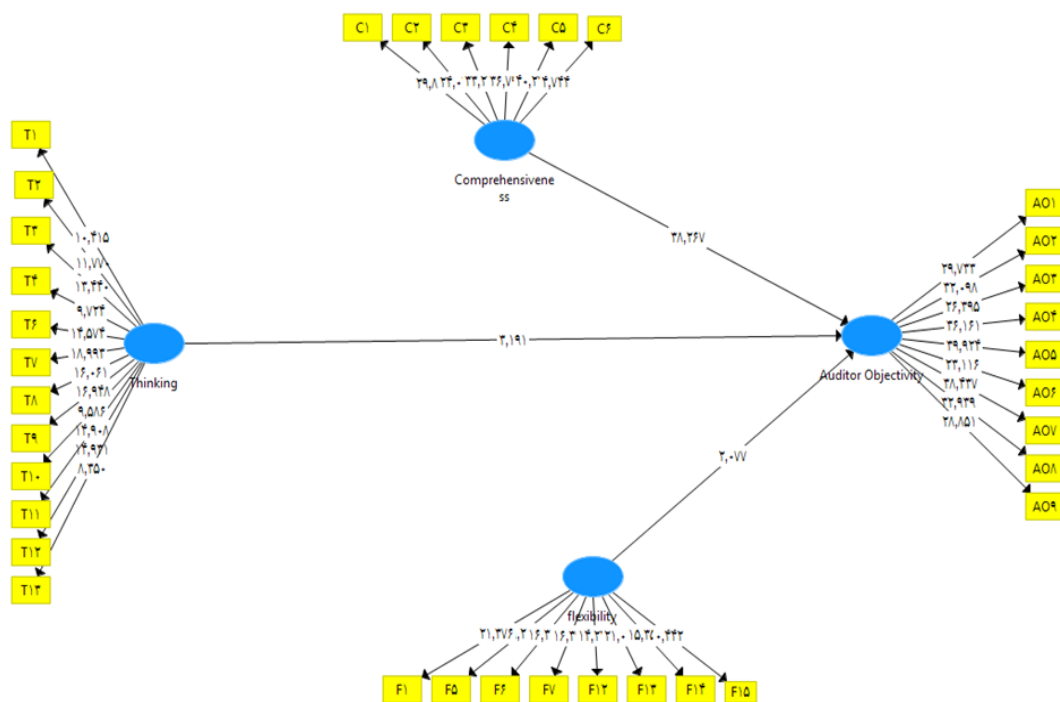
تأثیر	ضریب مسیر	آماره <i>t</i>	<i>p-value</i>	نتیجه آزمون
جامعیت ذهنیت فلسفی - < بی طرفی حساسیت	۰.۸۳۱	۳۸.۲۶۷	۰.۰۰۰	تائید
تعمق ذهنیت فلسفی - < عنیت حساسیت	۰.۱۰۲	۳.۱۹۱	۰.۰۰۲	تائید

انعطاف پذیری ذهنیت فلسفی - عنیت حسابرس	۰.۰۶۹	۲.۰۷۷	۰.۰۳	تائید
--	-------	-------	------	-------

فرضیه فرعی اول: بعد جامعیت ذهنیت فلسفی حسابرس بر بی طرفی حسابرس تأثیر معناداری دارد. با توجه به جدول ۳، مقدار آماره  $t$  بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار  $P$ -value کوچکتر از ۰.۰۵ است، لذا بین دو متغیر جامعیت ذهنیت فلسفی حسابرس و عنیت حسابرس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر ۰.۸۳۱ می‌باشد می‌توان بیان نمود این رابطه مثبت و معنادار می‌باشد. فرضیه فرعی دوم: بعد تعمق ذهنیت فلسفی حسابرس بر بی طرفی حسابرس تأثیر معناداری دارد. با توجه به جدول ۳، مقدار آماره  $t$  بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار  $P$ -value کوچکتر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر تعمق ذهنیت فلسفی حسابرس و عنیت حسابرس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌شود. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر ۰.۱۰۲ می‌باشد می‌توان بیان نمود این رابطه مثبت و معنادار می‌باشد.

• فرضیه فرعی سوم: بعد انعطاف‌پذیری ذهنیت فلسفی حسابرس بر بی طرفی حسابرس تأثیر معناداری دارد. با توجه به جدول ۳، مقدار آماره  $t$  بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار  $P$ -value کوچکتر از ۰.۰۵ است، لذا بین دو متغیر انعطاف‌پذیری ذهنیت فلسفی حسابرس و بی طرفی حسابرس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌شود. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر ۰.۰۶۹ می‌باشد می‌توان بیان نمود این رابطه مثبت و معنادار می‌باشد. شکل (۱) نیز نتایج آزمون فرضیات تحقیق به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری را نشان می‌دهند با توجه به مدل معادلات ساختاری، چنانچه آماره  $t$  بزرگتر از قدر مطلق ۱/۹۶ باشد، معناداری رابطه بین متغیرهای مورد آزمون پذیرفته می‌شود و اگر این مقدار کوچکتر از میزان مذکور باشد، رابطه‌ی معناداری بین متغیرها وجود ندارد.





شکل (۳) مدل پژوهش در حالت معناداری

### نتیجه‌گیری و پیشنهاد

ارزش افزوده ایجاد شده به وسیله حسابرسی، شمشیری دو لبه است. اگر حسابرسی توسط حسابرسان با بی طرفی حسابرس بالا انجام شود، می‌تواند پدیده‌ای سازنده و مثبت باشد. چنانچه حسابرس از بی طرفی حسابرس لازم برخوردار نباشد، حسابرسی اثر مثبت خود را به عنوان عامل کنترلی از دست می‌دهد. در شرایطی که استفاده کننده اطلاعات از فقدان بی طرفی حسابرس آگاه بوده و بر اظهار نظر وی اتکا نکند، زیان حسابرسی فقط هزینه آن است. ولی زمانی که علی‌رغم فقدان بی طرفی حسابرس، استفاده کننده اطلاعات، ناآگاهانه به اظهار نظر وی اتکا کند، زیان بالقوه ناشی از این اتکا بسیار جدی‌تر است. جدی‌تر بودن زیان به این دلیل است که قبول قضاوت غیرعینی حسابرس ممکن است منجر به تصمیم‌گیری غیربهبه بر اساس اطلاعاتی

در نتیجه بر پایه تئوری احتمالات می‌توان ادعا کرد که: بر اساس دیدگاه جامعه حسابرسان ایران ذهنیت فلسفی حسابرس بر بی طرفی حسابرس تأثیر مثبت و معنادار دارد. این بدین معنی است که اعضای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران معتقدند ذهنیت فلسفی حسابرس می‌تواند عامل مؤثری بر بی طرفی حسابرس باشد؛ بنابراین چنین استدلال می‌شود با افزایش توانایی‌های ذهنی حسابرس از بعد ذهنیت فلسفی حسابرسی می‌تواند عامل مؤثری بر و قضاوت و کیفیت حسابرسی باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد از بین سه بعد ذهنیت فلسفی حسابرس، بعد جامعیت ذهنیت فلسفی حسابرسی تأثیر بیشتری را بر بی طرفی حسابرس می‌تواند داشته باشد.

شود که در باور استفاده کننده قابلیت اعتماد دارند؛ حال آن که این باور موجه نیست. این موضوع، سرانجام از اعتماد استفاده کنندگان نسبت به حسابرسی می‌کاهد و بر موثر بودن نقش حسابرس در جامعه تاثیر منفی خواهد داشت (نیکخواه آزاد و مجتهد زاده، ۱۳۷۸).

از طرفی، حسابرسی که طرز تفکر فلسفی دارند توجهی ویژه به اصول و ضوابط حرفه‌ای دارند و مسائل را در ارتباط با اهداف نهایی حسابرسی در نظر می‌گیرند و فعالیت‌های خود را در راستای اهداف نهایی حسابرسی هدایت می‌نمایند. چنین حسابرسی می‌تواند پیچیدگی‌های موجود در محیط حسابرسی را درک نموده و با تفکیک محتوای مسئله ایجاد شده از شکل آن، قضاوت حرفه‌ای را به نحو احسن انجام دهند. از طرف دیگر، ذهنیت فلسفی به تقویت مهارت‌های ادراکی حسابرس کمک کرده تا از این طریق حسابرس بتواند اقلام موجود در محیط پیرامون حسابداری و حسابرسی را به یکدیگر پیوند دهند و اثرات تغییر در اقلام حسابداری و حسابرسی را تفسیر و تعبیر نمایند. همچنین چنین حسابرسی از روش‌های فعال و خلاقانه حسابرسی استفاده می‌نماید و به وسیله آن بر کیفیت قضاوت و در نهایت کیفیت حسابرسی تأثیر بسزایی دارند. در مؤسساتی که حسابرسان از ذهنیت فلسفی بالایی برخوردار باشند می‌توان انتظار داشت که کیفیت قضاوت و حسابرسی در آن موسسه نیز در حد مطلوبی می‌باشد (فتحی و همکاران، ۱۴۰۰).

در بررسی حاضر از ذهنیت فلسفی به عنوان متغیر یا مؤلفه «شخصیتی» استفاده شد. بر این اساس برای ذهنیت فلسفی سه ویژگی مطرح شد که این سه ویژگی عبارتند از جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری و به بررسی تاثیر این سه ویژگی بر بی طرفی حسابرسان پرداخته شد.

باتوجه به آزمون‌های آماری انجام شده، مشخص شد که هر سه ویژگی ذهنیت فلسفی بر بی طرفی حسابرسان در موسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تاثیر مثبت و معنادار دارند؛ بنابراین افراد با ذهنیت فلسفی بیشتر در وظایف تحلیلی و در شرایطی که مستلزم تشریح فرایندهایی است که منجر به تصمیم‌شان شده است بهتر عمل می‌کنند. ذهنیت فلسفی با افزایش مهارت‌های ادراکی حسابرسان می‌تواند باعث افزایش هرچه بیشتر کیفیت تصمیم‌گیری و بهبود کیفیت کار حسابرسی می‌شود.

همچنین نتایج نشان داد که بعد جامعیت از دو بعد دیگر ذهنیت فلسفی تاثیر بیشتر بر بی طرفی حسابرسان دارد. بنابراین، حسابرسان با ویژگی جامعیت ذهنیت فلسفی برای نظریات قابل تعمیم تلاش می‌نمایند و از طریق بررسی و تحلیل چند مورد، قاعده کلی درست می‌کند که به طور وسیع همه جنبه‌های این امور را تبیین نماید. و همچنین، در مقابل عقاید و افکار مختلف سعه صدر نشان می‌دهد و این ویژگی باعث می‌شود حسابرس در حسابرسی با نگرش ذهنی عاری از جانب‌داری در کار حسابرسی اقدام نماید که به حسابرسان اجازه می‌دهد تا وظایف و برنامه‌های خود را به صورتی که در کار خود به آن معتقد هستند، انجام دهد و قضاوت‌های‌شان در خصوص موضوعات حسابرسی را تابع سایرین نمایند.

همچنین نتایج نشان داد که بعد انعطاف‌پذیری بر بی طرفی حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد. ولی میزان این رابطه در مقایسه با دو بعد دیگر در سطح پایین تری می‌باشد. باتوجه به اینکه یکی از شرایط لازم و مهم در حسابرسی، انعطاف‌پذیری بودن حسابرس جهت ایجاد

شرایط و موقعیت مناسب در امر حسابرسی است، حسابرسی که از قدرت و مهارت انعطاف‌پذیری برخوردار هستند، ارتباط مناسبی با صاحب کار خود دارند و در موقعیت‌های جدید دارای رفتاری مناسب هستند و کمتر تحت تاثیر موقعیت‌ها و امور خاص قرار می‌گیرند بنابراین بنظر می‌رسد که باید به این بعد نیز توجه ویژه گردد. این نتایج با نتایج تحقیق امیر تاش و همکاران (۲۰۱۷)، بهار مقدم و همکاران (۱۳۹۷)، عباسیان فریدونی و همکاران (۱۳۹۴) و مشایخی فرد و همکاران (۱۳۹۸) همراستا می‌باشد.

مطابق با نتایج این پژوهش ذهنیت فلسفی حسابرسان بر بی طرفی حسابرس آنها تاثیر معناداری و مستقیمی دارد. بر این اساس به حسابرسان پیشنهاد می‌شود قبل از قضاوت به ریشه و عمق قضایا پی برند و برای رسیدن به یک نتیجه صحیح تمام موارد و علت‌ها را بررسی نمایند و در حل مسائل نسبت به راه‌حل‌های خاصی تعصب نداشته باشند. این امر باعث می‌شود که وقتی یک شیوه خاص برای یک مسئله کارساز نباشد فکر خود را بر روی شیوه مناسب‌تر تغییر جهت دهند و از تخیلات تنها به عنوان قوه محرکه‌ای که باعث ایجاد ایده‌های جدید می‌گردد استفاده نمایند و در ارزیابی اعمال و گفتار صاحب کار به طور مستقل و به دور از ذهنیات خود قضاوت نمایند و در موقعیت‌های نامعلوم و مبهم قضاوت را به تعویق بیندازند. این رویکرد باعث تفکر بیشتر بر روی مسائل شده و ایده‌های جدید را بروز می‌دهد. و پیشنهاد می‌شود که الگوی مفهومی این پژوهش به عنوان مبنایی برای افزایش نقش ذهنیت فلسفی در عنیت حسابرس مورد استفاده قرار گیرد این امر می‌تواند موجب افزایش کیفیت مراحل حسابرسی ( برنامه ریزی، اجرای عملیات و اظهار نظر )

عدم تسلیم در برابر خواسته های صاحبکاران ، ارتقا سطح پاسخگویی در قبال ذی نفعان و در نهایت جلوگیری از ناهنجاری های شناختی شود. از طرف دیگر جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با برگزاری جلسات و دعوت از صاحب نظران حسابرسی، زمینه افزایش آگاهی حسابرسان از ویژگی و خصوصیات ذهنیت فلسفی فراهم گردد. به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود به هنگام بکارگیری حسابرسان به برگزاری دوره‌های آموزشی در رزاستایی تقویت ذهنیت فلسفی حسابرسان به صورت ضمن خدمت به ویژه برای حسابرسان تازه استخدام شده اقدام نمایند و حسابرسی که دارای ذهنیت فلسفی مطلوب و ایده‌های جدید و نو هستند و این ذهنیت فلسفی بر کیفیت قضاوت آنان تاثیر گذار است، شناسایی شوند و آنان را به سایرین معرفی و تشویق نمایند. با استفاده از این شیوه معیارهای کیفیت قضاوت حسابرسی را می‌توان ارتقاء بخشید.

همچنین با توجه نتایج تحقیق به حسابرسان پیشنهاد می‌شود قبل از قضاوت به ریشه و عمق قضایا پی برند و برای رسیدن به یک نتیجه صحیح تمام موارد و علت‌ها را بررسی نمایند و در حل مسائل نسبت به راه‌حل‌های خاصی تعصب نداشته باشند. این امر باعث می‌شود که وقتی یک شیوه خاص برای یک مسئله کارساز نباشد فکر خود را بر روی شیوه مناسب‌تر تغییر جهت دهند و از تخیلات تنها به عنوان قوه محرکه‌ای که باعث ایجاد ایده‌های جدید می‌گردد استفاده نمایند و در ارزیابی اعمال و گفتار صاحبکار بطور مستقل و به دور از ذهنیات خود قضاوت نمایند و در موقعیت‌های نامعلوم و مبهم قضاوت را به تعویق بیندازند. این رویکرد باعث تفکر

بیشتر بر روی مسائل شده و ایده‌های جدید را بروز می‌دهد. از آنجا که این تحقیق در حوزه تحقیقات کیفی می‌باشد برای اندازه‌گیری و گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده است که در این ارتباط زمینه‌های ذهنی نظیر احساسات، عواطف، نگرش‌ها بر روی داده‌ها اثر می‌گذارد. همچنین از آنجا که داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است نیاز است که حسابرسان با حوصله و در نظر گرفتن زمان مناسب اقدام به تکمیل آن نمایند. اما یافتن چنین افرادی و گرفتن از آنها با دشواری و محدودیت مواجه است. که از جمله محدودیت‌های تحقیق می‌باشد.

#### منابع

۱. اسمیت، فلیچی (1391) ذهنیت فلسفی در مدیریت آموزشی، ترجمه محمدرضا بهرنگی، تهران: انتشارات کمال تربیت.
۲. ایزی، رویا و تاسن، فاطمه، (۱۳۹۹)، بررسی نقش تعدیل‌گر محرک‌های اجتماعی و مالی بر رابطه بین خودکارآمدی مذاکره حسابرس با عینیت حسابرسی، نخستین همایش ملی رویکرد‌های نوین مدیریت در مطالعات میان رشته‌ای، گنبد کاووس
۳. بادپا، بهروز، پورحیدری، امید و خدای پور، احمد (1398). بررسی اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحبکار بر قضاوت حسابرس و نقش میانجی‌آشنایی با صاحبکار. پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۲۹

- تا ۶۷.
۴. بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۹). استقلال حسابرس در تئوری و عمل. ماهنامه حسابرس، شماره ۶، صص ۲۰ تا ۲۵.
  ۵. بهار مقدم، مهدی؛ پورحیدری، امید؛ فتحی، زهرا. (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرفه‌ای، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۲، صص ۲۲-۵.
  ۶. جلالیان، نجمه و موروکی، سمیه (۱۳۹۵)، "بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی و رابطه آن با میان‌خلاقیت کارکنان"، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت در قرن ۲۱، ۲۱، ۱۳۹۵
  ۷. خوش طینت، محسن و فدایی، حمیدرضا (۱۳۸۷). نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی ایرلند. ماهنامه حسابداری، شماره ۱۹۴، صص ۴۳ تا ۵۹.
  ۸. خواجه‌جوی، شکراله و میثم نوشادی (۱۳۹۱) نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان. پژوهش حسابداری، شماره ۵، ۱۲۳-۱۳۵
  ۹. داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). مدل-سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار *PLS* تهران. انتشارات جهاد دانشگاهی.
  ۱۰. زکی، محمد علی (۱۳۷۷) بررسی ابعاد اجتماعی ذهنیت فلسفی مدیران. دانش مدیریت، شماره ۴۲

۱۱. عباسیان فریدونی، محمد مهدی؛ رویایی، رمضانعلی؛ حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۴)، " بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۴۳-۵۲
۱۲. فتحی، زهرا، بهارمقدم، مهدی و پورحیدری، امید (۱۴۰۰) بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس: رویکرد معادلات ساختاری، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۸، شماره ۶۹
۱۳. کده، مریم و سالاری، علی (۱۳۹۰). تأثیر ویژگی‌های کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. مجله حسابرس، شماره ۴، صص ۴۵ تا ۵۶.
۱۴. مهام، کیهان. (۱۳۸۳)، تأثیر ویژگی‌های حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۳، صص ۴۳-۴۶
۱۵. مشایخی فرد، سعید. پورزمانی و آزیتا جهانشاد. زهرا (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. دوره ۴. شماره ۷. صص ۲۳-۶۲
۱۶. منتی، وحید و زمان، الهه (۱۳۹۶). استقلال و بیطرفی حسابرسان. دوماهنامه حسابرسان داخلی. دوره ۳، شماره ۱، صص ۶۵ تا ۸۷.
۱۷. نیکخواه آزاد، علی و مجتهدزاده، ویدا (۱۳۷۸). بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶، صص ۱۵ تا ۱۹.
18. Adili, M., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2018). The effect of audit team norms on auditor objectivity. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), 1-8
19. Amirtash, A-M, Abkar, A. and Mozaffari, A-A (2017), *The Relationship Between Philosophic-Mindness and Academic Performance of Physical Education Faculty Members. World Applied Sciences Journal* 15 (6): 885-889.
20. Auditing Practices Board (APB). (2011). *Integrity, objectivity and independence. Ethical standard 1*, 5-6
21. Pierra, J. (۲۰۰۹). *Investigations of enhanced relationship between philosophic mind of managers and their employees' work performance in governmental organizations in Western Reserve University. PhD Dissertation University of Illinois at Urbana Champaign*, 8(5):254-272
22. Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?. *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79

23. Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2017). *The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity. Journal of Accounting, Auditing & Accountability Journal, 30(5), 1142-1159*
24. Svanberga, Jan, Peter Öhmanb, Presha E. Neidermeyer(2020), *Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs, Advances in Accounting,11(3):1-11.*

***Investigating the effect of dimensions of philosophical mentality  
on the objectivity of the auditor***

***mansoorabadi, ail reza***

*Department of Accounting, Khorramshahr International Branch, Islamic Azad University,  
Khorramshahr, Iran  
mansoorabadyalireza60@yahoo.com*

***Moradi, Javad***

*Department of Accounting, Khorramshahr International Branch, Islamic Azad University,  
Khorramshahr, Iran  
jmoradi2005@yahoo.com  
jmoradi2005@gmail.com*

***salehi, alakaram***

*Department of Accounting, Masjed Soleiman Branch, Islamic Azad University, Masjed Soleiman, Iran  
a-k-salehi@yahoo.com*

***Amiri, Hooshang***

*Department of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran  
dr.amiri72@yahoo.com*

***Abstract***

*The purpose of this study is to investigate the effect of the dimensions of philosophical mentality on the objectivity of the auditor. For this purpose, three related dimensions, namely comprehensiveness, reflection and flexibility were considered as dimensions of philosophical Method: Managers and supervisors of auditing firms members of the Society of Accountants were selected as the research sample. This research is of applied research type and the method of collecting descriptive information is of survey type and qualitative research type and the tool used in the research is standard questionnaires. In this research, the structural equation model with partial least squares (PLS) approach has been used to confirm the relationships between variables. The results indicate that in auditing firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants, there is a positive and significant relationship between the three dimensions of philosophical mentality and objectivity of the auditor. But the biggest impact is on the comprehensiveness dimension.*

***Keywords:*** Auditor Objectivity, Philosophical Mindset, Comprehensiveness, Meditation, Flexibility