



بررسی نقش تقویت منفی نظریه گلم نسبت به تأثیر خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس

زهرا تابش^۱
محمد رضا عبدلی^۲ ✉

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۴/۲۹

چکیده

امروزه علم حسابداری بیش از گذشته از تئوری‌های سنتی به سمت تئوری‌های مدرن‌تر رفتاری و ادراکی در حال توسعه می‌باشد، به نحوی که شناخت کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان براساس فرآیندهای درونی قابل استنباط می‌باشد. یکی از این نظریه‌ها، نظریه گلم می‌باشد، مفهومی که مبتنی بر تقویت نگرش‌های منفی می‌تواند سبب تضاد در انتظارات حسابرس با ویژگی‌های حرفه‌ای شود و این موضوع ضمن تقویت سطح خطای ادراک هاله‌ای باعث شکل‌گیری ذهنیت‌گرایی متعصبانه و تناقض در مطلوبیت قضاوت گردد. هدف این پژوهش بررسی نقش تقویت منفی نظریه گلم نسبت به رابطه‌ی خطای ادراک هاله‌ای با تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس می‌باشد. ابزار پژوهش پرسشنامه و جامعه هدف آن حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری بخش خصوصی در سال ۱۳۹۸ بود. در این پژوهش به منظور سنجش و برازش مطلوبیت مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش تایید نمود که خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین مشخص گردید، سطح تقویت منفی نظریه گلم، تأثیر مثبت خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس را تشدید می‌نماید. در واقع این نتیجه نشان می‌دهد، افزایش سطح خطاهای ادراکی تحت تأثیر باورهای ذهنی تعصب‌گرایانه فرد که در نتیجه وجود انتظارات منفی شکل‌گرفته است می‌تواند مطلوبیت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در چارچوب‌های آیین‌رفتار حرفه‌ای و استانداردهای مدون تحت تأثیر قرار دهد و باعث گردد تا قضاوت‌های حرفه‌ای از مسیر اصلی خود منحرف گردند.

واژه‌های کلیدی: نظریه گلم؛ خطای ادراک هاله‌ای؛ تناقض مطلوبیت حسابرس.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود، ایران. zt9290@yahoo.com
۲- دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود، ایران. (نویسنده مسئول) mrab830@yahoo.com

۱- مقدمه

در طی چند دهه‌ی اخیر دانش حسابرسی با سایر علوم انسانی همچون روانشناسی؛ مدیریت؛ علوم اجتماعی؛ مردم شناسی به طرز قابل توجهی عجین شده است و باعث گردیده جذابیت‌های پژوهشی در این عرصه بیش از پیش مورد توجه پژوهشگران و محققان قرار گیرد (گیسل و یوهانستون^۱، ۲۰۱۸). از طرف دیگر افزایش آمار تقلب و تحریف صورت‌های مالی و اجتناب از پرداخت مالیات، به اهمیت هرچه بیشتر توسعه‌ی دانش حسابرسی به عنوان خط مقدم مبارزه با فساد پرداخته است. علم روانشناسی به عنوان یک دانش پایه نسبت به سایر علوم انسانی پیشتازی قابل توجهی در تقویت مبنای کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان داشته است (الیفسن و همکاران^۲، ۲۰۲۰). اثرهاله‌ای به عنوان یکی از ابعاد رفتاری و ادراکی در کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد که از علم روانشناسی وارد حیطه حسابرسی در طی سالیان گذشته شده است. اثرهاله‌ای یک خطای ادراکی است که با برجسته‌سازی یک خصیصه یا ویژگی منحصر به فرد، تصمیم‌گیرنده را دچار خطا و اشتباه می‌کند (تابش و همکاران، ۱۳۹۹). به عبارت دیگر، اثرهاله‌ای شناخت انسان از واقعیت‌ها در مورد یک پدیده را براساس پیش‌فرض‌های ذهنی تحت تأثیر قرار می‌دهد (اعتباریان خوراسگانی و قریشی‌شهرکی، ۱۳۹۴). بنابراین خطای هاله‌ای می‌تواند بر ادراک حسابرسان به عنوان تصمیم‌گیرنده، تأثیرگذار باشد، که این موضوع باعث کاهش قدرت استدلال و تحلیل در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای او می‌شود (یوتامی و همکاران^۳، ۲۰۱۷).

پژوهش‌هایی همچون گراملینگ و همکاران^۴ (۲۰۱۰) و چالتز و چالتز^۵ (۲۰۱۰) ضمن تایید اثرهاله‌ای بر کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان، بیان نمود، که این خطای ادراکی می‌تواند سبب تصمیم‌گیری نادرست در ارزیابی ریسک تحریف عمده‌ی صورت‌های مالی در حین مرحله تحلیلی یا در ارزیابی‌های بعدی، گردد. بنابراین کاهش ریسک ارزیابی نادرست از حجم تحریف صورت‌های مالی از جانب صاحبکاران، باتوجه به خطای هاله‌ای از اهمیت بسزایی برخوردار است، چراکه وجود سوگیری هاله‌ای مطلوبیت تصمیم‌گیری‌های نهایی حسابرسان را در قالب قضاوت‌های حرفه‌ای از منظر استانداردهای رفتاری دچار نوسان

و تناقض می‌نماید. در واقع سوگیری هاله‌ای از طریق تعمیم ارزیابی یک ویژگی یا خصیصه خاص در ارزیابی سایر ویژگی‌ها یا خصیصه‌ها حاصل می‌شود (تتلاک^۶، ۱۹۸۳). اما نکته‌ی قابل توجه این است، اثر هاله‌ای به عنوان یک خطای ادراکی تحت تاثیر باورهای منفی نسبت به باورهای مثبت، تحریک‌پذیری بالاتری خواهد داشت، زیرا وجود باورهای منفی نسبت به یک پدیده می‌تواند به افزایش تعصب‌های منفی در قالب چارچوب‌های ذهنی مستحکم‌تر تاثیرگذاری بیشتر بر ادراک فرد داشته باشد. براساس تئوری کامیابی فراخود، وجود این دست از باورهای منفی تقویت شده در افراد، اثر گلم نامیده می‌شود (ایناموری و همکاران^۷، ۲۰۱۲). در واقع اگر یک حسابرسان در مسیر کار راه‌های خود، باورهای منفی تقویت شده‌ای در مورد یک صاحبکار خاص داشته باشد، این موضوع می‌تواند به شکل‌گیری تعصبات ذهنی حسابرسان کمک نماید و باعث شود، صاحبکار براساس پیش‌فرض‌های ذهنی از قبل تعیین شده مورد ارزیابی قرار گیرد. باوجود این باورهای منفی تقویت شده، اثرهاله‌ای به شکل منسجم‌تر و غیرقابل نفوذتری، عملکردهای حسابرسان تحت تاثیر قرار می‌دهد (کاراکوسکی و همکاران^۸، ۲۰۱۷). در واقع خطای هاله‌ای در حرفه حسابرسی زمانی حاصل می‌شود که ادراک حسابرسان مبنی بر بی‌طرفی در بررسی شواهد و مدارک اولیه تحت تاثیر ویژگی‌ها یا خصایص مثبت یا منفی صاحبکار قرار گیرد، به گونه‌ای که اگر این خصایص در جهت منفی تقویت شود، کیفیت اظهارنظر او را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

نتایج پژوهش در این زمینه نشان می‌دهد، وجود حرفه‌ای‌گرایی و بلوغ ادراکی حسابرسان در کارراه شغلی می‌تواند تا حدی اثر هاله‌ای را کنترل و تصمیم‌گیری فرد را بر حسب ویژگی‌های همچون سنوات شغلی و یا تجربه‌ای کاری متکی نماید (تان و جمال^۹، ۲۰۰۱) و کارکردهای کیفیت قضاوت در حسابرسی را ارتقاء بخشد. در واقع کارراه شغلی یک مسیر توأم با چالش برای شاغل محسوب می‌شود که اگر همراه با توانمندی‌ها و انتخاب‌های درست باشد، می‌تواند در رضایت فرد از مسیر حرفه‌ای طی شده کمک‌کننده باشد. در واقع قضاوت حرفه‌ای مهارتی کلیدی در حسابرسی است و بدون شک انجام قضاوت امری دشوار است و توانایی در انجام

⁶ Tetlock

⁷ Inamori et al

⁸ Karakowsky et al

⁹ Tan and Jamal

¹ Gissel & Johnston

² Eilifsen et al

³ Utami et al

⁴ Grammling et al

⁵ Schultz and Schultz

دیگر با واکاوی در استانداردها و پژوهش‌های حسابرسی مشخص می‌شود، رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابرسان، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است (احمدیان و همکاران، ۱۳۹۸). هرچند مقررات حرفه‌ای، قضاوت خوب حسابرسان را قضاوتی تعریف می‌کند که عاری از هرگونه جانبداری، توجه یا ارتباطی با امور صاحبکار باشد (موسسه حسابداری رسمی اونتاریو، ۲۰۰۶) و حسابرسان را ملزم می‌نماید بی‌طرف بوده، و تردید حرفه‌ای یا ذهن کنجکاو و جستجوگر داشته باشند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۶، ۲۰۰۶)، اما این مقررات در عمل و اجرا به دلیل پیچیدگی‌های درونی افراد از منظرهای مختلفی همچون شخصیت، رفتار، ادراک و ... با مشکلات زیادی روبرو می‌باشد. به عبارت دیگر، استانداردهای حرفه‌ای معمولاً در یک محدوده خاص، شرایط عمومی را در نظر می‌گیرند و بیشتر از آن نمی‌توانند بدلیل ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان الزامات و استانداردهایی را مدون کنند (لهمن و نورمن^۷، ۲۰۰۶). لذا با اتکا به شکاف نظری و استانداردهای موجود در رابطه با عجز شدن ویژگی‌های روانشناختی و سطح اثرگذاری انتظارات فردی بر مبنای تناقض‌های ادراکی، می‌توان در مورد ارزش افزوده‌ی این تحقیق بیان نمود، این پژوهش می‌تواند به ایجاد شناخت بیشتر در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک نماید. لذا با درک اهمیت ساختار حرفه‌ی حسابرسان و وجود تاثیرات روانشناختی در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان، محققان بر آن شدند تا براساس نقش نظریه تقویت منفی ادراک شده تحت رویکرد نظریه گُلِم، اقدام به بررسی تاثیر اثرهاله‌ای بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان نمایند. چراکه افزایش سطح نظریه‌های مرتبط با حوزه شناخت رویکردهای عملکردی و روانشناختی حسابرسان می‌تواند ضمن اینکه به ارتقای سطح آموزش‌های حرفه‌ای حسابرسان منتهی گردد، در عین حال به افزایش کیفیت قضاوت حسابرسان براساس ویژگی‌های ارضا شده‌ی درونی بیشتر منجر شود. براین اساس سوال اصلی مطرح شده در این پژوهش این است که نقش تقویت منفی نظریه گُلِم نسبت به رابطه‌ی اثر هاله‌ای با تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرسان

قضاوت‌های خوب سنگ بنای حرفه حسابداری است و استانداردهای حرفه‌ای بدون اعمال قضاوت حرفه‌ای هرگز نقشی اثربخش نخواهند داشت (مشایخی فرد و همکاران، ۱۳۹۸) اما واکاوی و شناخت محرک‌ها و علل تاثیرگذار در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موضوع مهم و قابل توجهی است که شایسته بررسی با بکارگیری شیوه‌های روانشناختی و ادراک آگاهی در این عرصه می‌باشد. باید توجه داشت قضاوت در حسابرسان، مبتنی بر بکارگیری دانش و تجربه در محدوده‌ای است که خارج از استانداردهای حسابداری و حسابرسان نباشد و توأماً حسابرسان خود را متعهد به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای نمایند تا از این طریق ضمن رعایت مسئولیت‌های تخصصی خود، مسئولیت‌های اجتماعی را به درستی ایفا نمایند (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶). طی سال‌های اخیر بررسی‌ها و تحقیقات زیادی درباره قضاوت حرفه‌ای در حسابرسان صورت گرفته است که این موضوع نشان از اهمیت آن در حرفه حسابرسان دارد. طیف بیشتر این قضاوت‌ها از دهه ۱۹۷۰ که نقطه شروع اینگونه از تحقیقات بوده است، متمرکز بر روش‌های تحلیلی، ارزیابی شواهد، ویژگی‌های فردی و محدودیت‌های شناختی حسابرسان بوده است. اما با گذر زمان رویکردهای پژوهشی در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر حوزه‌های روانشناختی تغییر مسیر داده است و بیشتر به نقش ذهنیت و ادراک حسابرسان در اظهارنظرهای حسابرسان متمرکز شده‌اند. به عنوان مثال پژوهش‌هایی همچون اولسن و گولد^۱ (۲۰۱۸)؛ برازل و همکاران^۲ (۲۰۱۶)؛ کوهن و همکاران^۳ (۲۰۱۷) و گلور و پراویت^۴ (۲۰۱۴) در بررسی و شناخت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان به عواملی همچون محیط کار حسابرسان، ویژگی‌های شخصی حسابرسان، چگونگی شواهد حسابرسان، فرآیندهای پیچیده تصمیم‌گیری و خصوصیات کیفی در تصمیم‌گیری، اشاره نمودند. همچنین گروهی دیگر از تحقیقات همچون نادلر و کادوس^۵ (۲۰۱۸)؛ بک‌آف و همکاران^۶ (۲۰۱۶) و پیچووا و همکاران^۷ (۲۰۱۴) بر نقش محیط‌های اخلاقی و فرهنگ کلان یک جامعه اشاره داشتند و آن را عامل مهمی در توسعه قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیت‌تر مطرح کردند. اما کمتر پژوهشی نقش ابعاد سطح انتظارات فرد از خود بر مبنای تئوری‌های فرافردی را مورد بررسی قرار داده است. از طرف

⁶ Backof et al

⁷ Peytcheva et al

⁸ AICPA

⁹ Lehmann & Norman

¹ Olsen & Gold

² Brazel et al

³ Cohen et al

⁴ Glover & Prawitt

⁵ Nolder & Kadous



شکل (۱) فرآیند بسط تئوریک نظریه گُلیم

منبع: قلی‌پور و همکاران، ۱۳۸۷

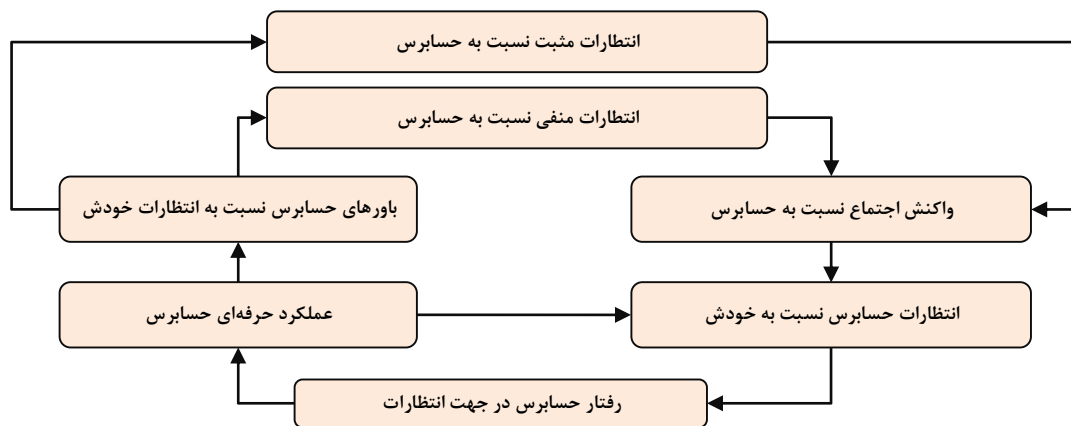
براساس چارچوب نظریه فوق، اثر پیگمالیون اشاره به یک پدیده روانشناسی دارد که بر اساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات دیگران واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. برای نمونه اگر جامعه بر این باور باشد که حسابرسان عملکردهای فنی و تخصصی لازم را ندارد، خود حسابرسان هم باور می‌کند و بر این مبنا کیفیت بررسی‌ها کاهش می‌یابد، در عین حال عکس این موضوع نیز صادق است و اگر از حسابرسان بر حسب توانمندی‌های تخصصی انتظارات بالایی وجود داشته باشد، آن‌ها تلاش خود را برای دست یافتن به چنین انتظاری بالاتر می‌برند (واتزلویک^۷، ۱۹۸۴). در مقابل اثر گالاتیا اشاره به انتظار فرد از خود بر مبنای توانمندی‌ها دارد. به گونه‌ای افراد نسبت به سطح انتظارات خود تحت تاثیر محرک رفتاری از خود قرار می‌گیرند. مطابق با این اثر، انتظارات مثبت یک فرد از خودش موجب بهبود عملکرد وی خواهد شد. وجود فرآیند انتظارات در رفتارهای فردی را می‌تواند بر مبنای روابط در حرفه حسابرسی تشریح نمود.

چيست؟ باتوجه به سوال مطرح شده، در بخش دوم این پژوهش اقدام به بیان مبانی نظری و تئوریک پژوهش می‌گردد و در ادامه در قالب بخش سوم روش پژوهش، مشارکت‌کنندگان، ابزار گردآوری و اعتبار تحقیق ارائه می‌شود تا مسیر منسجم‌تری از محتوای پژوهش تشریح شود، در بخش چهارم نیز، تحلیل‌های مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش مطرح می‌شود تا در نهایت در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم بیان شود.

۲- مبانی نظری

• اثر گُلیم^۱

نظریه اسناد^۲ کارکردهای رفتاری و ادراکی در افراد، دارای فرآیندی پیچیده است که برای درک درست و نسبی آن، نیازمند بررسی سطح محرک و عوامل مرتبط با رفتار براساس شواهد و مستندات مشخص می‌باشد. اثر گُلیم براساس یک مبنای اسنادی اولین بار در سال ۱۹۴۸ توسط مرتن^۳ تحت زیرمجموعه نظریه کامیابی فراخود^۴ مطرح شد. اثر گُلیم در واقع در پیوستار مفهوم کامیابی فراخود یا پیگمالیون مطرح شده است. به عبارت دیگر این اثر در تضاد با مفهوم اثر گالاتیا^۵ که این اثر هم زیر مجموعه‌ی نظریه کامیابی فراخود یا پیگمالیون^۶ می‌باشد، مورد توجه است.



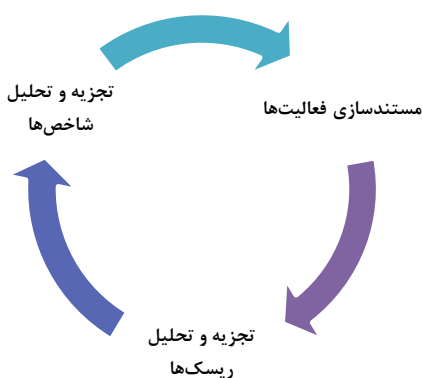
شکل (۲) رویکردی اثرگذار گالاتیا

منبع: لیونوس و همکاران^۸، ۲۰۰۸

⁵ Galatea
⁶ Pigmaleon Effect
⁷ Watzlawick
⁸ Lilius et al

¹ Golem Effect
² Attribution theory
³ Merton
⁴ Self-fulfilling Prophecy

قضاوت مدیران درباره‌ی کارکنان. یکی از موارد تأثیرگذار بر قضاوت افراد اثر هاله‌ای است. اثر هاله‌ای در بسیاری از زوایای زندگی ما موجود است و کمابیش تمام انسان‌ها تحت تأثیر این خطای ادراکی هستند (محمدی و شیخ، ۱۳۹۲). اثر هاله‌ای اشاره به نوعی خطای بالقوه در افراد بر حسب تعمیم بدون چون چرای یک خصیصه یا ویژگی در نگاه اول دارد، که این موضوع کل تصمیم‌گیری فردی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نتیجه آن را به سایر شواهد تعمیم می‌دهد (بازلر و سولسکی^۳، ۱۹۹۲). تورنیکه^۴ (۱۹۲۰) پیش‌تاز تحقیقات در زمینه بررسی اثر هاله‌ای بر روی یک فرد، می‌باشد. وی اثر هاله‌ای را به‌عنوان تمایل جهت‌دار فرد در تصمیم‌گیری تعریف نمود و وجود محرک‌هایی مثل کاریزمای شخصیت، ظاهر، رنگ و به‌طور کل نمادهایی از جلب توجه را عامل بروز این خطا بیان نمود. این تعریف بدین معناست که اثر هاله‌ای نوعی تمایل فرد برای اتکا به ارزیابی کلی یا اتکا به یک ویژگی مطبوع موردنظر، درباره یک موضوع یا فرد خاص به‌منظور تصمیم‌گیری می‌باشد که اصطلاح آن را ارزیابی در یک نگاه یا ارزیابی کلی تعریف می‌نمایند. وجود این سوگیری در حسابرسان، معمولاً در زمان ارزیابی کلی حسابرسان از وضعیت استراتژی‌های کسب و کار صاحبکار حادث می‌شود. در واقع این سوگیری در حسابرسان بر مبنای نظر پل و همکاران^۴ (۲۰۰۲) به صورت کل‌نگری اطلاعات استراتژیک صاحبکار حادث می‌شود. با توجه به اینکه معمولاً حسابرسان مراحل زیر را برای انجام یک ارزیابی استراتژیک، دنبال می‌کنند، بروز اثر هاله‌ای می‌تواند محتمل باشد. این مراحل در قالب شکل (۲) ارائه شده است:



شکل (۲) فرآیند اثر هاله‌ای در عملکرد

براساس این شکل همانطور که جهت فلش‌ها نشان می‌دهد، انتظارات مثبت خارج از درون فرد همچون انتظارات مثبت شریک و اجتماعی نسبت به حسابرسان باعث می‌شود تا رفتار حسابرسان همسو با انتظارات مطرح شکل بگیرد. از طرف دیگر همسو با اثر گالاتیا، وجود انتظارات حسابرسان از خود باعث تغییر شکل عملکردهای فردی می‌گردد که در نتیجه بر حسب ویژگی‌های انتظاری فرد در جهت مثبت یا منفی، واکنش‌های بیرونی همسو با این تغییرات مثبت یا منفی خواهد بود. این باورها در قالب بازخوردهایی که از بیرون دریافت می‌کند، رفتار حسابرسان در کار راه حرفه‌ای را شکل می‌دهد که در عین اینکه می‌تواند به انتظارات جدی در حرفه منجر شود، در عین حال می‌تواند باعث شکل‌گیری رفتار حرفه‌ای گردد. فرض این مدل در قالب وجود انتظارات مثبت رفتار فردی حسابرسان است که در نهایت به شکل‌گیری انتظارات و باورهای فردی اجتماعی دیگران از حرفه حسابرسان و فرد حسابرسان می‌شود. اما اثر گلم در مقابل اثر گالاتیا به نقش انتظارات منفی در خود فرد نسبت به دیگران می‌باشد که باعث شکل‌گیری تعصب در رفتار و عملکرد در مقابل فرد می‌گردد. این اثر تضعیف‌کننده که ناشی از انتظارات پایین از شخص است، اثر گلم نامیده می‌شود که ریشه در کلمه‌ای عبری به نام «dumbbell» به معنای ابله دارد (ادن^۱، ۱۹۹۲). در واقع اثر گلم چگونگی انتقال آشکار انتظارات ذهنی یک فرد درباره چگونگی رفتار با دیگران را تبیین می‌کند، به گونه‌ای که رفتار خود را متناسب با باورها و ادراک خود از دیگران تنظیم می‌نماید. در واقع، اثر گلم بخش تاریک و منفی پیگمالیون است؛ رفتاری که انتظارات پایین و منفی یک حسابرسان را نسبت به صاحبکاران منعکس می‌کند، به کاهش کارکردهای کیفی و عدالت‌گونه فرد منتهی می‌شود.

• اثر هاله‌ای در حسابرسان

انسان در زندگی روزمره خود همواره درمورد مسائل مختلف در حال تصمیم‌گیری است. این که تصمیم‌گیری بر چه اساسی انجام می‌شود مهم است؛ زیرا افراد براساس درک‌شان از واقعیت‌ها، نه آنچه که عملاً واقعیت دارد، به قضاوت و تصمیم‌گیری می‌پردازند. بنابراین، هیچ فردی تصویری یکسان نقاشی نمی‌کند. به مفهومی کاملاً واقعی، هر فرد در دنیای خاص خود زندگی می‌کند. وضعیت‌های بسیاری وجود دارد که در آنها قضاوت دقیق افراد از اهمیت زیادی برخوردار است؛ برای مثال، قضاوت افراد درمورد محصول خریداری شده یک شرکت یا

³ Thorndike

⁴ Bell et al

¹ Eden

² Balzer & Sulsky

همانطور که در شکل مشاهده می‌شود، سه فرآیند اثرهاله‌ای بیان می‌کند که:

- مستندسازی فعالیت‌های عملیاتی مشتریان، از جمله اهداف استراتژیک، فرآیند کسب و کار، مشکلات و معضلات داخلی و خارجی، فرآیند مدیریت استراتژیک براساس ارزیابی کنترل‌های داخلی
- تجزیه و تحلیل ریسک‌های مربوط به فعالیت‌های استراتژیک
- تجزیه و تحلیل شاخص‌های کلیدی عملکرد و فرآیند عملکرد

در واقع بیان این مراحل در ارزیابی استراتژیک نشان می‌دهد، که سطح بودن ارزیابی‌ها می‌تواند به وقوع یک کل‌نگری در حسابرسان منجر شود که باعث گردد، سوگیری‌های هاله‌ای در تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان ایجاد شود (اودنیل و چالتز، ۲۰۰۵). براساس نتایج بدست آمده از ارزیابی استراتژیک که به‌صورت کل‌نگر انجام می‌شود، باید گفت حسابرسان براساس این رویکرد از بررسی جزئیات به صورت تحلیلی خوداری می‌نمایند و کلیات ویژگی‌های استراتژیک صاحبکار را به کل عملکرد تعمیم می‌دهند (کونس^۱، ۱۹۹۳). وجود این رویکرد، با رویه‌های حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر تردید که اقدام به مقایسه نوسانات و مغایرت گزارش‌ها در یک بازه زمانی و جستجو برای دلایل تغییر اسناد و مدارک، می‌نماید، همخوانی ندارد و دلیل آن این است که حسابرسان دچار خطای ادراکی هاله‌ای شده است. در واقع یک حسابرسان فاقد اثر هاله‌ای، به هنگام انجام یک بررسی تحلیلی اولیه، هیچ‌گاه تحت تاثیر اطلاعات استراتژیک مشتری و صنعت مشتری در ارزیابی ریسک تعریف‌های عمده در صورت‌های مالی برخی از حساب‌های مهم، قرار نمی‌گیرد و تلاش می‌کند تا از زاوای مختلف عملکردهای صاحبکار را بدون هیچ وابستگی و تمایلی مورد بررسی قرار دهد (یوتامی و همکاران، ۲۰۱۷).

• قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

قضاوت اشاره به یک مجموعه فعالیت‌های ذهنی دارد که به هنگام تصمیم‌گیری درباره خلق یا انتخاب در بین راه‌حل‌های

مختلف، رخ می‌دهد (گالوتی^۲، ۲۰۰۲؛ چارگین و همکاران^۳، ۲۰۰۸) مینتزرگ و همکاران^۴ (۱۹۷۶)، با تعریف رفتار به عنوان یکی از جنبه‌های قضاوت، تصدیق کردند که قضاوت، یک تعهد خاص برای تصمیم‌گیری درباره موضوعی خاص محسوب می‌شود. پورتر^۵ (۱۹۸۵) تاکید دارد که موفقیت یا شکست یک شرکت عمدتاً به توانایی مدیران برای تصمیمات استراتژیک بستگی دارد. محققین، مانند مینتزرگ و وستلی^۶ (۲۰۰۱) و مک‌کینا و همکاران^۷ (۲۰۱۳) تاکید دارند که در واقعیت، قضاوت همیشه نتیجه مجموعه رفتارهای متوالی و از قبل تعریف شده نمی‌باشد، بلکه قضاوت در نتیجه یک فرآیند غیر خطی و غیر متوالی است. در راستای تحقیقات هریسون^۸ (۱۹۹۹)، این پژوهش، قضاوت را به عنوان یک فرآیند مستمر شناسایی و ارزیابی راه‌حل‌های جایگزین برای تحقق یک یا چند هدف تعریف می‌کند که در آن انتظارات و اولویت‌بندی‌ها درباره یک مسیر رفتاری خاص منجر می‌شود تا تصمیم‌گیرنده، مسیری را به احتمال زیاد منجر به تحقق اهداف می‌شود را برگزیند (بیرجندی و همکاران، ۱۳۹۸). نکته قابل توجه این است، گرچه موضوع تصمیم‌گیری و قضاوت در پژوهش‌هایی همچون مدیریت و مطالعات سازمانی سابقه طولانی دارد و تصمیم‌گیری عمدتاً به عنوان یک فرآیند سیستماتیک در نظر گرفته می‌شود (لانگلی و همکاران^۹، ۱۹۹۵) که از طریق آن راه‌حل‌های جایگزین، بسط و توسعه، مقایسه و به منظور تحقق اهداف مورد نظر، انتخاب می‌شوند (کیست و مایکل^{۱۰}، ۲۰۰۹)، اما در حیطه‌های علم مالی همچون حسابرسان دانشی تقریباً نوظهور محسوب می‌شود، چرا که پس از توسعه دیدگاه‌های رفتاری مالی در سال ۱۹۹۰ به طور جدی‌تر مورد توجه قرار گرفتند تا اینکه در اوایل قرن حاضر مباحث روانشناختی و رفتاری به عنوان معیارهای تصمیم‌گیری به خصوص در حوزه‌های حسابرسان مطرح گردید. به عبارت دیگر باید بیان نمود، موضوع تصمیم‌گیری و اظهار نظر در حرفه‌ی حسابرسان، از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در طی سال‌های اخیر مورد توجه ویژه قرار گرفته است (هردینگ و تروتمن^{۱۱}، ۲۰۱۷). در واقع، قضاوت فرآیند یک انتخاب یا یک تصمیم است که منجر به یک فعالیت می‌شود. این یک تعریف ساده از قضاوت

⁷ McKenna et al

⁸ Harrison

⁹ Langley et al

¹⁰ Keast & Michael

¹¹ Harding & Trotman

¹ Koonce

² Galotti

³ Schraagen et al

⁴ Mintzberg et al

⁵ Porter

⁶ Mintzberg and Westley

است. اما فرآیند قضاوت احتمالاً مفهومی گسترده‌تر دارد. از لحاظ مفهومی قضاوت شامل درک اولیه و شناخت موضوع، جستجو برای کسب اطلاعات، ارزیابی و وزن‌دهی به اطلاعات موجود، ملاحظه ارزش و مطلوبیت پیامدهای بالقوه و در نهایت اتخاذ خود تصمیم است (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶). قضاوت حرفه‌ای مفهومی است که در اغلب رشته‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین‌رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است (سانوسی و همکاران^۱، ۲۰۱۸). اعتمادبخشی در حسابرسی و نیز اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب به دست افراد حرفه‌ای است. انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵) در تعریفی جامع در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بیان می‌کند: «قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است و ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود و ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌تواند به افزایش ارزش در این عرصه منجر شود» (شفعتی و همکاران، ۱۳۹۹). اما سوال اینجاست تاچه اندازه، استانداردهای حسابرسی می‌توانند به افزایش درستی قضاوت‌های حرفه‌ای کمک کنند؟ در پاسخ به این سوال باید گفت، استانداردهای حسابرسی در حیطه‌ی ارائه گزارشات حسابرسان با تیکه بر آیین‌رفتار حرفه‌ای حسابرسان تلاش می‌نمایند، از طریق برانگیختن انگیزه‌های مسئولیتی و حرفه‌ای، رفتار حسابرسان را تا حدی کنترل نمایند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳) و از این طریق اعتبار بیشتری به صورت‌های مالی بدهند و قدرت تصمیم‌گیری ارکان بازار سرمایه اعم از سهامداران تا تحلیل‌گران و قانون‌گزاران را افزایش بخشند. اما واقعیت این است که بدلیل پیچیدگی‌های رفتاری افراد و به دلیل اینکه قضاوت مبتنی بر جنبه‌های درونی و رفتاری افراد می‌باشد و معمولاً در برداشت از واقعیت‌ها، هویت حرفه‌ای حسابرسان در ابعاد کلان‌تر نادیده انگاشته می‌شود، نمی‌تواند نقش چندان کارسازی برای آن در قضاوت حرفه‌ای قائل شد (چن و همکاران^۲، ۲۰۱۸). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌ها در حرفه‌ی حسابرسی که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن معیارهای قضاوتی حسابرسان

است که در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است، می‌باشد. چرا که قضاوت امری است که در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی که منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان و تصمیم‌گیری‌های آنها می‌شود، بسیار احساس می‌شود.

• تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرسان

از منظر تئوری‌های رفتاری در حیطه‌های حسابرسی، باید بیان شود، حسابرسان یک فرد خاص با دانش فنی، در یک فضای خاص، در یک زمان خاص و در یک مکان خاص و متفاوت از تمامی بررسی‌های قبلی خود می‌باشد. در این شرایط، می‌بایست با نگاهی کلان قضاوت حرفه‌ای را هم از منظر حیطه‌های تخصصی و رفتاری بررسی نمود و هم به ویژگی‌های شهودی و قدرت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در شرایط فشار رسیدگی توجه کرد (لینچ و همکاران^۳، ۲۰۰۹). استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی باور دارد که حسابرسان براساس بکارگیری دانش فنی و تخصصی مبتنی بر تجربه‌های‌شان می‌توانند اظهارنظرهای واقع‌گرایانه بر اساس رفتارهای اخلاقی را در جهت افزایش میزان شفافیت‌ها اتخاذ نمایند (زسامبوک^۴، ۱۹۹۷). درحالی‌که تئوری‌های سنتی اعتقاد داشتند که براساس رویکردهای بخردانه و بر مبنای مدل‌های هنجاری می‌بایست تصمیم‌های بهینه‌ای مبتنی بر طی کردن گام به گام اصول تصمیم‌گیری اتخاذ شود. از طرف دیگر تئوری‌های جدید در این عرصه، بر رویکردهای رفتاری و شناختی اعتقاد به تاثیرگذاری محیط‌های پیچیده در فرآیندهای تصمیم‌گیری تمرکز دارد و تصمیم‌گیری را مبنایی بر اساس نیروهای درونی حسابرسان همچون قدرت شهود بنا می‌نماید (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸). در واقع تصمیم‌گیری از فرآیند گام به گام به فرآیندهای قضاوتی مبتنی بر ادراک شخصی حسابرسان تغییر جهت می‌دهد و بیشتر بر جنبه‌های عملی در تصمیم‌گیری متمرکز می‌شود. در این راستا شناخت دو مکتب مهم در تصمیم‌گیری شامل مکتب برلین و مکتب تئوری تعادل استرنبرگ می‌تواند به افزایش مفهوم‌سازی قضاوت‌های حرفه‌ای کمک نماید (ویندهورست^۵، ۲۰۱۱). در واقع واژه، «پراگماتیک^۶»

⁴ Zsambok

⁵ Windhorst

⁶ Pragmatic

¹ Sanusi et al

² Chen et al

³ Lynch et al

«عملگرایی^۱»، «حل مسئله^۲» و «واکنش به یک محیط^۳» مفاهیم مشابهی هستند که در مفهوم‌سازی قضاوت از نوع معقولانه و گام به گام می‌تواند در حرفه‌ی حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. لام و منساح^۴ (۲۰۰۶) باور دارد زمانیکه گفته می‌شود که یک حسابرس تصمیمی را اتخاذ کرده است، سه مفهوم در ذهن ما نقش می‌بندد: (۱) وی یک سری از اقدامات را در راستای انجام دادن آن آغاز کرده است (۲) وی ذهن خود را برای انجام یک موضوع خاص فارغ از چارچوب‌های ذهنی گذشته، آماده ساخته است و (۳) وی یک نظر یا رای را در این زمینه ارائه کرده است که یک فرد باید در یک شرایط خاص بعد از ارائه راه حل‌های جایگزین، اقداماتی را انجام دهد. لذا شناخت معیارهای قضاوتی یک حسابرس در بررسی‌های صورت‌های مالی با اتکا به مفهوم سازی عقلایی، می‌تواند به همراستایی بیشتر مفاهیم ذهنی و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها کمک نماید. اما مکتب تئوری تعادل استرنبرگ^۵ (۲۰۱۳)، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را ذاتا ماهیتی شهودی قلمداد می‌کند، چراکه شواهد و مدارک به تنهایی نمی‌توانند ضمانت اتخاذ یک تصمیم منطقی باشند.

• اثر گلم؛ اثر هاله‌ای و تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس

اگرچه موضوع تصمیم‌گیری در پژوهش‌هایی همچون مدیریت و مطالعات سازمانی سابقه‌ی طولانی دارد و تصمیم‌گیری عمدتا به‌عنوان یک فرآیند سیستماتیک در نظر گرفته می‌شود (لانگلی و همکاران^۶، ۱۹۹۵) که از طریق آن راه‌حل‌های جایگزین، بسط و توسعه می‌یابند و مورد مقایسه جهت تحقق اهداف موردنظر، قرار می‌گیرند، اما در حیطه‌های علم مالی همچون حسابرسی، دانشی تقریبا نوظهور محسوب می‌شود، چراکه پس از توسعه دیدگاه‌های رفتاری-مالی در سال ۱۹۹۰ به‌طور جدی‌تر مورد توجه قرار گرفتند، تا اینکه در اوایل قرن حاضر مباحث رواشناختی و رفتاری به‌عنوان معیارهای تصمیم‌گیری در قالب قضاوت‌هایی حرفه‌ای به خصوص در حوزه‌های حسابرسی مطرح گردید. در واقع موضوع تصمیم‌گیری و اظهارنظر درباره‌ی عملکردهای مالی شرکت‌ها، در حسابرسی، از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای در طی سال‌های اخیر مورد توجه ویژه قرار گرفته است

(هردینگ و تروتمن^۷، ۲۰۱۷). به عبارت دیگر، در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، به طوری که تمام مراحل حسابرسی از برنامه‌ریزی و اجرای عملیات تا اظهارنظر با قضاوت همراه است (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳). در واقع فرآیند حل مسائل با یک ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می‌شود، بر این اساس هر حسابرس، یک استراتژی برای اتخاذ استدلال خود جهت ارتقای سطح کیفیت قضاوت‌های خود می‌تواند به کار می‌گیرد (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸). استانداردهای حسابرسی در حیطه‌ی ارائه گزارش‌های حسابرسان باتکیه بر آیین‌رفتار حرفه‌ای حسابرسان تلاش می‌نمایند، از طریق برانگیختن انگیزه‌های مسئولیتی و حرفه‌ای، رفتار نقیص (تناقض‌گونه) حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای را تاحدی کنترل نمایند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳) رفتارهایی که خارج از رویه‌های منطقی و عادلانه و بدور از واقعیت‌هاست و صرفا فرد به عنوان حسابرس براساس تعصبات ذهنی خود اقدام به اظهارنظر و قضاوت می‌نماید، اما وجود این نظارت‌ها، معمولا بدلیل اینکه برجسته‌های درونی و رفتاری افراد کمتر توجه می‌نماید و ویژگی‌های روانشناختی و ادراکی آنها را معمولا در ابعاد کلان‌تر نادیده می‌گیرد، نمی‌تواند چندان در واکاوی ابعاد قضاوت حرفه‌ای به خصوص تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس نقش موثری را ایفا نماید (چن و همکاران^۸، ۲۰۱۸). در واقع تناقض مطلوبیت در قضاوت‌های حرفه‌ای، بروز رفتارهایی خارج از عرف آیین‌رفتار حرفه‌ای می‌باشد که لزوم توجه به تردید و بی‌طرفی را در استدلال‌های تصمیم‌گیری مهم تلقی نموده است و پژوهش‌های مختلف همچون گرینیر و همکاران^۹ (۲۰۲۰)؛ گائو و ژانگ^{۱۰} (۲۰۱۹)؛ سیمون و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۸) و کارپنتر و ریمیرز^{۱۲} (۲۰۱۳) در بسط این مفهوم، به حسابرسان بر جدا نمودن زمینه از محتوا به منظور جلوگیری از خطای ادراکی در اظهارنظرها و قضاوت‌های حرفه‌ای تاکید نموده‌اند. از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های دانش حسابرسی که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن علل ناشناخته‌ای از درونیات حسابرسان است که در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است، چراکه قضاوت امری است که در تمام

⁷ Harding & Trotman

⁸ Chen et al

⁹ Grenier et al

¹⁰ Gao & Zhang

¹¹ Simon et al

¹² Carpenter & Reimers

¹ Practical

² Problem-Solving

³ Responding to an Environment

⁴ Lam & Mensah

⁵ Sternberg

⁶ Langley et al

فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی خطاهای ادراکی و سطح بینش فرد از خود می‌تواند به ارتقای کیفیت در قضاوت‌ها منجر شود. براین اساس می‌توان فرضیه اول پژوهش را مطرح نمود:

« **فرضیه اول پژوهش** خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرسان تاثیر مثبت دارد.

از طرف دیگر، براساس تئوری‌های رفتاری همچون تئوری‌های سنتی مرتبط با خطاهای ادراکی و تئوری‌های جدیدتری همچون اثر گُلیم، باید بیان شود، وجود انتظارات به عنوان یک محرک انگیزشی، نقش قابل توجهی در تاثیرگذاری ادراک بر کارکردهای فردی ایفا می‌نماید، چراکه نشان دهنده‌ی باور فرد نسبت به یک پدیده می‌باشد. اثر گُلیم به عنوان یک محرک انگیزشی است که در بعد مثبت می‌تواند کارکردهای حسابرسان را تقویت نماید، درحالی‌که انگیزه‌های منفی و یا انتظارات سرخورده می‌تواند به ادراک حسابرسان در تقویت تعصبات ذهنی منجر شود و باعث گردد تا کارکردهای قضاوت گونه‌ی فردی بشدت با چالش مواجه شود. براساس مدل تعامل و تنظیم رفتار^۱ گنوریال کونتریریراس و همکاران (۲۰۱۱)، که وجود اثر گُلیم را در قالب تئوری‌های کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی، مورد بررسی قرار دادند، باید بیان نمود، انتظار فرد از خود نسبت به عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان، بر قضاوت‌های حرفه‌ای او تأثیرگذار می‌باشد. جولین (۲۰۱۴) در رابطه با تاثیرگذاری گُلیم بر کیفیت و استقلال نظر حسابرسان در رابطه با دوره تصدی حسابرسان بیان می‌دارد، نوع انتظار ایجاد شده در این عرصه موضوعی تعیین‌کننده است، چراکه اگر انتظارات منفی تقویت شده باشد، حسابرسان در کارراهه شغلی خود به مرور دچار سرخوردگی خواهد شد و این موضوع می‌تواند کیفیت عملکردهای فردی حسابرسان همچون قضاوت‌های حرفه‌ای او را تقلیل دهد. اما اگر انتظارات بر مبنای ادراک از موقعیت و ماهیت جایگاه حسابرسان شکل بگیرد، کیفیت اظهارنظر حسابرسان تقویت می‌شود و این موضوع می‌تواند باعث کوتاه‌شدن دوره تصدی حسابرسان گردد. چراکه وجود انگیزه تعهد و حرفه‌ای‌گری باعث ایجاد هویت در حسابرسان می‌گردد. ایزلم^۲ (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان «حسابرسی در قرن بیست و یکم» به نقش تاثیرگذار اثر پیگمالیون اشاره دارد. به زعم ایزلم (۲۰۱۳) شرکایی که از حسابرسان خود انتظاراتی فراتری دارند، آن‌ها به به سوی دستاوردهای قابل ملاحظه‌تری

هدایت می‌نمایند، دستاوردهایی که هم جنبه فردی و هم جنبه اجتماعی دارد و بیشتر مبتنی بر پاداش‌های معنوی در حسابرسان است. اما از طرف دیگر، لاورز، مسینا و ریچارد^۳ (۱۹۹۹)، سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر گُلیم را تأیید می‌کنند. باور به اینکه اظهارنظر با کیفیت حسابرسان در قالب قضاوت‌های حرفه‌ای می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری ذینفعان محسوب شود، سخت و مشکل است، چراکه این امکان وجود دارد که اظهارنظر حسابرسان تحت تأثیر جو مثبت برای صاحبکاران باشد. دوم، اگر اینطور باشد، روشن نیست که آیا اظهارنظر حسابرسان می‌تواند سبب جذابیت بیشتر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحبکار در بازار سرمایه شود. سوم، با توجه به اثر ایجاد شده پیگمالیون، حسابرسان ممکن است تحت تأثیر انتظارات یا جو مثبت برای صاحبکاران باشد که در این صورت قادر به ارزیابی جامع و کامل عملکردهای مالی صاحبکاران ممکن است نباشد و این موضوع می‌تواند کیفیت اظهارنظر حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. لذا براساس توضیح‌های بسط داده شده از پژوهش‌ها و مباحث نظری مرتبط، می‌توان، فرضیه‌ی دوم پژوهش را مورد بررسی قرار داد:

« **فرضیه دوم پژوهش** تقویت منفی نظریه گُلیم تاثیر مثبت خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرسان را تشدید می‌کند.

پیشینه پژوهش

در رابطه با پژوهش‌های تجربی مشابه باید بیان نمود، پژوهش‌هایی با رویکرد مشابه این پژوهش انجام نشده است و در این بخش تلاش می‌شود تا پژوهش‌های تا حدی از نظر مفهومی مشابه مورد بررسی قرار گیرد. سانوسی و همکاران^۴ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان تاثیرات جهت‌گیری، خودکارآمدی و پیچیدگی کار بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند. جامعه‌اماری این پژوهش تعداد ۱۱۵ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسانی کشور مالزی بودند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. پژوهش در یک دوره زمانی ۶ ماه انجام شد و نتایج نشان داد، جهت‌گیری به سمت صاحبکاران بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر منفی و قوی دارد و خودکارآمدی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده می‌تواند

³ Louwers, Messina & Richard

⁴ Sanusi et al

¹ Belief – Adjustment

² Islam

این ارتباط را تعدیل کند. همچنین مشخص گردید پیچیدگی کار میزان وسواس قضاوت حسابرسان را بیشتر تحریک می‌کند و این موضوع باعث می‌گردد تاثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسان داشته باشد.

چانگ و لئو^۱ (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان تصویرسازی و ذهنی و سوگیری‌های ادراکی حسابرسان انجام دادند. در این پژوهش از چارچوب کی‌پی‌ام‌جی^۲ (۲۰۱۱) قضاوت حرفه‌ای حسابرسان استفاده شد. در این پژوهش ۲۸۸ نفر از حسابرسان مشارکت داشتند و مبنای تحلیل، حداقل مربعات جزئی (PLS) بود. نتایج در این پژوهش نشان داد، وجود سوگیری‌های ادراکی تحت تاثیر تصویرسازی‌های ذهنی همواره قرار می‌گیرد. محرک این تصویرسازی شامل سرخوردگی‌های حرفه‌ای حسابرسان، عدم پاسخ به نیازهای معنوی؛ عدم تناسب حرفه‌ای در حسابرسان و وجود انتظارات منفی تقویت شده تایید گردید. کینتس و همکاران^۳ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تاثیر کیفیت اظهارنظر حسابرسان تحت استرس حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. در این پژوهش ۲۹۳ نفر از حسابرسان آمریکا مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج نشان داد، معیارهای مربوط به استرس شغلی همچون فشردگی بودجه زمانی، فرا انتظاری و حجم کار بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد.

دیکینز و همکاران^۴ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان ویژگی‌های حسابرسان در ارتقای سطح کیفیت حسابرسان صاحبکاران انجام دادند. در این پژوهش ویژگی‌های حسابرسان به دو بخش ویژگی فردی و ویژگی‌های اجتماعی فرد در راستای بررسی صورت‌های مالی مورد بررسی قرار گرفت. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه بود. نتایج نشان داد ویژگی‌های فردی و اجتماعی حسابرسان تاثیر مثبت بر ارتقای سطح کیفیت حسابرسان صاحبکاران دارد. اما ویژگی‌های اجتماعی دارای اولویت بالاتری می‌باشد چراکه به مسئولیت و حرفه‌ای‌گرایی بیشتری در فرد ایجاد می‌نماید تا به کاهش تضاد منافع در سطح بازار سرمایه کمک نمایند.

تابش و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان بررسی اثر هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسان شاغل زیر نظر سازمان حسابرسان بودند که در قالب دو گروه آزمایش و کنترل مشارکت داشتند.

ابزار پژوهش پرسشنامه بود و برای تحلیل آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های روش مانوا چندمتغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد حسابرسانی که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند. همچنین مشخص گردید، حسابرسانی که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

حسینی و رسولی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «قضاوت حرفه‌ای در حسابرسان و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک» انجام دادند. مطابق با بررسی تحقیقات انجام شده، مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت، عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکاف ارائه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرآیند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری) طبقه‌بندی نمودند که هر سه حوزه اجزای جدایی‌ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد.

۳- روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق باتوجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی-همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های موردنیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۳). بر این اساس، از پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده شد، چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (مانل و اشفورت، ۱۹۹۲؛ دشیانده و همکاران^۵، ۱۹۹۳؛ چن و همکاران، ۲۰۰۹؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین برای جمع‌آوری مبنای تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه‌ی مبنای نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد. دوره‌ی پرسشگری از

⁴ Dickins, Snyder & Reisch

⁵ Deshpandé et al

¹ Cahng & Luo

² KPMG

³ Kenneth et al

آزمودنی‌ها ۶ ماه از آبان ماه ۱۳۹۸ تا اردیبهشت ماه ۱۳۹۹ می‌باشد.

۳-۱- ابزار پژوهش

ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. پرسشنامه‌های استفاده شده در این پژوهش استاندارد بودند اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی محققان مجدداً سوالات پرسشنامه را از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار دادند. سوالات تمامی پرسشنامه‌ها از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم، تا کاملاً مخالفم ترتیب داده شده بود. تمامی پرسشنامه‌ها، از نظر روایی در اختیار متخصصان قرار گرفت و از منظر مفهوم سوالات و همراستایی با اهداف پژوهش طی چند مرحله بررسی و اصلاح شدند به گونه‌ای که تمامی سوالات حاضر در پرسشنامه مورد تایید قرار گرفتند و پس از آن اقدام به توزیع بین جامعه‌ی هدف پژوهش گردید.

۳-۲- پرسشنامه خطای ادراک هاله‌ای

در این پژوهش از پرسشنامه اودنیل و همکاران^۱ (۲۰۰۵) برای سنجش اثر هاله‌ای استفاده می‌شود. اگرچه این پرسشنامه استاندارد بود، اما با توجه به متفاوت بودن محیط پژوهشی از نظر ویژگی‌های فردی و فرهنگی، محققان سوالات پرسشنامه با توجه به پرسشنامه‌های اصلی کاهش پیدا دادند تا سطح انعطاف‌پذیری و چابکی ابزار تحقیق بالاتر رود و درک بهتری از موضوع برای مشارکت کنندگان ایجاد نماید و مجدداً از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار گرفت. در این پرسشنامه که بدون خرده مقیاس بود، تعداد ۸ سوال با توجه به زمینه حرفه‌ی حسابرسان مطرح شد. سوالاتی از قبیل اینکه تا چه اندازه پایین بودن نمره افشا صاحبکار در عملکرد حرفه‌ای شما تاثیرگذار است؟ تا چه اندازه وجود تخصص مالی مدیرعامل در عملکرد حرفه‌ای شما تاثیرگذار است؟ آیا خانوادگی بودن مالکیت صاحبکاران، بر ایجاد وسواس بیشتر در بررسی شما تاثیرگذار است؟ آیا دوره بلندمدت، تصدی مدیرعامل بر مسند شرکت مورد بررسی، باعث جلب نظر شما در انجام رویه‌های حرفه‌ای می‌شود؟ آیا شهرت صاحبکار تاثیر در عملکردهای حرفه‌ای و ادراکی شما به عنوان حسابرسان دارد؟ پژوهش‌های پیشین نظیر یوتامی و همکاران^۲ (۲۰۱۴) و آرل و همکاران^۳ (۲۰۰۵) در

بررسی اثر هاله‌ای در پژوهش‌های خود نقش آن را از طریق ادراک بر عملکردهای حرفه‌ای تایید نمود و ضمن تایید روایی آن بر این عرصه پایایی ابزار پژوهش را به ترتیب ۰/۸۴ و ۰/۸۱ براساس ضریب آلفای کرونباخ تایید کردند.

۳-۳- پرسشنامه اثر گُلیم

در این پژوهش از پرسشنامه دیویدسون و اِدِن^۴ (۲۰۰۰) که شامل ۱۲ سوال مبتنی مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد استفاده شده است. این پرسشنامه بدون خرده مقیاس می‌باشد و روایی آن توسط متخصصان مورد تایید قرار گرفته است. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع ارائه شده است که آیا پنداشتها و برداشتهای مثبت حسابرسان از حرفه حسابرسان باعث تقویت ادراک حسابرسان می‌شود؟ یا شناخت حسابرسان از محتوای حرفه‌ای شغل خود باعث افزایش کارآمدی حسابرسان می‌شود؟ در واقع محتوای سوالات مبتنی بر این موضوع است که تا چه اندازه انتظارات فرد از خود، نسبت به ادراک حسابرسان، توانمندی‌های حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان در محیط حرفه‌ای حسابرسان باعث می‌شود، رفتارهای مورد انتظاری در جهت بررسی با کیفیت تر بررسی‌های صورت‌های از خود نشان دهند. همچنین پایایی این پرسشنامه براساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و توسط پژوهش جو لین (۲۰۱۴) حدود ۰/۸۲ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۸ محاسبه شد.

۳-۴- پرسشنامه تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرسان

در این پژوهش به پیروی از پژوهش سیسمانگلو و آریبوگا^۵ (۲۰۱۸) جهت سنجش پرسشنامه تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرسان استفاده گردید که حاوی ۱۱ سوال براساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بود و از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم سوالات دسته‌بندی شده بود. در این پرسشنامه سه خرده مقیاس تناقض مطلوبیت از منظر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان، تناقض مطلوبیت از منظر بی‌طرفی حسابرسان و تناقض مطلوبیت از منظر صداقت (وجدان) حسابرسان برای سنجش قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان استفاده شد. این پرسشنامه از نظر روایی مورد تایید

⁴ Davidson & Eden

⁵ Şismanoglu & Arikboga

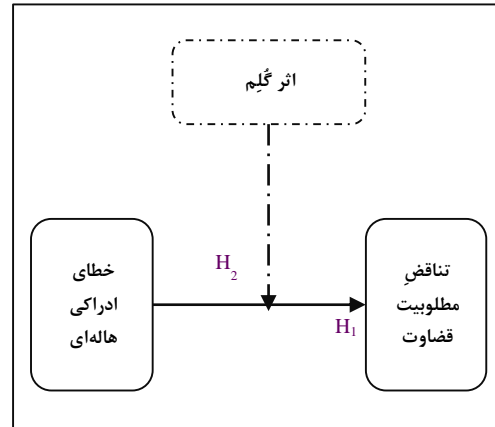
¹ O' Donnel & Schultz

² Utami et al

³ Arel et al

متخصصان قرار گرفت و پایایی آن براساس ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۸۷ سنجش شد.

براساس ابزار پژوهش چارچوب نظری به ترتیب زیر ارائه شده است:



شکل (۱) چارچوب نظری پژوهش

براساس چارچوب نظری فوق، متغیرهای پژوهش براساس تحلیل حداقل مربعات جزئی مورد آزمون و برازش مطلوبیت مدل ساختاری قرار می‌گیرند.

۳-۵- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۳۹۸ می‌باشد. باتوجه به اینکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 * 0/683^2}{0/1^2} = 179$$

در رابطه فوق:

n : بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$ = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل این‌که مشخص نیست، با استفاده از پیش آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی بدست آمده است؛ e : دقت موردنظر در پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). باتوجه به رابطه فوق، حجم نمونه ۱۷۹ نفر بدست آمد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه میان حسابرسان به‌صورت تصادفی توزیع

گردید و درنهایت، تعداد ۱۹۲ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت.

۴- یافته‌های پژوهش

در این بخش به منظور آزمون‌های آماری و برازش مدل از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده می‌شود. در این روش ابتدا پایایی و روایی متغیرهای پژوهش را بر اساس روش حداقل مربعات جزئی مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس با استفاده از برازش مدل، فرضیه‌ها آزمون می‌شوند. اما ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود.

همانطور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، بالاترین سطح میانگین مربوط به متغیر اثر گُلیم می‌باشد که میانگینی برابر ۴/۱۸ کسب نموده است و این به معنای آن است که رویکردهای منفی گرایانه در ادراک فردی حسابرسان باعث می‌شود تا سطح تعصب‌های ذهنی آنان در رابطه با مباحث مربوط به تعاملات با صاحبکاران تقویت شود و این موضوع می‌تواند زمینه‌ساز خطاهای ادراکی گردد. همچنین مشخص شد، بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به متغیر خطای ادراک هاله‌ای می‌باشد که نشان دهنده‌ی تفاوت رویکردهای مشارکت کنندگان بروی طیف لیکرت می‌باشد و سطح تفاوت در بروز خطای ادراکی در این نتیجه به چشم می‌خورد. سپس در ادامه پژوهش اقدام به تدوین آزمون مدل مفهومی جهت برازش سطح مطلوبیت ساختاری آن تحت تحلیل حداقل مربعات جزئی می‌شود. خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل (۲) و (۳) نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.

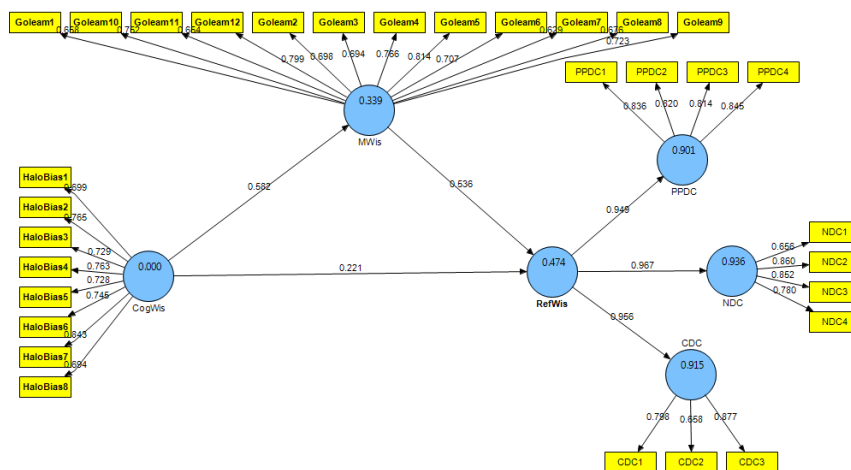
مدل‌های معادلات ساختاری به طور معمول ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری (نشان‌دهنده زیر مولفه‌های متغیرهای مکنون) و مدل‌های ساختاری (نشان‌دهنده روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته) هستند. سپس برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، فرزل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج شده (AVE) می‌باشند. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس

¹ Fornell & Larcker

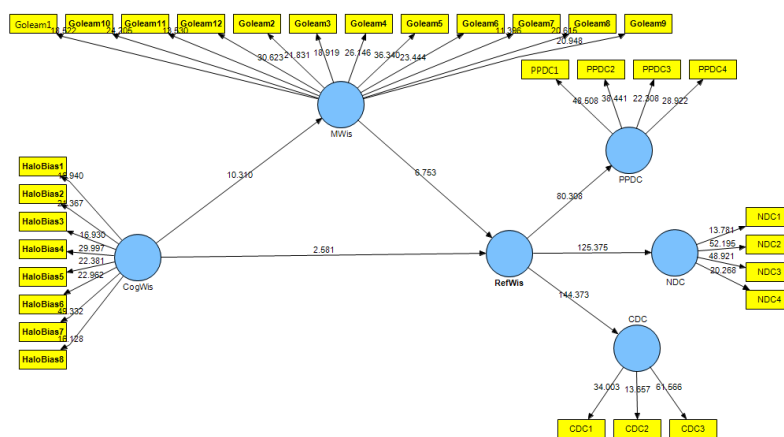
استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (GR) پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند، ۱۹۹۹). نتایج این بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری اند و اینکه از نظر شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

میانگین	رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان	بی‌طرفی حسابرسان	صداقت حسابرسان	خطای ادراک هاله‌ای	اثر گُلیم	تناقض مطلوبیت قضاوت
۴/۰۳	۴/۰۲	۴/۰۱	۳/۹۲	۴/۱۸	۴/۰۲	۴/۰۲
۴	۴	۴	۴	۴	۴/۰۸	۴
۰/۷۸	۰/۷۵	۰/۷۴	۰/۸۷	۰/۶۳	۰/۷۲	۰/۷۲
۲/۲۵	۲/۲۵	۲/۰۰	۲/۲۵	۲/۸۳	۲/۱۷	۲/۱۷
۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵



شکل (۲) مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد



شکل (۳) مدل مفهومی تحقیق همراه با ضرایب معناداری (T-values)

¹ Hulland

جدول (۲) آمار توصیفی و نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

C. R	AVE	بارعاملی	سوالات		C. R	AVE	بارعاملی	سوالات	شاخص			
۰/۹۱	۰/۵۶	HaloBias1 HaloBias2 HaloBias3 HaloBias4 HaloBias5 HaloBias6 HaloBias7 HaloBias8	سوالات	خطای ادراک هاله‌ای (Halo Bias)	۰/۹۰	۰/۶۹	۰/۸۴	PPDC1	حسابرس حرفه‌ای رفتارهای	ابعد: تناقض مطلوبیت قضاوت (Ref - Wis)		
							۰/۸۲	PPDC2				
							۰/۸۱	PPDC3				
							۰/۸۴	PPDC4				
							۰/۸۷	۰/۶۳	۰/۶۶		NDC1	حسابرس بی طرفی
									۰/۸۶		NDC2	
									۰/۸۵		NDC3	
									۰/۷۸		NDC4	
		۰/۸۲	۰/۶۱	۰/۸۰	CDC1	حسابرس صداقت						
				۰/۶۶	CDC2							
				۰/۸۸	CDC3							
		۰/۹۳	۰/۵۱	Goleam1		اثر گلب (M - Wis)						
Goleam2												
Goleam3												
Goleam4												
Goleam5												
Goleam6												
Goleam7												
Goleam8												
Goleam9												
Goleam10												
Goleam11												
Goleam12												

روایی واگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل- لارکر نتیجه گرفت.

سپس مدل ساختاری از طریق سنجش روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی می‌شود. در پژوهش حاضر از دو معیار ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)، استفاده شده است. (R^2) معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با شکل (۲) مقدار (R^2) برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. درضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیاری با عنوان (Q^2) استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول (۴) می‌توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

همانطور که در جدول (۲)، نشان داده شد، مشخص گردید که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد. روایی واگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند. روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبولی است که AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. بررسی این امر توسط ماتریسی صورت می‌گیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. براساس نتایج همبستگی‌ها و جذر AVE که روی قطر جدول (۳) قرار داده شد، می‌توان

جدول (۳) همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر

AVE					
متغیرهای مکنون	Communality	R ²	Communality	خطای ادراک هاله‌ای	صدقیت حسابرسان
صدقیت حسابرسان	۰/۶۱	۰/۹۱			
خطای ادراک هاله‌ای	۰/۵۶				۰/۷۸
اثر گُلیم	۰/۵۱	۰/۳۴		۰/۷۵	۰/۴۸
بی طرفی حسابرسان	۰/۶۳	۰/۹۴		۰/۷۲	۰/۶۰
رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان	۰/۶۹	۰/۹۰		۰/۷۹	۰/۶۳
تناقض مطلوبیت قضاوت	۰/۵۹	۰/۴۷		۰/۸۳	۰/۶۵
				۰/۷۵	۰/۷۷

جدول (۵) نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	Communality	R ²	Communality	R ²	GOF
صدقیت حسابرسان	۰/۶۱	۰/۹۱			
خطای ادراک هاله‌ای	۰/۵۶				
اثر گُلیم	۰/۵۱	۰/۳۴			
بی طرفی حسابرسان	۰/۶۳	۰/۹۴			
رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان	۰/۶۹	۰/۹۰			
تناقض مطلوبیت قضاوت	۰/۵۹	۰/۴۷			
					۰/۶۵
					۰/۷۱
					۰/۶۰

باتوجه به اینکه معیار *GOF* مقدار ۰/۶۵ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد «قوی» تایید می‌شود. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول (۶) و (۷) ارائه شده است.

جدول (۴) مقادیر ضریب تعیین (*R*²) و ضریب قدرت

پیش‌بینی (<i>Q</i> ²)		
مؤلفه‌ها	R ²	Q ²
صدقیت حسابرسان	۰/۹۱	۰/۵۸
اثر گُلیم	۰/۳۴	۰/۱۷
بی طرفی حسابرسان	۰/۹۴	۰/۶۱
رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان	۰/۹۰	۰/۵۷
تناقض مطلوبیت قضاوت	۰/۴۷	۰/۲۷

جدول (۶) آزمون فرضیه اول

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	ضریب معناداری (T-Value)	نتیجه آزمون
H ₁	خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرسان تاثیر مثبت دارد	۰/۲۲	۲/۵۸	تایید

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۳ و جدول (۶) نشان دهنده‌ی تایید فرضیه پژوهش می‌باشد. همچنین باتوجه به اینکه ضریب معناداری متغیر بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد، لذا این فرضیه مورد تایید قرار می‌گیرد. اما به منظور تایید فرضیه دوم پژوهش که بیان می‌نماید، تقویت منفی نظریه گُلیم تاثیر مثبت خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان *FOG*^۱ استفاده شد، که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2}$$

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می‌آید.

^۱ Goodness of Fit

گرفته است. در واقع اثر هاله‌ای در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان این موضوع را مدنظر قرار می‌دهد که حسابرسان بر چه اساسی تصمیم‌های خود را اتخاذ می‌کنند، زیرا نه حسابرسان بلکه همه افراد در زمان تصمیم‌گیری بر اساس درک‌شان از واقعیت‌ها، نه آنچه که عملاً واقعیت دارد اقدام می‌کنند (این‌درا و همکاران^۱، ۲۰۱۸). بنابراین، عملاً نمی‌توان انتظار داشت هر حسابرِس بر مبنای سبکی خاص و یکپارچه تصمیم‌گیری نماید، بلکه بر مبنای درک خود از واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران دست به اظهار نظر و تصمیم‌گیری می‌نماید (یوتامی و همکاران^۲، ۲۰۱۴).

علت تفاوت افراد در این رابطه را می‌توان در رویکردهای فردی و انتظارات فرد از خود تحت نظریه گُلیم تفسیر نماید. در واقع هرگاه یک حسابرِس سطح انتظارات از خود در حرفه حسابرسی به سمت منفی بودن گرایش داشته باشد، فرد دچار نوعی تعصبات ذهنی در تصمیم‌گیری می‌شود و این موضوع سطح خطای ادراکی را افزایش می‌بخشد. از طرف دیگر، در انجام حرفه حسابرسی هرگاه درک حسابرِس نسبت به یک ویژگی عملکردی صاحبکاران سایر ویژگی‌ها را تحت الشعاع قرار دهد، تا حد زیادی می‌توان بیان کرد، حسابرِس دچار خطای هاله‌ای شده است. برای مثال زمانیکه یک صاحبکار در طی دوره‌های قبلی تعدیلات سنواتی^۳ داشته است، صرف‌نظر از منطقی بودن یا نبودن این دلایل حسابرسان دچار نوعی دیدگاه منفی نسبت به عملکردهای شفاف این صاحبکار می‌شوند و این موضوع باعث می‌گردد سایر ویژگی‌های عملکردی صاحبکار تحت تأثیر این دیدگاه منفی قرار گیرد و در جریان بررسی‌های صورت‌های مالی دچار خطاهای ادراکی شوند (لوپپولد و کیدا^۴، ۲۰۱۲).

هدف این پژوهش بررسی نقش تقویت منفی نظریه گُلیم نسبت به رابطه‌ی خطای ادراکِ هاله‌ای با تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرِس است. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در باب فرضیه اول تایید نمود، خطای ادراکِ هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرِس تأثیر مثبت دارد. در واقع این نتیجه بیان‌کننده‌ی این موضوع است که وجود باورها و پیش‌فرض‌های ذهنی شکل‌گرفته پیش از ورود به انجام کار یک صاحبکار می‌تواند سطح مطلوبیت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان را به شدت تحت تأثیر قرار دهد و فرد را بر اساس رفتار حرفه‌ای؛ عملکرد حرفه‌ای و وجدان کاری دچار چالش نماید، نقطه‌ای که

قضاوت حسابرِس را تشدید می‌کند. لذا لازم است برای تأیید نقش واسط نظریه گُلیم بر ارتباط بین خطای ادراکِ هاله‌ای و تناقض مطلوبیت قضاوت باید چهار شرط فراهم باشد (بارون و کنی، ۱۹۸۶). اولاً بین متغیر مستقل و متغیر وابسته رابطه وجود داشته باشد؛ ثانیاً، بین متغیر مستقل و متغیر تعدیل‌کننده رابطه وجود داشته باشد؛ ثالثاً، بین متغیر تعدیل‌کننده و متغیر وابسته رابطه وجود داشته باشد؛ رابعاً، میزان تغییرات در متغیر وابسته که توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شود، باید در صورت کنترل متغیر تعدیل‌کننده، به سطح پایین‌تری کاهش یابد. با توجه سطور فوق و نتایج جدول زیر، شرط‌های اول، دوم و سوم محقق می‌شود. به منظور بررسی شرط چهارم حاصلضرب ضریب مسیر متغیر مستقل - واسط و متغیر تعدیل‌کننده-وابسته با ضریب مسیر متغیر مستقل-وابسته مقایسه می‌شود، اگر حاصلضرب مذکور کمتر از ضریب مسیر متغیر مستقل - شرط چهارم برقرار نیست. همانطور که مشاهده می‌شود شرط چهارم نیز برقرار بوده و فرضیه تایید می‌گردد.

جدول (۷) آزمون فرضیه دوم

روابط	ضریب مسیر
خطای ادراکِ هاله‌ای و تناقض مطلوبیت قضاوت	۰/۲۲
نظریه گُلیم و خطای ادراکِ هاله‌ای	۰/۵۸
نظریه گُلیم و تناقض مطلوبیت قضاوت	۰/۵۳
حاصلضرب ضریب‌مسیر متغیر مستقل-تعدیل‌کننده و متغیر تعدیل‌کننده-وابسته با ضریب مسیر متغیر مستقل-وابسته مقایسه می‌شود.	$0/30 = 0/53 \times 0/58$

۵- بحث و نتیجه‌گیری

اثر هاله‌ای به عنوان یکی از خطاهای ادراکی حسابرِس محسوب می‌شود و به دلیل اینکه تصمیم‌گیری‌های تخصصی و حرفه‌ای حسابرِس را تحت تأثیر قرار می‌دهد، موضوعی بسیار حائز اهمیت می‌باشد. در واقع اثر هاله‌ای به عنوان یکی از مباحث روانشناختی در طی سال‌های گذشته است که وارد عرصه‌های مالی به خصوص حسابرسی شده است و به عنوان یک دغدغه مهم جامعه علمی بر اساس پژوهش‌های قبلی مورد بحث قرار

³ Prior Period Adjustments

⁴ Luippold & Kida

¹ Indra et al

² Utami et al

بر اساس نتایج پیشنهاد می‌شود، سازمان‌ها و نهادهای ناظر بر عملکردهای حسابرسان ضمن برنامه‌ریزی و تدوین سیاست‌های منسجم رفتاری در خصوص کنترل باورهای منفی و به طور کلی ویژگی‌های درونی حسابرسان، تلاش نمایند انگیزه‌های ارزشی و رفتاری را به حسابرسان به عنوان محرک تزریق نمایند تا از این طریق ضمن کنترل تعصب‌گرایی منفی، سطح تعهد را در حسابرسان به طور قابل توجه‌تری نسبت به حسابرسی و انجام وظایف خود تقویت نمایند و بر مبنای آن عمل کنند. در تحت این شرایط حسابرس هویت خود را بر مبنای ویژگی‌های شغلی و تخصصی این حرفه در میابد و تحت تاثیر نام و شهرت صاحبکاران قرار نمی‌گیرند که سبب می‌شود تا اثر هاله‌ای را به واسطه انگیزه‌های نامتناسب حرفه‌ای از خود دور نماید و ادراک و عمل متناسبی با ارزش‌های این حرفه در قضاوت‌های حرفه‌ای خود تعریف نماید و به آن پایبند باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود، به منظور توسعه تردید حرفه‌ای حسابرس به عنوان یکی از اِلمان‌های مطلوبیت قضاوت حرفه‌ای، بر توانمندی‌های روانی آن‌ها از طریق برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی روانشناختی تمرکز گردد، چراکه این حرفه به دلیل مسئولیت‌های تخصصی، قانونی و اجتماعی که دارد، باید همواره در جهت کاهش ریسک‌های احتمالی کیفیت حسابرسی کوشا باشد و ضمن برگزاری آزمون‌های دوره‌ای جهت کسب امتیازهای سلامت روانی حسابرسان، به آن‌ها آموزش‌های لازم برای درک بهتر موقعیت‌های حرفه‌ای و خطاهای احتمالی ادراکی داده شود تا بر اساس آن سطح کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان صرفاً نه به عنوان یک رفتار محافظه‌کارانه، بلکه به عنوان یک ویژگی تخصصی در حسابرسی که باعث افزایش سطح ارضای نیازهای معنوی حسابرس می‌شود، تقویت گردد و فرد درگیر خطاهای ادراکی همچون اثر هاله‌ای نشود.

فرد دیگر بر اساس استانداردها و آیین‌رفتار حرفه‌ای اقدام به قضاوت و تصمیم‌گیری‌های منطقی نمی‌نماید و بیشتر تحت تاثیر خطای هاله‌ای به عنوان وجود یک نقطه منفی در کارکردهای صاحبکار، می‌باشد. به عبارت دیگر باورهایی مسیر عملکردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تعیین می‌کند که باعث می‌گردد، جهت‌گیری و فاصله‌گرفتن از مطلوبیت نتیجه وجود خطای هاله‌ای باشد و سطح قضاوت و اظهارنظرهای حسابرسی جهت‌دار به سمتی حرکت کند که ذهنیت فردی، آن را تعیین نموده است. این نتیجه تایید می‌کند که گرایش‌های ذهنی منفی در قالب خطاهای ادراکی باعث می‌گردد تا سطح تناقض مطلوبیت در قضاوت‌های حرفه‌ای که همسو با استانداردهای مدون در حسابرسی همچون بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای است، کاهش یابد تا تصمیم‌گیری‌های اتخاذ شده به دور از واقعیت‌ها رقم بخورد. نتیجه این فرضیه با پژوهش‌های چانگ و لئو (۲۰۱۹)؛ دیکینز و همکاران (۲۰۱۸) و تابش و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت دارد. نتیجه فرضیه دوم پژوهش تایید نمود، تقویت منفی نظریه گُلیم تاثیر مثبت خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس را تشدید می‌کند. در واقع بر اساس نظریه گُلیم حسابرس تحت تاثیر ادراک منفی از تناسب خود با ویژگی‌های حرفه حسابرسی، انتظارات منفی را در خود تصویرسازی می‌نماید و این موضوع سطحی از استحکام منفی‌گرایی ذهنی در قالب تعصب‌های سوگیرانه را در فرد تقویت می‌نماید و باعث می‌گردد تا حسابرس در مسیر قضاوت‌های حرفه‌ای خود، به واسطه وجود خطاهای ادراکی دچار تناقض در مطلوبیت قضاوت‌های حرفه‌ای شود. به عبارت دیگر به دلیل اینکه نگرش‌های منفی در حسابرس تقویت می‌شود، فرد با مجموعه‌ای از تعصبات ذهنی غیرقابل انعطافی مواجه می‌شود که این موضوع می‌تواند سبب انحطاط در تصمیم‌گیری‌های حسابرس گردد، موقعیتی که در آن حسابرس به دلیل وجود خطای ادراکی هاله‌ای تقویت شده، مطلوبیت‌های اخلاقی طبق آیین‌رفتار حرفه‌ای و فرآیندهای استاندارد قضاوتی را چندان توجه نکند و این موضوع باعث گردد تا تاثیر مثبت خطای ادراک هاله‌ای بر تناقض مطلوبیت قضاوت حسابرس تحت وجود انتظارات منفی تقویت شده طبق نظریه گُلیم تشدید شود و باعث کاهش سطح اتکاپذیری به قضاوت‌های حسابرس گردد. از منظر مفهومی می‌توان نتیجه این فرضیه را با پژوهش‌های چانگ و لئو (۲۰۱۹)؛ دیکینز و همکاران (۲۰۱۸) و تابش و همکاران (۱۳۹۹) همسو دانست.

فهرست منابع

- * احمدیان، عباس، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل الگوهای ذهنی حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای بر اساس روش شناسی کیو (Q)، فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۰(۷۸): ۱۴۲-۱۷۶.
- * اسدی، مرتضی، نعمتی، محمد. (۱۳۹۴). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، ۲۷(۳): ۳۳-۴۳.
- * اعتباریان خوراسگانی، اکبر، قریشی‌شهرکی، سیداحمد. (۱۳۹۴). ارتباط بین خطاهای ادراکی در تصمیم‌گیری و شخصیت، مجله مدیریت فراگیر، ۱(۲): ۹۶-۱۰۴.
- * بنی‌مهد، بهمن، عربی، مهدی، حسن پور، شیوا. (۱۳۹۶). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری (چاپ ۴)، تهران، ترمه.
- * بیرجندی، حمید، خدای‌پور، احمد، پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس، حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۲): ۱۵-۲۶.
- * تابش، زهره، عبدلی، محمد رضا، یاورپور، هوشنگ. (۱۳۹۹). بررسی اثر هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حسابرس، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۵): ۸۹-۱۱۲.
- * حسینی، سیدعلی، رسولی، ندا. (۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم انداز تفویک، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱): ۱۵۵-۱۶۸.
- * حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، رهنمای رود پستی، فریدون. (۱۳۹۶). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۲، تابستان، ۱-۱۲.
- * شفعتی، مرتضی، ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر استعاره‌سازی ذهنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴): ۱۴۳-۱۶۳.
- * قلی‌پور، فتانه، قلی‌پور، آرن، پیران‌نژاد، علی، فاخری کوزه‌کنان، سمیرا. (۱۳۸۷). تبیین عوامل شناختی (کانون کنترل، درماندگی اکتسابی و اثر گلب) در نهادهای آموزشی، پژوهش‌های آموزش و یادگیری، ۱(۳۳): ۱۵-۳۰.
- * محمدی، عفت، شیخ، رضا. (۱۳۹۲). تحلیل خطای هاله‌ای رفتار مشتریان با استفاده از شاخص مروجان خالص (NPS) و تئوری مجموعه راف (RST) مطالعه‌ی موردی: تلفن
- همراه سونی اریکسون، مدیریت بازرگانی، ۵(۱): ۱۱۹-۱۴۲.
- * مشایخی‌فرد، سعید، پورزمانی، زهرا، جهانشاد، آریتا. (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۷): ۲۳-۶۲.
- * ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کوشکی جهرمی، علیرضا. (۱۳۹۸). مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان براساس تحلیل داده‌بنیاد، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳۰۱): ۳۲۶-۳۰۱.
- * Arel, B., Kaplan, S. E. O'Donnel, E. (2005). Halo effects during internal control evaluation: the influence of management self-assessment on auditor judgment, working papers, Arizona State University.
- * Backof, A. G., Bamber, E. M., Carpenter, T. D. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards, *Accounting, Organizations and Society*, 51(3): 1-11.
- * Balzer, W., Sulsky, M. (1992). Halo and Performance Appraisal Research: A Critical Examination, *Journal of Applied Psychology*, 10(2): 975-985
- * Bell, T., Peecher, M., Solomon, I. (2002). The Strategic-Systems Approach to Auditing. In *Cases in Strategic-Systems Auditing*, edited by T. Bell and I. Solomon, 1-34, New York, NY, KPMG
- * Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The Outcome Effect and Professional Skepticism. *The Accounting Review*, 91(6): 1577-1599.
- * Broberg, P., Umans, T. and Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: an explorative study, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1): 57-70.
- * Carpenter, T. D., Reimers, J. L. (2013). Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions, *Behavioral Research in Accounting*, 25(2): 45-69. <https://doi.org/10.2308/bria-50468>
- * Chang, C.J. and Luo, Y. (2019). Data visualization and cognitive biases in audits, *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2017-1637>
- * Chen, H., Tian, Y. and Daugherty, P.J. (2009), "Measuring process orientation", *The International Journal of Logistics*, Vol. 20 No. 2, pp. 213-227.
- * Chen, W., Saeed Khalifa, A., Morgan, K. L., Trotman, T. (2018). The effect of brainstorming guidelines on individual auditors' identification of potential frauds, *Australian Journal of Management*, Vol. 43(2) 225-240.
- * Cohen, J. R., Dalton, D. W., & Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of

- * Inamori, T., Analoui, F. and Kakabadse, N. (2012), "Can perceptual differences account for managerial success? The case of Japanese aid workers", *Management Research Review*, Vol. 35 No. 1, pp. 32-51. <https://doi.org/10.1108/01409171211190797>
- * Islam, M. (2013). Auditing in the 21st century: Has self-regulation failed? *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(8): 1059-1069.
- * Ju Lin, Y. (2014). The Relation between Auditor Switching and Self-fulfilling Prophecy Effect: The Bivariate Probit Model, *Asian Journal of Finance & Accounting*, 6(1): 367-387.
- * Karakowsky, L., DeGama, N., McBey, K. (2017). Deconstructing Higgins: gender bias in the Pygmalion phenomenon, *Gender in Management*, 32(1): 2-18. <https://doi.org/10.1108/GM-04-2015-0040>
- * Keast, S., & Michael, T. (2009). *Rational decision-making for managers*. West Sussex: Wiley
- * Kenneth, J. S., D, J, Emerson, and Ch, R. Boster. (2018) "An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 Issue: 8/9, pp.736-759
- * Lam, K, C, K., Mensah, M. (2006). Auditors' decision-making undergoing-concern uncertainties in low litigation-risk environments: Evidence from Hong Kong, *Journal of Accounting and Public Policy* 25: 706-739.
- * Langley, A., Mintzberg, H., Pitcher, E., Posada, E., & Saint-Macary, J. (1995). Opening up decision-making: The view from the black stool. *Organization Science*, 6(3), 260-279
- * Lehmann, C. and Norman, C. (2006), "The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: an experimental investigation", *Behavioral Research in Accounting*, 18(12): 65-74.
- * Lilius, J. M., M, C. Worline, S. Maitlis, J. Kanov, J, E. Dutton, and P. Frost. (2008), "The contours and consequences of compassion at work", *Journal of Organizational Behavior*, 29(2): 193-218
- * Louwers, T. J., F, M. Messina, and M, D. Richard. (1999). The auditor's going-concern disclosure as a self-fulfilling prophecy: A discrete-time survival analysis. *Decision Sciences*, 30(3), 805-823. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-5915.1999.tb00907.x>
- * Luippold, B. L., and Kida, T.E. (2012), "The impact of initial information ambiguity on the accuracy of analytical review judgment", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2):113-129.
- * Lynch, A, L., Murthy, U, S., Engle, T, J. (2009) Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation. *Accounting Review* 84(4): 1209-1232.
- * Mael, F. and Ashforth, B.E. (1992), "Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification", *Journal of professional skepticism and auditor job outcomes. Accounting, Organizations and Society*. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
- * Davidson, O. B., Eden, D. (2000) Remedial self-fulfilling prophecy: Two field experiments to prevent golem effects among disadvantaged women. *Journal of Applied Psychology*, 85(3): 386 -398
- * Deshpandé, J.U., Farley and Webster, F.E. Jr (1993). Corporate culture, customer orientation and innovativeness in Japanese firms: a quadrat analysis, *Journal of Marketing*, Vol. 57 No. 1, pp. 22-27.
- * Dickins, D., A, J. Snyder, and T, J, Reisch. (2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality, *Journal of Accounting Education*, 45(11): 32-44
- * Eden, D. (1992). Leadership and expectations: Pygmalion effects and other self-fulfilling prophecies in organizations. *Leadership Quarterly*, 3(4): 271-305.
- * Eilifsen, A., Kinserdal, F., Messier, W, F., Mckee, Th, E. (2020). An Exploratory Study into the Use of Audit Data Analytics on Audit Engagements, *Accounting Horizons*, <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-121>
- * Galotti, K. M. (2002). *Making decisions that matter: How people face important life choices*. London: Lawrence Erlbaum Associates.
- * Gao, P., Zhang, G. (2019). Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality, *The Accounting Review*, 94(6): 201-225. <https://doi.org/10.2308/accr-52389>
- * Gissel, J, L., Johnston, K, M. (2018). Information Sharing during Auditors' Fraud Brainstorming: Effects of Psychological Safety and Auditor Knowledge, 12(1): 1-10. <https://doi.org/10.2308/cia-51975>
- * Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- * Grammling, A., O'Donnel, E., Vandervelde, S. (2010). Audit partner evaluation of compensating controls: a focus on design effectiveness and extent of auditor testing, *Behavioral Research in Accounting*, 29(2): 175-187.
- * Grenier, J, H., Pomeroy, B., Stern, M, T., Zielinski, N, B. (2020). Practitioner Summary The Effects of Accounting Standard Precision, Auditor Task Expertise, and Judgment Frameworks on Audit Firm Litigation Exposure, *Current Issues in Auditing*, <https://doi.org/10.2308/CIA-2019-511>
- * Guiral-Contreras, A., J, Gonzalo-Angulo, and W, Rodgers. (2007). Information Content and Recency Effect of the Audit Report in Loan Rating Decisions, *Accounting and Finance* 47(2), 285-304.
- * Harding, N., Trotman, K, T. (2017). The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional scepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 36: 111-131.

- * Tetlock, P. (1983). Accountability and perseverance of first impressions, *Social Psychology Quarterly*, 46(4): 285-92.
- * Thorndike, E. L. (1920). A constant error in psychological ratings, *Journal of Applied Psychological*, 82(5): 665-674.
- * Utami, I., Kusuma, I. W., Gudono, G., Supriyadi, S. (2017). Debiasing the Halo Effect in Audit Decision: Evidence from Experimental Study ", *Asian Review of Accounting*, 25(2): 1-51. <http://dx.doi.org/10.1108/ARA-10-2015-0105>
- * Utami, I., Kusuma, I. W., Gudono and Supriyadi. (2014). Halo effect in analytical procedure: the impact of client profile and information scope, *Global Journal of Business Research*, 8(1): 9-16
- * Watzlawick, P. (1984). *Self-Fulfilling Prophecies, In The Production of Reality: Essays and Readings on Social Interaction* by O'Brien, J., 5th Edition, California: Pine Forge Press.
- * Zsombok, C. E. (1997). Naturalistic decision making: Where are we now? In C. E. Zsombok, & G. Klein (Eds.), *Naturalistic decision making*. Mahwah, NJ: Erlbaum, 3-16.
- * Organizational Behavior, Vol. 13 No. 2, pp. 103-123.
- * McKenna, B., Rooney, D., & Kenworthy, A. L. (2013). Introduction: Wisdom and Management - A guest-edited special collection of resource reviews for management education. *Academy of Management Learning & Education*, 12(2), 306-311
- * Merton, R. K. (1948). The Self-fulfilling prophecy, *Antioch Review Journal*, 8(2): 193-210.
- * Mintzberg, H., & Westley, F. (2001). Decision making: It's not what you think. *MIT Sloan Management Review*, 42(3), 89-94.
- * Nolder, Ch, J., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society* 67; 1-14.
- * O' Donnel, E., Schultz, J. J. (2005). The halo effect in business risk audits: can strategic risk assessment bias auditor judgment about accounting details? *The Accounting Review*, 80(3): 921-939
- * Olsen, C., Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional Skepticism. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>
- * Peytcheva, M., Wright, A., & Majoor, B. (2014). The impact of principles-based versus rules-based judgment guidance on cognitive motivations and evidence demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2): 51-72.
- * Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press
- * Schraagen, J. M., Klein, G., & Hoffman, R. R. (2008). The macrocognition framework of naturalistic decision making. In J. M. Schraagen, L. G. Militello, T. Ormerod, & R. Lipshitz (Eds.), *Naturalistic decision making and macrocognition*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited, 3-25.
- * Simon, Ch, A., Smith, J. L., Zimbelman, M, F. (2018). The Influence of Judgment Decomposition on Auditors' Fraud Risk Assessments: Some Trade-Offs, *The Accounting Review*, 93(5): 273-291. <https://doi.org/10.2308/accr-52024>
- * Şismanoglu, E., Arikboga, D. (2018). The Factors Affecting Using Professional Judgment in Independent Auditing: Evidences from Turkey, *Contemporary Research in Economics and Social Sciences*, 2(1): 141-188.
- * Sternberg, R. J. (2013). The WICS model of leadership. In M. G. Rumsey (Ed.), *New York, NY: Oxford University Press*, 47-62.
- * Suyono, E. and Farooque, O. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: insights from Indonesia, *Journal of Asia Business Studies*, 13(4): 543-558. <https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>
- * Tan, H, T., Jamal, K. (2001). Do auditors objectively evaluate their subordinates' work? *The Accounting Review*, 76(1): 99-110.

Investigating the Role of Negative Strengthening of Golem Effect Theory of the Impact of Halo's Bias on the Contradiction of Auditor's Judgment Desirability

Zohreh Tabesh³
Mohammadreza Abdoli⁴

Abstract

Today science of auditing is evolving more than ever from traditional theories to more modern behavioral and perceptual theories, so that the recognition of auditors' professional functions can be inferred from internal processes. One of these theories is the Golem theory, a concept that can be based on reinforcing negative attitudes that can conflict with the auditor's expectations of professional characteristics and this, while reinforcing the level of error in the aura perception, leads to the formation of fanatical subjectivism and a contradiction in the desirability of judgment. The Purpose of this research is investigating the Role of Negative Strengthening of Golem Effect Theory of the Impact of Halo's Bias on the Contradiction of Auditor's Judgment Desirability. The tool for collecting research data from the questionnaire and its target population were auditors working in the auditing organization and auditing institutions of the private sector in 2017. In this study, in order to measure and adjust the suitability of the model and test the research hypotheses, partial least square analysis (PLS) was used. The test results of the research hypotheses confirmed that the halo's bias has a positive and significant effect on the contradiction of the desirability of the auditor's judgment. It was also found that the level of negative reinforcement of Golem's theory exacerbates the positive effect of the aura perception error on the contradiction of the desirability of the auditor's judgment. In fact, this conclusion shows that increasing the level of perceptual errors under the influence of individualistic prejudices, which is formed as a result of negative expectations, can affect the desirability of professional auditors' judgments within the framework of professional conduct and codified standards. And cause professional judgments to deviate from their original course.

Keywords: Golem Effect Theory, Halo's Bias, Contradiction of Auditor's Judgment Desirability

3- Ph.D. Student of Accounting, Department of Accounting, Islamic Azad University, Shahrood Branch, Iran
4- Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Unit, Islamic Azad University, Shahrood, Iran