

## سبک شناختی حسابرسی، حجم اطلاعات و کیفیت اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت

محمد عرب مازار یزدی<sup>۱</sup>، ابوالقاسم مسیح آبادی<sup>۲</sup>، اعظم پوریوسف<sup>۳</sup>

**چکیده:** هدف از تحقیق حاضر، بررسی تأثیر سبک شناختی حسابرسان و حجم اطلاعات بر کیفیت اظهار نظر آنها در مورد تداوم فعالیت می باشد. سوالات و فرضیه های تحقیق بر مبنای تئوری شرودر، درایور و استرافر در مورد پردازش اطلاعات است. طبق این تئوری، توانایی افراد برای پردازش اطلاعات بستگی به سبک شناختی آنها داشته و با افزایش اطلاعات کاهش می یابد. حسابرسان مورد آزمون که مدیران ارشد، مدیران و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی بودند، تحت دو آزمون شامل "آزمون سبک شناخت" و "آزمون اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت" قرار گرفتند. داده های به دست آمده، از طریق مدل تحلیل واریانس یکطرفه و آزمون طرح اندازه های مکرر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و یافته ها حاکی از آن بود که قضاوت حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت از تئوری شرودر، درایور و استرافر پیروی می کند: حسابرسان انتزاعی نسبت به حسابرسان عینی با پردازش اطلاعات بیشتری اشباع می شوند و اظهار نظرهای صحیح تری دارند.

**واژه های کلیدی:** اضافه بار (اشباع) اطلاعات، سبک شناخت، سبک شناخت عینی، سبک شناخت انتزاعی، اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت.

۱. دانشیار دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۲. استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

۳. مربی دانشگاه پیام نور، مرکز بیرجند، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۰/۰۹/۳۰

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۱/۰۲/۱۸

نویسنده مسئول مقاله: محمد عرب مازار یزدی

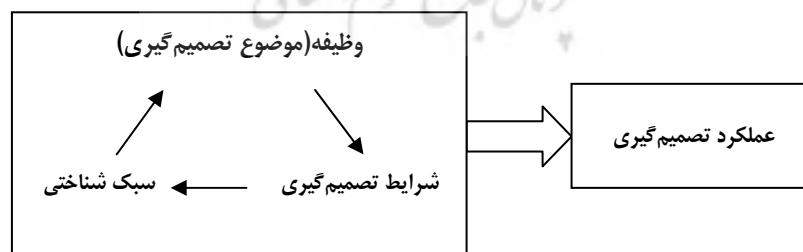
E-mail: arabmazar@yahoo.com

### مقدمه

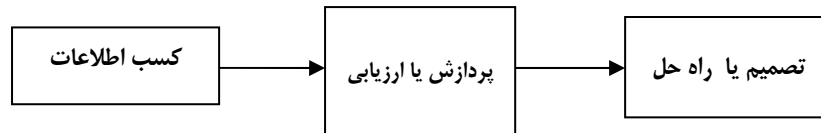
تصمیم‌گیری مدیران رده‌بالای مؤسسات حسابرسی بخش مهم و حیاتی فرایند حسابرسی است. برخی افراد نسبت به دیگران در تصمیم‌گیری موفق‌ترند. درک این واقعیت طی بیست سال گذشته، توجه بسیاری از پژوهشگران را به متغیرهای مؤثر بر تصمیمات افراد جلب کرده است. این متغیرها در طیفی از متغیرهای فیزیولوژیک تا متغیرهای روان‌شناختی قرار دارند. توجه به تفاوت‌های فردی، محققان را به بررسی چگونگی شکل‌گیری رفتار تصمیم‌گیری، به‌عنوان تابع متقابلی از ویژگی‌های فردی تصمیم‌گیرنده و ویژگی‌های وظیفه (یا موضوع تصمیم‌گیری) واداشته است.

مطالعات فراوان و متنوعی در خصوص تفاوت در عملکرد انجام شده است. در برخی از این بررسی‌ها با استفاده از برنامه حسابرسی توانایی، دانش، تجربه، تخصص، شخصیت و سبک شناخت افراد به‌عنوان مؤلفه‌های مرتبط با «شخص» به کار گرفته شده است. در بررسی حاضر از سبک شناخت به‌عنوان متغیر یا مؤلفه «شخصیتی» استفاده می‌شود زیرا سبک شناخت، مزایای بی‌نظیری برای کسب و به‌کارگیری اطلاعات جهت حل مشکل ارائه می‌دهد [۲۵]

تحقیقات نشان داده است که بین سبک شناختی و شرایط تصمیم‌گیری رابطه وجود دارد [۲۵]. افراد با سبک شناخت تحلیلی در وظایف تحلیلی و در شرایطی که مستلزم تشریح فرایندهایی است که منجر به تصمیم‌شان شده است (شرایط استدلالی)، بهتر عمل می‌کنند و افراد با سبک شناختی شهودی در وظایف تجربی و در شرایطی که ملزم نیستند برای تصمیم‌شان دلیلی ارائه دهند (شرایط کنترلی)، عملکرد بهتری دارند. وابستگی متقابل سبک شناختی، شرایط تصمیم و وظیفه تصمیم (یا موضوع تصمیم‌گیری) در نمودار ۱ منعکس شده است. در صورتی که وظیفه تصمیم، شرایط تصمیم‌گیری و سبک شناختی حسابرس متناسب با یکدیگر باشد، اثربخشی حسابرسی افزایش یافته و خطر ارائه اظهار نظر نادرست کاهش می‌یابد.



نمودار ۱. مدل مفهومی سه‌جانبه در کیفیت تصمیم‌گیری [۲۵]



نمودار ۲. فرایند تصمیم‌گیری یا حل مسئله [۲۵]

شاید تصور بر این باشد که اگر همه افراد، اطلاعات را به صورت مشابهی به دست آورده و پردازش کنند، به تصمیمات و راه‌حل‌های یکسانی می‌رسند. ولی بررسی‌های متعدد در قلمرو روان‌شناسی، حسابداری، مدیریت، بازاریابی و حسابرِس نشان دهنده این است که افراد در مراحل کسب و ارائه اطلاعات به نتایج یکسانی نمی‌رسند. تأکید اصلی بررسی حاضر بر تفاوت‌های فردی به‌عنوان عامل تعیین‌کننده تغییرات عملکرد است. تحقیقات مرتبط قبلی که در حوزه حسابرِس صورت گرفته عموماً برای بررسی این مسئله بوده، که کدام افراد (براساس تفاوت‌های فردی)، در کدام نوع از وظایف (یا موضوعات تصمیم‌گیری) بهتر عمل می‌کنند. در این تحقیقات الزامات مرتبط با وظایف مختلف و ویژگی‌های فردی به صورت متقابل باهم ترکیب می‌شوند تا اثر آن بر عملکرد ارزیابی شود.

در بررسی حاضر به علت ماهیت کار حسابرِس و محدودیت‌های آن در ایران، شرایط تصمیم‌ناپذیر گرفته شده و بر تأثیر سبک شناختی حسابرِس بر تصمیم‌گیری در خصوص «تداوم فعالیت مؤسسات تحت بررسی» به‌عنوان وظیفه (موضوع تصمیم‌گیری) متمرکز شده است. متغیر "وظیفه" برطبق الزامات بند ۲ استاندارد شماره ۵۷ با عنوان «تداوم فعالیت» انتخاب شده است [۳]: حسابرِس در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرِس و ارزیابی نتایج حاصل از آن، باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی، بررسی کند. در تحقیق حاضر، تأثیر سبک شناختی حسابرِس و حجم اطلاعات بر کیفیت اظهارنظر حسابرِس، با افزایش و کاهش نسبت‌های مالی در مورد حسابرسان با سبک شناختی/انتزاعی و حسابرسان با سبک شناختی عینی، مورد مطالعه قرار گرفته است.

### سبک شناخت

بررسی مطالعات انجام شده در زمینه روان‌شناسی شناخت، بیانگر این نکته است که افراد دارای تفاوت‌های فردی مهمی در زمینه مسائل شناختی هستند، که در حل مسائل و تصمیم‌گیری به آن اتکا می‌کنند. یکی از این ابعاد، سبک شناختی است که در میان این طبقه‌بندی‌ها از جایگاه مهمی برخوردار است. ریشه مطالعات شناختی از مطالعات ماکس ورتیمر، ولفگانگ کافلر، کورت

کافکا است. سبک شناخت به‌عنوان متغیر میانی در رابطه بین اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری، توسط بسیاری از محققان تأیید شده است. نتایج بسیاری از این تحقیقات نشان دهنده این است که ویژگی‌های شناختی استفاده‌کننده اطلاعات بر درک او در این که چه اطلاعاتی نسبت به موضوع تصمیم مهم و چه اطلاعاتی نامربوط است، تأثیر می‌گذارد. پس ویژگی‌های شناختی استفاده‌کننده اطلاعات در تأثیر اطلاعات بر رفتار نهایی او مؤثر است. سبک شناخت چارچوب فکری افراد را تعیین می‌کند. علت اهمیت سبک شناخت این است که نسبت به روش‌های دیگر، به بررسی دقیق و جزء به جزء فرایند درک محرک‌ها و پاسخ به دنیای پیرامون افراد می‌پردازد و طرحی منعطف‌تر و مناسب‌تر برای بررسی روش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری از طریق توجه به روش‌های متفاوت کسب، ادراک، پردازش و انتقال اطلاعات، ارائه می‌دهد و با توجه به نحوه ادراک و پردازش اطلاعات توسط افراد و مدل‌های تصمیم‌گیری آنها، بهتر می‌توان پاسخ گوی نیازهای اطلاعاتی آنها بود [۱۷].

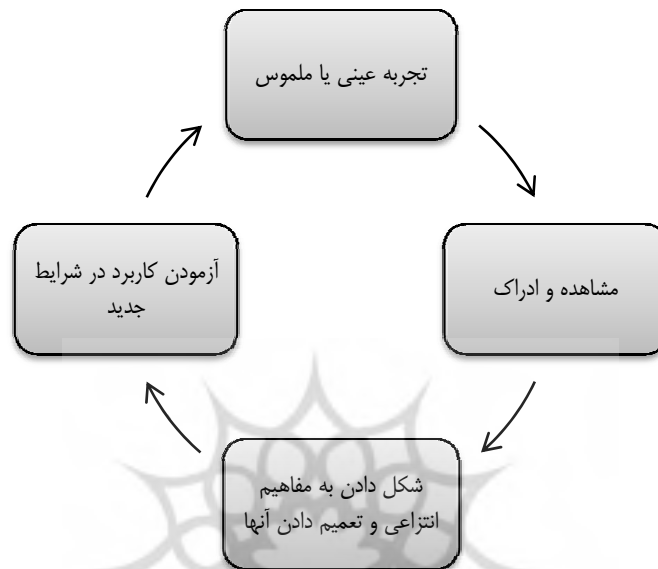
همچنین استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، براهمیت نظارت کافی و طرح ریزی مناسب در فرایند حسابرسی تأکید دارند. طرح ریزی، نظارت، کنترل و تنظیم حسابرسی تابعی از چهارمتغیر مستقل است که شامل پیچیدگی کار حسابرسی، اندازه گروه حسابرسی، محیط اجتماعی - سیاسی حسابرسی و سبک شناخت حسابرسی است [۳۱].

### سبک یادگیری کولب

روش یادگیری تجربی (ELM) که توسط کولب مطرح شد، یکی از مدل‌های شناختی پردازش اطلاعات است که به‌عنوان یکی از مدل‌های سازماندهی و پردازش اطلاعات مطرح است. روش ELM شامل چهار مرحله است: تجربه عینی، مشاهده تأملی، مفهوم‌سازی انتزاعی، آزمایش‌گری فعال. این مفاهیم در موقعیت‌های جدید، باعث کسب تجربیات عینی بیشتری می‌شوند. هر یک از این مراحل را می‌توان به‌عنوان یک سطح توانایی در نظر گرفت [۱۷]. بلکویی در تشریح سبک یادگیری کولب می‌گوید [۱]:

کسب دانش، از تجربه‌های عینی آغاز می‌شود. در صورت منحصر به فرد بودن برخی رویدادها باید بر مشاهدات افزوده و درباره آنچه رخ می‌دهد، اندیشه گردد. بعد از آن، در قالب مفاهیم تجربی و تعمیم دادن دیدگاه‌ها، مفروضاتی ارائه می‌شود و ما را وادار می‌دارد که مفروضات را آزموده و کاربرد این مفاهیم را در شرایط جدید درک کنیم. یعنی کار با واقعیت‌های خاص (مشاهده یا تفسیر شده) آغاز شده و به مفروضات خاص (شکل‌گیری در ذهن) و سپس به

تئوری‌های کلی (در شکل‌گیری‌های دیگری در ذهن) و آنگاه به قوانین کلی یا عمومی می‌انجامد، این مراحل در نمودار ۳ مشخص شده است:

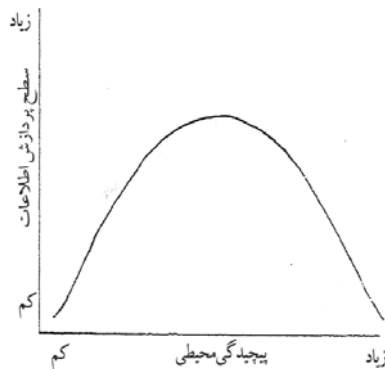


نمودار ۳. مراحل مدل یادگیری کلب [۱]

بر طبق چهار مرحله یادگیری، افراد به چهار گروه شناختی، واگرا، جذب کننده، همگرا و انطباق یابنده تقسیم می‌شوند. سبک شناختی افراد واگرا و انطباق یابنده، عینی و سبک شناختی افراد همگرا و جذب کننده، انتزاعی است.

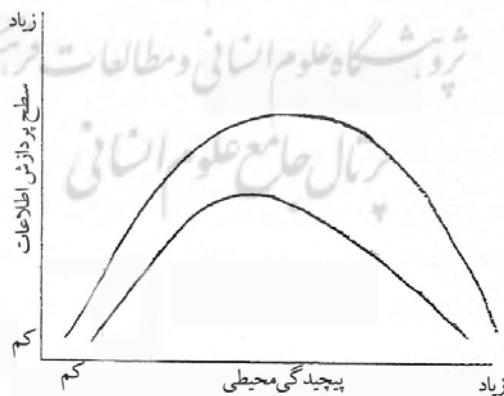
### استفاده افراد از اطلاعات بر اساس تفاوت‌های فردی

تحقیق جاری بر اساس مدل شرودر، درایور و استرافر طرح ریزی شده است. این مدل، چگونگی استفاده از اطلاعات بر اساس تفاوت‌های فردی استفاده کنندگان را تشریح می‌نماید. در برخی از تحقیقات حسابداری این مدل برای تبیین تأثیر پردازش اطلاعات بر تصمیم‌گیری استفاده شده است. شرودر و کالچز نشان دادند که با اضافه بار (افزایش محتوای اطلاعاتی) داده‌ها، کارایی پردازش اطلاعات توسط افراد افزایش می‌یابد، تا به یک نقطه ماکزیمم می‌رسد. بعد از این نقطه با اضافه بار داده‌ها، کارایی پردازش کاهش می‌یابد. این سطح از پردازش اطلاعات، یک منحنی U وارونه را مطابق نمودار شماره ۴ تشکیل می‌دهد [۲۰].



نمودار ۴. کارایی پردازش اطلاعات با توجه به بار اطلاعات [۳۶]

شرودر و کالچر همچنین تفاوت توانایی افراد در پردازش اطلاعات را بررسی نمودند که در نمودار شماره ۵، به‌عنوان افراد با سطح مفهومی بالا (سبک شناختی انتزاعی) و افراد با سطح مفهومی پایین (سبک شناختی عینی) نشان داده شده است. ارتباط بین سبک یادگیری کولب، و مدل شرودر، داربور و استرافر، معیار سبک‌های شناختی انتزاعی و عینی است. هاروی، هانت و شرودر سبک‌های انتزاعی و عینی را به‌عنوان ابعاد اولیه رشد و یادگیری شناختی شناسایی کردند و شرودر و کالچر نیز این ابعاد را در توسعه مدل خود از پردازش اطلاعات استفاده کردند [۲۱].



نمودار ۵. تفاوت در توانایی پردازش اطلاعات [۲۱]

سبیر و لنزتا، افراد دارای سبک شناختی انتزاعی را افرادی توصیف می‌کنند، که ابعاد مختلف اطلاعات را با استفاده از طرح‌های ترکیبی پیچیده پردازش می‌نمایند و افراد دارای سبک شناختی عینی را افرادی توصیف می‌کنند که ابعاد کمتری از اطلاعات را با استفاده از طرح‌های ترکیبی ساده پردازش می‌کنند. بررسی سبیر و لنزتا تجدید نظری بر مدل شرودر، درایور و استرافر است، که نشان می‌دهد پردازش اطلاعات توسط افراد با توجه به پیچیدگی‌های اطلاعات، یک منحنی به شکل U وارونه تشکیل می‌دهد. آنها دریافتند که نوع انتزاعی، اطلاعات بیشتری نسبت به نوع عینی استفاده می‌کنند. بررسی حاضر جهت بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت حسابرس از فرضیه‌های مدل شرودر و کالچر استفاده شده است [۲۰].

### نقش اطلاعات در قضاوت‌های حسابرسی

در فرایند اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، قضاوت‌های متعددی، از جمله برنامه ریزی حسابرسی، ارزیابی ریسک، ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارزیابی توانایی شرکت برای تداوم فعالیت، ارزیابی اثر نهایی بندهای شرط برای انعکاس در گزارش حسابرسی و... اعمال می‌شود. قضاوت شامل تعریف صحیح مشکل یا مسأله، یافتن راه حل‌های ممکن برای آن مسأله و نهایتاً انتخاب از بین راه حل‌هاست. در تمامی این فرایندها نقش برجسته و مهم اطلاعات، کاملاً مشهود است.

اطلاعات در افزایش دانش تصمیم‌گیرندگان و یا کاهش میزان تردید و بالطبع کاهش احتمال اشتباه در تصمیم‌گیری و قضاوت موثر است. با توجه به نقش مهم اطلاعات در قضاوت، چنین به نظر می‌رسد که بررسی نحوه انتخاب حجم و نوع اطلاعات توسط حسابرسان می‌تواند، زمان و دقت قضاوت‌های حسابرسی را بهبود بخشد.

### سابقه تحقیقات سبک شناختی در حسابداری

#### الف) سابقه تحقیقات در ایران

عرب مازار یزدی و مسیح آبادی در پژوهشی تحت عنوان «ادراک اطلاعات حسابداری، قضاوت نسبت به آنها و اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری» اثر اطلاعات حسابداری را بر فرایندهای شناختی (ادراک، قضاوت و تصمیم‌گیری) بررسی نمودند. در این تحقیق ۲۳۵ نفر از متخصصین سرمایه‌گذاری در سهام تحت دوآزمون قرار گرفتند. این آزمون‌ها شامل آزمون شناخت سبک تصمیم‌گیری و آزمون موقعیت‌ها و فرصت‌های سرمایه‌گذاری و تعداد پاسخ‌های دریافتی ۸۱ مورد بود. در آزمون شناخت سبک تصمیم‌گیری، از طریق شاخص تعیین‌کننده نوع شخصیت

(MBTI) آزمون شوندگان به دو گروه اطلاعات مدار و مفهوم مدار تقسیم شدند. در این تحقیق اصول مستخرجه از روان‌شناسی با دستاوردهای متدولوژیکی در روان‌سنجی، اقتصاد سنجی و آمار در قالب مدل سازی ساختاری کوواریانسی تلفیق گردید. یافته‌ها حاکی از آن بود که اطلاعات حسابداری بر ادارک و قضاوت سرمایه‌گذاران اطلاعات مدار و مفهوم مدار اثر می‌گذارد، و ادارک و قضاوت در هر دو گروه، عامل مهم و تعیین کننده سرمایه‌گذاری و عدم سرمایه‌گذاری است. از طرفی دیگر فرایندهای ادارک، قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اطلاعات مدار و مفهوم مدار یکسان نیست، تصمیم‌گیرندگان اطلاعات مدار درست‌تر تصمیم می‌گیرند و تصمیم‌گیرندگان مفهوم مدار (نسبت‌های مالی را) مثبت‌تر ارزیابی می‌کنند [۸].

### ب) سابقه تحقیقات در خارج

هانسن در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر حجم اطلاعات و سبک شناختی بر کیفیت تصمیم در شرایط تصمیم‌گیری وخیم مالی" تأثیر حجم اطلاعات و سبک شناختی حسابرسی را در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها بررسی کرد. در این بررسی، ۴۸ حسابرس بر اساس پرسشنامه سبک یادگیری کولب به حسابرسان دارای سبک شناختی عینی و حسابرسان دارای سبک شناختی انتزاعی تقسیم شدند و از آن‌ها خواسته شد که ورشکستگی یا عدم ورشکستگی ۱۸ مورد شرکت واقعی را در سال آینده پیش‌بینی نمایند. در این بررسی برای حجم اطلاعات از سطوح چهار، شش و هشت نسبت مالی استفاده شد. یافته‌های این بررسی که عدولی از تئوری شرودر، درایور و استرافر محسوب می‌شود، نشان داد که آزمون شوندگان با اضافه بار اطلاعات مواجه نشدند [۲۰].

کیسی در پژوهشی تحت عنوان «سودمندی نسبت‌های حسابداری در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت» تأثیر سبک‌های پردازش اطلاعات را بر صحت پیش‌بینی ورشکستگی بررسی نمود. در این پژوهش آزمون شوندگان، متصدیان مؤسسه‌های اعتباری بودند که بر اساس MBTI به افراد با سبک پردازش حسی و افراد با سبک پردازش شهودی تقسیم شدند. بر اساس تئوری کارل یونگ، افرادی که سبک پردازش حسی دادند، در تصمیم‌گیری به جزئیات پرداخته و جزئیات اطلاعات را جدا از محتوای کلی اطلاعات تجزیه و تحلیل می‌کنند. و افرادی که سبک پردازش شهودی دارند، بر روابط و محتوای کلی اطلاعات تأکید دارند. یافته‌های این بررسی نشان داد، آزمون شوندگان با سبک شناختی شهودی نسبت به آزمون شوندگان با سبک شناختی حسی، در پیش‌بینی ورشکستگی عملکرد بهتری دارند [۱۳].



پینکاس در پژوهشی تحت عنوان "تفاوت‌های فردی حسابرس و ارائه قضاوت‌های منصفانه حسابرسی"، ارتباط بین سبک شناختی و تصمیم‌گیری را در حوزه حسابرسی بررسی کرد. در این بررسی ۱۱۹ حسابرس بر اساس متغیر وابسته به/ مستقل از زمینه و متغیر تحمل/ بی‌صبوری در برابر ابهام به‌عنوان سبک شناختی تقسیم بندی شدند و از آنها خواسته شد تا در مورد ارائه منصفانه حساب موجودی کالا اظهار نظر کنند. یافته‌های این بررسی نشان داد، حسابرسان مستقل از زمینه و متحمل در برابر ابهام اظهار نظرهای صحیح‌تری دارند [۲۸].

چیونینگ وهارل در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر افزایش حجم اطلاعات بر سودمندی نسبت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری و کیفیت تصمیم‌گیری در شرایط مالی بحرانی»، تأثیر حجم اطلاعات حسابداری را بر کیفیت تصمیم‌گیری و کاربرد اطلاعات در تصمیم‌گیری بررسی کرد. در این بررسی، ۱۷ حسابرس و ۶۷ دانشجوی حسابداری در معرض یک تصمیم‌گیری مالی در شرایط بحران مالی قرار گرفتند. آزمون شونندگان اطلاعات مالی ۸۰ شرکت فرضی را در سطح چهار، شش و هشت نسبت مالی دریافت کردند. ارتباط بین حجم اطلاعات (چهار، شش و هشت نسبت مالی) و تصمیم‌گیری شونندگان با استفاده از مدل رگرسیون و محاسبه بتا در هر یک از مدل‌ها تبیین شد. نتایج نشان دهنده کیفیت پایین تصمیمات در گروه حجم زیاد اطلاعات، و تأیید کننده الگوی U وارونه بود [۱۶].

بررسی حاضر از لحاظ استفاده از چهار، شش و هشت نسبت مالی برای سطوح حجم اطلاعات، برگرفته از تحقیق چیونینگ وهارل است. با این تفاوت که ۱- تأثیر تفاوت سبک‌های شناختی را در قضاوت در نظر گرفته شده است، ۲- از شرکت‌های واقعی برای تعیین کیفیت تصمیم‌گیری استفاده شده است، ۳- از آزمون شونندگان با تجربه‌ای که با تحلیل نسبت‌های مالی سر و کار دارند، استفاده شده است ۴- کیفیت تصمیم‌گیری را با توجه به درصد قضاوت‌های صحیح سنجیده می‌شود.

### فرضیه‌های تحقیق

بررسی حاضر بر اساس مدل شرودر، درایور و استرافر طرح ریزی شده و اثر حجم اطلاعات و سبک شناخت بر صحت قضاوت حسابرسان به‌عنوان هدف اصلی تحقیق تعیین شده است. طبق مدل مطروحه فوق، افرادی که سبک شناختی انتزاعی دارند، نسبت به افرادی که سبک شناختی عینی دارند، با افزایش حجم اطلاعات، تصمیمات صحیح‌تری می‌گیرند. علاوه بر آن با توجه به این مدل، فرض می‌کنیم که صحت تصمیم‌گیری با افزایش حجم اطلاعات از الگوی U وارونه پیروی می‌کند.

در بررسی حاضر، صحت اظهارنظر حسابرسان در مورد تداوم فعالیت، با استفاده از درصد اظهارنظرهای صحیح سنجیده شده است. حجم اطلاعات از طریق تعداد نسبت‌های مالی در سطوح چهار، شش و هشت نسبت مالی کنترل شده و سبک‌های شناختی انتزاعی و عینی، نیز از طریق پرسشنامه سبک یادگیری کلب (LSI) تعیین شده است. در سطح چهار نسبت مالی، انتظار نمی‌رود صحت اظهارنظر حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی تفاوتی داشته باشد. زیرا چهار نسبت مالی برای هر دو گروه حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی، پیچیده نیست. در سطح شش نسبت مالی، صحت اظهارنظر هر دو گروه افزایش می‌یابد، ولی انتظار می‌رود حسابرسان عینی با پردازش اطلاعات کمتری با اضافه بار اطلاعات مواجه شده و حسابرسان انتزاعی نسبت به حسابرسان عینی اظهارنظرهای صحیح‌تری داشته باشند. در سطح هشت نسبت مالی، انتظار می‌رود، هر دو گروه حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی با اضافه بار اطلاعات مواجه شده و صحت اظهارنظر هر دو گروه حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی کاهش یابد.

بر اساس مطالب فوق فرضیه‌های تحقیق حاضر به این شرح تدوین می‌شود:

۱. کیفیت اظهار نظر حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی در مورد تداوم فعالیت، با استفاده از چهار نسبت مالی یکسان است.
۲. کیفیت اظهار نظر حسابرسان انتزاعی در مورد تداوم فعالیت، با استفاده از شش نسبت مالی صحیح‌تر از اظهار نظر حسابرسان عینی است.
۳. کیفیت اظهار نظر حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی در مورد تداوم فعالیت، با استفاده از هشت نسبت مالی کاهش می‌یابد.

## روش تحقیق

تحقیق حاضر، تحقیقی توصیفی و از نوع تحقیقات همبستگی مقطعی است. داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه و طرح اندازه‌های مکرر، فرضیه‌های تحقیق بررسی گردید.

جامعه آماری در بررسی حاضر، ۶۰ نفر از مدیران ارشد، مدیران و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی بودند که به خاطر حجم کم جامعه، تمام افراد جامعه بررسی شده و تحت دو آزمون قرار گرفتند. این آزمون‌ها شامل «آزمون سبک شناخت» و «آزمون اظهارنظر درباره تداوم فعالیت» بوده و تعداد پاسخ‌های دریافتی ۳۰ مورد می‌باشد. حجم نمونه مورد بررسی، با توجه به اینکه هر آزمون شونده در مورد تداوم فعالیت ۶ شرکت اظهارنظر کردند، ۱۸۰ (۳۰×۶) اظهار نظر می‌باشد.

آزمون سبک شناخت، از طریق پرسشنامه سبک یادگیری کولب (LSI) به عمل آمد. از ۳۰ نفر حسابرس، ۸ نفر انتزاعی و ۲۲ نفر عینی بودند. به عبارتی دیگر سبک شناخت ۲۷ درصد آزمون شوندگان، انتزاعی و سبک شناخت ۷۳ درصد آنها عینی بود. لذا حجم نمونه شامل ۴۸ اظهارنظر توسط آزمون شوندگان انتزاعی و ۱۳۲ اظهارنظر توسط آزمون شوندگان عینی می‌باشد. آزمون اظهارنظر درباره تداوم فعالیت با استفاده از پرسشنامه ای مشتمل بر نسبت‌های مالی شش شرکت و قضاوت در مورد تداوم فعالیت شرکت‌ها با استفاده از نسبت‌های مالی به عمل آمد. تعداد شرکت‌های منتخب برای هر آزمون شونده ۶ مورد شرکت واقعی بدون نام بود که نسبت‌های مالی منتخب آنها برای دو سال متوالی (۱۳۸۶ و ۱۳۸۷)، به ضمیمه پرسشنامه اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت در اختیار هر یک از آزمون شوندگان قرار گرفت. از ۶ شرکت منتخب ۳ شرکت دارای مشکل تداوم فعالیت و ۳ شرکت بدون مشکل تداوم بودند. مبنای این طبقه بندی احراز دو شرط زیر است:

۱. شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی سال ۱۳۸۴ بند شرط قبل از بند اظهار نظر در خصوص توانایی برای تداوم فعالیت داشته، و یا سالهای ۸۴، ۸۵ و ۸۶ ورشکسته و یا منحل شده اند، دارای مشکل تداوم فعالیت اند و باقی آنها مشکل تداوم فعالیت ندارند.
۲. بر اساس نظر صاحب نظرانی که در سمت مدیریت ارشد سازمان حسابرسی، اشراف کامل به شرکت‌های منتخب داشتند.

نسبت‌های مالی که در بررسی حاضر استفاده شده است، مشابه نسبت‌های مالی هارل و چیونینگ می‌باشد. هارل و چیونینگ، با استفاده از مطالعات انجام گرفته، ۲۰ نسبت مالی که در پیش‌بینی بحران‌های مالی مفید بودند را مشخص کردند و با استفاده از تجزیه و تحلیل‌های عاملی، این نسبت‌های مالی را به هشت نسبت مالی کاهش دادند. ضریب همبستگی پیرسون، ارتباط ضعیفی بین هر جفت از نسبت‌های تعیین شده توسط هارل و چیونینگ نشان می‌دهد. چیونینگ و هارل بیان کردند که نسبت‌های مالی با همبستگی ضعیف مناسب‌ترند، زیرا در این صورت، هر نسبت مالی محتوای اطلاعاتی بیشتری منعکس می‌کند که از طریق سایر نسبت‌ها انعکاس نمی‌یابد. این نسبت‌ها، مشابه نسبت‌های مالی به کار رفته در مطالعات آلتمن، لیبی، زیمر و زاوگرینیز است [۱۲][۲۸][۳۳][۳۷].

برای اطمینان از پرسشنامه‌های اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت، یک مرحله پیش آزمون بر روی سرپرستان یکی از مؤسسات خصوصی حسابرسی انجام گرفت. مبنی بر نتایج پیش آزمون، توضیحات پرسشنامه‌ها در برخی موارد واضح‌تر شد و همچنین یکی از شرکت‌ها که حدود ۹۰ درصد آزمون شوندگان در مورد تداوم فعالیت آن اظهارنظر صحیحی نداشتند، حذف گردید. دلیل

حذف این شرکت، احتمال خاص بودن شرکت یا خاص بودن نسبت های مالی منتخب آن و افزایش اظهار نظرهای صحیح بوده است.

### آمار توصیفی داده ها

آمار توصیفی داده های تحقیق شامل سن، جنسیت، تحصیلات، تجربه و سمت آزمون شوندگان و تعداد حسابرسی هایی که سالانه انجام می دهند و همچنین متغیرهای سبک شناخت و درصد اظهار نظرهای صحیح به شرح جداول زیر است:

جدول ۱. فراوانی متغیر سن

تکرار	درصد	درصد اعتبار	درصد تجمعی
۶	۲۰	۲۰	۲۰
۲۴	۸۰	۸۰	۱۰۰
۳۰	۱۰۰	۱۰۰	
زن			
مرد			
جمع			

جدول ۲. فراوانی متغیر جنس

تکرار	درصد	درصد اعتبار	درصد تجمعی
۴	۱۳.۳	۱۳.۳	۱۳.۳
۱۲	۴۰	۴۰	۵۳.۳
۱۴	۴۶.۷	۴۶.۷	۱۰۰
۳۰	۱۰۰	۱۰۰	
۳۰-۴۰			
۴۰-۵۰			
۵۰ و بیشتر			
جمع			

جدول ۳. فراوانی متغیر تحصیلات

تکرار	درصد	درصد اعتبار	درصد تجمعی
۱۷	۵۶.۷	۵۶.۷	۵۶.۷
۱۳	۴۳.۳	۴۳.۳	۱۰۰
۳۰	۱۰۰	۱۰۰	
لیسانس			
لیسانس و بالاتر			
جمع			

جدول ۴. فراوانی متغیر تجربه

درصد تجمعی	درصد اعتبار	درصد	تکرار	
۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۳۰	بیش از ۱۵ سال

جدول ۵. فراوانی متغیر سمت

درصد تجمعی	درصد اعتبار	درصد	تکرار	
۶.۷	۶.۷	۶.۷	۲	شریک موسسه
۸۰	۷۳.۳	۷۳.۳	۲۲	مدیر
۱۰۰	۲۰	۲۰	۶	سرپرست
	۱۰۰	۱۰۰	۳۰	جمع

جدول ۶. فراوانی متغیر تعداد حسابرسی‌های سالانه

آماره	
۲۱.۰۷	میانگین حسابرسی‌های سالانه
۱۵.۰۷	کران پایین فاصله اطمینان ۹۵%
۲۷.۰۷	کران بالای فاصله اطمینان ۹۵%
۱۹.۴۳	میانگین پیراسته
۲۰	میانه
۱۶.۰۶۷	انحراف معیار
۱	کوچکترین مقدار
۸۰	بزرگترین مقدار

جدول ۷. فراوانی متغیر سبک شناختی

درصد تجمعی	درصد اعتبار	درصد	تکرار	
۷۳.۳	۷۳.۳	۷۳.۳	۶۶	عینی
۱۰۰	۲۶.۷	۲۶.۷	۲۴	انتزاعی
	۱۰۰	۱۰۰	۹۰	جمع

جدول ۸. فراوانی متغیر درصد حسابرسی‌های سالانه که در آن نسبت‌های مالی بکار می‌رود

آماره	
۷۰.۱۷	میانگین
۵۸.۲۳	کران پایین فاصله اطمینان ۹۵%
۸۲.۱۰	کران بالای فاصله اطمینان ۹۵%
۷۱.۸۵	میانگین پیراسته
۷۷.۵۰	میانه
۳۱.۹۶	انحراف معیار
۱۰	کوچکترین مقدار
۱۰۰	بزرگترین مقدار

جدول ۹. آمار توصیفی درصد اظهار نظرهای صحیح به تفکیک گروه‌های عینی و انتزاعی

سبک شناختی	تعداد نسبت‌های مالی	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
عینی	۴	۲۷.۲۷	۲۹.۷۹	۰	۱۰۰
	۶	۶۳.۶۴	۲۲.۷۹۲	۵۰	۱۰۰
	۸	۵۰	۳۰.۸۶۱	۰	۱۰۰
	جمع	۴۶.۹۷	۳۱.۴۷۵	۰	۱۰۰
انتزاعی	۴	۴۳.۷۵	۴۱.۷۲۶	۰	۱۰۰
	۶	۶۸.۷۵	۳۷.۲۰۱	۰	۱۰۰
	۸	۴۳.۷۵	۱۷.۶۷۸	۰	۵۰
	جمع	۵۲.۰۸	۳۴.۵۱۳	۰	۱۰۰
مجموع	۴	۳۱.۶۷	۳۳.۴۲۴	۰	۱۰۰
	۶	۶۵	۲۶.۷۴۹	۰	۱۰۰
	۸	۴۸.۳۳	۲۷.۸۰۳	۰	۱۰۰
	جمع	۴۸.۳۳	۳۲.۱۹۵	۰	۱۰۰

### آزمون فرضیه‌ها

**فرضیه اول:** کیفیت اظهار نظر حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی در مورد تداوم فعالیت، با استفاده از چهار نسبت مالی یکسان است. با توجه به جدول ۱۰، مقدار معناداری در آزمون تحلیل واریانس ۰/۲۳۹ است، لذا فرضیه اول تأیید می‌گردد.

جدول ۱۰. تحلیل عاملی فرضیه اول

منبع	مجموع انحراف	درجه آزادی	مربع میانگین	آماره فیشر	مقدار معناداری
عامل تصحیح	۱۵۹۲.۸۰۳	۱	۱۵۹۲.۸۰۳	۱.۴۴۷	۰.۲۳۹
ضریب ثابت	۲۹۵۹۲.۸۰۳	۱	۲۹۵۹۲.۸۰۳	۲۶.۸۸۲	۰.۰۰۰
سبک شناختی	۱۵۹۲.۸۰۳	۱	۱۵۹۲.۸۰۳	۱.۴۴۷	۰.۲۳۹
خطا	۳۰۸۲۳.۸۶۴	۲۸	۱۱۰۰.۸۵۲		
جمع	۶۲۵۰۰	۳۰			
مقدار کل تصحیح شده	۳۲۴۱۶.۶۶۷	۲۹			

ضریب همبستگی: ۰.۰۴۹؛ ضریب همبستگی تعدیل شده: ۰.۱۵.

جدول ۱۱. درصد اظهارنظرهای صحیح در سطح ۴٪ نسبت مالی

فاصله اطمینان ۹۵٪		خطا	میانگین	سبک شناختی
کران بالا	کران پایین			
۴۱.۷۶۳	۱۲.۷۸۳	۷.۰۷۴	۲۷.۲۷۳	عینی
۶۷.۷۷۹	۱۹.۷۲۱	۱۱.۷۳۱	۴۳.۷۵۰	انتزاعی

با توجه به اینکه در سطح ۴٪ نسبت مالی، درصد اظهارنظرهای صحیح حسابرسان عینی (۲۷/۲۷۳) به طور قابل توجهی از درصد اظهارنظرهای حسابرسان انتزاعی (۴۳/۷۵۰) کمتر است، فرضیه اول با استفاده از آزمون اندازه‌های مکرر مجدداً بررسی شده است و نتایج آن در جدول ۱۲ ارائه شده است. مقدار معناداری ۰/۰۶۴ نشان دهنده تأیید فرضیه اول است.

جدول ۱۲. آزمون اندازه‌های مکرر فرضیه اول

مقدار معناداری	درجه خطا	درجه آزادی	آماره فیشر	ارزش	تأثیر	
۰.۰۶۴	۷	۱	۴.۲	۰.۰۲۸	Pillai's Trace Wilks' Lambda Hotelling's Trace Roy's Largest Root	سبک شناختی
۰.۰۶۴	۷	۱	۴.۲	۰.۹۷۳		
۰.۰۶۴	۷	۱	۴.۲	۰.۰۲۹		
۰.۰۶۴	۷	۱	۴.۲	۰.۰۲۹		
۰.۰۲۶	۶	۲	۱۰.۷۱۶	۰.۳۶۴	Pillai's Trace Wilks' Lambda Hotelling's Trace Roy's Largest Root	نسبت مالی
۰.۰۲۶	۶	۲	۱۰.۷۱۶	۰.۶۳۶		
۰.۰۲۶	۶	۲	۱۰.۷۱۶	۰.۵۷۲		
۰.۰۲۶	۶	۲	۱۰.۷۱۶	۰.۵۷۲		
۰.۰۲۹	۶	۲	۹.۰۹۴	۰.۰۳۰	Pillai's Trace Wilks' Lambda Hotelling's Trace Roy's Largest Root	سبک شناخت و نسبت مالی
۰.۰۲۹	۶	۲	۹.۰۹۴	۰.۹۷۰		
۰.۰۲۹	۶	۲	۹.۰۹۴	۰.۰۳۱		
۰.۰۲۹	۶	۲	۹.۰۹۴	۰.۰۳۱		

**فرضیه دوم:** کیفیت اظهار نظر حسابرسان انتزاعی در مورد تداوم فعالیت، با استفاده از شش نسبت مالی صحیح‌تر از اظهار نظر حسابرسان عینی است. با توجه به جدول ۱۳، مقدار معناداری در آزمون تحلیل واریانس  $0/047$  می‌باشد و با توجه به جدول ۱۴ درصد اظهار نظرهای صحیح حسابرسان انتزاعی ( $68/75$ ) از درصد اظهار نظرهای صحیح حسابرسان عینی ( $63/636$ ) بیشتر است، لذا فرضیه دوم تأیید می‌گردد.

جدول ۱۳. تحلیل عاملی فرضیه دوم

مقدار معناداری	آماره فیشر	مربع میانگین	درجه آزادی	مجموع انحراف	منبع
۰.۰۴۷	۱۰.۲۰۹	۱۵۳۰.۴۰۹	۱	۱۵۳۰.۴۰۹	عامل تصحیح
۰.۰۰۰	۱۳۹.۷۷۹	۱۰۲۸۰.۰۷۶	۱	۱۰۲۸۰.۰۷۶	ضریب ثابت
۰.۰۴۷	۱۰.۲۰۹	۱۵۳۰.۴۰۹	۱	۱۵۳۰.۴۰۹	سبک شناختی
		۷۳۵.۵۹۳	۲۸	۲۰۵۹۶.۵۹۱	خطا
			۳۰	۱۴۷۵۰۰	جمع
			۲۹	۲۰۷۵۰	مقدار کل تصحیح شده

ضریب همبستگی:  $0.47$  ضریب همبستگی تعدیل شده:  $0.28$



جدول ۱۴. درصد اظهارنظرهای صحیح در سطح ۶ نسبت مالی

سبک شناختی	میانگین	خطا	فاصله اطمینان ۹۵٪	
			کران پایین	کران بالا
عینی	۶۳.۶۳۶	۵.۷۸۲	۵۱.۷۹۲	۷۵.۴۸۱
انتزاعی	۶۸.۷۵۰	۹.۵۸۹	۴۹.۱۰۸	۸۸.۳۹۲

**فرضیه سوم:** کیفیت اظهار نظر حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی در مورد تداوم فعالیت، با استفاده از هشت نسبت مالی کاهش می‌یابد.  
 با توجه به جدول ۱۵، مقدار معناداری در آزمون تحلیل واریانس ۰/۰۳۶ می‌باشد و با توجه به جدول ۱۶ درصد اظهارنظرهای صحیح حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی نسبت به اظهارنظرهای آنها در سطح ۶ نسبت مالی کاهش یافته است، لذا فرضیه سوم تأیید می‌گردد.

جدول ۱۵. تحلیل عاملی فرضیه سوم

سبک شناختی	میانگین	خطا	فاصله اطمینان ۹۵٪	
			کران پایین	کران بالا
عینی	۵۰	۶.۰۰۲	۳۷.۷۰۶	۶۲.۲۹۴
انتزاعی	۴۳.۷۵۰	۹.۹۵۲	۲۳.۳۶۳	۶۴.۱۳۴

جدول ۱۶. درصد اظهارنظرهای صحیح در سطح ۸ نسبت مالی

منبع	مجموع انحراف	درجه آزادی	مربع میانگین	آماره فیشر	مقدار معناداری
عامل تصحیح	۲۲۹۰.۱۶۷	۱	۲۲۹۰.۱۶۷	۱۰.۲۸۹	۰.۰۳۶
ضریب ثابت	۵۱۵۶۲.۵۰۰	۱	۵۱۵۶۲.۵۰۰	۶۵.۰۷۰	۰.۰۰۰
سبک شناختی	۲۲۹۰.۱۶۷	۱	۲۲۹۰.۱۶۷	۱۰.۲۸۹	۰.۰۳۶
خطا	۲۲۱۸۷.۵۰۰	۲۸	۷۹۲.۴۱۱		
جمع	۹۲۵۰۰	۳۰			
مقدار کل تصحیح شده	۲۴۱۶۶۶۷	۲۹			

ضریب همبستگی: ۰.۰۱؛ ضریب همبستگی تعدیل شده: ۰.۰۲۵

### نتیجه گیری

آزمون شونندگان با اضافه بار اطلاعات مواجه شدند:

نتایج آزمون فرضیه های ۱، ۲ و ۳ نشان داد که صحت اظهار نظرهای حسابرسان از الگوی U وارونه پیروی می کند: در سطح چهار نسبت مالی، بین اظهار نظرهای حسابرسان انتزاعی و حسابرسان عینی تفاوت قابل ملاحظه ای مشاهده نشد؛ در سطح شش نسبت مالی حسابرسان انتزاعی نسبت به حسابرسان عینی اظهار نظرهای صحیح تری داشتند و در سطح هشت نسبت مالی صحت اظهار نظرهای حسابرسان عینی و حسابرسان انتزاعی کاهش یافت.

جدول ۱۷. خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها

نتیجه آزمون فرضیه ها	مقدار معناداری	درصد اظهار نظرهای صحیح	سبک شناختی حسابرس	حجم اطلاعات	فرضیه ها
تأیید	۰/۰۶۴ (اندازه های مکرر) ۰/۲۳۹ (تحلیل عاملی)	۴۳/۷۵۰	انتزاعی	۴ نسبت مالی	اول
		۲۷/۲۷۳	عینی		
تأیید	۰/۰۴۷	۶۸/۷۵۰	انتزاعی	۶ نسبت مالی	دوم
		۶۳/۶۳۶	عینی		
تأیید	۰/۰۳۶	۴۳/۷۵۰	انتزاعی	۸ نسبت مالی	سوم
		۵۰/۰۰	عینی		

در بررسی هانسون از تأثیر سبک شناخت و حجم اطلاعات بر کیفیت اظهار نظرهای حسابرسی الگوی U وارونه تأیید نشد. البته با توجه به مطالعات انجام شده در خصوص تأثیر تجربه و مهارت بر تصمیم گیری، نتایج این قبیل مطالعات، دور از ذهن نیست. برخی از محققان [۲۹] بر اساس مطالعات خود پیشنهاد کردند که افراد می توانند در حافظه کوتاه مدت خود ۵ تا ۹ بعد از اطلاعات را پردازش کنند. از طرف دیگر ممکن است آزمون شونندگان برخی نسبت های مالی را نادیده بگیرند. بنابراین اگر تنها ۵ تا ۷ نسبت مالی توسط اکثر آزمون شونندگان پردازش شود به نظر نمی رسد در هشت نسبت مالی، پیچیدگی چندانی وجود نداشته باشد که باعث اضافه بار اطلاعات شود. بنابراین اینکه آزمون شونندگان در تحقیقات مشابه با اضافه بار اطلاعات مواجه نشدند، ممکن است عدولی از تئوری شرودر، درایور و استرافر نبوده و بخاطر عدم پیچیدگی در سطوح حجم اطلاعات و یا حسابرسان زبده باشد.

از آنجایی که تحقیقات مشابه به نتایج متفاوتی رسیده اند، مطالعات بیشتری در خصوص پردازش اطلاعات حسابداری و تأثیر اضافه بار اطلاعات ضروری به نظر می‌رسد. صحت اظهار نظرها بین حسابرسان عینی و حسابرسان انتزاعی متفاوت است: در تحقیق حاضر انتظارات مبنی بر نبود اختلاف معنادار در صحت اظهار نظرهای حسابرسان عینی و حسابرسان انتزاعی در سطح چهار نسبت مالی، انتظارات مبنی بر افزایش صحت اظهار نظر حسابرسان انتزاعی نسبت به حسابرسان عینی در سطح شش نسبت مالی و انتظارات مبنی بر کاهش صحت اظهار نظرهای هر دو گروه حسابرسان عینی و حسابرسان انتزاعی با افزایش نسبت‌های مالی از ۶ نسبت مالی به ۸ نسبت مالی تایید شد. تفاوت در صحت اظهار نظرهای حسابرسان عینی و حسابرسان انتزاعی، نشان دهنده تأثیر تفاوت‌های فردی در سبک شناخت بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری است. سایر مطالعات در حوزه حسابرسی [۱۴] نیز تأثیر تفاوت در سبک شناخت بر قضاوت حسابرسان را گزارش کرده‌اند. مطالعات در سایر حوزه‌های مرتبط با حسابداری [۱۳]، [۳۰]، [۳۵] نیز نشان دهنده تأثیر سبک‌های شناخت بر قضاوت و تصمیم‌گیری است. این بررسی‌ها شواهدی در خصوص تأثیر تفاوت‌های فردی (در سبک شناخت) بر قضاوت حسابرسی و سایر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها در حوزه حسابداری فراهم می‌کند. از آنجایی که تحقیقات محدودی در این خصوص انجام پذیرفته است، جهت پشتیبانی از این نتایج، تحقیقات بیشتری لازم است. همانطور که پینکاس بیان کرد: "... درک و فهم ما از فرآیند قضاوت حسابرس ممکن است بواسطه مد نظر قرار دادن تفاوت‌های فردی در حسابرسان، افزایش یابد."

## پیشنهادها

- ۱- در اکثر تحقیقات سبک شناختی از دو بعد مستقل از/وابسته به زمینه و شهودی (کل نگر) / تحلیلی (جزء نگر) استفاده شده است. پیشنهاد می‌شود تحقیقاتی با استفاده از این سبک‌ها و سایر سبک‌های شناخت مطرح شده در فصل دوم صورت بگیرد، تا بتوان بین ابعاد مختلف سبک‌های شناخت از یک طرف و بین سایر سبک‌های شناخت و تئوری شرودر، درایور واسترافراز طرف دیگر ارتباط برقرار شود.
- ۲- در بررسی حاضر اضافه بار اطلاعات از طریق درصد اظهار نظرهای (قضاوت‌های) صحیح سنجیده شد. با توجه به اینکه احتمال می‌رود آزمون شوندگان، برخی نسبت‌های مالی را در قضاوت خود استفاده نکرده باشند، پیشنهاد می‌شود تحقیق مشابهی انجام پذیرد که اضافه بار اطلاعات از طریق استفاده از اطلاعات سنجیده شود. به این صورت که از آزمون

شوندگان خواسته شود تا نسبت‌ها یا اطلاعات مالی که در اظهار نظر یا تصمیم‌گیری خود از آنها استفاده کردند، را ذکر کنند. استفاده کم از اطلاعات نشان دهنده اضافه بار اطلاعات است.

۳- یافته‌های پژوهش حاضر تنها در مورد اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت کاربرد دارد. لذا پیشنهاد می‌شود در سایر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسی از جمله ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارزیابی ریسک حسابرسی، ارزیابی سطح اهمیت و ... تحقیقات مشابهی انجام پذیرد.

۴- فرایند تصمیم‌گیری و نقش تفاوت‌های فردی بر آن هنوز هم ابهامات قابل توجهی دارد. لذا پیشنهاد می‌شود در سایر موارد غیر از حسابرسی، از جمله بر روی مدیران مالی و تصمیم‌گیری در حوزه حسابداری مدیریت و یا بر روی دانشجویان حسابداری پژوهش‌هاش مشابهی انجام پذیرد. پیشنهاد محققان در مورد این قبیل پژوهش‌ها نه تنها استفاده از ابعاد شخصیت و سبک شناخت به‌عنوان تفاوت‌های فردی است، بلکه سبک‌های تصمیم را نیز شامل می‌شود.

۵- بر اساس مذاکرات محقق با درصدی کمی از آزمون شوندگان در پیش آزمون و آزمون اصلی، پیشنهاد می‌شود در تحقیقاتی از این قبیل برای حجم اطلاعات بجای نسبت‌های مالی از صورت‌های مالی استفاده شود. به این صورت که از ترازنامه به‌عنوان حجم کم اطلاعات، از ترازنامه و صورت سود و زیان به‌عنوان حجم متوسط اطلاعات و از کل صورت‌های مالی بعلاوه یادداشت‌های پیوست به‌عنوان حجم زیاد اطلاعات استفاده شود.

### محدودیت‌ها

پژوهش حاضر نمی‌تواند انعکاسی از وظیفه واقعی ارزیابی تداوم فعالیت توسط حسابرسان باشد. زیرا تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی تنها بخشی از فرایند مورد استفاده حسابرسان برای ارزیابی تداوم فعالیت است.

جامعه مورد بررسی در تحقیق حاضر ۶۰ نفر حسابرس بوده و تنها از ۳۰ نفر آنها پرسشنامه کامل دریافت گردید. نمونه مورد بررسی، اظهار نظر آزمون شوندگان در خصوص تداوم فعالیت بوده و شامل ۴۸ اظهارنظر توسط آزمون شوندگان انتزاعی و ۱۳۲ اظهارنظر توسط آزمون شوندگان عینی است، ولی داده‌های مربوط به متغیر سبک شناخت به ازای هر مشاهده، ۶ مورد در تحلیل‌های آماری وارد شده است که باید در اعتبار بیرونی تحقیق در نظر گرفته شود.

همچنین با توجه به پایین بودن مقدار معناداری در آزمون فرضیه‌های تحقیق، بایستی در تعمیم نتایج تحقیق به جامعه آماری دقت شود.

## منابع

۱. بلکویی احمد ریاحی. تئوری‌های حسابداری. ترجمه علی پارساییان. چاپ اول. تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی؛ ۱۳۸۱.
۲. ۲- رهنمای رودپشتی، فریدون. علی خانی راضیه. مران جوان مهدی. بررسی کاربرد مدل‌های پیش بینی ورشکستگی آلتمن و فالمر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۸. شماره ۵۵. صفحات ۳۴-۱۹.
۳. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. استانداردهای حسابرسی. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی؛ ۱۳۸۵.
۴. سعیدی علی. آقای آرزو. پیش بینی درماندگی مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۸. شماره ۵۶. صفحات ۷۸-۵۹.
۵. صالب نیا قدرت الله. جهان‌شاد آزیتا. پورزمانی زهرا. ارزیابی کارایی متغیرهای مالی و متغیرهای اقتصادی در پیش بینی بحران مالی شرکت‌ها. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۸. شماره ۵۵. صفحات ۸۴-۶۷.
۶. سولسو رابرت ال. روان شناسی شناختی. ترجمه فرهاد ماهر. چاپ اول. تهران: انتشارات رشد؛ ۱۳۷۱.
۷. سیرابی محمد. خواجهی شکرالله. نوشاری میثم. تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۸. شماره ۵۵. صفحات ۵۰-۳۵.
۸. عرب مازار یزدی محمد، مسیح آبادی ابوالقاسم. ادراک اطلاعات حسابداری، قضاوت نسبت به آن‌ها و اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری. رساله دکتری رشته حسابداری. تهران: دانشگاه علامه طباطبایی. دانشکده حسابداری و مدیریت؛ ۱۳۸۲.
۹. مجموعه قوانین تجاری. غلامحسین دوانی. تهران: موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایارایان؛ ۱۳۸۴.
۱۰. مؤمنی منصور. فعال قیوچی علی. مقایسه انواع تحلیل داده‌های رگرسیون. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۸. شماره ۵۸. صفحات ۱۱۲-۱۰۳.
۱۱. نوروزی صدف. بررسی تأثیر سبک‌های شناختی بر عملکرد دانشجویان. رساله کارشناسی ارشد مدیریت. مشهد: دانشگاه فردوسی. دانشکده اقتصاد و مدیریت؛ ۱۳۸۱.
12. Berzonsky Michael D. Identity Formation: The Role Identity Processing Style and Cognitive Processes. Journal of Personality and Individual Differences 2008; 44: 645-655.

- 13 . Casey C.J. The Usefulness of Accounting Rations For Subjects Predictions of Corporate Failure: Replication and Extensions. *Journal of Accounting Research*1980; 18: 603-613.
- 14 . Chan Mike. The Moderating effects of Cognitive Style and Regency Effects on The Auditors Belief Revision Process. *Journal of Managerial Auditing*1995; 9: 22-28.
- 15 . Chan, Samuel Y.S. Philomena, Leung.The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity, *Managerial Auditing Journal* 2009, Vol. 21 Iss: 4, pp.436 – 457.
- 16 . Chewing E.G, Harrell A.M. The Effect of Information Load on Decision Maker's Cue Utilization Levels and Decision Quality in a Financial Distress Task. *Journal of Accounting, Organization and Society*1995; 15: 527-542.
- 17 . Duff, Angus. The Role of Cognitive Learning Styles in Accounting Education: Developing Learning Competencies. *Journal of Accounting Education*2004; 22: 29-52.
- 18 . El-Hussein E. El-Masry, Kathryn A. Hansen. Factors affecting auditors' utilization of evidential cues: Taxonomy and future research directions, *Managerial Auditing Journal* 2007, Vol. 23 Iss: 1, pp.26 – 50.
- 19 . Gurd, Bruce. Remaining consistent with method? An analysis of grounded theory research in accounting, *Qualitative Research in Accounting & Management* 2008, Vol. 5 Iss: 2, pp.122 – 138.
- 20 . Hansen James David. The Effect of Information Load and Cognitive Style on Decision Quality in a Financial Distress Decision Task. Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy. The University of Nebraska- Lincoln; 1993.
- 21 . Harvey O.J, Hunt D.E, Schroder H.M. *Conceptual System and Personality Organization*. New York: John Wiley; 1961.
- 22 . Hirsch, Jr. Maurice L. *Advanced Management Accounting*. Second Edition International Thomson Publishing; 1994.

- 23 . 23-Hudaib, M. Roszaini, Haniffa. Exploring auditor independence: an interpretive approach, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2009, Vol. 22 Iss: 2, pp: 221 – 246.
- 24 . 24-Jackling, Beverley. Cooper, Barry J. Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education, *Managerial Auditing Journal* 2007, Vol. 22 Iss: 9, pp.928 – 944.
- 25 . Kutschera IDA. Cognitive Style and Decision Making: Implication of Intuitive and Analytical Information Processing For Decision. Philosophy Doctoral Dissertation. University of Oregon; 2002.
- 26 . Libby R. Accounting Ration and the Prediction of Failure: Some Behavioral Evidence. *Journal of Accounting Research* 1975; spring: 150-161.
- 27 . Libby R, Lewis B.L. Human Information Processing Research in Accounting: The state of The Art. Atlanta: Annual Meeting of American Accounting Association; 2002.
- 28 . 28- Libby R .Lewis B.L. (1982), Human Information Processing Research in Accounting: The State Of The Art In 1982, *Journal of Accounting Organization and Society*, Vol7, Issue3, PP 231-285.
- 29 . Lou Robert. A Psychometric Evaluation of the General Decision-Making Style Inventory. *Journal of Personality and Individual Differences* 2000; 29: 895-905.
- 30 . 30-Mock T.J, Exstein T, Vasarhelyi M. Learning Patterns, Decision Approach, and Value of Information, *Journal of Accounting* 1972; Supplement: 191-202.
- 31 . Parkas P. The Audit Process as a Function of the Differentiated Environment: an Empirical Study. Doctoral Dissertation. The Pennsylvania State University; 1987.
- 32 . 32-Pincus K.V. Auditor Individual Differences and Fairness of Presentation Judgments Auditing. *Journal of practice & Theory* 1990; 9: 150-166.

- 33 . 33-Robertson, J. C. Staff auditor reporting decisions under time deadline pressure, *Managerial Auditing Journal* 2006, Volume 22, Number 4 pp: 340-353.
- 34 . Rodriguez A, Mayday A. Impulsive/Careless Problem Solving Style as Predictor of Subsequent Academic Achievement. *Journal of Personality and Individual Differences* 2000; 28: 639-645.
- 35 . Savich R.S. The Use of Accounting Information in Decision Making. *Journal of Accounting Review* 1977; July: 642-652.
- 36 . 36-Schroder HM, Driver M.J, Streufert S. *Human Information Processing: Individuals and Groups Functioning in Complex Social Situations*. New York: Holt. Rinehart and Winston Inc; 1976.
- 37 . Turley, Stuart. Audit committee effectiveness: informal processes and behavioral effects, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2007, Vol. 20 Iss: 5, pp.765 – 788.

