



بررسی نقش اثر هاله‌ای در تصمیم‌گیری حسابرسان، با تأکید بر فرایند خودتوضیحی

دکتر اسماعیل توکل‌نیا^۱ ©

استادیار حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)

دکتر علیرضا نجف پور کردی^۲

دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران

(تاریخ دریافت: ۱۹ مرداد ۱۳۹۸، تاریخ پذیرش: ۷ بهمن ۱۳۹۸)

اثر هاله‌ای موجب می‌شود که افراد به‌هنگام ارزیابی و وزن‌دهی به اطلاعات، معیارهای خود را تغییر دهند. با استفاده از روش خودتوضیحی^۳ کسب دانش، حسابرسانی که تحت تأثیر اثر هاله‌ای هستند، می‌توانند استدلال‌های خود درباره ارزیابی ریسک تحریف‌های بااهمیت را که قبلاً تعیین کرده‌اند، مشخص و روشن کنند. مسئله اصلی و مشکلی که مطالعه حاضر به‌دنبال بررسی و تجزیه و تحلیل آن می‌باشد، افزایش کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حسابرسان در راستای افزایش هرچه بیشتر کیفیت حسابرسی است. علی‌رغم این‌که شواهد تجربی اخیر از کاهش اثر هاله‌ای از طریق کسب تجربه خبر داده‌اند، تاکنون راه‌حلی برای کاهش اثر هاله‌ای ارائه نشده است. در این راستا، در مطالعه حاضر به بررسی نقش اثر هاله‌ای در تصمیم‌گیری حسابرسان با تأکید بر فرایند خودتوضیحی پرداخته می‌شود. نمونه‌نهایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۲۲۹ نفر از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. همچنین به‌منظور گردآوری اطلاعات، پرسشنامه تعدیل شده یوتامی و همکاران (۲۰۱۷) مورد استفاده قرار گرفت و برای پردازش داده‌ها، از آمار توصیفی و آزمون t دونمونه‌ای استفاده شد. نتایج بررسی‌ها نشان داد که حسابرسان تحت تأثیر شرایط اثر هاله‌ای، تصمیمات حسابرسی صحیح‌تری را به‌وسیله خودتوضیحی اتخاذ می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: اثر هاله‌ای، فرایند خودتوضیحی، تصمیم‌گیری حسابرسان.

¹ esmail.tavakolnia@gmail.com

² alireza.najafpour@gmail.com

³ Self-explanation

مقدمه

پدیده اثر هاله‌ای زمانی پدیدار می‌شود که تصور حسابرس درقبال اطلاعات کلی، به‌طور ناخودآگاه بر ذهن او اثر می‌گذارد. حسابرسان می‌توانند از طریق تأکید بر ساختارهای جایگزین در ارزیابی اطلاعات به‌هنگام تصمیم‌گیری، تعصبات قضاوتی را کاهش دهند و این در حالی است که استفاده از ساختار اصلی و معمول، فاقد توانایی کافی برای کاهش اثر هاله‌ای است [۹]. اثر هاله‌ای موجب می‌شود که افراد به‌هنگام ارزیابی و وزن‌دهی به اطلاعات، معیارهای خود را تغییر دهند [۲۱].

اودانل و شولتز^۱ [۲۲] دریافتند که حسابرسان به‌هنگام اجرای ارزیابی استراتژیک و تجربه اثر هاله‌ای، حساسیت کمتری به نوسانات متضاد حساب در آزمون‌های تحلیلی نشان می‌دهند. به بیان کوپر^۲ [۱۴]، موسسات حسابرسی می‌توانند از طریق طراحی برنامه‌های تمرینی و آموزشی، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را تقویت نمایند. در این رابطه، پژوهش‌های حسابرسی [۱۲، ۱۵ و ۱۶] نشان داده‌اند که آموزش و تمرین می‌تواند عملکرد حسابرس را تقویت نماید. و در این راستا، فرآیندهای تحلیلی از جمله مناسب‌ترین موضوعات آموزشی است که می‌تواند به کاهش اثر هاله‌ای کمک نماید. حسابرسان به‌هنگام اجرای آزمون‌های تحلیلی طی مرحله برنامه‌ریزی، ریسک تحریف‌ها با اهمیت را تعیین می‌کنند. این در حالی است که تحت این شرایط، اطلاعاتی از جانب شرکا و صاحبکاران دریافت می‌گردد و اثر هاله‌ای را خلق می‌کند. به این ترتیب، تعصبات بر ادامه فرآیند حسابرسی و بررسی شواهد جزئی حسابرسی اثر می‌گذارد. لذا آموزش و تمرین می‌تواند حسابرسان را به تمرکز بیشتر بر فرآیند تحلیلی به‌منظور کاهش اثر هاله‌ای کمک نماید [۲۴].

این در حالی است که با استفاده از روش خودتوضیحی کسب دانش، حسابرسانی که تحت تأثیر اثر هاله‌ای هستند، می‌توانند استدلال‌های خود درباره ارزیابی ریسک تحریف‌های با اهمیت را که قبلاً تعیین کرده‌اند، مشخص و روشن کنند. مسئله اصلی و مشکلی که مطالعه حاضر به‌دنبال بررسی و تجزیه و تحلیل آن می‌باشد، افزایش کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حسابرسان در راستای افزایش هرچه بیشتر کیفیت حسابرسی است. توضیح این که ممکن است حسابرسان تحت شرایط گوناگون، تصمیمات متفاوتی را اتخاذ کنند و خودشان نیز از این موضوع اطلاع چندانی نداشته باشند. لذا این مطالعه می‌تواند ضمن این که موضوع تصمیم‌گیری حسابرسان تحت شرایط گوناگون و تأثیرپذیری آن از اثر هاله‌ای را برجسته سازد، شرایط تشدیدکننده و همچنین تهدیدکننده آن را مشخص سازد و در عین حال، موقعیتی را پدید آورد که حسابرسان بتوانند با رویکرد خودتوضیحی، کیفیت تصمیمات و قضاوت‌های خود را بیشینه سازند. به این ترتیب، باتوجه به نتایج این مطالعه، حسابرسان فعال در بازار حسابرسی خواهند توانست که با اطلاعات بسیار بیشتر و دقیق‌تر و با لحاظ شرایط موثر بر تصمیمات و قضاوت‌های خود، از قضاوت حرفه‌ای استفاده

¹ O'Donnel and Schultz

² Cooper

کنند. به این ترتیب، در مطالعه حاضر به بررسی نقش اثر هاله‌ای در تصمیم‌گیری حسابرسان با تأکید بر فرایند خودتوضیحی پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

قضاوت و تصمیم‌گیری از عناصر اصلی حسابرسی است [۱، ۳ و ۸]. حسابرسان هم درباره استفاده درست صاحبکار از استانداردهای حسابداری و هم نحوه انجام کار خود با توجه به استانداردهای حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. در نتیجه، شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حسابرسی ضروری است. یکی از این عوامل تأثیرگذار بر قضاوت، ویژگی‌های فردی و روانشناسی افراد است. برخی پژوهش‌ها به بررسی رابطه بین اجرای عملیات حسابرسی و برخی از جنبه‌های شخصیتی و یا ویژگی‌های شناختی افراد پرداخته‌اند. تصمیم‌گیری افراد در حال حاضر یکی از مهمترین مسائل در مطالعات رفتاری می‌باشد و تحقیقات معتبری در این خصوص در زمینه حسابداری انجام شده است. لیبی^۱ [۲۰] با بررسی چگونگی اتخاذ تصمیمات توسط افراد، اظهار نمود در مورد این‌که اطلاعات به افراد در فرآیند تصمیم‌گیری کمک می‌کند، بحثی وجود ندارد، اما چگونگی شکل‌گیری تصمیم‌ها و تشریح فرآیند تصمیم‌گیری است که ما معمولاً قادر به درک آن نیستیم. آگاهی از نحوه تصمیم‌گیری افراد و علی‌الخصوص حسابرسان، منجر به بهبود کیفیت مجموعه اطلاعات تهیه شده برای تصمیم‌گیرندگان می‌شود. رسیدن به یک مدل عام (عمومی) برای تصمیم‌گیری، از طریق مطالعه و بررسی فرآیند تصمیم‌گیری تک‌تک افراد امکان‌پذیر نیست، زیرا یکسان‌سازی علایق ذهنی افراد در خصوص اهمیت و جایگاه اطلاعات در تصمیم‌گیری آن دشوار است.

مطالعات توصیفی صورت گرفته توسط بلاچر و کوپر^۲ [۱۱]، کونس^۳ [۱۹] و هیرست و کونس^۴ [۱۸] آشکار نمود که عملکرد حسابرسان در بررسی تحلیلی، شامل چهار جزء است: تصورات ذهنی، تولید فرضیه‌ها، جستجوی اطلاعات و ارزیابی فرضیه‌ها. حسابرسانی که اطلاعات متقاعدکننده‌ای را در مراحل ابتدایی دریافت می‌کنند، تمایل دارند که تصورات ذهنی خود را بر پایه این اطلاعات شکل دهند. در گام بعدی، بر اساس گام‌های پیشین، فرضیه‌ها تدوین می‌گردند و جستجوی اطلاعات شروع می‌شود. در انتها نیز حسابرسان به ارزیابی فرضیه‌ها می‌پردازند. به این ترتیب، اثر هاله‌ای زمانی پدیدار می‌شود که تصورات ذهنی بر ارزیابی‌های مراحل بعدی آزمون‌های تحلیلی اثر می‌گذارد.

در مرحله آزمون فرضیه‌ها، لازم است که حسابرسان از منابع گوناگون به اطلاعات جدید دسترسی داشته باشند و در صورت لزوم، باورهای ابتدایی خود را بازنگری نمایند و فرضیه‌های جدیدی را طراحی و آزمون کنند [۱۹ و ۲۳]. ایرلی [۱۵] بر پایه ادبیات روانشناسی استدلال نمود که روش خودتوضیحی منجر به

¹ Libby

² Blocher and Cooper

³ Koonce

⁴ Hirst and Koonce

کسب دانش بیشتر می‌گردد. در زمینه حسابرسی نیز ایرلی [۱۶] شواهد تجربی ارائه نمود مبنی بر این‌که تمرین به شیوه خودتوضیحی منجر به تقویت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌گردد. پیش‌تر اشاره شد حسابرسانی که اطلاعات کلی درباره موضوعات حسابرسی در ابتدای کار دریافت می‌کنند، به‌طور بالقوه سطح بالایی از اثر هاله‌ای را تجربه می‌نمایند. تحت این شرایط، آنان حساسیت کمتری را به تعیین سطح ریسک تحریف بااهمیت از خود نشان می‌دهند [۱۳]. با استفاده از روش خودتوضیحی کسب دانش، حسابرسانی که تحت تأثیر اثر هاله‌ای هستند، می‌توانند استدلال‌های خود درباره ارزیابی ریسک تحریف‌های بااهمیت را که قبلاً تعیین کرده‌اند، مشخص و روشن کنند. این موضوع به حسابرسان کمک می‌کند که با پایه‌های فکری قضاوت‌های خود بهتر آشنا شوند. به این ترتیب، حسابرسان تحت تأثیر شرایط اثر هاله‌ای، تصمیمات حسابرسی صحیح‌تری را از طریق خودتوضیحی اتخاذ می‌کنند.

گرچه پژوهش‌های تجربی اندکی در این رابطه صورت گرفته، در ادامه به برخی از مطالعات رفتاری و نزدیک به حوزه علمی پژوهش حاضر، اشاره می‌گردد. گاندري^۱ [۱۷] با بررسی رابطه فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان و ترویج اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسید که رابطه معناداری بین فشار بودجه زمانی و اتمام قبل از موعد یک گام حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه معناداری بین نوع شخصیت حسابرسان و وقوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی برقرار است. بامبر و لایر^۲ [۱۰] نیز به بررسی تأثیر موقعیت موسسات حسابرسی بر استقلال حرفه حسابرسی، تضاد حرفه - سازمانی و رضایت شغلی پرداختند. در این مطالعه نشان داده شد که فشار صریح برای به‌وجود آمدن رفتار ناکارآمد باعث می‌شود که تضاد و تعارضی برای کارکنان حرفه‌ای که مسئولیت سازگار کردن خود با معیارهای اخلاقی را دارند، به‌وجود آید. در مطالعه‌ای دیگر، یوتامی و همکاران [۲۴] به بررسی وجود اثر هاله‌ای تحت تأثیر دامنه اطلاعات پرداختند. آنان با استفاده از پرسشنامه و اخذ نظرات حسابرسان، به این نتیجه رسیدند که پدیده اثر هاله‌ای در بین حسابرسان وجود دارد. توضیح این‌که حسابرسانی که اطلاعات کلی درباره موضوع مورد بررسی دریافت می‌کنند، اثر هاله‌ای را تجربه می‌کنند و سرانجام، برآورد آنان از ریسک تحریف بااهمیت، صحت و دقت کمتری خواهد داشت.

در ایران، عربصالحی و همکاران [۴] به این نتیجه رسیدند که رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی تحت تأثیر درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی و یا تعهدات عاطفی سازمانی قرار نمی‌گیرد. همچنین درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، رابطه معنادار دارد و به‌طور غیرمستقیم کیفیت حسابرسی را از طریق کاستن اتحاد، کارایی و اثربخشی موسسه حسابرسی به مخاطره می‌اندازد. مرادی و همکاران [۶] نیز به این نتیجه رسیدند که کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی و خود ارزیابی عملکرد پایین، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارند. به‌عبارت دیگر، حسابرسانی که رفتار ناکارآمد را در پیش می‌گیرند،

¹ Gundry

² Bamber and Lyer

غالباً دارای کانون کنترل بیرونی و خود ارزیابی عملکرد پایین بوده و یا تحت فشار بودجه زمانی هستند. همچنین مشاهده گردید که با افزایش تعهد حرفه‌ای (سازمانی) حسابرسان، رفتارهای ناکارآمد کاهش می‌یابد. لاری دشت بیاض و همکاران [۵] نیز گزارش نمودند که بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان رابطه معکوس وجود دارد. همچنین، جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان، رابطه معکوس بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را کم می‌کند.

فرضیه پژوهش

با توجه به مطالب پیش گفته در قسمت مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه زیر تبیین و آزمون می‌شود:

- حسابرسان تحت تأثیر شرایط اثر هاله‌ای، تصمیمات حسابرسی صحیح‌تری را از طریق خودتوضیحی اتخاذ می‌کنند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از دیدگاه هدف، پژوهشی شبه‌تجربی شمرده می‌شود، چراکه هدف پژوهش شبه‌تجربی، استنباط روابط علت و معلولی بین پدیده‌هایی است که مورد کنترل قرار گرفته‌اند. از دید نتایج پژوهش، در دامنه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد، زیرا نتایج حاصل از آن می‌تواند توسط حسابرسان و مدیران مورد استفاده قرار گیرد. ضمناً می‌توان پژوهش حاضر را مطالعه‌ای توصیفی دانست. مطالعه توصیفی شامل جمع‌آوری و ارائه منظم داده‌ها است تا تصویر روشنی از یک موقعیت خاص به دست آید.

جامعه آماری این پژوهش، شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد و در راستای نمونه‌گیری، از فرمول کوکران استفاده شد. با استفاده از این فرمول، تعداد نمونه برگزیده، ۳۳۶ نفر می‌باشد که پس از پیگیری‌های متعدد تعداد ۲۲۹ پرسشنامه تکمیل شد.

فرآیند اجرای این پژوهش مبتنی بر پرسشنامه و اخذ دیدگاه‌های حسابرسان است. به این ترتیب، پرسشنامه مبتنی بر سناریو در اختیار افراد مذکور قرار داده شد. در ابتدای این پرسشنامه، اطلاعات فردی پاسخ‌دهندگان شامل سن، جنسیت، تجربه کاری، تحصیلات و... اخذ گردید. سپس، سناریوی مربوطه در اختیار ایشان قرار گرفت و توضیح داده شد که شما نقش حسابرس مستقل یک شرکت فرضی را برعهده دارید و توضیحاتی درباره وضعیت کاری شرکت و بازار رقابتی، شرایط خرد و کلان اقتصادی پیش‌روی شرکت ارائه داده شد. پس از ارائه توضیحات کلی و اخذ نظرات اولیه پاسخ‌دهندگان درباره سطح ریسک‌ها در قابل پرسش‌های هفت‌گزینه‌ای، با ارائه توضیحات ثانویه، سوالاتی درباره ارزیابی کلی از سطح ریسک‌ها مطرح گردید (سنجش اثر هاله‌ای). در گام بعدی، شرایطی مطرح شد که القاء‌کننده فرایند خودتوضیحی هستند و تحت آن شرایط، مجدداً نتایج ارزیابی سطح ریسک‌ها تحت بررسی قرار گرفت. برای شناسایی وجود اثر هاله‌ای و همچنین نقش خودتوضیحی، به مقایسه سه دسته از پاسخ‌های فوق پرداخته می‌شود. روش‌های آماری مورد استفاده به‌منظور آزمون فرضیه‌ها، عبارت از آمار توصیفی و آزمون t دونمونه‌ای با استفاده از نرم‌افزار SPSS هستند.

روایی پرسشنامه

اعتبار یا روایی یعنی این که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد مناسب انتخاب شده است و می‌تواند متغیر مورد نظر را اندازه‌گیری کند [۲]. اعتبار محتوایی بیانگر آن است که پرسش‌ها در راستای هدف‌های مورد نظر تهیه شده و هدف را به‌طور مناسب اندازه‌گیری می‌کند [۷]. در این پژوهش با استفاده از مطالعه انجام شده توسط یوتامی و همکاران [۲۴] و نظرات خبرگان رشته، پرسشنامه‌ای تدوین شد و مبنای بررسی‌ها قرار گرفت. بنابراین، پرسشنامه از اعتبار محتوایی برخوردار است. اعتبار ساختاری، مربوط به مفاهیم یا ویژگی‌هایی است که از طریق پرسشنامه مورد سنجش قرار می‌گیرد. این موضوع به‌طور مستقیم قابل مشاهده نبوده و تنها به‌صورت غیرمستقیم، قابل مشاهده و ارزیابی است. یکی از روش‌های آزمون اعتبار ساختاری، مقایسه یافته‌های پژوهش با نتایج پژوهش‌های مشابه است. اگر نتایج به دست آمده به هم نزدیک باشد، اعتبار ساختاری ابزار اندازه‌گیری تأیید می‌شود [۷]. از آنجا که تا کنون پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر در ایران انجام نشده است، این شیوه نمی‌توانست برای تعیین اعتبار ساختاری ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. از این رو، برای آزمون اعتبار ساختاری از نظرات متخصصان و تعدادی از افراد عضو جامعه حسابداران رسمی و اساتید حسابداری استفاده شده است. به دلیل عدم شناسایی مشکلات مفهومی توسط ایشان، اعتبار ساختاری پرسشنامه تأیید شد.

پایایی پرسشنامه

پایایی ابزار اندازه‌گیری یعنی اینکه ابزار اندازه‌گیری انتخاب شده، در صورت تکرار اندازه‌گیری متغیرها در شرایط یکسان، تا چه حد نتایج مشابهی را ارائه می‌کند [۲]. همچنین می‌توان گفت که پایایی ابزار اندازه‌گیری، درجه‌ای است که نتایج به‌دست آمده می‌تواند از اندازه‌گیری مجدد نیز به‌دست آید. به بیان دیگر، با به‌کارگیری ابزار اندازه‌گیری در موقعیت‌های یکسان، باید نتایج یکسانی حاصل شود. در پژوهش حاضر، از روش بازآزمایی برای آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری استفاده شد. این روش عبارت است از ارائه یک آزمون بیش از یک بار در یک گروه آزمودنی تحت شرایط یکسان. برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد با این روش، ابتدا ابزار اندازه‌گیری بر روی یک گروه آزمودنی اجرا شده و سپس در فاصله زمانی کوتاهی دوباره در همان شرایط، آزمون بر روی همان گروه اجرا می‌شود. نمرات به‌دست آمده از دو آزمون مورد نظر قرار گرفته و ضریب همبستگی آنها محاسبه می‌شود. این ضریب نمایان‌گر قابلیت اعتماد (پایایی) ابزار است. این روش برای ۲۰ حسابرس که قابلیت دسترسی بیشتری داشته‌اند، اجرا شد. مقدار همبستگی مقادیر پرسشنامه‌ها، معنادار در سطح اطمینان ۰/۹۹ بوده که نشان دهنده میزان پایایی بسیار مطلوب پرسشنامه است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در این قسمت، میانگین، میانه (معیارهای مرکزی)، انحراف معیار، بیشینه و کمینه (معیارهای پراکندگی) پاسخ‌های دریافتی محاسبه و در جدول یک آورده شده است. همانطور که مشهود است، بالاترین مقادیر میانگین مربوط به سری پاسخ‌های سناریوی اثرهاله‌ای است و سری پاسخ‌های سناریوهای ابتدایی و

بررسی نقش اثر هاله‌ای در تصمیم‌گیری حساب‌رسان...

۱۲۳.

خودتوضیحی دارای مقادیر مشابه و پایین‌تر از اثر هاله‌ای هستند. در مورد مشخصات پاسخ‌دهندگان گفتنی است که اکثر پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی، فارغ‌التحصیل رشته حسابداری، دارای سابقه فعالیت در حرفه حسابداری و مرد بوده‌اند.

جدول ۱. آمار توصیفی

انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	عبارات	سناریو
۱/۰۱۱	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰	۳/۰۰۰	۲/۶۸۸	ارزیابی اولیه از مدیریت بازار خرد توسط شرکت	ابتدایی
۱/۲۲	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰	۲/۰۰۰	۲/۴۵۵	ارزیابی اولیه از سیستم فروش شرکت	
۱/۱۹۱	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰	۲/۰۰۰	۲/۵۰۲	ارزیابی اولیه از عملکرد مالی شرکت	
۱/۳۱۷	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰	۳/۰۰۰	۲/۸۴۴	ارزیابی اولیه از ریسک تحریف حساب فروش در شرکت مورد بررسی که یک شرکت خرده‌فروشی بزرگ و صاحب‌نام است	
۰/۷۹۴	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰	۲/۰۰۰	۲/۴۲۵	ارزیابی اولیه از ریسک تحریف حساب بهای تمام شده کالای فروخته شده در شرکت مورد بررسی که یک شرکت خرده‌فروشی بزرگ و صاحب‌نام است	
۱/۲۳۵	۲/۰۰۰	۷/۰۰۰	۴/۰۰۰	۳/۹۴	ارزیابی از مدیریت بازار خرد توسط شرکت	
۱/۵۶۵	۲/۰۰۰	۷/۰۰۰	۳/۰۰۰	۳/۹۱۶	ارزیابی از سیستم فروش شرکت	
۱/۴۴	۲/۰۰۰	۷/۰۰۰	۳/۰۰۰	۳/۷۸۴	ارزیابی از عملکرد مالی شرکت	
۱/۴۹۱	۲/۰۰۰	۷/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۷۱	ارزیابی از ریسک تحریف حساب فروش در شرکت مورد بررسی که یک شرکت خرده‌فروشی بزرگ و صاحب‌نام است	
۱/۰۴۳	۲/۰۰۰	۷/۰۰۰	۳/۰۰۰	۳/۵۸	ارزیابی از ریسک تحریف حساب بهای تمام شده کالای فروخته شده در شرکت مورد بررسی که یک شرکت خرده‌فروشی بزرگ و صاحب‌نام است	
۱/۰۷۸	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰	۳/۰۰۰	۲/۷	ارزیابی از مدیریت بازار خرد توسط شرکت	خودتوضیحی

سناریو	عبارات	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
	ارزیابی از سیستم فروش شرکت	۲/۴۳۱	۲/۰۰۰	۷/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۱۱۶
	ارزیابی از عملکرد مالی شرکت	۲/۵۰۸	۲/۰۰۰	۷/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۱۷۶
	ارزیابی از ریسک تحریف حساب فروش در شرکت مورد بررسی که یک شرکت خرده فروشی بزرگ و صاحب نام است	۲/۸۳۸	۳/۰۰۰	۷/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۳۰۹
	ارزیابی از ریسک تحریف حساب بهای تمام شده کالای فروخته شده در شرکت مورد بررسی که یک شرکت خرده فروشی بزرگ و صاحب نام است	۲/۴۲۵	۲/۰۰۰	۶/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۷۶۳

آمار استنباطی

وجود پدیده اثر هاله‌ای

در راستای شناسایی وجود پدیده اثر هاله‌ای، به مقایسه مقادیر پاسخ‌های دریافتی در شرایط ابتدایی و اثر هاله‌ای با استفاده از آزمون t دو نمونه‌ای پرداخته می‌شود.

در مورد عبارت نخست، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۱۶۶ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۱۰/۱۲۹- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی ابتدایی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت نخست، وجود اثر هاله‌ای تأیید می‌شود.

جدول ۲. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای عبارت نخست

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			معناداری	آماره F	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۶۹	با فرض همسانی واریانس‌ها	۰/۱۶۶	۱/۹۳	-۱۰/۱۲۹	۰/۰۰۰
اثر هاله‌ای	۳/۹۴	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۱۰/۱۲۹	۰/۰۰۰

در مورد عبارت دوم، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۰۰۲ است که این مقدار کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود. پس مقدار آماره t تحت ناهمسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۹/۵۱۱- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵

است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی ابتدایی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت دوم، وجود اثر هاله‌ای تأیید می‌شود.

جدول ۳. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای عبارت دوم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۴۶	با فرض همسانی واریانس‌ها	۹/۷۱۶	۰/۰۰۲	-۹/۵۱۱	۰/۰۰۰
اثر هاله‌ای	۳/۹۲	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۹/۵۱۱	۰/۰۰۰

در مورد عبارت سوم، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۰۱۵ است که این مقدار کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود. پس مقدار آماره t تحت ناهمسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۸/۸۵۹- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی ابتدایی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت سوم، وجود اثر هاله‌ای تأیید می‌شود.

جدول ۴. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای عبارت سوم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۵	با فرض همسانی واریانس‌ها	۵/۹۵۶	۰/۰۱۵	-۸/۸۵۹	۰/۰۰۰
اثر هاله‌ای	۳/۷۸	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۸/۸۵۹	۰/۰۰۰

در مورد عبارت چهارم، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۱۲۶ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۷/۹۷۳- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی ابتدایی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت چهارم، وجود اثر هاله‌ای تأیید می‌شود.

جدول ۵. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای عبارت چهارم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۸۴	با فرض همسانی واریانس‌ها	۲/۳۵۶	۰/۱۲۶	-۷/۹۷۳	۰/۰۰۰
اثر هاله‌ای	۴/۰۷	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۷/۹۷۳	۰/۰۰۰

در مورد عبارت پنجم، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۰۱۳ است که این مقدار کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود. پس مقدار آماره t تحت ناهمسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۱۱/۳۸۹- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی ابتدایی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت پنجم، وجود اثر هاله‌ای تأیید می‌شود. به این ترتیب، با توجه به جداول و توضیحات ارائه شده، در مجموع وجود اثر هاله‌ای مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول ۶. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای عبارت پنجم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۴۳	با فرض همسانی واریانس‌ها	۶/۲۲۷	۰/۰۱۳	-۱۱/۳۸۹	۰/۰۰۰
اثر هاله‌ای	۳/۵۸	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۱۱/۳۸۹	۰/۰۰۰

نقش فرایند خودتوضیحی

در راستای شناسایی نقش فرایند خودتوضیحی، به مقایسه مقادیر پاسخ‌های دریافتی در شرایط اثر هاله‌ای و خودتوضیحی و همچنین شرایط ابتدایی و خودتوضیحی با استفاده از آزمون t دو نمونه‌ای پرداخته می‌شود.

در مورد عبارت نخست در جدول هفت، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۴۳۹ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۹/۷۶۸ و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی خودتوضیحی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت نخست، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حساب‌برسان می‌گردد.

در مورد عبارت نخست در جدول هشت، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۵ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون $0/105$ و سطح معناداری آن بزرگتر از $0/05$ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار نمی‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود ندارد و لذا خودتوضیحی می‌تواند دیدگاه حسابرسان را به حالت اولیه بازگرداند و در مورد عبارت نخست، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد.

جدول ۷. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای و خودتوضیحی عبارت نخست

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
اثر هاله‌ای	۳/۹۴	با فرض همسانی واریانس‌ها	۰/۶۰۱	۰/۴۳۹	۹/۷۶۸	۰/۰۰۰
خودتوضیحی	۲/۷	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			۹/۷۶۸	۰/۰۰۰

جدول ۸. آزمون t دونمونه‌ای - سناریوی ابتدایی و خودتوضیحی عبارت نخست

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۶۹	با فرض همسانی واریانس‌ها	۰/۴۵۶	۰/۵	-۰/۱۰۵	۰/۹۱۷
خودتوضیحی	۲/۷	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۰/۱۰۵	۰/۹۱۷

در مورد عبارت دوم در جدول نه، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر $0/000$ است که این مقدار کوچکتر از $0/05$ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود. پس مقدار آماره t تحت ناهمسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون $9/98$ و سطح معناداری آن کوچکتر از $0/05$ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی خودتوضیحی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت دوم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد.

در مورد عبارت دوم در جدول ده، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر $0/428$ است که این مقدار بزرگتر از $0/05$ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t

تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون $0/187$ و سطح معناداری آن بزرگتر از $0/05$ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار نمی‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود ندارد و لذا خودتوضیحی می‌تواند دیدگاه حسابرسان را به حالت اولیه بازگرداند و در مورد عبارت دوم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد.

جدول ۹. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای و خودتوضیحی عبارت دوم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
اثر هاله‌ای	۳/۹۲	با فرض همسانی واریانس‌ها	۱۵/۶۳۳	۰/۰۰۰	۹/۹۸	۰/۰۰۰
خودتوضیحی	۲/۴۳	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			۹/۹۸	۰/۰۰۰

جدول ۱۰. آزمون t دونمونه‌ای - سناریوی ابتدایی و خودتوضیحی عبارت دوم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۴۶	با فرض همسانی واریانس‌ها	۰/۶۲۹	۰/۴۲۸	۰/۱۸۷	۰/۰۲۴
خودتوضیحی	۲/۴۳	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			۰/۱۸۷	۰/۰۲۴

در مورد عبارت سوم در جدول یازده، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر $0/007$ است که این مقدار کوچکتر از $0/05$ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود. پس مقدار آماره t تحت ناهمسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون $8/864$ و سطح معناداری آن کوچکتر از $0/05$ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی خودتوضیحی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت سوم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد.

در مورد عبارت سوم در جدول دوازده، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر $0/772$ است که این مقدار بزرگتر از $0/05$ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون $0/046$ و سطح معناداری آن بزرگتر از $0/05$ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار نمی‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه

از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود ندارد و لذا خودتوضیحی می‌تواند دیدگاه حسابرسان را به حالت اولیه بازگرداند و در مورد عبارت سوم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد.

جدول ۱۱. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای و خودتوضیحی عبارت سوم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
اثر هاله‌ای	۳/۷۸	با فرض همسانی واریانس‌ها	۷/۲۸	۰/۰۰۷	۸/۸۶۴	۰/۰۰۰
خودتوضیحی	۲/۵۱	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			۸/۸۶۴	۰/۰۰۰

جدول ۱۲. آزمون t دونمونه‌ای - سناریوی ابتدایی و خودتوضیحی عبارت سوم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۵	با فرض همسانی واریانس‌ها	۰/۰۸۴	۰/۷۷۲	-۰/۰۴۶	۰/۹۶۳
خودتوضیحی	۲/۵۱	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۰/۰۴۶	۰/۹۶۳

در مورد عبارت چهارم در جدول سیزده، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۱۳۵ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۸/۰۳۲ و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی خودتوضیحی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت چهارم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد. در مورد عبارت چهارم در جدول چهارده، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۹۵۵ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت همسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۰/۰۴۲ و سطح معناداری آن بزرگتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار نمی‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود ندارد و لذا خودتوضیحی می‌تواند دیدگاه حسابرسان را به حالت اولیه بازگرداند و در مورد عبارت چهارم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد.

جدول ۱۳. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای و خودتوضیحی عبارت چهارم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
اثر هاله‌ای	۴/۰۷	با فرض همسانی واریانس‌ها	۲/۲۵۱	۰/۱۳۵	۸/۰۳۲	۰/۰۰۰
خودتوضیحی	۲/۸۴	با فرض ناهمسانی واریانس- ها			۸/۰۳۲	۰/۰۰۰

جدول ۱۴. آزمون t دونمونه‌ای - سناریوی ابتدایی و خودتوضیحی عبارت چهارم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۸۴	با فرض همسانی واریانس‌ها	۰/۰۰۳	۰/۹۵۵	۰/۰۴۲	۰/۹۶۷
خودتوضیحی	۲/۸۴	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			۰/۰۴۲	۰/۹۶۷

در مورد عبارت پنجم در جدول پانزده، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۰۰۸ است که این مقدار کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود. پس مقدار آماره t تحت ناهمسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۱۱/۵۵۲ و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگین‌ها و این که میانگین سری پاسخ‌های سناریوی اثر هاله‌ای، بزرگتر از سری پاسخ‌های سناریوی خودتوضیحی است، می‌توان گفت که در مورد عبارت پنجم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد.

در مورد عبارت پنجم در جدول شانزده، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۹۲۲ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود. پس مقدار آماره t تحت ناهمسانی واریانس‌ها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون کوچکتر از ۱/۹۶۵+ و سطح معناداری آن بزرگتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار نمی‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از پاسخ‌های سناریوها، تفاوت معناداری وجود ندارد و لذا خودتوضیحی می‌تواند دیدگاه حسابرسان را به حالت اولیه بازگرداند و در مورد عبارت پنجم، خودتوضیحی موجب تضعیف نقش اثر هاله‌ای در تصمیمات حسابرسان می‌گردد. به این ترتیب، استدلال می‌گردد که حسابرسان تحت تأثیر شرایط اثر هاله‌ای، تصمیمات حسابرسی صحیح‌تری را از طریق خودتوضیحی اتخاذ می‌کنند.

جدول ۱۵. آزمون t دونمونه‌ای - اثر هاله‌ای و خودتوضیحی عبارت پنجم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
اثر هاله‌ای	۳/۵۸	با فرض همسانی واریانس‌ها	۷/۰۳۲	۰/۰۰۸	۱۱/۵۵۲	۰/۰۰۰
خودتوضیحی	۲/۴۳	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			۱۱/۵۵۲	۰/۰۰۰

جدول ۱۶. آزمون t دونمونه‌ای - سناریوی ابتدایی و خودتوضیحی عبارت پنجم

سناریو	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
ابتدایی	۲/۴۳	با فرض همسانی واریانس‌ها			۰/۰۰۰۱	۰/۹۹۹
خودتوضیحی	۲/۴۳	با فرض ناهمسانی واریانس- ها	۰/۰۱	۰/۹۲۲	۰/۰۰۰۱	۰/۹۹۹

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش تلاش گردید تا در کنار بررسی نقش اثر هاله‌ای در اتخاذ تصمیمات حسابرسان، تأثیر فرایند خودتوضیحی بر این نقش مورد ارزیابی قرار گیرد. به این منظور از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و آزمون t دونمونه‌ای استفاده گردید و نتایج بررسی‌ها نشان داد که حسابرسان تحت تأثیر شرایط اثر هاله‌ای، تصمیمات حسابرسی صحیح‌تری را از طریق فرایند خودتوضیحی اتخاذ می‌کنند. در این رابطه لازم به توضیح است که اثر هاله‌ای موجب می‌شود که افراد به‌هنگام ارزیابی و وزن‌دهی به اطلاعات، معیارهای خود را تغییر دهند. اودانل و شولتز [۲۲] دریافتند که حسابرسان به‌هنگام اجرای ارزیابی استراتژیک و تجربه اثر هاله‌ای، حساسیت کمتری به نوسانات متضاد حساب در آزمون‌های تحلیلی نشان می‌دهند. به بیان کوپر [۱۴] نیز موسسات حسابرسی می‌توانند از طریق طراحی برنامه‌های تمرینی و آموزشی، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را تقویت نمایند. علاوه بر این، در مرحله آزمون فرضیه‌ها، لازم است که حسابرسان از منابع گوناگون به اطلاعات جدید دسترسی داشته باشند و در صورت لزوم، باورهای ابتدایی خود را بازنگری نمایند و فرضیه‌های جدیدی را طراحی و آزمون نمایند. ایرلی [۱۵] برپایه ادبیات روانشناسی استدلال نمود که روش خودتوضیحی منجر به کسب دانش بیشتر می‌گردد. در زمینه حسابرسی نیز ایرلی [۱۶] شواهد تجربی ارائه نمود مبنی بر این‌که تمرین به شیوه خودتوضیحی منجر به تقویت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌گردد. گفتنی است با استفاده از روش خودتوضیحی کسب دانش، حسابرسانی که تحت تأثیر اثر هاله‌ای هستند، می‌توانند استدلال‌های خود درباره ارزیابی ریسک تحریف‌های بااهمیت را که قبلاً تعیین کرده‌اند، مشخص و روشن کنند. به این ترتیب، حسابرسان تحت تأثیر شرایط اثر هاله‌ای، تصمیمات حسابرسی صحیح‌تری را در صورت اجرای فرایند خودتوضیحی اتخاذ می‌کنند. با توجه به محدودیت مطالعات پژوهشی در این رابطه، نتیجه این مطالعه را می‌توان منطبق با نتایج بریوستر [۱۳] و یوتامی و همکاران [۲۴] دانست.

پیشنهادها

نتایج بررسی‌های صورت گرفته در مطالعه حاضر نشان داد که حسابرسان تحت تأثیر شرایط اثر هاله‌ای، تصمیمات حسابرسی صحیح‌تری را از طریق فرایند خودتوضیحی اتخاذ می‌کنند. به این ترتیب، به موسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل انفرادی پیشنهاد می‌شود که علاوه بر توجه به نقش اثر هاله‌ای در اتخاذ تصمیمات حسابرسی، رویکردهای را اتخاذ نمایند که تأثیر آن را کمینه سازد و منجر به افزایش

کیفیت حسابرسی گردد. همانطور که پیشتر اشاره شد، از جمله اثربخش‌ترین رویکردها، استفاده از فرایند خودتوضیحی می‌باشد و خواهد توانست نقش اثر هاله‌ای در اتخاذ تصمیمات حسابرسی و متعاقباً کاهش کیفیت حسابرسی را به‌میزان قابل توجهی بکاهد. لذا موسسات حسابرسی می‌توانند با اجرای فرایند خودتوضیحی در بین کارکنان و همچنین سرپرستان و مدیران، کیفیت تصمیمات حسابرسی را تقویت نمایند و در عین حال، حساب‌رسان شاغل انفرادی نیز می‌توانند فرایند خودتوضیحی را به‌شخصه برای خود اجرا کنند. علاوه بر این، به پژوهشگران علاقمند به حوزه حسابرسی و مباحث رفتاری توصیه می‌شود که به‌منظور گسترش هرچه بیشتر بعد رفتاری حرفه حسابرسی و افزایش سطح دانش رفتاری مطالعات حسابرسی، سایر کج‌رفتاری‌ها را نیز به موضوعات حسابرسی وارد نمایند و همچنین، مشابه رویکرد این مطالعه، راهکارهای کنترل و تحت تأثیر قرار دادن آن‌ها را تبیین و تشریح کنند.

محدودیت‌ها

لازم به ذکر است که انجام این پژوهش دچار محدودیت‌های زیر بوده است:

۱. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه بوده است و لذا نارسایی‌های پرسشنامه، محدودیت عمده این پژوهش است.
۲. این پژوهش در محدوده جغرافیایی استان تهران انجام شده است که ممکن است نتایج آن قابل تعمیم به تمام حساب‌رسان و موسسات حسابرسی کشور نباشد.

فهرست منابع

۱. ابراهیمی، ابراهیم و اسماعیل‌زاده، حجت. (۱۳۹۴). "سوءگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسی". *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، ۴ (۱۳)، ۷۲-۸۷.
۲. خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۷). *روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی*، تهران: انتشارات بازتاب.
۳. خواجوی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). "تجربه حسابرسان و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختارنیافته حسابرسی". *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، ۱ (۳)، ۱۰۸-۱۲۰.
۴. عرب صالحی، مهدی، کاظمی، جواد و ذولفعلی‌زاده، مهرداد. (۱۳۹۰). "بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی". *دانش حسابداری*، ۲ (۵)، ۱۲۷-۱۴۷.
۵. لاری دشت بیاض، محمود، صالحی، مهدی و زاهدی، مرضیه. (۱۳۹۶). "بررسی رفتار ناکارآمد حساب‌رسان و روابط کاری با سرپرستان، نقش تعدیلی جو اخلاقی مدیران". *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲ (۳)، ۱۱۱-۱۴۶.
۶. مرادی، مهدی، رستمی، امین و ابادزی، زهره. (۱۳۹۵). "بررسی عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حساب‌رسان". *فصلنامه حسابداری مالی*، ۳ (۵۹)، ۴۳-۶۴.
۷. مهدوی، غلامحسین و نمازی، نویدرضا. (۱۳۹۰). "رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک TOPSIS". *مجله دانش حسابرسی*، ۱۱ (۴۵)، ۲۸-۵۰.
۸. هشی، عباس و مظاهری فرد، کمیل. (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی". *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، ۴ (۱۷)، ۳۴-۵۱.

9. Balzer, W. and Sulsky, M. (1992). "Halo and performance appraisal research: a critical examination". **Journal of Applied Psychology**, 77 (6), 975-985.
10. Bamber, E. and Lyer, . (2015). "The effect of auditing firms' tone at the top on auditors' job autonomy, organizational-professional conflict and job satisfaction". **International Journal of Accounting and Information Management**, 17 (2), 136-150.
11. Blocher, E. and Cooper, J. (1988). "A study of auditors' analytical review performance". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 7 (2), 1-28.
12. Bonner, S. and Walker, P. (1994). "The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge". **The Accounting Review**, 69 (1), 157-178.
13. Brewster, B. (2011). "How a system perspective improves knowledge acquisition and performance in analytical procedures". **The Accounting Review**, 86 (3), 915-943.
14. Cooper, W. (1981a). "Ubiquitous halo". **Psychological Bulletin**, 90 (2), 218-244
15. Earley, C. (2001). "Knowledge acquisition in auditing: training novice auditors to recognize cue relationships in real estate valuation". **The Accounting Review**, 76 (1), 81-97.
16. Earley, C. (2003). "A note on self-explanation as a training tools for novice auditors: the effects of outcome feedback timing and level of reasoning on performance". **Behavioral Research in Accounting**, 15, 111-124.
17. Gundry, C. (2014). "Dysfunctional behavior in modern audit environment: the effect of time budget pressure and auditors' personality type on reduced audit quality practices". **Bachelor of Commerce Dissertation, University of Otago, Dunedin**.
18. Hirst, D. and Koonce, L. (1996). "Audit analytical procedures: a field investigation". **Contemporary Accounting Research**, 13 (2), 457-486.
19. Koonce, L. (1993). "A cognitive characterization of audit analytical review". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 12 (supplement), 57-76.
20. Libby, R. (1981). **Accounting, Haman Information: Theory & Applications**. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.
21. Murphy, K., Jako, Rhand Anhalt, R. (1993). "Nature and consequences of halo error: a critical analysis". **Journal of Applied Psychology**, 2, 218-225.
22. O' Donnel, E. and Schultz, 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.
23. Solomon, A. and Shields, . (1995). "Judgment and Decision Research in Auditing. In Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing. Edited by Ashton, A. H. and R. H. Asthon". **New York. NY: Cambridge University Press**.
24. Utami, I., Kusuma, I.W., Gudono, G. and Supriyadi, S. (2017). "Debiasing the Halo Effect in Audit Decision: Evidence from Experimental Study". **Asian Review of Accounting**, 25 (2), 211-241.



Investigating the Role Halo Effect in Auditors Decision Making; By Emphasis on Self-Explanation Process

Esmail Tavakolnia (PhD)¹©

Assistant Professor of Accounting, Hazrat-e-Ma'soumeh University, Qom, Iran

Alireza Najafpour Kourdi (PhD)²

Ph.D. of Accounting, Mazandaran University, Babolsar, Iran

(Received: 10 August 2019; Accepted: 27 January 2020)

Halo effect causes individuals to change their criteria when assessing and weighting information. Using self-explanation method of acquiring knowledge, auditors affected by halo effect will be able to specify their arguments about the risk of assessing material misstatements which they have already identified. The main problem this study seeks to investigate and analyze is to increase the quality of auditors' decision making and judgments in order to further increase audit quality. Although recent empirical evidence has reported a decrease in halo effect through gaining experience, no solution has yet been proposed to reduce halo effect. In this regard, this study examines the role of halo effect in auditors' decision making by emphasizing self-explanation process. The final sample of the study includes 229 auditors of Iranian Society of Certified Accountants. Also, Utami et al, (2017)'s adjusted questionnaire was used to collect the information. To analysis data, descriptive statistics and t-test were used. The results showed that under the influence of halo effect, auditors would make more proper audit decisions through self-explanation.

Keywords: Halo Effect, Self-Explanation Process, Auditor's Decision Making.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

¹ esmail.tavakolnia@gmail.com © (Corresponding Author)

² alireza.najafpour@gmail.com