

نقش تعدیلی نوع مؤسسه حسابرِس در رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی های روان شناختی وی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۳۱

■ امیر سروستانی^۱

■ اسما مدایم زاده^۲

چکیده:

اهمیت رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری (رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد) از زمان بروز تقلب های بزرگ دو دهه اخیر بیش از پیش نمایان شده است. در پژوهش حاضر به بررسی نقش تعدیلی نوع مؤسسه حسابرِس در رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی های روان شناختی وی پرداخته می شود. منظور از ویژگی های روان شناختی حسابرِس، پاسخ گویی فرآیندی و انگیزش شناختی وی است. در راستای هدف های پژوهش، از یک سناریوی شبه آزمایشی و ۱۴۹ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان آزمودنی های پژوهش استفاده شده است. هم چنین، فرضیه های پژوهش با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری و رویکرد مرحله ای آزمون شده اند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که علی رغم تأثیر گذاری مثبت و معنادار استانداردهای اصول محور بر پاسخ گویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرِس، نوع مؤسسه ای که حسابرِس در آن شاغل است، تأثیر معناداری بر این رابطه ندارد. به عبارت دیگر، نتایج آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که نوع (کیفیت) مؤسسه حسابرِس رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و ویژگی های روان شناختی وی را تقویت یا تضعیف نمی کند. بی توجهی یا ضعف در سیاست های کنترل کیفی مؤسسه حسابرِس و هم چنین عدم تفاوت بین کیفیت سازمان حسابرِس با کیفیت سایر مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران را می توان از جمله دلایل احتمالی نتایج پژوهش برشمرد.

واژه های کلیدی: انگیزش شناختی، پاسخ گویی فرآیندی، رویکردهای تدوین استاندارد، کیفیت مؤسسه حسابرِس

۱. عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه ای، تهران، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: asrvestani@tvu.ac.ir

۲. عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه ای، تهران، ایران

۱- مقدمه

حسابرسان به عنوان ناظران مستقل برون‌سازمانی، نقش مهمی در حفاظت از اطلاعات مالی شرکت‌ها ایفا می‌کنند (کادوس و مرسر^۱، ۲۰۱۲: ۵۶۹). آنان با در نظر گرفتن استانداردهای حسابداری به عنوان رهنمود، در خصوص ویژگی منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی که برای اطلاعات قابل انتشار در بازارهای سرمایه یک ویژگی حیاتی است، اظهار نظر می‌کنند. هم‌چنین، حسابرسان باید قادر باشند قضاوت خود را درباره‌ی تطابق معاملات و رویدادهای حسابداری با استانداردهای حسابداری مربوط، در برابر ارزیابی سرمایه‌گذاران، ناظران بازار سرمایه و مراجع قضایی به نحو مناسبی توجیه کرده و پاسخ‌گو باشند (پیتچوا^۲ و همکاران، ۲۰۱۴: ۵۵). این در حالی است که استانداردهای حسابداری ممکن است از نظر صراحت و پیچیدگی متفاوت باشد و از این رو مستلزم قضاوت بیشتر و در نتیجه پاسخ‌گویی بالاتر باشد.

در کشورهای دیگر، پژوهش‌های بسیاری اثر استانداردهای حسابداری را بر قضاوت و ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان مانند پاسخ‌گویی و انگیزش بررسی کرده‌اند (به عنوان نمونه، ترامپتر^۳، ۱۹۹۴؛ هاکنبراک و نلسون^۴، ۱۹۹۶؛ نگ و تان^۵، ۲۰۰۳؛ پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴؛ براون^۶ و همکاران، ۲۰۱۵؛ باکوف^۷ و همکاران، ۲۰۱۶ و پینتو و همکاران، ۲۰۲۰). به عنوان نمونه، پیتچوا و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که استانداردهای اصول‌محور در مقایسه با استانداردهای قاعده‌محور پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی بالاتر حسابرس را در پی خواهد داشت.

با این وجود، سؤالی که در این بین مطرح می‌شود این است که آیا این رابطه فارغ از سایر ویژگی‌های محیطی و ساختاری موجود در پیرامون حسابرس برقرار است؟ به عنوان نمونه کیفیت و نوع مؤسسه‌ای که حسابرس در آن شاغل است نمی‌تواند پاسخ‌گویی و انگیزش حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد؟ این گونه سؤال‌ها زمانی اهمیت دوچندانی پیدا می‌کند که به بحث‌های مطرح در خصوص تفاوت‌های بین سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران توجه شود. از زمان تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و ورود مؤسسه‌های عضو این جامعه به بازار حسابرسی مالی، بحث‌ها و نقدهای متعددی در خصوص تفاوت‌های ساختاری و کیفی سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در بین صاحب‌نظران مطرح شده است و برخی با ارائه دلایلی از سازمان حسابرسی دفاع کرده و سایر مؤسسه‌های حسابرسی را به بوته نقد کشیده‌اند و برخی دیگر، برعکس این رویکرد را در پیش گرفته‌اند (به عنوان نمونه، دیلمی‌پور، ۱۳۹۰؛ بزرگ‌اصل، ۱۳۹۲ و دیلمی‌پور، ۱۳۹۲).

1. Kadous & Mercer

2. Peytcheva et al.

3. Trompeter

4. Hackenbrack & Nelson

5. Ng & Tan

6. Braun et al.

7. Backof et al.

بودن کیفیت مؤسسه‌ای که حسابرسان در آن شاغل است ممکن است در برخی ویژگی‌ها از جمله پاسخ‌گویی و انگیزش وی و همچنین روابطی که این ویژگی‌ها با سایر متغیرها دارند، تأثیرگذار باشد.

در این پژوهش با در نظر گرفتن طبقه‌بندی پیش‌گفته (سازمان حسابرسان در مقابل سایر مؤسسه‌های حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا نوع مؤسسه‌ای که حسابرسان در آن اشتغال دارد، تأثیری بر رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان دارد؟ ساختار بقیه مقاله به این صورت است که در ابتدا مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد. پس از آن روش پژوهش و موارد زیر مجموعه آن ارائه می‌شود. نتایج مرتبط با آمار توصیفی و استنباطی قسمت بعدی مقاله را تشکیل خواهد داد. در انتها نیز بحث و نتیجه‌گیری مطرح خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

۲-۱- رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری

میزان صراحت و دستوری بودن استانداردهای حسابداری از جمله مواردی است که همواره در صدر مباحث مطرح پیرامون تدوین استانداردها بوده است و این امر منجر به پیدایش دو رویکرد مهم در تدوین استانداردها تحت عنوان رویکرد مبتنی بر قواعد و رویکرد مبتنی بر اصول شده است. این دو رویکرد را می‌توان دو سر یک طیف در استانداردگذاری حسابداری در نظر گرفت که خروجی‌های متفاوتی را در یک موضوع یکسان در پی خواهند داشت.

بسیاری از استانداردهای حسابداری تصویب شده در کشورهای صاحب سبک همچون ایالات متحده آمریکا با رویکرد مبتنی بر قواعد تدوین شده‌اند و این رویکرد کماکان نیز در مقایسه با دیگر کشورها و نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری، رویکرد غالب در این کشور محسوب می‌شود. تقریباً ویژگی مشترک تمامی استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، وجود حد آستانه‌های مشخص در این استانداردها است. جزئیات بیش از حد، استثنائات قانونی و دامنه‌ای و راهنماهای تفسیری حجیم از دیگر ویژگی‌های این استانداردها است. در واقع، با استفاده از عبارت «مبتنی بر قواعد» در خصوص استانداردهای حسابداری، یک یا همه ویژگی‌های فوق به ذهن متبادر می‌شود (دانلسون^۱ و همکاران، ۲۰۱۶: ۸۳۲).

در مقابل استانداردهای قاعده‌محور، استانداردهای اصول‌محور یا مبتنی بر اصول هستند. بر اساس رویکرد مبتنی بر اصول، به هنگام تدوین استانداردها تلاش می‌شود تا حد ممکن از گنجاندن آزمون‌های درصدی، حد آستانه‌های مشخص، تجویز یک روش خاص، محدودیت‌های دامنه‌ای، قواعد معین و ... در متن استانداردها خودداری شود و به جای آن بر محتوای اقتصادی

رویدادها و قضاوت حرفه‌ای تأکید شود (پینتو و همکاران، ۲۰۲۰). به نظر ماینس^۱ (۲۰۰۷) استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول پیامدهای مهمی از قبیل افزایش نقش قضاوت حسابرسان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، کاهش ارائه غیرمنصفانه اطلاعات مالی و مزایا و هزینه‌های مترتب بر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را در پی خواهد داشت (ماینس، ۲۰۰۷: ۳۶۳-۳۶۱).

گذری بر استانداردهای حسابداری ایران نشانگر آن است که برخی استانداردها اصول محور، برخی قاعده‌محور و تعدادی نیز با رویکرد تلفیقی قاعده‌محوری و اصول‌محوری تدوین شده‌اند. بر اساس پژوهش انجام شده به وسیله جمالیان‌پور و ثقفی (۱۳۹۵)، تعداد ۱۰ استاندارد از ۳۳ استاندارد حسابداری مصوب شده در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تا زمان پژوهش آنان، استانداردهایی قاعده‌محور هستند. هم‌چنین، بر مبنای بررسی صورت گرفته به وسیله پژوهشگران مذکور، تعداد ۱۳ استاندارد حسابداری از ۳۳ استاندارد مصوب با رویکرد اصول‌محوری و بقیه استانداردها (۱۰ استاندارد) با رویکرد تلفیقی قاعده‌محوری و اصول‌محوری تدوین شده‌اند (جمالیان‌پور و ثقفی، ۱۳۹۵: ۵-۷).

۲-۲- ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرس

در این پژوهش، منظور از ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرس دو ویژگی پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی است. برای درک مفهوم ویژگی اول، یعنی پاسخ‌گویی فرآیندی باید آن را در مقابل پاسخ‌گویی پیامدی بررسی کرد. سیگل‌جاکوبز و یاتس^۲ (۱۹۹۶) دو نوع متفاوت پاسخ‌گویی را بر می‌شمارند: پاسخ‌گویی پیامدی و پاسخ‌گویی فرآیندی. بر اساس تعریف ارائه شده از این دو، در پاسخ‌گویی پیامدی، فرد باید در قبال کیفیت خروجی عمل انجام شده به وسیله وی توجه مناسب داشته باشد اما در پاسخ‌گویی فرآیندی، فرد باید دلیل و توجیه مناسبی را در خصوص فرآیندی ارائه دهد، که منجر به انتخاب اقدام یا عمل انجام شده است. به عنوان نمونه در حوزه پزشکی، پاسخ‌گویی فرآیندی می‌تواند یک پزشک را ملزم کند تا انتخاب یک دوره درمان خاص برای یک بیمار، فارغ از بهبودی یا عدم بهبودی بیمار را توجیه کند. اما، در صورتی که پاسخ‌گویی پیامدی پزشک مدنظر باشد، وی فقط در قبال میزان بهبودی بیمار بدون در نظر گرفتن ماهیت و فرآیند تجویز شده برای درمان، پاسخ‌گو خواهد بود (سیگل‌جاکوبز و یاتس، ۱۹۹۶: ۲).

برخی از پژوهش‌ها به طور مستقیم به بررسی آثار متفاوت پاسخ‌گویی فرآیندی و پیامدی بر فرآیند و عملکرد قضاوت افراد پرداخته‌اند و نشان داده‌اند که پاسخ‌گویی فرآیندی در مقایسه با پاسخ‌گویی پیامدی کیفیت قضاوت را بهبود می‌بخشد (به عنوان نمونه، لانگ^۳ و همکاران، ۲۰۱۱). سایر پژوهش‌های انجام شده در این زمینه بیانگر آن است که پاسخ‌گویی فرآیندی تأثیر مثبت و قابل توجهی بر ویژگی‌های حرفه‌ای و شخصیتی حسابرسان از جمله تردید حرفه‌ای دارد (کیم

1. Maines

2. Siegel-Jacobs & Yates

3. Langhe et al.

و تراتمن^۱، ۲۰۱۴ و مسییر^۲ و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین، بر مبنای شواهد تجربی و مبانی نظری که ذکر شد، پاسخ‌گویی فرآیندی در مقایسه با پاسخ‌گویی پیامدی آثار و نتایج مطلوب‌تری در بر خواهد داشت و باید بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد و در خصوص عوامل اثرگذار بر این نوع پاسخ‌گویی پژوهش و بررسی‌های مضاعفی انجام شود.

انگیزش شناختی حسابرِسی دومین ویژگی روان‌شناختی پژوهش حاضر است. در حوزه روان‌شناسی، انگیزش شناختی را تمایل به توسعه و حفظ درکی دقیق و غنی از هستی تعریف کرده‌اند (دی درو^۳ و همکاران، ۲۰۰۶: ۹۲۹). بر اساس نظریه پردازش دوگانه^۴ در روان‌شناسی شناختی، راه‌هایی که افراد اطلاعات را مورد پردازش قرار می‌دهند را می‌توان از سبک سریع، کارآ و راحت تا روش هدفمند، آگاهانه و پرزحمت ترتیب‌بندی کرد (ونکلیف^۵ و همکاران، ۲۰۰۴: ۵۱۱). انگیزش شناختی باعث می‌شود افراد به صورتی دقیق، هدفمند و متفکرانه درگیر پردازش اطلاعات شوند (ونکلیف و همکاران، ۲۰۰۴: ۵۲۵). با توجه به نقش مثبت این نوع انگیزه، شناسایی عوامل موثر بر ایجاد و افزایش این انگیزه حائز اهمیت است.

۳-۲- نقش تعدیلی کیفیت مؤسسه حسابرِس

در پژوهش حاضر کیفیت مؤسسه حسابرِس به عنوان متغیر تعدیل‌گر نقش کلیدی را بر عهده دارد. در این پژوهش، کیفیت مؤسسه حسابرِس مدنظر است نه کیفیت حسابرِسی انجام شده. به عبارت دیگر، کیفیت مؤسسه حسابرِس به لحاظ ساختاری و رویه‌های کنترل کیفی مدونی که در آن اعمال و استفاده می‌شود مورد نظر است. به همین دلیل، در اینجا نباید مفاهیمی همچون کیفیت اقلام تعهدی صاحب‌کار و مواردی از این دست که بعضاً به عنوان نمادی از کیفیت حسابرِسی تلقی می‌شوند، به ذهن متبادر شود. در پژوهش حاضر به دلایلی که در ادامه بیان شده است، سازمان حسابرِسی به عنوان مؤسسه‌ای با کیفیت‌تر از منظر ساختار و کنترل‌های کیفی اعمال شده در مؤسسه، در نظر گرفته شده است. افزون بر این، بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در ایران، سازمان حسابرِسی را به عنوان مؤسسه بزرگ و دیگر مؤسسه‌ها را به عنوان مؤسسه‌های غیربزرگ طبقه‌بندی کرده‌اند. سازمان حسابرِسی دارای تفاوت‌های مهمی با سایر مؤسسه‌های حسابرِسی است و این تفاوت‌ها می‌توانند کیفیت سازمان حسابرِسی را در مقایسه با سایر مؤسسه‌های حسابرِسی متمایز کند. به عنوان نمونه بر اساس اطلاعات درج شده در پایگاه اینترنتی جامعه حسابداران رسمی ایران، تعداد ۲۰۹ نفر از حسابداران رسمی شاغل، در سازمان حسابرِسی مشغول به فعالیت هستند. تعداد صاحب‌کاران و هم‌چنین تعداد کارکنان در سایر رده‌های شغلی در سازمان حسابرِسی نیز قابل قیاس با سایر مؤسسه‌های حسابرِسی عضو جامعه

1. Kim & Trotman
2. Messier et al.
3. De Dreu et al.
4. Dual process theory
5. Van Kleef et al.

حسابداران رسمی نیست.

افزون بر این، حسابرسان سازمان حسابرسی برای ارتقا رتبه (به عنوان نمونه ارتقا به سرپرست یا سرپرست ارشد) نیازمند احراز شرایط خاصی از جمله موفقیت در آزمون‌های حرفه‌ای، دارا بودن سابقه حرفه‌ای درازمدت و همچنین تحصیلات دانشگاهی هستند (بولو و صادقی، ۱۳۸۹: ۷۶). سازمان حسابرسی در زمینه رویه‌های کنترل کیفی نیز پیشرو بوده و از سال ۱۳۷۰ اقدام به تشکیل کمیته کنترل کیفیت کرده است و امتیازهای این کمیته به پرونده‌ها و خروجی‌های حسابرسی، در حقوق و مزایای حسابرسان تأثیرگذار است (شلیله، ۱۳۸۴: ۴۶-۴۴).

همان‌گونه که در بخش مقدمه بیان شد، رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و برخی متغیرها همچون کیفیت مؤسسه حسابرس ممکن است شدت این رابطه را تعدیل کنند. به طور خاص، فعالیت حسابرس در مؤسسه‌ای که به کیفیت خدمات خود اهمیت می‌دهد، می‌تواند بر ویژگی‌های عملکردی حسابرس اثرگذار باشد. به عنوان نمونه، یافته‌های پژوهش مالن و رابرتز^۱ (۱۹۹۶) نشان داد که رویه‌های کنترل کیفی، جریمه‌ها و مشوق‌های بکار گرفته شده در مؤسسه‌های حسابرسی سبب کاهش بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از سوی حسابرسان شاغل در مؤسسه می‌شود. اوتلی و پیرز^۲ (۱۹۹۶) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که کارکنان (حسابرسان) مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ استفاده‌کننده از سیستم‌های کنترلی و رویه‌های بررسی کیفی، با احتمال کمتری بدون رسیدگی مورد نیاز، اظهار نظر می‌کنند و از رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی دوری می‌جویند. کیفیت مؤسسه حسابرس می‌تواند بر سایر ویژگی‌های مثبت وی از جمله تلاش برای پاسخ‌گویی، انگیزش و کسب شواهد نیز تأثیرگذار باشد. در واقع، زمانی که حسابرس در معرض کنترل‌های کیفی مؤسسه حسابرسی قرار می‌گیرد، باید در قبال عملکرد و نظرات خود پاسخگو باشد و این امر می‌تواند انگیزش شناختی و شواهد درخواستی وی به هنگام رسیدگی را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین، بر اساس یافته‌های پژوهش اوتلی و پیرز (۱۹۹۶)، در صورتی که حسابرس در یک مؤسسه حسابرسی با کیفیت شاغل باشد، تعهد سازمانی وی برای حفظ کیفیت مؤسسه محل خدمت خود، می‌تواند انگیزش و تلاش وی برای کسب شواهد مناسب را افزایش دهد.

بنابراین، انتظار می‌رود شدت رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرس تا حدودی به کیفیت مؤسسه‌ای که حسابرس در آن شاغل است، وابسته باشد. در همین راستا، فرضیه‌های پژوهش حاضر به شرح زیر طرح و تدوین شده است:

۱. کیفیت مؤسسه حسابرس تأثیر معناداری بر رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و سطح پاسخ‌گویی فرآیندی وی دارد.

1. Malone & Roberts

2. Otley & Pierce

۲. کیفیت مؤسسه حسابرس تأثیر معناداری بر رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و سطح انگیزش شناختی وی دارد.

۲-۴- پیشینه تجربی پژوهش

تاکنون پژوهشی در ایران انجام نشده است که نقش تعدیلی کیفیت مؤسسه حسابرس را در رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرس بررسی کرده باشد. بنابراین، در ادامه، به ذکر خلاصه‌ای از نتایج پژوهش‌هایی پرداخته می‌شود که با موضوع این پژوهش تا حدودی ارتباط دارد.

اعتمادی و جباری (۱۳۸۶) با بررسی نقش پاسخ‌گویی در کیفیت قضاوت نمونه‌ای متشکل از ۸۴ حسابرس ایرانی، نشان دادند که افزایش سطح پاسخ‌گویی در مرحله ارزیابی نتایج کار حسابرسی منجر به افزایش میزان محافظه‌کاری، تلاش و عینیت قضاوت حسابرسان می‌شود ولی تأثیری بر میزان عینیت و محافظه‌کاری قضاوت حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی ندارد. برزیده و خیرالهی (۱۳۹۰) اثر فشارهای شغلی موجود در حرفه حسابرسی را بر رفتار فرصت‌طلبانه فردی حسابرسان بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که در صورت مواجه شدن حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرآیند حسابرسی، مسئولیت پاسخ‌گویی و فشار زمانی، منجر به ایجاد نگرانی در خصوص از دست دادن شهرت شده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی افزایش می‌یابد. مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان نمی‌شود. ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی را شناسایی و تبیین کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هر چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی حائز اهمیت است اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و گزینش مناسب، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط و سازگاری بود. تحریری و پیری‌سقرلو (۱۳۹۵) درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که حسابرسان با ویژگی‌های مختلف، درک‌های متفاوتی از مفهوم بنیادی و اصلی تردید حرفه‌ای دارند و این امر می‌تواند چالشی برای حرفه حسابرسی باشد و توجه بیشتر در حوزه آموزش و استانداردگذاری را بطلبد. علی‌احمدی و سروش‌یار (۱۳۹۵) تأثیر رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابرس را بر گزارشگری مالی متهورانه بررسی کردند. نتایج پژوهش مذکور نشان داد هنگامی که رویکرد مبتنی بر قواعد وجود داشته باشد، بین تخصص حسابرس در صنعت و گزارشگری مالی متهورانه رابطه وجود دارد اما زمانی که رویکرد مبتنی بر اصول حاکم باشد، بین تخصص حسابرس در صنعت و گزارشگری مالی متهورانه رابطه معناداری وجود

ندارد. نصیری و بنی‌مهد (۱۳۹۶) به بررسی اثر جنسیت در پذیرش استانداردهای مبتنی بر اصول پرداختند. نتایج پژوهش آنان گواه این بود که زنان در مقایسه با مردان تمایل بیشتری به پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول دارند. بهزادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش مذکور حاکی از آن بود که هر سه عامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارند. مشایخی و همکاران (۱۳۹۹) آثار نوع استانداردهای حسابداری (مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قواعد) را بر اصول مدیریت سود بررسی کردند. در این راستا از روش مصاحبه، تحلیل محتوا و آزمون‌های ناپارامتریک بهره بردند. نتایج پژوهش مذکور حاکی از آن بود که استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول، تمایل مدیران به مدیریت سود حسابداری را به طور قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌دهد و تأثیر نسبتاً محدودی بر کاهش مدیریت سود واقعی دارد.

ترامپیتز (۱۹۹۴) به بررسی نقش راهنماهای مصوب استانداردهای حسابداری (استانداردهای قاعده‌محور) در قضاوت ۱۲۲ حسابرس آمریکایی پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد، زمانی که راهنمای استاندارد حسابداری، دامنه رویه‌های حسابداری قابل قبول را محدود می‌کند، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی به میزان کم‌تری تحت تأثیر اولویت‌های صاحب‌کار قرار می‌گیرند. هاکنبراک و نلسون (۱۹۹۶) با طراحی محیطی متشکل از استانداردهای حسابداری غیرشفاف، به بررسی انگیزه حسابرسان و ارتباط آن با شیوه بکارگیری استانداردهای حسابداری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابرسان آمریکایی تصمیم‌هایی را تأیید می‌کنند که با انگیزه‌های آنان سازگار باشد و از ابهام استانداردهای با صراحت کم در راستای توجیه تصمیم‌های گرفته شده، استفاده می‌کنند. نگ و تان (۲۰۰۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای قاعده‌مند و وجود کمیته حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای ۱۰۲ مدیر حسابرسی چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ دنیا پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان بیانگر آن بود که به هنگام وجود یک کمیته حسابرسی ضعیف، تمایل حسابرسان برای صدور مجوز شناخت درآمد به شکلی جسورانه، در حالت نبود قاعده یا راهنما که بر معامله حکم‌فرما باشد نسبت به وضعیتی که یک راهنمای قانونی برای تعیین گزارشگری مناسب وجود دارد، افزایش می‌یابد. جمال و تان^۱ (۲۰۱۰) با در نظر گرفتن اثر مشترک نوع استانداردهای حسابداری (مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد) و نوع حسابرسان (اصول‌محور، قاعده‌محور و مشتری‌محور) بر محدود کردن گزارشگری جسورانه مدیران مالی، این موضوع را در بین ۹۰ نفر از مدیران مالی شاغل در بخش خصوصی کشور کانادا به صورت تجربی آزمون کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حرکت به سمت استانداردهای مبتنی بر اصول در صورتی بهبود کیفی گزارشگری مالی را در پی خواهد داشت که شیوه و نگرش فکری حسابرسان نیز اصول‌نگری و اصول‌محوری باشد. پیتچوا و همکاران (۲۰۱۴) به تبیین آثار استانداردهای مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد بر انگیزش شناختی و شواهد درخواستی

حسابرسان پرداختند. یافته‌های پژوهش مذکور نشان داد استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، تفاوت‌های مهمی را در فرآیند قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان ایجاد می‌کند. نتایج به دست آمده از الگوی مفهومی پژوهش پشتیبانی می‌کند. تسونوگایا^۱ و همکاران (۲۰۱۶) قضاوت حسابرسان را در خصوص استاندارد حسابداری اجاره در سه وضعیت استاندارد مبتنی بر اصول، استاندارد دارای راهنمای کلی و استاندارد دارای راهنمای دقیق آزمون کردند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد استانداردهای دارای راهنمای دقیق فقط زمانی شناسایی اجاره سرمایه‌ای را افزایش می‌دهد که تصمیم‌گیرندگان در شرایط مالی بحرانی قرار گیرند. باکوف و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی نقش چارچوب‌های قضوتی حسابرس در محدود کردن گزارشگری جسورانه با در نظر گرفتن میزان صراحت استانداردهای حسابداری (مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قواعد) پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که استفاده حسابرسان از چارچوب قضوتی پیشنهادی کمیته مشورتی کمیسیون بورس و اوراق بهادار در بهبود گزارشگری مالی، سبب می‌شود آنان با نگرشی انتقادی دلایل موافقان و مخالفان روش‌های حسابداری جایگزین را ارزیابی کرده و در شرایط مواجهه با استانداردهای با صراحت کم‌تر (مبتنی بر اصول) محدود کردن گزارشگری مالی جسورانه را تسهیل کند. هندرسون و ابرین^۲ (۲۰۱۷) با انجام پژوهشی بین‌المللی شامل کشورهای استرالیا، کانادا، بریتانیا و ایالات متحده آمریکا به بررسی این موضوع پرداختند که آیا خروجی تصمیم‌های حسابداری مرتبط با طبقه‌بندی اجاره با تأکید بر قضاوت حرفه‌ای یا وجود حد آستانه‌های مشخص متفاوت خواهد شد یا خیر؟ یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که هیچ‌کدام از دو حالت مورد نظر یعنی تأکید بر قضاوت حرفه‌ای و تأکید بر آزمون‌های معین در خصوص احراز حد آستانه‌های مشخص، رویه شرکت‌های مورد بررسی را در خصوص نحوه طبقه‌بندی رویدادهای اجاره تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. پینتو و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی آثار میزان جزیب‌نگری (قاعده محوری) استانداردهای حسابداری بر خوانایی و افشای موضوعات کلیدی در گزارش حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد افشای موضوعات کلیدی در گزارش حسابرس با افزایش قاعده محوری استانداردهای حسابداری، بیشتر می‌شود.

با نگاهی گذرا به پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور، مشخص می‌شود که در زمینه شناسایی اثرهای رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان، علی‌رغم اهمیت وافر این موضوع‌ها، تلاش درخور توجهی انجام نشده است. در صورتی که پژوهشی نیز انجام شده باشد، بخشی از موضوع را تحت پوشش قرار داده و از جامعیت لازم برخوردار نیست. به عنوان نمونه اعتمادی و جباری (۱۳۸۶) به بررسی نقش پاسخ‌گویی بر کیفیت قضاوت حسابرسان پرداختند لیکن پژوهشی در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخ‌گویی حسابرسان ایرانی مشاهده نشد. پژوهش‌های افراد دیگری نیز که در حوزه قضاوت حسابرسان انجام شده است، عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسان را بررسی کرده و

1. Tsunogaya et al.
2. Henderson & Brien

جوانب روان‌شناختی حسابرسان را پوشش نداده است. پژوهش‌هایی هم‌چون پژوهش تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵) که در سال‌های اخیر انجام شده است، به مفاهیمی مانند تردید حرفه‌ای، درک حسابرسان از این مفاهیم و عوامل مؤثر بر آن پرداخته‌اند و مواردی از قبیل پاسخ‌گویی، انگیزش و عملکرد حسابرسان در شناسایی شواهد مناسب هم‌چنان مورد غفلت قرار گرفته است و این غفلت در حالی رخ داده است که ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان می‌تواند بر عملکرد، شیوه و روش‌های انتخاب شده در فرآیند حسابرسی و سرانجام بر کیفیت اظهارنظر آنان اثرگذار باشد. در زمینه رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری نیز پژوهش‌های اندکی در ایران انجام شده است و پژوهشی همچون مهدوی و برزگر (۱۳۹۲) در حوزه استانداردهای حسابداری به موضوع‌هایی از قبیل تحقق هدف‌های تدوین استانداردهای حسابداری و مشارکت ذینفعان در فرآیند تدوین استانداردها پرداخته‌اند و موضوع اصول محوری یا قاعده‌محوری استانداردهای حسابداری و اثرهای آن بر استفاده‌کنندگان از استانداردها بررسی نشده است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

در این بخش اطلاعاتی در خصوص اهداف پژوهش و طرح لازم برای رسیدن به آن و هم‌چنین جامعه و نمونه آماری، روش تجزیه و تحلیل داده و متغیرهای پژوهش ارائه شده است. با توجه به مسئله، اهداف، استفاده از سناریو و جامعه تحت پوشش پژوهش حاضر، این پژوهش از منظر روش، در زمره پژوهش‌های شبه‌آزمایشی^۱ قرار می‌گیرد. هم‌چنین، نظر به این که در پژوهش حاضر، در هریک از شرایط مختلف (وضعیت استاندارد حسابداری مبتنی بر اصول و وضعیت استاندارد مبتنی بر قواعد) از آزمودنی‌های متفاوتی استفاده خواهد شد، لذا طرح کامل این پژوهش از نوع طرح بین‌آزمودنی فقط پس از آزمون است. این پژوهش از حیث هدف یک پژوهش کاربردی است. برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا برای تبیین ادبیات نظری پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری مبانی نظری مبادرت شد. پس از مطالعه نظری، با ارائه سناریو به آزمودنی‌های پژوهش و قرار دادن در وضعیت تصمیم‌گیری و سپس ارائه پرسش‌نامه و کسب نظر از آزمودنی‌ها، داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش جمع‌آوری شد. سناریوی این پژوهش در خصوص طبقه‌بندی یک رویداد اجاره (اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای) است. ابزار جمع‌آوری داده‌های این پژوهش شامل سه بخش است. اولین بخش پس از ارائه توضیحاتی مختصر در خصوص موضوع پژوهش، پرسش‌هایی را در مورد ویژگی‌های عمومی آزمودنی مطرح می‌کند.

در بخش دوم، سناریوی پژوهش که پیرامون اجاره یک سوله تولیدی است، از آزمودنی درخواست می‌شود تا پس از مطالعه کامل و با دقت سناریو و استاندارد حسابداری اجاره که پیرو سناریو ارائه شده است، نوع اجاره (اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای) را مشخص کند. در واقع، سناریوی پژوهش برای کلیه آزمودنی‌ها یکسان است اما معیار تصمیم‌گیری که همان استاندارد

حسابداری اجاره است برای برخی آزمودنی‌ها قاعده‌محور و برای برخی دیگر اصول‌محور ارائه شده است.

در بخش سوم، پرسش‌نامه‌ای ارائه شده است که از طریق آن میزان اصول‌محوری یا قاعده‌محوری استاندارد حسابداری ارائه شده، پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی آزمودنی‌های پژوهش سنجیده می‌شود.

۴-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماران پژوهش را کله اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد که در سازمان حسابرسی یا سایر مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل هستند. به منظور تعیین حجم نمونه مورد نیاز پژوهش، با در نظر گرفتن تعداد اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در زمان توزیع سناریو و پرسش‌نامه‌های پژوهش، از فرمول کوکران استفاده شده و حجم نمونه تعیین شده است. در زمان توزیع پرسش‌نامه‌های پژوهش و بر اساس اطلاعات مندرج در درگاه اینترنتی جامعه حسابداران رسمی ایران به شرح مندرج در جدول ۱، مجموع اعضای جامعه (به استثنای افراد تعلیق یا لغو عضویت شده) برابر با ۲۲۵۸ نفر بود. از این تعداد، ۷۵۰ نفر غیرشاغل و ۵۳ نفر شاغل انفرادی بودند و از این رو تعداد جامعه آماری پژوهش برابر با ۱۴۵۵ نفر شد. با استفاده از فرمول کوکران در سطح خطای ۷٪، تعداد نمونه آماری پژوهش برابر با ۱۷۳ نفر به دست آمد. با توجه به احتمال عدم پاسخ‌گویی یا عدم بازگشت پرسش‌نامه‌های ارسالی، ۲۳ عدد پرسش‌نامه مازاد بر تعداد مورد نیاز (۱۷۳) یعنی تعداد ۱۹۶ عدد پرسش‌نامه توزیع شد. پس از توزیع سناریو و پرسش‌نامه‌های پیوست آن و پیگیری‌های چندباره، در نهایت ۱۴۹ پرسش‌نامه قابل استفاده، جمع‌آوری و تحلیل شد که اطلاعات مرتبط با آن‌ها در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: اطلاعات جامعه و نمونه آماری پژوهش

سمت	جامعه		تعداد توزیع شده		نمونه جمع‌آوری شده	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
شریک مؤسسه‌های عضو جامعه	۹۳۳	۶۴	۱۰۳	۵۳	۸۲	۵۵
شاغل در مؤسسه‌های عضو جامعه	۳۱۰	۲۱	۲۲	۱۱	۹	۶
شاغل در سازمان حسابرسی	۲۱۲	۱۵	۷۱	۳۶	۵۸	۳۹
جمع	۱۴۵۵	۱۰۰	۱۹۶	۱۰۰	۱۴۹	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از الگویی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس و رویکرد مرحله‌ای یا گروهی استفاده شده است. بر اساس رویکرد گروهی، در ابتدا الگوی معادلات ساختاری برای هر گروه از آزمودنی‌ها به صورت جداگانه برآزش شده و سپس با استفاده از اطلاعات به دست آمده به بررسی نقش متغیر تعدیل‌گر که گروه‌ها بر اساس آن دسته‌بندی شده‌اند، پرداخته می‌شود. به منظور استفاده بهینه از این رویکرد، داده‌های پژوهش در صفحه گسترده Excel نسخه ۲۰۱۶ و نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۸ آماده شده و سپس وارد نرم‌افزار Smart-PLS نسخه ۲ شده‌اند.

۴-۳- متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل پژوهش حاضر نوع استانداردهای حسابداری است. نوع استانداردهای حسابداری، در دو سطح مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول دست‌کاری شده‌اند. آزمودنی‌های پژوهش (حسابرسان) در شرایط مواجهه با استانداردهای مبتنی بر اصول، با استاندارد کلی و بدون خط قرمزهای عینی در خصوص نحوه طبقه‌بندی اجاره روبرو هستند و در شرایطی که با استانداردهای مبتنی بر قواعد سر و کار دارند، استاندارد دارای شرط‌های عینی (۳ شرط) است. همچنین، به منظور کمی‌سازی متغیر مذکور، دو پرسش در خصوص میزان قواعد و رهنمودهای مستتر در استاندارد حسابداری ارائه شده و از آزمودنی‌های پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ مقیاسی (از خیلی کم تا خیلی زیاد) نظرسنجی شده است. این دو پرسش به شرح زیر است:

۱. به نظر شما استاندارد حسابداری مذکور، تا چه میزان دارای قواعد و جزئیات است؟
۲. به نظر شما استاندارد حسابداری مذکور، تا چه میزان رهنمودی مشخص برای تصمیم‌گیری ارائه کرده است؟

لازم به ذکر است بر اساس نظر آزمودنی‌های پژوهش، به گزینه "خیلی کم" امتیاز ۵ و به گزینه "خیلی زیاد" امتیاز ۱ اختصاص داده شده است. نزدیک بودن میانگین امتیازهای به دست آمده به عدد ۵ بیانگر اصول‌محوری استاندارد ارائه شده است و در صورتی که میانگین مذکور به عدد ۱ نزدیک باشد، حاکی از قاعده‌محوری استاندارد است. واری‌های دست‌کاری این متغیر مفهومی، در بخش نتایج پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است.

پاسخ‌گویی فرآیندی متغیر وابسته پژوهش حاضر است. به منظور سنجش متغیر پاسخ‌گویی فرآیندی از پرسش‌نامه‌ای استفاده شده است که در ادبیات روان‌شناسی به طور گسترده‌ای در پژوهش‌های افرادی همچون تتلاک و کیم^۱ (۱۹۸۷)، تتلاک و بوئنگر^۲ (۱۹۸۹)، سیگل‌جاکوبز و باتس (۱۹۹۶) و پیتچوا و همکاران (۲۰۱۴) به کار رفته است. این پرسش‌نامه شامل ۵ گویه است که گویه نخست آن مربوط به پاسخ‌گویی در مورد چگونگی استفاده از استاندارد و گویه‌های بعدی

1. Tetlock & Kim

2. Tetlock & Boettger

آن سطح پاسخ‌گویی حسابرس را در خصوص فرآیند و چگونگی استفاده از اطلاعات و شواهد در تصمیم‌گیری می‌سنجد. گویه‌های این پرسش‌نامه نیز براساس طیف ۵ مقیاسی لیکرت سنجیده شده‌اند.

انگیزش شناختی دومین متغیر وابسته پژوهش است. برای سنجش این متغیر، از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله دی‌درو و همکاران (۲۰۰۶) استفاده شد. این پرسش‌نامه در پژوهش پیتچوا و همکاران (۲۰۱۴) نیز به کار رفته است. پرسش‌نامه مذکور دارای ۳ گویه است که بر اساس طیف لیکرت (۵ مقیاسی) مقیاس‌بندی شده است.

کیفیت مؤسسه حسابرس متغیر تعدیل‌گر پژوهش است. در این پژوهش به منظور سنجش متغیر کیفیت مؤسسه حسابرس، به آزمودنی‌های پژوهش که در سازمان حسابرسی شاغل هستند عدد یک و به سایر آزمودنی‌ها عدد صفر اختصاص می‌یابد و این متغیر به صورت یک متغیر مجازی (دامی) سنجیده می‌شود. لازم به ذکر است آزمودنی‌ها بر همین اساس نیز به دو گروه (گروه شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) طبقه‌بندی شده‌اند.

۵- یافته پژوهش

۵-۱- واری‌های دست‌کاری

در این بخش اثربخشی دست‌کاری استانداردهای حسابداری آزمون شده است. این امر از طریق مقایسه میانگین امتیاز داده شده توسط آزمودنی‌ها به دو پرسشی که میزان قاعده‌محوری یا اصول‌محوری را مشخص می‌کند، انجام شده است. میانگین و انحراف معیار امتیازهای دو پرسش مذکور به شرح جدول ۲ است:

جدول ۲: میانگین و انحراف معیار پرسش‌های سنجش اصول‌محوری و قاعده‌محوری استاندارد

پرسش اول		پرسش دوم	
میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار
۳/۸	۰/۹۲	۳/۹۹	۰/۹۹۳
۱/۷۴	۰/۹۴۶	۱/۷۲	۱/۰۳۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آماره t و سطح معناداری آزمون مقایسه میانگین پرسش اول به ترتیب $۱۳/۴۴$ و $(۰/۰۰۰)$ است و بیانگر تفاوت معنادار میانگین امتیاز پاسخ‌های داده شده به پرسش اول به وسیله آزمودنی‌های

دریافت‌کننده استاندارد مبتنی بر اصول و آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد مبتنی بر قواعد است. هم‌چنین آماره t و سطح معناداری آزمون مقایسه میانگین پرسش دوم نیز به ترتیب ۱۸/۰۵ و (۰/۰۰۰) است و حاکی از تفاوت معنادار میانگین امتیاز پاسخ‌های داده شده به پرسش دوم در بین دو گروه است. بنابراین بر اساس نتایج آزمون و میانگین‌های به دست آمده، دست‌کاری استاندارد حسابداری اثربخش بوده و هدف مدنظر تحقق یافته است.

۵-۲- آمار توصیفی

در جدول ۳، ویژگی عمومی آزمودنی‌های پژوهش ارائه شده است. سمت شغلی ۶۰ نفر از آزمودنی‌های پژوهش سرپرست و سرپرست ارشد ذکر شده است. این امر ناشی از این است که بیشتر حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابری با این سمت در حال فعالیت هستند. از جمله نکات قابل توجه در خصوص آزمودنی‌ها، سابقه کاری مناسب مشارکت‌کنندگان در پژوهش است به نحوی که ۱۲۱ نفر از ۱۴۹ آزمودنی پژوهش دارای سابقه کاری بیش از ۱۰ سال هستند. سایر موارد ارائه شده نیز حاکی از تنوع و مناسب بودن ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش است.

جدول ۳: ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش

سطح تحصیلات		سمت شغلی		سابقه کاری		سن	
مدرک	تعداد	سمت	تعداد	سال	تعداد	سال	تعداد
کارشناسی	۸۰	سرپرست	۳۷	کمتر از ۱۰	۲۸	بین ۲۵ تا ۳۵	۲۸
کارشناسی ارشد	۶۱	سرپرست ارشد	۲۳	بین ۱۰ تا ۱۵	۲۳	بین ۳۵ تا ۴۵	۵۲
دانشجوی دکتری	۳	مدیر فنی	۷	بین ۱۶ تا ۲۰	۳۴	بین ۴۵ تا ۵۵	۶۶
دکتری	۵	شریک مؤسسه	۸۲	بیش از ۲۰	۶۴	بیش از ۵۵	۳
جمع	۱۴۹	جمع	۱۴۹	جمع	۱۴۹	جمع	۱۴۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۳- آزمون الگوی اندازه‌گیری (پایایی و روایی)

الگوی اندازه‌گیری، الگویی است که در آن روابط بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و مکنون مورد توجه قرار گرفته و اندازه‌گیری می‌شود (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳: ۲۷). در ادبیات الگوسازی معادلات ساختاری، سه دیدگاه از الگوهای اندازه‌گیری وجود دارد: الگوی اندازه‌گیری انعکاسی، الگوی اندازه‌گیری ترکیبی یا سازنده و الگوی ساختاری با چندین متغیر مکنون و غیرمکنون. در این بخش به بررسی پایایی و روایی متغیرهای نوع استانداردهای حسابداری، پاسخ‌گویی

فرآیندی و انگیزش شناختی پرداخته شده است که با استفاده از الگوی انعکاسی سنجیده شده‌اند. پایایی و روایی متغیرهای مذکور برای هر دو گروه آزمودنی‌های شاغل در سازمان حسابرسی و آزمودنی‌های شاغل در سایر مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تفکیک ارائه شده است. در ابتدا پایایی الگوی اندازه‌گیری بررسی شده است. در این راستا از دو معیار آلفای کرونباخ و پایایی مرکب استفاده شده است. حداقل سطح مناسب معیارهای مذکور ۰/۷ است. در جدول ۴، مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی مرکب مربوط به متغیرهای پنهان پژوهش ارائه شده و حاکی از پایایی مناسب الگوهای اندازه‌گیری است.

هم‌چنین، در جدول ۴، با استفاده از معیار متوسط واریانس استخراج شده (AVE) به بررسی روایی همگرا پرداخته شده است. منظور از شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان به وسیله متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است (بارکلی^۱ و همکاران، ۱۹۹۵). حداقل مقدار مناسب برای معیار متوسط واریانس استخراج شده عدد ۰/۵ است.

جدول ۴: آزمون پایایی و روایی همگرای سازه‌های پژوهش

متغیر پنهان پژوهش	نوع مؤسسه آزمودنی‌ها	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	متوسط واریانس استخراج شده
نوع استانداردهای حسابداری	سازمان حسابرسی	۰/۸۹۱	۰/۹۵۱	۰/۹۰۶
	غیرسازمان حسابرسی	۰/۹۲۱	۰/۹۶۱	۰/۹۲۶
پاسخ‌گویی فرآیندی	سازمان حسابرسی	۰/۸۲۴	۰/۸۷۹	۰/۶۱۷
	غیرسازمان حسابرسی	۰/۸۸	۰/۹۱۵	۰/۶۸۵
انگیزش شناختی	سازمان حسابرسی	۰/۸۶۶	۰/۹۱۸	۰/۷۸۹
	غیرسازمان حسابرسی	۰/۷۲۲	۰/۸۴۴	۰/۶۴۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۴- محاسبه اثر تعدیلی و آزمون فرضیه‌های پژوهش

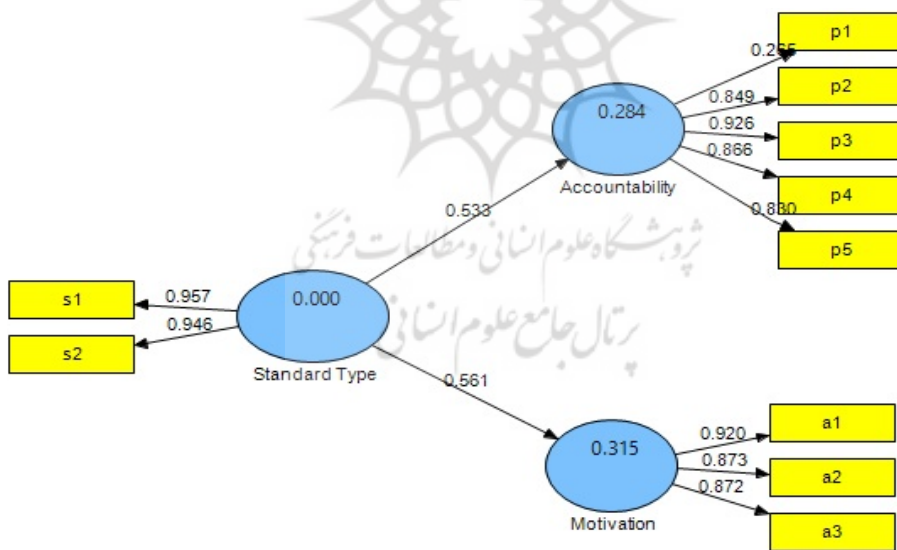
در این بخش با استفاده از رویکرد مرحله‌ای به بررسی نقش تعدیل‌گری کیفیت مؤسسه حسابرسان در رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی‌های روان‌شناختی پرداخته می‌شود. با توجه به شیوه عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش و استفاده از معادلات ساختاری، به منظور آزمون فرضیه‌ها از رویکرد مرحله‌ای یا گروهی استفاده می‌شود. برای استفاده از روش مذکور، آزمودنی‌ها بر اساس متغیر تعدیل‌گر به دو گروه دسته‌بندی می‌شوند و الگوی ساختاری برای هر یک از گروه‌ها به صورت جداگانه برازش می‌شود. سپس با اطلاعاتی که به دست

1. Barclay et al.

می‌آید، معناداری اثر تعدیلی متغیر تعدیل‌گر که به وسیله آماره تی محاسبه می‌شود، آزمون می‌شود. کیفیت مؤسسه حسابرسان، متغیر تعدیل‌گر این بخش است. نظر به تفاوت‌های ساختاری، محتوایی و قدمتی که سازمان حسابرسان با سایر مؤسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران دارد و در بخش مبانی نظری پژوهش شرح داده شد، به منظور عملیاتی کردن متغیر تعدیل‌گر پژوهش از این گروه‌بندی استفاده شده است؛ به این ترتیب که آزمودنی‌های شاغل در سازمان حسابرسان به عنوان گروه اول و آزمودنی‌های شاغل در سایر مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان گروه دوم در نظر گرفته شد.

در ادامه الگوی ساختاری پژوهش برای هر کدام از گروه‌ها به صورت جداگانه برازش شده و اطلاعات مربوط به آن برای محاسبه اثر تعدیل‌گری متغیر کیفیت مؤسسه حسابرسان استفاده شده است. نمودارهای ۱ و ۲، به ترتیب، بیانگر ضرایب و آماره تی حاصل از برازش الگو برای گروه اول (حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسان) است. همان‌گونه که در نمودارهای مذکور مشخص است، نوع استانداردهای حسابداری اثر مثبت و معناداری بر پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرسان دارد.

نمودار ۱: ضرایب مسیر و تعیین گروه اول (سازمان حسابرسان)

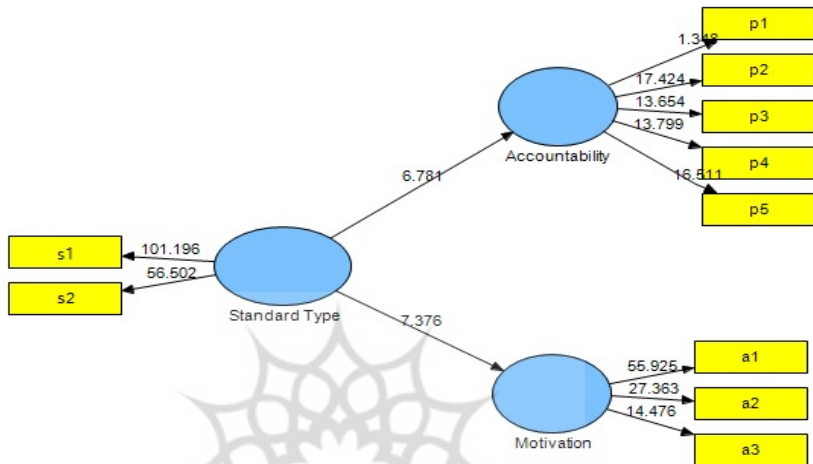


منبع: یافته‌های پژوهشگر

نمودارهای ۳ و ۴، به ترتیب، بیانگر ضرایب و آماره تی حاصل از برازش الگو برای گروه دوم (حسابداران رسمی شاغل در سایر مؤسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران)

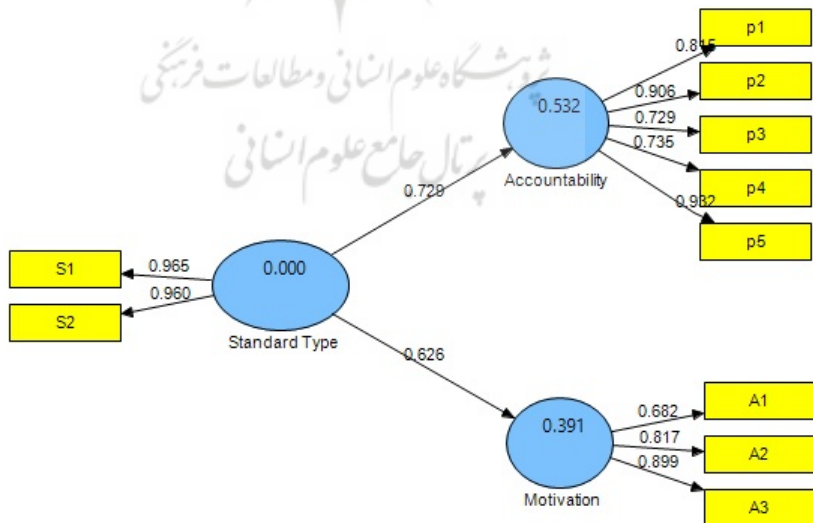
است. همان‌گونه که در نمودارهای مذکور مشخص است، برای این گروه نیز نوع استانداردهای حسابداری اثر مثبت و معناداری بر پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرسان دارد.

نمودار ۲: آماره تی گروه اول (سازمان حسابرسی)



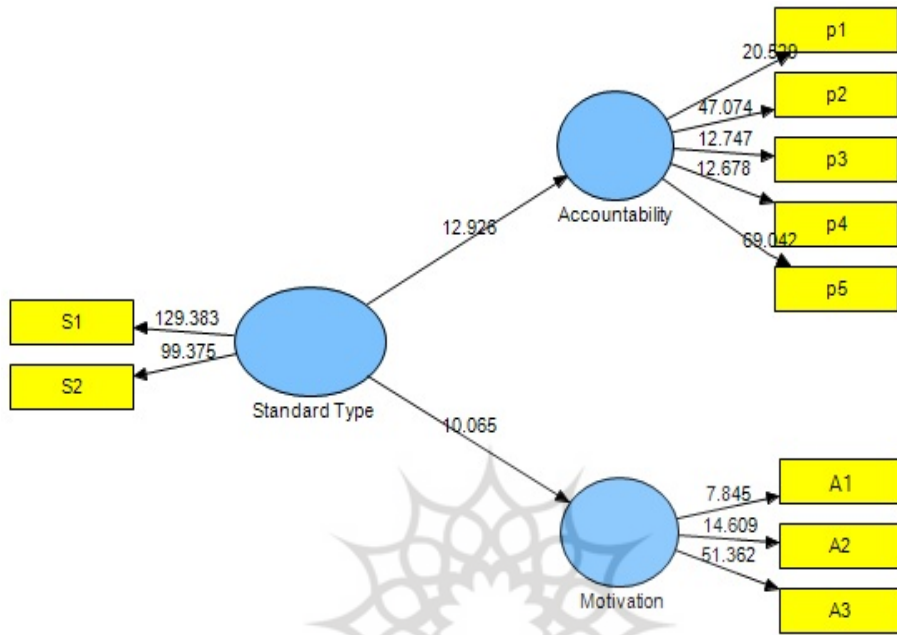
منبع: یافته‌های پژوهشگر

نمودار ۳: ضرایب مسیر و تعیین گروه دوم (غیر سازمان حسابرسی)



منبع: یافته‌های پژوهشگر

نمودار ۴: آماره تی گروه دوم (غیرسازمان حسابداری)



منبع: یافته‌های پژوهشگر

در ادامه با استفاده از اطلاعات به دست آمده از الگوهای بالا، جدول ۵ و آماره تی مرتبط با معناداری اثر تعدیلی گری محاسبه شده و با استفاده از آن به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است.

فرضیه اول: بر اساس فرضیه اول پژوهش، پیش‌بینی شد که کیفیت مؤسسه حسابداری تأثیر معناداری بر رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و سطح پاسخ‌گویی فرآیندی حسابداری داشته باشد. اطلاعات مندرج در جدول ۵، حاکی از آن است که آماره تی مرتبط با معناداری اثر تعدیلی گری کیفیت مؤسسه حسابداری بر رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و پاسخ‌گویی فرآیندی برابر با $0/530-$ است. به دلیل این‌که مقدار آماره تی به دست آمده از مقدار آماره تی در سطح اطمینان ۹۵٪ یعنی $1/96$ کمتر است لذا اثر تعدیلی کیفیت مؤسسه حسابداری معنادار نبوده و فرضیه اول پژوهش رد می‌شود. نتایج به دست آمده نشانگر آن است که کیفیت مؤسسه‌ای (سازمان حسابداری و غیرسازمان حسابداری) که حسابداری در آن مشغول به فعالیت است، تأثیری بر سطح پاسخ‌گویی وی به هنگام استفاده از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قواعد ندارد. به عبارت دیگر، متغیر کیفیت مؤسسه حسابداری رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و پاسخ‌گویی فرآیندی حسابداری را به طور معناداری تقویت یا تضعیف نمی‌کند.

جدول ۵: اثر تعدیلی و آماره تی فرضیه های اول و دوم

رد یا عدم رد فرضیه	آماره t اثر تعدیلی	اثر تعدیلی $(\beta_1 - \beta_2)$	تعداد نمونه		ضریب مسیر (β_i)		خطای استاندارد (STERR)		مسیر
			گروه ۱	گروه ۲	گروه ۱	گروه ۲	گروه ۱	گروه ۲	
رد فرضیه	-۰/۵۳۰	-۰/۱۹۶	۹۱	۵۸	۰/۷۲۹	۰/۵۳۳	۰/۰۵۶۴	۰/۰۷۸۵	نوع استاندارد به سمت پاسخ گویی فرآیندی
رد فرضیه	-۰/۱۷۱	-۰/۰۶۵	۹۱	۵۸	۰/۶۲۶	۰/۵۶۱	۰/۰۶۲۱	۰/۰۷۶۱	نوع استاندارد به سمت انگیزش شناختی

منبع: یافته های پژوهشگر

فرضیه دوم: بر اساس فرضیه دوم پژوهش، پیش بینی شد کیفیت مؤسسه حسابداری تأثیر معناداری بر رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و سطح انگیزش شناختی حسابداری داشته باشد. اطلاعات مندرج در جدول ۵ حاکی از آن است که آماره تی مرتبط با معناداری اثر تعدیلی کیفیت مؤسسه حسابداری بر رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و انگیزش شناختی برابر با ۰/۱۷۱- است. نظر به این که مقدار آماره تی به دست آمده از مقدار آماره تی در سطح اطمینان ۹۵٪ یعنی ۱/۹۶ کمتر است، لذا اثر تعدیلی کیفیت مؤسسه حسابداری معنادار نبوده و فرضیه دوم پژوهش رد می شود. نتایج به دست آمده نشانگر آن است که کیفیت مؤسسه ای (سازمان حسابداری و غیر سازمان حسابداری) که حسابداری در آن مشغول به فعالیت است، تأثیری بر سطح انگیزش شناختی وی به هنگام استفاده از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قواعد ندارد. به عبارت دیگر، متغیر کیفیت مؤسسه حسابداری رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و انگیزش شناختی حسابداری را به طور معناداری تقویت یا تضعیف نمی کند.

۶- بحث و نتیجه گیری

در طی سال های اخیر، در بسیاری از فسادها یا تقلب هایی که رخ داده است، حسابرسان در مظان اتهام قرار گرفته اند، زیرا که اصلی ترین نقش یک حسابداری مستقل وظیفه اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری شده است. در این بین، در صورتی که حسابداری در خصوص احتمال بروز فساد یا تقلب به نحو مقتضی اطلاع رسانی نکرده باشد، باید پاسخگو باشد. همچنین، حسابداری در هر صورت (چه مقصر باشد و چه نباشد) باید شواهد کافی در راستای دفاع از اظهار نظر و قضاوت خود در اختیار داشته باشد که این امر خود نیازمند وجود انگیزه مناسب در حسابداری است. از این رو، راهکارهای بهبود پاسخگویی و انگیزش حسابرسان از جمله مواردی است که

توجه بیشتر پژوهشگران و اندیشمندان را طلب می‌کند. در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال بررسی نقش کیفیت مؤسسه حسابرسان در رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی‌های روان‌شناختی (پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی) حسابرسان بود. در واقع، اثرگذاری رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری بر ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان در برخی از پژوهش‌های پیشین آزمون شده بود اما اینکه آیا این اثرگذاری فارغ از سایر ویژگی‌های محیطی همچون کیفیت مؤسسه حسابرسان وجود دارد یا خیر، موضوعی بود که در این پژوهش بررسی شد.

بنابراین، کیفیت مؤسسه حسابرسان، متغیر تعدیل‌گر این پژوهش بود. نظر به تفاوت‌های ساختاری، محتوایی و قدمتی که سازمان حسابرسان با سایر مؤسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران داشت، به منظور عملیاتی کردن متغیر تعدیل‌گر پژوهش از این گروه‌بندی استفاده شد؛ به این ترتیب که آزمودنی‌های شاغل در سازمان حسابرسان به عنوان گروه اول و آزمودنی‌های شاغل در سایر مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان گروه دوم در نظر گرفته شدند.

شواهد به دست آمده از آزمون آماری فرضیه اول پژوهش نشان داد که کیفیت مؤسسه حسابرسان نمی‌تواند اثر تعدیلی معناداری بر رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و پاسخ‌گویی فرآیندی حسابرسان داشته باشد. این یافته، در خصوص فرضیه دوم نیز به همین ترتیب بود و آزمون آماری فرضیه مذکور حاکی از آن بود که کیفیت مؤسسه حسابرسان اثر تعدیلی معناداری بر رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و انگیزش شناختی حسابرسان ندارد.

یافته‌های این پژوهش به طور ضمنی با یافته‌های پژوهش مالن و رابرتز (۱۹۹۶)، اوتلی و پیرز (۱۹۹۶) و هرباخ (۲۰۰۱) در تناقض است. نتایج پژوهش و متناقض بودن آن با یافته‌های پژوهش‌های مشابه را می‌توان از دو منظر بررسی و تفسیر کرد. از منظر اول، می‌توان تأثیر نداشتن کیفیت مؤسسه حسابرسان به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر در افزایش پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرسان ایرانی را ناشی از پیاده نشدن رویه‌ها و سیاست‌های کنترل کیفی یا ناکارایی سیاست‌های مذکور در مؤسسه‌های حسابرسان ایرانی (چه سازمان حسابرسان و چه سایر مؤسسه‌های حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) دانست. به بیان دیگر، چنانچه سیاست‌های کنترل کیفی حاکم بر یک مؤسسه کارا نباشد و یا اصولاً چنین سیاست‌هایی وجود نداشته باشد، حسابرسان شاغل در مؤسسه، در مورد پاسخ‌گویی در قبال وظایف، تصمیم‌ها و قضاوت‌های خود در برابر مقام مافوق یا سیاست‌های کنترل کیفی نگرانی نخواهد داشت و این امر علاوه بر کاهش احساس پاسخ‌گویی وی، می‌تواند انگیزش شناختی حسابرسان را نیز کاهش دهد. بنابراین، به اعضای هیئت عامل سازمان حسابرسان و اعضای هیئت مدیره و شرکای مؤسسه‌های حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود در راستای ارتقای سیاست‌های کنترل

کیفی و افزایش کارایی رویه‌ها و سیاست‌های کنترلی فعلی، تدابیر لازم را اتخاذ کنند. از منظر دوم، می‌توان نتایج به دست آمده را به عدم وجود تفاوت بین کیفیت سازمان حسابرسان و کیفیت سایر مؤسسه‌های حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مرتبط دانست. به هر حال، به منظور عملیاتی کردن متغیر کیفیت مؤسسه حسابرسان از گروه‌بندی سازمان حسابرسان در مقابل مؤسسه‌های حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده شد و در صورت عدم وجود تفاوت‌های کیفی بین این دو گروه، نتایج بیانگر این خواهد بود که کیفیت مؤسسه حسابرسان تأثیری بر رابطه بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان ندارد.

۷- محدودیت‌های پژوهش

با توجه به طرح و روش پژوهش حاضر، به منظوری جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از سناریو استفاده شد. مشکل تصنعی بودن شرایط و سناریو برای آزمودنی‌های پژوهش از جمله محدودیت‌ها و چالش‌هایی بود که ممکن است نتایج پژوهش حاضر را دستخوش تغییر کند. به عبارت دیگر، آزمودنی‌های پژوهش ممکن است در دنیای واقعی در مواجهه با شرایط توصیف شده در سناریوی پژوهش حاضر، رفتار و نگرش‌های متفاوتی از خود نشان دهند. با این وجود پژوهشگران سعی کردند با استفاده از نظر خبرگان و هم‌چنین استانداردسازی حداکثری سناریو و ابزارهای سنجش متغیرهای پژوهش بر این محدودیت چیره شوند لیکن در تعمیم یافته‌های پژوهش باید جانب احتیاط رعایت شود.

همچنین، در این پژوهش بر قضاوت حرفه‌ای فردی حسابرسان تأکید شده است. به عبارت دیگر، حسابرسان در زمان تصمیم‌گیری با همکاران خود و اعضای تیم حسابرسان صاحب‌کار مشورت نمی‌کند. با این وجود، در حرفه حسابرسانی، تصمیم‌ها مبتنی بر یک کار گروهی است و به طور معمول، حسابرسان صاحب‌کاران به وسیله گروهی از حسابرسان، با تجارب و دانش‌های متفاوت انجام می‌شود. از این رو، این احتمال وجود دارد در صورتی که برای حسابرسان امکان مشورت و کسب نظر فراهم می‌شود، نتایج پژوهش تحت تأثیر قرار گیرد. نکته فوق می‌تواند به عنوان یک موضوع پژوهشی مجزا به وسیله پژوهشگران آتی بررسی شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی، حسین، جباری، حسن. (۱۳۸۶). نقش پاسخ‌گویی در کیفیت قضاوت حسابرسان، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸، ۱۰۵-۱۲۲.
۲. برزیده، فرخ، خیراللهی، مرشید. (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخ‌گویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسانی، دانش حسابرسانی، ۴۵، ۴-۲۷.
۳. بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۹۲، ۱۲ تیر). راز عقب ماندگی جامعه حسابداران رسمی ایران، روزنامه دنیای اقتصاد.

۹. ص.
۴. بولو، قاسم، صادقی، پیمان. (۱۳۸۹). تاثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابربان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۵ (۳ و ۴)، ۷۴-۸۳.
۵. بهزادیان، فتاح، ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابربان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰ (۱)، ۶۰-۲۸.
۶. تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حسابربان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۱)، ۱۱۷-۱۳۵.
۷. جمالیان‌پور، مظفر، تقفی، علی. (۱۳۹۵). شیوه مدیریت استفاده از استانداردهای حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸ (۱): ۱-۱۸.
۸. دیلمی‌پور، مصطفی. (۱۳۹۰). نقدی بر توزیع درآمد مؤسسات حسابرسی، روزنامه دنیای اقتصاد، ص. ۷.
۹. دیلمی‌پور، مصطفی. (۱۳۹۲). نقدی بر راز عقب ماندگی جامعه حسابداران رسمی ایران، روزنامه دنیای اقتصاد، ص. ۲۲.
۱۰. شلیله، مهدی. (۱۳۸۴). آشنایی با: کمیته کنترل کیفیت سازمان حسابرسی، حسابرس، ۳۰، ۴۴-۴۶.
۱۱. علی‌احمدی، سعید، سروش‌یار، افسانه. (۱۳۹۵). ارزیابی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابربان بر گزارشگری مالی متهورانه، فصلنامه حسابداری مالی، ۳۰، ۱۴۳-۱۶۱.
۱۲. محسنین، شهریار، اسفیدانی، محمدرحیم. (۱۳۹۳). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smrt-PLS. تهران، کتاب مهربان.
۱۳. مشایخی، بیتا، کرمی، غلامرضا، قائمی، محمدحسین، محمدپور، فرشاد. (۱۳۹۹). تأثیر استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول بر اصول مدیریت سود، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳۳، ۱۷۹-۱۹۲.
۱۴. ملانظری، مهناز، اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابربان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱ (۴)، ۵۰۵-۵۲۶.
۱۵. مهدوی، غلامحسین، سروستانی، امیر. (۱۳۹۶). نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حسابربان، دانش حسابداری، ۸ (۴)، ۹۶-۶۵.
۱۶. مهدوی، غلامحسین، هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاق سازمان بر رفتار حسابربان، دانش حسابداری، ۱۳ (۵۱)، ۱۰۷-۱۲۶.
۱۷. موسوی شیرینی، محمود، صالحی، مهدی، زنده‌دل، احمد، فرزادمهر، ایما. (۱۳۹۲). توانایی حسابربان در حفظ استقلال در موقعیت اختلاف نظر با مدیریت صاحب‌کار، پیشرفت‌های حسابداری، ۵ (۲)، ۱۲۶-۹۷.
۱۸. نصیری، سمیرا، بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۶). اثر جنسیت در پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۱، ۴۹-۶۰.

ب- منابع خارجی:

1. 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, 1-11.
2. Barclay, D., Higgins, C., & Thompson, R. (1995). The Partial Least Squares (PLS) Approach to Causal Modelling: Personal Computer Adoption and Use as an Illustration. *Technology Studies*, 2 (2), 285-309.
3. Braun, G. P., Haynes, C. M., Lewis, T. D., & Taylor, M. H. (2015). Principles-based vs. rules-based accounting standards: The effects of auditee proposed accounting treatment and regulatory enforcement on auditor judgments and confidence. *Research in Accounting Regulation*, 27(1), 45-50.
4. De Dreu, C. K. Beersma, W., B. Stroebe, K., & Euwema, M. (2006). Motivated

- information processing, strategic choice, and the quality of negotiated agreement. *Journal of Personality and Social Psychology*, 90 (6), 927-943.
5. Donelson, D. C., Mcinnis, J., & Richard, J. (2016). Explaining Rules-Based Characteristics in U.S. GAAP: Theories and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54, 827-861.
 6. Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71 (1), 43-59.
 7. Henderson, D., & O'Brien, P. C. (2017). The standard-setters' toolkit: Can principles prevail over bright lines. *Review of Accounting Studies*, 22 (2), 644-676.
 8. Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European Accounting Review*, 10 (4), 787-802.
 9. Jamal, K., & Tan, H. T. (2010). Joint effects of principles-based versus rules-based standards and auditor type in constraining financial managers' aggressive reporting. *The Accounting Review*, 85 (4), 1325-1346.
 10. Kadous, K., & Mercer, M. (2012). Can reporting norms create a safe harbor? Jury verdicts against auditors under precise and imprecise accounting standards. *The Accounting Review*, 87 (2), 565-587.
 11. Kim, S., & Trotman, T. K. (2014). The comparative effect of process and outcome accountability in enhancing professional scepticism. *Accounting & Finance*, 55, 1-26.
 12. Langhe, B., Osselaer, S. M., & Wierenga, B. (2011). The effects of process and outcome accountability on judgment process and performance. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 115(2), 238-252.
 13. Maines, L. A. (2007). Spotlight on principles-based financial reporting. *Business Horizons*, 50, 359-364.
 14. Malone, C., & Roberts, R. (1998). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2), 49-64.
 15. Messier, W., Quick, L., & Vandervelde, S. (2014). The influence of process accountability and accounting standard type on auditor usage of a status quo heuristic. *Accounting, Organizations and Society*, 39(1), 59-74.
 16. Ng, T. B., & Tan, H. T. (2003). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review*, 78 (3), 801-818.
 17. Otley, D., & Pierce, B. (1996). The Operation of Control System in Large Audit Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2), 65-84.
 18. Peytcheva, M., Wright, A., & Majoor, B. (2014). The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on auditors' motivations and evidence demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2), 51-72.
 19. Pinto, I., Morais, A., Quick, R. (2020). The impact of the precision of accounting standards on the expanded auditor's report in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40 (2), 213-227.
 20. Siegel-Jacobs, K., & Yates, J. F. (1996). Effects of procedural and outcome accountability on judgment quality. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 65 (1), 1-17.
 21. Tetlock, P. E., & Boettger, R. (1989). Accountability: A social magnifier of the dilution effect. *Journal of Personality and Social Psychology*, 57 (3), 388-39.
 22. Tetlock, P. E., & Kim, J. I. (1987). Accountability and judgment processes in a personality prediction task. *Journal of Personality and Social Psychology*, 52, 700-709.
 23. Trompeter, G. (1994). The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13 (2), 56-68.
 24. Tsunogaya, N., Sugahara, S., & Chand, C. (2016). Judgments of auditors on "principles" versus "guidance" in lease accounting standard. *Asian Review of Accounting*, 24 (3), 362

- 386.
25. Van Kleef, G. A., De Dreu, C. K. W., & Manstead, A. (2004). The interpersonal effects of emotions in negotiations: A motivated information processing approach. *Journal of Personality and Social Psychology*, 87 (4), 510-528.

