



## بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرس

زهرة تابش<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود

دکتر محمد رضا عبدلی<sup>۲</sup>

دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود

دکتر هوشنگ یاورپور

گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود

(تاریخ دریافت: ۲ اردیبهشت ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۱۳ آذر ۱۳۹۸)

سوگیری یا خطای ادراکی نوعی انحراف از واقعیت‌ها در تصمیم‌گیری یا قضاوت محسوب می‌شود که عملکردهای فردی را تحت تاثیر منفی تغییر می‌دهد. این موضوع در حرفه حسابداری نیز مستثنی نیست و حسابرس شیفته و مجذوب یک ویژگی یا خصیصه از عملکرد شرکت یا صاحبکار دچار این سوگیری می‌شود و باعث می‌گردد تا قضاوت وی دچار انحراف از واقعیت شود. لذا هدف این پژوهش بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. دوره‌ی پرسشگری از آزمودنی‌ها ۶ ماه از آذر ماه ۱۳۹۷ تا خرداد ماه ۱۳۹۸ بود. جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسان شاغل زیر نظر سازمان حسابداری بودند که در قالب دو گروه آزمایش و کنترل مشارکت داشتند. ابزار پژوهش پرسشنامه بود که برای سنجش اثر هاله‌ای از پرسشنامه اودنیل و همکاران (۲۰۰۵) و برای سنجش کارراهه حرفه‌ای از پرسشنامه درایز (۲۰۱۰) الهام گرفته شده است. برای تحلیل آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های روش مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. نتایج پژوهش در قالب فرضیه اول نشان داد حسابداری که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند. همچنین براساس نتیجه فرضیه دوم مشخص گردید، حسابداری که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

**واژه‌های کلیدی:** اثر هاله‌ای، کارراهه حرفه‌ای حسابرس، تردید حرفه‌ای، هویت حرفه‌ای.

<sup>1</sup> zt9290@yahoo.com

<sup>2</sup> mra830@yahoo.com

## مقدمه

ورشکستگی، تقلب و ناکامی‌های بزرگ در دهه اخیر باعث شده است تمرکز بر ویژگی‌های روانشناختی و عملکردی حساب‌برسان به عنوان خط مقدم شناسایی و افشای واقعیت‌های شرکت‌ها برای ذینفعان تلقی شود و چراکه جامعه به طور فزاینده‌ای در طی سال‌های گذشته به گزارش‌های درخور اتکا و توأم با کیفیت حسابرسی تقاضا نشان داده است [۳]. براساس این تقاضا، از حساب‌برسان انتظار می‌رود تا داوری و قضاوت‌های درستی در حین فرآیند حسابرسی به دور از هرگونه وابستگی و یا پیش‌فرض‌های ذهنی داشته باشند [۳۶]. قضاوت توسط حساب‌برسان در بررسی‌های حسابرسی باعث شکل‌گیری سلسله اشتباهاتی در حرفه حسابرسی می‌شود که باعث کاهش کیفیت آن می‌گردد و قابلیت اتکاپذیری به اظهارنظرهای حسابرسی کاهش می‌یابد. وجود این اشتباهات در کنار عدم کفایت و پیچیدگی‌های اطلاعات باعث می‌گردد سردرگمی و ابهام برای ذینفعان ایجاد شود. براین اساس ابتدا می‌بایست، به منظور درک نیازهای اطلاعاتی ذینفعان در سطح بازار سرمایه، حساب‌برسان داده‌ها را به صورت کل‌نگر مورد ارزیابی قرار دهند [۲۳]. در واقع یک دیدگاه کل‌نگر درباره اطلاعات صاحبکار، در ارزیابی استراتژیک می‌تواند به حساب‌برسان در شناسایی عوامل مختلف و تهدیدکننده مدل کسب و کار صاحبکاران، کمک شایان توجهی نماید [۱۱].

۸. نتایج پژوهش‌هایی همچون لویپولد و کیدا [۲۳]؛ مورفی و همکاران [۲۷] و اودنیل و همکاران [۲۹] نشان می‌دهد که داده‌های ارایه شده به صورت کل‌نگر می‌توانند دقت قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان را افزایش دهد، اما از منظر پژوهش‌هایی همچون جیمز و کارتر [۲۰]؛ نیبست و ویلسون [۲۸] و یوتامی و همکاران [۳۵] در زمینه‌های روانشناختی مشخص گردید، ارزیابی موضوعات ارایه شده به صورت کل‌نگرانه می‌تواند به‌طور بالقوه سبب ایجاد اثر هاله‌ای در تصمیم‌گیری شود. اثر هاله‌ای یک خطای ادراکی است که با برجسته‌سازی یک خصیصه یا ویژگی منحصر به فرد، تصمیم‌گیرنده را دچار خطا و اشتباه می‌کند. به عبارت دیگر، هنگامی که شناخت انسان نسبت به یک ویژگی، با ایجاد پیش‌فرض، ارزیابی انسان نسبت به دیگر ویژگی‌ها را نیز تحت تأثیر قرار دهد [۱]. بنابراین خطای هاله‌ای بر ادراک حساب‌برسان به عنوان تصمیم‌گیرنده تأثیر گذاشته، که این موضوع باعث کاهش قدرت استدلال و تحلیل در تصمیم‌گیری می‌شود [۳۵]. از منظر نتایج پژوهش باید بیان نمود، پژوهش‌هایی همچون گراملینگ و همکاران [۱۹] و چالتز و چالتز [۳۱] به این نتیجه رسیدند که اثر هاله‌ای می‌تواند سبب تصمیم‌گیری نادرست در ارزیابی ریسک تحریف عمده صورت‌های مالی در حین مرحله تحلیلی یا در ارزیابی‌های بعدی، گردد. بنابراین کاهش ریسک ارزیابی نادرست از حجم تحریف صورت‌های مالی از جانب صاحبکاران، با توجه به خطای هاله‌ای از اهمیت بسزایی برخوردار است، چراکه وجود سوگیری هاله‌ای کیفیت تصمیم‌گیری‌های نهایی حساب‌برسان را دچار خطا می‌نماید. در واقع سوگیری هاله‌ای از طریق تعمیم ارزیابی یک ویژگی یا خصیصه خاص در ارزیابی سایر ویژگی‌ها یا خصیصه‌ها حاصل می‌شود [۳۳]. خطای هاله‌ای در حرفه حسابرسی زمانی حاصل می‌شود که ادراک حساب‌برسان مبنی بر بی‌طرفی در بررسی شواهد و مدارک اولیه تحت تأثیر ویژگی‌ها یا خصایص مثبت یا منفی صاحبکار قرار گیرد، به گونه‌ای که وجود این ویژگی‌ها، قضاوت و تصمیم‌گیری او را تحت تأثیر قرار دهد. نتایج پژوهش در این زمینه نشان می‌دهد، وجود حرفه‌ای‌گرایی و

بلوغ ادراکی حسابرس در کارراهه شغلی می‌تواند تاحدی اثر هاله‌ای را کنترل و تصمیم‌گیری فرد را بر حسب ویژگی‌های همچون سنوات شغلی و یا تجربه‌ای کاری متکی نماید [۳۲]. در واقع کارراهه شغلی یک مسیر توأم با چالش برای شاغل محسوب می‌شود که اگر همراه با توانمندی‌ها و انتخاب‌های درست باشد، می‌تواند در رضایت فرد از مسیر حرفه‌ای طی شده کمک کننده باشد. کارراهه حرفه‌ای در حسابرسی موضوعی مهم و قابل توجه است، چراکه حسابرس را به یک فرد بالغ در حرفه بدل می‌نماید و باعث می‌گردد مرز مشخصی از ویژگی‌های تخصصی و حرفه‌ای با عواطف در کار برای فرد ایجاد گردد و این موضوع می‌تواند به افزایش کیفیت حسابرسی کمک نماید. اما موضوعی که مهم است، بررسی تاثیر اثرهاله‌ای در شکل‌گیری کارراهه حرفه‌ای حسابرسی است. موضوعی که حتی با توجه به اهمیت فراوان آن، اما کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. نکته‌ی مهم و قابل توجه این است اگر خطای هاله‌ای بسته به نوع آمادگی ادراکی حسابرس در طول مسیر حرفه‌ایش، در او نهادینه شود، این موضوع می‌تواند باعث گردد مسیر شغلی حسابرس تا زمان بازنشستگی دچار نوسان و تنش باشد و در زمان بازنشستگی، حتی از عملکرد خود رضایت نداشته باشد. اهمیت این موضوع را می‌تواند در پژوهش‌های رفتاری جستجو نمود، جایکه سپهوندی و همکاران [۲] و فرهی و همکاران [۴] بیان نمودند، کارراهه حرفه‌ای زمانی دچار اختلال می‌شود که به نوعی ناهمگونی ارزشی در فرد و ویژگی‌های شغلی حادث شود و فرد با توجه به ویژگی‌های تعریف شده در حرفه خود، به دلیل عدم تناسب با آن ویژگی‌ها و ورود به این عرصه، دچار نوعی فرسایش شغلی گردد، به گونه‌ای که انگیزه و علائق خود را چه در طول انجام خدمت و چه در زمان بازنشستگی از دست دهد. لذا این پژوهش با درک اهمیت ساختار حرفه‌ی حسابرسی و وجود تاثیرات روانشناختی در تصمیم‌گیری‌های حسابرس، بر آن شد تا از طریق روش‌شناسی نیمه‌تجربی با مشارکت گروه کنترل و آزمایش، اقدام به بررسی تاثیر وجود یا عدم وجود اثرهاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرس نماید. براین اساس سوال اصلی مطرح شده در این پژوهش این است که تفاوت سوگیری یا عدم سوگیری هاله‌ای تا چه اندازه کارراهه حرفه‌ای حسابرس را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟ با توجه به سوال مطرح شده، در بخش دوم این پژوهش اقدام به بیان مبانی نظری و تئوریک پژوهش می‌گردد و در ادامه در قالب بخش سوم روش پژوهش، مشارکت‌کنندگان، ابزار گردآوری و اعتبار تحقیق ارائه می‌شود تا مسیر منسجم‌تری از محتوای پژوهش تشریح شود، در بخش چهارم نیز، تحلیل‌های مربوط به آزمون‌های نیمه‌تجربی، پیش‌آزمون، پس‌آزمون و پیگیری مطرح می‌شود تا در نهایت در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم بیان شود.

### مبانی نظری

#### اثر هاله‌ای در حسابرس

انسان در زندگی روزمره خود همواره درمورد مسائل مختلف در حال تصمیم‌گیری است. این‌که تصمیم‌گیری برچه اساسی انجام می‌شود مهم است؛ زیرا افراد براساس درک‌شان از واقعیت‌ها، نه آنچه که عملاً واقعیت دارد، به قضاوت و تصمیم‌گیری می‌پردازند. بنابراین، هیچ فردی تصویری یکسان نقاشی نمی‌کند. به مفهومی کاملاً واقعی، هر فرد در دنیای خاص خود زندگی می‌کند. وضعیت‌های بسیاری وجود

دارد که در آنها قضاوت دقیق افراد از اهمیت زیادی برخوردار است؛ برای مثال، قضاوت افراد در مورد محصول خریداری شده یک شرکت یا قضاوت مدیران درباره‌ی کارکنان، یکی از موارد تأثیرگذار بر قضاوت افراد اثر هاله‌ای است. اثر هاله‌ای در بسیاری از زوایای زندگی ما موجود است و کمابیش تمام انسان‌ها تحت تأثیر این خطای ادراکی هستند [۵]. اثر هاله‌ای اشاره به نوعی خطای بالقوه در افراد بر حسب تعمیم بدون چون چرای یک خصیصه یا ویژگی در نگاه اول دارد، که این موضوع کل تصمیم‌گیری فردی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نتیجه آن را به سایر شواهد تعمیم می‌دهد [۹]. تورنیکه [۳۴] پیشنهاد تحقیقات در زمینه بررسی اثر هاله‌ای بر روی یک فرد، می‌باشد. وی اثر هاله‌ای را به‌عنوان تمایل جهت‌دار فرد در تصمیم‌گیری تعریف نمود و وجود محرک‌هایی مثل کاریزمای شخصیت، ظاهر، رنگ و به‌طور کل نمادهایی از جلب‌توجه را عامل بروز این خطا بیان نمود. این تعریف بدین معناست که اثر هاله‌ای نوعی تمایل فرد برای اتکا به ارزیابی کلی یا اتکا به یک ویژگی مطبوع موردنظر، درباره یک موضوع یا فرد خاص به‌منظور تصمیم‌گیری می‌باشد که اصطلاح آن را ارزیابی در یک نگاه یا ارزیابی کلی تعریف می‌نمایند. وجود این سوگیری در حسابرسان، معمولاً در زمان ارزیابی کلی حسابرسان از وضعیت استراتژی‌های کسب و کار صاحبکار حادث می‌شود. در واقع این سوگیری در حسابرسان بر مبنای نظر بل و همکاران [۱۰] به صورت کل‌نگری اطلاعات استراتژیک صاحبکار حادث می‌شود. باتوجه به اینکه معمولاً حسابرسان مراحل زیر را برای انجام یک ارزیابی استراتژیک، دنبال می‌کنند، بروز اثر هاله‌ای می‌تواند محتمل باشد. این مراحل عموماً عبارتند از:

- مستندسازی فعالیت‌های عملیاتی مشتریان، از جمله اهداف استراتژیک، فرآیند کسب و کار، مشکلات و معضلات داخلی و خارجی، فرآیند مدیریت استراتژیک براساس ارزیابی کنترل‌های داخلی
  - تجزیه و تحلیل ریسک‌های مربوط به فعالیت‌های استراتژیک
  - تجزیه و تحلیل شاخص‌های کلیدی عملکرد و فرآیند عملکرد
- در واقع بیان این مراحل در ارزیابی استراتژیک نشان می‌دهد، که سطح بودن ارزیابی‌ها می‌تواند به وقوع یک کل‌نگری در حسابرسان منجر شود که باعث گردد، سوگیری‌های هاله‌ای در تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان ایجاد شود [۲۹]. براساس نتایج بدست آمده از ارزیابی استراتژیک که به‌صورت کل‌نگر انجام می‌شود، باید گفت حسابرسان براساس این رویکرد از بررسی جزئیات به صورت تحلیلی خودداری می‌نمایند و کلیات ویژگی‌های استراتژیک صاحبکار را به کل عملکرد تعمیم می‌دهند [۲۱]. وجود این رویکرد، با رویه‌های حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر تردید که اقدام به مقایسه نوسانات و مغایرت گزارش‌ها در یک بازه زمانی و جستجو برای دلایل تغییر اسناد و مدارک، می‌نماید، همخوانی ندارد و دلیل آن این است که حسابرسان دچار خطای ادراکی هاله‌ای شده است. در واقع یک حسابرسان فاقد اثر هاله‌ای، به هنگام انجام یک بررسی تحلیلی اولیه، هیچ‌گاه تحت تأثیر اطلاعات استراتژیک مشتری و صنعت مشتری در ارزیابی ریسک تحریف‌های عمده در صورت‌های مالی برخی از حساب‌های مهم، قرار نمی‌گیرد و تلاش می‌کند تا از زوایای مختلف عملکردهای صاحبکار را بدون هیچ وابستگی و تمایلی مورد بررسی قرار دهد [۳۵].

### کارراهه حرفه‌ای حسابرس

کارراهه حرفه‌ای به عنوان استعاره نردبان روبه بالا اصطلاحی است که از کاربرهای حمل سنگ در معادن و نیز نعل است گرفته شده است [۴]. واژه کارراهه باتوجه به گستردگی معنای خود در کاربرد مفهوم حرفه‌ای خود مبتنی بر فهمی از ویژگی‌های حرفه‌ای و رو به رشد فرد در حرفه و شغل تعریف می‌شود. این معنا و مفهوم در حسابرسی از نظر ویژگی‌های حرفه‌ای مستثنی نیست. به عبارت دیگر کارراهه حرفه‌ای حسابرس، الگویی از تجارب مربوط به کار، که بین مسیر زندگی حسابرس و مسیر شغلی‌اش همسویی ایجاد می‌کند، تعریف می‌شود [۱۴]. کارراهه حرفه‌ای در حسابرسی اشاره به تجربیات شغلی متوالی بر مبنای علائق، توانایی و ارزش‌های فردی و تخصصی، حسابرس در محیط حرفه‌ای دارد و باعث می‌گردد فرد در این مسیر با افزایش سابقه شغلی و تجربیات کاری، پویایی بیشتری را کسب نماید. اما آنچه مسلم است، امروزه حرکت به بالای نردبان به معنای موفقیت حسابرس است و دارای دو جنبه عملی و نظری است. جنبه عملی آن، توصیف عینی توالی، تسلسل و مترادف حرفه‌ای حسابرسی در دوره زندگی کاری است مثل ارتقا، حقوق و مزایا و جنبه نظری زندگی حرفه‌ای توصیف ذهنی یا برداشت ذهنی حسابرس از حرفه حسابرسی و پیشرفت (تعادل کار و زندگی، چالشی بودن شغل، و ...) است [۱۲]. در این بین ذهنیت حسابرس که منشعب از ادراکات او است، شکل دهنده موفقیت بیرونی حسابرس است. موفقیت بیرونی در حرفه بیانگر ادراک فرد از موفقیت ذهنی است و بستگی به حمایت‌های بیرونی همچون شرکای حسابرسی دارد [۱۷].

### بسط تئوریک فرضیه‌ها براساس پیشینه‌های تجربی

کارراهه حرفه‌ای در حسابرسی نیز همچون سایر مشاغل و حرفه‌ها، زیرمجموعه‌ای از رفتار سازمانی به عنوان یک دانش منابع انسانی برای طرح‌ریزی مشاغل چه در آموزش‌های فردی و چه در سیاست‌گذاری‌های شغلی همواره مدنظر بوده است [۲۵]. این دانش اگرچه در حرفه حسابرسی همچون تئوری‌های مدیریت و روانشناسی، مورد توجه نبوده است، اما همواره به عنوان یک موضوع مهم و حائز اهمیت در حرفه حسابرسی باتوجه به ویژگی‌ها و ماهیت مسئولانه حرفه حسابرسی قلمداد می‌شود. کارراهه حرفه‌ای حسابرسی به عنوان یک خروجی و پیامد تصمیم‌گیری فردی در طی سال‌های اشتغال در حرفه حسابرسی تعریف می‌شود که بسته به شرایط بیرونی و عملکردهای روانشناختی فردی، می‌تواند برای هر فرد دارای دو نوع ارزش رفتاری و ارزش تخصصی باشد [۲۲]. ارزش رفتاری به ویژگی‌های ارضا کننده فرد عملکردهای حرفه‌ای اشاره دارد، درحالیکه ارزش‌های تخصصی به ویژگی‌های محتوایی ارتقاء یافته مهارتی و توانمندی فرد در حرفه اشاره دارد. ضمن اینکه از منظر پیامدهای کارراهه شغلی این پژوهش به دنبال بررسی جنبه‌های درونی تاثیرگذار بر کارراهه حرفه‌ای می‌باشد در عین حال کارراهه حرفه‌ای را نیز براساس ارزش‌های تخصصی همچون تردید و هویت حرفه‌ای مدنظر قرار می‌دهد. در این راستا فیلیپس [۳۰] دریافت حسابرسی که ریسک حساب‌ها را در مقابل گزارش‌های مالی متناقض صاحبکار، اندک برآورد می‌کنند، حساسیت کمتری از خود نشان می‌دهند، در حالیکه این رفتار برای حسابرسی که ریسک حساب‌ها را بالا تلقی می‌کنند، معمولاً حساسیت بیشتری را به همراه خواهد داشت. وجود این

حسابیت‌ها می‌تواند به کاهش سوگیری هاله‌ای در حسابرس منجر شود. فیلیس معتقد بود کاهش سوگیری‌ها به دلیل نهاده شدن ارزش‌های حرفه‌ای، باعث می‌گردد شکل منسجم‌تری از کارراهه شغلی برای حسابرس ایجاد گردد. از طرف دیگر، ویلکز [۳۷] دریافت حسابرسانی که ارزیابی‌های مربوط به حسابرسان قبلی یا حتی حسابرسان داخلی را قبل از فرآیند ارزیابی دقیق حساب‌ها توسط خودشان، دریافت می‌کنند و مورد بررسی قرار می‌دهند، دچار یک نوع تک بعدنگری یا اصطلاحات کل‌نگری می‌شوند که این موضوع باعث می‌شود، ضمن اینکه از بررسی‌های دقیق‌تر و بیشتر چشم‌پوشی نمایند و معمولاً سایر اطلاعات را نادیده بگیرند، از طرف دیگر هویت حرفه‌ای خود را از منظر ارزش‌های تخصصی تحت تاثیر قرار می‌دهند. نتیجه پژوهش ویلکز نشان داد به هنگام ارزیابی کل‌گرا، این دست از حسابرسان حتی قبل از انجام تجزیه و تحلیل دقیق شواهد حسابرسی، دچار سوگیری می‌شوند و این موضوع به شدت کارراهه حرفه‌ای آنان را کاهش می‌دهد. اودنیل و چالتز [۲۹] شواهدی از ارزیابی استراتژیک ریسک، توسط حسابرس ارائه کردند که این موضوع باعث می‌شود تا به‌طور مستقیم حسابرس براساس این ارزیابی بر یک موضوع خاص یا ویژگی خاص متمرکز شود و از بررسی بقیه اطلاعات خودداری کند و آن را به کل ارزیابی‌های دیگر تعمیم دهند. چنین ارزیابی‌های سطحی، ضمن افزایش ریسک حسابرسی، باعث می‌شود تا به دلیل دستکاری ادراک فرد، حسابرس دچار سوگیری هاله‌ای شود و این سوگیری باعث شود تا تردید حرفه‌ای حسابرس کاهش یابد. از طرف دیگر، آرل و همکاران [۷] معتقدند که یک مجموعه از اطلاعات مثبت درباره یک موضوع خاص می‌تواند منجر به این شود که حسابرسان به‌طور مثبت سایر اطلاعات را تحت آن مورد خاص مورد ارزیابی قرار دهند که ارتباط چندانی حتی با محتوای تصمیم‌گیری حسابرس نیز ممکن است نداشته باشد. از طرف دیگر نتایج پژوهش انجام شده توسط یوتامی و همکاران [۳۵] درباره اثر هاله‌ای نشان داد که تصمیمات در زمینه حسابرسی از ویژگی‌ها و وسعت و دامنه اطلاعات مشتریان تاثیر می‌گیرد. مشتریان با پروفایل متقاعدکننده سبب اثر هاله‌ای می‌شوند و حسابرسان تحت تاثیر ظاهر مشتریان‌شان قرار می‌گیرند. براین اساس طبق تئوری‌های اجتماعی، حسابرس هویت خود را از شهرت، عملکرد یا اسم و رسم صاحبکار می‌داند و این موضوع ضمن کاهش هویت حرفه‌ای حسابرس در بلندمدت، سرخوردگی شغلی را به دلیل زیر پا گذاشتن ارزش‌هایی همچون تردید حرفه‌ای به همراه خواهد داشت. چنین به‌نظر می‌رسد که مشتریان با ظاهر متقاعدکننده می‌توانند باعث شوند که حسابرسان اطلاعات درباره‌ی عملکردهای مالی آن‌ها را نادیده بگیرند و بنابراین دست به تصمیم‌گیری‌های نادرست بزنند. یوتامی و همکاران [۳۵] همچنین تایید نمودند که وجود کل‌نگری در بررسی‌های اولیه حسابرسی می‌تواند باعث ایجاد سوگیری هاله‌ای گردد. چراکه اطلاعات کلی در رویه‌های تحلیل سطحی منجر به تصمیم‌هایی می‌شود که در مقایسه با حسابرسانی که از اطلاعات دقیق و خاص استفاده می‌کنند، از دقت و صحت کمتری برخوردار می‌باشد. باتکا به مبانی نظری و پیشینه تئوریک، فرضیه‌های این پژوهش عبارتند از:

**فرضیه اول) حسابرسانی که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند.**

فرضیه دوم) حسابرسی که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

#### روش تحقیق

روش تحقیق از نوع نیمه‌تجربی با طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون و پیگیری با گروه کنترل بود که تاثیر اثر هاله‌ای، بر روی متغیرهای وابسته یعنی کارراهه حرفه‌ای مورد سنجش قرار گرفت. متغیر مستقل شامل گروه‌بندی حسابرسان از نظر وجود سوگیری هاله‌ای یا عدم‌وجود سوگیری هاله‌ای و متغیرهای وابسته شامل کارراهه حرفه‌ای حسابرس بود که از طریق اجرای پرسشنامه مورد اندازه‌گیری قرار گرفت. همچنین تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق باتوجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی-همبستگی می‌باشد. به‌عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. براین اساس، از پرسشنامه به عنوان ابزار پژوهش استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود [۲۴، ۱۶، ۱۵، ۱۱]. همچنین برای جمع‌آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه‌ی مبانی نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد. دوره‌ی پرسشگری از آزمودنی‌ها ۶ ماه از آذر ماه ۱۳۹۷ تا خرداد ماه ۱۳۹۸ می‌باشد.

#### جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسان شاغل زیر نظر سازمان حسابرسی بودند که در قالب دو گروه مورد بررسی قرار گرفتند. منتها این پژوهش به پیروی از تحقیق موسوی‌شیری و همکاران [۶] و بروبرگ و همکاران [۱۲] و به منظور همگن کردن مشارکت‌کنندگان این پژوهش ابتدا ۳ فیلتر برای انتخاب مشارکت‌کنندگان ایجاد گردید:

۱. حسابرسان حداقل باید دارای مدرک لیسانس باشند.
  ۲. بیش از پنج سال سابقه‌ی کاری حسابرسی داشته باشند.
  ۳. جز موسسات حسابرسی یا سازمان حسابرسی باشند.
- سپس بر این مبنا برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول

$n$  = تعداد نمونه

$Z_{\alpha}^2$  = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶

$pq$  = نسبت صفت متغیر یعنی عدد ۰/۵

$d^2$  = احتمال خطای اندازه‌گیری است برابر با ۰/۰۵

حال باتوجه به محاسبه انجام شده زیر:

$$\frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.05^2} \cong 384$$

تعداد تقریبی حجم نمونه برابر با ۳۸۴ نفر می‌باشد که باتوجه به جمع‌آوری پرسشنامه‌ها از طریق روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، تنها ۳۰۴ پرسشنامه برگشت داده شد. این تعداد در قالب دو گروه ۱۵۲ نفری کنترل و آزمایش تفکیک شدند. کلیه پرسشنامه‌های پیش‌آزمون و پس‌آزمون و مرحله پیگیری؛ توسط نرم افزار تحلیل و به صورت نمودار و جداول فراوانی برای نمایش داده‌های توصیفی و در قسمت آزمون فرضیات، از روش مانوا چندمتغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکررو همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. نکته‌ی قابل توجه این بود که پرسشنامه‌های اثر هاله‌ای به عنوان متغیر مستقل و همراستا با هدف پژوهش، بین ۱۵۲ نفر از حساب‌رسان در گروه آزمایش در قالب دو گروه ۷۶ نفر توزیع گردید تا به تعداد ۷۶ حساب‌رس مبتنی بر اثر هاله‌ای و ۷۶ حساب‌رس مبتنی بر عدم وجود اثر هاله‌ای دست یافته شود تا از این طریق بتوان آزمون‌های پژوهش را در قالب دو گروه مورد بررسی قرار داد.

#### ابزار پژوهش

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

#### پرسشنامه سوگیری/اثر هاله‌ای

در این پژوهش از پرسشنامه اودنیل و همکاران [۲۹] برای سنجش اثر هاله‌ای استفاده می‌شود. اگرچه این پرسشنامه استاندارد بود، اما باتوجه به متفاوت بودن محیط پژوهشی از نظر ویژگی‌های فردی و فرهنگی، محققان سوالات پرسشنامه باتوجه به پرسشنامه‌های اصلی کاهش پیدا دادند تا سطح انعطاف‌پذیری و چابکی ابزار تحقیق بالاتر رود و درک بهتری از موضوع برای مشارکت کنندگان ایجاد نماید و مجدداً از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار گرفت. در این پرسشنامه که بدون خرده مقیاس بود، تعداد ۸ سوال باتوجه به زمینه حرفه‌ی حسابرسی مطرح شد. سوالاتی از قبیل اینکه تاچه اندازه پایین بودن نمره افشا صاحبکار در عملکرد حرفه‌ای شما تاثیرگذار است؟ تاچه اندازه وجود تخصص مالی مدیرعامل در عملکرد حرفه‌ای شما تاثیرگذار است؟ آیا خانوادگی بودن مالکیت صاحبکاران، بر ایجاد وسواس بیشتر در بررسی شما تاثیرگذار است؟ آیا دوره بلنمدت، تصدی مدیرعامل بر مسند شرکت مورد بررسی، باعث جلب نظر شما در انجام رویه‌های حرفه‌ای می‌شود؟ آیا شهرت صاحبکار تاثیری در عملکردهای حرفه‌ای و ادراکی شما به عنوان حساب‌رس دارد؟ پژوهش‌های پیشین نظیر یوتامی و همکاران [۳۵] و آرل و همکاران [۷] در بررسی اثر هاله‌ای در پژوهش‌های خود نقش آن را از طریق ادراک بر



عملکردهای حرفه‌ای تایید نمود و ضمن تایید روایی آن بر این عرصه پایایی ابزار پژوهش را به ترتیب ۰/۸۴ و ۰/۸۱ براساس ضریب آلفای کرونباخ تایید کردند.

### پرسشنامه کارراهه حرفه‌ای

در این پژوهش با الهام از پرسشنامه درایز [۱۷] که کارراهه حرفه‌ای را براساس ویژگی‌هایی تخصصی و هویت مطرح نمود، پرسشنامه‌ای مبتنی بر ۱۰ سوال استفاده گردید که مبتنی بر مطالعات کتابخانه‌ای بود. در این پژوهش بر مبنای معیار ویژگی‌های تخصصی حرفه از تردید حرفه‌ای شامل ۵ سوال استفاده شد و بر مبنای ویژگی هویت شغلی از معیار هویت حرفه‌ای حسابر استفاده گردید که این خرده مقیاس نیز شامل ۵ سوال بود. در مورد تردید حرفه‌ای سوال‌هایی همچون: *تاچه اندازه از توانمندی‌های شهودی برای تصمیم‌گیری در بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌کنید؟ آیا از اینکه از نگاه صاحبکاران، جزء حسابرسان سخت گیر در این حرفه هستید، نگران نمی‌شوید؟ تاچه اندازه در حرفه حسابرسی به جزئیات کم‌اهمیت، عملکردهای مالی شرکت‌ها توجه می‌کنید؟* مطرح شد. همچنین در مورد هویت حرفه‌ای نیز سوال‌هایی همچون: *تاچه اندازه براساس سنوات شغلی به ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی دست یافته‌اید؟ تاچه اندازه درک جامع‌ای نسبت به وجود تضاد منافع بین خود با صاحبکاران دارید؟ تاچه اندازه به حرفه حسابرسی دارای وابستگی دارید؟* مطرح شد. در ادامه روایی و پایایی پرسشنامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

تمامی سوالات باهدف توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابر در طی سال‌های حسابرسی مطرح شده است، سوایی که باعث شده حسابر به نوعی بلوغ رفتاری و تخصصی در محیط حرفه‌ای حسابرسی دست یابد.

### روایی و پایایی

همانطور که تشریح گردید پرسشنامه‌های مربوط به متغیرهای تحقیق به منظور ارتقای سطح اثربخشی بررسی، بر مبنای جامعه هدف این پژوهش، مورد جرح و تعدیل جزئی قرار گرفت تا بتواند به انسجام ادراکی بیشتر مشارکت کنندگان پژوهش کمک نماید. همچنین به منظور سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که همانطور که مشاهده می‌شود، تمامی ضرایب مولفه‌ها بیش از ۰/۷ می‌باشد که تایید کننده‌ی ابزار پژوهش از نظر پایایی است.

جدول (۱) پایایی پرسشنامه

مولفه ها	تعداد سوالات	ضریب آلفای کرونباخ
اثر هاله‌ای	۸	۰/۸۳
تردید حرفه‌ای	۵	۰/۷۳
هویت حرفه‌ای	۵	۰/۷۵

(ماخذ: یافته‌های پژوهشگر SPSS)

## نتایج تجربی

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این بخش ابتدا با استفاده از داده‌ها به بیان یافته‌های حاصل از آنها پرداخته و سپس از طریق تحلیل آن به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. ابتدا به منظور بررسی تاثیر متغیرهای مستقل بر بردار متغیرهای وابسته از آزمون تحلیل واریانس چند متغیره (مانووا) استفاده می‌شود. برای این منظور متغیرهای کارراهه حرفه‌ای شامل هویت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای و ادراک‌گرایی به عنوان متغیرهای وابسته و متغیرهای گروه (وجود اثر هاله‌ای/عدم اثر هاله‌ای)، اثر هاله‌ای (پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری) به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته می‌شوند. فرض رویکرد تحلیل واریانس چند متغیره این است که بردار متغیرهای وابسته از یک توزیع نرمال چندمتغیره پیروی کرده و ماتریس واریانس در بین سلول‌هایی که براساس اثرات بین آزمودنی‌ها تشکیل شده‌اند، برابرند. این پیش فرض با استفاده از آزمون ام. باکس مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول (۱) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی ماتریس‌ها

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره آزمون F	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/۱۰۴	۲۹۰۹۸/۳۲۷	۵۶	۱/۴	۷۵/۱۸۲

باتوجه به جدول (۱) چون سطح معناداری آزمون ام. باکس (۰/۱۰۴) بیشتر از مقدار خطای آزمون (۰/۰۵) است، در نتیجه شرط همگنی ماتریس‌ها پذیرفته می‌شود. پس ماتریس واریانس مشاهده شده متغیرهای وابسته در بین گروه‌های مختلف برابرند. در ادامه به بررسی معنی‌داری اثر هر متغیر مستقل و تعامل بین هر یک از آن‌ها با استفاده از آزمون‌های چند متغیره پرداخته می‌شود. این آزمون‌ها شامل آزمون‌های اثر پیلا، لاندای ویلکز، اثر هتلینگ و سرانجام بزرگ‌ترین ریشه روی می‌باشد. در بین این آزمون‌ها، هر چند آزمون لاندای ویلکز بیشتر معروف است، اما در عمل اثر پیلا قدرت‌مندتر از سایر آزمون‌هاست.

جدول (۲) نتایج تحلیل واریانس چندمتغیری (مانووا)

اثر	نام آزمون	مقدار	آماره آزمون F	درجه آزادی فرضیه	درجه آزادی خطا	سطح معنی‌داری	مجذور اتا
ضریب ثابت	آزمون اثر پیلا	۰/۰۱۱	۰/۳۰۵	۶	۳۳۴	۰/۹۳۴	۰/۰۰۵
	آزمون لاندای ویلکز	۰/۹۸۹	۰/۳۰۳	۶	۳۳۲	۰/۹۳۵	۰/۰۰۵
	آزمون اثر هتلینگ	۰/۰۱۱	۰/۳۰۱	۶	۳۳۰	۰/۹۳۶	۰/۰۰۵

مجدور اتا	سطح معنی‌داری	درجه آزادی خطا	درجه آزادی فرضیه	آماره آزمون F	مقدار	نام آزمون	اثر
۰/۰۰۶	۰/۷۸۱	۱۶۷	۳	۰/۳۶۱	۰/۰۰۶	آزمون بزرگ- ترین ریشه روی	
۰/۱۹۶	۰/۰۰۱	۱۶۶	۳	۱۳/۵۲۷	۰/۱۹۶	آزمون اثر پیلای	سوگیری هاله‌ای
۰/۱۹۶	۰/۰۰۱	۱۶۶	۳	۱۳/۵۲۷	۰/۸۰۴	آزمون لاندای ویلکز	
۰/۱۹۶	۰/۰۰۱	۱۶۶	۳	۱۳/۵۲۷	۰/۲۴۴	آزمون اثر هتلینگ	
۰/۱۹۶	۰/۰۰۱	۱۶۶	۳	۱۳/۵۲۷	۰/۲۴۴	آزمون بزرگ- ترین ریشه روی	
۰/۲۴۴	۰/۰۰۱	۳۴۴	۶	۱۷/۹۳۱	۰/۴۸۷	آزمون اثر پیلای	
۰/۲۸۲	۰/۰۰۱	۳۳۲	۶	۱۷/۷۴۶	۰/۵۱۵	آزمون لاندای ویلکز	گروه
۰/۳۱۹	۰/۰۰۱	۳۳۰	۶	۲۵/۷۲۳	۰/۹۳۵	آزمون اثر هتلینگ	
۰/۴۸۲	۰/۰۰۱	۱۶۷	۳	۵۱/۷۶۷	۰/۹۳۰	آزمون بزرگ- ترین ریشه روی	
۰/۰۰۳	۰/۹۸۶	۳۳۴	۶	۰/۱۶۳	۰/۰۰۶	آزمون اثر پیلای	تعامل گروه و اثر هاله‌ای
۰/۰۰۳	۰/۹۸۶	۳۳۲	۶	۰/۱۶۲	۰/۹۹۴	آزمون لاندای ویلکز	
۰/۰۰۳	۰/۹۸۷	۳۳۰	۶	۰/۱۶۱	۰/۰۰۶	آزمون اثر هتلینگ	
۰/۰۰۵	۰/۸۳۶	۱۶۷	۳	۰/۲۸۵	۰/۰۰۵	آزمون بزرگ- ترین ریشه روی	

همان طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود، سطوح معنی‌داری همه‌ی آزمون‌ها بیانگر آن هستند که اثرات در مدل معنی‌دار بوده و در مدل نقش داشته بنابراین حداقل بریکی از متغیرهای وابسته هویت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای و یا ادراک‌گرایی به عنوان معیارهای کارراهه شغلی اثر معنی‌داری دارند. در این جدول مجذور اتا میزان تأثیر یا تفاوت هر متغیر بر متغیرهای وابسته را نشان می‌دهد. به عنوان مثال بر اساس آزمون اثر پیلای میزان تأثیر یا تفاوت اثر هاله‌ای برابر با  $0/196$  می‌باشد؛ یعنی بر اساس این آزمون  $19/6$  درصد تفاوت‌های ایجاد شده از اثر هاله‌ای مبتنی در نمرات متغیرهای وابسته مربوط به این کارراهه حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. باتوجه به معنی‌داری اثرات بر حداقل یکی از متغیرهای وابسته مدل، برای بررسی تأثیر متغیرهای مستقل بر هر یک از متغیرهای کارراهه حرفه‌ای یعنی هویت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای و ادراک‌گرایی حرفه‌ای در این مرحله از آزمون تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر استفاده می‌شود. در این تحلیل همانند قبل منظور از متغیر درون گروهی اثر هاله‌ای با سه سطح پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری می‌باشد و یک متغیر بین گروهی مداخله (اثر هاله‌ای/عدم اثر هاله‌ای) وجود دارد. ابتدا به بررسی تأثیر متغیر هویت حرفه‌ای پرداخته می‌شود. ابتدا لازم است فرض برابری ماتریس کواریانس در گروه‌های مختلف را مورد بررسی قرار گیرد. این فرض نیز با استفاده از آزمون ام. باکس مورد آزمون قرار می‌گیرد. جدول (۳) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی ماتریس کواریانس برای متغیر هویت

## حرفه‌ای

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره آزمون F	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/۰۰۱	۱۳۲۹/۱۸۷	۱۶	۴/۳۸۲	۸۹/۶۷۶

باتوجه به جدول (۷) چون سطح معناداری آزمون ام. باکس ( $0/001$ ) از مقدار خطای آزمون ( $0/05$ ) کمتر است پس شرط همگنی ماتریس کواریانس پذیرفته نمی‌شود. بنابراین ماتریس کواریانس مشاهده شده در بین گروه‌های مختلف برابر نیست. اما از آنجاییکه در این پژوهش حجم نمونه در دو گروه برابرند پس به نبرابری واریانس‌ها اعتنایی نمی‌شود. به طور مفروض شکل ماتریس واریانس-کوواریانس متغیر وابسته باید کروی باشد. بنابراین در ادامه به بررسی فرض همانی بودن ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال پرداخته می‌شود. این فرض با استفاده از آزمون کرویت موشلی انجام می‌پذیرد. آزمون کرویت موشلی با استفاده از یک آزمون کرویت بر روی متغیر وابسته تبدیل شده نرمال، ساختار ماتریس واریانس-کوواریانس را تایید و اثبات می‌کند.

جدول (۴) آزمون کرویت موشلی مربوط به بررسی فرض همانی بودن ماتریس کوواریانس برای متغیر

## هویت حرفه‌ای

آماره آزمون موشلی	آماره آزمون کای اسکوتر	درجه آزادی	سطح معناداری	گرینهاوس-گیسر	هیون فلت	حد پایین
۰/۷۷۸	۵/۲۶۲	۳	۰/۳۹	۰/۸۱۷	۰/۹۱۲	۰/۵

باتوجه به جدول (۸) سطح معناداری آزمون موشلی (۰/۰۳۹) کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است. در نتیجه فرض صفر مبنی بر همخوانی ماتریس کووریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال با یک ماتریس همانی رد می‌شود. لذا نمی‌توان کرویت ماتریس واریانس-کووریانس متغیر وابسته را پذیرفت. بنابراین به استفاده از آزمون‌های محافظه کار نیاز است. به این منظور از سه آزمون محافظه کار گرینهاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین استفاده می‌شود. جدول (۴) نتایج تصحیح شده را برای هر یک از آزمون‌های محافظه کار شامل گرینهاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین نشان می‌دهد. این نتایج آزمون‌های یک متغیره برای عامل‌های آزمودنی‌ها و روابط تقابلی بین آنها را نشان می‌دهد. ماتریس کووریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال باید با یک ماتریس همانی همخوانی داشته باشد.

جدول (۵) آزمون‌های اثرات آزمودنی‌ها برای متغیر اهمیت هویت حرفه‌ای

مجدور اتا	سطح معناداری	آماره آزمون	میانگین مجدورات	درجه آزادی	مجموع مجدورات	آزمون	منبع تغییرات
۰/۷۸۳	۰/۰۰۱	۲۰۲/۰۶۸	۱۳۲۴/۹۰۶	۲	۲۶۴۹/۸۱۱	پذیرش کرویت	سوگیری هاله‌ای
۰/۷۸۳	۰/۰۰۱	۲۰۲/۰۶۸	۱۶۶۰/۳۸۹	۱/۵۹۶	۲۶۴۹/۸۱۱	گرینهاوس- گیسر	
۰/۷۸۳	۰/۰۰۱	۲۰۲/۰۶۸	۱۵۳۷/۶۴۹	۱/۷۲۳	۲۶۴۹/۸۱۱	هیون فلت	
۰/۷۸۳	۰/۰۰۱	۲۰۲/۰۶۸	۲۶۴۹/۸۱۱	۱	۲۶۴۹/۸۱۱	حد پایین	
۰/۶۳۷	۰/۰۰۱	۹۸/۴۴۱	۶۴۵/۴۵۰	۲	۱۲۹۰/۹	پذیرش کرویت	تعامل سوگیری هاله‌ای و گروه
۰/۶۳۷	۰/۰۰۱	۹۸/۴۴۱	۸۰۸/۸۸۶	۱/۵۹۶	۱۲۹۰/۹	گرینهاوس- گیسر	
۰/۶۳۷	۰/۰۰۱	۹۸/۴۴۱	۷۴۹/۰۹۲	۱/۷۲۳	۱۲۹۰/۹	هیون فلت	
۰/۶۳۷	۰/۰۰۱	۹۸/۴۴۱	۱۲۹۰/۹	۱	۱۲۹۰/۹	حد پایین	

ردیف مربوط به پذیرش کرویت نشان می‌دهد که در سطح ۰/۰۵ اثرات این فرض تایید شده است. در این جدول ملاحظه می‌شود که در سطح ۰/۰۵ اثر هاله‌ای در مدل معنادار است. یعنی میزان هویت حرفه‌ای در اثر هاله‌ای پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری متفاوت است. همچنین تعامل اثر هاله‌ای و گروه (وجود اثر هاله‌ای/عدم وجود اثر هاله‌ای) معنادار بوده است. برای این جدول نیز مقادیر ستون مجدور اتا همانند قبل تفسیر می‌شود. جدول (۶) نتایج مربوط به معنی‌داری یا عدم معنی‌داری کل مدل و همچنین تاثیر جداگانه متغیرهای مستقل اثر هاله‌ای و گروه بر متغیر وابسته هویت حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

جدول (۶) آزمون‌های اثرات بین آزمودنی‌ها برای متغیر هویت حرفه‌ای

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره آزمون F	سطح معنی‌داری	مجذور اتا
ضریب ثابت	۳۳۷۱۳۳/۸۸۹	۱	۳۳۷۱۳۳/۸۸۹	۴۸۶۷/۶۴۳	۰/۰۰۱	۰/۹۸۹
سوگیری هاله‌ای	۱۲۴۸/۲	۱	۱۲۴۸/۲	۱۸/۰۲۲	۰/۰۰۱	۰/۲۴۳
گروه	۳۰۴/۲	۱	۳۰۴/۲	۴/۳۹۲	۰/۰۴۱	۰/۰۷۳
تعامل سوگیری هاله‌ای و گروه	۱/۸	۱	۱/۸	۰/۰۲۶	۰/۸۷۳	۰/۰۰۱
خطا	۳۸۷۸/۵۷۸	۵۶	۶۹/۲۶	-----	-----	-----

باتوجه به جدول (۶) سطح معناداری متغیرهای اثر هاله‌ای و گروه از ۰/۰۵ کوچکتر است. بنابراین متغیر اثر هاله‌ای و گروه اثر معنی‌داری بر میانگین نمره هویت حرفه‌ای دارد. در مورد اثر تعامل اثر هاله‌ای و گروه نیز باتوجه به سطح کوچکتر از ۰/۰۵ نشان دهنده‌ی عدم معنی‌داری اثر تعاملی آنها می‌باشد. در این جدول مجذور اتا میزان تأثیر یا تفاوت هر متغیر بر متغیر وابسته هویت حرفه‌ای را نشان می‌دهد. چون تأثیر یا تفاوت متغیر گروه برابر با ۰/۰۷۳ می‌باشد؛ یعنی ۷/۳ درصد تفاوت‌های وجود اثر هاله‌ای و عدم اثر هاله‌ای در نمرات متغیر وابسته هویت حرفه‌ای مربوط به متغیر مستقل گروه می‌باشد. باتوجه به جدول (۶) چون متغیر گروه بر میانگین نمره هویت حرفه‌ای اثر معنی‌داری دارد پس میانگین نمره هویت حرفه‌ای در دو گروه وجود اثر هاله‌ای و عدم وجود اثر هاله‌ای در حساب‌رسان متفاوت است. همچنین معنی‌داری تعامل اثر هاله‌ای و گروه روی متغیر هویت حرفه‌ای در جدول به این معنی است که در هیت حرفه‌ای رفتار گروه‌ها در زمان‌های مختلف متفاوت‌اند. بنابراین جهت بررسی این مطلب که اختلاف میانگین نمره هویت حرفه‌ای (دارای اثر هاله‌ای و عدم اثر هاله‌ای) در کدامیک از زمان‌ها (پیش‌آزمون، پس‌آزمون و یا پیگیری) است، لازم است برای هر یک از این زمان‌ها از آزمون تعقیبی LSD (آزمون t برای دو گروه مستقل) استفاده شود. به منظور تحلیل LSD ابتدا لازم است پیش‌فرض برابری واریانس گروه‌ها مورد بررسی قرار گیرد. اما باتوجه به بررسی تساوی کواریانس در روش چندمتغیره، بررسی این پیش‌فرض لزومی ندارد. اکنون به بررسی آزمون تعقیبی می‌پردازیم. در ادامه نتایج سه آزمون تعقیبی در قالب یک جدول ارائه شده‌اند.

جدول (۷) مقایسه میانگین هویت حرفه‌ای در دو گروه حسابرسان دارای اثر هاله‌ای و حسابرسان بدون اثر هاله‌ای به تفکیک براساس آزمون LSD

زمان	گروه	میانگین	اختلاف میانگین	آماره آزمون t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین	
							حد پایین	حد بالا
پیش آزمون	سوگیری هاله‌ای	۷۷/۱	۱/۷۶۷	۰/۹۷۲	۵۸	۰/۳۳۵	-۱/۸۷۲	۵/۴۰۶
	عدم سوگیری هاله‌ای	۸۰/۱۸						
پس آزمون	سوگیری هاله‌ای	۷۳/۳۷	۱۵/۶۶۷	۹/۰۰۹	۵۸	۰/۰۰۱	۱۲/۱۸۵	۱۹/۱۴۸
	عدم سوگیری هاله‌ای	۷۹/۷						
پیگیری	سوگیری هاله‌ای	۷۶/۲	۲۵/۳۶۷	۱۶/۷۲۶	۵۸	۰/۰۰۱	۲۲/۳۳۱	۲۸/۴۰۲
	عدم سوگیری هاله‌ای	۷۸/۸۳						

باتوجه به جدول (۷) بر اساس آزمون تعقیبی LSD و سطح پنج درصد در پیش آزمون بین میانگین نمره هویت حرفه‌ای در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر ۰/۳۳۵). اما در پس آزمون و پیگیری میانگین نمره هویت حرفه‌ای در دو گروه اثر هاله‌ای و عدم اثر هاله‌ای اختلاف معناداری دارند (سطوح معناداری ۰/۰۰۱). همچنین باتوجه به ستون مربوط به فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف میانگین دو گروه (و یا ستون اختلاف میانگین‌ها) ملاحظه می‌شود که در هر یک از زمان‌های پس آزمون و پیگیری اختلاف میانگین نمره هویت حرفه‌ای بین دو گروه حسابرسان دارای اثر سوگیری هاله‌ای و حسابرسان بدون اثر سوگیری هاله‌ای مثبت بوده است (چون در این زمان‌ها حدبالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵ درصدی و یا اختلاف میانگین‌ها مثبت‌اند). بنابراین در این زمان‌ها میانگین نمره اهمیت ارزیابی هویت حرفه‌ای در گروه حسابرسان دارای عدم اثر هاله به طور معناداری بیش از گروه حسابرسان دارای اثر هاله‌ای می‌باشد. حال به بررسی متغیر تردید حرفه‌ای پرداخته می‌شود. طبق معمول ابتدا آزمون ام. باکس انجام و نتایج حاصل از آن تحلیل می‌شود.

جدول (۸) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی ماتریس واریانس برای متغیر کیفیت

## حسابرسی

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره آزمون F	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/۰۰۱	۱۱۰۸۱/۸۱۶	۱۸	۴/۴۰۷	۸۷/۹۷۶

شرط همگنی ماتریس واریانس پذیرفته نیست اما در اینجا نیز به این مطلب اعتنایی نمی‌شود. در جدول (۹) به بررسی فرض همانی بودن ماتریس واریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال نیز می‌پردازیم.

جدول (۹) آزمون کرویت موشلی مربوط به بررسی فرض همانی بودن ماتریس واریانس در متغیر تردید

## حرفه ای

حد	هیون	گرینهاوس- گیسر	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون کای اسکوئر	آماره آزمون موشلی
۰/۵	۰/۸۰۴	۰/۷۴۷	۰/۰۰۱	۲	۲۲/۷۳۱	۰/۶۶۱

در جدول (۹) سطح معناداری آزمون موشلی (۰/۰۰۱) از سطح معناداری ۰/۰۵ کمتر بوده و در نتیجه فرض همخوانی ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال با یک ماتریس همانی رد می‌شود. بنابراین از سه آزمون محافظه کار گرینهاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین استفاده می‌شود. نتایج تصحیح شده برای هر یک از آزمون‌های محافظه کار در جدول (۱۰) نشان داده شده است.

## جدول (۱۰) آزمون‌های اثرات آزمودنی‌ها برای متغیر تردید حرفه‌ای

منبع تغییرات	آزمون	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره آزمون	سطح معناداری	مجذور اتا
سوگیری هاله‌ای	پذیرش کرویت	۱۶۵۰/۳۱۱	۲	۸۱۵/۱۵۶	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
	گرینهاوس- گیسر	۱۶۵۰/۳۱۱	۱/۴۹۴	۱۱۰۴/۴۹۲	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
	هیون فلت	۱۶۵۰/۳۱۱	۱/۶۰۸	۱۰۲۶/۲۴۸	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
	حد پایین	۱۶۵۰/۳۱۱	۱/۰۰۰	۱۶۵۰/۳۱۱	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
تعامل سوگیری هاله‌ای و گروه	پذیرش کرویت	۱۰۲۷/۷۷۸	۲	۵۱۳/۸۸۹	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶
	گرینهاوس- گیسر	۱۰۲۷/۷۷۸	۱/۴۹۴	۶۸۷/۸۵۳	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶
	هیون فلت	۱۰۲۷/۷۷۸	۱/۶۰۸	۶۳۹/۱۲۵	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶
	حد پایین	۱۰۲۷/۷۷۸	۱	۱۰۲۷/۷۷۸	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶



جدول (۱۰) مشخص کرد که در سطح ۰/۰۵ اثرات این فرض (کرویت) تایید شده است. پس لازم است. طبق جدول سطح معنی‌داری زمان در هر ۴ آزمون کمتر از خطای ۰/۰۵ است. بنابراین بین میانگین نمره کیفیت حسابرسی در زمان‌های مختلف (پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری) تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به همین ترتیب تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه نیز معنادار است. جدول (۱۱) نتایج مربوط به معنی‌داری یا عدم معنی‌داری کل مدل و همچنین تاثیر جداگانه متغیرهای مستقل استعاره‌های حسابرسی و گروه بر متغیر وابسته کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد.

جدول (۱۱) آزمون‌های اثرات بین آزمودنی‌ها برای متغیر کیفیت حسابرسی

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره آزمون F	سطح معنی داری	مجدوراتا
ضریب ثابت	۴۱۸۶۶۵/۳۳۹	۱	۴۱۸۶۶/۳۳۹	۱۵۰۱/۶۳۱	۰/۰۰۱	۰/۹۶۴
گروه	۱۳۱۷/۶۰۶	۱	۱۳۱۷/۶۰۶	۴/۷۲۶	۰/۰۳۴	۰/۰۷۸
سوگیری هاله‌ای	۲۶۶۸/۰۵۰	۱	۲۶۶۸/۰۵	۹/۵۷	۰/۰۰۳	۰/۱۴۶
تعامل سوگیری هاله‌ای و گروه	۲۳۹۲/۱۱۲	۱	۲۳۹۲/۱۱۲	۶/۰۵۳	۰/۰۰۱	۰/۰۳۲
خطا	۱۵۶۱۳/۲	۵۶	۲۷۸/۸۰۷	-----	-----	-----

باتوجه به جدول (۱۱) سطح معناداری اثر تعاملی استعاره‌های حسابرسی و گروه از ۰/۰۵ کمتر است که، این متغیر اثر معنی‌داری بر میانگین نمره تردید حرفه‌ای دارد. همچنین سطح معناداری متغیرهای گروه و اثر هاله‌ای حسابرسی کوچکتر از ۰/۰۵ است (سطوح معناداری به ترتیب برابر ۰/۰۳۴ و ۰/۰۰۳). پس می‌توان بیان نمود متغیرهای گروه و اثر هاله‌ای نیز معنی‌دار می‌باشد. در نتیجه میانگین نمره تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان دو گروه دارای سوگیری هاله‌ای و عدم سوگیری هاله‌ای متفاوت است. باتوجه به جدول (۱۱) چون متغیر گروه بر نمره تردید حرفه‌ای اثر معنی‌داری دارد، بنابراین در سطح پنج درصد میانگین تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان دو گروه دارای سوگیری هاله‌ای و عدم سوگیری هاله‌ای یکسان نیست. اما بر اساس جدول (۱۱) برای متغیر تردید حرفه‌ای تعامل اثر هاله‌ای و گروه نیز معنی‌دار است. به این معنی که برای متغیر تردید حرفه‌ای، رفتار گروه‌ها در زمان‌های مختلف متفاوت‌اند. پس برای هر یک از این زمان‌ها از آزمون تعقیبی LSD استفاده می‌شود. همانند قبل بررسی پیش فرض برابری واریانس گروه‌ها نیز لازم نیست.

جدول (۱۲) مقایسه میانگین نمره تردید حرفه‌ای در دو گروه به تفکیک سطوح استعاره‌های حسابرسی بر اساس آزمون LSD

زمان	گروه	میانگین	اختلاف میانگین	آماره t آزمون	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین	
							حد بالا	حد پایین
پیش آزمون	سوگیری هاله‌ای	۴۴/۷۳	۰/۷	۰/۲۴۷	۵۸	۰/۸۰۶	-۴/۹۶۹	۶/۳۶۹
	عدم سوگیری هاله‌ای	۴۴/۰۳						
پس آزمون	سوگیری هاله‌ای	۴۵/۵۳	-۵/۹۶۷	-۲/۲۶۳	۵۸	۰/۰۲۷	-۱۱/۲۴۴	-۰/۶۸۹
	عدم سوگیری هاله‌ای	۵۱/۵۰						
پیگیری	سوگیری هاله‌ای	۴۶/۳۰	-۱۰/۹۶۷	-۴/۱۸۶	۵۸	۰/۰۰۱	-۱۶/۲۱۱	-۵/۷۲۲
	عدم سوگیری هاله‌ای	۵۷/۲۷						

باتوجه به جدول (۱۲) بر اساس آزمون تعقیبی LSD و در سطح پنج درصد در پیش آزمون بین میانگین نمره کیفیت حسابرسی در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر ۰/۸۰۶). اما در پس آزمون و همچنین پیگیری میانگین نمره تردید حرفه‌ای در دو گروه دارای سوگیری هاله‌ای و عدم سوگیری هاله‌ای اختلاف معناداری دارند (سطوح معناداری به ترتیب برابر ۰/۰۲۷ و ۰/۰۰۱) همچنین باتوجه به فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای اختلاف میانگین دو گروه ملاحظه می‌شود که در پس آزمون و پیگیری اختلاف میانگین نمره تردید حرفه‌ای دو گروه منفی بوده است (زیرا حدبالا و پایین فاصله اطمینان یا اختلاف میانگین‌ها منفی‌اند). بنابراین در زمان‌های پس آزمون و پیگیری میانگین نمره سوگیری هاله‌ای به طور معناداری بیش از گروه بدون سوگیری هاله‌ای می‌باشد.

اکنون با استفاده از یافته‌ها به بررسی درستی فرضیات پژوهش می‌پردازیم.

**فرضیه اول) حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند.**

با استناد به جداول (۵)، (۶) و (۷) مشخص شد با استفاده از تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر، متغیر گروه و همچنین تعامل اثر هاله‌ای و گروه بر میانگین نمره هویت حرفه‌ای اثر معنی‌داری دارند. از طرفی براساس آزمون‌های تعقیبی LSD انجام شده که نتایج آن در جدول (۷) ثبت شده‌اند در پیش آزمون بین میانگین

نمره هویت حرفه‌ای در گروه‌های حسابرسان دارای سوگیری هاله‌ای و عدم سوگیری هاله‌ای اختلاف معناداری وجود دارد. همچنین در هریک از سوگیری‌های هاله‌ای پس از آزمون و پیگیری، میانگین نمره هویت حرفه‌ای در گروه حسابرسان دارای عدم سوگیری هاله‌ای به طور معناداری بیشتر از گروه حسابرسان دارای سوگیری هاله‌ای می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول که بیان نمود، حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای را در کارراهه شغلی تجربه می‌کنند، تایید می‌شود

**فرضیه دوم) حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.**

سرانجام باتوجه به جداول (۱۰)، (۱۱) و (۱۲) متغیر گروه و همچنین تعامل استعاره‌های حسابرسان و گروه بر میانگین نمره کیفیت حسابرسان نیز اثر معنی‌داری دارند. از طرفی بر اساس آزمون تعقیبی LSD انجام شده که نتایج آن در جدول (۱۲) آمده است مشخص شد که در پیش آزمون بین میانگین نمره تردید حرفه‌ای در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد. اما در پس آزمون و پیگیری میانگین نمره تردید حرفه‌ای در گروه حسابرسان دارای سوگیری هاله‌ای به طور معناداری بیش از گروه حسابرسان دارای عدم سوگیری هاله‌ای است. در نتیجه فرضیه دوم مبنی بر اینکه حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای را در کارراهه شغلی تجربه می‌کنند، تایید می‌شود.

### بحث و نتیجه گیری

اثر هاله‌ای به عنوان یکی از خطاهای ادراکی حسابرسان به دلیل اینکه تصمیم‌گیری‌های تخصصی و حرفه‌ای حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد، موضوعی است که از مباحث روانشناختی در طی سال‌های گذشته وارد عرصه‌های مالی به خصوص حسابرسان شده است و به عنوان یک دغدغه مهم جامعه علمی براساس پژوهش‌های قبلی مورد بحث قرار گرفته است. در واقع اثر هاله‌ای در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان این موضوع را مد نظر قرار می‌دهد که حسابرسان بر چه اساسی تصمیم‌های خود را اتخاذ می‌کنند، زیرا نه حسابرسان بلکه همه افراد در زمان تصمیم‌گیری براساس درک‌شان از واقعیت‌ها، نه آنچه که عملاً واقعیت دارد اقدام می‌کنند [۲۰]. بنابراین، عملاً نمی‌توان انتظار داشت هر حسابرسان بر مبنای سبکی خاص و یکپارچه تصمیم‌گیری نماید، بلکه بر مبنای درک خود از واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران دست به اظهار نظر و تصمیم‌گیری می‌نماید [۳۶]. علت تفاوت افراد را می‌توان در اثر هاله‌ای جستجو نمود. در انجام حرفه حسابرسان هرگاه درک حسابرسان نسبت به یک ویژگی عملکردی صاحبکاران سایر ویژگی‌ها را تحت الشعاع قرار دهد، تا حد زیادی می‌توان بیان کرد، حسابرسان دچار خطای هاله‌ای شده است. برای مثال زمانی که یک صاحبکار در طی دوره‌های قبلی تعدیلات سنواتی<sup>۱</sup> داشته است، صرف‌نظر از منطقی بودن یا نبودن این دلایل حسابرسان دچار نوعی دیدگاه منفی نسبت به عملکردهای شفاف این صاحبکار

<sup>۱</sup> Prior Period Adjustments

می‌شوند و این موضوع باعث می‌گردد سایر ویژگی‌های عملکردی صاحبکار تحت تاثیر این دیدگاه منفی قرار گیرد و در جریان بررسی‌های صورت‌های مالی دچار خطاهای ادراکی شوند [۲۳]. اما نکته‌ای که شاید به آن توجه نشده است، موضوع تجربه یا اصطلاحاً بلوغ حرفه‌ای حسابرس براساس کارراهه شغلی می‌باشد. چراکه یک حسابرس دارای سنوات شغلی احتمالاً برحسب تجربه، درک و استنباط بهتری نسبت به واقعیت‌های حرفه‌ای خود خواهد داشت. لذا از آنجایی که این موضوع تا به حال مورد بررسی قرار نگرفته است، این پژوهش در تلاش بود تا براساس پژوهش‌های نیمه‌تجربی، اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرس را با طرح پیش‌آزمون، پس‌آزمون و پیگیری با استفاده از گروه کنترل و آزمایش مورد بررسی قرار دهد. نتایج در قالب فرضیه اول پژوهش مشخص ساخت، حسابرسانی که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند. در تحلیل نتیجه این فرضیه باید بیان نمود، عدم‌وجود سوگیری هاله‌ای در حسابرس باعث خواهد شد تا وجود یک خصیصه یا وجه مثبت و قابل توجه در صاحبکار همچون شهرت، رتبه افشا و ...، هویت حرفه‌ای حسابرس را کاهش ندهد. به‌عبارت دیگر حسابرس بر اثر سوگیری هاله‌ای شیفته یا جذب صاحبکار نخواهد شد و بر مبنای هویتی که براساس سنوات و تجربیات خدمتی که در طی سالیان حرفه‌ای خود کسب نموده است، اقدام به انجام تحلیل‌های تخصصی و حفظ استقلال رفتاری خود می‌نماید. وجود سوگیری هاله‌ای در افراد، غالباً شناخت انسان را مبتنی بر پیش‌فرض‌های ذهنی مورد دستکاری قرار می‌دهد و باعث می‌شود تا ادراک و عملکرد فردی از واقعیت‌ها دور شود و باعث گردد تا فرد دچار خطای قضاوت شود. از طرف دیگر کنترل این نوع از سوگیری در افراد برحسب ویژگی‌های شغلی و حرفه‌ای یا محیط فرهنگی آن حرفه در جامعه، باعث خواهد شد تا فرد با آرامش و تسلط ذهنی نسبت به محتوای تخصصی و اخلاقی حرفه خود همچون حسابرسی عمل نماید و تلاش نماید تا ریشه‌های مسئولانه‌ای این حرفه را به درستی به جامعه ارائه دهد. در واقع، فقدان اثر هاله‌ای باعث می‌گردد حسابرس، هویت خود را برحسب صاحبکار تدوین نکند، بلکه ویژگی‌های شغلی و اجتماعی حسابرسی سبب شود هویت حسابرس در دل این حرفه شکل بگیرد نتیجه این پژوهش با پژوهش‌های مشابهی همچون یوتامی و همکاران [۳۵]؛ لایپولد و کیدا [۲۳]؛ میلر و همکاران [۲۶] و آرل و همکاران [۷] که نتیجه این پژوهش را تایید می‌نماید، مطابقت دارد. از طرف دیگر نتیجه فرضیه دوم پژوهش نشان داد، حسابرسانی که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند. در تحلیل نتیجه این فرضیه باید بیان نمود، عدم‌وجود سوگیری‌های هاله‌ای در حسابرس باعث می‌شود تا تردید حرفه‌ای به عنوان یکی از کارراهه شغلی حسابرس افزایش یابد. به عبارت دیگر حسابرسی که به ویژگی‌هایی خاص یک شرکت توجهی نداشته باشد و در واقع مرز رفتار حرفه‌ای را با مرز عواطف و ادراک شخصی مشخص نماید، در انجام ویژگی‌های تخصصی خود همواره از طریق رویکرد تردیدگونه عملکردهای صاحبکار را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و صرفاً به مدارک و شواهد صاحبکار برحسب شهرت یا سایر ویژگی‌ها، اقدام به اظهارنظر و تصمیم‌گیری نمی‌کند. معمولاً این حسابرسان براساس شواهد ارائه شده، به جزئیات توجه می‌کنند و از طریق ردیابی حساب‌های تلاش می‌نمایند تا قضاوت‌های خود را در چارچوب استانداردها و ویژگی‌های تخصصی حرفه، قرار دهند و تحت

تأثیر نفوذ دیگران و ویژگی‌های یادشده قرار نگیرند. همچنین باید گفت، عدم‌سوگیری هاله‌ای به فرد کمک می‌کند تا پیش‌فرض‌های ذهنی و چارچوب‌های تعصب‌گرایانه‌ی خود را بشکند و صرفاً در انجام عملکرد حرفه‌ای خود، اصول و استانداردهای رفتاری و تخصصی حسابرسی را در دستور کار خود قرار دهد. نتیجه این فرضیه پژوهش‌های مشابهی همچون یوتامی و همکاران [۳۵]؛ لایپولد و کیدا [۲۳]؛ میلر و همکاران [۲۶] و آرل و همکاران [۷] که نتیجه این پژوهش را تأیید می‌نماید، مطابقت دارد.

براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، سازمان‌ها و نهادهای ناظر بر عملکردهای حسابرسان ضمن برنامه ریزی و تدوین سیاست‌های کلان به منظور توسعه شغلی حرفه حسابرسی، تلاش نمایند انگیزه‌های ارزشی و رفتاری را به حسابرسان به عنوان محرک تزیق نمایند تا از این طریق با تعصب و تعهد قابل توجه تری نسبت به حسابرسی و انجام وظایف خود اولاً بیندیشید و ثانیاً عمل نماید. در تحت این شرایط حسابرس هویت خود را بر مبنای ویژگی‌های شغلی و تخصصی این حرفه در مسیر شغلی، در میابد و تحت تأثیر نام و شهرت صاحبکاران قرار نمی‌گیرند. این موضوع به توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرس کمک می‌کند و باعث می‌شود تا اثر هاله‌ای را به واسطه انگیزه‌های نامتناسب حرفه‌ای از خود دور نماید و ادراک و عمل متناسبی با ارزش‌های این حرفه در طول مسیر شغلی خود تعریف نماید و به آن پایبند باشد.

همچنین پیشنهاد می‌شود، به منظور توسعه تردید حرفه‌ای حسابرس به عنوان یکی از المان‌های کارراهه حرفه حسابرسان، بر توانمندی‌های روانی آن‌ها از طریق برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی روانشناختی تمرکز گردد، چراکه این حرفه به دلیل مسئولیت‌های تخصصی، قانونی و اجتماعی که دارد، باید همواره در جهت کاهش ریسک‌های احتمالی کیفیت حسابرسی کوشا باشد و ضمن برگزاری آزمون‌های دوره‌ای جهت کسب امتیازهای سلامت روانی حسابرسان، به آن‌ها آموزش‌های لازم برای درک بهتر موقعیت‌های حرفه‌ای و خطاهای احتمالی ادراکی داده شود تا براساس آن تردید حرفه‌ای صرفاً نه به عنوان یک رفتار محافظه‌کارانه، بلکه به عنوان یک ویژگی تخصصی در حسابرسی که باعث افزایش سطح ارضای نیازهای معنوی حسابرس می‌شود، تقویت گردد و فرد درگیر خطاهای ادراکی همچون اثر هاله‌ای نشود.

#### فهرست منابع

۱. اعتباریان خوراسگانی، اکبر، قریشی‌شهرکی، سیداحمد. (۱۳۹۴). "ارتباط بین خطاهای ادراکی در تصمیم‌گیری و شخصیت"، *مجله مدیریت فراگیر*، ۱(۲): ۱۰۴-۹۶.
۲. سپهوندی، رضا، عارف نژاد، محسن، شاه‌سیاه، ندا. (۱۳۹۸). "اثر جهت‌گیری انگیزاننده هدف بر گرایش به مسیرهای شغلی بدون مرز و متنوع (مورد مطالعه: شرکت پروژه‌های نیروگاهی ایران (مپنا))"، *فصلنامه مشاوره شغلی و سازمانی*، ۳۹(۲): ۵۲-۲۹.
۳. عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن، واسعی‌چهارمحالی، مهدی، اورویی، مهران. (۱۳۹۸). "مفهوم‌سازی مدل ساختار-تفسیری (ISM) استرس در حرفه‌ی حسابرسی براساس روش ارزیابی انتقادی"، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۰): ۱۴۸-۱۲۹.

۴. فرهی، علی، سلطانی، محمدرضا، نصراللهی، محمد. (۱۳۹۷). "طراحی الگوی پیشرفت مسیر شغلی"، پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۱۰(۴): ۱-۲۵.
۵. محمدی، عفت، شیخ، رضا. (۱۳۹۲). "تحلیل خطای هاله‌ای رفتار مشتریان با استفاده از شاخص مروجان خالص (NPS) و تئوری مجموعه راف (RST) مطالعه‌ی موردی: تلفن همراه سونی اریکسون"، مدیریت بازرگانی، ۵(۱): ۱۱۹-۱۴۲.
۶. موسوی‌شیری، محمود، صالحی، مهدی، احمد نژاد، محمد. (۱۳۹۴). "بررسی ارتباط تعهد حرفه‌ای و تعهدسازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد"، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی، ۸(۳): ۱-۲۶.
7. Arel, B., Kaplan, S. E. O'Donnel, E. (2005). "Halo effects during internal control evaluation: the influence of management self-assessment on auditor judgment", working papers, Arizona State University.
8. Ballou, B., Earley, C. E., Rich, J. S. (2001). "The impact of strategic-positioning information on auditor judgments about business-process", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 23(2): 71-88.
9. Balzer, W., Sulsky, M. (1992). "Halo and Performance Appraisal Research: A Critical Examination", **Journal of Applied Psychology**, 10(2): 975-985
10. Bell, T., Peecher, M., Solomon, I. (2002). "The Strategic-Systems Approach to Auditing. In Cases in Strategic-Systems Auditing", edited by T. Bell and I. Solomon, 1-34, New York, NY, KPMG
11. Broberg, P., Umans, T. and Gerlofstig, C. (2013), "Balance between auditing and marketing: an explorative study", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 22 No. 1, pp. 57-70.
12. Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.
13. Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 31 No. 2, pp. 374-399
14. Brown, Ph, A., Morris, H., Stocks, W., Wilder, M. (2007). "Ethical Exemplification and the AICPA Code of Professional Conduct: An Empirical Investigation of Auditor and Public Perceptions", **Journal of Business Ethics**, 71(1): 39-71.
15. Chen, H., Tian, Y. and Daugherty, P.J. (2009), "Measuring process orientation", **The International Journal of Logistics**, Vol. 20 No. 2, pp. 213-227.
16. Deshpandé, R. and Farley, J.U. (1998), "Measuring market orientation: generalization and synthesis", **Journal of Market Focused Management**, Vol. 2 No. 3, pp. 213-232.
17. Draz, A. (2010). "The meaning of career success a closer Inspection of Historical cultural, and Ideological contexts". **career development International**, 16(4): 364-384.
18. Fukukawa, H., Mock, T, J. (2011). "Audit risk assessment using belief versus probability", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30(1): 75-99.

19. Grammling, A., O'Donnel, E., Vandervalde, S. (2010). "Audit partner evaluation of compensating controls: a focus on design effectiveness and extent of auditor testing", **Behavioral Research in Accounting**, 29(2): 175-187.
20. James, W, L., Carter, F, S. (1978). "Halo effects and location preferences". **Advances in Consumer Research**, 5(1): 474-476.
21. Koonce, L. (1993). "A cognitive characterization of audit analytical review", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 12(3): 57-76.
22. Kristensen, R, H., Kent, P., Warming Rasmussen, B., Windsor, C. (2016). "Do Mother and Father Auditors Have Equal Prospects for Career Advancement?", **International Journal of Auditing**, 21(1): 1-10.
23. Luippold, B. L., and Kida, T.E. (2012), "The impact of initial information ambiguity on the accuracy of analytical review judgment", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31(2):113-129.
24. Mael, F. and Ashforth, B.E. (1992), "Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification", **Journal of Organizational Behavior**, Vol. 13 No. 2, pp. 103-123.
25. Merkurieva, I. (2018). "Late Career Job Loss and the Decision to Retire", **International Economic Review**, 60(1): 259-282.
26. Miller, C., Fedor, D. and Ramsay, R. (2006), "Effects of discussion of audit reviews on auditors' motivation and performance", **Behavioral Research in Accounting**, 18(10): 135-146.
27. Murphy, K., Jako, R., Anhalt, R, L. (1993). "Nature and consequences of halo error: a critical analysis", **Journal of Applied Psychology**, 2(3): 218-225.
28. Nisbet, R., Wilson, D, T. (1977). "The halo effect: evidence for unconscious alteration of judgments", **Journal of Personality and Social Psychology**, 3(4): 250-256.
29. O' Donnel, E., Schultz, J. J. (2005). "The halo effect in business risk audits: can strategic risk assessment bias auditor judgment about accounting details?", **The Accounting Review**, 80(3): 921-939
30. Phillips, F. (1999), "Auditor attention to and judgments of aggressive financial reporting", **Journal of Accounting Research**, 37(1): 167-190.
31. Schultz, D., Schultz, S, E. (2010). **Psychology and Work Today**. Tenth Edition. USA: Pearson Education.
32. Tan, H, T., Jamal, K. (2001). "Do auditors objectively evaluate their subordinates' work?", **The Accounting Review**, 76(1): 99-110.
33. Tetlock, P. (1983). "Accountability and perseverance of first impressions", **Social Psychology Quarterly**, 46(4): 285-92.
34. Thorndike, E. L. (1920). "A constant error in psychological ratings", **Journal of Applied Psychological**, 82(5): 665-674.
35. Utami, I., Kusuma, I, W., Gudono, G., Supriyadi, S. (2017). "Debiasing the Halo Effect in Audit Decision: Evidence from Experimental Study ", **Asian Review of Accounting**, 25(2): 1-51. <http://dx.doi.org/10.1108/ARA-10-2015-0105>
36. Utami, I., Kusuma, I, W., Gudono and Supriyadi. (2014). "Halo effect in analytical procedure: the impact of client profile and information scope", **Global Journal of Business Research**, 8(1): 9-16
37. Wilks, T. (2002). "Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review", **The Accounting Review**, 77(1): 51-71.



## **Investigating the Halo Effect on the Professional Auditor's Career**

**Zohreh Tabesh<sup>1</sup>**

Ph.D. Student of Accounting, Department of Accounting, Islamic Azad University, Shahrood Branch, Iran

**Mohammadreza Abdoli (PhD)<sup>2</sup>**

Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Unit, Islamic Azad University, Shahrood, Iran

**Hoshang Yavarpoor (PhD)**

Department of Accounting, Islamic Azad University, Shahrood Branch, Iran

(Received: 22 April 2019; Accepted: 4 December 2019)

A bias or perceptual error is a kind of deviation from the facts in decision making or judgment that affects individual actions negatively. This is also no exception to the audit profession, and the auditor is fascinated by an attribute of the performance of the company or the owner who is subject to this bias and causes his judgment to deviate from reality. The purpose of this research is investigating the halo effect on the professional auditor's career. The subjects' questioning period was 6 months from December, 2018 to June, 2019. The statistical population of the study was the auditors working under the supervision of the audit organization, which participated in two groups of testing and control. The research instrument was a questionnaire to measure the halo effect O' Donnel & Schultz (2005) questionnaire and professional career evaluation questionnaires were inspired by Draz (2010). This research used to analyze the hypothesis of the research, multivariate Multivariable Analyze of Variance (Manova), repeated variance analysis and follow-up tests were used to compare the time. The results of the research, in the form of the first hypothesis, showed that auditors who have the Lack of bias halo, have a higher professional identity than other auditors. Also, based on the results of the second hypothesis, auditors who have Lack of bias halo, have higher professional skepticism than other auditors.

**Keywords:** Halo Effect, Professional Auditor's Career, Professional Skepticism, Professional Identity.

---

<sup>1</sup> zt9290@yahoo.com

<sup>2</sup> mra830@yahoo.com © (Corresponding Author)