



تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان

عیسی اکبری نفت چالی^۱

امید پورحیدری^۲

احمد خدای پور^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۰/۲۵

چکیده

فرآیند حسابداری متأثر از ویژگی‌های فردی حسابرس است، لذا انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد. ارزیابی حسابرس از تداوم فعالیت، ممکن است در معرض اثر پیشگویی کامبخش قرارگیرد. به بیان دیگر، ممکن است حسابرس دچار این ترس شود که صاحبکار خود را از دست بدهد. تئوری اغواکنندگی اخلاقی بیان می‌دارد که این رفتار حسابرسان غیرارادی است. تجربه در سازمان‌دهی و جمع‌آوری اطلاعات، قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر می‌گذارد. از این رو هدف این مقاله بررسی تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان است. به همین منظور داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه‌ای که بین حسابرسان توزیع گردید جمع‌آوری گردید. از طریق تحلیل مسیر در معادلات ساختاری عملیات تجزیه و تحلیل داده‌ها انجام پذیرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که تجربه در حسابرسان با تجربه بالا توانسته تا اثر پیشگویی کامبخش را تعدیل نماید. به همین خاطر بهتر است از طریق آموزش موجب آشنایی حسابرسان با تجربه کم با این پدیده شده تا اثر آن را بر روی تصمیمات خود در نظر داشته باشند.

واژه‌های کلیدی: تجربه، تضاد منافع، پیشگویی کامبخش، تئوری اغواکنندگی اخلاقی.

۱- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، مازندران، ایران. (مسئول مکاتبات) e.akbari@umz.ac.ir

۲- استاد گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده مدیریت و اقتصاد، کرمان، ایران. (نویسنده اصلی)

۳- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده مدیریت و اقتصاد، کرمان، ایران.

۱- مقدمه

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابربان اتکا می‌کنند، در نتیجه چنین اتکایی برای حسابربان در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می‌کند. حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابربان تا زمانی میسر است که حسابربان خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۸۲). البته جامعه، به حسابربان مستقل اعتماد دارد و این اعتماد نقش مهمی در عملکرد مؤثر بازارهای مالی و اقتصادی دارد (دوسکا،^۱ ۲۰۰۵). یکی از ویژگی‌هایی که باعث می‌شود تا جامعه نسبت به حسابربان اعتماد داشته باشد، استقلال حرفه‌ای حسابربان می‌باشد (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۸۲). استقلال حسابربان باعث می‌شود تا توانایی حسابربان برای درستکاری و حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای افزایش یابد. اما در برخی مواقع حسابربان دچار تضاد منافع می‌شوند. به نظر کلمنتس، نیل و اسکات^۲ (۲۰۱۲) از جمله دلایلی که می‌تواند باعث ایجاد تضاد منافع در حسابرسی شود می‌توان به تضاد منافع جهت حفظ صاحبکار از یک طرف و حفظ منافع عمومی جامعه از طرف دیگر اشاره کرد. این تضاد منافع می‌تواند بر روی اظهار نظر حسابربان تأثیر بگذارد. در شرایط بد اقتصادی، استقلال حسابربان به خاطر حق الزحمه و فشار صاحبکاران، جهت انتشار گزارش، ضعیف می‌شود، (اتچ^۳ و همکاران، ۲۰۱۷) و یا ممکن است به خاطر این که حسابربان در سال‌های اولیه حسابرسی صاحبکار متحمل هزینه‌هایی می‌شود، لذا به منظور جبران آن‌ها تمایل به حفظ صاحبکار خود دارد و همین امر ممکن است استقلال وی را به خطر اندازد (علوی طبری و حاجی مرادخانی، ۱۳۹۴). یکی از مهم‌ترین تضادمنافع‌ها اثر ناخودآگاه پیشگویی کامبخش^۴ می‌باشد که منجر به انحراف رفتاری در گزارش حسابربان می‌شود. این اثر ترس از این است که انتشار یک علامت هشداردهنده^۵ ممکن است موجب شتاب در ورشکستگی صاحبکار به خاطر اثر منفی هشدار بر روی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده، شود (لاورس، مسینا و ریچارد^۶، ۱۹۹۹). حسابربان دارای رویکرد عمیق در انجام کار خود می‌باشند. رویکرد عمیق می‌تواند چارچوب و روشی را برای تفکر ارائه کند و از این جهت، نگاه عمیق قادر است توانایی‌های تفکر را گسترش داده و بین فکر و عمل وحدت و یگانگی به وجود آورد (بولو و همکاران، ۱۳۹۶). بدین ترتیب حسابربان منافع شخصی خود را جایگزین منافع عمومی می‌نماید چرا که می‌ترسد پس از انتشار علامت هشدار از کار برکنار شود (سیترن و تافلر^۷، ۲۰۰۱؛ و گویرال، رویز و رودگرز^۸، ۲۰۱۱) و یا صاحبکار خود را از دست بدهد. چرا که اثر پیشگویی کامبخش بر روی تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد تأثیر می‌گذارد (پتروپالوس، ون چی و هندریکس^۹، ۲۰۱۷). تئوری فتنه‌انگیزی (اگواکننده) اخلاقی^{۱۰} پیشنهاد می‌کند که سوگیری انجام شده در قضاوت حسابربان در سطح ناخود آگاه صورت

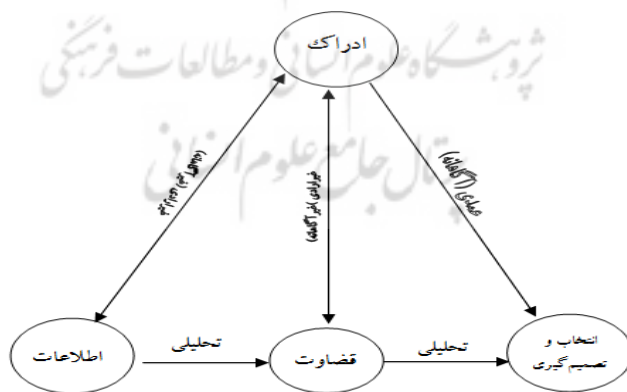
گرفته و دلیل انحراف حسابرسان در اجرای مسئولیت حرفه‌ای باید به عنوان یک مورد غیر عمد تفسیر شود تا یک عمل عمدی (بیزرمن، مورگان و لوونستین،^{۱۱} ۱۹۹۷؛ مور^{۱۲} و دیگران، ۲۰۰۶). به هر حال، سوگیری در قضاوت حسابرس، می‌تواند نتیجه مکانیزم‌های ناخودآگاه (غیرعمدی) باشد. از آنجاییکه کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت نیز مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرس می‌باشد، انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد. با این وجود فرض می‌شود حسابرسان در انجام فعالیت و وظایف خود از استانداردهای کیفی بالایی برخوردار باشند و با بکارگیری تردید حرفه‌ای به راحتی همراه نشوند. تردید حرفه‌ای عنصر ضروری در حسابرسی است. حسابرسان همواره شک و تردید به خود راه می‌دهند که این شک و تردید طبق تجربه و آموزش‌های لازم بدست می‌آید (مهام، ۱۳۸۳). اشخاص از تجربه برای ایجاد مدل‌های ذهنی مؤثر به منظور تفسیر شواهد در زمان قضاوت حرفه‌ای خود از آن استفاده می‌کنند (بانر و لویس،^{۱۳} ۱۹۹۰؛ لیبی و لاف،^{۱۴} ۱۹۹۳). تجربه، تأثیر غیر قابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه کارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها موجب ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (سیرانی، خواجوی و نوشادی، ۱۳۸۸). به بیان دیگر هرچه تجربه حسابرسان بیشتر باشد، انتظار می‌رود تا حسابرسان حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام داده و دچار سوگیری‌های رفتاری کمتری در قضاوت‌های خود شوند. از طرفی دیگر گزارش‌های حسابرسی دارای محتوای اطلاعاتی است و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های خود به نوع اظهار نظر حسابرسی توجه دارند (حاجی‌ها و ابراهیمی، ۱۳۹۵). از این رو در این مقاله به دنبال پاسخ به این سؤال هستیم که آیا تجربه حسابرس متغیر احتمالی توضیح دهنده خوبی برای کاهش انحرافات گزارشگری غیرعمدی می‌شود یا خیر؟

۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

استانداردهای حسابرسی مقرر می‌دارد تا حسابرسان همه مدارک مربوط را به صورتی بی‌طرفانه و هدفمند، ارزیابی نمایند. استاندارد حسابرسی ۵۷۰ (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴) حسابرسان را ملزم به ارزیابی تداوم فعالیت صاحبکار می‌نماید. مطابق با این استاندارد، حسابرس می‌بایست همه شواهد و مدارک اثبات و نقض‌کننده (مثبت و منفی) تداوم فعالیت صاحبکار را جمع‌آوری نماید. چنانچه تردید اساسی پس از در نظر گرفتن تمامی اطلاعات مربوط وجود داشته باشد، حسابرس می‌بایست نظر خود را در مورد تردید نسبت به تداوم فعالیت اظهار نماید. از منظر استاندارد گذار، فرآیند تصمیم‌گیری در رابطه با تداوم فعالیت تنها باید بر اساس ارزیابی موضوعی و تحلیلی

صورت گیرد. به هر حال تحقیقات گذشته نشان داده است که ارزیابی حسابرس از تداوم فعالیت، ممکن است در معرض اثر پیشگویی کامبخش قرار گیرد. یکی از نتایج مفروض این است که ممکن است که حسابرس دچار این ترس شود که به خاطر اثرات منفی پیشگویی کامبخش، صاحبکار خود را از دست بدهد (سیترون و تافلر، ۲۰۰۱). در نتیجه وقتی حسابرسان به اثرات احتمالی مربوط به پیشگویی کامبخش در اظهار نظر خود راجع به تداوم فعالیت توجه نمایند، ممکن است یک تضاد منافع بین تمایل به دستیابی به یک ارزیابی صحیح و تمایل رسیدن به نتیجه مورد نظری که اثرات اقتصادی نامطلوب اظهار نظر تداوم فعالیت را کاهش می دهد، بوجود بیاید (مور، تانلو و بیزرمن، ۱۵^{۱۵} ۲۰۱۰). ماهیت پیشگویی کامبخش، بیان می کند که انتشار گزارش تداوم فعالیت، احتمال از بین رفتن شرکت را به خاطر توجه به این واقعیت که سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، تامین کنندگان مواد اولیه و مشتریان متمایل می شوند به این نظر حرفه ای از طریق تعدیل رفتار خود جهت تأیید آن عکس العمل نشان دهند، افزایش می یابد (لاورس، مسینا و ریچارد، ۱۹۹۹). تحقیقات رفتاری اخیر نشان داده اند که حسابرسان با انتظار بالا از اثر پیشگویی کامبخش، حساسیت بیشتری نسبت به کاهش شواهد و تمایل کمتری نسبت به شواهد نافی تداوم فعالیت دارند (گویرال، رویز و رودگرز، ۲۰۱۱).

در تلاش برای مشخص کردن نقشی که اثر غیرعمدی پیشگویی کامبخش در رابطه با موضوع تداوم فعالیت دارد، گویرال، رویز و رودگرز (۲۰۱۰) یک مدل اخلاقی تصمیم گیری پیشنهاد داده اند (شکل ۱). این مدل فرآیند تصمیم گیری را به ۴ مرحله اصلی تقسیم می کند: ۱- ادراک^{۱۶} ۲- اطلاعات^{۱۷} ۳- قضاوت^{۱۸} ۴- و انتخاب تصمیم^{۱۹}.



شکل ۱- مدل تصمیم گیری اخلاقی

(گاپرال و همکاران ۲۰۱۰)

نخستین مرحله پردازش (ادراک) شامل شکل دهی به اطلاعات است. این مرحله شامل شکل دهی به اطلاعات مالی و سایر اطلاعات داخلی و خارجی است که می تواند تصمیم حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. مرحله دوم (اطلاعات) به مشکلات مربوط به دسترس بودن اطلاعاتی اشاره دارد که برای حسابرس جهت تعیین توانایی تداوم فعالیت صاحبکار مهم هستند. در مرحله سوم (قضاوت)، ادراک همراه با اطلاعات مالی و غیرمالی تحلیل می گردد. علاوه بر این، به اطلاعات کلیدی اقلام جهت مقایسه راه حل های جایگزین یا معیارهای موجود در این راه حل ها، وزن داده می شود. حسابرسان مستقل، آیین نامه های داخلی مقرر شده را مورد رسیدگی و تجزیه و تحلیل قرار می دهند تا وضعیت شرکت را تشخیص دهند. فرآیند ارزیابی و قضاوت از طریق دلایل استقرایی که جهت تشخیص مؤثر نیازمند است، تعیین می شود. همان طور که در شکل ۱ می بینید این فرآیند از طریق جمع آوری داده ها هم از سمت اطلاعات به طرف قضاوت و هم از سمت ادراک به سمت قضاوت رخ می دهد. خط ادراک هم چنین می تواند ایده ها و پیشنهادهای مبتنی بر تجربیات قبلی حسابرس و مبنای دانش او ارائه دهد. در آخر، هم ادراک و هم قضاوت عناصری هستند که می توانند بر روی مرحله چهارم انتخاب تصمیم (تصمیم گیری) اثر بگذارند. مطابق با استاندارد ۵۷۰ (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴)، فرآیند تصمیم گیری راجع به تداوم فعالیت باید شامل ارزیابی تحلیلی از همه عوامل (اثبات کننده و نافی) مربوط به تداوم فعالیت باشد، این یک تلفیق شناختی در زمان قضاوت است (برآورد احتمال ورشکستگی صاحبکار) و در نهایت، تصمیم به انتشار نظر حسابرسی می باشد (مسیر اطلاعات به قضاوت به تصمیم گیری در شکل ۱).

مور و دیگران (۲۰۰۶) نظریه ای در رابطه با سوگیری گزارشگری در حسابرسی از طریق تئوری اغواکننده اخلاقی، ارائه کردند. آن ها این تئوری را به عنوان یک فرآیند شناختی تعریف کردند که از طریق ویژگی های ساختاری رابطه بین حسابرس و صاحبکار، بر روی نظر حسابرس تأثیر می گذارد. از جمله این موارد می توان به ادراک انتخابی، تشدید تعهد، تخفیف دهندگی اطلاعات، دسترسی انتخابی نام برد.

سوگیری ادراک انتخابی^{۲۰}، اشاره به تمایل غیرارادی حسابرس در رسیدن به منافع شخصی خود دارد علی رغم اینکه دستور العمل های حسابرسی استقلال حسابرس را الزامی می کند. از آن جایی که حسابرسان توسط صاحبکاران به کار گرفته و استخدام می شوند دارای استدلال های اقتصادی قانع کننده برای حمایت از اهداف مورد نظر صاحبکار هستند. در نتیجه، به خاطر حق الزحمه های حسابرسی مورد انتظار (آتی)، ممکن است حسابرسان تمایلی به انتشار گزارش تعدیل شده نداشته باشند (گایرال و همکاران ۲۰۰۸). شواهد در مورد سوگیری غیرارادی نشان می دهد که افراد حتی زمانی که می خواهند کار به خوبی انجام شود، در نادیده گرفتن علاقه شخصی خود هنگام

ارزیابی بی طرفانه اطلاعات موفق نیستند. افراد با اتخاذ استدلال‌هایی که به نفع آن‌هاست، تصمیمات خودخواهانه خود را بدون آگاهی از این انتخاب پذیری، توجیه می‌کنند. به نظر می‌رسد زمانی که افراد علاقه‌ای برای رسیدن به نتیجه خاصی داشته باشند، شواهد را به روشی انتخابی ارزیابی می‌کنند. آن‌ها به گونه‌ای بر روی شواهد تمرکز می‌کنند که از نتیجه مورد دلخواه آن‌ها حمایت می‌کند. هنگامی که نتوانند شواهد متناقض را نادیده بگیرند آن شواهد را با رویکردی انتقادی به دقت مورد بررسی قرار می‌دهند (مور و همکاران، ۲۰۰۶).

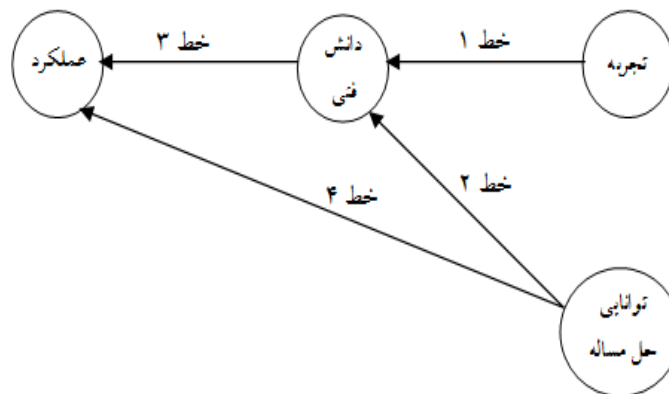
یکی دیگر از سوگیری‌های خاصی که در حوزه تضاد منافع وجود دارد، تمایل افراد به تشدید تعهد^{۲۱} نسبت به عمل خود در دوره قبل است (گایرال و همکاران ۲۰۱۰). بدین ترتیب شاید بتوان به این سؤال پاسخ داد که چگونه آرتوراندرسون همیشه رویه‌های حسابدارای انرون را تأیید می‌نمود. فرض بر این است که اغواکنندگی اخلاقی در یک برهه‌ای از زمان رخ داده است. به عنوان مثال، در یک سال، حسابرس ممکن است تقاضای صاحبکار را برای تغییر یک شیوه عمل حسابداری که در مرز پذیرش بود، رد کند. در سال بعد حسابرس ممکن است احساس کند که نیاز به اصلاح گزارش سال قبل دارد و ممکن است در مقابل فشارهای صاحبکار نسبت به موارد نزدیک به سطح اهمیت چشم پوشی کند. سال بعد حسابرس ممکن است عملیات حسابداری را علی‌رغم عدم تطابق با استانداردهای حسابداری، تأیید کند تا از پذیرش اشتباهات دو سال گذشته اجتناب کند، به این امید که صاحبکار تا حسابرسی سال بعد مشکل را حل کند. در سال چهارم، حسابرس و صاحبکار هر دو در تلاش‌اند تا عملکرد سال قبل را پنهان کنند (مور و همکاران ۲۰۰۶).

سوگیری تخفیف دهنده‌گی اطلاعات^{۲۲} اشاره به تمایل افراد برای توجه به پیامدهای فوری عملکرد آن‌هاست. این سوگیری ممکن است منجر شود که حسابرسان هزینه‌های احتمالی مربوط به شهرت و دعاوی قضایی را دوراز دسترس و غیر ممکن فرض کنند (کیل، دپلج و رأی^{۲۳}، ۲۰۰۷). تحقیقات نشان داده‌اند که دسترسی انتخابی^{۲۴} اطلاعات در حافظه موجب بروز تأثیر اتکا^{۲۵} می‌شود. بدین صورت که مردم بر همان اطلاعات در دسترس اتکا کرده و همان را پاسخ صحیح فرض می‌کنند. استدلال این است که نقش این اطلاعات در حافظه بیشتر شده و در دسترس بوده و این اطلاعات بر تصمیمات بعدی تأثیر می‌گذارد. به عنوان مثال زمانی که یک حسابرس چنین استدلال می‌کند که صاحبکار به خاطر افزایش احتمال موفقیت در آینده، می‌تواند شرکت خود را حفظ کند، احتمالاً زمانی که می‌خواهد در مورد تداوم فعالیت صاحبکار گزارش تهیه کند، تحت تأثیر این تفکر و دلایل قرار می‌گیرد. (مور و همکاران ۲۰۱۰). شواهد نشان می‌دهد که این توجهات انتخابی و یا فرآیندهای ذهنی عمدتاً در خارج از بخش آگاه ذهن عمل می‌کنند. افراد آگاه نیستند

که روش‌هایی که از طریق اتکا کردن، ارائه می‌شود موجب انحراف در قضاوت‌های بعدی آن‌ها می‌شود (مور و همکاران ۲۰۱۰)

گوپرال، رویز و رودگرز، (۲۰۱۰) با استفاده از حالت ادراک به برجسته‌سازی نظریه اغواگری اخلاقی به منظور ارائه بینش بیشتر راجع به سوگیری عمدی و هم غیر عمدی حساب‌رسان نمودند. از دیدگاه تئوریک، نظریه اغواگری اخلاقی، توضیح می‌دهد که چرا تصمیم‌گیری حساب‌رسان در رابطه با تداوم فعالیت تنها مبتنی بر تحلیل‌های مقرر شده توسط استانداردهای حسابرسی نیست. مطابق با مباحث مور و دیگران (۲۰۰۶) و گوپرال، رویز و رودگرز (۲۰۱۰)، بیان شد که تأثیر تضادمنافع در تصمیم‌گیری حساب‌رسان باید به عنوان یک سوگیری غیرعمدی تفسیر شود تا عمدی. این سوگیری غیرعمدی در گزارشگری حسابرسی در مدل مزبور نشان داده شده است به این صورت که ۱- ارتباط مستقیم از ادراک به مرحله قضاوت و ۲- ارتباط غیر مستقیم بین ادراک و اطلاعات زمانی که حساب‌رسان رفتار تحلیلی را بکار می‌گیرند (شکل ۱). بنابراین این رفتار غیرعمدی احتمالی باعث خواهد شد تا حساب‌رسان تصمیمی بر اساس منافع شخصی خود، از طریق نادیده گرفتن اطلاعات موجود بگیرند. نتایج تحقیق گوپرال، رویز و رودگرز (۲۰۱۰) نشان داد که بی میلی ناخودآگاه حساب‌رسان جهت انتشار اظهار نظر راجع به تداوم فعالیت هشداردهنده به سهامداران، به خاطر ترس آن‌ها از تسریع در ورشکستگی نهایی صاحبکار است.

تجربه عبارتست از پیشرفت در ساختارهای دانش فرد در طی تکامل از مرحله تازه کار (مبتدی) تا خیره شدن (هارتیئس و بیلت، ۲۰۱۳). در حالی که فرد کم تجربه تنها بر سطح ساختارهای دانش توجه می‌کند، حساب‌رسان با تجربه هم از سطح و هم از عمق ساختارهای دانش استفاده می‌کنند که موجب بهبود دقت بیشتر تصمیمات می‌شود که خود ناشی از نمایش بهتر، درک، سازماندهی و جمع‌آوری اطلاعات گسترده که بر روی قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر می‌گذارد (چی، گلیرز و ریس، ۱۹۸۱). به علاوه دانش تخصصی در کارهای پیچیده حسابرسی، تعیین کننده در نظر گرفته می‌شود (شنتو، ۱۹۹۳). حال آن‌که تجربه در یک کار خاص یک جزء حیاتی از تجربه حساب‌رسان شناخته می‌شود. مشکل اصلی تجربه در فرآیند جمع‌آوری غیرعمدی آن و ماهیت غیر قابل مشاهده آن نهفته است (کاپلان، اودانل و آریل، ۲۰۰۸).



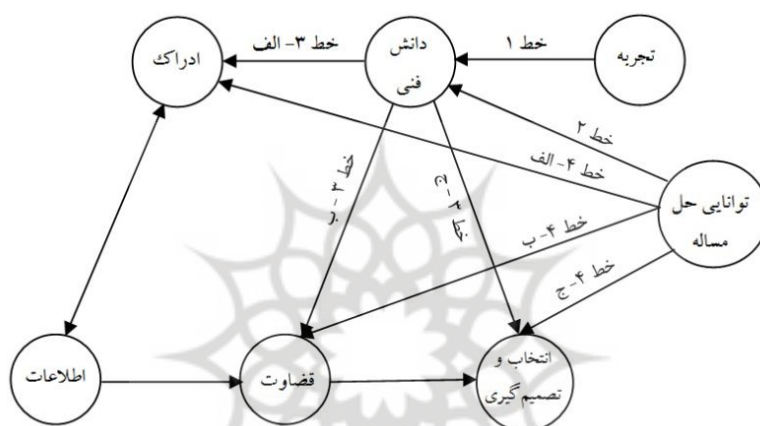
شکل ۲- مدل تجربه

(لیبی و لافت ۱۹۹۳)

مدل سوابق و پیامدهای دانش در حسابداری لیبی و لافت (۱۹۹۳)، چارچوب مناسبی را را فراهم می‌آورد تا بتوانیم نقشی را که تجربه در ارزیابی تداوم فعالیت دارد، را بررسی کنیم (شکل ۲). این مدل برای تجربه دو دسته متغیر ورودی (تخصص و توانایی حل مساله)، یک متغیر خروجی میانه (دانش فنی) و خروجی آخر (عملکرد) را فرض می‌کند. در حالی که دانش فنی برای ارزیابی تداوم فعالیت، عمدتاً از طریق تجربه حسابرس بدست می‌آید (خط ۱)، دانش فنی بر روی عملکرد حسابرس تأثیر می‌گذارد (خط ۲). به علاوه توانایی حل مساله هم موجب تقویت دانش فنی (خط ۳) و هم موجب بهبود عملکرد می‌شود (خط ۴). با استفاده از مدل اخلاقی تصمیم‌گیری و مدل تجربی در حسابرسی از طریق آزمون به کمک معادلات ساختاری نهفته می‌توان دریافت که چه موقع تجربه حسابرس، مطابق با تعریف لیبی و لافت (۱۹۹۳)، می‌تواند انحراف گزارشگری غیرعمدی در بیان تداوم فعالیت را کاهش دهد. برای این منظور، دو مدل فوق را ترکیب و مدل تجربه - تصمیم‌گیری اخلاقی مطابق با شکل زیر ارائه شد (شکل ۳).

بدین گونه که تجربه نه تنها بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس بلکه بر درک او نیز تأثیر می‌گذارد. در حالی که تأثیر بالقوه تجربه در مرحله ادراک و قضاوت غیرعمدی انگاشته می‌شود، تأثیر آن بر روی تصمیم‌گیری به عنوان عامدانه تفسیر می‌شود. در واقع، به طور ویژه به دنبال کاهش احتمالی نقش تجربه را بر روی ترس حسابرس که ناشی از اثر پیشگویی کامبخش می‌باشد، هستیم (شکل ۴). ادراک شامل فرآیندهای ساختار حل مساله فرد، نشان دهنده تجربه فرد، طبقه بندی و دسته بندی اطلاعات است (گویرال و دیگران، ۲۰۱۵). حسابرسان با توانایی بالای حل

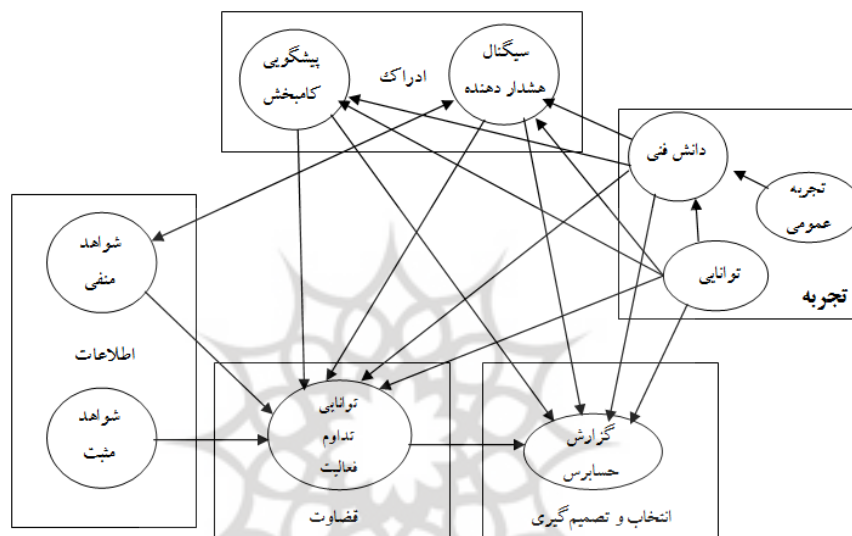
مساله و تجربه خاص در زمینه ارزیابی تداوم فعالیت (دانش فنی) احتمالاً نسبت به اثرات بلند مدت اظهار نظر خود حساسیت بیشتری دارند خط ۳ و ۴ در شکل ۳. بنابراین حسابرسان با تجربه در موضوع تداوم فعالیت ممکن است رفتاری را نشان دهند که کمتر متأثر از تضادمنافع است. چرا که حفظ شهرت حرفه‌ای موسسه و اجتناب از هزینه‌های حقوقی ناخواسته موجب می‌شود تا به خاطر انگیزه‌های کوتاه مدت، فریب نخورند (مانند، اثر پیشگویی کامبخش). به بیان دیگر، تجربه حسابرس می‌تواند آن‌ها را به سمت منافع عمومی سوق دهد، به جای اینکه به دنبال منافع صاحبکار باشند.



شکل ۳ - مدل ترکیبی تجربه - تصمیم‌گیری اخلاقی
(گایرال و همکاران ۲۰۱۵)

برای اولین بار سلدین (۱۹۱۲)، عوامل روانشناختی در بازار سهام را مطرح نمود. سایمون (۱۹۵۵)، عوامل روانشناختی را در مباحث اقتصادی مطرح کرد (بدری و شوخی زواره، ۱۳۹۰). تورسکی و کانمن^{۲۸} (۱۹۷۴) رویکرد اکتشافی و سوگیری را برای مطالعات مربوط به قضاوت پیشنهاد دادند. بر اساس این دیدگاه احتمال بروز اشتباهات سیستماتیک وجود دارد، که می‌تواند بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر بگذارد. در تحقیقات روانشناسی از این دیدگاه برای شناسایی انحرافات استفاده می‌شود (کوچ و ویوستمن،^{۲۹} ۲۰۰۹). بیزرمن، لوونستین و مور (۲۰۰۲) شرایطی را توصیف کردند که بر روحیات و افکار حسابرسان سایه افکنده و کارشان را تحت تأثیر قرار داده است یا به عبارت ساده‌تر یافته‌ها و گزارش‌های حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند. آن‌ها این اوضاع را که به صورت ناخودآگاه غالب می‌گردند، «ریشه‌های سوگیری»^{۳۰} خواندند و این سوگیری را ناشی از رفتار «خود خدمتی»^{۳۱} انسان‌ها دانستند. آن‌ها بیان کردند که وضع قوانین و مقررات تنها راه چاره برای

چنین مسائلی نخواهد بود. نتایج تحقیق هاسین، چپل و مونرو^{۳۲} (۲۰۱۶)، نشان می‌دهد که جنسیت بر روند تصمیم‌گیری در زمان اتخاذ تصمیم برای نوع گزارش حسابرسی - در رابطه با تداوم فعالیت - تأثیر دارد. به نظر آن‌ها این تفاوت‌های رفتاری احتمالاً بر روی ادارک حسابربان از گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.



شکل ۴- مدل تجربه - تصمیم‌گیری اخلاقی به همراه متغیرهای توضیح دهنده

(گایرال و همکاران ۲۰۱۵)

مطالعات متعدد در روانشناسی، حسابداری و پزشکی بر روی موضوع تجربه در انجام وظایف مختلف تمرکز کرده‌اند. تحقیقات حسابداری در مورد تجربه بر روی تأثیر آن در عملکرد و قضاوت از میانه دهه ۱۹۷۰ شروع شده است. در ابتدا تمرکز بر روی تجربه حسابربان از دیدگاه روانشناسی بود؛ مانند تحقیقات چو (۱۹۸۹)، دیویس و سلومون (۱۹۸۹)، بانر و پنیگتون (۱۹۹۱) و ... پس از آن تحقیقات به سمت آزمون تفاوت تجربه میان افراد و دلایل تفاوت سوق داده شد (لهمان و نورمن^{۳۳}، ۲۰۰۶). کاپلان، اودانل و آریل (۲۰۰۸) دریافتند که ارزیابی قابلیت اطمینان توسط حسابربان با تجربه از اطلاعات مدیریت تحت تأثیر ارزیابی‌های مدیریت قرار نمی‌گیرد، اما حسابربان کم تجربه متأثر از اطلاعات مدیریت می‌شوند. به عبارت دیگر تجربه باعث می‌شود تا قدرت اقناع در حسابربان بوجود بیاید. تحقیقات نشان دادند که تجربه حسابربان تحت تأثیر اعتبار منبع قرار می‌گیرد (کاپلان، اودانل و آریل، ۲۰۰۸). بانر و لوئیس (۱۹۹۰) نتیجه گرفتند که تفاوت

در تجربه، بهتر تفاوت در عملکردها را توضیح می‌دهند. در حالی که افراد مبتدی و کم تجربه تنها بر سطح ساختارهای دانش توجه می‌کنند، حسابرسان با تجربه هم از سطح و هم از عمق ساختارهای دانش استفاده می‌کنند که موجب بهبود دقت بیشتر تصمیمات می‌شود که خود ناشی از نمایش بهتر، درک، سازماندهی و جمع‌آوری اطلاعات گسترده که بر روی قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر می‌گذارد (هیندز پاترسون و پففر، ۲۰۰۱؛^{۳۴} لهمان و نورمن، ۲۰۰۶). چی، گلیزر و ریس^{۳۵} (۱۹۸۲) عنوان کردند که، تجربه در یک زمینه خاص بین افراد به لحاظ مقدار، محتوا و سازماندهی متفاوت است. سیرانی، خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸) نشان دادند که در قضاوت مربوط به کارهای پیچیده حسابرسی، اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود. و تفاوت معنی داری بین حسابرسان با تجربه کم و بالا وجود دارد. لهمان و نورمن (۲۰۰۶) نیز به این نتیجه رسیدند که در کارهای پیچیده حسابرسی (ارزیابی تداوم فعالیت) بین حسابرسان کم تجربه و با تجربه از نظر قضاوت تفاوت وجود دارد. یافته‌های پژوهشگر سیرانی، خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸) نشان داد که هر چه پیچیدگی موضوعات حسابرسی بیشتر می‌شود اثرات تجربه بیشتر نمایان می‌شود و حسابرسان کم تجربه خصوصاً در مورد وظایف ساختار یافته جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند. نونهال نهر، محمدزاده سالطه و حمدالهی (۱۳۹۳) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که مدرک تحصیلی و تجربه در وظایف پیچیده تر تأثیر بسزایی بر قضاوت حسابرسان دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و تحقیقات پیشین، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: تجربه بالاتر، به معنی دانش فنی و توانایی حل مساله، باعث می‌شود تا حسابرسان حفظ منافع عمومی را به عنوان یک وظیفه حرفه‌ای مهم در مقایسه با ادراک آن‌ها از اثر پیشگویی کامبخش ترجیح دهند

مدل ترکیبی تأثیر تجربه را در قالب دانش فنی و توانایی حل مساله، بر روی مراحل قضاوت و تصمیم‌گیری نشان می‌دهد. این فرض که تجربه می‌تواند وابسته به تردید حرفه‌ای بیشتر در قضاوت و تصمیم‌گیری باشد ما را به آزمون فرضیات زیر سوق داد.

فرضیه ۲: حسابرسان با تجربه بالاتر کمتر به خاطر تضاد منافع منحرف می‌شوند و نسبت به تداوم فعالیت شرکت، تردید حرفه‌ای بیشتر در قضاوت به کار می‌برند.

فرضیه ۳: حسابرسان با تجربه بالاتر بیشتر متمایل به صدور اظهار نظر در رابطه با تداوم فعالیت هستند.

۴- روش پژوهش

روش مطالعه حاضر از نوع پیمایشی خواهد بود. برای جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه کتبی مورد استفاده قرار گرفت؛ پرسشنامه حاوی افتهای طراحی شده‌ای می‌باشد که در آن به بررسی تداوم فعالیت یک شرکت فرضی با شرایط مالی نامناسب (زیان انباشته، سرمایه در گردش منفی، وضعیت نقدینگی ضعیف و اهرم مالی بالا) می‌پردازد. سپس به منظور محاسبه انحراف غیرارادی حسابرسان، سوالاتی طرح شد، تا به ارزیابی در مورد تضاد منافع حسابرسان بپردازد. پاسخ به هریک از سوالات با استفاده از طیف لیکرت، درجه بندی شد. علاوه بر این به منظور محاسبه مشکل شرح داده شده به عنوان اثر پیشگویی کامبخش و مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای جهت تهیه علامت هشداردهنده برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از حسابرسان خواسته شد تا به سوالاتی پاسخ دهند. این سوالات شامل اطلاعاتی راجع به تداوم فعالیت (خبرهای مثبت) و نیز اطلاعاتی راجع به نفی تداوم فعالیت (خبرهای منفی) می‌باشد. علاوه بر این سوالات پرسشنامه شامل اطلاعات فردی اعم میزان سابقه فعالیت حسابرسی، میزان آموزش و سایر اطلاعات فردی می‌باشد.

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتیجه‌گیری از تحلیل مسیر استفاده می‌شود. هنگامی که متغیرهای حاضر در مدل به صورت متغیرهای مکنون و با متغیرهای مشاهده‌شده سنجیده می‌شوند، اصطلاحاً به تحلیل مسیر، مدل‌یابی معادلات ساختاری گفته می‌شود. مدل‌یابی معادلات ساختاری یک رویکرد جامع برای آزمون فرضیه‌ها، درباره روابط متغیرهای مشاهده شده و مکنون است. تحلیل مسیر در معادلات ساختاری از بسیاری جهات شبیه روش‌های سنتی همبستگی و تحلیل رگرسیون است اما تفاوت‌های عمده‌ای با آن دارد. از جمله اینکه، از لحاظ روش شناختی جامع و از لحاظ تحلیل داده‌ها یک روش فوق‌العاده انعطاف‌پذیر است. هم‌چنین در روش‌های رگرسیونی مدل‌های خاصی تحلیل می‌شوند در صورتی که در مدل‌یابی معادلات ساختاری مدل‌های گوناگون با در نظر گرفتن محدودیت‌های ویژه محقق، تحلیل می‌شود. علاوه بر این تحلیل مسیر یک فن چند متغیری است که روابط ویژه میان متغیرهای مشاهده شده را ارزیابی می‌کند (بشلیده، ۱۳۹۱). از روش حداقل مربعات جزئی،^{۳۶} که یک تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری مکنون، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها است استفاده شد. مزیت اصلی این تکنیک این است که در آن از روش برآورد بر اساس حداقل مربعات استفاده می‌شود. این روش نسبت به رگرسیون و مدل‌های ساختاری مبتنی بر کوواریانس برتر است، چراکه از همه واریانس‌های مشاهده شده به عنوان واریانس‌های مفید و توضیح دهنده استفاده می‌کند. در این روش علاوه بر این از آنجایی که ضرایب رگرسیون به صورت مکرر برآورد می‌شود، حجم نمونه همانند روش‌های معمول، مساله ساز نمی‌باشد. این روش به محقق این اجازه را می‌دهد تا رابطه بین الگوها و رابطه

فرض شده بین الگوها را به طور هم‌زمان اندازه‌گیری نماید. این روش برای مطالعه بین مدل‌های ساختاری شامل ساختارهای پنهان متعدد با شاخص‌های مختلف مفید می‌باشد. روش مربعات جزئی می‌تواند ساختارهای پیچیده با هر دو عامل انعکاسی و شکلی را اجرا نماید. شاخص‌های انعکاسی بیان می‌کنند که یک یا تعداد بیشتری عامل غیر قابل مشاهده علت عامل قابل مشاهده می‌باشند. با شاخص‌های شکلی، فرض می‌شود که عوامل غیر قابل مشاهده، معلول می‌باشند تا علت. در شکل ۴ توانایی تداوم فعالیت، گزارش حسابرس پیشگویی کامبخش، علامت هشداردهنده، توانایی حل مساله و تجربه عمومی، به عنوان ساختارهای نهفته که از طریق شاخص‌های انعکاسی اندازه‌گیری می‌شوند، مدل‌بندی شدند. در حالی که شواهد منفی، شواهد مثبت و دانش به عنوان شاخص‌های شکلی اندازه‌گیری شدند. در روش حداقل مربعات جزئی، عمل معیارهای هر یک از ساختارها می‌تواند به عنوان عمل در یک جز اصلی تحلیل فاکتورها تفسیر شود. مسیر بین ساختارهای پنهان می‌تواند به عنوان وزن بتا (ضریب مسیر) استاندارد شده در تحلیل‌های رگرسیونی تفسیر شود. بدین ترتیب شکل ۴ به همراه ضرایب مربوط به متغیرها به صورت شکل ۵ درمی‌آید. از آنجا که این روش مفروضات توزیعی نمی‌سازد، روش‌های سنتی پارامتری آزمون معنی داری مناسب نیستند. بنابراین، از روش‌های نمونه‌سازی مجدد خودکار برای برآورد تأثیر عوامل و جهت ضرایب در مدل استفاده می‌نماییم (گویرال و دیگران، ۲۰۱۵؛ حاجی‌ها، گودرزی و فتاحی، ۱۳۹۲). برای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) نرم افزارهای مختلف مانند Smart PLS، VisualPLS و PLS-Graph استفاده می‌شود (سید عباس زاده و دیگران، ۱۳۹۱) که در این تحقیق از نرم افزار SmartPLS2.3 استفاده شده است. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها با استفاده از میانگین پاسخ‌ها، پرسشنامه‌هایی مورد استفاده قرار گرفتند که ترس بالایی از پیشگویی کامبخش و احساس مسئولیت بالاتری برای اظهار نظر در رابطه با تداوم فعالیت (براساس علامت هشداردهنده) داشتند.

معادلات ساختاری برای مرحله قضاوت و تصمیم‌گیری عبارت است از:

$$\eta_1 = \beta_1\gamma_1 + \beta_2\gamma_2 + \beta_3\lambda_1 + \beta_4\lambda_2 + \beta_{12}\chi_1 + \beta_{16}\omega_1 + \varepsilon \quad (1)$$

$$\eta_2 = \beta_5\lambda_1 + \beta_6\lambda_2 + \beta_7\eta_1 + \beta_{13}\chi_1 + \beta_{17}\omega_1 + \varepsilon \quad (2)$$

در معادله ۱، γ_1 میزان تأثیر اطلاعات منفی را بر روی تداوم فعالیت نشان می‌دهد؛ البته به همراه میزان تأثیری که اطلاعات اثبات‌کننده تداوم فعالیت، اثر پیشگویی کامبخش، علامت هشداردهنده، دانش فنی و توانایی حل مساله بر روی تداوم فعالیت دارند. در معادله ۲، γ_2 بیانگر

میزان تأثیر اثر پیشگویی کامبخش بر روی گزارش حسابرسی، به همراه متغیرهای دیگر، که شامل علامت هشداردهنده، توانایی تداوم، دانش فنی و توانایی حل مساله می‌باشند، است. معادله مربوط به مدل تجربه عبارت است از:

$$\chi_1 = \beta_8 \omega_1 + \beta_9 \omega_2 \quad (3)$$

در این معادله (۱) میزان دانش فنی پس از تأثیر عامل ساختاری تجربه عمومی (۲) را نشان می‌دهد. معادله مربوط به نقشی که تجربه (دانش و توانایی حل مساله) بر روی مرحله ادراک دارد به صورت زیر است:

$$\lambda_1 = \beta_{11} \chi_1 + \beta_{15} \omega_1 \quad (4)$$

$$\lambda_2 = \beta_{10} \chi_1 + \beta_{14} \omega_1 + \varepsilon \quad (5)$$

معادله ۴ نشان دهنده تأثیر کاهندگی احتمالی دانش فنی و توانایی حل مساله بر روی اثر پیشگویی کامبخش (λ_1) می‌باشد. به صورت مشابه معادله ۵ بیانگر تأثیر کاهندگی احتمالی دانش فنی و توانایی حل مساله بر روی علامت هشداردهنده می‌باشد (λ_2).

۵- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق همه حسابداران رسمی که به صورت شریک، شاغل در حرفه می‌باشند است. با توجه به آمارهای ارائه شده در سایت جامعه حسابداران رسمی در آذر ۹۵ تعداد حسابداران رسمی که به عنوان شریک فعال بوده‌اند، ۹۲۳ نفر بوده است. علاوه بر این تعداد ۲۱۲ نفر حسابدار رسمی نیز در سازمان حسابرسی مشغول بوده‌اند (اگر چه همه آن‌ها مانند شرکاء مؤسسات حسابرسی گزارش امضاء نمی‌کنند) که در مجموع ۱۱۳۵ نفر بالغ گردیده‌اند. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده گردید:

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} [\frac{z^2 pq}{d^2} - 1]} \quad (6)$$

که در آن n حجم نمونه، N حجم جمعیت آماری، p نسبتی از جمعیت دارای صفت معین، $q = (1-p)$ نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین، Z : مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱,۹۶ می‌باشد. d : مقدار اشتباه مجاز که معمولاً برابر ۰,۰۱ یا ۰,۰۵

می‌باشد. از بین این افراد تعداد ۱۰ نفر از حسابداران رسمی از ۵ موسسه حسابرسی در زمان توزیع پرسشنامه تعلیق از کار بوده‌اند. در نتیجه از بین افراد جامعه تقریباً ۱٪ ویژگی حسابدار رسمی که امکان امضاء گزارش را داشته باشند، را دارا نبودند. با بکارگیری محافظه کاری این نرخ ۱۰٪ در نظر گرفته شده در نتیجه $q = 10\%$ و $p = 90\%$ در نظر گرفته می‌شود. که در سطح اطمینان ۹۵٪ و براساس فرمول فوق تعداد نمونه ۱۲۴ می‌باشد. به همین منظور ۴۰۰ پرسشنامه بین شرکاء مؤسسات حسابرسی و مدیران سازمان حسابرسی در طی دو مرحله توزیع شد که از این تعداد به ۱۴۸ عدد پرسشنامه پاسخ داده شد. تعداد ۲۰ عدد پرسشنامه به دلیل عدم تکمیل و یا مخدوش بودن قابل استفاده نبود و حذف شد. اگر چه در روش PLS تعداد نمونه یا حجم نمونه گیری و نرمال بودن داده‌ها (به دلیل نمایش شاخص‌های برازش) مهم نمی‌باشد (سید عباس زاده و دیگران، ۱۳۹۱).

به منظور کنترل این موضوع که آیا نتایج پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهشگر اثر بگذارد میانگین دو مرحله توزیع پرسشنامه از طریق اجرای آزمون t مقایسه شدند. با توجه به معناداری این آزمون (۰/۷۳۱) که بیشتر از ۵ درصد است می‌توان گفت در صورت پاسخگویی حسابرسان مستقل دیگر نیز، نتایج بدست آمده تغییری نمی‌کرد.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

در جداول ۱ تا ۵ نتایج آمار توصیفی پاسخ دهندگان به پرسشنامه ارائه شده است. پاسخ دهندگان به دوستانه زن و مرد تقسیم شده‌اند و تقریباً متوسط صفات پاسخ دهندگان بر اساس جنسیت در بیشتر موارد شبیه یکدیگر و شبیه به کل نمونه می‌باشد.

جدول ۱- آمار توصیفی پاسخ دهندگان پرسشنامه‌ها

کل	زن	مرد	
%۱۰۰	%۱۵/۶۳	%۸۴/۳۸	نسبت جنسیت
۴۰ تا ۵۰ سال	۴۰ تا ۵۰ سال	۴۰ تا ۵۰ سال	متوسط سن
فوق لیسانس	فوق لیسانس	فوق لیسانس	متوسط تحصیلات
۱۵ تا ۲۰ سال	۱۵ تا ۲۰ سال	۱۵ تا ۲۰ سال	متوسط سابقه حسابرسی
۵ تا ۱۰ سال	۵ تا ۱۰ سال	۵ تا ۱۰ سال	متوسط سالهای فعال به عنوان حسابدار رسمی
۵ تا ۱۰ سال	کمتر از ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	متوسط سالهای امضاء گزارش حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- توزیع فراوانی شرکت کنندگان براساس میزان تحصیلات

تحصیلات	مرد		زن		کل	
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
کارشناسی	۲۴	%۲۲/۲۲	۶	%۳۰/۰۰	۳۰	%۲۳/۴۴
کارشناسی ارشد	۷۲	%۶۶/۶۷	۱۳	%۶۵/۰۰	۸۵	%۶۶/۴۱
دکتری	۱۲	%۱۱/۱۱	۱	%۵/۰۰	۱۳	%۱۰/۱۶
کل	۱۰۸	%۱۰۰	۲۰	%۱۰۰	۱۲۸	%۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- توزیع فراوانی شرکت کنندگان براساس سن

سن	مرد		زن		کل	
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
کمتر از ۳۰ سال	۲	%۱/۸۵	۱	%۵/۰۰	۳	%۲/۳۴
۳۰ تا ۴۰ سال	۳۱	%۲۸/۷۰	۱۱	%۵۵/۰۰	۴۲	%۳۲/۸۱
۴۰ تا ۵۰ سال	۳۶	%۳۳/۳۳	۳	%۱۵/۰۰	۳۹	%۳۰/۴۷
۵۰ تا ۶۰ سال	۲۳	%۲۱/۳۰	۴	%۲۰/۰۰	۲۷	%۲۱/۲۰۹
بالتر از ۶۰ سال	۱۶	%۱۴/۸۱	۱	%۵/۰۰	۱۷	%۱۳/۱۲۸
کل	۱۰۸	%۱۰۰	۲۰	%۱۰۰	۱۲۸	%۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴- توزیع فراوانی حسابداران رسمی بر اساس سابقه حسابرسی

مدت زمان	مرد		زن		کل	
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
کمتر از ۱۰ سال	۱۳	%۱۲/۰۴	۳	%۱۵/۰۰	۱۶	%۱۲/۵۰
۱۰ تا ۱۵ سال	۲۰	%۱۸/۵۲	۶	%۳۰/۰۰	۲۶	%۲۰/۳۱
۱۵ تا ۲۰ سال	۱۶	%۱۴/۸۱	۳	%۱۵/۰۰	۱۹	%۱۴/۸۴
۲۰ تا ۲۵ سال	۳۱	%۲۸/۷۰	۴	%۲۰/۰۰	۳۵	%۲۷/۳۴
بیش از ۲۵ سال	۲۸	%۲۵/۹۳	۴	%۲۰/۰۰	۳۲	%۲۵/۰۰
کل	۱۰۸	%۱۰۰/۰۰	۲۰	%۱۰۰/۰۰	۱۲۸	%۱۰۰/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۵ نیز نتایج آمار توصیفی متغیرهای تحقیق ارائه شده است. همان طور که مشاهده می شود میانه و میانگین متغیرها به هم نزدیک است. هم چنین چولگی و کشیدگی نشان از نرمال بودن داده ها دارد. هر چند که روش PLS به تعداد نمونه یا حجم نمونه گیری حساس نمی باشد و نرمال بودن داده ها (به دلیل نمایش شاخص های برازش) ملاک محاسبه نیست (سید عباس زاده و دیگران، ۱۳۹۱).

جدول ۵- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
تحصیلات	du	۱/۸۶۷	۲/۰۰۰	۰/۵۶۶	-۰/۰۲۱	۰/۰۰۸
تجربه	ex	۳/۳۲۰	۴/۰۰۰	۱/۳۷۴	-۰/۳۰۱	-۱/۲۰۹
سالهای امضاء گزارش	yer	۲/۰۷۸	۲/۰۰۰	۱/۱۱۳	۰/۷۸۵	۰/۰۴۱
دفعات برخورد با شرکت های دارای مشکل تداوم فعالیت	fr	۱/۸۴۴	۱/۰۰۰	۱/۰۸۳	۱/۳۰۰	۱/۰۷۹
قضاوت درباره تداوم فعالیت بعد اطلاعات منفی ۱	jn1	۳/۰۴۷	۳/۰۰۰	۱/۰۳۴	-۰/۱۸۲	-۱/۳۷۴
قضاوت درباره تداوم فعالیت بعد اطلاعات منفی ۲	jn2	۳/۱۷۲	۴/۰۰۰	۱/۰۹۵	-۰/۳۱۲	-۱/۰۹۵
قضاوت درباره تداوم فعالیت بعد اطلاعات مثبت ۱	jp1	۲/۳۳۶	۲/۰۰۰	۱/۰۰۶	۰/۷۴۳	-۰/۲۷۵
قضاوت درباره تداوم فعالیت بعد اطلاعات مثبت ۲	jp2	۲/۵۳۱	۲/۰۰۰	۱/۰۲۷	۰/۳۸۰	-۰/۸۱۵
گزارش حسابرسی با اطلاعات منفی	d1	۲/۰۸۶	۲/۰۰۰	۱/۰۵۰	۰/۸۲۱	-۰/۳۱۷
گزارش حسابرسی با اطلاعات مثبت	d2	۱/۵۶۳	۱/۰۰۰	۰/۸۲۰	۱/۸۳۸	۳/۷۲۶
اطلاعات منفی ۱	n1	۲/۳۸۳	۲/۰۰۰	۰/۹۴۸	۰/۵۱۲	-۰/۴۳۸
اطلاعات منفی ۲	n2	۲/۲۵۸	۲/۰۰۰	۰/۹۳۳	۰/۸۲۲	۰/۳۳۵
اطلاعات مثبت ۱	p1	۲/۲۷۳	۲/۰۰۰	۰/۹۲۰	۰/۹۶۹	۰/۸۱۶
اطلاعات مثبت ۲	p2	۲/۴۳۰	۲/۰۰۰	۰/۹۶۱	۰/۶۶۲	-۰/۲۸۷
ادراک از اثر پیشگویی کامبخش	sp	۳/۲۰۳	۴/۰۰۰	۱/۱۲۵	-۰/۲۴۲	-۱/۰۶۷
ادراک از اطلاعات هشدار دهنده	ws	۱/۶۵۶	۲/۰۰۰	۰/۷۵۶	۱/۵۵۲	۳/۷۱۰

منبع: یافته های پژوهشگر

۶-۲- پایایی و روایی ابزار اندازه گیری

پس از طراحی اولیه ابزار اندازه گیری، به منظور بررسی روایی آن به نظرخواهی صاحب نظران گذاشته شد. در این مرحله پرسشنامه در اختیار صاحب نظرانی از دانشگاه و حرفه قرار گرفت و نظرات آن ها در ارتباط با سؤالات مطرح شده مدنظر قرار گرفت. پایایی یا قابلیت اطمینان ابزار سنجش نیز به کمک ضریب آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS مشخص شد که مقدار آن

۰/۷۰۴ و بیشتر از ۰/۷ می باشد که مقدار قابل قبولی است. در نهایت، تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از طریق تجزیه و تحلیل مسیر، با استفاده از روش شناسی مدل معادلات ساختاری در نرم افزار SmartPLS 2.3 صورت گرفت. در این نرم افزار برای اجرای آزمون و بررسی فرضیه‌ها، آزمون شامل دو بخش؛ آزمون الگوی اندازه‌گیری و الگوی ساختاری می‌باشد. آزمون الگوی اندازه‌گیری به بررسی روایی و اعتبار ابزارهای اندازه‌گیری و آزمون الگوی ساختاری به آزمون فرضیه‌های تحقیق و بررسی اثر متغیرها می‌پردازد. برای بررسی روایی نیز دو معیار وجود دارد که نخست با توجه به جدول استخراجی مربوط به بارمقطعی می‌بایست بارعاملی هر گویه برسازه خود حداقل ۰,۱ (یک دهم) بیشتر از بار آن برسازه دیگر باشد.

جدول ۶- پایایی، ضریب میانگین واریانس (AVE) > 0.5 ، پایایی ترکیبی و بار عاملی باید بزرگ‌تر از ۰/۷ باشند

بار عاملی	علامت نشانگر	پایایی ترکیبی	AVE		
۱	edu	۱	۱	توانایی حل مساله	تجربه
۱	ex	۱	۱	تجربه عمومی	
۰/۹۶۳	fr	۰/۹۶۴	۰/۹۳	دانش فنی	
۰/۹۶۶	yer				
۱	sp	۱	۱	علامت هشداردهنده	ادراک
۱	ws	۱	۱	پیشگویی کامبخش	
۰/۷۹۲	n1	۰/۸۵۱	۰/۷۴۲	شواهد منفی	اطلاعات
۰/۹۲۶	n2				
۰/۹۴۵	p1	۰/۹۴۷	۰/۹	شواهد مثبت	
۰/۹۵۲	p2				
۰/۸۳۸	jn1	۰/۸۷۵	۰/۶۳۷	توانایی تداوم فعالیت	قضاوت
۰/۸۵۴	jn2				
۰/۷۱۶	jp1				
۰/۷۷۷	jp2				
۰/۸۵۹	d1	۰/۸۰۸	۰/۶۷۹	گزارش حسابرسی	انتخاب و تصمیم‌گیری
۰/۷۸۷	d2				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای ملاک دوم نیز، در قطر ماتریس همبستگی متغیرهای مکنون استخراج شده، جذر ضریب میانگین واریانس (AVE) جایگزین می‌شود که باید بیشتر از همبستگی یک سازه با سازه دیگر باشد. در نهایت برای بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری آزمون مقدار (SSE/SSO1-) نباید منفی باشد. پس از بررسی الگوی اندازه‌گیری، نوبت به بررسی و آزمون الگوی ساختاری می‌رسد. آزمون الگوی ساختاری یا فرضیه‌های پژوهش شامل؛ بررسی ضرایب مسیر (ضریب بتا)، معنی داری ضرایب مسیر می‌باشد. هم‌چنین برای بررسی کیفیت مدل ساختاری از ضریب استون-گیسر (Q2) که همان بررسی اعتبار حشو یا افزونگی^{۳۷} می‌باشد، استفاده می‌شود. مقادیر ضریب مسیر (بتا) از خروجی نرم افزار مشخص است. علاوه بر این برای بررسی معنی‌داری ضرایب مسیر از مقادیر t که پس از اجرای آزمون بوت استراپ روی خط مسیر نشان داده می‌شوند استفاده می‌شود. نتایج در سطوح ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪ قابل تفسیر می‌باشند. علاوه بر این میزان ضریب استون - گیسر (Q2) نباید منفی باشد. (سید عباس زاده و دیگران، ۱۳۹۱).

جدول ۷- بارمقطعی داده‌ها

علامت هشدار دهنده	پیشگویی کامبخش	شواهد مثبت	شواهد منفی	دانش فنی	تجربه عمومی	گزارش حسابرسی	توانایی تداوم فعالیت	توانایی حل مساله	
-۰/۰۵۲	-۰/۱۶۷	۰/۲۰۹	-۰/۲۹۷	-۰/۰۵۹	-۰/۲۴۰	۰/۸۵۹	۰/۳۷۱	۰/۱۴۲	d1
۰/۰۷۵	-۰/۱۴۹	۰/۱۳۰	-۰/۰۰۸	-۰/۳۲۷	-۰/۳۵۲	۰/۷۸۷	۰/۱۳۴	۰/۰۳۶	d2
-۰/۱۴۰	۰/۱۱۰	-۰/۰۹۶	-۰/۰۱۳	۰/۶۷۸	۱/۰۰۰	-۰/۳۵۲	-۰/۱۱۱	-۰/۲۹۹	Ex
-۰/۲۶۶	۰/۰۲۶	-۰/۳۲۲	-۰/۲۴۷	۰/۹۶۳	۰/۶۳۴	-۰/۲۱۸	۰/۰۹۴	-۰/۰۷۶	fr
-۰/۰۸۱	-۰/۰۱۱	۰/۱۵۰	-۰/۲۵۸	۰/۲۵۲	۰/۰۶۰	۰/۳۱۰	۰/۸۳۸	۰/۰۸۱	jn1
-۰/۰۴۱	۰/۰۱۱	۰/۱۱۵	-۰/۲۵۳	۰/۰۵۵	-۰/۱۸۳	۰/۳۰۸	۰/۸۵۴	۰/۱۳۸	jn2
۰/۱۲۷	۰/۱۱۱	۰/۱۴۳	-۰/۱۲۷	-۰/۰۱۰	-۰/۰۹۲	۰/۰۵۰	۰/۷۱۶	۰/۱۲۱	jp1
-۰/۱۵۸	۰/۰۴۰	۰/۲۵۶	-۰/۱۹۱	-۰/۰۶۸	-۰/۱۷۵	۰/۲۴۲	۰/۷۷۷	۰/۰۸۰	jp2
۰/۱۳۴	-۰/۲۳۱	۰/۲۵۰	۰/۷۹۲	-۰/۱۷۴	۰/۰۰۵	-۰/۱۹۴	-۰/۱۷۳	-۰/۲۴۵	n1
۰/۱۷۷	-۰/۰۵۷	۰/۳۱۶	۰/۹۲۶	-۰/۲۴۶	-۰/۰۲۲	-۰/۱۶۴	-۰/۲۸۱	-۰/۰۷۷	n2
۰/۰۸۱	۰/۰۱۵	۰/۹۴۵	۰/۲۸۱	-۰/۲۹۹	-۰/۰۶۱	۰/۳۱۱	۰/۱۸۹	۰/۱۱۶	p1
۰/۱۵۱	۰/۱۱۸	۰/۹۵۲	۰/۳۴۷	-۰/۳۲۶	-۰/۱۱۸	۰/۱۸۷	۰/۲۰۴	۰/۱۵۴	p2
-۰/۰۳۰	۱/۰۰۰	۰/۰۷۲	-۰/۱۴۱	۰/۰۵۷	۰/۱۱۰	-۰/۱۹۲	۰/۰۳۰	۰/۱۷۷	sp
۱/۰۰۰	-۰/۰۳۰	۰/۱۲۳	۰/۱۸۳	-۰/۲۶۸	-۰/۱۴۰	۰/۰۰۷	-۰/۰۸۰	-۰/۰۹۰	ws
-۰/۲۵۱	۰/۰۸۳	-۰/۳۱۵	-۰/۲۳۶	۰/۹۶۶	۰/۶۷۲	-۰/۲۰۳	۰/۰۹۱	-۰/۰۹۷	yer
-۰/۰۹۰	۰/۱۷۷	۰/۱۴۳	-۰/۱۶۱	-۰/۰۹۰	-۰/۲۹۹	۰/۱۱۳	۰/۱۲۶	۱/۰۰۰	edu

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۸- ضریب استون - گیسر

1-SSE/SSO	SSE	SSO	
۰/۹۹۱	۰/۵۵۶	۶۲/۰۰۰	توانایی حل مساله
۰/۵۹۸	۹۹/۷۴۷	۲۴۸/۰۰۰	توانایی تداوم فعالیت
۰/۰۸۹	۱۱۱۲/۹۵۴	۱۲۴/۰۰۰	گزارش حسابرسی
۰/۰۰۰	۶۲/۰۰۰	۶۲/۰۰۰	تجربه عمومی
۰/۹۲۹	۸/۷۸۱	۱۲۴/۰۰۰	دانش فنی
۰/۷۳۳	۳۳/۱۴۶	۱۲۴/۰۰۰	شواهد منفی
۰/۸۹۹	۱۲/۵۴۹	۱۲۴/۰۰۰	شواهد مثبت
۰/۹۹۱	۰/۵۳۸	۶۲/۰۰۰	پیشگویی کامبخش
۰/۹۹۳	۰/۴۲۶	۶۲/۰۰۰	علامت هشداردهنده

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹- ماتریس همبستگی متغیرهای مکنون استخراج شده و جذر متوسط واریانس (AVE)

جذر AVE	علامت هشدار دهنده	پیشگویی کامبخش	شواهد مثبت	شواهد منفی	دانش فنی	تجربه عمومی	گزارش حسابرسی	توانایی تداوم فعالیت	توانایی حل مساله	
۱/۰۰۰									۱/۰۰۰	توانایی حل مساله
۱/۰۰۰								۱/۰۰۰	۰/۱۲۶	توانایی تداوم فعالیت
۰/۹۶۴							۱/۰۰۰	۰/۳۱۹	۰/۱۱۳	گزارش حسابرسی
۱/۰۰۰						۱/۰۰۰	-۰/۳۵۲	-۰/۱۱۱	-۰/۲۹۹	تجربه عمومی
۱/۰۰۰					۱/۰۰۰	۰/۶۷۸	-۰/۲۱۸	۰/۰۹۶	-۰/۰۹۰	دانش فنی
۰/۸۶۱				۱/۰۰۰	-۰/۲۵۰	-۰/۰۱۳	-۰/۲۰۱	-۰/۲۷۴	-۰/۱۶۱	شواهد منفی
۰/۹۴۹			۱/۰۰۰	-۰/۳۳۲	-۰/۳۳۰	-۰/۰۹۶	۰/۲۰۹	۰/۲۰۷	۰/۱۴۳	شواهد مثبت
۰/۷۹۸		۱/۰۰۰	۰/۰۷۲	-۰/۱۴۱	۰/۰۵۷	۰/۱۱۰	-۰/۱۹۲	۰/۰۳۰	۰/۱۷۷	پیشگویی کامبخش
۰/۸۲۴	۱/۰۰۰	-۰/۰۳۰	۰/۱۲۳	۰/۱۸۳	-۰/۲۶۸	-۰/۱۴۰	۰/۰۰۷	-۰/۰۸۰	-۰/۰۹۰	علامت هشداردهنده

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳-۶- نتایج آمار استنباطی

ضریب مسیرها در جدول ۱۰ نمایش داده شده است. بدون در نظر گرفتن نقشی که ادراک و تجربه حسابرسان بازی می‌کند، حسابرسان هم از شواهد منفی و شواهد مثبت برای بررسی توانایی تداوم فعالیت مشتری استفاده می‌کنند. اگر چه ضریب مربوط به شواهد مثبت به میزان جزئی

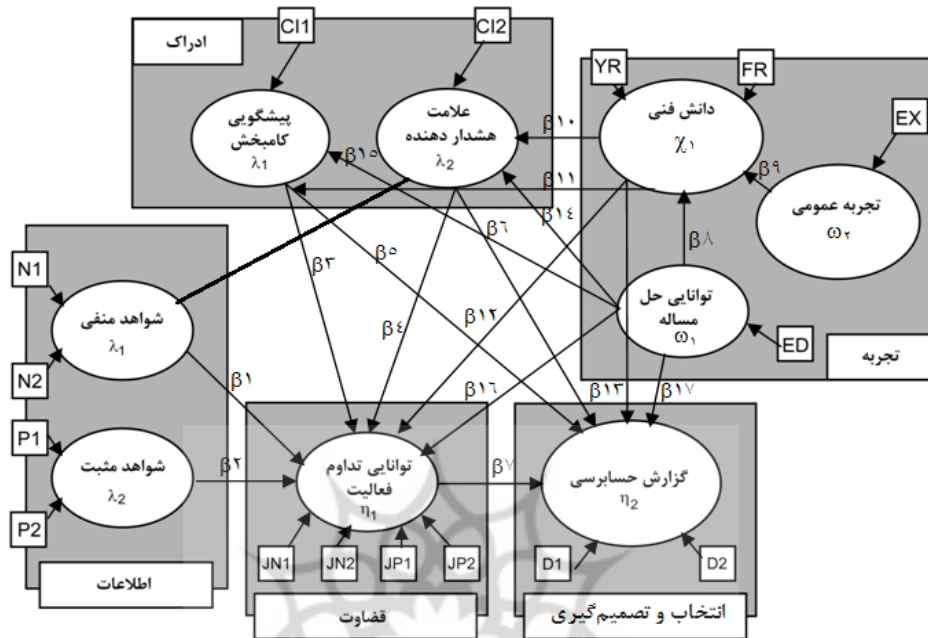
بزرگ‌تر است. این به نوبه خود نشان می‌دهد که حساب‌برسان متمایل به انتشار گزارش حساب‌برسی که کمتر سخت‌گیرانه‌تر است می‌باشند. بنابراین این موضوع را تأیید می‌کند که حساب‌برسان تمایل کمتری برای انتشار گزارش حساب‌برسی تعدیل شده با محوریت تداوم فعالیت دارند. تضاد منافع نشان داده شده از طریق مقایسه بین اثر پیشگویی کامبخش (به عنوان مثال منافع صاحبکار) و انتشار گزارش به موقع برای اطلاعات هشداردهنده به سرمایه‌گذاران (منافع عمومی) که به شکل هم‌زمان و با اهمیتی متأثر از رفتار گزارشگری حساب‌برسان است. تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که، از یک سو ترس حساب‌برسان از تحریک ورشکستگی مشتری پس انتشار علامت هشدار، تأثیری بر روی قضاوت آن‌ها ندارد (β_2). در مقابل درک حساب‌برسان از مسئولیت حرفه‌ای خود برای تهیه به موقع علامت هشداردهنده به استفاده کنندگان صورت‌های مالی آن‌ها را به سمت امکان ورشکستگی مشتری سوق می‌دهد ($t=0/18$). تضاد منافع دارای تأثیر بر روی انتخاب تصمیم می‌باشد (β_5). تصمیم حساب‌برسان برای انتشار گزارش راجع به تداوم فعالیت بر مبنای اثر پیشگویی کامبخش است و با آن رابطه عکس دارد. در این خصوص مسیر از متغیر پنهان اثر پیشگویی کامبخش، به نوع گزارش حساب‌برسی معنی دار بوده است اما مسیر از متغیر پنهان علامت هشداردهنده، به گزارش حساب‌برسی معنی دار نیست. این شواهد فرض مور و همکاران ۲۰۰۶ را تقویت می‌کند که فساد (انحراف) عمدی حساب‌برسان استثناء است و آن‌ها ممکن است تحت تأثیر غیرارادی سوگیری گزارش خود باشند.

جدول ۱۰- ضریب مسیر و مقدار آماره t هر ضریب

مقدار آماره t	ضریب مسیر	□	مقدار آماره t	ضریب مسیر	□	مقدار آماره t	ضریب مسیر	□
**۱/۸۹۵	-۰/۲۴۰	(۱۳)	*۳/۸۶۲	۰/۳۳۶	(۷)	*۳/۵۳۶	-۰/۳۶۴	β_1
۰/۹۴۰	-۰/۰۹۵	(۱۴)	**۱/۸۳۵	۰/۱۲۴	(۸)	*۴/۱۳۶	۰/۳۷۳	β_2
**۱/۷۹۳	۰/۱۸۳	(۱۵)	*۱۵/۲۴	۰/۷۱۵	(۹)	۰/۶۸۱	-۰/۰۶۴	β_3
۰/۳۸۴	۰/۰۳۳	(۱۶)	***۲/۴۸۸	-۰/۲۵۰	(۱۰)	۰/۲۴۴	-۰/۰۲۴	β_4
۰/۸۰۶	۰/۰۸۳	(۱۷)	۰/۶۸۱	۰/۰۷۴	(۱۱)	**۱/۸۱۸	-۰/۲۰۴	β_5
			۱/۱۶۸	۰/۱۲۹	(۱۲)	۰/۲۹۰	-۰/۰۲۹	β_6

معنی داری: * در سطح ۰/۹۹، ** در سطح ۰/۰۹۰، *** در سطح ۰/۰۹۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۵- مدل pls شامل متغیرهای مکنون، شاخص‌ها و ضریب مسیرها

در مرحله بعد به بررسی این موضوع پرداختیم که آیا زمانی که حسابربان هم‌زمان در حال ارزیابی تداوم فعالیت مشتری هستند، تجربه، مطابق با مدل لیبی و لافت، ممکن است به عنوان یک متغیر میانجی در مشکل اخلاقی (اثر پیشگویی کامبخش در مقابل حفظ منافع عمومی) در نظر گرفته شود. نتایج نشان می‌دهد که تجربه (دانش فنی (χ_1)) به بیان دیگر دفعات برخورد با مشکل تداوم فعالیت و تعداد سال‌های گزارش حسابرسی باعث می‌شود (β_{10}) دانش فنی از تجربه عمومی به یک وظیفه خاص (موضوع تداوم فعالیت) انتقال یابد. به عبارت دیگر، دانش حسابرس باعث می‌شود تا توجه به اثر علامت هشداردهنده کاهش یابد (β_{10}) . اگر چه دانش فنی تأثیری بر روی ادراک حسابرس در احساس پیشگویی کامبخش ندارد (β_{11}) . علاوه بر این از یک طرف تجربه باعث کاهش توجه به علامت‌های هشداردهنده می‌شود (β_{10}) و از طرفی دیگر پیشگویی کامبخش بر روی گزارش حسابرس تأثیر می‌گذارد (β_5) در صورتی که علامت‌های هشداردهنده تأثیری بر روی گزارش حسابرسی ندارند (β_6) . در واقع گزارش حسابرس بر اساس ادراک وی می‌باشد و متأثر از اثر پیشگویی کامبخش است. از طرفی دیگر مدرک تحصیلی بر روی اثر پیشگویی کامبخش تأثیر دارد (β_{15}) و در مقابل تأثیری بر روی علامت هشداردهنده ندارد (β_{14}) . در مجموع تجربه باعث می‌شود

تا حسابرس توجه کمتری به علامت هشداردهنده داشته باشد و در مقابل باعث می‌شود تا نقش اثر پیشگویی کامبخش بیشتر شود.

تجزیه و تحلیل اثر میانجی نشان داد که اثر کانالیزه شده تجربه عمومی از طریق دانش فنی درک حسابرسان را از اثر علامت هشداردهنده کاهش داده است. تجربه حسابرسان در زمینه توانایی حل مساله (مدرک تحصیلی) و تجربه عمومی تأثیر با اهمیتی بر روی دانش حسابرسان دارد (۸) و (۹). این موضوع به طور قابل توجهی به درک حسابرسان از پیشگویی کامبخش کمک می‌کند (۱۰). ولی تأثیری بر روی درک حسابرسان جهت تهیه علامت هشداردهنده ندارد (۱۰). در مرحله بعد براساس میانگین متغیرهای مرتبط با تجربه، افراد را به دو گروه با تجربه بالا و تجربه پایین تقسیم نمودیم. ضریب مسیر و مقدار آماره t در جدول‌های ۱۱ و ۱۲ نمایش داده شده است.

جدول ۱۱- ضریب مسیر و مقدار آماره t هر ضریب مربوط به حسابرسان با تجربه بالا

مقدار آماره t	ضریب مسیر		مقدار آماره t	ضریب مسیر		مقدار آماره t	ضریب مسیر	
*۱/۷۲۸	-۰/۲۰۳	β_{13}	*۲/۴۲۶	۰/۳۵۴	β_7	*۲/۸۹۱	-۰/۲۸۴	β_1
۰/۰۰۹	-۰/۰۰۱	β_{14}	۰/۱۸۰	۰/۰۲۰	β_8	***۲/۳۰۱	۰/۲۵۵	β_2
۱/۰۵۹	۰/۰۹۸	β_{15}	*۳/۰۲۱	۰/۳۰۲	β_9	۰/۸۲۳	۰/۰۸۲	β_3
۰/۴۶۰	-۰/۰۴۵	β_{16}	۰/۵۵۴	-۰/۰۴۴	β_{10}	۰/۵۱۰	-۰/۰۶۷	β_4
۰/۷۸۶	-۰/۰۷۹	β_{17}	*۵/۳۰۴	-۰/۴۲۳	β_{11}	۰/۹۵۸	-۰/۱۰۵	β_5
			۱/۳۷۷	۰/۱۵۲	β_{12}	۰/۰۲۱	۰/-۰۴۰	β_6

معنی داری: * در سطح ۰/۹۹، ** در سطح ۰/۰۹۰، *** در سطح ۰/۰۹۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با مقایسه ضریب مربوط به (۱) و (۲) در جدول ۱۱ که تأثیر اطلاعات منفی و مثبت را بر روی ارزیابی از تداوم فعالیت نشان می‌دهد، می‌توان دریافت که حسابرسان با تجربه توجه بیشتری را برای اطلاعات نفی کننده تداوم فعالیت می‌دهند. در صورتی که این ضرایب در جدول ۱۲ در مورد حسابرسان کم تجربه برعکس بوده و آن‌ها بیشتر به دنبال اطلاعات مثبت می‌باشند. به گونه ای می‌توان تفسیر نمود که ترس نتیجه حاصل از پیشگویی کامبخش در حسابرسان کم تجربه بیشتر از حسابرسان با تجربه بالاست و حسابرسان کم تجربه بیشتر ترس از دست دادن صاحبکار را دارند. نکته دیگر این که در حسابرسان کم تجربه مدرک تحصیلی بر روی گزارش حسابرسان دارای تأثیر

می‌باشد. شاید بتوان گفت که حسابرسان با تجربه کم از توانایی حل مساله (مدرک تحصیلی) در ارائه و تهیه گزارش حسابرسی خود کمک می‌گیرند.

علاوه بر این در حسابرسان با تجربه بالاتر تجربه رابطه منفی با اثر پیشگویی کامبخش دارد. به عبارت دیگر تجربه توانسته است تا اثر مربوط به پیشگویی کامبخش را کنترل نموده و از رفتارهای غیرارادی حسابرسان جلوگیری نماید. بنابراین از آنجایی که تجربه بالاتر به حسابرسان در درک ترس ناشی از اثر پیشگویی کامبخش به حسابرس کمک می‌کند، لذا این نتیجه از فرضیه ۱ حمایت می‌کند.

جدول ۱۲- ضریب مسیر و مقدار آماره t هر ضریب مربوط به حسابرسان با تجربه پایین،

مقدار آماره t	ضریب مسیر	□	مقدار آماره t	ضریب مسیر	□	مقدار آماره t	ضریب مسیر	□
۰/۹۴۳	۰/۰۸۹	β_{13}	*۶/۴۰۲	۰/۵۲۵	β_7	*۲/۳۴۷	-۰/۲۵۱	β_1
۰/۶۴۶	۰/۱۰۸	β_{14}	*۵/۶۱۷	-۰/۵۲۸	β_8	*۵/۴۲۵	۰/۴۳۹	β_2
۱/۱۷۴	-۰/۱۱۹	β_{15}	۱/۱۷۳	۰/۱۱۴	β_9	۱/۲۹۲	۰/۳۲۰	β_3
۰/۴۳۳	۰/۰۴۲	β_{16}	۰/۴۲۱	۰/۰۶۱	β_{10}	۰/۲۳۳	۰/۰۲۵	β_4
**۲/۲۶۸	۰/۲۳۰	β_{17}	۱/۳۸۶	۰/۱۵۲	β_{11}	۰/۲۴۰	۰/۰۲۲	β_5
			۱/۱۷۷	۰/۱۲۸	β_{12}	۱/۰۶۴	-۰/۰۹۶	β_6

معنی‌داری: * در سطح ۰/۹۹، ** در سطح ۰/۰۹۰، *** در سطح ۰/۰۰۵.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مرحله تجربه تأثیر مستقیمی بر روی مرحله‌های قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس ندارد. برای کنترل اثرات غیر مستقیم، ابتدا تأثیر نهایی توانایی حل مساله را بر روی تصمیم‌گیری حسابرس که به طور عمده از طریق دانش و درک از وظیفه حفظ منافع عمومی کانالیزه شده است، بررسی کردیم. نتایج نشان داد که توانایی حل مساله بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیری ندارد. هم‌چنین به تجزیه و تحلیل تجربه بر روی مراحل قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس پرداختیم. در این مورد، یک میانجی مهم از طریق ترس از ایجاد اثر پیشگویی کامبخش و علامت هشداردهنده می‌باشد. در مجموع شواهد نشان می‌دهند که تجربه تأثیری بر روی مرحله قضاوت حسابرسان در فرآیند تصمیم‌گیری بابت تداوم فعالیت ندارد، بلکه تأثیر خود را از طریق اثر پیشگویی کامبخش و بر روی مرحله صدور گزارش حسابرسی می‌گذارد (با توجه به جدول ۱۰). از یک طرف حسابرسان با توانایی بالاتر بیشتر نگران اثر گزارش حسابرسی خود بودند و این برداشت احتمال تداوم فعالیت

مشتری را افزایش می‌داد. در مقابل حسابرسان با تجربه عمومی و دانش بالاتر در مرحله اداراک، اثر علامت‌های هشداردهنده را دست کم گرفتند که باعث شد آن‌ها تداوم فعالیت مشتری را با تردید کمتری قضاوت نمایند، که به نوبه خود، باعث می‌شود تا آن‌ها گزارش تعدیل شده در مورد تداوم فعالیت ارائه ننمایند. علاوه بر این مطابق با جدول ۱۱ و ۱۲ تفاوت در تجربه تأثیری بر روی ارزیابی حسابرسان از تداوم فعالیت نشان نداده است. این شواهد پذیرش فرضیه‌های ۲ و ۳ را حمایت نمی‌کنند.

۷- بحث و نتیجه گیری

این مقاله شواهد تجربی و تئوریک برای حمایت از تئوری اغوا کننده اخلاقی فراهم می‌کند. این کار را از طریق تحلیل هم‌زمان نقشی که تجربه در تضاد منافع بوجود آمده برای حسابرسان در زمان ارزیابی توان تداوم فعالیت صاحبکار، بازی می‌کند؛ انجام شد. در این مقاله یک مدل ترکیبی از مدل تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان گایرال و همکاران ۲۰۱۰ و مدل تجربه ارائه شده توسط لیبی و لافت ۱۹۹۳ ارائه نموده و آن را آزمون نمودیم. خصوصاً اینکه با استفاده از مطالعات گذشته، این مساله را آزمون نمودیم که آیا تجربه حسابرس می‌تواند انحرافات غیرعمدی در گزارشگری را کاهش دهد؟

دریافتیم که حسابرسان با تجربه بیشتر، به خاطر تضاد منافع موجود در فرآیند تصمیم‌گیری آن‌ها بیشتر مورد گمراهی (اغوا) قرار گرفتند. نتایج هم‌زمان نشان دادند که، درحالی که دانش حسابرس (به عنوان مثال تجربه در یک کار خاص و...) باعث می‌شود حسابرسان تمایل کمتری برای تکیه بر استدلال‌های علامت‌های هشداردهنده داشته باشند، با این حال توانایی حل مسأله باعث می‌شود تا آن‌ها ترس بیشتری از احتمال ورشکستگی صاحبکار خود داشته باشند. به عبارت دیگر اثر پیشگویی کامبخش بر اظهار نظر حسابرسان تأثیر دارد که با تحقیقات گایرال، رویز و رودگرس (۲۰۱۱) و جایسینها، تری و جان^{۳۸} (۲۰۱۳) همسویی دارد. هم‌چنین با مقایسه بین حسابرسان با تجربه بالا و کم به این نتیجه رسیدیم که در حسابرسان با تجربه بالا، تجربه با عامل پیشگویی کامبخش رابطه عکس دارد. در واقع تجربه توانسته تا اثر آن را کاهش دهد. علاوه بر این مطابق با تحقیق کارسون^{۳۹} و همکاران (۲۰۱۳) عوامل تعیین کننده در صدور گزارش تعدیل شده در خصوص تداوم فعالیت شامل عوامل گوناگونی مانند عوامل محیطی، روابط حسابرس با مشتری و نتایج حاصل از انتشار گزارش می‌باشد.

مطابق با نتایج تحقیق، که بیان می‌دارد تجربه تأثیری بر مرحله قضاوت ندارد و تأثیر خود را از طریق پیشگویی کامبخش و بر روی مرحله صدور گزارش حسابرسی می‌گذارد، چنین استنباط

می‌شود که حسابربس در زمان تصمیم‌گیری برای تهیه گزارش بیشتر به پیامدهای آن توجه می‌کند، که این خود نشان از بروز تضاد منافع در حسابربان و ضعف در استقلال آن‌ها می‌باشد. ویا اینکه به مسائل اقتصادی و حق الزحمه‌های آتی خود توجه می‌نمایند. رؤوس و کاردونا^{۴۰} (۲۰۱۳) نیز به این نتیجه رسیده‌بودند که تجربه بر قضاوت حسابربس تأثیر ندارد و یا مطابق با یافته‌های نیکبخت، شعبان زاده و کنارکار (۱۳۹۵) که تجربه بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد. مانند نتایج مور، تانلو و بیزرمن (۲۰۱۰)، قضاوت‌ها به راحتی تحت تأثیر تعصبات فردی قرار می‌گیرند. اثر پیشگویی کامبخش باعث می‌شود تا حسابربان کمتر اقدام به انتشار گزارش راجع به تداوم فعالیت نمایند (تاگر، ماتسیومورا و سبرامانیام^{۴۱} ۲۰۰۳). به عبارت دیگر مطابق با نظر کلمنتس و همکاران (۲۰۱۲)، تضاد منافع همچنان در حرفه وجود خواهد داشت. بدین ترتیب قضاوت حسابربس تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار دارد، مانند عوامل حسابربس، رابطه بین حسابربس و مشتری، عوامل محیطی، پیامدهای گزارشگری، فشارهای مشتری، وابستگی اقتصادی و به دنبال آن استقلال حسابربس و ... (کارسون و همکاران، ۲۰۱۳) و باعث می‌شود تا ذهن حسابربس در زمان بررسی و تصمیم‌گیری علاوه بر مسائل مربوط به الزامات حرفه، درگیر سایر مسائل نیز گردد. بخشی از این درگیری‌ها در قسمت ناخودآگاه ذهن رخ می‌دهند.

براساس نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود که استخدام و آموزش مناسب حسابربان در یک حوزه کاری خاص، مانند ارزیابی تداوم فعالیت، ممکن است یک راه کار بسیار مؤثر برای تقویت تردید حرفه‌ای و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. علاوه بر این، با آموزش حسابربان و آگاهی آن‌ها از فرآیند اندیشیدن خود، و یا تأثیر انحرافات غیر عمدی بر روی قضاوت آن‌ها، ممکن است آن‌ها را بیشتر درگیر تردید حرفه‌ای نماید. اگر چه این دانسته‌ها به تنهایی برای حل مشکل کافی نمی‌باشد، اما یک حسابربس از ماهیت انحراف غیر عمدی خود آشنا می‌شود و در فرآیند حسابرسی به آن توجه می‌نماید. از آنجایی که این انحرافات غیر عمدی بوده و به صورت ناخود آگاه رخ می‌دهند از این رو به نظر می‌رسد، آموزش حسابربان روش مناسب‌تری نسبت به وضع قوانین و مقررات و تنبیهات در جهت جلوگیری از تضاد منافع ناشی از این مساله باشد.

فهرست منابع

- ۱) بدری احمد، شواخی و علیرضا زواره، (۱۳۹۰)، "نقاط مرجع، سهام و حجم معاملات: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره ۱۲، سال سوم، صص ۱۵۲-۱۷۴.
- ۲) بشلیده، کیومرث، (۱۳۹۳)، "روش‌های پژوهش و تحلیل آماری مثال‌های پژوهشی با SPSS و AMOS"، دانشگاه شهید چمران اهواز
- ۳) بولو، قاسم، یحیی حساس یگانه، فریدون رهنمای رودپشتی و شهرام چهارمحالی، (۱۳۹۶)، "الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۳، صص ۱۲۵-۱۴۸.
- ۴) جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۸۲)، "آیین رفتار حرفه‌ای"، جامعه حسابداران رسمی، صص ۱۰-۱۱.
- ۵) حاجی‌ها، زهره و محمدرضا ابراهیمی، (۱۳۹۵)، "بهبود در اظهار نظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۰، صص ۶۱-۸۱.
- ۶) حاجی‌ها، زهره، احمد گودرزی و زهرا فتاحی، (۱۳۹۲)، "ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره نوزدهم، صص ۴۳-۵۹.
- ۷) سازمان حسابرسی، (۱۳۸۴)، "تداوم فعالیت"، استاندارد شماره ۵۷۰.
- ۸) سید عباس زاده، میرمحمد، جواد امانی ساری بگلو، هیمن خضری آذز و قاسم پاشوی، (۱۳۹۱)، "مقدمه ای بر مدل‌یابی معادلات ساختاری به روش PLS و کاربرد آن در علوم رفتاری با معرفی نرم افزارهای SmsrtOLS، VisualPLS، PLS-Graph"، دانشگاه ارومیه
- ۹) سیرانی محمد، شکراله خواجهوی و میثم نوشادی، (۱۳۸۸)، "تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۵، صص ۳۵-۵۰.
- ۱۰) علوی طبری، سید حسین و حدیثه حاجی مراد خانی، (۱۳۹۴)، "رابطه کیفیت حسابرسی و نقد شوندگی سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۷، صص ۹۳-۱۰۹.

۱۱) مهام، کیهان، (۱۳۸۳)، "تأثیر ویژگیهای حسابرس بر قضاوت حرفه ای"، حسابدار رسمی، شماره سوم، صص ۴۳-۴۶.

۱۲) نونهالنهیر، علی اکبر، حیدر محمد زاده سالطه و کبری حمدالهی، (۱۳۹۳)، "ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱۳، صص ۱۹۱-۲۰۸.

۱۳) نیکبخت، محمد رضا، مهدی شعبان زاده و امین کنارکار، (۱۳۹۵)، "رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی"، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۹۰-۲۰۸.

- 14) Bazerman, M. H., Loewenstein, G., & Moore, D. A., (2002), "Why Good Accountants do Bad Audits", *Harvard Business Review*, Vol. 80, PP. 96-103.
- 15) Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F., (1997), "The Impossibility of Auditor Independence", *Sloan Management Review*, Vol. 38, PP. 89-94.
- 16) Bonner, S., (1990), "Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific Knowledge", *The Accounting Review*, Vol. 65, PP. 72-92.
- 17) Carson, E. N. L., Fargher, M. A., Geiger, C. S., Lennox, K. R., & Willekens, M., (2013), "Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, PP. 353-384.
- 18) Chi, M., R. Glaser, and E. Rees, (1982), "Expertise in Problem Solving", *Advances in the Psychology of Human Intelligence*, Vol. 1, PP. 7-75.
- 19) Chow, C., McNamee, A., & Plumlee, R., (1987), "Practitioners' Perceptions of Audit Step Difficulty and Criticalness: Implications for Audit Research", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 6, PP. 123-133.
- 20) Citron, D. B., & Taffler, R. J., (2001), "Ethical Behavior in the U.K Audit Profession: The Case of the Self-Fulfilling Prophecy Under Going-Concern Uncertainties", *Journal of Business Ethics*, Vol. 29, PP. 353-363.
- 21) Clements, C. E., Neill, J. D. and O. Scott Stovall, (2012), "Inherent Conflicts Of Interest in the Accounting Profession", *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 28, No. 2
- 22) Duska, R., (2005), "The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle", *Journal of Business Ethics*, Vol. 57, PP. 17-29.
- 23) Ettredge, M., Fuerherm E.Elizabeth, Guo Feng, Li Chan, (2017), "Client Pressure and Auditor Independence: Evidence from the "Great Recession" of 2007-2009. *J. Account*", *Public Policy*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2017.05.004>.
- 24) Guiral, Andrés, Emiliano Ruiz, Waymond Rodgers, José A. Gonzalo, (2008), "A Cognitive Model Testing Moral Seduction Theory: Unconscious Bias and the Role Played by Expertise", *Proceedings of the Annual Meeting of the Cognitive Science Society*, Vol. 30, PP. 519-524

- 25) Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo, J. A, (2010), "Ethical Dilemmas in Auditing: Dishonesty or Unintentional Bias?", *Journal of Business Ethics*, Vol. 91, PP. 151–166.
- 26) Guiral, A., Ruiz, E., & Rodgers, W, (2011), "To What Extent are Auditors' Attitudes Toward the Evidence Influenced by the Self-Fulfilling Prophecy?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, PP. 173–190.
- 27) Guiral Andres, Rodgers, Waymond, Ruiz Emiliano, Gonzalo-Angulo Jose A, (2015), "Can Expertise Mitigate Auditors' Unintentional Biases?", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 24, PP. 105–117.
- 28) Harteis, C, & Billett, S, (2013), "Intuitive Expertise: Theories and Empirical Evidence", *Educational Research Review*, Vol. 9, PP. 145–157.
- 29) Hossain, Sarowar. Chapple, Larelle, Monroe. S. Gary, (2016), "Does Auditor Gender Affect Issuing Going-Concern Decisions for Financially Distressed Clients?", *Accounting and Finance*.
- 30) Hinds, P. J., Patterson, M., & Pfeffer, J, (2001), "Bothered by Abstraction: The Effect of Expertise on Knowledge Transfer and Subsequent Novice Performance", *Journal of Applied Psychology*, Vol. 86, PP. 1232–1243.
- 31) Jaysinha S. Shinde, Trey Stone and John Willems, (2013), "The Self-Fulfilling Prophecy's Effect on an Auditor's Issuance of a Going Concern Opinion", *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*.
- 32) Kaplan, S. E., O'Donnell, E. F., & Arel, B. M, (2008), "The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, PP. 67–83.
- 33) Keil, M., Depledge, G., & Rai, A, (2007), "Escalation: The Role of Problem Recognition and Cognitive Bias", *Decision Science*, Vol. 38, PP. 391–421.
- 34) Koch, C. and Wu'stemann, J, (2009), "A Review of Bias Research in Auditing: Opportunities for Combining Psychological and Economic Research", Paper Presented at the Midyear Conference of the American Accounting Association Auditing Section, St Petersburg, FL, 15-17 January. <http://ssrn.com/abstract=1032961>.
- 35) Lehmann, C. M., & Norman, C. S, (2006), "The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment in Auditing: An Experimental Investigation", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 18, PP. 65–83. *Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment*. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), PP. 425–450.
- 36) Louwers, T. J., Messina, F. M., & Richard, M. D, (1999), "The Auditor's Going-Concern Disclosure as a Self-Fulfilling Prophecy: A Discrete-Time Survival Analysis", *Decision Science*, Vol. 30, PP. 805–824.
- 37) Moore, D. A., Tanlu, L., & Bazerman, M. H, (2010), "Conflict of Interest and the Intrusion of Bias", *Judgment and Decision Making*, Vol. 5, PP. 37–53.
- 38) & Bazerman, M. H, (2006), "Conflicts of Interest and the C of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling", *Academy of Management Review*, Vol. 31, PP. 10–29.

- 39) Petropoulos Petalas D, van Schie H, Hendriks Vettehen P, (2017), "Forecasted Economic Change and the Self-Fulfilling Prophecy in Economic Decision-Making", PLoS ONE 12(3): e0174353.
- 40) Rios-Figueroa, C.B and R.C Cardona, (2013), "Dose Experience Affect Auditors Professional Judgment?", Evidence from Puerto Rico. Accounting and Taxation, Vol. 5, NO. 2, PP. 13-32.
- 41) Shanteau, J, (1993), "Discussion of Expertise in Auditing", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 12, PP. 51-56.
- 42) Tucker, R. R., E. M. Matsumura and K. R. Subramanyam, (2003), "Going-Concern Judgments: An Experimental Test of the Self-Fulfilling Prophecy and Forecast Accuracy", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 22, PP. 401-432.

یادداشت‌ها

- ¹ Duska
- ² Clements, Neill & Scott
- ³ Ettredge
- ⁴ Self-fulfilling prophecy effect
- ⁵ Warning signal
- ⁶ Louwers, Messina, & Richard
- ⁷ Citron & Taffler
- ⁸ Guiral, Ruiz & Rodgers
- ⁹ Petropoulos, van Schie & Hendriks
- ¹⁰ Moral seduction theory
- ¹¹ Bazerman, Morgan & Loewenstein
- ¹² Moore
- ¹³ Bonner & Lewis
- ¹⁴ Libby & Luft
- ¹⁵ Moore, Tanlu & Bazerman
- ¹⁶ Perception
- ¹⁷ Information
- ¹⁸ Judgment
- ¹⁹ Decision choice
- ²⁰ Selective perception
- ²¹ Escalation of commitment
- ²² Discounting of information
- ²³ Keil, Depledge & Rai
- ²⁴ Selective accessibility
- ²⁵ Anchoring
- ²⁶ Harteis & Billett,
- ²⁷ Shanteau
- ²⁸ Tversky & Kahneman
- ²⁹ Koch & Wu'stemann
- ³⁰ Biases root
- ³¹ Self-Serving
- ³² Hossain, Chapple, Monroe
- ³³ Lehmann & Norman
- ³⁴ Hinds, Patterson & Pfeffer
- ³⁵ Chi, Glaser & Rees
- ³⁶ Partial least squares (PLS)

³⁷ CV Redundancy

³⁸ Jaysinha, Trey & John

³⁹ Carson

⁴⁰ Rios & Cardona

⁴¹ Tucker, Matsumura and Subramanyam

