

The Impact of Risk and Loss on the Demand for Audit

Mona Parsaei², Omid Faraji³, Samira Movaffagh⁴

Received: 2021/07/26

Accepted: 2021/11/24

Research Paper

Abstract

Examining the factors affecting demand for audit quality from the perspective of managers, is an interesting topic. Our research investigates the effect of risk aversion and loss aversion on managers' demand for audit quality. We have utilized an experimental method with 2*2 between subject's factorial design. Manipulated variables are risk and loss. The sample consists of 88 subjects including professionals and academics randomly assigned to four groups. The results showed that in the presence of risk, managers' demand for quality audit decreases. Also, if there is potential loss for the company, managers are less likely to demand for high audit quality. The existence of risky conditions and the possibility of loss cause managers to tend to increase their discretion and freedom of action in reporting. This reduces the demand for managers for quality audit services. The results of this study, by identifying the behavioral factors affecting the demand for quality auditing, provide valuable information in the field of audit quality and judgment and decision-making in accounting.

Keywords: Audit Quality, Dark Traid, Guilt Proneness, Loss, Prosocial Behavior, Risk.
JEL classification: M42

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38822.1655

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (m.parsaei@alzahra.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Farabi Campus, Tehran University, Qom, Iran. (omid_faraji@ut.ac.ir)

4. M.Sc., Department of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

jaacsi.alzahra.ac.ir



تأثیر ریسک و زیان بر تقاضا برای کیفیت حسابرسی^۱

منا پارسایی^۲، امید فرجی^۳، سمیرا موفق^۴

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۰۳

چکیده

بررسی عوامل موثر بر تقاضا برای کیفیت حسابرسی از دیدگاه رفتار مدیران، یک موضوع جالب توجه می‌باشد. پژوهش حاضر به بررسی تأثیر ریسک و زیان بر تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی می‌پردازد. این پژوهش از نوع تجربی است و از روش آزمایشی با طرح عاملی 2×2 بین گروهی، بهره برده است. متغیرهای مستقلی که مورد دستکاری قرار گرفته‌اند، ریسک و زیان است. نمونه آماری مشتمل بر ۸۸ آزمودنی به شکل ترکیبی از افراد حرفه و دانشگاهی است که به طور تصادفی انتخاب و در چهار گروه توزیع شده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان داد در شرایط وجود گزینه‌های ریسکی در شرکت، تقاضای مدیران برای خدمات حسابرسی با کیفیت کاهش می‌یابد. همچنین، در صورتی که شرکت در شرایط زیان قرار گیرد، مدیران با احتمال کمتری متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت هستند. وجود شرایط ریسکی و احتمال زیان‌دهی موجب می‌شود مدیران تمایل پیدا کنند که اختیار و آزادی عمل آنها در گزارشگری افزایش یابد. این موضوع موجب کاهش تقاضای مدیران برای خدمات با کیفیت حسابرسی می‌شود.

واژه های کلیدی: احساس گناه، تمایلات اجتماعی، ریسک، زیان، کیفیت حسابرسی، مثلث تاریک شخصیتی.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38822.1655

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (m.parsaei@alzahra.ac.ir).

۲. استادیار، گروه حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (omid_faraji@ut.ac.ir).

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابرسی، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران.

مقدمه

بر اساس بیانیه شماره ۱ هیأت گزارشگری مالی^۱ (۲۰۰۸)، تعریف واحد و مورد اجماعی از کیفیت حسابرسی که بتواند به عنوان یک استاندارد در مقابل عملکرد واقعی ارزیابی شود، وجود ندارد. با این حال کیفیت حسابرسی در ادبیات، به صورت کشف تحریف‌های با اهمیت در گزارش‌های مالی توسط حسابرسان و تمایل آنها به افشای این تحریفات کشف شده تعریف می‌شود (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). در صورتی که حسابرسان به دلیل عدم کشف تحریف با اهمیت، اظهار نظر حسابرسی نامناسب ارائه دهند، اطلاعات مالی بی کیفیت تلقی شده و باعث کاهش اعتماد جامعه نسبت به اظهار نظر حسابرسان می‌شود (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸؛ محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸).

عمده پژوهش‌ها در خصوص تقاضا برای کیفیت حسابرسی، بر این موضوع تمرکز نموده‌اند که هزینه‌های نمایندگی بالاتر موجب افزایش تقاضای حسابرسی با کیفیت، با هدف کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود (دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ گادفری و همکاران، ۲۰۰۵)، اما برخی تحقیقات شواهدی یافته‌اند که از این فرضیه پشتیبانی نمی‌کند (کوالسکی و همکاران، ۲۰۱۸؛ بارتون، ۲۰۰۵). این تحقیقات نشان داده‌اند حتی زمانی که حسابرسان برای حسابرسی با کیفیت دارای انگیزه هستند و مدیران نیز برای تقاضای آن انگیزه دارند، در نهایت تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بنا به شرایط مختلف متفاوت است. این نتایج در مجموع نشان می‌دهد عوامل تعیین‌کننده تقاضا برای کیفیت حسابرسی تاکنون به طور کامل مشخص نشده‌اند. مطلب مغفولی که در ادبیات انگیزه‌های صاحبکار مورد بحث قرار نگرفته است، بحث عوامل رفتاری مدیران در تقاضا برای حسابرسی با کیفیت است که این پژوهش به آن پرداخته است. با توجه به اینکه در ایران تقاضا برای حسابرسی با کیفیت کمتر بوده و ریسک دعاوی حقوقی کم می‌باشد (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۲۰)، پژوهش درباره عوامل رفتاری موثر بر تقاضای حسابرسی با کیفیت با استفاده از داده‌های آزمایشگاهی با اهمیت است.

پژوهش‌ها نشان داده‌اند که تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی متفاوت است (کوالسکی و همکاران، ۲۰۱۸؛ میهو و همکاران، ۲۰۰۱). اگرچه در مطالعات پیشین به طور مستقیم عواملی که بر

تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی اثرگذار هستند، بررسی نشده است، اما شواهدی وجود دارد که مدیران، علی‌رغم اینکه حسابرسی با کیفیت بالاتر منجر به کسب عایدات بالاتر می‌شود، متقاضی کیفیت بالای حسابرسی نیستند (دی‌فاند و همکاران، ۲۰۱۸). برای مثال، عدم اطمینان نسبت به اطلاعات حسابداری منجر می‌شود مدیران با دادن پاداش و تباری با حساب‌رسان، استقلال آنها را کاهش دهند (میهو و همکاران، ۲۰۰۱). تیتمن و ترومن (۱۹۸۶)، عوامل ریسک شرکتی و ریسک‌گریزی مدیران را با تئوری علامت‌دهی مرتبط نمودند و استدلال کردند مدیرانی که ریسک بالاتری را ملاحظه می‌کنند، حساب‌رسان با کیفیت پایین‌تر را ترجیح می‌دهند. به طور مشابه، زیان‌گریزی نیز در ادبیات مورد مطالعه قرار گرفته و می‌تواند بر نگرش مدیران در خصوص انتخاب حسابرسان تأثیر گذاشته و موجب گزارش‌گری نادرست گردد (هرلی و میهو، ۲۰۲۱). در مجموع به نظر می‌رسد عوامل زمینه‌ای متفاوتی وجود دارد که بر تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

پژوهش حاضر با تکیه بر تئوری علامت‌دهی و استفاده از طرح آزمایش، به تأثیر دو پدیده رفتاری برخاسته از تمایل افراد به "اجتناب از ریسک" و "بالقوگی زیان" بر تقاضای کیفیت حسابرسی می‌پردازد. این عوامل، دو موضوع زمینه‌ای هستند که در همه‌جا و برای همه شرکت‌ها (در تصمیمات روزمره مثل ریسک نهفته در انتخاب پروژه‌ها یا فرصت‌های سرمایه‌گذاری، تمایل به گزارش سود نسبت به زیان)، مصداق دارد (ساندرز و همبریک، ۲۰۰۷). مدیرانی که قراردادهای پاداشی آنان به گونه‌ای است که ترغیب می‌شوند تا در سرمایه‌گذاری‌های ریسکی تر سرمایه‌گذاری کنند (کولز و همکاران، ۲۰۰۶)، به طور بالقوه به دنبال آن هستند تا از طریق انتخاب حسابرسان با کیفیت پایین‌تر، انعطاف‌پذیری بیشتری در گزارش‌گری داشته باشند تا کمتر ناگزیر به افشای ریسک و زیان شوند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). به بیان دقیق‌تر، انتظار می‌رود ریسک‌گریزی و زیان‌گریزی موجب شود که تمایل افراد برای انعطاف‌پذیری در گزارش‌گری افزایش یابد و در نتیجه متقاضی کیفیت بالای حسابرسی نباشند.

این پژوهش تحقیقات حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری (JDM)^۲ را با کیفیت حسابرسی به یکدیگر مرتبط می‌سازد. در روند قضاوت، حساب‌رسان می‌بایست انواع مختلفی از اطلاعات را در نظر بگیرند

1. Potential for Loss
2. Judgment and Decision Making

و روش‌های حسابرسی مناسب را انتخاب کنند (شجاعی و همکاران، ۱۳۹۹). بانر (۲۰۰۸) عوامل اثرگذار بر کیفیت JDM را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (از قبیل دانش، تجربه و نگرش به ریسک)، متغیرهای کاری (همانند پیچیدگی کار) و متغیرهای محیطی (همانند فشار زمانی) طبقه‌بندی نمود. متأسفانه مطالعات کتابخانه‌ای در خصوص آزمون فرضیه‌های مرتبط با JDM، با ضعف‌هایی از قبیل استفاده از شاخص‌های ضعیف برای JDM، سوگیری در گزینش و عدم کنترل برخی متغیرها همراه هستند. پژوهش‌های آزمایشگاهی با دستکاری متغیرهای مورد نظر و کنترل سایر متغیرها، در تعریف رابطه میان متغیر مستقل و وابسته موفق‌تر عمل می‌کنند (بانر، ۲۰۰۸). هدف این پژوهش آن است که با بهره‌گیری از روش آزمایش به بررسی تاثیر دو عامل ریسک و زیان بر کیفیت حسابرسی تقاضا شده از سوی مدیران پردازد. لازم به توضیح است که علی‌رغم اینکه انتخاب حسابرس از جمله تصمیمات گرفته شده در مجامع عمومی شرکتها است، نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که نفوذ مدیران به میزان قابل توجهی می‌تواند در انتخاب حسابرس تاثیرگذار باشد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۰؛ داجسان و همکاران، ۲۰۱۹).

پژوهش حاضر از دو جنبه به گسترش ادبیات موجود در خصوص عوامل تاثیرگذار بر تقاضای کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. اول اینکه نشان می‌دهد که هم ریسک و هم زیان بر تقاضا و رفتار مدیران برای کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارند. این پژوهش جزء معدود پژوهش‌های حوزه کیفیت حسابرسی می‌باشد که از روش پژوهش آزمایشگاهی (به‌جای آرشویی) برای بررسی تاثیر عوامل رفتاری بر تقاضای حسابرسی با-کیفیت تمرکز نموده است. طرح آزمایشگاهی موجب می‌شود که بتوان تاثیرات این دو عامل را به شکل مستقل از یکدیگر و در عین حال اضافه بر سایر محرک‌های هزینه‌های نمایندگی که در سایر پژوهش‌های آرشویی ارائه شده‌اند، بررسی نمود. دوم آنکه در خصوص علت تفاوت در تقاضای مدیران که در پژوهش‌های قبلی توضیح داده نشده بود (کوآلسکی و همکاران، ۲۰۱۸)، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که دو عامل ریسک و زیان هر کدام در ایجاد تفاوت ذکر شده نقش دارد. روش آزمایش این امکان را فراهم می‌کند که ریسک و زیان مجزا از یکدیگر در نظر گرفته شوند و شواهد علی درمورد نقش آنها در تاثیر بر تقاضای کیفیت حسابرسی ارائه گردد. علاوه بر این، با توجه به شناسایی تاثیر منفی ریسک و زیان بر قضاوت و تصمیم مدیران، زمینه بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری را فراهم می‌کند.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تقاضا برای کیفیت حسابرسی

عموم پژوهشها نشان می‌دهند که تقاضا برای کیفیت حسابرسی به نظریه نمایندگی یعنی رابطه مدیر-نماینده و هزینه‌های نمایندگی که شرکت با آن روبروست، بازمی‌گردد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۳؛ کاهان و همکاران، ۲۰۰۸). این پژوهشها نشان می‌دهند که هزینه‌های نمایندگی بالاتر احتمال انتخاب حسابرس با کیفیت بالاتر را افزایش می‌دهد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۳). به نظر می‌رسد هزینه‌های نمایندگی که با سطح بالاتری از عدم تقارن اطلاعاتی و ریسک سنجیده می‌شود، تقاضا برای حسابرسان متخصص صنعت و حسابرسان بزرگ را افزایش می‌دهد (کاهان و همکاران، ۲۰۰۸؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۹). چالشی که این مطالعات با آن روبرو هستند این است که هزینه‌های نمایندگی و ریسک اغلب به هم گره خورده‌اند و تفکیک این دو موضوع دشوار است. دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴) هزینه‌های نمایندگی را به ریسک‌پذیری و پیچیدگی شرکت مرتبط می‌کنند و استدلال می‌کنند که به‌طور شهودی، شرکت‌های پرریسک و با ساختار پیچیده با مشکلات نمایندگی بیشتری روبرو هستند و با احتمال بیشتری متقاضی کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی هستند. به بیان دقیق‌تر، عدم تقارن اطلاعات، احتمال انتخاب حسابرسان بزرگ را افزایش می‌دهد. این مطالعات از این فرضیه پشتیبانی می‌کنند که هزینه‌های نمایندگی و ریسک، تقاضا برای کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد، اما با محدودیت‌های روش‌شناختی، همچون درون‌زایی و شناسایی شاخص‌های معتبر برای هزینه نمایندگی، روبرو هستند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱).

علیرغم اینکه اکثر مطالعات نشان می‌دهند که هزینه‌های نمایندگی باعث افزایش تقاضا برای کیفیت حسابرسی می‌شود (آبوت و همکاران، ۲۰۱۳؛ کاهان و همکاران، ۲۰۰۸)، شماری از پژوهشها یا شواهدی از این ارتباط نیافته‌اند یا به شواهدی مغایر رسیده‌اند (بارتون، ۲۰۰۵؛ بیٹی، ۱۹۸۹). فرانسیس و ویلسون- (۱۹۹۸) ارتباطی بین هزینه‌های نمایندگی و کیفیت خدمات حسابرسی مشاهده نمودند. دی‌فاند (۱۹۹۲) نیز نشان داد که هزینه‌های نمایندگی که از طریق اقلام تعهدی کوتاه‌مدت سنجیده می‌شود، به‌طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی در جهت مخالف پیش‌بینی‌های او تأثیر می‌گذارد. فلنهام و همکاران (۱۹۹۱)

دریافتند فقط یکی از سه مدل آنها رابطه مثبت ریسک و کیفیت خدمات حسابرسی را پیش‌بینی می‌کند. مطالعات دیگر نشان می‌دهند حساب‌برسان بزرگ، صاحبکاران بزرگ‌تر با ریسک کمتر را حسابرسی می‌کنند (بیتی، ۱۹۸۹). علاوه بر این برخی تحقیقات آزمایشگاهی نیز با مطالعه ترجیحات مدیران در زمینه کیفیت حسابرسی در سطح فردی نشان می‌دهند که اکثر مدیران ترجیح می‌دهند حسابرسانی را انتخاب کنند که استقلال آنها خدشه‌دار شود (میهو و همکاران، ۲۰۰۱)، و با به شکل منظم و قاعده‌مندی حساب‌برسان با کیفیت بالاتر انتخاب نمی‌کنند (هرلی و میهو، ۲۰۱۹). این دسته از مطالعات منعکس‌کننده نتایج مطالعات کتابخانه‌ای هستند که نشان می‌دهند حتی در صورتی که هزینه‌های نمایندگی ثابت باشند و مدیران با سطوح بالای ریسک روبرو باشند، متقاضی کیفیت حسابرسی پایین‌تری هستند (دی‌فاند و همکاران، ۲۰۱۸؛ آبوت و همکاران، ۲۰۱۳). این یافته‌ها بیانگر آن است که تاکنون عوامل تعیین‌کننده تقاضا برای کیفیت حسابرسی به طور کامل شناسایی نشده‌اند.

در ایران پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰، انحصار بازار کار حسابرسی که تا قبل از آن در اختیار سازمان حسابرسی بود، شکسته شد و موسسات حسابرسی خصوصی تحت لیسانس جامعه حسابداران رسمی ایران، شروع به ارائه خدمات اطمینان‌بخشی نمودند. این در حالی است که بازار حسابرسی سازمان حسابرسی در مورد شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی تقریباً به شکل انحصاری باقی ماند (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴؛ محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶).

تقاضای اصلی شرکت‌ها در ایران برای خدمات حسابرسی عمدتاً بر پایه الزام قانونی است (محمد-رضایی و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین، با عنایت به اینکه نرخ بهره جهت تأمین مالی شرکت‌ها از بانک‌ها توسط بانک مرکزی تعیین می‌شود و بر اساس ریسک شرکت‌ها تغییر نمی‌کند، به نظر می‌رسد بستانکاران نیز نمی‌توانند بر تقاضای شرکت‌ها برای خدمات حسابرسی با کیفیت تأثیرگذار باشند. چنین عواملی ممکن است موجب شود که شرکت‌ها از انگیزه کافی برای تقاضای خدمات حسابرسی با کیفیت برخوردار نباشند. این تقاضای محدود از سوی شرکت‌ها، زمانی که با محدودیت‌های نسبی در عرضه خدمات با کیفیت از سوی موسسات حسابرسی همچون ریسک دادخواهی پایین موسسات حسابرسی در بازار ایران و عدم فعالیت موسسات حسابرسی بزرگ در ایران همراه می‌شود، ارائه خدمات با کیفیت حسابرسی را با ابهام بیشتری روبرو می‌کند (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۵).

ریسک‌گریزی، زیان‌گریزی و تقاضا برای کیفیت حسابرسی

ریسک به واژه‌ای رایج در دنیای امروزی تبدیل شده است، اما تاکنون هیچ توافق عمومی درباره معنای ریسک وجود ندارد (کالاها و سولیو، ۲۰۱۷). چارت (۱۹۹۰) در تعریف ریسک سه مولفه را مورد توجه قرار داده است که شامل زیان، جنبه عدم‌اطمینان و شانس و موضوع یک انتخاب از بین گزینه‌های مختلف می‌باشد. یانس و استون (۱۹۹۲) ریسک را از سه جنبه بزرگی زیان‌ها، پتانسیل زیان‌ها و عدم‌اطمینان زیان‌ها تعریف نموده است (کالاها و سولیو، ۲۰۱۷). ماهیت پیچیده تعریف ریسک، به تقسیم‌بندی آن به دو جز احتمال وقوع و اثرات ریسک بازمی‌گردد. جهت تبیین یک رویداد دارای ریسک بایستی تعیین شود که نگرانی ما در مورد هر رویداد به احتمال وقوع و یا اثرات آن، بازمی‌گردد. تحلیل ریسک مشتمل بر مجموعه‌ای از حق انتخاب‌ها و نتایج آماری می‌باشد و در بیانی دقیق‌تر از سودها (ریسک مطلوب) و زیان‌ها (ریسک نامطلوب) تشکیل شده است (محمدآبادی، ۱۳۹۵). پذیرفتن ریسک، یک راهکار درست جهت ایجاد ارزش نیست، بلکه شرکت باید ریسک‌هایی را بپذیرد و آنها را جهت ایجاد و حفظ ارزش برای سهامداران مدیریت کند (انتیکارو، ۲۰۱۲).

ریسک‌گریزی به صورت اجتناب از پیامدهای مالی حاوی ریسک، حتی زمانی که ارزش مورد انتظار مثبت وجود داشته باشد، تعریف می‌شود. مطالعات قبلی نشان می‌دهد افزایش ریسک، مشکلات نمایندگی بیشتری را در سازمان ایجاد می‌کند و برای کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی باید تقاضا برای کیفیت حسابرسی افزایش یابد. در مقابل، تنوری علامت‌دهی در این خصوص شواهد مغایر ارائه می‌دهد. بدین معنی که انتظار می‌رود در شرکت‌هایی که ریسک کمتری وجود دارد، مدیریت با احتمال بیشتری متقاضی خدمات با کیفیت حسابرسی باشد. بنابراین، ریسک کمتر از طریق کیفیت حسابرسی بیشتر به بازار مخابره می‌شود (تیتمن و ترومن، ۱۹۸۶).

تیتمن و ترومن (۱۹۸۶) سناریویی را مدل‌سازی نمودند که در آن یک مدیر حسابرسی را تعیین می‌کند تا اطلاعات درون‌سازمانی و محرمانه خود را به طور قابل قبولی به سرمایه‌گذاران ارائه دهد. در این مدل، مدیر دارای عدم‌اطمینان در مورد ارزش ذاتی شرکت است. در این شرایط، حسابرسان با کیفیت بالاتر که اطلاعات دقیق‌تر و صحیح‌تری در اختیار قرار می‌دهند، ارزش شرکت را تأیید

می‌کنند. سرمایه‌گذاران نیز به نوبه خود، اعتماد خود را به گزارش حسابرس افزایش می‌دهند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). به بیان دقیق‌تر، یک حسابرس با کیفیت بالاتر از دو طریق بر سرمایه‌گذاران تأثیر می‌گذارد: اول اینکه انتظارات سرمایه‌گذاران را از اطلاعات خصوصی مدیر افزایش خواهد داد، زیرا حسابرس اطلاعات دقیق‌تری ارائه می‌کند و مدیر با اطلاعات منفی نمی‌تواند چنین حسابرسی را انتخاب کند. دوم، دقت حسابرس باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران وزن بیشتری برای گزارش حسابرس در نظر گیرند (هرلی و همکاران، ۲۰۱۹).

پژوهشها نشان می‌دهند که افراد رفتاری مبتنی بر زیان‌گریزی از خود نشان می‌دهند (نومسکی و کانمن، ۲۰۰۵). زیان‌گریزی به گرایش افراد برای دادن وزن نامتناسب به زیان نسبت به سود، هنگام تصمیم‌گیری در میان گزینه‌های مخاطره‌آمیز اشاره دارد (کانمن و تورسکی، ۱۹۹۲). انتظار می‌رود در صورتی که شرکتی با شرایط بالقوه زیان‌دهی روبرو باشد، مدیران برای افزایش انعطاف‌پذیری گزارش‌ها، رفتار زیان‌گریز نشان دهند و متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت پایین‌تری باشند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱).

زیان‌گریزی دلالت بر عدم مطلوبیت بیشتر حاصل از زیان، نسبت به مطلوبیت حاصل از سود با اندازه برابر دارد و یک فرد زیان‌گریز نسبت به کاهش مطلوبیت حساسیت بیشتری در مقایسه با افزایش مطلوبیت برابر دارد (هایگ و لیست، ۲۰۰۵). این تمایل در تابع تئوری چشم‌انداز از این طریق که زیان‌ها نسبت به سودها شیب بیشتری دارند، نمایش داده می‌شود (کانمن و تورسکی، ۱۹۹۱). تئوری چشم‌انداز نحوه تصمیم‌گیری افراد را هنگام رویارویی با گزینه‌های دارای ریسک نشان می‌دهد. همچنین، نشان می‌دهد که چطور احساسات و ترجیحات افراد بر نحوه تصمیم‌گیری آنها اثر دارد. مهمتر آنکه افراد سودها و زیان‌ها را از طریق مقایسه نتایج با یک نقطه مرجع ملاحظه می‌کنند. نقاط مرجع از طریق تجارب قبلی یا از طریق انتظارات افراد مثل اهداف یا بنچ‌مارک‌ها تعیین می‌شود (کوزگی و رابین، ۲۰۰۶).

سایر عوامل روانشناختی

عوامل روانشناختی که به خصیصه‌های فردی باز می‌شوند می‌توانند به تفاوت در تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بیانجامد (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵). ویژگی‌های فردی طیف گسترده‌ای از

خصیصه‌هایی، همچون بیش اطمینانی، انگیزش، احساسات و عواطف، را شامل می‌شود. در این پژوهش، به طور خاص به منظور اطمینان از اینکه سایر عوامل روانشناختی بر تصمیمات افراد تأثیر نگذاشته باشد، شاخص‌هایی از مثلث تاریک شخصیت، احساس گناه و عذاب وجدان و تمایلات اجتماعی تعریف و این خصیصه‌ها سنجیده شده است.

با عنایت به تأثیرگذاری ویژگی‌های شخصیتی بر رفتار، تصمیمات افراد را می‌توان بسته به شرایط مختلف پیش‌بینی نمود (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۹). از برجسته‌ترین ویژگی‌های فردی که با عنوان "مثلث تاریک شخصیت"^۱ شناخته می‌شود، صفات آزاردهنده ماکیاولیسم^۲، خودشیفتگی^۳ و جامعه‌ستیزی^۴ است که در بین افراد و در سطوح متفاوت وجود دارد (بانر، ۲۰۰۸؛ حساس یگانه، ۱۳۸۴). صفات تاریک شخصیتی نشان‌دهنده رفتاری فرصت طلبانه هستند (ماجورز، ۲۰۱۶) و موجب می‌شوند که افرادی که این ویژگی‌ها را در رفتار خود نشان می‌دهند، با آسیب رساندن به دیگران در راستای دستیابی به اهدافشان مشکلی نداشته باشند (جونز و پالهاس، ۲۰۱۱). در صفت شخصیتی ماکیاولیسم که تقریباً معادل خودخواهی در نظر گرفته می‌شود، افراد همدلی کمتری در مقابل دیگران دارند. خصیصه کلیدی فردی با این ویژگی، آگاهی و استفاده از راهبردهای ارتباطی میان فردی است که به فرد امکان می‌دهد دیگران را فریب دهد. این افراد فاقد عاطفه بین شخصی در روابط با دیگران هستند و در مورد قواعد و اصول اخلاقی نگرانی ندارند. صفت خودشیفتگی به صورت خودبزرگ‌بینی، تکبر، خودمهم‌انگاری، عشق به خویشتن و نیاز شدید به مورد تحسین قرار گرفتن، علیرغم عملکرد اجتماعی نامناسب تعریف می‌شود. افراد خودشیفته در ارتباط با دیگران می‌توانند رفتار پرخاشگرانه همراه با بدزبانی داشته باشند. در صفت جامعه‌ستیزی فرد توانایی سازگاری با موازین اجتماعی را ندارد و در قبال رفتارهایش احساس گناه و اضطراب ندارد (وحدتی و همکاران، ۱۳۹۷؛ حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵). در واقع این دسته افراد، بدون ایجاد ذره‌ای احساس گناه یا ندامت ناشی از انجام یک اقدام، همان‌گونه که خود تمایل دارند کاری را انجام می‌دهند. به عبارتی،

1. Dark Traid Traits
 2. Machiavellianism
 3. Narcissistic
 4. Antisocial

مفهوم «جامعه‌ستیز» برجسی است روانشناختی که پایه‌های این رفتار را می‌توان به عوامل زیستی، ژنتیک و مراحل ابتدایی زندگی مرتبط دانست. پژوهشها نشان می‌دهند مدیرانی که سطوح بالاتری از مثلث تاریک شخصیتی را در رفتار خود دارند، کیفیت حسابرسی را به عنوان سودمندترین موضوع، فارغ از توجه کردن به منافع سرمایه‌گذاران می‌نگرند (هرلی و همکاران، ۲۰۱۹؛ لویس و همکاران، ۲۰۱۵).

احساس گناه و عذاب وجدان یک احساس روانی است که افراد را ترغیب می‌کند با شیوه‌هایی که مطابق با استانداردهای پذیرفته شده در خصوص درست و نادرست بودن است، برخورد کنند (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱) و بنابراین، از دروغ گفتن به شدت اجتناب می‌کنند (کوهن، ۲۰۱۰). در نتیجه مدیرانی که چنین خصیصه‌ای دارند متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت تر هستند تا از احساس گناه و عذاب وجدان ناشی از گمراه شدن سرمایه‌گذاران اجتناب کنند. نهایتاً در تمایلات اجتماعی یعنی رفتاری که هدف آن منتفع نمودن دیگران است عواملی همانند بشردوستی و تمایل به کمک به دیگران (کارلو و راندل، ۲۰۰۲) در نظر گرفته می‌شوند. انتظار می‌رود که چنین رفتارهای جامعه‌پسندانه‌ای، تقاضا برای کیفیت حسابرسی را با هدف منفعت‌رسانی به سرمایه‌گذاران افزایش بخشد (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱).

پژوهش‌های انجام شده در خصوص موضوع پژوهش حاضر را در دو گروه می‌توان طبقه‌بندی نمود. گروه اول پژوهش‌هایی هستند که به بررسی عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی در سطح شرکت پرداخته‌اند. الواقله (۲۰۲۱) به بررسی ارتباط بین استقلال و اندازه هیات مدیره و همچنین، مدت تصدی مدیرعامل با کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد بین مدت تصدی مدیرعامل و استقلال هیات مدیره با کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود ندارد، اما اندازه هیئت مدیره تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد. آنها همچنین نشان دادند که اندازه صاحبکار و میزان اهرمی بودن صاحبکار به طور مثبت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. هیو و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر عدم-تعادل در حجم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند و نشان دادند کیفیت حسابرسی در فصل شلوغ حسابرسی، کاهش می‌یابد. به عبارتی، هرچه مشارکت حساب‌سازان ارشد و حساب‌سازان نوپا بیشتر باشد، کاهش کیفیت حسابرسی کمتر خواهد بود. استول و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی عوامل اثرگذار بر کیفیت

حسابرسی از بعد سازمانی نشان دادند که مهمترین عوامل اثرگذار، برنامه‌ریزی و ارتباط حسابرس با مشتریان می‌باشد. علوی و همکاران (۱۴۰۰) تأثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که بین متغیرهای تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها و قدمت موسسه حسابرسی با کیفیت گزارش‌های حسابرسی ارتباط مثبت و بین درآمد سالیانه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباط منفی وجود دارد. نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۶) بر اساس شاخص‌های تعریف شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، نشان دادند که عواملی همچون ساعات کار، متوسط سابقه کاری، تخصص و تجربه صنعت، استقلال و تغییرات مکرر شرکا و مدیران ارشد موسسه و میزان میزان تجدید ارائه گزارش‌های مالی صاحبکار، بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی دارند.

گروه دوم مطالعات عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی را در سطح فردی مورد توجه قرار داده‌اند. استول و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی از بعد فردی نشان دادند که مهمترین عوامل اثرگذار، دانش و تجربه هستند. آستورو (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر صلاحیت، تجربه، استقلال، مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی با اخلاق حسابرس به عنوان متغیرهای تعدیل‌گر پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای صلاحیت و مراقبت‌های حرفه‌ای به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد و تجربه و استقلال بر کیفیت حسابرسی تأثیر نمی‌گذارند. آراد و همکاران (۱۳۹۹) با بررسی رابطه بین تاب‌آوری حسابرسان و کاهش شیوه‌های کیفیت حسابرسی با توجه به الگوی استرس در حرفه حسابرسی، نشان دادند مسئله تاب‌آوری در حرفه حسابرسی بر رفتار شخصی و نتایج حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است و می‌تواند کیفیت کار حسابرس را کاهش دهد و باعث فرسودگی شغلی و تحریک استرس شود.

فرضیه‌های پژوهش

افزایش ریسک در اطلاعات خصوصی شرکت باعث می‌شود که حسابرسی با کیفیت بالاتر از جذابیت کمتری برخوردار باشد، زیرا این امر احتمال افشای اطلاعات نامطلوب مرتبط با ریسک

شرکت را افزایش می‌دهد. در مقابل، استفاده از خدمات یک حسابرس باکیفیت پائین‌تر، موجب کاهش دقت و صحت اطلاعات ارائه شده به سرمایه‌گذاران می‌شود و این موضوع برای مدیر فرصتی ایجاد می‌کند تا افشای برخی از این ریسک‌ها را از طریق افزایش انعطاف‌پذیری در گزارشگری کاهش دهد. سرمایه‌گذاران نیز اتکای خود را نسبت به گزارش حسابرسی باکیفیت پائین‌تر کاهش می‌دهند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱؛ تیتمن و ترومن، ۱۹۸۶). هنگامی که یک مدیر حسابرس باکیفیت پائینی را جهت عدم افشای احتمال کاهش ارزش، انتخاب می‌کند، این موضوع نشان‌دهنده ریسک-گریزی مدیران است. بنابراین، انتظار می‌رود که افزایش ریسک باعث کاهش تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بالا شود. بر این اساس، فرضیه اول به شرح زیر تبیین می‌شود:

فرضیه اول: با افزایش سطح ریسک شرکت، تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

مدیرانی که بالقوه زیان بالایی را در عملیات شرکت ملاحظه می‌کنند، عموماً حسابرس خود را به گونه‌ای انتخاب می‌کنند که بتوانند انعطاف‌پذیری گزارشات خود را افزایش دهند و احتمال اینکه گزارش زیان را تجربه نمایند، کاهش دهند. بنابراین، انتظار می‌رود که مدیران برای افزایش انعطاف‌پذیری گزارشات در صورت مواجهه با احتمال زیان، رفتار زیان‌گریز نشان دهند و متقاضی حسابرسی باکیفیت پائین‌تری باشند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه دوم: با افزایش احتمال زیان، تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

با توجه به حساسیت نامتقارن نسبت به زیان‌ها در مقایسه با سودها، انتظار می‌رود در صورت وجود زیان، تأثیر افزایش ریسک بر تقاضای مدیر برای کیفیت حسابرسی بیشتر از زمانی باشد که زیان وجود نداشته باشد. مدیران در حرکت از سناریوی کم‌ریسک‌تر به سناریوی پرریسک‌تر، تمایل به انعطاف‌پذیری بیشتری در گزارشگری خود دارند. علاوه بر این، مطابق با تئوری چشم‌انداز منحنی مطلوبیت مورد انتظار یک فرد برای زیان‌ها دارای شیب بیشتری نسبت به سودهای با اندازه برابر است. بنابراین، در شرایطی که زیان ممکن است و از سناریوی با ریسک پایین‌تر به سناریوی با ریسک بالاتر می‌رویم، انتظار می‌رود تقاضا برای دریافت خدمات حسابرسی باکیفیت بالا، کاهش بیشتری داشته باشد. به بیان دیگر، زمانی که زیان ممکن باشد، مدیران تمایل به انعطاف‌پذیری بیشتری در

گزارشگری دارند. این تمایل تأثیر ریسک بر تقاضای کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

فرضیه سوم: تأثیر منفی ریسک در تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی در شرایط وجود زیان نسبت به عدم زیان، بیشتر است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش‌های مربوط به قضاوت و تصمیم‌گیری بر اساس تئوری‌های روانشناسی هستند و به دلیل اینکه در اکثر موارد بر علل رفتاری تمرکز می‌کنند، طرح‌های تجربی را مورد استفاده قرار می‌دهند. رایج‌ترین روش مورد استفاده در این پژوهشها به دلیل توانایی در شناسایی علیت، آزمایش است (بانر، ۲۰۰۸). با توجه به اینکه پژوهش حاضر در حوزه تحقیقات قضاوت و تصمیم‌گیری بوده و در پی تعیین علت تفاوت در تصمیمات مرتبط با کیفیت خدمات حسابرسی می‌باشد، طرح این پژوهش تجربی و روش مورد استفاده آزمایش است. به طور خاص این پژوهش به بررسی هر کدام از علل تقاضای مدیران برای کیفیت خدمات حسابرسی (ریسک بالا یا پائین و وجود یا عدم وجود زیان) و تعامل آنها با یکدیگر در تأثیرگذاری بر تصمیمات مدیران می‌پردازد. با توجه به اینکه در این پژوهش به طور همزمان تأثیر دو متغیر مستقل بررسی می‌گردد، از طرح عاملی 2×2 استفاده شده است (نگاره ۱).

نگاره ۱: طرح عاملی 2×2 بین گروهی

ریسک بالا	ریسک پائین	پروژه A
گروه دوم	گروه اول	عدم وجود زیان
گروه چهارم	گروه سوم	وجود زیان

طرح استفاده شده بین گروهی می‌باشد، زیرا آزمایش در چهار سناریوی جداگانه بر اساس نوع ریسک و زیان طراحی می‌شود و هر فرد به طور تصادفی صرفاً در یک گروه قرار می‌گیرد. در این طرح عاملی، متغیرهای مستقل ریسک و زیان بوده و متغیر وابسته تصمیم‌گیری مدیران در خصوص

کیفیت حسابرسی می‌باشد. برای کنش متقابل، بررسی می‌شود که آیا تاثیر ریسک بر انتخاب مدیران، به اینکه در چه سطحی از عامل دیگر (زیان) قرار داریم، بستگی دارد یا خیر.

نمونه آماری

جامعه آماری آزمایش، متشکل از دانشجویان دکتری و متخصصین حرفه می‌باشند. افراد دانشگاهی سابقه کاری کمتر از ۴ سال دارند. افراد حرفه دارای پست‌های سازمانی می‌باشند که به طور متوسط دارای سابقه کاری ۱۰ ساله هستند و بالغ بر ۵۵ درصد آنها دارای سمت مدیر مالی، معاون مدیر عامل و مدیر عامل بوده‌اند. در تحقیقات آزمایشگاهی که در رشته حسابداری انجام شده است، آزمودنی‌ها عموماً دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی هستند که از جمله این موارد میتوان به مطالعه هارلی و همکاران (۲۰۲۱)، جکسون و همکاران (۲۰۱۳) اشاره نمود. علت این موضوع این است برقراری شرایط آزمایشگاهی با افراد حرفه تقریباً غیرممکن است. با اینحال در پژوهش حاضر به جهت وجود روایی خارجی بیشتر، از افراد حرفه نیز در ترکیب هر گروه به اندازه یکسان استفاده شده است. از بین داده‌های گردآوری شده، تعداد ۸ آزمایش به دلیل پاسخ اشتباه آزمودنی‌ها به پرسش‌های درک مطلب، از نمونه پژوهش حذف شدند. تعداد نهایی مشارکت‌کنندگان ۸۸ می‌باشد که از این تعداد در هر گروه ۱۰ نفر افراد دانشگاهی و ۱۲ نفر افراد حرفه هستند. برای گردآوری داده‌ها هم انتخاب آزمودنی‌ها و هم تخصیص آنها به گروه‌ها، به طور تصادفی بوده است. در این پژوهش تاثیر متغیرهای سن و جنسیت به دلیل تاثیر گذاری بر متغیر وابسته، از طریق تصادفی‌سازی و متغیر تجربه با هم‌تاسازی مورد کنترل قرار گرفته‌اند.

دستورالعمل آزمایش

در این آزمایش از آزمودنی‌ها خواسته می‌شود که خود را در نقش مدیرعامل یک شرکت تولیدی تصور کنند که شرکت اخیراً در پروژه A سرمایه‌گذاری کرده است. ارزش اولیه پروژه A در هر سناریو مشخص می‌شود و سپس با عنایت به سطح ریسک و امکان وجود/عدم وجود زیان، تغییرات ارزش و

ارزش‌نهایی در اختیار آزمودنی‌ها قرار می‌گیرد. در ادامه به آزمودنی‌ها اطلاع داده می‌شود که مبلغ سرمایه‌گذاری انجام شده با اهمیت بوده و بنابراین، اطلاعات تکمیلی مرتبط با آن نیز می‌بایست در صورت‌های مالی افشا شود. در این مورد خاص تمایل شخصی آنها به عنوان مدیرعامل در خصوص نحوه ارائه و افشای اطلاعات، بسته به خصیصه‌های رفتاری آنها، متفاوت است. به منظور انتخاب حسابرس مستقل، حسابرسان با سطح دقت‌های مختلف پیش‌روی آزمودنی‌ها قرار دارد. بدیهی است انتخاب کیفیت حسابرسی بیشتر، به معنی وجود احتمال بیشتر برای کشف تحریفات موجود در گزارشگری مالی توسط حسابرس و لزوم افشای گسترده‌تر برخی اطلاعات درون‌سازمانی است. از آزمودنی‌ها خواسته می‌شود تا از میان حسابرسان با سطح دقت متفاوت یک حسابرس را انتخاب نمایند. علاوه بر این فرض شده است که تمامی موسسات حسابرسی پیش‌رو، دارای حق‌الزحمه پیشنهادی یکسان هستند. با عنایت به چهار سناریوی موجود، تغییر عامل ریسک و زیان به شرح زیر بوده است:

- ❖ شرایط ریسک "کم" و "عدم وجود زیان": با احتمال ۹۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۱۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۴۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت.
 - ❖ شرایط ریسک "زیاد" و "عدم وجود زیان": با احتمال ۶۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۵۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۴۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت.
 - ❖ شرایط ریسک "کم" و "وجود زیان": با احتمال ۹۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۵۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۱۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰ میلیارد ریال کاهش خواهد یافت.
 - ❖ شرایط ریسک "زیاد" و "وجود زیان": با احتمال ۶۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۴۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۴۰۰ میلیارد ریال کاهش خواهد یافت.
- لازم به توضیح است ارزش مورد انتظار نهایی پروژه در همه سناریوها ۱۰۴۰ میلیارد ریال است.

کنترل دستکاری متغیرها

جهت اطلاع از اینکه آزمودنی‌های هر گروه با عنایت به متغیر دستکاری شده، پرسش آزمایش را پاسخ داده‌اند، از آزمون درک مطلب استفاده شده است. بدین ترتیب آزمودنی‌ها قبل از پاسخ به پرسش اصلی، به دو پرسش در خصوص ریسک و زیان موجود در سناریوی خود، پاسخ می‌دهند. در صورتی که فردی به هر یک از سوالات پاسخ اشتباه داده باشد، آن آزمایش می‌بایست از نمونه حذف شود.

ارزیابی سایر دلایل بالقوه

در این پژوهش دلایل احتمالی دیگری که ممکن است بر تصمیم افراد در خصوص کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشد، نیز مورد کنترل قرار گرفته‌اند. بدین منظور عوامل روانشناختی جایگزین شامل خصیصه‌های مثلث تاریک، احساس گناه و عذاب وجدان و تمایلات اجتماعی در نظر گرفته شده است. این سوالات در سه بخش به شکل جداگانه طراحی شده است. سوالات مربوط به سنجش احساس گناه و عذاب وجدان بر اساس پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۱) طراحی شده و جهت سنجش آن از میانگین پاسخ آزمودنی‌ها به سوالات استفاده شده است. جهت طراحی پرسش‌های مربوط به تمایلات اجتماعی از پژوهش کارلو و رندال (۲۰۰۲) استفاده شده است و برای سنجش آن میانگین پاسخ آزمودنی‌ها به سوالات PTM^۱ ملاک عمل بوده است. سوالات مربوط به صفات مثلث تاریک شخصیتی بر اساس پژوهش جونز و پالوس (۲۰۱۴) و ماجورز (۲۰۱۶)، طراحی شده و سنجش این خصیصه نیز بر اساس میانگین پاسخ آزمودنی‌ها به هر زیربخش (ماکیاولیسم، خودشیفتگی و جامعه‌ستیزی) انجام شده است. در نهایت از سه میانگین حاصله مجدداً میانگین گرفته می‌شود. تمامی این متغیرها بر مبنای یک طیف ۵ گزینه‌ای که نقطه سمت چپ آن کاملاً موافقم و نقطه سمت راست آن کاملاً مخالفم است، اندازه‌گیری می‌شود. محوریت کلی ۸ پرسش سنجش احساس گناه و عذاب وجدان به شرح زیر است (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱):

- احساس گناه پس از ارتکاب یک جرم و قانون‌شکنی مخفیانه

- احساس گناه پس از انجام یک عمل غیراخلاقی مخفیانه
- امکان اصلاح رفتار در صورت انجام یک عمل غیراخلاقی و ناپسند
- امکان اصلاح رفتار در صورت اطلاع از عدم توان رقابت با سایرین

سنجش تمایلات اجتماعی در ۲۱ پرسش بر اساس ابعاد زیر انجام شد (کارلو و رندال، ۲۰۰۲):

- تمایل به کمک به دیگران در شرایط گرفتاری، پریشانی عاطفی و احساسی آنها
- تمایل به کمک به دیگران در صورت درخواست آنها
- تمایل به کمک به دیگران به صورت ناشناس
- تمایل به شناخته شدن بیشتر به دلیل انجام مکرر امور خیریه
- تمایل به دریافت کمک دیگران در آینده به عنوان جبران کمک فعلی خود به دیگران
- تمایل به کمک به دیگران با هدف دستیابی به وجهه و سبقه مناسب اجتماعی از دیدگاه جامعه

سنجش صفات مثلث تاریک شخصیتی با استفاده از سه طبقه پرسش برای اندازه‌گیری سه بعد ماکیاولیسم، خودشیفتگی و جامعه‌ستیزی انجام شد (جونز و پالوس، ۲۰۱۴؛ ماجورز، ۲۰۱۶). بعد ماکیاولیسم از طریق ۱۰ پرسش با محوریت زیر سنجیده شده است:

- عدم تمایل به کار کردن مگر در شرایط اجبار
- تمایل به داشتن افراد مهم در کنار خود و خودداری از درگیری مستقیم با دیگران به علت سودمند بودن احتمالی آنان در آینده برای شما.
- تمایل به تلافی اقدامات نادرست افراد و دستیابی به اطلاعات جهت استفاده علیه آنان
- تمایل به پنهان نمودن و حفظ بسیاری از اطلاعات نزد خود
- اهمیت به منافع شخصی خود نسبت به منافع دیگران در برنامه‌ها
- اعتقاد به زودباور بودن افراد
- سزاوار بودن عموم مردم برای احترام و تقدیر

پرسش‌های بعد خودشیفتگی شامل نه پرسش به شرح ابعاد زیر هستند:

- رهبر بودن و منحصر به فرد بودن شخص از دیدگاه دیگران
 - احساس رضایت و شادمانی از مورد توجه بودن در جمع و تحسین دیگران
 - پدید آمدن خستگی در دیگران در فعالیت‌های گروهی بدون شخص
 - مقایسه شدن شخص با افراد مشهور و تمایل به آشنایی شخص با افراد مهم
 - اصرار و پافشاری برای به دست آوردن احترام و تقدیر سزاوار از دیدگاه شخص
- پرسش‌ها با محوریت جامعه‌ستیزی و انتقام‌جویی شامل هشت پرسش با محوریت زیر است:

- تمایل فرد به انتقام از مسئولین و سرزنش بازندگان
- استقبال از موقعیت‌های خطرناک
- تمایل فرد به سریع و زنده بودن انتقام
- غیرقابل کنترل بودن فرد از نگاه سایرین و احساس پشیمانی افراد از درگیر شدن با او
- گفتن هر چیزی برای دستیابی به اهداف شخصی

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نمونه آزمایش ۸۸ نفر (۴ گروه ۲۲ نفره) می‌باشد. در هر گروه، ۵۵ درصد آزمودنی‌ها افراد حرفه‌ای فعال در صنایع تولیدی هستند که عموماً دارای سمت‌های سازمانی مدیر مالی و بالاتر می‌باشند و ۴۵ درصد آزمودنی‌ها افراد دانشگاهی هستند. با عنایت به حوزه این پژوهش که نیازمند تخصص در زمینه صورت‌های مالی و حسابداری، می‌باشد، بالغ بر ۹۰ درصد مشارکت‌کنندگان مدارک تحصیلات تکمیلی حسابداری داشته و مابقی آزمودنی‌ها، دانشجویان یا فارغ‌التحصیلان رشته‌های مدیریت مالی یا رشته‌های مرتبط بوده‌اند. ۵۴ درصد از افراد حرفه را آقایان تشکیل داده‌اند و ۷۵ درصد افراد شاغل در حرفه دارای سمت سازمانی سرپرست مالی و بالاتر بوده‌اند.

متوسط سن افراد حرفه‌ای ۳۴ سال می‌باشد. علاوه بر این، متوسط تجربه حرفه‌ای این افراد ۱۰٫۱۵ سال بوده است. پایین‌ترین میزان تجربه ۴ سال و بالاترین تجربه ۳۴ سال بوده است. در گروه دانشگاهیان تعداد آزمودنی‌ها ۴۰ نفر می‌باشد که حدود ۳۸ درصد این افراد مرد هستند. با عنایت به بالا بودن اندازه نمونه پژوهش حاضر در پژوهش‌های آزمایشگاهی، از همکاری دانشجویان دکتری ۳ دانشگاه دولتی تهران، علامه طباطبایی و الزهرا استفاده شده است. میانگین سن این دسته از مشارکت‌کنندگان ۲۷ سال است.

تحلیل واریانس چند عاملی مستقل (بین‌گروهی)

مفروضات تحلیل شامل استقلال گروه‌ها، وجود حداقل دو متغیر مستقل با حداقل دو سطح و یک متغیر وابسته، نرمال بودن توزیع متغیر وابسته در گروه‌ها، پارامتریک بودن نمرات متغیر وابسته و همگنی واریانس در بین گروه‌ها، می‌باشد (اندرو مایرز، ۲۰۱۳). در این پژوهش با عنایت به اینکه هر فردی صرفاً در یکی از چهار گروه قرار دارد و همچنین دو متغیر مستقل ریسک و زیان هر یک دارای دو سطح می‌باشد و هدف آن است که قضاوت و تصمیمات آزمودنی‌ها در تمامی این حالات اندازه‌گیری شود، فرض اول و دوم رعایت شده است.

در خصوص فرض سوم یعنی بررسی نرمال بودن در تحلیل واریانس عاملی، دو روش وجود دارد (اندرو مایرز، ۲۰۱۳). در روش اول از آزمون‌های شاپیرو-ویلک (SW) یا کلموگروف-اسمیرنف (KS) استفاده می‌شود. برخی از پژوهشگران اعتقاد دارند که آزمون SW توان بالاتری در برابر آزمون KS دارا است و برخی دیگر، بر این باورند که نمایش‌های نموداری بر هر دو آزمون اولویت دارد. عموماً برای نمونه‌های کمتر از ۵۰ آزمون SW استفاده می‌شود. روش دوم آن است که آزمون نمره‌های Z برای چولگی و کشیدگی را انجام داد. برخی این روش را بر دو آزمون KS و SW ترجیح می‌دهند. البته، بایستی به این نکته توجه داشت که تحلیل واریانس با طرح عاملی در برابر تخطی‌های جزئی از نرمال بودن مقاوم است. در پژوهش حاضر با عنایت به آنکه آزمودنی‌های هر گروه ۲۲ نفر هستند، ابتدا از نتیجه آزمون SW (نگاره ۲) استفاده شده است. در صورتی که فرض H_0 مبنی بر نرمال بودن توزیع متغیر وابسته تایید نشد، تحلیل کشیدگی و چولگی استفاده می‌شود. اگر نمره Z محاسبه شده بین مثبت و منفی ۱/۹۶، قرار گیرد، شواهد کافی برای توزیع نرمال قابل قبول وجود دارد.

نگاره ۲: نتایج آزمون شاپیروویلک آزمایش: متغیر وابسته کیفیت حسابرسی

متغیر / آزمون نرمالیتی شاپیرو - ویلک	آماره	درجه آزادی	معناداری
کیفیت حسابرسی در گروه اول (عدم زیان - ریسک ناچیز)	۰/۸۹۸	۲۲	۰/۰۳
کیفیت حسابرسی در گروه دوم (عدم زیان - ریسک قابل توجه)	۰/۹۴۶	۲۲	۰/۲۵۸
کیفیت حسابرسی در گروه سوم (زیان - ریسک ناچیز)	۰/۹۲۴	۲۲	۰/۰۹۱
کیفیت حسابرسی در گروه چهارم (زیان - ریسک قابل توجه)	۰/۹۴۱	۲۲	۰/۲۰۷

با توجه به نتایج حاصل از آزمون شاپیرو- ویلک در گروه اول و سوم، نتایج مربوط به تحلیل کشیدگی و چولگی برای متغیر وابسته در این دو گروه در نگاره ۳ ارائه شده است. با عنایت به نتایج تحلیل چولگی و کشیدگی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که توزیع متغیر وابسته در این دو گروه نیز تقریب نرمال دارد.

نگاره ۳: نتایج تحلیل کشیدگی و چولگی آزمایش: متغیر کیفیت حسابرسی

نام متغیر	آماره چولگی	خطای استاندارد	نمره Z	آماره کشیدگی	خطای استاندارد	نمره Z
کیفیت حسابرسی در گروه اول	۰/۸۷۵	۰/۴۹۱	۱/۷۸	۰/۲۸۷	۰/۹۵۳	۰/۲۹۲
کیفیت حسابرسی در گروه سوم	-۰/۰۹۷	۰/۴۹۱	-۰/۱۹	-۱/۰۰۶	۰/۹۵۳	-۱/۰۵

در خصوص پارامتریک بودن نمرات متغیر وابسته، متغیر کیفیت حسابرسی در طیف ده گرنه‌ای اندازه گیری شده است. با عنایت به اینکه مقیاس‌های لیکرتی باروایی بالا و خوب طراحی شده، داده‌های فاصله‌ای ایجاد می کنند (اندرو مایرز، ۲۰۱۳)، فرض چهارم رعایت شده است. نهایتاً جهت تحلیل همگنی واریانس‌ها، از آزمون لون استفاده می شود (اندرو مایرز، ۲۰۱۳). در این پژوهش، با توجه به برابری اندازه گروه‌ها، تحلیل واریانس از اعتبار کافی برخوردار است (اندرو مایرز، ۲۰۱۳)، اما جهت حصول اطمینان، آزمون لون انجام و نتایج آن در نگاره ۴ ارائه شده است. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون لون یکسانی واریانس‌ها است و معناداری حاصل شده از این آزمون بزرگتر از ۵ درصد می باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرض صفر رد نمی شود و واریانس درون گروهی ۴ گروه برابر است.

نگاره ۴: نتایج آزمون لون

متغیر وابسته	آماره اف	درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	معناداری
کیفیت حسابرسی	۲/۰۸۳	۳	۸۴	۰/۱۰۹

آمار توصیفی طرح عاملی

نگاره ۵ اطلاعات مربوط به میانگین و انحراف استاندارد را برای آزمایش نشان می‌دهد. ستون‌ها آزمودنی‌ها را بر اساس دو سطح ریسک و ردیف‌ها، آزمودنی‌ها را بر اساس دو سطح زیان تقسیم می‌کند. همانطور که ملاحظه می‌شود، تفاوت‌های قابل توجهی بین مقادیر میانگین در شرایط عدم وجود زیان و وجود زیان وجود دارد (۴/۰۲ در مقابل ۵/۶۴) که این نتیجه با پیش‌بینی فرضیه اول مطابقت دارد. مقادیر میانگین نشان می‌دهد زمانی که زیان وجود ندارد تمایل افراد به سوی انتخاب حسابرسی با کیفیت بالاتر است، حال آنکه زمانی که در شرکت زیان وجود دارد، این تمایل کاهش می‌یابد.

نگاره ۵: آمار توصیفی متغیر کیفیت حسابرسی

ردیف	سطوح ریسک		سطوح زیان
	قابل توجه	ناچیز	
عدم وجود زیان			
۴/۰۲	۵/۱۴	۲/۹۱	میانگین
۲/۴۰۶	۲/۵۳۲	۱/۶۸۸	انحراف معیار
۴۴	۲۲	۲۲	تعداد
وجود زیان			
۵/۶۴	۷/۱۸	۴/۰۹	میانگین
۲/۶۲۴	۲/۰۸۵	۲/۱۸۰	انحراف معیار
۴۴	۲۲	۲۲	تعداد
ستون‌ها			
۴/۸۳	۶/۱۶	۳/۵۰	میانگین
۲/۶۳۱	۲/۵۱۵	۲/۰۱۷	انحراف معیار
۸۸	۴۴	۴۴	تعداد

مقادیر میانگین در شرایط ریسک ناچیز و قابل توجه تفاوت چشمگیری دارند (۳/۵۰ در مقابل ۶/۱۶) که این یافته نیز مطابق با پیش‌بینی فرضیه دوم پژوهش است و نشان می‌دهد زمانی که ریسک ناچیز باشد، افراد تمایل بیشتری به انتخاب کیفیت حسابرسی بالاتر دارند حال آنکه در شرایطی که

ریسک بالا باشد، تقاضای افراد به سوی کیفیت پایین خدمات حسابرسی سوق می‌یابد. جهت تحلیل دقیق‌تر این موارد، آزمون تحلیل واریانس انجام شده است.

آزمون تحلیل واریانس

نتایج تحلیل واریانس مربوط به متغیر کیفیت حسابرسی در نگاره ۶ نشان می‌دهد که عامل زیان معنادار است (آماره: ۱۲/۴۸۲ و سطح معناداری: ۰/۰۰۱). بنابراین، می‌توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. بدین معنی که میان تمایل افراد در انتخاب کیفیت حسابرسی در شرایط عدم وجود زیان، نسبت به زمانی که زیان وجود داشته باشد، اختلاف قابل توجهی وجود دارد. با عنایت به مقادیر میانگین ملاحظه شده در بخش آمار توصیفی استدلال می‌شود که در شرایط عدم وجود زیان، تمایل به انتخاب حسابرسان با کیفیت بالاتر خدمات به مراتب بیشتر است. همانطور که در مبانی نظری تشریح شد، مدیران تمایل دارند انتخاب حسابرسان را به گونه‌ای انجام دهند که احتمال گزارش زیان را به حداقل برسانند. بنابراین، در صورتی که شرکتی زیان داشته باشد، تمایل به انتخاب حسابرسان با کیفیت پایین، افزایش می‌یابد. نتایج حاصله در راستای شواهد مطالعات هرلی و همکاران (۲۰۲۱)، مانگستی و همکاران (۲۰۱۹)، دی فاند و همکاران (۲۰۱۹)، دالیوال و همکاران (۲۰۱۵) می‌باشد.

نگاره ۶: نتایج تحلیل واریانس بین‌گروهی برای متغیر وابسته کیفیت حسابرسی

منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
زیان	۵۷/۲۸۴	۱	۱۲/۴۸۲	۰/۰۰۱
ریسک	۱۵۵/۵۵۷	۱	۳۳/۸۹۶	۰/۰۰۰
زیان × ریسک	۴/۱۰۲	۱	۰/۸۹۴	۰/۳۴۷
خطا	۴/۵۸۹	۸۴	-	-

با عنایت به احتمال آماره در ریسک، در سطح اطمینان ۹۵ درصد استدلال می‌شود که بین مقادیر میانگین کیفیت حسابرسی، در حالتی که ریسک سرمایه‌گذاری شرکت ناچیز و قابل توجه باشد، تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج آمار توصیفی می‌توان ادعا نمود در شرایطی که ریسک کم باشد، مدیران تمایل بیشتری به انتخاب حسابرسان با کیفیت‌تر دارند. لذا فرضیه دوم رد نمی‌شود.

مطابق با مبانی نظری، افزایش ریسک در اطلاعات خصوصی شرکت و ریسک‌گریزی مدیران موجب می‌شود که تقاضا برای حسابرسی با کیفیت‌تر به دلیل بالقوگی افشای اطلاعات نامطلوب کاهش یابد. از سوی دیگر، حسابرسی با کیفیت پایین‌تر به معنی ارائه اطلاعاتی با دقت کمتر است که موجب می‌شود مدیران بتوانند بخشی از ریسک را از طریق انعطاف بیشتر در گزارشگری مالی کاهش دهند. یافته‌های این فرضیه در انطباق با مطالعات پژوهشگرانی از جمله هرلی و همکاران (۲۰۲۱)، گراهام و همکاران (۲۰۰۵) می‌باشد.

همچنین، نتایج نشان می‌دهد که اثر تعاملی میان دو متغیر زیان و ریسک معنادار نیست (سطح معناداری: ۰/۳۴۷). به این معنی که اثر عامل ریسک بر کیفیت حسابرسی به این بستگی ندارد که چه سطحی از عامل دیگر (زیان) اجرا شده است. خطوط موازی این دو عامل در نمودار ۱ نیز به معنی نبود اثر تعاملی بین دو عامل می‌باشد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود. بدین معنی که نمی‌توان ادعا نمود به دلیل عدم تقارن احساس افراد در مقابل سود و زیان، اثر افزایش در ریسک بر تقاضای مدیر برای کیفیت حسابرسی در شرایط زیان بزرگتر از شرایط سود است. علت این نتیجه احتمالاً به تاثیر همزمان هر دو عامل زمینه‌ای بر رفتار مدیران باز می‌گردد و نشان می‌دهد که زیان‌گریزی و ریسک‌گریزی بر تقاضای کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد. نتیجه یافت شده مطابق با یافته‌های هرلی و همکاران (۲۰۲۱) است.



نمودار ۱: اثر تعاملی میان ریسک و زیان

ارزیابی سایر دلایل بالقوه برای یافته‌ها

تحلیل‌های آماری پس از برقراری تمامی مفروضات تحلیل واریانس با طرح عاملی در نگاره ۷ نشان می‌دهد که بین مقادیر میانگین هر سه متغیر روانشناختی مثلث تاریک شخصیت، احساس گناه و عذاب وجدان و تمایلات اجتماعی در بین گروه‌ها تفاوت معناداری وجود ندارد. در نتیجه در خصوص هر سه متغیر ذکر شده می‌توان استدلال نمود که تخصیص تصادفی موفقیت‌آمیز انجام شده است. بنابراین، اطمینان نسبی وجود دارد که علت تفاوت در تصمیم‌گیری افراد در خصوص کیفیت حسابرسی به هیچ یک از این عوامل روانشناختی بازمی‌گردد.

نگاره ۷: نتایج تحلیل واریانس یک راهه برای متغیرهای روانشناختی جایگزین

مثلث تاریک شخصیتی				
منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
بین گروه‌ها	۰/۰۷۱	۳	۰/۱۹۵	۰/۸۹۹
خطا	۱۰/۱۳۵	۸۴	-	-
احساس گناه و عذاب وجدان				
منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
بین گروه‌ها	۰/۷۴۹	۳	۰/۵۲۴	۰/۶۶۷
خطا	۴۰/۰۴۹	۸۴	-	-
تمایلات اجتماعی				
منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
بین گروه‌ها	۰/۲۴	۳	۰/۶۷۷	۰/۵۶۸
خطا	۹/۹۴	۸۴	-	-

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش‌های حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری در گذر زمان از یک وضعیت انتزاعی و منطقی به یک وضعیت واقع‌گرایانه، منعطف و منطبق با حقایق روانشناختی بشر تغییر یافته است (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱). هدف پژوهش حاضر شناسایی خصیصه‌ها و الگوهای رفتاری مدیران در تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی است. نتایج نشان می‌دهد که با افزایش ریسک، تقاضای مدیران برای خدمات با کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. این نتیجه مطابق با پیش‌بینی فرضیه اول پژوهش است.

در نتیجه مدیر می‌تواند بخشی از ریسک را از طریق انعطاف‌پذیری در گزارشگری مالی کاهش دهد. همچنین تفاوت قابل توجهی بین تقاضای مدیران در شرایط عدم وجود زیان و وجود زیان وجود دارد. نتایج مشاهده شده مطابق با پیش‌بینی فرضیه دوم بوده و نشان می‌دهد که تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بالا در شرایط وجود بالقوگی زیان، کاهش می‌یابد. در نتیجه می‌توان ادعا کرد در شرکتی که زیان داشته باشد، تمایل به انتخاب حسابرس با کیفیت پائین‌تر افزایش می‌یابد. علاوه بر این، تأثیر منفی ریسک در تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بالا، در صورت وجود بالقوگی زیان با زمانی که بالقوگی زیان وجود ندارد، تفاوتی ندارد. لذا فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود.

مطابق با نتایج این پژوهش، ریسک و زیان دو عامل زمینه‌ای هستند که تمایل مدیران در تقاضا برای خدمات با کیفیت حسابرسی را مستقل از هزینه‌های نمایندگی در بازار تحت تأثیر قرار می‌دهد. این پژوهش در راستای تحقیقات قبلی است که در جستجوی یافتن تفاوت در تقاضا برای کیفیت حسابرسی بوده‌اند (کوالسکی و همکاران، ۲۰۱۸؛ هرلی و میهو، ۲۰۱۹). در این پژوهش با ایجاد یک شرایط آزمایشگاهی، آزمون روشنی از این که این دو عامل بر کیفیت تأثیرگذار هستند یا خیر، انجام شد. نتایج نشان داد که مدیران با قصد افزایش در انعطاف‌پذیری در گزارشگری خود در شرایطی که شرکت با ریسک بیشتری برای سرمایه‌گذاری‌های خود روبرو است یا بالقوگی زیان بالاتر است، متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت پایین‌تر هستند. بنابراین در صورت بکارگیری حسابرس با کیفیت پایین‌تر، می‌توانند زمانی که دارایی‌هایشان در معرض ریسک و زیان کاهش ارزش قرار دارد، به نحوی در گزارشگری خود سواستفاده نمایند. در نتیجه احتمال گزارش زیان و پیامدهای ریسک پیش‌رو کاهش یافته و حسابرس با احتمال کمتری قادر به کشف آنها است.

آگاهی از تأثیرگذاری ویژگی‌های روان‌شناختی بر تقاضای مدیران در خصوص خدمات حسابرسی، برای سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران اطلاعات سودمندی فراهم می‌کند. بدین معنی که کیفیت پایین خدمات حسابرسی را به عنوان نمادی احتمالی از وجود بالقوگی زیان و سناریوهای ریسکی بیشتر در شرکت قلمداد می‌کنند. همچنین، اطلاع از پایین بودن کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری مدیران و انتخاب حسابرسان کم‌کیفیت‌تر، احتمالاً می‌تواند دارای نتایج مثبتی برای اعضای هیات مدیره و کمیته‌های حسابرسی شرکت باشد و بی‌تردید می‌تواند

نقش مقابله کننده‌ای در برابر مدیران جهت بهبود کیفیت قضاوت و تصمیمات داشته باشد. با عنایت به عدم-شناخت تمامی عوامل فردی تاثیرگذار بر تقاضای کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های آتی می‌توانند بر تاثیرگذاری سایر ویژگی‌های شخصی مدیران همانند پشیمان‌گریزی، اطمینان بیش از حد، احساسات بر درجه کیفیت خدمات حسابرسی مورد تقاضا تمرکز نمایند. از لحاظ روش پژوهش، در پژوهش‌های آزمایشگاهی هر چه دستکاری متغیرهای مورد نظر و کنترل سایر عوامل در اختیار محققین باشد، نتایج اعتبار بالاتری خواهند داشت. لذا تشخیص الگوهای فکری افراد و تحلیل عملکردهای شناختی مغز انسان در تصمیم‌گیری از طریق تجهیزات موجود در آزمایشگاه‌های عصب‌شناختی، از حوزه‌های پیشنهادی پژوهش‌های آتی می‌باشد.

بی‌تردید شرایط آزمایشگاهی معرف کامل محیط واقعی تصمیم‌گیری نیستند. برای مثال، در آزمایش انجام شده، آزمودنی‌ها مجاز به استفاده از منابع مربوط یا مشورت با همدیگر نبوده‌اند. همچنین آن‌ها برای تصمیم‌گیری محدودیت زمانی داشتند و ناچار بودند به طور فردی (نه عضوی از یک تیم)، تصمیم بگیرند. البته، این بدان معنا نیست که یافته‌های حاصل از مطالعات آزمایشگاهی را نمی‌توان به دنیای واقعی تصمیمات مدیران تعمیم داد، بلکه به این معنا است که بایستی به دنبال جمع‌آوری شواهد تکمیلی از طریق مطالعات میدانی بود.

محدودیت دوم برخی مطالعات آزمایشگاهی به اشتباهات روش‌شناسی ناشی از "تاثیر گذاری متغیرهای محیطی و آزمودنی‌ها" باز می‌گردد. با عنایت به اینکه نمونه پژوهش متشکل از افراد دانشگاهی و حرفه‌می‌باشد، امکان جمع نمودن آزمودنی‌ها در یک محیط آزمایشگاهی به خاطر محدودیت‌های زمانی ممکن نبوده است. لیکن به منظور ثبات متغیرهای محیطی، سعی شد که تمامی آزمودنی‌ها شرایط آزمایشگاهی یکسانی را تجربه نمایند. به تمامی آن‌ها اطلاعات، دستورالعمل و زمان یکسانی داده شده است و به منظور عدم استفاده از ابزارهای اضافی تحت نظارت محقق قرار داشته‌اند. در خصوص تاثیرگذاری متغیر آزمودنی‌ها، استفاده از طرح بین‌آزمودنی به جای طرح درون‌آزمودنی موجب می‌شود تا از طریق تخصیص تصادفی آزمودنی‌ها در یکی از چهار گروه، تاثیر متغیرهای آزمودنی همانند سن و جنسیت حذف گردد و تفاوت در متغیر وابسته به دلیل تفاوت در خصیصه‌های فردی آزمودنی‌ها نباشد. محدودیت دیگر در خصوص آزمودنی‌ها، به تعمیم‌پذیری نتایج حاصل از نمونه پژوهش به تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیران شرکت‌ها باز می‌گردد. در این پژوهش به منظور بهبود روایی خارجی، تلاش شد تا نمونه انتخابی شامل افراد شاغل در حرفه نیز باشد. بعلاوه در خصوص متغیر تجربه، از طریق هم‌تاسازی گروه‌های مختلف (هر گروه شامل ۱۲ نفر حرفه) اثر این متغیر در میان گروه‌ها توزیع و کنترل شد.

منابع

- ایمانی برندق، دکتر محمد؛ مهرانی، دکتر کاوه؛ حجت شمامی، رحیم، (۱۳۹۵)، شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی، *مجله دانش حسابداری*، ۲۵: ۱۶۷-۱۸۹.
- ایروانی محمدآبادی، علیرضا، (۱۳۹۵)، پذیرش ریسک در تصمیمات مالی با توجه به عوامل روان‌شناختی: نقش میانجی گر زبان‌گزینی، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه خوارزمی.
- آراد، حامد؛ مشععی، سید محمد؛ اسکندری، دل‌آرا، (۱۳۹۹)، بررسی سطوح تاب‌آوری فردی، استرس حسابر و روش‌های تقلیل دهنده کیفیت در حرفه حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۷(۲): ۱۵۴-۱۷۹.
- جامی، مجید؛ محمدی، فاطمه؛ سارانی، افسانه، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، *فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۱۴: ۶۵-۷۶.
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۵)، تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش‌اعتمادی و شخصیت ماکیاویلیسم، *دانش حسابداری*، ۶۷: ۷۱-۹۸.
- حساس‌یگانه، یحیی، (۱۳۸۴)، *فلسفه حسابداری (چاپ اول)*، انتشارات علمی- فرهنگی.
- رضازاده، فرزانه؛ رضائی، فرزین؛ حمیدی، ناصر، (۱۳۹۹)، تأثیر خودکارآمدی، منبع کنترل و ویژگی‌های تاریک شخصیت بر گزارشگری مالی متقلبان، *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵: ۱۳۱-۱۶۷.
- شایسته‌شجاعی، پرویز؛ پورزمانی، زهرا؛ یعقوب‌نژاد، احمد، (۱۳۹۹)، تأثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان، *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵: ۲۷۳-۳۱۰.
- علوی، سید محمد؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله، (۱۴۰۰)، تأثیر اندازه موسسه حسابداری بر کیفیت حسابداری در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۳۷: ۱۱-۲۴.
- نیک‌بخت، محمدرضا و محمودی خوشرو، امید، (۱۳۹۶)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۳: ۴۴۱-۴۶۲.
- محمدرضائی، فخرالدین و فرجی، امید، (۱۳۹۸)، معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۸۷-۱۲۲.
- نیکومرام، هاشم و جلیلی، آرزو، (۱۳۹۱)، مدل مفهومی برای حسابداری مدیریت رفتاری، *فصلنامه دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۱: ۵۵-۷۲.
- Abbott, L. J., K. A. Gunny, and T. C. Zhanag. (2013). When the PCAOB talks, who listens? Evidence from stakeholder reaction to GAAP-deficient PCAOB inspection reports of small auditors. *A Journal of Practice & Theory*, 32(2): 1-31.
- Alavi, S M; Vakilifard, H R and Talibnia, Q. (2021). The effect of auditing firm size on audit quality in auditing firms members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 37, 1-24 (In Persian).
- Alawaqleh, Q. A., N.A. Almasria, and J. M. Alsawalhah. (2021). the Effect of Board of Directors and CEO on Audit Quality: Evidence from Listed Manufacturing Firms in Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 8(2): 243-253.

- Antikarov, V. (2012). Enterprise Risk Management for Nonfinancial Companies: From Risk Control and Compliance to Creating Shareholder Value. Available at SSRN 2571500.
- Arad, H., Moshashae, S. M., & Eskandari, D. (2020). The Study of Individual Resilience Levels, Auditor Stress and Reducing Audit Quality Practices in Audit Profession. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 154-179. (In Persian).
- Bagherpour, M. A., G. S. Monroe, and G. Shailer. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33 (4): 372-390.
- Barton, J. (2005). Who cares about auditor reputation? *Contemporary accounting research*, 22(3): 549-586.
- Beatty, R. P. (1989). Auditor reputation and the pricing of initial public offerings. *Accounting Review*, 64 (4): 693-709.
- Bonner, S. E. (2008). *Judgment and decision making in accounting*. Prentice Hall.
- Cahan, S. F., J. M. Godfrey, J. Hamilton, and D. C. Jeter. (2008). Auditor specialization, auditor dominance, and audit fees: The role of investment opportunities. *The Accounting Review*, 83(6): 1393-1423.
- Callahan, C., and J. Soileau. (2017). Does enterprise risk management enhance operating performance? *Advances in accounting*, 37: 122-139.
- Carlo, G., and B. A. Randall. (2002). the development of a measure of prosocially behaviors for late adolescents. *Journal of youth and adolescence*, 31(1): 31-44.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. Wright. (2010). corporate governance in the post-Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27(3): 751-786.
- Coles, J. L., N. D. Daniel, and L. Naveen. 2006. Managerial incentives and risk-taking. *Journal of Financial Economics*, 79 (2): 431-468.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing* 11(1): 16.
- DeFond, M. L., J. Zhang, And Y. Zhao. (2018). Do managers successfully shop for compliant auditors? Evidence from accounting estimates. Evidence from Accounting Estimates. *European Corporate Governance Institute (ECGI)-Law Working Paper* 432: 1-71. Doi: 10.2139/ssrn.3309678.
- DeFond, M. L., Zhang, J., & Zhao, Y. (2018). Do managers successfully shop for compliant auditors? Evidence from accounting estimates. Evidence from Accounting Estimates (November 27, 2018). *European Corporate Governance Institute (ECGI)-Law Working Paper*, (432).
- DeFond, M., and J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3): 275-326.
- Feltham, G. A., J. S. Hughes, and D. A. Simunic. (1991). Empirical assessment of the impact of auditor quality on the valuation of new issues. *Journal of accounting and Economics*, 14(4): 375-399.
- Francis, J. R., and E. R. Wilson. (1988). Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *Accounting Review*, 63(4): 663-682.
- Francis, J. R., C. Richard, and A. Vanstraelen. (2009). Assessing France's joint audit requirement: Are two heads better than one? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 35-63.
- Godfrey, J. M., and J. Hamilton. (2005). the impact of R&D intensity on demand for specialist auditor services. *Contemporary Accounting Research*, 22(1): 55-93.

- Haigh, M. S., and J. A. List. (2005). Do professional traders exhibit myopic loss aversion? An experimental analysis. *The Journal of Finance*, 60(1): 523-534.
- Hassas Yeganeh, Yahya. (2005). Auditing philosophy. *Scientific-cultural publications*, first edition (in Persian).
- Heo, J. S., S. Y. Kwon, and H. T. Tan. (2021). Auditors' Responses to Workload Imbalance and the Impact on Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(1): 338-375.
- Hurley, P. J., B. W. Mayhew, and K. M. Obermire. (2019). realigning auditors' accountability: Experimental evidence. *The Accounting Review*, 94(3): 233-250.
- Heyrani, F; Vakilifard, H; Banimahd, B; Rahnamay roudposhti, F. (2015). The effect of auditors' social characteristics on their judgment in resolving the conflict between the auditor and the management of selected characteristics: overconfidence and Machiavellian personality. *Accounting Knowledge*, 67: 71-98 (In Persian).
- Hurley, P. J., Mayhew, B. W., Obermire, K. M., & Tegeler, A. C. (2021). The Impact of Risk and the Potential for Loss on Managers' Demand for Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2795-2823.
- Imani Brandagh, M; Mehrani, K and Hojjat Shamami, R. (2016). Identifying the determinants of audit quality in Iran from the perspective of certified public accountants. *Journal of Accounting Knowledge*, 25, 167-189 (In Persian).
- Irvani Mohammadabadi. (2016). Risk acceptance in financial decisions according to psychological factors: the mediating role of loss avoidance. (Master Thesis), Kharazmi University (in Persian).
- Jami, Majid; Mohammadi, Fatemeh and Sarani, Afsaneh. (2016). Investigating the effect of audit quality on the value of companies listed on the stock exchange. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 14, 65-76 (in Persian).
- Jones, D. N., and D. L. Paulhus. (2011). Differentiating the Dark Triad within the interpersonal circumplex. *Handbook of interpersonal psychology: Theory, research, assessment, and therapeutic interventions*: 249-269.
- Kahneman, D., Knetsch, J. L., & Thaler, R. H. (1991). Anomalies: The endowment effect, loss aversion, and status quo bias. *Journal of Economic perspectives*, 5(1), 193-206.
- Kőszegi, B., and M. Rabin. (2006). A model of reference-dependent preferences. *The Quarterly Journal of Economics*, 121(4): 1133-1165.
- Kowaleski, Z. T., B. W. Mayhew, and A. C. Tegeler. (2018). the impact of consulting services on audit quality: An experimental approach. *Journal of Accounting Research*, 56(2): 673-711.
- Lubis, H., M. D. Kumar, P. Ikbar, and S. Muneer. (2015). Role of psychological factors in individuals investment decisions. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(1S): 397-405.
- Majors, T. M. (2016). The interaction of communicating measurement uncertainty and the dark triad on managers' reporting decisions. *The Accounting Review*, 91(3), 973-992. Mayers, A. (2013). Introduction to Statistics and SPSS in Psychology. Bournemouth University.
- Mayhew, B. W., Schatzberg, J. W., & Sevcik, G. R. (2001). The effect of accounting uncertainty and auditor reputation on auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 49-70.
- Rezaei, F. M., Saleh, N. M., & Ali, M. J. (2015). Increased competition in an unfavourable audit market following audit privatisation: The Iranian experience. *Asian Journal of Business and Accounting*, 8(1), 115-150.

- Mohammadrezaei, F., N. Mohd-Saleh, And B. Banimahd. (2012). Political economy of corporate governance: The case of Iran. *International Journal of Business, Governance and Ethics*, 7(4): 301-330.
- Mohammadrezaei, F., N. Mohd-Saleh, and k. Ahmed. (2018). Audit firm ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views, *International Journal of Accounting*, 53(4): 295-313.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, R. Jaffar, and M. S. Hassan. 2016. The Effects of Audit Market Liberalisation and Auditor Type on Audit Opinions: The Iranian Experience. *International Journal of Auditing*, 20(1): 87-100.
- MohammadRezaei, F., Faraji, O., Heidary, Z. (2020). Audit partner quality, audit opinions and restatements: evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, pp 1-14.
- Mohammadrezaei, F., Faraji, O. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122 (in Persian).
- Nikbakht, M and Mahmoudi Khoshrou, O. (2017). Investigating the factors affecting the quality of auditing in Iran according to the indicators of the Board of Accounting Supervision of Public Joint Stock Companies (PCAOB). *Accounting and Auditing Reviews*, 3, 441-462(in Persian).
- Nikomram, Hashem and Jalili, Arezoo. (2012). Conceptual model for behavioral management accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1, 55-72 (in Persian).
- Novemsky, N., and D. Kahneman. (2005). The boundaries of loss aversion. *Journal of marketing research*, 42(2): 119-128.
- Rezazadeh, F., Rezaei, F., Hamidi, N. (2020). The effect of self-efficacy, control source and dark personality traits on fraudulent financial reporting. *Two Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5: 131-167 (In Persian).
- Sanders, WM.G. And D.C. Hambrick. (2007). swinging for the fences: The effects of CEO stock options on company risk taking and performance. *Academy of Management Journal*, 50 (5): 1055-1078.
- Simunic, D. A., and M. T. Stein. (1987). Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues. Canadian Certified General's Office.
- Stoel, M. D., and D. Havelka. (2021). Information technology audit quality: an investigation of the impact of individual and organizational factors. *Journal of Information Systems*, 35(1): 135-154.
- Shayesteh shojaei, P., poorzamani, Z., yaghobnezhad, A. (2020). The Effect of Ethical Behavior Criteria on Auditors' Performance. *Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5: 273-310 (In Persian).
- Titman, S., and B. Trueman. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of accounting and economics*, 8(2): 159-172.

COPYRIGHTS



©2022 Alzahra University, Tehran, Iran. This license allows others to download the works and share them with others as long as they credit them, but they can't change them in any way or use them commercially.