

ارائه مدلی برای تبیین اثر گالاتیا در تصمیم‌گیری بخردانه حسابرس

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۴/۲۲
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۸/۴

مهدی صفری گرایلی^۱

چکیده:

ورود به حرفه تخصصی حسابرسی، نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ تصمیم‌های بخردانه است. وظیفه حسابرسان به عنوان شاغلین یک حرفه تخصصی، اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است، که این امر مستلزم بی‌طرفی حسابرس در تصمیم‌گیری می‌باشد. اگر حسابرسان از صاحبکاران خود مستقل باشند، به بهترین شکل ممکن می‌توانند تصمیم‌گیری خود را بدون جانبداری و سوگیری انجام دهند. هدف این پژوهش بررسی اثر گالاتیا بر تصمیم‌گیری بخردانه حسابرس می‌باشد. این پژوهش با مشارکت ۱۹۵ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی که از طریق روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب گردیدند انجام گرفت. ابزار پژوهش نیز پرسشنامه بود و جهت آزمون و برازش مدل پژوهش، از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری و روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که اثر گالاتیا تاثیر منفی بر تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرس دارد. این به معنای آن است که وجود دیدگاه‌های فردی منفی حسابرس نسبت به خود و توانمندی‌ها و ادراک شغلی و مهارتی‌اش می‌تواند، کارکردهای تصمیم‌گیری حسابرس را با کاهش شدید مواجه نماید و باعث گردد تا حسابرس در تصمیم‌گیری‌های خود از سطح خردمندی دور شود.

واژه‌های کلیدی: تصمیم‌گیری بخردانه، اثر گالاتیا، انتظارات فردی از حرفه حسابرسی.

۱. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: mehdi.safari83@yahoo.com

مقدمه

کیفیت تصمیمات حسابرسان به طور چشمگیری بر عملکرد شفاف‌سازی شرکت‌ها تاثیر می‌گذارد. چرا که تصمیمات حسابرسان به دلیل ایفای نقش مهمی که بر اساس قضاوت در ارائه‌ی گزارشات صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد، به ارتقای سطح تصمیم‌گیری سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی کمک می‌نماید (تروتمن و همکاران، ۲۰۱۵). تصمیم‌گیری در حسابرسی، مبتنی بر بکارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای است که خارج از استانداردهای حسابداری و حسابرسی نباشد و تواما به آیین رفتار حرفه‌ای متعهد باشند تا از این طریق ضمن رعایت مسئولیت‌های تخصصی خود، مسئولیت‌های اجتماعی را به درستی ایفا نمایند (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶) اطلاع حسابرسان از مسئولیت‌های اجتماعی محوله بر دوش آن‌ها، این ادراک را در درون حسابرسان به وجود می‌آورد که تصمیمات مبتنی بر عدالت و اخلاق را در بررسی‌های صورت‌های مالی اتخاذ کنند. یکی از ابعاد تصمیم‌گیری، تصمیم‌گیری خردمندانه است (سعیدی‌گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶). تصمیم‌گیری خردمندانه نوعی از تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر تفکر و ویژگی‌های درونی افراد می‌باشد، که اصطلاحاً به آن تصمیم‌های سنجیده‌تر گفته می‌شود (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳). در همین راستا اسمال (۲۰۱۴) در فضای توام با عدم شفافیت‌های امروزی، نیاز به تصمیم‌گیری بخردانه را برای درک کامل ماهیت خرد و دانایی جهت بررسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان را ضروری تلقی نموده است. در واقع خرد یک مفهوم چندوجهی است که از شناخت، کردار و عواطف انسانی نشات می‌گیرد و ذهیت و عینیت را در یکدیگر تلفیق می‌کند (والنتینه و گودکین، ۲۰۱۹). خرد، خود را از طریق محتوی‌سازی منافع، ارزش‌ها و باورهای مختلف و همچنین قضاوت و داوری به منظور تحقق اهداف، به نمایش می‌گذارد. از منظر دیگر، خرد یا دانایی، علت رفتار، انتخاب است، به عبارت دیگر، خرد و دانایی از طریق چارچوب‌های ذهنی، توانایی فرد را در زمینه داوری و انتخاب، بکار می‌گیرد و به تصمیم‌گیری غناء می‌بخشند (رونی و همکاران، ۲۰۱۰). در طی سالیان اخیر محققین به تحقیقات تجربی در زمینه نقش خرد در تصمیم‌گیری در حیطه‌های علوم انسانی همچون رویکردهای درونی و فردی تصمیم‌گیرندگان روی آورده‌اند و چنین استدلال می‌کنند که خرد به اتخاذکنندگان تصمیم، در استفاده از قضاوت صحیح به هنگام تصمیم‌گیری، کمک می‌کند (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶). هرچند، علیرغم تاکیدهای اخیر بر نقش حیاتی خرد در تصمیم‌گیری، تحقیقات موجود در زمینه خرد و شهود در فضای حسابرسی به دلیل بی‌توجهی به این موضوع مهم در تصمیم‌گیری، اطلاعات کافی و مناسب برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب در حرفه‌ای حسابرسی در اختیار تحلیل‌گران و تئورسین‌های این رشته قرار نمی‌دهد، اما درک نظری مفهوم خرد در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان می‌تواند به‌عنوان یک نقطه‌ی اتکا در حیطه‌های قضاوتی حسابرسان محسوب شود (کسیکز نیمیهالی و راوژوندی، ۱۹۹۰). از طرف دیگر، اثر گالاتیا به‌عنوان یک تئوری مهم در این حوزه محسوب می‌شود که به بررسی نقش باورها و انتظارات از کیفیت اظهار نظر حسابرسان می‌پردازد. در واقع، اثر گالاتیا اشاره به یک سلسله

از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای فرد از خود و نقش فردی در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث بهبود عملکردهای حسابرسان گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد و ادراک از توانمندی‌های حسابرسان در حد مطلوب نباشد، عملکردهای حسابرسان کاهش می‌یابد و این موضوع مستقیماً می‌تواند، کیفیت اظهارنظرهای حسابرسان و در نتیجه تصمیم‌گیری‌ها را تحت تاثیر قرار دهد (گئوریال کونتریراس و همکاران، ۲۰۰۷). در واقع اثر گالاتیا را می‌توان به عنوان یک پیش‌بینی‌کننده، نسبت به باور فرد در خصوص کیفیت اظهارنظر حسابرسان قلمداد نمود، و طبق نظر شیند و همکاران (۲۰۱۳) آن را به واقعیتی تشبیه کرد که باورهای فردی و باورهای اجتماعی آن را می‌سازند، واقعیتی که اگر این باورها نبودند، احتمالاً شکل نمی‌گرفتند. مطابق با این اثر باید بیان نمود انتظارات مثبت یک فرد از خودش موجب بهبود عملکرد وی خواهد شد (باباد و همکاران، ۱۹۸۲). در نتیجه می‌توان استنباط نمود ادراک فردی از توانمندی‌ها و موفقیت‌های خود نسبت به حرفه حسابرسان می‌تواند باعث تقویت هرچه بیشتر تصمیم‌گیری‌های فردی گردد. لذا این پژوهش در پی بررسی تاثیر این اثر یعنی اثر گالاتیا بر خردمندی حسابرسان، در تصمیم‌گیری حرفه‌ای می‌باشد. اهمیت موضوع تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان و فقدان پژوهش کافی در این زمینه، انگیزه‌ای جهت انجام مطالعه حاضر است. درک اینکه ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان نظیر اثر گالاتیا، چگونه می‌تواند تصمیم‌گیری آنان را تحت تاثیر قرار دهد، برای قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسان بینش لازم را فراهم نموده و انگیزه بهبود در رهبری موسسات حسابرسان را نیز ایجاد می‌نماید. بنابراین، اهمیت و دانش‌افزایی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

اول اینکه، نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط ادبیات پژوهش‌های رفتاری در حوزه حسابرسان گردد. دوم اینکه، شواهد پژوهش حاضر نشان خواهد داد که ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان نظیر اثر گالاتیا، تا چه اندازه می‌تواند تصمیم‌گیری بخردانه آنان را تحت الشعاع خود قرار دهد. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران حوزه حسابرسان برای تدوین خط‌مشی‌های حسابرسان قرار دهد. در نهایت نیز، نتایج پژوهش حاضر می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در خصوص عوامل موثر بر تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان پیشنهاد نماید.

در بخش بعدی پژوهش، ضمن بیان مبانی نظری پژوهش اقدام به بیان چرایی انجام پژوهش و بسط مفهومی تحقیق با استدلال‌های کاربردی و پژوهشی گردیده است. در بخش سوم نیز پژوهش با بیان روش تحقیق، مشارکت‌کنندگان، ابزار گردآوری و اعتبار تحقیق تلاش می‌شود تا مسیر منسجم‌تری از محتوایی پژوهش ارائه گردد و در بخش چهارم تحلیل‌های مبتنی بر حداقل مربعات جزئی باهدف برازش مطلوبیت مدل صورت می‌پذیرد تا در نهایت در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم ارائه شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

خردمندی در تصمیم‌گیری حسابرس

از منظر کلاسیک، خرد، ویژگی است که به درستی قضاوت‌ها در شرایط حساس (میلی، ۲۰۱۰) نسبت به خود و نسبت به دیگران می‌پردازد. خرد که با قضاوت درست و به‌کارگیری دانش در زندگی مرتبط می‌باشد، به دو روش مفهوم‌سازی می‌شود:

- سوفیا (خرد ناب یا تئوریک)
- فرونیسیس (احتیاط یا خرد عملی).

در حالی که خرد نظری، به حقیقت درونی می‌پردازد، خرد عملی با رفتار سر و کار دارد و به رفتار درست در شرایط و زمان معین توجه دارد. به عبارت دیگر، خرد نظری بدین موضوع می‌پردازد که چه چیزی برای انجام دادن صحیح است، در حالیکه خرد عملی مستلزم یک توانایی برای انجام آن می‌باشد. ریشه مفهوم خرد، توجه بسیاری از محققین در رشته‌های مختلف را در مطالعات آکادمیک معاصر را به خود جلب کرده است. در ابتدا در رشته فلسفه، سپس در رشته روانشناسی؛ رهبری؛ مطالعات سازمانی؛ مدیریت؛ حسابرسی و دیگر حیطه به‌دنبال مفهوم‌سازی و محتوی‌سازی واژه خرد بوده است. در زمینه‌های حسابرسی، موضوع خرد و تصمیم‌گیری بر مبنای خرد بر اساس توانمندی‌های فردی در طی سالیان اخیر مورد بحث واقع شده است و بیشتر از منظر قضاوت حسابرسان در بررسی صورت‌های مالی نشأت گرفته است. (بالتیس و اسمیت، ۱۹۹۰). نکته‌ی قابل توجه این است که خرد در تصمیم‌گیری حسابرسان به‌عنوان تلفیق ویژگی‌های شناختی و انعکاسی تعریف می‌شود و آن را یک ویژگی عمومی در تمامی افراد نمی‌داند و الزاماً مبتنی بر مهارت و دانش فنی و تخصصی فرد نمی‌باشد. به عبارت دیگر، برگسما و آردلت (۲۰۱۲) بیان نمودند، خرد مختص افراد عاقل و آگاه است و نباید به‌عنوان یک ویژگی فردی به آن نگریسته شود. از طرف دیگر، پژوهش‌های حسابرسی در مورد نقش خرد در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در مورد صورت‌های مالی، نسبت به این انتقاد بر مکتب برلین که بیان نمودند، خرد دارای ثبات همیشگی نیست و ممکن است یک فرد در پاره‌ای از مواقع حتی ممکن است به دور از هر گونه خرد ورزی اقدام به تصمیم‌گیری نماید، روی خوش نشان داده‌اند. پس می‌توان اینطور استنباط نمود که افراد در تمامی شرایط ممکن است، عاقلانه رفتار نکنند (ریچاردسون و پاسوپاتی، ۲۰۰۵؛ استرانبرگ، ۲۰۰۴). تئوری تعادل استرنبرگ نشان می‌دهد که خرد در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان، استفاده‌ی مبتنی بر ارزش از هوش و تجربه به منظور تحقق یک رابطه بر-برد از طریق برقراری تعادل بین منابع درون فردی حسابرسان، بین فردی و فرافردی در کوتاه‌مدت و بلندمدت و ایجاد تعادل بین پذیرش، شکل‌دهی وضع موجود یا انتخاب یک محیط جدید است. به بیانی دیگر، تئوری تعادل، خرد را تعادل افراد با شرایط مختلف در نظر می‌گیرد. تصمیم‌گیری اشاره به یک مجموعه فعالیت‌های ذهنی دارد که به هنگام تصمیم‌گیری درباره خلق یا انتخاب در بین راه‌حل‌های مختلف، رخ می‌دهد (چاراگین و همکاران، ۲۰۰۸).

اثر گالاتیا

اثر گالاتیا اشاره به یک پدیده روانشناسی دارد که بر اساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات خود از خود، واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. برای نمونه اگر حسابرسان بر این باور باشد که عملکردهای فنی و تخصصی لازم را ندارد، او این ادراک را باور می‌کند و بر این مبنا کیفیت بررسی‌ها کاهش می‌یابد، در عین حال عکس این موضوع نیز صادق است و اگر حسابرسان از خود بر حسب توانمندی‌های تخصصی انتظارات بالایی وجود داشته باشد، او تلاش خود را برای دست یافتن به چنین انتظاری بالاتر می‌برد (واتزلویک، ۱۹۸۴). اثر گالاتیا ابزار مهمی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که شاید چندان به تأثیرات آن حداقل در پژوهش‌های علمی و تجربی پرداخته نشده است. این نظریه شرکای حسابرسی را آگاه می‌کند که عامل موفقیت حسابرسان، تنها به شرایط، کیفیت و صلاحیت شخص یا به محیط حرفه‌ای کار بستگی ندارد (روزنتال، ۲۰۱۲) و تمرکز بر ویژگی‌های فردی و ادراکی فرد نیز می‌تواند باعث افزایش عملکردها و توانمندی‌های فردی گردد. اثر گالاتیا در واقع برآمده از مفهوم اثر پیگمالیون می‌باشد. اثر پیگمالیون یا کامیابی فراخود در کنار نظریه اسناد برای اولین بار توسط مرتون (۱۹۴۸) برای توضیح علت ورشکستگی بانک‌های خوش نام آمریکا در سال‌های رکود اقتصادی مطرح شد. بعدها لیوینگستون پس از مشاهده نتیجه یک آزمایش، این پدیده را اثر پیگمالیون نامید. نتایجی که او مشاهده کرده بود، ناشی از یک علت مستقل نبود بلکه حاصل انتظاراتی بود که پژوهشگر ناخود آگاه به افراد القا کرده بود. با دانستن این که قرار است افراد به گونه‌ای خاص رفتار کنند، این پیش فرض ذهنی موجب می‌شد آنان به گونه‌ای که انتظار می‌رفت رفتار کنند (لیوئوس و همکاران، ۲۰۰۸). اثر گالاتیا نیز به عنوان زیر مجموعه اثر پیگمالیون اشاره به یک پدیده روانشناسی دارد که براساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات خود تحت تاثیر محرک رفتاری از خود قرار می‌گیرند. مطابق با این اثر، انتظارات مثبت یک فرد از خودش موجب بهبود عملکرد وی خواهد شد. وجود فرآیند انتظارات در رفتارهای فردی را می‌تواند بر مبنای روابط در حرفه حسابرسی تشریح نمود.

از طرف دیگر همسو با اثر گالاتیا، وجود انتظارات حسابرسان از خود باعث تغییر شکل عملکردهای فردی می‌گردد که در نتیجه بر حسب ویژگی‌های انتظاری فرد در جهت مثبت یا منفی، واکنش‌های بیرونی همسو با این تغییرات مثبت یا منفی خواهد بود. این باورها در قالب بازخوردهایی که از بیرون دریافت می‌کند، رفتار حسابرسان در کار راه حرفه‌ای را شکل می‌دهد که در عین اینکه می‌تواند به انتظارات جدی در حرفه منجر شود، در عین حال می‌تواند باعث شکل‌گیری رفتار حرفه‌ای گردد. فرض این مدل در قالب وجود انتظارات مثبت رفتار فردی حسابرسان است که در نهایت به شکل‌گیری انتظارات و باورهای فردی اجتماعی دیگران از حرفه حسابرسی و فرد حسابرسان می‌شود.

اثر گالاتیا و تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان

اگرچه موضوع تصمیم‌گیری در پژوهش‌هایی همچون مدیریت و مطالعات سازمانی سابقه‌ی

طولانی دارد و تصمیم‌گیری عمدتاً به‌عنوان یک فرآیند سیستماتیک در نظر گرفته می‌شود (لانگلی و همکاران، ۱۹۹۵) که از طریق آن راه‌حل‌های جایگزین، بسط و توسعه، مقایسه و به‌منظور تحقق اهداف مورد نظر، انتخاب می‌شوند، اما در حیطه‌های علم مالی همچون حسابرسی، دانشی تقریباً نوظهور محسوب می‌شود، چراکه پس از توسعه دیدگاه‌های رفتاری مالی در سال ۱۹۹۰ به‌طور جدی‌تر مورد توجه قرار گرفتند، تا اینکه در اوایل قرن حاضر مباحث روانشناختی و رفتاری به‌عنوان معیارهای تصمیم‌گیری به خصوص در حوزه‌های حسابرسی مطرح گردید. در واقع موضوع تصمیم‌گیری و اظهار نظر درباره‌ی عملکردهای مالی شرکت‌ها، در حرفه‌ی حسابرسی، از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در طی سال‌های اخیر مورد توجه ویژه قرار گرفته است (هردینگ و تروتمن، ۲۰۱۷). به عبارت دیگر، در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، به‌طوری که تمام مراحل حسابرسی از برنامه‌ریزی، اجرای عملیات تا اظهار نظر با قضاوت همراه است (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳). در واقع فرآیند حل مسائل با یک ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می‌شود، بر این اساس هر حسابرسان، یک استراتژی برای حل مسائل یا تصمیم‌گیری به‌کار می‌گیرد که نقش قابل توجهی در قضاوت حرفه‌ای او ایفا می‌کند (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸). استانداردهای حسابرسی در حیطه‌ی ارائه گزارش‌های حسابرسان باتکیه بر آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان تلاش می‌نمایند، از طریق برانگیختن انگیزه‌های مسئولیتی و حرفه‌ای، رفتار حسابرسان را تا حدی کنترل نمایند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳)، اما این کار معمولاً بدلیل اینکه بر جنبه‌های درونی و رفتاری افراد کمتر توجه می‌نماید و هویت حرفه‌ای آنها را معمولاً در ابعاد کلان‌تر نادیده می‌گیرد، نمی‌تواند چندان کارساز در این زمینه باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۸). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن معیارهای تصمیم‌گیری حسابرسان است که در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است. چراکه تصمیم‌گیری امری است که در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود. از منظر تئوری‌های رفتاری در حیطه‌های حسابرسی، باید بیان شود، حسابرسان یک فرد خاص با دانش فنی، در یک فضای خاص، در یک زمان خاص و در یک مکان خاص و متفاوت از تمامی بررسی‌های قبلی خود می‌باشد. در این شرایط، می‌بایست با نگاهی کلان هم بر حیطه‌های تخصصی و هم بر حیطه‌های رفتاری تمرکز شود و تلاش شود، ارتباطات خود را از منظر دیدگاه‌های بازرگانی با صاحبکاران حفظ کند (لینچ و همکاران، ۲۰۰۹). تصمیم‌گیری حسابرسان باور دارد که حسابرسان براساس به‌کارگیری دانش فنی و تخصصی مبتنی بر تجربه‌های‌شان می‌توانند اظهار نظرهای واقع‌گرایانه براساس رفتارهای اخلاقی را در جهت افزایش میزان شفافیت‌ها اتخاذ نمایند (زسامبوک، ۱۹۹۷). موضوعی که در این بخش مهم است، وجود باورهای فردی مبنی بر توانمندی‌های لازم در این خصوص می‌باشد. ویندهورست (۲۰۱۱) مهمترین عامل برای تصمیم‌گیری را، وجود باور به توانمندی‌های خود در اتخاذ تصمیم‌گیری خردمندانه عنوان نمود که این رویکرد، بسط دهنده اثر گالاتیا می‌باشد.

بر اساس مدل تعامل و تنظیم رفتار^۱ گنوریال کونتریریراس و همکاران (۲۰۱۱)، که وجود اثر گالاتیا در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند، باید بیان نمود، انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان توسط خود حسابرسان، بر رای و تصمیم‌گیری او تأثیرگذار می‌باشد. جولین (۲۰۱۴) در رابطه با تأثیرگذاری گالاتیا بر کیفیت و استقلال نظر حسابرسان در رابطه با دوره تصدی حسابرسان بیان می‌دارد، نوع انتظار ایجاد شده در این عرصه موضوعی تعیین‌کننده است، چراکه اگر انتظارات منفی تقویت شده باشد، حسابرسان در کارراهه شغلی خود به مرور دچار سرخوردگی خواهد شد و این موضوع می‌تواند کیفیت عملکردهای فردی حسابرسان را تقلیل دهد. اما اگر انتظارات بر مبنای ادراک از موقعیت و ماهیت جایگاه حسابرسان شکل بگیرد، کیفیت اظهار نظر حسابرسان تقویت می‌شود و این موضوع می‌تواند باعث کوتاه شدن دوره تصدی حسابرسان گردد. چراکه وجود انگیزه تعهد و حرفه‌ای‌گری باعث ایجاد هویت در حسابرسان می‌گردد. ایزلم (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان «حسابرسی در قرن بیست و یکم» به نقش تأثیرگذار اثر پیگمالیون اشاره دارد. به زعم ایزلم (۲۰۱۳) شرکایی که از حسابرسان خود انتظاراتی فراتری دارند، آن‌ها به به سوی دستاورهای قابل ملاحظه‌تری هدایت می‌نمایند، دستاوردهایی که هم جنبه فردی و هم جنبه اجتماعی دارد و بیشتر مبتنی بر پاداش‌های معنوی در حسابرسان است.

پیشینه پژوهش

موضوع ویژگی‌های روانشناختی و تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان، مباحثی نو و در حال توسعه‌ای هستند که مطالعات صورت گرفته طی سال‌های اخیر در حال توسعه ادبیات آن می‌باشند. با این حال، تا کنون مطالعاتی که به‌طور مستقیم به این موضوع پرداخته باشند، در ادبیات حسابرسانی صورت نگرفته و این پژوهش تلاش دارد تا شواهدی از پیشینه‌های پژوهشی تا حدی مشابه را در این خصوص ارائه دهد.

چانگ و لئو (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان تصویرسازی‌های ذهنی و خطاهای ادراکی حسابرسان انجام دادند. در این پژوهش ۲۸۸ نفر از حسابرسان مشارکت داشتند. نتایج این پژوهش نشان داد که خطاهای ادراکی حسابرسان تحت تأثیر تصویرسازی‌های ذهنی شامل سرخوردگی‌های حرفه‌ای، عدم پاسخ به نیازهای معنوی؛ عدم تناسب حرفه‌ای در حسابرسان و وجود انتظارات منفی تقویت شده حسابرسان قرار می‌گیرد. باکارو (۲۰۱۹) در پژوهشی نقش تفکر انتقادی حسابرسان در حسابرسانی موضوعات پیچیده و ساختار نیافته را بررسی نمود. در این پژوهش تفکر انتقادی به عنوان یک مبنای حسابرسانی مبتنی بر الگوی پارادیمی انتقادی به مسئولیت‌های حسابرسان در قابل سرمایه‌گذاران، سهامداران و دولت همچون محیط زیست اشاره دارد که چگونه از این طریق می‌توانند صورت‌های مالی را که دارای تقلب می‌باشند را شناسایی و گزارش‌های شفاف‌تری از عملکردهای مالی صاحبکاران ارائه دهند. در پژوهش وی، تعداد ۳۰۰ حسابرسان کشور مکزیک از طریق پرسشنامه مشارکت داشتند و نتایج نشان داد که وجود سطح

تحلیلی و شهودی به عنوان دو معیار تفکر انتقادی در حسابرسان می‌تواند قضاوت حرفه‌ای آنان را بهبود بخشد. نیچل و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تاثیر کیفیت تردید حرفه‌ای به عنوان یک رویکرد انتقادی بر کیفیت حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش که با مشارکت تعداد ۲۴۵ حسابرسان کشور اکراین انجام شد، ابزار پژوهش پرسشنامه بود و به منظور آزمون و تحلیل فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل حداقل مربعات جزئی (۱) استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد، میان تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل و کیفیت حسابرسی، رابطه وجود دارد. آنها همچنین دریافتند که میان تردید و عملکرد سرپرست گروه حسابرسی در شرکت‌های مختلف، رابطه وجود دارد. کینس و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تأثیر کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان تحت استرس حرفه‌ای حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش ۲۹۳ نفر از حسابرسان آمریکا مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج نشان داد، معیارهای مربوط به استرس شغلی همچون فشردگی بودجه زمانی، فراانتظاری و حجم کار بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان تأثیر منفی و معناداری دارد.

ولیان و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به ارائه مدل تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده‌بنیاد پرداختند. طی این پژوهش مؤلفه‌ای به نام «تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان» شناسایی شد که در آن تصمیم‌گیری بخردانه، فرایندی منسجم، انعکاسی، شناختی و عاطفی است که شرایط درونی و بیرونی را در زمینه تصمیم‌گیری مدنظر قرار می‌دهد و به ذی‌نفعان بیشتری توجه می‌کند. حسینی و رسولی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک» انجام دادند. مطابق با بررسی تحقیقات انجام شده، مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت، عوامل تعیین‌کننده و اثر گذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکارانه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری طبقه‌بندی نمودند که هر سه حوزه اجزای جدایی ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد. مشایخی فرد و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرسان بر تاثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود که با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای تعداد ۱۹۶ نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب شدند. تحلیل نتایج براساس رویکرد معادلات ساختاری و تحلیل حداقل مربعات جزئی (۱) انجام گرفت. نتایج نشان داد که اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای تاثیر ندارد، ولی ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و منفی در تاثیرگذاری اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای دارد. همچنین هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای تاثیر معنادار و منفی دارد و ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و مثبت در تاثیرگذاری

هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای ایفا می‌کند. به‌طور کلی، مروری بر مطالعات صورت گرفته فوق نشان می‌دهد که مطالعه حاضر نخستین پژوهشی است که به بررسی تاثیر ویژگی‌های روانشناختی به ویژه اثر گالاتیا بر تصمیم‌گیری بخردانه حسابرس پرداخته، از این رو می‌تواند به توسعه ادبیات پژوهش‌های رفتاری حسابرسی کمک شایانی نماید.

فرضیه پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده فوق و پیشینه پژوهش، فرضیه پژوهش به صورت زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه - اثر گالاتیا بر تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرس تاثیر معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق باتوجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی-همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های موردنیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۳). بر این اساس، از پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده گردید، چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (مائل و اشفورت، ۱۹۹۲؛ دشیانده و همکاران، ۱۹۹۳؛ چن و همکاران، ۲۰۰۹؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین برای جمع‌آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبانی نظری پژوهش‌های قبلی استفاده شد.

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

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۳۹۹ می‌باشد. باتوجه به اینکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 * 0/683^2}{0/1^2} = 179$$

در رابطه فوق:

n : بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$: مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد $1/96$ ؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل این که مشخص نیست، با استفاده از پیش‌آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه 30 تایی بدست آمده است؛ e : دقت موردنظر در پژوهش است که معمولاً معادل $0/1$ در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). با توجه به رابطه فوق، حجم نمونه 179 نفر بدست آمد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد 250 پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع گردید و در نهایت، تعداد 195 پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت.

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل

اثر گالاتیا به‌عنوان متغیر برونزا (مستقل) پژوهش حاضر در نظر گرفته شده که برای سنجش آن از پرسشنامه شینده و همکاران (۲۰۱۳) که شامل ۱۲ سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۴ بعد ادراک حسابرسان، توانمندی حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان می‌باشد که روایی آن توسط متخصصان مورد تایید قرار گرفته است. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع ارائه شده است که آیا پنداشتها و برداشتهای مثبت از حرفه حسابرسی باعث تقویت ادراک حسابرسان می‌شود؟ یا شناخت حسابرسان از محتوای حرفه‌ای شغل خود باعث افزایش کارآمدی حسابرسان می‌شود؟ در واقع محتوای سوالات مبتنی بر این موضوع است که تا چه اندازه انتظارات مربوط به ادراک حسابرسان، توانمندی‌های حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان در برابر مشتریان (صاحبکاران) باعث می‌شود، رفتارهای مورد انتظاری در جهت بررسی با کیفیت تر بررسی‌های صورت‌های از خود نشان دهند. همچنین پایایی این پرسشنامه بر اساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و توسط پژوهش‌جو لین (۲۰۱۴) حدود $0/82$ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با $0/78$ محاسبه گردید.

متغیر وابسته

متغیر وابسته پژوهش حاضر، تصمیم‌گیری بخردانه است که به منظور سنجش تصمیم‌گیری خردمندانه از پرسشنامه محقق ساخته ولیان و همکاران (۱۳۹۸) استفاده می‌شود. این پرسشنامه شامل ۱۰ سوال براساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد که از کاملاً موافقم (۵)؛ موافقم (۴)؛ بی‌نظرم (۳)؛ مخالفم (۲) و کاملاً مخالفم (۱) تشکیل شده است. این پرسشنامه استاندارد می‌باشد و روایی و پایایی آن مورد تایید قرار گرفته است. ضمن تایید روایی محتوایی این پژوهش توسط خبرگان و متخصصان، پایایی این پژوهش طبق ضریب آلفای کرونباخ برآورده شده است که با توجه به بالاتر بودن از $0/7$ مورد تایید می‌باشد.

یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار (PLS) استفاده می‌شود. ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

نگاره (۱) - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

اثر گالانتیا	تصمیم‌گیری بخردانه	کارآمدی	شناخت	توانمندی	ادراک
۳/۹۵	۳/۹۵	۴/۱۴	۴/۱۲	۳/۵۰	۴/۰۶
۰/۵۸	۰/۷۴	۰/۷۱	۰/۸۵	۱/۰۶	۰/۶۹
۳/۰۸	۲/۸۰	۲/۶۷	۲/۳۳	۲	۲/۶۷
۵	۵	۵	۵	۵	۵

بر اساس آمار توصیفی متغیرهای پژوهش مشخص شد، کارآمدی به عنوان مولفه اثر گالانتیا بالاترین میزان میانگین را به خود اختصاص داده است و این به معنای آن است که مهمترین عامل تاثیرگذاری، باورهای فردی نسبت به کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان، در کارآمدی در حرفه می‌باشد. به عبارت دیگر اثر گالانتیا که نوعی انگیزش مبتنی بر فرآیندها و باورهای ذهنی نسبت به خود می‌باشد، می‌تواند به ارتقای سطح کارآمدی فردی کمک نماید. همچنین مشخص گردید، بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به متغیر توانمندی به عنوان مولفه‌ی اثر گالانتیا می‌باشد که نشان دهنده‌ی این موضوع است که هر چند باورهای فردی نسبت به کارکردهای حرفه‌ای بالا باشد، اما جهت ارتقای سطح آموزش‌های فردی و حرفه‌ای نیاز است تا فرد آموزش‌های لازم در زمینه‌های مهارت‌های ارتباطی و تخصصی را فرا گیرد.

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. در نرم‌افزار نرمال نبودن متغیرها بلامانع می‌باشد. فرض صفر (H_0) بیانگر نرمال بودن و فرض یک (H_1) بیانگر نرمال نبودن داده‌ها می‌باشد. نتایج به دست آمده در نگاره (۲) ارائه شده است. نتایج حاصل از آزمون نرمالیتی (کولموگروف-اسمیرنوف) نشان می‌دهد که توزیع داده‌های تمامی مولفه‌های تحقیق به جز یک مورد نرمال نمی‌باشد. با توجه به نگاره (۳)، نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف نشان داده شده است.

نگاره (۲) - نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف

مولفه‌ها	Sig (سطح معناداری)	α (مقدار خطا)	نتیجه آزمون
کارآمدی	۰/۰۰۰	۰/۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
اثرگالاتیا	۰/۰۰۰	۰/۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
ادراک	۰/۰۰۶	۰/۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
تصمیم‌گیری بخردانه	۰/۰۰۰	۰/۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
توانمندی	۰/۰۰۰	۰/۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
شناخت	۰/۰۰۰	۰/۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها

(ماخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار SPSS)

در این پژوهش از روش حداقل مربعات جزئی توسط نرم‌افزار پی. ال. اس و رویه هالاند (۱۹۹۹) به منظور بررسی مدل‌های اندازه‌گیری، ساختاری و آزمون فرضیات استفاده شده است.

برازش مدل‌های اندازه‌گیری

در برازش مدل‌های اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، از ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده می‌گردد.

سنجش بارهای عاملی: بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود. موید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل قابل قبول است. هر چند برخی نویسندگان مثل ریوارد و هاف (۱۹۹۸). عدد ۰/۵ را به عنوان مقدار ملاک بارهای عاملی ذکر نموده‌اند، با توجه به نگاره (۳) مقادیر بارهای عاملی تمامی گویه‌ها بیش از ۰/۵ است. در نتیجه پایایی مدل از نظر بارهای عاملی مورد تایید قرار گرفته است.

نگاره (۳) - ضرایب بارهای عاملی

سوالات	کارآمدی	اثرگالاتیا	ادراک	تصمیم‌گیری بخردانه	توانمندی	شناخت
CA1					۰,۹۰	
CA1		۰,۷۸				
CA2					۰,۹۱	
CA2		۰,۷۷				

سؤالات	کارآمدی	اثرگالاتیا	ادراک	تصمیم‌گیری بخردانه	توانمندی	شناخت
CA3					۰,۸۸	
CA3		۰,۶۸				
CO1						۰,۷۶
CO1		۰,۵۳				
CO2						۰,۸۹
CO2		۰,۵۵				
CO3						۰,۷۷
CO3		۰,۵۵				
E1	۰,۸۷					
E1		۰,۵۰				
E2	۰,۹۰					
E2		۰,۶۴				
E3	۰,۵۳					
E3		۰,۲۷				
P1			۰,۸۲			
P1		۰,۵۲				
P2			۰,۸۶			
P2		۰,۵۹				
P3			۰,۶۴			
P3		۰,۵۱				
W1				۰,۷۵		
W10				۰,۹۳		
W2				۰,۹۱		
W3				۰,۹۶		
W4				۰,۹۴		
W5				۰,۹۴		
W6				۰,۷۴		
W7				۰,۹۶		
W8				۰,۹۶		
W9				۰,۹۴		

آلفای کرونباخ: معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجه‌ای مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محسوب می‌شود. بر این اساس، مطابق جدول (۴) مقادیر آلفای کرونباخ برای تمامی متغیرها از مقدار ۰/۷ بیشتر بوده و بیانگر پایایی قابل قبول است. پایایی ترکیبی: از آن جایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایانی سازه‌ها می‌باشد، روش حداقل مربعات جزئی معیار مدرن تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد. در صورتی که مقدار آن برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد. شایان ذکر است که معیار پایایی ترکیبی در مدل‌سازی معادلات ساختاری معیار بهتری از آلفای کرونباخ به شمار می‌رود. با عنایت به موارد فوق و با توجه به نگاره (۴) مقدار تمامی متغیرها بیش از ۰/۷ هستند، برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری تایید می‌شود.

نگاره (۴) - نتایج تجربی مدل‌های اندازه‌گیری

شاخص‌ها	میانگین واریانس استخراج شده	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
کارآمدی	۰/۶۱	۰/۸۲	۰/۷۱
اثرگالاتیا	۰/۵۳	۰/۸۵	۰/۸۰
ادراک	۰/۶۰	۰/۸۲	۰/۶۸
تصمیم‌گیری بخردانه	۰/۶۸	۰/۹۶	۰/۹۵
توانمندی	۰/۸۰	۰/۹۲	۰/۸۸
شناخت	۰/۶۶	۰/۸۵	۰/۷۳

(ماخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار PLS)

روایی همگرا دومین معیاری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی به کار برده می‌شود. معیار میانگین واریانس استخراج شده نشان دهنده‌ی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده تر میانگین واریانس استخراج شده میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد برازش نیز بیشتر است (برورگ و همکاران، ۲۰۱۸). فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار میانگین واریانس استخراج شده را برای سنجش روایی همگرا معرفی و مقدار بحرانی را عدد (۰/۵) بیان داشتند. بدین معنی که مقدار میانگین واریانس استخراج شده بالای (۵۰٪) روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهند. با توجه به موارد گفته شده و نگاره (۴) مقادیر تمامی میانگین واریانس استخراج شده از (۰/۵) بیشتر بوده و در نتیجه مدل آورده شده در این پژوهش از روایی همگرایی مناسبی برخوردار است.

روایی واگرا، سومین معیار بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری است که میزان همبستگی بین

شاخص‌های یک سازه با آن سازه در مقابل همبستگی بین آن شاخص‌ها با سازه‌های دیگر را مقایسه می‌کند. با توجه به نگاره (۵)، مقدار جذر میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است. این بدان معناست که هر سازه در مدل تحقیق نسبت به دیگر سازه‌ها با شاخص‌های خود در تعامل بیشتری است. این موضوع، روایی واگرایی مناسب و برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش را نشان می‌دهد.

نگاره (۵) - ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرایی

شاخص‌ها	کارآمدی	اثرگالاتیای	ادراک	تصمیم‌گیری بخردانه	توانمندی	شناخت
کارآمدی	۰/۷۸					
اثرگالاتیای	۰/۶۴	۰/۵۸				
ادراک	۰/۴۳	۰/۴۳	۰/۷۸			
تصمیم‌گیری بخردانه	-۰/۴۸	-۰/۵۵	-۰/۴۲	۰/۹۱		
توانمندی	۰/۳۴	۰/۴۳	۰/۲۴	-۰/۳۸	۰/۹۰	
شناخت	۰/۰۸	۰/۴۷	۰/۲۶	-۰/۲۷	۰/۵۵	۰/۸۱

برازش مدل ساختاری

بخش مدل ساختاری بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق، به متغیرهای آشکار کاری ندارد، بلکه تنها متغیرهای پنهان تحقیق همراه با روابط میان آن‌ها بررسی می‌شود. اولین معیار ضروری برای سنجش الگوی ساختاری ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون وابسته است. چین (۱۹۹۸) اندازه (R^2)، ۰/۱۹ و ۰/۳۳ و ۰/۶۷ در الگوی مسیر PLS را به ترتیب ضعیف، متوسط و قابل توجه توصیف نموده است. اندازه‌ها حاکی از مطلوب بودن آنها برای متغیرهای مکنون وابسته پژوهش است. برخلاف رویکرد مبتنی بر کوواریانس که از شاخص‌های متعددی برای برازش الگو استفاده می‌شود، رویکرد PLS فاقد شاخص برازش مبتنی بر «خی‌دو» به منظور بررسی میزان مطابقت الگوی نظری با داده‌های گردآوری شده است. این امر به ماهیت پیش‌بین محور PLS بستگی دارد.

برای بررسی کفایت الگوی پیش‌بین هر متغیر وابسته می‌توان از شاخص (Q^2) نیز استفاده نمود. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. هنسler و همکاران (۲۰۰۹) هر یک از سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای این معیار را به ترتیب بیانگر قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در مورد سازه مربوطه معرفی نموده‌اند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). با توجه به نگاره (۶)، مقدار Q^2 متغیر درون‌زا از ۰/۱۵ بیشتر شده است که نشان از قدرت پیش‌بینی قوی مدل دارد و برازش مناسب مدل ساختاری تحقیق را تایید می‌کند.

نگاره (۶) - شاخص‌های متغیرهای مکنون

Q ²	R ²	
۰/۳۴	۰/۹۹	اثر گالانیا
۰/۲۴	۰/۳۰	تصمیم‌گیری بخردانه

برازش مدل کلی

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، مدل کلی معادلات ساختاری پژوهش باید با استفاده از معیار نیکویی برازش (GOF) بررسی گردد. مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، از معیار GOF به شرح رابطه زیر، استفاده می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\overline{communalities} \times R^2}$$

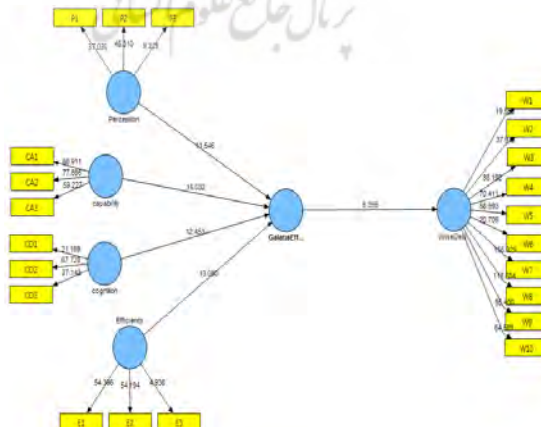
که در آن:

communalities: میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان و R^2 : میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF در نظر گرفته می‌شود. با توجه به این که مقدار بدست آمده برای مدل پژوهش، ۰/۶۴ است لذا برازش بسیار مناسب مدل کلی تحقیق تایید می‌شود.

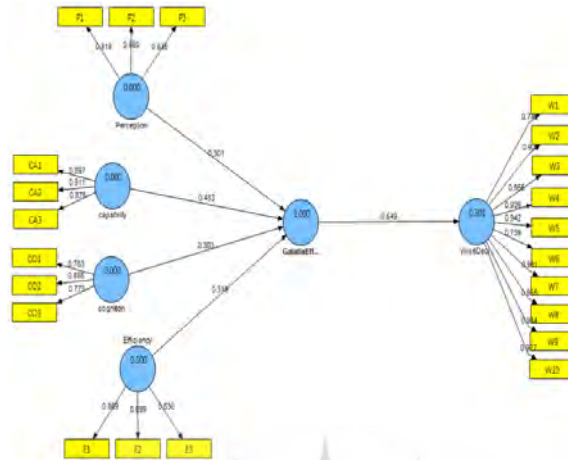
نتایج آزمون فرضیه‌ها

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و با توجه به شکل‌های (۱) و (۲) به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در نگاره (۷) ارائه شده است:

شکل (۱) - مدل پژوهش همراه با آماره T-value



شکل (۲) - مدل پژوهش همراه با ضرایب مسیر، واریانس و بار عاملی



نگاره (۶) - آزمون فرضیه (ضرایب مسیر)

مسیر	علامت اختصاری	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون فرضیه
اثر گالاتیا >---> تصمیم‌گیری بخردانه	Galatia ---> Wise Decision	-۰/۵۴۹	۶/۳۵۵	پذیرش فرضیه

(ماخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار PLS)

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود ضریب مسیر بین اثر گالاتیا و تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان، منفی (-۰/۵۴۹) و آماره t آن (۶/۳۵) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده که حاکی از وجود رابطه منفی معنادار بین اثر گالاتیا و تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان می‌باشد. بر این اساس، فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

تصمیم‌گیری در حسابرسانی نوعی استدلال قبل از قضاوت است، استدلالی که باعث می‌شود برحسب رویکردهای درونی و بیرونی حسابرسان، قضاوت حسابرسان شکل گیرد. در واقع قضاوت و تصمیم‌گیری جزء پایه اصلی حسابرسانی می‌باشند که لزوم توجه به ابعاد ناشناخته محتوایی آن می‌تواند به توسعه علم در این عرصه کمک نماید. به عبارت دیگر، تصمیم‌گیری و به تبع آن قضاوت حرفه‌ای از آنجاییکه بخش مهم و حیاتی در کلیه فرآیندهای حسابرسانی است، شناخت ویژگی‌هایی فرد و سطح ادراک و رویکردهای فردی جهت ارتقای قابلیت‌های تصمیم‌گیری مهم و قابل توجه در عرصه‌های استراتژیک آموزش و منابع انسانی در حرفه حسابرسانی می‌باشد. لذا این

پژوهش از طریق واکاویی یکی از تئوری‌های مرتبط با ادراک‌های فردی در قالب اثر گالاتیا، اقدام به واکاوی در سطح تصمیم‌گیری‌های خردمندانه توسط حسابرسان نماید. در واقع اثر گالاتیا به عنوان یک تئوری مهم در این حوزه محسوب می‌شود که به بررسی نقش باورها و انتظارات از کیفیت اظهار نظر حسابرسان می‌پردازد. اثر گالاتیا اشاره به یک سلسله از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای فرد از خود و نقش فردی در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث بهبود عملکردهای حسابرسان گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد و ادراک از توانمندی‌های حسابرسان در حد مطلوب نباشد، عملکردهای حسابرسان کاهش می‌یابد و این موضوع مستقیماً می‌تواند، کیفیت اظهار نظرهای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. نتیجه آزمون فرضیه پژوهش نشان داد، اثر گالاتیا بر تصمیم‌گیری بخردانه تاثیر منفی و معناداری دارد. در تحلیل نتیجه این فرضیه باید بیان نمود، همواره در تعاملات اجتماعی انتظارات و توقعاتی چه از منظر طرف مقابل و چه از منظر فردی، مهم و قابل توجه است. این انتظارات و توقعات، رفتارهای آنان را در عملکردهایشان تحت تاثیر قرار می‌دهد و باعث می‌شود تا کارکردهای حرفه‌ای فرد در شغل خود که وابسته به مراودات بین فردی است، نوسان داشته باشد. در این پژوهش وجود انتظارات فرد از خود بر اساس نظریه گالاتیا مورد توجه است. اگرچه پیش‌بینی فرد در مورد چگونگی رفتار دیگران از خود می‌تواند از تجربیات قبلی فرد منتج گردد، اما نباید مولفه‌های اجتماعی همچون سن، جنسیت، فرهنگ را در چگونگی مسیر دادن به عملکرد فردی نادیده گرفت. به عبارت دیگر بر اساس اثر گالاتیا، وجود توقعات فرد از خود، بروی عملکرد فرد در مقابل دیگران تاثیر گذار می‌باشد. به عنوان مثال اگر فرد انتظار این را داشته باشد، که آدم باهوشی است، حتی اگر این توقع در مورد خود، اشتباه باشد، اما وجود این انگیزه در فرد می‌تواند کارکردهای عملکردی او را تحت تاثیر قرار دهد و فرد در پی فرصتی برای نشان دادن هوش و استعداد خود باشد. در سطحی بزرگتر و در ارتباط بین فرد با محیط اجتماعی، گاهی اوقات پایین بودن سطح عملکرد فرد در کار راهه حرفه‌ای، صرفاً و صرفاً بخاطر تلقین‌های منفی او در مورد محیط اجتماعی است. به عنوان مثال اگر فرد بی‌اعتمادی از محیط اطراف خود دریافت نماید، در زمان تصمیم‌گیری، عملکردهای او، تحت تاثیر این تلقین‌های، منفی کاهش می‌یابد و وجود پیش‌فرض‌های ذهنی تقویت شده در جهت منفی، باعث خواهد شد تا تصمیم‌گیری فرد دچار نوسان و خدشه گردد. از طرف دیگر تصمیم‌گیری بخردانه، نوعی تفکر منطقی است که اساس یک فرد در پیشرفت حرفه‌ای و کاری خود می‌باشد و پس زمینه‌ای از وجود درایت خردمندانه برای رسیدن به بلوغ در تصمیم‌گیری است. در واقع وجود خردمندی عاملی موثر در استنباط‌های ذهنی حسابرسان برای اتخاذ قضاوتی مطلوب‌تر و متناسب‌تر با واقعیت‌ها است. در یک تعریف رد‌کلیف (۱۹۹۸) تصمیم‌گیری خردمندانه را نوعی فلسفه از ذهن معرفی می‌کند و آن را مبتنی بر فرآیندی گام به گام برای رسیدن به حد مطلوبی از تصمیم و تفکر تعریف می‌نماید. براین مبنا نتیجه آزمون این فرضیه نشان داد، وجود تاثیرات منفی گرایانه در قالب اثر گالاتیا می‌تواند به کاهش تصمیم‌گیری‌های خردمندانه منجر شود، چراکه فرد در مسیر حرفه‌ای خود چه از منظر ادراکی؛ شناختی؛ توانمند و کارآمدی خود را

متناسب به شرایط و محتوای حرفه حسابرسی نمی‌بینید، و وجود این بینش در فرد باعث می‌شود تا عملکردهای حسابرسان کاهش یابد و به نوعی سرخوردگی در کارکردهای حرفه‌ای برایش ایجاد شود. این موضوع مستقیماً تصمیم‌گیری فرد که گامی مهم قبل از قضاوت است، را تحت تاثیر قرار می‌دهد و باعث می‌گردد تا سطح کیفیت تصمیم‌گیری‌ها به دلیل وجود فشارهای فردی از طرف خودش کاهش یابد و فرد عملاً قدرت تصمیم‌گیری خردمندانه را نداشته باشد. لذا می‌توان تاثیر نظریه گالاتیا را بر خردمندی در تصمیم‌گیری حسابرسی، یک تاثیر منفی و معنادار ارزیابی نمود و آن را دلیلی برای کاهش کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای و استفاده از تردید حرفه‌ای ارزیابی نمود. نتیجه این فرضیه با پژوهش‌های دیکینز و همکاران (۲۰۱۸)؛ جولین (۲۰۱۴)؛ ولیان و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد.

بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، به قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که در راستای نظارت بهتر بر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان، ویژگی‌های روانشناختی و رفتاری آنان را نیز مورد ارزیابی قرار دهند. چرا که نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان نظیر اثر گالاتیا، نقش بسزایی در تصمیم‌گیری خردمندانه آنان دارد. همچنین، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که هنگام جذب حسابرسان به ویژگی‌های روانشناختی داوطلبین استخدام در موسسات حسابرسی نیز دقت و توجه کافی داشته باشند. علاوه بر این، از طریق برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی روانشناختی برای حسابرسان خود، به آن‌ها آموزش‌های لازم برای درک بهتر موقعیت‌های حرفه‌ای و کاهش سوگیری‌های ادراکی داده شود تا بدین طریق، حسابرسان درگیر سوگیری‌های ادراکی نظیر اثر گالاتیا، نشوند. در ادامه این پژوهش، به محققان آتی توصیه می‌شود که اثر گالاتیا در تردید حرفه‌ای حسابرسان بررسی گردد. همچنین، پیشنهاد می‌گردد که تاثیر سایر ویژگی‌های روانشناختی نظیر اثر پیگمالیون یا اثر گلم بر تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان مورد مطالعه قرار گیرد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اسدی، مرتضی، نعمتی، محمد. (۱۳۹۳). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۳۹، ۱-۸.
۲. بنی‌مهد، بهمن، عربی، مهدی، حسن پور، شیوا. (۱۳۹۶). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری (چاپ ۴)، تهران، ترمه.
۳. حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، رهنمای رود پستی، فریدون. (۱۳۹۶). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۲، ۱-۱۲.
۴. داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS. انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران، چاپ دوم.
۵. دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۳). روش تحقیق در حسابداری: راهنمای عملی برای نگارش پایان‌نامه و مقاله، انجمن حسابداری مدیریت ایران، چاپ دوم.
۶. رجبعلی‌زاده، جواد، حصارزاده، رضا، باقرپور، محمدعلی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دویعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۲)، ۱۷۳-۱۹۲.

۷. سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تاثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره سوم، ۱۶۹-۱۸۴.
۸. ملانظری، مهناز، اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴): ۵۰۵-۵۲۶.
۹. ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کوشکی جهرمی، علیرضا. (۱۳۹۸). مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان براساس تحلیل داده‌بنیاد، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۲): ۳۰۱-۳۲۶.

ب- منابع خارجی:

1. Baltès, P. B., & Smith, J. (1990). Toward a psychology of wisdom and its ontogenesis. In R. J. Sternberg (Ed.), *Toward a psychology of wisdom and its ontogenesis*. New York: Cambridge University Press, 87-120.
2. Bergsma, A., & Ardelt, M. (2012). Self-reported wisdom and happiness: An empirical investigation. *Journal of Happiness Studies*, 13(3), 481-499
3. Broberg, P., Umans, T. and Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: an explorative study, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1): 57-70.
4. Bucaro, Anthony C., (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates, *Accounting, Organizations and Society*, 73(3), 35-49.
- 5.
6. Chang, C.J. and Luo, Y. (2020). Data visualization and cognitive biases in audits, *Managerial Auditing Journal*, 36(1), 1-16.
- 7.
8. Chen, H., Tian, Y. and Daugherty, P.J. (2009), "Measuring process orientation", *The International Journal of Logistics*, Vol. 20 No. 2, pp. 213-227.
9. Chen, W., Saeed Khalifa, A., Morgan, K. L., Trotman, T. (2018). The effect of brainstorming guidelines on individual auditors' identification of potential frauds, *Australian Journal of Management*, Vol. 43(2) 225-240
10. Csikszentmihalyi, M., Rathunde, K. (1990). The psychology of wisdom: An evolutionary interpretation, In R. Sternberg (Ed.), *Wisdom: Its nature, origins, and development*, Cambridge: New York: 25-51.
11. Deshpandé, J.U., Farley and Webster, F.E. Jr (1993). Corporate culture, customer orientation and innovativeness in Japanese firms: a quadrat analysis, *Journal of Marketing*, 57(1), 22-27.
12. Dickins, D., Snyder, A. J., Reisch, J. T. (2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality, *Journal of Accounting Education*, 45(11): 32-44
13. Guiral-Contreras, A., E, Ruiz, and W, Rodgers. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? *Auditing*, 30(1), 173-190. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.173>
14. Islam, M. (2013). Auditing in the 21st century: Has self-regulation failed? *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(8), 1059-1069.
15. Ju Lin, Y. (2014). The Relation between Auditor Switching and Self-fulfilling Prophecy Effect: The Bivariate Probit Model, *Asian Journal of Finance & Accounting*, 6(1), 367-387.
- 16.
17. Kenneth, J. S., D, J, Emerson, and Ch, R. Boster. (2018). An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model, *Managerial Auditing Journal*, 33(8), 736-759.

- 18.
19. Langley, A., Mintzberg, H., Pitcher, E., Posada, E., & Saint-Macary, J. (1995). Opening up decision-making: The view from the black stool. *Organization Science*, 6(3), 260–279
20. Lilius, J. M., M. C. Worline, S. Maitlis, J. Kanov, J. E. Dutton, and P. Frost. (2008), “The contours and consequences of compassion at work”, *Journal of Organizational Behavior*, 29(2): 193-218
21. Lynch, A, L., Murthy, U, S., Engle, T, J. (2009) Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation. *Accounting Review* 84(4): 1209–1232
22. Mael, F. and Ashforth, B.E. (1992), “Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification”, *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 13 No. 2, pp. 103-123.
23. Melé, D. (2010). Practical wisdom in managerial decision making, *Journal of Management Development*, Vol. 29 Issue: 7/8, pp.637-645, <https://doi.org/10.1108/02621711011059068>
24. Merton, R, K. (1948). The Self-fulfilling prophecy, *Antioch Review Journal*, 8(2): 193-210.
25. Richardson, M. J., & Pasupathi, M. (2005). Young and growing wiser: Wisdom during adolescence and young adulthood. In R. J. Sternberg, & J. Jordan (Eds.), *A handbook of wisdom. Psychological perspectives*. New York: Cambridge University, 139–159
26. Rooney, D. (2013). Being a wise organizational researcher: Ontology, epistemology and axiology. In W. M. K'upers, & D. J. Pauleen (Eds.), *A handbook of practical wisdom: Leadership, organization and integral business practice*. Aldershot: Gower, 79–98
27. Rosenthal, R. (2012). Self-fulfilling prophecy. *Encyclopedia of Human Behavior* (Second Edition): 328–335.
28. Schraagen, J. M., Klein, G., & Hoffman, R. R. (2008). The macrocognition framework of naturalistic decision making. In J. M. Schraagen, L. G. Militello, T. Ormerod, & R. Lipshitz (Eds.), *Naturalistic decision making and macrocognition*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited, 3–25.
29. Shinde, J, S., T. Stone, and J. Willems. (2013). The Self-Fulfilling Prophecy's Effect on an Auditor's Issuance of a Going Concern Opinion, *Journal of Accounting and Auditing*, 31(4): 1-12.
30. Small, M.W. (2004). Wisdom and nowmanagerial wisdom: Do they have a place in management development programs? *Journal of Management Development*, 23(8), 751–764.
31. Sternberg, R. J. (2013). The WICS model of leadership. In M. G. Rumsey (Ed.), *New York, NY: Oxford University Press*, 47–62.
32. Trotman, K, T., Bauer, T, D., Humphreys, K, A. (2015). Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society* 47: 56–72.
33. Valentine, S., Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention, *Journal of Business Research*, 98(4): 277-288
34. Watzlawick, P. (1984). *Self-Fulfilling Prophecies*, In *The Production of Reality: Essays and Readings on Social Interaction* by O'Brien, J., 5th Edition, California: Pine Forge Press.
35. Windhorst, H. D. (2011). Loving wisdom with Dewey and Simone Weil. *Analytic Teaching and Philosophical Praxis*, 31(1), 41–55.
36. Zsombok, C. E. (1997). Naturalistic decision making: Where are we now? In C. E. Zsombok, & G. Klein (Eds.), *Naturalistic decision making*. Mahwah, NJ: Erlbaum, 3–16.