

بررسی تاثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی، قضاوت حسابرس و تلاش حسابرسی با توجه به نقش تعدیلی تخصص برآورد حسابرس

نوع مقاله: پژوهشی

رضا ادیبی^۱

لیلا صفدریان^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۲۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۹/۱۹

چکیده

فرآیند حسابرسی یک زنجیره تصمیم‌گیری متوالی و درهم‌تنیده است؛ سوگیری تأییدی به عنوان یک عامل تهدیدکننده شناختی، بر ارزیابی ریسک اولیه تأثیر می‌گذارد، این ارزیابی شکل‌دهنده دامنه قضاوت حرفه‌ای در حین رسیدگی است و در نهایت، هر دو عامل در تخصیص تلاش حسابرسی تأثیرگذارند، در حالی که تخصص حسابرس به عنوان یک عامل تعدیل‌کننده بالقوه، می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری او را در برابر این سوگیری‌ها محافظت کند یا تحت تأثیر قرار دهد. هدف این پژوهش بررسی تاثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی، قضاوت حسابرس و تلاش حسابرسی با توجه به نقش تعدیلی تخصص برآورد حسابرس می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش ۳۹۲ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی در سطح کل کشور بودند که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس انتخاب شدند. به منظور جمع‌آوری اطلاعات پژوهش از پرسشنامه استفاده شده که روایی و پایایی آن با استفاده از آلفا کرونباخ تأیید شده است. به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات از آزمون‌های معادلات ساختاری در نرم‌افزار پی‌ال‌اس استفاده شد. نتایج فرضیه‌های پژوهش نشان داد که سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس و تلاش حسابرسی تأثیر مثبت دارد ولی بر ارزیابی ریسک حسابرسی تأثیر معناداری ندارد. همچنین نتایج نشان داد که تخصص برآورد حسابرس تأثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی، قضاوت حسابرس و تلاش حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

واژه‌های کلیدی: سوگیری تاییدی حسابرسان، ریسک حسابرسی، قضاوت حسابرسی، تلاش حسابرس،

تخصص برآورد حسابرس

طبقه‌بندی: B22, C82, F45:JEL

reza.adibi@iau.ac.ir

۱ گروه حسابداری، واحد مبارکه، دانشگاه آزاد اسلامی، مبارکه، ایران

۲ گروه حسابداری، واحد مبارکه، دانشگاه آزاد اسلامی، مبارکه، ایران (نویسنده مسئول)

leilasafdarian1978@iau.ac.ir

مقدمه

فرآیند حسابرسی، به عنوان رکن اساسی در تأمین اطلاعات قابل اتکا برای تصمیم‌گیرندگان اقتصادی، به‌شدت به کارایی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان وابسته است. این اتکا ریشه در پیچیدگی روزافزون محیط کسب‌وکار، ساختارهای مالی پیچیده، و ماهیت ذاتاً مبتنی بر شواهد بودن حسابرسی دارد. حسابرسان موظفند با استفاده از استانداردها و رویه‌های پذیرفته‌شده، اطمینان معقول نسبت به صحت صورت‌های مالی ارائه دهند (کوریف و پررولت^۱، ۲۰۲۳). با این حال، پذیرفته شده است که حسابرسان به‌عنوان انسان، مصون از خطاهای شناختی نیستند (دورکین و روسی^۲، ۲۰۲۵). تئوری‌های تصمیم‌گیری رفتاری به‌طور گسترده‌ای نشان داده‌اند که عوامل روانشناختی می‌توانند بر قضاوت‌های پیچیده و تحت عدم قطعیت تأثیر بگذارند. در این میان، سوگیری تأییدی، به عنوان تمایل ذاتی و غیرارادی ذهن انسان به جستجو، تفسیر، ترجیح و به خاطر سپردن اطلاعاتی که باورهای، فرضیه‌ها یا نتایج مورد انتظار پیشین فرد را تأیید کند، و در عین حال نادیده گرفتن یا کم‌اهمیت جلوه دادن شواهد متناقض، یکی از مهم‌ترین تهدیدات بنیادین برای عینیت و بی‌طرفی در فرآیند حسابرسی محسوب می‌شود (تریچیلی و همکاران^۳، ۲۰۲۴). سوگیری تأییدی یکی از فراگیرترین و تأثیرگذارترین سوگیری‌های شناختی است که می‌تواند به‌طور مستقیم بر کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر بگذارد. این سوگیری باعث می‌شود حسابرس به شواهدی بیشتر توجه کند که ادراک یا فرضیه اولیه‌اش را تأیید می‌کند و در مقابل، شواهد مخالف را نادیده بگیرد یا کم‌اهمیت جلوه دهد. در فرآیند حسابرسی، که مستلزم جمع‌آوری و تفسیر داده‌های گسترده در شرایط عدم قطعیت است، چنین خطایی می‌تواند منجر به ارزیابی نادرست ریسک، پذیرش نادرست توضیحات مدیریت یا تعدیل نکردن کافی صورت‌های مالی شود. بنابراین شناخت و تحلیل اثر سوگیری تأییدی برای ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و کاهش احتمال اشتباه‌های تصمیم‌گیری ضروری است (کوریف و پررولت، ۲۰۲۳). ارزیابی ریسک حسابرسی یکی از پایه‌های اصلی برنامه‌ریزی و اجرای مؤثر فرآیند حسابرسی است. تصمیم‌های حسابرس درباره میزان آزمون‌های محتوا، نوع شواهد مورد نیاز و سطح اطمینان مطلوب، همگی بر ارزیابی ریسک اتکا دارند. هرگونه خطا در این ارزیابی می‌تواند موجب تخصیص نادرست منابع و در نهایت منجر به صدور نظر ناصحیح شود. بررسی تأثیر سوگیری‌های شناختی، از جمله سوگیری تأییدی، بر این متغیر از این رو اهمیت دارد که مشخص شود آیا ساختارهای رسمی و رویه‌های کنترلی حرفه حسابرسی قادر به کاهش چنین سوگیری‌هایی در مرحله

1 Koreff & Perreault

2 Durkin & Rose

3 Trichilli et al

ارزیابی ریسک هستند یا نه. این شناخت می‌تواند به بهبود استانداردهای حسابرسی و طراحی سازوکارهای آموزشی برای تصمیم‌گیری دقیق‌تر منجر شود (کاسل و همکاران^۱، ۲۰۲۲).

قضاوت حرفه‌ای قلب فرآیند حسابرسی محسوب می‌شود، زیرا بسیاری از ارزیابی‌ها و تصمیم‌ها در حسابرسی مبتنی بر تفسیر ذهنی شواهد و برآوردهای احتمالی است. خطا در قضاوت، حتی در حضور داده‌های درست، می‌تواند موجب نتیجه‌گیری‌های نادرست و کاهش اعتبار گزارش حسابرسی شود. در چنین بستری، بررسی نحوه اثرگذاری سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حسابرس از اهمیت بالایی برخوردار است، چراکه نشان می‌دهد حسابرس چگونه اطلاعات را پردازش و تفسیر می‌کند و چه عواملی می‌توانند او را از استدلال منطقی منحرف سازند. این موضوع می‌تواند راهگشای طراحی برنامه‌های آموزشی برای توسعه قضاوت بی‌طرفانه‌تر و افزایش بصیرت شناختی در میان حسابرسان باشد (هنریزی و همکاران^۲، ۲۰۲۱؛ پرا و همکاران^۳، ۲۰۲۰). تلاش حسابرسی نیز نشان‌دهنده میزان منبع، زمان و انرژی‌ای است که حسابرس برای جمع‌آوری و تحلیل شواهد در فرآیند رسیدگی صرف می‌کند. افزایش یا کاهش غیرمنطقی تلاش می‌تواند به بهره‌وری پایین یا از دست رفتن اثربخشی حسابرسی منجر شود. بررسی رابطه میان سوگیری تأییدی و تلاش حسابرسی اهمیت دارد زیرا می‌تواند روشن کند آیا حسابرسان تحت تأثیر باورهای اولیه خود تمایل دارند تلاش را در راستای تأیید فرضیاتشان متمرکز کنند. درک این رابطه به مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند تا سازوکارهای نظارتی و ارزیابی عملکرد دقیق‌تری برای اطمینان از توزیع بهینه تلاش بین حوزه‌های پریسک طراحی کنند (وو و همکاران^۴، ۲۰۲۴؛ بونی و همکاران^۵، ۲۰۲۳). تخصص برآورد حسابرس به عنوان نوعی دانش و تجربه خاص در ارزیابی ارزش‌ها، پیش‌بینی‌ها و مفروضات حسابداری، نقشی اساسی در کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسی دارد. این تخصص ممکن است توانایی حسابرس در تشخیص نشانه‌های انحراف، تحلیل عدم قطعیت‌های پیچیده و اعمال قضاوت حرفه‌ای منطقی‌تر را افزایش دهد. با این حال، پژوهش درباره نقش تخصص در تعدیل اثرات منفی سوگیری‌های شناختی اهمیت دارد؛ زیرا حتی یک حسابرس با تجربه ممکن است در حوزه‌های ذهنی دچار سوگیری شود. تبیین این نقش به تدوین برنامه‌های آموزشی کارا تر، بهبود راهبردهای انتخاب تیم‌های حسابرسی و ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای کمک شایانی می‌کند (بونی و همکاران، ۲۰۲۳).

1 Cassell et al

2 Henrizi et al

3 Perera et al

4 Wu et al

5 Boone et al

حسابرسی فرآیندی است که ماهیت آن بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری در شرایط عدم قطعیت استوار است. از آنجاکه حسابرسان برای ارزیابی ریسک، قضاوت درباره شواهد و تعیین میزان تلاش حسابرسی به ادراک و تفسیر شخصی خود متکی‌اند، احتمال تأثیرپذیری از سوگیری‌های شناختی، به‌ویژه سوگیری تأییدی، بسیار بالاست. سوگیری تأییدی موجب می‌شود حسابرس شواهدی را که باورهای اولیه‌اش را تأیید می‌کند با اهمیت بیشتری تلقی کرده و نسبت به شواهد مخالف بی‌توجه شود، امری که می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری و در نهایت، اعتبار گزارش حسابرسی را کاهش دهد. اهمیت این پژوهش در آن است که به‌صورت هم‌زمان سه جنبه اساسی رفتار و عملکرد حسابرس، ارزیابی ریسک، قضاوت حرفه‌ای و میزان تلاش حسابرسی، را در ارتباط با این سوگیری بررسی می‌کند و از زاویه‌ای دقیق‌تر به نقش تخصص برآورد حسابرس در تضعیف یا تشدید این اثر می‌پردازد. بررسی نقش تعدیلی تخصص برآورد حائز اهمیت است، زیرا تخصص می‌تواند عاملی برای ارتقای قضاوت منطقی و کنترل خطاهای شناختی تلقی شود. با این حال، تاکنون پژوهش‌های اندکی به‌طور تجربی و جامع بررسی کرده‌اند که آیا دانش و تجربه تخصصی حسابرس واقعاً قادر است اثرات نامطلوب سوگیری تأییدی را بر ارزیابی و رفتار حرفه‌ای او تعدیل کند یا خیر. این خلأ پژوهشی به‌ویژه در فضای حسابرسی ایران، که ساختار تصمیم‌گیری حسابرسان ترکیبی از الزامات حرفه‌ای صریح و قضاوت‌های ذهنی است، به‌شدت محسوس است. از این رو، پژوهش حاضر با پر کردن این خلأ، ضمن سنجش واقع‌بینانه‌تر از نحوه شکل‌گیری و کنترل سوگیری‌های شناختی در محیط حسابرسی، گامی مؤثر در جهت ارتقای کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای، بهبود سیاست‌های آموزشی و طراحی سازوکارهای کنترلی در مؤسسات حسابرسی به شمار می‌آید. افزون بر این، نوآوری اصلی پژوهش در ترکیب سه متغیر کلیدی تصمیم‌گیری حسابرسان و تحلیل نقش تعدیلی تخصص در این روابط نهفته است؛ رویکردی که امکان ارائه مدلی جامع‌تر از رفتار شناختی حسابرس و عوامل مؤثر بر کیفیت تصمیم‌گیری او را فراهم می‌سازد.

مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

حسابرسی مستقل، سنگ بنای بازارهای سرمایه کارآمد و قابل اعتماد است. وظیفه اصلی حسابرس، ارائه اطمینان معقول در مورد صحت و درستی صورت‌های مالی ارائه شده توسط مدیریت است. این فرآیند ماهیتی پیچیده دارد که نیازمند اجرای مجموعه‌ای از رویه‌ها، استانداردهای فنی و مهم‌تر از همه، قضاوت حرفه‌ای بی‌طرفانه است (پرا و همکاران، ۲۰۲۰). با وجود چارچوب‌های نظارتی سخت‌گیرانه، شواهد روزافزونی نشان می‌دهند که کیفیت حسابرسی همواره تحت تأثیر عواملی خارج از کنترل‌های فنی و رویه‌ای قرار دارد؛ این عوامل عمدتاً ریشه در روانشناسی شناختی انسان دارند

(کاسل و همکاران، ۲۰۲۲، انسلین و همکاران^۱، ۲۰۲۳). حسابرسان، هرچند افراد مجرب و آموزش دیده‌ای هستند، از خطاهای سیستماتیک شناختی مصون نیستند. در میان طیف گسترده‌ای از سوگیری‌های شناختی که بر تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارند، سوگیری تأییدی به‌طور خاص به عنوان یک تهدید اساسی برای عینیت حسابرسی شناخته می‌شود (کوریف و پرولت، ۲۰۲۳). سوگیری تأییدی تمایل ذهنی و ناخودآگاه افراد به جستجو، تفسیر، ترجیح و یادآوری اطلاعاتی است که باورها یا فرضیه‌های از پیش موجود آن‌ها را تأیید کند و به‌طور همزمان، شواهد متناقض یا مخالفی را نادیده بگیرد یا وزن کمتری به آن‌ها بدهد (تریچیلی و همکاران، ۲۰۲۴). در فرآیند حسابرسی، این سوگیری می‌تواند خود را به شکل‌های تأیید فرضیه اولیه ریسک و تفسیر مبهم شواهد بروز دهد. تأیید فرضیه اولیه ریسک نشان می‌دهد که اگر حسابرس در ابتدای کار ریسک بالایی برای یک حساب خاص (مثلاً ارزش‌گذاری موجودی‌ها) متصور شود، ممکن است به‌طور ناخودآگاه بیشتر به دنبال شواهدی باشد که این ریسک بالا را تأیید کنند و از ارزیابی انتقادی شواهدی که ریسک پایین‌تر را نشان می‌دهند، صرف‌نظر کند. تفسیر مبهم شواهد نیز نشان می‌دهد در مواجهه با شواهد مبهم یا خاکستری، حسابرس سوگیری‌شده تمایل دارد آن شواهد را به گونه‌ای تفسیر کند که فرضیه اولیه او را تأیید نماید (رانتوون و سیبیلانگ^۲، ۲۰۲۴). ادبیات حسابداری به‌طور پراکنده به تأثیر سوگیری‌های شناختی، از جمله سوگیری تأییدی، بر مراحل مختلف حسابرسی پرداخته است. با این حال، اغلب این مطالعات بر روی یک متغیر وابسته (مثلاً نتیجه و سبک مذاکرات حسابرس و صاحبکار (صالحی و همکاران، ۱۴۴۰)؛ اشتباهات حسابرسان (کهن‌دل و دعائی، ۱۴۰۳)، عملکرد شرکت (جمشیدی نوید و همکاران، ۱۴۰۲)) تمرکز کرده و رابطه بین سوگیری تأییدی و چندین متغیر کلیدی (ارزیابی ریسک، قضاوت و تلاش) را به‌طور همزمان و با در نظر گرفتن عوامل تعدیل‌کننده، مدل‌سازی نکرده‌اند. این پژوهش قصد دارد با تمرکز بر سه مرحله محوری در چرخه حسابرسی و معرفی یک تعدیل‌کننده حیاتی، این شکاف را پوشش دهد.

ارزیابی ریسک اولین و مهم‌ترین گام در برنامه‌ریزی حسابرسی است و شامل ارزیابی ریسک ذاتی و ریسک کنترل است که منجر به تعیین سطح اهمیت و طراحی رویه‌های آزمون محتوا می‌شود (جوهانسون و همکاران^۳، ۲۰۲۱). سوگیری تأییدی باعث می‌شود حسابرس در جستجوی شواهدی باشد که ریسک مورد انتظار او را تأیید کند. این امر منجر به تخصیص ناکارآمد منابع می‌شود؛ منابع زیادی صرف اثبات ریسک‌های از پیش فرض شده می‌شود و ریسک‌های ناهمسو (که کمتر محتمل به نظر می‌رسند) نادیده گرفته می‌شوند (کاسل و همکاران، ۲۰۲۲). قضاوت حسابرس، نقطه‌ای است که

1 Enslin et al

2 Runtuwene & Sibilang

3 Johnson et al

در آن دانش، تجربه و اطلاعات حسابرس برای رسیدن به یک نتیجه گیری نهایی ترکیب می شوند. این مرحله به شدت به ادراک ذهنی وابسته است (مالا و چاند^۱، ۲۰۱۵). در حوزه هایی مانند قضاوت در مورد کفایت ذخایر، قابلیت بازیابی دارایی ها، یا ارزیابی اظهارات مدیریت، سوگیری تأییدی باعث می شود حسابرس شواهد غیرمقاعدکننده را به عنوان کافی بپذیرد، به شرط آنکه فرضیه اولیه او را تأیید کند (پرا و همکاران، ۲۰۲۰). تلاش حسابرسی منعکس کننده میزان منابع (زمان و نیروی انسانی) است که حسابرس برای جمع آوری شواهد کافی و مناسب تخصیص می دهد (وو و همکاران، ۲۰۲۴). یک حسابرس تحت تأثیر سوگیری تأییدی، ممکن است احساس کند که شواهد کافی برای پشتیبانی از دیدگاه خود جمع آوری کرده است، زیرا او فعالانه به دنبال شواهد تأییدی بوده است و شواهد مخالف را نادیده گرفته است. این رضایت زودرس می تواند منجر به کاهش تلاش برای جستجوی شواهد متعارض شود. در عین حال، اگر سوگیری منجر به افزایش ریسک درک شده شود، تلاش ممکن است در مسیر نادرست افزایش یابد (بونی و همکاران، ۲۰۲۳). یکی از عوامل کلیدی که می تواند بر نحوه تعامل سوگیری های شناختی با فرآیند تصمیم گیری تأثیر بگذارد، تخصص حسابرس است (بونی و همکاران، ۲۰۲۳). تخصص برآورد حسابرس شامل دانش عمیق فنی و عملیاتی است که حسابرس در زمینه های پیچیده و مبتنی بر برآورد (مانند مدل های ارزش گذاری دارایی ها، ریسک های مرتبط با تخمین های مدیریت، و پیچیدگی های صنعت) کسب کرده است. این تخصص فراتر از دانش عمومی استاندارد حسابرسی است و به توانایی تفسیر و اعتبارسنجی مفروضات پیچیده اشاره دارد (کندو نگون^۲، ۲۰۲۲). انتظار غالب این است که تخصص به عنوان یک عامل محافظتی عمل کند. حسابرسان متخصص تر، به دلیل داشتن مدل های ذهنی غنی تر و چارچوب های تحلیلی قوی تر، باید توانایی بیشتری در تشخیص شواهد متناقض و فراتر رفتن از اولین برداشت های شهودی (که مستعد سوگیری تأییدی هستند) داشته باشند (بونی و همکاران، ۲۰۲۳).

با توجه به مبانی مطرح شده این پژوهش قصد دارد با تمرکز بر سوگیری تأییدی به عنوان یک عامل روانشناختی تأثیرگذار، زنجیره تصمیم گیری حسابرس (از ارزیابی ریسک تا تلاش نهایی) را مورد واکاوی قرار دهد. مهم تر از آن، با وارد کردن متغیر تخصص برآورد حسابرس به عنوان یک تعدیل کننده کلیدی، مرزهایی که تحت آن تخصص می تواند بر محدودیت های شناختی غلبه کند، مشخص خواهد شد. هدف نهایی این پژوهش، ارائه شواهد تجربی محکمی است که می تواند مبنایی برای طراحی برنامه های آموزشی هدفمندتر برای حسابرسان، با تأکید بر تکنیک های آگاهی بخشی از سوگیری ها و تقویت مهارت های تخصصی در مواجهه با شواهد متناقض، فراهم آورد. این امر به طور مستقیم به

1 Mala & Chand

2 Kend & Nguyen

افزایش استقلال فکری، بی‌طرفی و در نهایت، افزایش کیفیت خدمات حسابرسی در بازارهای مالی کمک خواهد کرد. این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال اساسی است که، سوگیری تأییدی حسابرسان چگونه بر ارزیابی ریسک، قضاوت و تلاش حسابرسی تأثیر می‌گذارد و آیا تخصص برآورد حسابرسان می‌تواند این تأثیرات را تعدیل کند؟

پژوهش‌های صورت گرفته بر اساس موضوع پژوهش شامل پژوهش‌های خارجی و پژوهش‌های داخلی می‌باشند. ابتدا پژوهش‌های داخلی و سپس پژوهش‌های خارجی ارائه خواهد شد.

صالحی و همکاران (۱۴۰۴) پژوهشی با عنوان "ارائه مدلی کیفی برای آثار سوگیری‌های شناختی حسابرسان مستقل بر نتیجه و سبک مذاکرات حسابرسان و صاحبکار" انجام داده‌اند. نتایج، اثر سوگیری‌های شناختی را بر سبک مذاکرات تأیید و نوع مذاکرات منتخب را بر حسب نوع سوگیری شناختی معرفی می‌کند و نقشه راه کاملی را در این خصوص ارائه می‌دهد.

کهن‌دل و دعائی (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان "نقش سوگیری‌های احساسی دگرگون‌گریزی، زیان‌گریزی، سوگیری رفتاری نماگری و سوگیری ناهماهنگی شناختی روی اشتباهات حسابرسان" انجام داده‌اند. یافته‌ها بیانگر این هستند که سوگیری‌های دگرگون‌گریزی، زیان‌گریزی، نماگری و ناهماهنگی شناختی بر اشتباهات حسابرسی تأثیر معنادار دارند. بنابراین، حسابرسان با تأیید وضع موجود، تمایلی به انحراف از تصمیمات گذشته ندارند و این امر با کاهش انعطاف‌پذیری سبب اشتباهات حسابرسان می‌شود. همچنین عدم توازن در جهت‌گیری نسبت به سوگیری زیان‌گریزی سبب کاهش مسئولیت حسابرسان و افزایش ریسک شده و این امر با افزایش اشتباهات حسابرسان همراه است. به علاوه، طبقه‌بندی موضوعات و تفکرات طبق تجربیات مرتبط و قیاس‌پذیر گذشته حسابرسان سبب بروز سوگیری نماگری شده و در این شرایط حسابرسان با افزایش اشتباهات حسابرسی مواجه می‌شوند. ضمن این که ناهماهنگی شناختی موجب می‌شود حسابرسان به تصمیمات اشتباه خود ادامه دهند، فقط با این هدف که تصمیم قبلی خود را توجیه نمایند و از این رو اشتباهات حسابرسان افزایش می‌یابد. همچنین نتایج نشان دادند سوگیری‌های مؤثر بر اشتباهات حسابرسان طبق اولویت و بیشترین تأثیر شامل سوگیری شناختی ناهماهنگی، سوگیری احساسی زیان‌گریزی، سوگیری رفتاری نماگری و سوگیری احساسی دگرگون‌گریزی هستند.

لطفی و همکاران (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان "تأثیر سوگیری تأییدی حسابرسان بر خطای حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی‌های صاحبکار و حسابرسان" انجام داده‌اند. هدف اصلی پژوهش ایشان تبیین تأثیر سوگیری تأییدی حسابرسان بر خطای حسابرسی و همچنین تبیین نقش تعدیلی ویژگی‌های صاحبکار و حسابرسان بر رابطه بین آن‌ها می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که سوگیری تأییدی حسابرسان بر خطای حسابرسی نوع اول و نوع دوم تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج

همچنین نشان می دهد که صاحبکاران با ارزش شرکت بالا، مالکیت سهامداران نهادی بالا، حسابرس متخصص صنعت و حسابرس معتمد طبقه اول، تأثیر مثبت سوگیری تاییدی حسابرس بر خطای حسابرسی نوع اول و نوع دوم را تضعیف می کنند.

روشنگرزاده و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان "تأثیر سواد مالی بر سوگیری های رفتاری بازنمایی و لنگر انداختن و تحلیل اثر آنها بر عملکرد سرمایه گذاران در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از الگوهای ناپارامتریک معادلات ساختاری" انجام داده اند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که افزایش سواد مالی موجب کاهش سوگیری های رفتاری بازنمایی و لنگر انداختن در بین سرمایه گذاران می شود. کاهش سوگیری های رفتاری بازنمایی و لنگر انداختن موجب افزایش و بهبود عملکرد سرمایه گذاران در بورس اوراق بهادار تهران می گردد. از سوی دیگر نتایج تحقیق نشان داد که سوگیری رفتاری بازنمایی بر سوگیری لنگر انداختن تأثیر معناداری دارد بدین معنی که افرادی در معرض سوگیری بازنمایی هستند به احتمال بالا در معرض سوگیری لنگر انداختن نیز هستند.

محمد زاده مقدم و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان "تأثیر سوگیری شناختی حسابربان بر هوش معنوی و سبک حسابرس" انجام داده اند. نتایج نشان داد که آگاه بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری های شناختی که بر تصمیم گیری حسابربان اثر می گذارد اولین قدم برای چیرگی بر آنهاست. رویدادهای گوناگون در اقتصاد جهان و رسوایی های مالی و آثار مخرب آنها اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را خدشه دار کرده است.

کریمی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان "ارزیابی تأثیر سوگیری های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابربان بر کیفیت حسابرسی" انجام داده اند. با استفاده از آزمون حداقل مربعات مدل پژوهش برآزش گردید که براساس آن پنج فرضیه تأیید و سه فرضیه رد شده است. نتایج آزمون فرضیه ها نشان می دهد که سوگیری ها اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی خواهد گذاشت، اما ابعاد شخصیتی اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی نخواهد گذاشت.

دورکین و روسی (۲۰۲۵) پژوهشی با عنوان "افزایش توجه به اطلاعات عدم تأیید در محیط حسابرسی، زمانی که فشار زمانی، تأیید ادعاهای صاحبکار را افزایش می دهد" انجام داده اند. یافته های حاصل از یک آزمایش با دانشجویان حسابداری نشان می دهد که وقتی ساختارهای تشویقی فشار زمانی قابل توجهی ایجاد می کنند، حسابربان تازه کار کمتر به شواهدی که ادعاهای مدیریت را رد می کند، توجه می کنند. با این حال، آماده سازی شرکت کنندگان با طرز فکر خلاف واقع می تواند با افزایش توجه به شواهد خلاف واقع و درک اینکه شواهد خلاف واقع برای ارزیابی ادعاهای مدیریت مهم و مفید است، بر برخی از اثرات نامطلوب فشار زمانی غلبه کند. فعال سازی طرز فکر خلاف واقع، جستجو و استفاده از اطلاعات خلاف واقع را در زمانی که فشارهای زمانی باعث ایجاد سوگیری در

برابر بررسی شواهد خلاف واقع می‌شوند، تشویق می‌کند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که نیاز به بررسی بیشتر مزایای بالقوه طرز فکر خلاف واقع در زمینه حسابرسی وجود دارد.

تریچیلی و همکاران (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان "تأثیر سوگیری تأییدی بر بازده، انتظارات و پوشش ریسک معامله‌گران خوش‌بین و بدبین قبل و در طول همه‌گیری کووید-۱۹" انجام داده‌اند. نویسندگان دریافتند که بدون سوگیری تأییدی، در طول دو دوره، به نظر می‌رسد انتظارات معامله‌گران خوش‌بین و بدبین به سمت صفر همگرا می‌شود. با این حال، هنگامی که سوگیری تأییدی قوی است، میانگین فاصله بین این دو انتظار کمتر است. همچنین نویسندگان نشان می‌دهند که چه با سوگیری تأییدی و چه بدون آن، وزن‌های بهینه (نسبت‌های پوشش ریسک بهینه) برای همه جفت‌های بازار مالی در دوره کووید-۱۹ در مقایسه با دوره قبل از کووید-۱۹، پایین‌تر (بالا‌تر) هستند. نویسندگان همچنین مستند می‌کنند که هرچه سوگیری تأییدی قوی‌تر باشد، وزن بهینه کمتر و نسبت پوشش ریسک بهینه بالا‌تر است.

کوریف و پررولت (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان "آیا پیچیدگی همیشه بهتر است؟ آیا پیچیده بودن ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌تواند منجر به سوگیری قضاوت‌ها شود؟" انجام داده‌اند. نتایج نشان داد که با ثابت نگه داشتن سایر اطلاعات، ترجیحات حسابرسان با پیچیدگی درک شده یک ابزار تحلیلی در تعامل است تا به طور مشترک بر ارزیابی پیش‌بینی شده حسابرسان از سرپرست خود تأثیر بگذارد و به نوبه خود، تصمیمات ارزیابی شواهد آنها را هنگام حسابرسی یک برآورد پیچیده تحت تأثیر قرار دهد. به این ترتیب، ارتقای پیچیدگی ابزار توسط مؤسسات حسابرسی می‌تواند به میزان قابل توجهی بر حسابرسی برآوردهای پیچیده به میزان بیشتری از آنچه انتظار می‌رود تأثیر بگذارد.

بونی و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان "شدت برآورد حسابداری، تخصص برآورد حسابرسان و سوگیری مدیریتی" انجام داده‌اند. اگرچه یک رابطه مثبت بین شدت برآورد حسابداری و تمایل به برآورده کردن پیش‌بینی‌های تحلیلگران پیدا شد، اما شواهد کمی پیدا شد که نشان دهد این رابطه توسط تخصص برآورد حسابرسان ضعیف شده است. در همین راستا، شواهد کمی پیدا شد که نشان دهد رابطه مثبت بین شدت برآورد حسابداری و حق الزحمه حسابرسان تحت تأثیر تخصص برآورد حسابرسان است.

کاسل و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان "سوگیری تأییدی و ارزیابی ریسک حسابرسان: شواهد ارشیوی" انجام داده‌اند. نتایج نشان داد که حسابرسان با تجربه قبلی با همان صاحبکار، در حسابرسی صاحبکار با سابقه ریسک پایین و به دنبال آن افزایش ریسک به سطح بالاتر، واکنشی نشان نمی‌دهند. این اثر زمانی کاهش می‌یابد که افزایش ریسک به اندازه کافی بزرگ باشد و محدودیت

منطقی بودن حسابرسان را نقض کند و زمانی که مشتری بسیار تحت نظارت است یا دارای ناظران خارجی قوی است، این اثر کاهش می یابد. این مطالعه با ارائه شواهد مبنی بر اینکه استفاده حسابرسان از روش های اکتشافی تأثیر قابل توجهی بر قضاوت حسابرس دارد.

هنریری و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان "اثرات تثبیت و تعدیل بر قضاوت های حسابرسی: شواهد تجربی از سوئیس" تأثیر برخی سوگیری های شناختی و اثرات لنگرانداختن و تعدیل بر قضاوت های حسابرسی را بررسی نمودند. آنان با بررسی سوگیری های اتکا و تعدیل^۱، نماگری^۲ و دسترسی^۳ دریافتند در قضاوت های حسابرسان، اتکا و تعدیل وجود دارد. همچنین، حسابرسان مؤسسات حسابرسی بزرگ دنیا در قضاوت های خود سوگیری کمتری دارند. حسابرسان با تجربه کمتر، مستعد سوگیری بیشتری هستند و برخورداری از دانش کافی در مورد اتکا و رفتارگرایی می تواند از بروز سوگیری جلوگیری کند.

پرا و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان "سوگیری تاییدی در قضاوت های حسابداری: موردی برای استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی برای شرکت های کوچک و متوسط" انجام داده اند. نتایج نشان می دهد که قضاوت های حسابداران نسبت به شناخت و اصول اندازه گیری استانداردهای بین المللی گزارش های مالی در هنگام اعمال استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی برای شرکت های کوچک و متوسط کاملاً مغرضانه است. نتایج همچنین نشان می دهد که سوگیری تاییدی در قضاوت ها را می توان با افزایش آگاهی حسابداران از الزامات توجهی و با استفاده از کمک های تصمیم گیری مناسب کاهش داد.

در ادامه به بیان فرضیه های پژوهش پرداخته شده است:

فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی تأثیر مثبت دارد.
 فرضیه دوم: سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس تأثیر مثبت دارد.
 فرضیه سوم: سوگیری تاییدی حسابرسان بر تلاش حسابرسی تأثیر مثبت دارد.
 فرضیه چهارم: تخصص برآورد حسابرس تأثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی را تعدیل می کند.
 فرضیه پنجم: تخصص برآورد حسابرس تأثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس را تعدیل می کند.

1 Anchoring and Adjustment

2 Representativeness

3 Availability

فرضیه ششم: تخصص برآورد حسابرس تاثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر تلاش حسابرسی را تعدیل می کند.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی در سطح کل کشور خواهند بود که حداقل پنج سال سابقه کار حسابرسی داشته باشند و سرپرست، مدیر یا شریک موسسه حسابرسی باشند و عضو جامعه حسابداران رسمی باشند. برای بدست آوردن حجم نمونه از روش نمونه گیری تصادفی در دسترس و با استفاده از فرمول کوکران استفاده شده است. با توجه به اینکه تعداد کل جامعه آماری برابر با ۳۲۸۰ نفر می باشد، در نتیجه طبق فرمول کوکران می بایست حداقل تعداد ۳۴۴ پرسشنامه توزیع شود. در این پژوهش تعداد ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده و نهایت تعداد ۳۹۲ پرسشنامه به صورت کامل جمع آوری شده و به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده است.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر روش پژوهش توصیفی از نوع پیمایشی است. از نظر هدف کاربردی است و از نظر ماهیت همبستگی است. در این نوع پژوهش رابطه میان متغیرها براساس هدفهای پژوهش تحلیل می شود. در این پژوهش نیز به بررسی وجود یا عدم وجود رابطه و همبستگی، میزان و نوع رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته پرداخته شد. با توجه به اینکه در این پژوهش از روشهای مطالعه کتابخانه‌ای و بررسی متون و نیز روشهای میدانی نظیر پرسشنامه استفاده شد و هدف آن شناخت صفات، ترجیحات، ویژگی‌ها و رفتار افراد جامعه از طریق مراجعه به آنها است، می توان گفت که پژوهش حاضر بر اساس ماهیت و روش تحقیق، میدانی است. در این تحقیق به روش کتابخانه‌ای مطالعه کتب و مطالب همسو با تحقیق و بررسی تحقیقات پیشین، نظریه‌های مرتبط با موضوع پژوهش پرداخته و پس از جستجوهای اینترنتی و گردآوری اطلاعات پیش زمینه‌ای پیرامون این موضوع مرحله توزیع پرسشنامه آغاز شده است. اطلاعات مربوط به پرسشنامه‌ها و تعداد سوالات مربوط به هر متغیر در جدول (۱) ارائه شده است. همچنین در این تحقیق از روش میدانی نسبت به جمع آوری پرسشنامه جهت بررسی فرضیه‌های تحقیق اقدام شده است. گردآوری داده‌ها و اطلاعات آماری تحقیق حاضر از طریق پرسشنامه می باشد. پرسشنامه مورد استفاده به صورت پرسشنامه استاندارد استفاده شده در تحقیقات قبلی، پس از مشاوره با استادان حسابداری و سایر متخصصین در زمینه حسابرسی متناسب با سوالات اصلی تحقیق متناسب با فعالیت‌های در نظر گرفته شده در محورها با استفاده از طیف پنج درجه‌ای لیکرت طراحی شده است. برای تحلیل روایی صوری و محتوایی، پرسشنامه اولیه تحویل استاد محترم راهنما و چند نفر متخصص حسابرسی قرار گرفت تا

نظرات و پیشنهادات خود را جهت اصلاح بیان نمایند. پایایی نیز در ابتدای فرآیند پژوهش پس از اجرای مقدماتی و جمع آوری پرسشنامه های اولیه از طریق تکنیک آماری آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون پایایی پرسشنامه ها در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول ۱: ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه ها

ابعاد پرسشنامه	ضریب آلفای کرونباخ	تعداد گویه ها
سوگیری تاییدی حسابرسان	۰/۷۰۱	۷
ارزیابی ریسک حسابرسی	۰/۸۸۴	۱۴
قضاوت حسابرس	۰/۸۱۰	۱۰
تلاش حسابرسی	۰/۸۷۷	۸
تخصص برآورد حسابرس	۰/۹۰۷	۱۳

منابع : یافته های پژوهش

بر اساس نتایج جداول (۱) ضرایب پایایی برای پرسشنامه های پژوهش اندازه گیری شد که همگی بالاتر از ۰/۷ بوده و نشان از دقت بالای ابزار محاسبه به کار گرفته شده در این پژوهش دارد.

یافته ها

یافته های این پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

تحلیل روایی

تحلیل روایی در مدل سازی معادلات ساختاری به فرایندی گفته می شود که هدف آن اطمینان از این است که «ابزارهای اندازه گیری» (اندیکاتورهای متغیرهای مشاهده شده) واقعاً آن سازه های نظری را که قصد سنجش آن ها است، به درستی اندازه گیری می کنند. به عبارت دیگر، روایی نشان می دهد که مدل تا چه حد معتبر است و آیا تفاوت های مشاهده شده در اندیکاتورهای، ناشی از تفاوت های واقعی در سازه های نظری مورد نظر است یا صرفاً نویز و خطای اندازه گیری. معیار میانگین واریانس استخراجی^۱ نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص های خود است. به بیان ساده تر میانگین واریانس استخراجی میزان همبستگی یک سازه با شاخص های خود را نشان می دهد که هرچه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار بحرانی را عدد ۰/۵ معرفی کرده اند. اطلاعات جدول (۲) که خروجی حاصل از اجرای مدل را نشان می دهد.

مقدار میانگین واریانس استخراجی برای همه متغیرها بیشتر از ۰/۵ یا حدود این مقدار است، که در مجموع روایی همگرایی خوب برای تمام متغیرهای مرتبه اول حاصل گشته است.

جدول ۲: متوسط واریانس استخراجی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	مقدار AVE	نتیجه
سوگیری تاییدی حسابرسان	۰/۵۲۹	همگرایی خوب
ارزیابی ریسک حسابرسی	۰/۵۹۱	همگرایی خوب
قضاوت حسابرس	۰/۵۱۳	همگرایی خوب
تلاش حسابرسی	۰/۵۴۱	همگرایی خوب
تخصص برآورد حسابرس	۰/۵۹۵	همگرایی خوب

منابع: یافته های پژوهش

معیار نیکویی برازش (GOF)

در تحلیل به روش حداقل مربعات جزئی، معیار سنجش نیکویی برازش یک شاخص بسیار مهم برای ارزیابی کیفیت مدل است. مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه گیری و ساختاری می شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می شود. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار نیکویی برازش (GOF) که طبق فرمول زیر محاسبه می شود استفاده شد.

$$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \cdot R^2}$$

$\overline{Communalities}$ نشانه میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه می باشد و R^2 نیز مقدار میانگین مقادیر R^2 سازه های درون زای مدل است.

جدول ۳: مقادیر لازم برای ارزیابی معیار GOF

متغیرهای درون زا	معیار R^2	مقادیر اشتراکی
ارزیابی ریسک حسابرسی	۰/۷۲۸	۰/۲۹۶
تخصص برآورد حسابرس	-	۰/۳۵۴
تلاش حسابرسی	۰/۶۵۷	۰/۳۸۰
سوگیری تاییدی حسابرسان	-	۰/۱۹۲
قضاوت حسابرس	۰/۵۰۷	۰/۲۹۱
میانگین	۰/۶۳۱	۰/۳۰۳

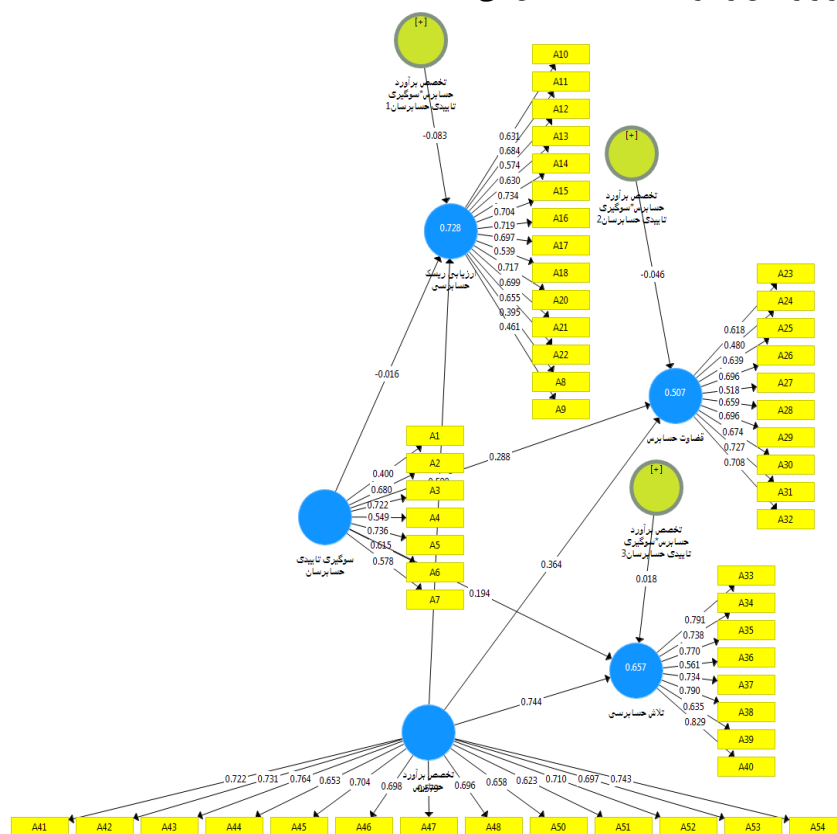
$$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \cdot R^2} = ۰/۴۳۷$$

منابع: یافته های پژوهش

وتلس و همکاران (۲۰۰۹)، سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی کرده‌اند و اطلاعات جدول ۳ نشان می‌دهد که GOF محاسبه شده برای پژوهش ۰/۴۳۷ است که برازش قوی مدل پژوهش را مشخص می‌کند.

بررسی فرضیات پژوهش

در مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار پی ال اس آماره تی یک ابزار حیاتی برای ارزیابی معناداری آماری روابط فرضیه‌سازی شده بین سازه‌های نهفته است. به دلیل اینکه پی ال اس یک رویکرد مبتنی بر پیش‌بینی است، برخلاف روش‌های مبتنی بر کوواریانس که بر آزمون‌های آماری دقیق و نرمال بودن داده‌ها تکیه دارند، معمولاً از آماره تی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌کند. نمودار زیر مدل را در حالت اعداد t نشان می‌دهد.



شکل (۲): مدل پژوهش همراه با مقادیر t-values

منابع : یافته های پژوهش

همانطور که در شکل ۲ مشخص است در سطح اطمینان ۹۵ درصد اعداد معنی داری باید بیش از ۱/۹۶ محاسبه شود تا فرضیه‌ها مورد تایید قرار گیرد. نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول (۴) به شرح زیر ارائه شده است:

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	رابطه بین متغیرها	ضریب اثر	آماره t	سطح معناداری
اول	سوگیری تاییدی حسابرسان ← ارزیابی ریسک حسابرسی	-۰/۰۱۶	۰/۲۹۴	۰/۷۶۹
دوم	سوگیری تاییدی حسابرسان ← قضاوت حسابرس	۰/۲۸۸	۳/۶۲۴	۰/۰۰۰
سوم	سوگیری تاییدی حسابرسان ← تلاش حسابرسی	۰/۱۹۴	۳/۰۰۸	۰/۰۰۳
چهارم	سوگیری تاییدی حسابرسان* تخصص برآورد حسابرس ← ارزیابی ریسک حسابرسی	-۰/۰۸۳	۱/۴۱۴	۰/۱۵۸
پنجم	سوگیری تاییدی حسابرسان* تخصص برآورد حسابرس ← قضاوت حسابرس	-۰/۰۴۶	۱/۰۰۹	۰/۳۱۴
ششم	سوگیری تاییدی حسابرسان* تخصص برآورد حسابرس ← تلاش حسابرسی	۰/۰۱۸	۰/۲۷۴	۰/۷۸۴

منابع: یافته‌های پژوهش

نتایج فرضیه اول: سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی تاثیر مثبت دارد.

نتایج بررسی فرضیه اول نشان داد که سطح معنی داری ۰/۷۹۶ و عدد معنی داری ۰/۲۹۴ محاسبه شده است. بنابراین فرضیه اول مبنی بر سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی تاثیر مثبت دارد، مورد تایید قرار نمی‌گیرد.

نتایج فرضیه دوم: سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس تاثیر مثبت دارد. نتیجه بررسی فرضیه دوم نشان داد که سطح معنی داری ۰/۰۰۰ و عدد معنی داری ۳/۶۲۴ محاسبه شده است. در نتیجه سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس تاثیر معنادار دارد. همچنین علامت ضریب اثر (۰/۲۸۸) مثبت بوده بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس تاثیر مثبت دارد و فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شود.

نتایج فرضیه سوم: سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر تلاش حساب‌رسی تاثیر مثبت دارد.

نتیجه بررسی فرضیه سوم نشان داد که سطح معنی داری $0/003$ و عدد معنی داری $3/008$ محاسبه شده است. در نتیجه سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر تلاش حساب‌رسی تاثیر معنادار دارد. همچنین علامت ضریب اثر ($0/194$) مثبت بوده بنابراین می توان نتیجه گرفت که سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر تلاش حساب‌رسی تاثیر مثبت دارد و فرضیه سوم پژوهش تایید می شود.

نتایج فرضیه چهارم: تخصص برآورد حساب‌رس تاثیر سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر ارزیابی ریسک حساب‌رسی را تعدیل می‌کند.

نتایج بررسی فرضیه چهارم نشان داد که سطح معنی داری $0/158$ و عدد معنی داری $1/414$ محاسبه شده است. بنابراین فرضیه چهارم مبنی بر تخصص برآورد حساب‌رس تاثیر سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر ارزیابی ریسک حساب‌رسی را تعدیل می‌کند، مورد تایید قرار نمی‌گیرد.

نتایج فرضیه پنجم: تخصص برآورد حساب‌رس تاثیر سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر قضاوت حساب‌رس را تعدیل می‌کند.

نتایج بررسی فرضیه پنجم نشان داد که سطح معنی داری $0/314$ و عدد معنی داری $1/009$ محاسبه شده است. بنابراین فرضیه پنجم مبنی بر تخصص برآورد حساب‌رس تاثیر سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر قضاوت حساب‌رس را تعدیل می‌کند، مورد تایید قرار نمی‌گیرد.

نتایج فرضیه ششم: تخصص برآورد حساب‌رس تاثیر سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر تلاش حساب‌رسی را تعدیل می‌کند.

نتایج بررسی فرضیه ششم نشان داد که سطح معنی داری $0/784$ و عدد معنی داری $0/274$ محاسبه شده است. بنابراین فرضیه ششم مبنی بر تخصص برآورد حساب‌رس تاثیر سوگیری تاییدی حساب‌رسان بر تلاش حساب‌رسی را تعدیل می‌کند، مورد تایید قرار نمی‌گیرد.

نتیجه گیری

نتایج فرضیه اول پژوهش نشان داد سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. علت عدم تاثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی را می توان در ماهیت ساختارمند و استاندارد این مرحله از فرایند حسابرسی جست و جو کرد؛ زیرا ارزیابی ریسک معمولاً بر پایه دستورالعمل ها، چک لیست ها و شواهد عینی انجام می شود و کمتر به قضاوت های شخصی و ذهنی وابسته است. حسابرسان در این مرحله موظف اند رویکردی نظام مند و مبتنی بر شواهد اتخاذ کنند و یافته های خود را مستند سازند، بنابراین فرصت بروز سوگیری های شناختی مانند تمایل به تأیید باورهای قبلی کاهش می یابد. علاوه بر این، تجربه و آموزش های حرفه ای حسابرسان و نظارت های نهادهای ناظر باعث می شود حساسیت آنان نسبت به خطرات سوگیری افزایش یافته و از اتکای بی مورد به پیش فرض های ذهنی خودداری کنند. نتایج به دست آمده با نتایج پژوهش های کاسل و همکاران (۲۰۲۲) و کهن دل و دعائی (۱۴۰۳) همخوانی ندارد.

نتایج فرضیه دوم پژوهش نشان داد سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس تاثیر مثبت دارد، در تفسیر این نتیجه می توان بیان کرد که حسابرسان در فرایند تصمیم گیری تمایل دارند شواهد و اطلاعاتی را بیشتر مورد توجه قرار دهند که با باورها، پیش فرض ها یا ارزیابی های اولیه آنان هم خوانی داشته باشد و در مقابل، شواهد متناقض را نادیده می گیرند یا اهمیت کمتری برای آن قائل می شوند. این امر موجب می شود قضاوت حسابرسان به جای مبتنی بودن صرف بر واقعیت های عینی و بی طرف، تا حدی تحت تاثیر ادراکات ذهنی و باورهای پیشین آنان قرار گیرد. چنین رفتاری می تواند خطر خطا در تصمیمات حرفه ای را افزایش دهد، زیرا قضاوت نهایی به جای انعکاس کامل و بی طرف شواهد حسابرسی، ممکن است بازتابی از سوگیری شناختی و تمایل ناخود آگاه به حفظ انسجام درونی باورهای حسابرس باشد. نتایج به دست آمده در این پژوهش از بعد معناداری با نتایج پژوهش های کوریف و پررولت (۲۰۲۳)، هنریزی و همکاران (۲۰۲۱)، کهن دل و دعائی (۱۴۰۳) و لطفی و همکاران (۱۴۰۳) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه سوم پژوهش نشان داد سوگیری تاییدی حسابرسان بر تلاش حسابرسی تاثیر مثبت دارد، در تفسیر این نتیجه می توان بیان کرد، هنگامی که حسابرسان به یک نتیجه گیری یا ارزیابی اولیه در مورد حساب ها می رسند، تمایل دارند تلاش حسابرسی خود را به گونه ای تنظیم کنند که باور اولیه آن ها را تأیید نماید. به عبارت دیگر، اگر سوگیری تاییدی قوی باشد، حسابرس ممکن است تلاش بیشتری را برای یافتن شواهدی به کار گیرد که فرضیه اولیه او را تأیید کند و در عین حال، تلاش کمتری برای جستجوی شواهد مخالف یا انجام رویه های حسابرسی اضافی برای رد کردن ارزیابی اولیه خود انجام دهد. این امر می تواند تلاش حسابرسی را به سمت یک جهت گیری خاص

سوق دهد و باعث شود منابع به طور ناکارآمد تخصیص یابند، به طوری که تلاش انجام شده به جای بی طرفانه بودن، در راستای تأیید دیدگاه از پیش شکل گرفته هدایت شود. نتایج به دست آمده در این پژوهش از بعد معناداری با نتایج پژوهش های کریمی و همکاران (۱۴۰۰) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه چهارم پژوهش نشان داد تخصص برآورد حسابرس تاثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر ارزیابی ریسک حسابرسی را تعدیل نمی کند، عدم تایید این فرضیه می تواند احتمالاً به این دلیل باشد که ارزیابی ریسک به شدت مبتنی بر ساختار، رویه ها و دستورالعمل های رسمی حسابرسی است. این فرآیند ذاتاً مستندسازی شده و مبتنی بر شواهد عینی و استانداردهای حرفه ای است که به شدت میزان انعطاف پذیری برای اعمال سوگیری های شناختی را محدود می کند. در نتیجه، حتی اگر حسابرسی دارای تخصص بالایی در برآورد باشد، چارچوب ساختاریافته ارزیابی ریسک به قدری قوی است که اجازه نمی دهد سوگیری تأییدی (هرچند که ممکن است در مرحله قضاوت ظاهر شود) بتواند تأثیر قابل توجهی بر خروجی نهایی و رسمی برآورد ریسک بگذارد. نتایج به دست آمده با نتایج پژوهش های بونی و همکاران (۲۰۲۳)، کاسل و همکاران (۲۰۲۲) و لطفی و همکاران (۱۴۰۳) همخوانی ندارد.

نتایج فرضیه پنجم پژوهش نشان داد تخصص برآورد حسابرس تاثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرس را تعدیل نمی کند، علت محتمل نتیجه فوق این است که قضاوت حرفه ای حسابرس، به ویژه در مواجهه با عدم قطعیت های بالا، ماهیتاً یک فرآیند ذهنی است که تحت تأثیر سوگیری های شناختی (مانند سوگیری تأییدی) قرار دارد. تخصص در «برآورد» ممکن است دانش فنی حسابرس را افزایش دهد، اما لزوماً مهارت های فراشناختی او را در تشخیص و کنترل تعصبات فکری در هنگام تفسیر شواهد بهبود نمی بخشد، یا ممکن است حسابرسان بسیار متخصص به دلیل اعتماد بیش از حد به دانش خود، کمتر مستعد زیر سؤال بردن باورهای اولیه خود باشند و بدین ترتیب، سوگیری تأییدی بدون تعدیل باقی بماند. نتایج به دست آمده با نتایج پژوهش های بونی و همکاران (۲۰۲۳) و هنریزی و همکاران (۲۰۲۱) همخوانی ندارد.

نتایج فرضیه ششم پژوهش نشان داد تخصص برآورد حسابرس تاثیر سوگیری تاییدی حسابرسان بر تلاش حسابرسی را تعدیل نمی کند، نتیجه فوق ممکن است به این دلیل باشد که تخصیص تلاش حسابرسی بیشتر تحت تأثیر عوامل مدیریتی، ریسک ذاتی حرفه، و تمایل به صرفه جویی در هزینه قرار دارد تا صرفاً دانش فنی تخصصی. به عبارت دیگر، هنگامی که حسابرس با سوگیری تأییدی مواجه می شود، تلاش او به صورت ناخودآگاه به سمت جمع آوری شواهد تأییدکننده هدایت می شود، و اگرچه تخصص ممکن است به او کمک کند تا بداند چه چیزی را برآورد کند، اما این تخصص لزوماً او را وادار به تخصیص تلاش بیشتر یا کمتر در جهت خاصی نمی کند، زیرا تلاش صرفاً تابعی از

دستورالعمل‌های کلی حسابرسی و ملاحظات عملیاتی است و نه صرفاً عمق دانش او در برآورد. نتایج به دست آمده با نتایج پژوهش بونی و همکاران (۲۰۲۳) همخوانی ندارد.

با توجه به نتایج که نشان داد سوگیری تاییدی حسابرسان بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت دارد، یک هشدار جدی است؛ این بدان معناست که وقتی حسابرسان یک قضاوت یا ارزیابی اولیه انجام می‌دهند (مثلاً در مورد ریسک یا میزان صحیح بودن یک تخمین)، تمایل دارند شواهد و اطلاعات بعدی را به گونه‌ای تفسیر کنند که آن قضاوت اولیه را تأیید کند، و شواهد متناقض را نادیده بگیرند یا وزن کمتری به آن‌ها بدهند. این موضوع مستقیماً بر کیفیت گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد. از این رو، مؤسسات باید سیستمی طراحی کنند که این نقص شناختی ذاتی را به‌طور فعال در مراحل مختلف کار حسابرسی خنثی کند؛ شرکت‌ها نیز باید به گونه‌ای عمل کنند که کار حسابرسان برای یافتن شواهد متناقض آسان‌تر شود و نه سخت‌تر. در نهایت، نهادهای نظارتی باید اطمینان حاصل کنند که استانداردها به گونه‌ای تنظیم شده‌اند که سوگیری‌های شناختی را به حداقل برسانند. با توجه به نتایج که نشان داد سوگیری تاییدی حسابرسان بر تلاش حسابرسان تأثیر مثبت دارد، این نتیجه نشان می‌دهد سوگیری تاییدی باعث می‌شود حسابرسان تلاش خود را در جهتی متمرکز کنند که قضاوت اولیه آن‌ها را تأیید کند و در نتیجه، از تلاش برای جستجوی شواهد متضاد یا بررسی ریسک‌های جایگزین خودداری کنند. این امر در واقع نوعی کاهش یا تغییر جهت تلاش به سمت اثبات فرضیه اولیه است، نه افزایش تلاش کلی. بنابراین مؤسسات باید تلاش‌ها را از حالت تأیید خودکار به سمت چالش فعال هدایت کنند. شرکت‌ها نیز باید از اقداماتی که به طور ناخواسته تلاش حسابرسان را در مسیر سوگیری هدایت می‌کند، اجتناب کنند. نهادهای نظارتی نیز باید استانداردهایی را طراحی کنند که موفقیت حسابرسی را نه با سرعت انجام کار، بلکه با توزیع متعادل تلاش بسنجند.

منابع

۱. جمشیدی نوید، بهاره. قنبری، مهرداد. جمشیدی نوید، بابک. کاکا برایی، کیوان. (۱۴۰۲). طراحی و اعتبار سنجی الگوی بررسی نقش سوگیری شناختی مدیران بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی* ۱۲(۴۶): ۲۷-۴۴.
۲. صالحی، علی اصغر. فاضلی، نقی. فغانی ماکرانی، خسرو. (۱۴۰۴). ارائه مدلی کیفی برای آثار سوگیری‌های شناختی حسابرسان مستقل بر نتیجه و سبک مذاکرات حسابرس و صاحبکار. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت* ۱۴(۵۶): ۲۰۷-۲۲۱.
۳. کریمی، زهرا. یعقوب نژاد، احمد. صمدی لرگانی، محمود. پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی* ۱۳(۴): ۲۳-۵۲.
۴. کهن‌دل، زهرا. دعائی، میثم. (۱۴۰۳). نقش سوگیری‌های احساسی دگرگون‌گریزی، زبان‌گریزی، سوگیری رفتاری نماگری و سوگیری ناهماهنگی شناختی روی اشتباهات حسابرسان. *نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی* ۱۵(۵۸): ۱۹۹-۲۱۸.
۵. لطفی، سلمان. حاجیها، زهره. وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۳). تأثیر سوگیری تأییدی حسابرس بر خطای حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی‌های صاحبکار و حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت* ۱۳(۵۲): ۱۰۱-۱۲۰.
۶. محمد زاده مقدم، محمد باقر. اسماعیل زاده مقری، علی. خسروی پور، نگار. (۱۴۰۱). تأثیر سوگیری شناختی حسابرسان بر هوش معنوی و سبک حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت* ۱۱(۴۱): ۳۴۱-۳۵۵.
7. Boone, J. P. Khurana, I. K. Raman, K. K. (2023). Accounting Estimation Intensity, Auditor Estimation Expertise, and Managerial Bias, *ACCOUNTING HORIZONS*, 37(2): 19-46.
8. Cassell, Cory A. Dearden, Stuart M. Rosser, David M. Shipman, Jonathan E. (2022). Confirmation Bias and Auditor Risk Assessments: Archival Evidence, *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 41(3): 67-93.
9. Durkin, M. P. Rose, J. M. (2025). Increasing attention to disconfirming information in the audit environment when time pressure promotes confirmation of client assertions, *Advances in Accounting* 69, 100833.

10. Enslin, Z., Hall, J. and du Toit, E. (2023), "The susceptibility of management accountants to framing bias", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 31 No. 7, pp. 133-155.
11. Henrizi, P., Himmelsbach, D. and Hunziker, S. (2021). "Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from Switzerland", *Journal of Applied Accounting Research*, 22 (4), 598-621.
12. Johnson, E. N. Lowe, D. Jordan Reckers, Philip M.J. (2021). The influence of auditor narcissism and moral disengagement on risk assessments of a narcissistic client CFO, *J. Account. Public Policy*, 40(4): 1-17.
13. Kend, M. and Nguyen, L.A. (2022), "Key audit risks and audit procedures during the initial year of the COVID-19 pandemic: an analysis of audit reports 2019-2020", *Managerial Auditing Journal*,. 37(7), 798-818.
14. Koreff, Jared. Perreault, Stephen. (2023). Is Sophistication Always Better? Can Perceived Data Analytic Tool Sophistication Lead to Biased Judgments?, *JOURNAL OF EMERGING TECHNOLOGIES IN ACCOUNTING*, 20(1): 91-110.
15. Mala, R and Chand, P. (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspective*. 4(1): 1-50.
16. Perera, D. Chand, P. Mala, R. (2020). Confirmation bias in accounting judgments: the case for International Financial Reporting Standards for small and medium-sized enterprises, *Accounting & Finance* 60: 4093–4119.
17. Trichilli, Y. Gaadane, S. Abbes, M. B. Masmoudi, A. (2024). Impact of the confirmation bias on returns, expectations and hedging of optimistic and pessimistic traders before and during COVID-19 pandemic, *EuroMed Journal of Business*. 19(2), 338-365.
18. Wu, B. Li, A. Zhang, W. (2024). Clients' strategic change and auditor behavior: Evidence from audit adjustments and audit fees, *Advances in Accounting* 64, 100721.