

The Impact of Need for Cognition and Ethical Capacity on Auditor's Objectivity¹

Sedigheh Peikarnegar Qalehroudkhani², Bahman Banimahd³,
Sina Kheradyar⁴, Hamidreza Vakilifard⁵

Received: 2020/01/07
Accepted: 2020/09/22

Research Paper

Abstract

There are two opposing theoretical frameworks concerning related party transactions in prior studies. The first theory, known as efficient contracting, argues that related-party transactions can be used to optimize internal resource allocation and reduce transaction costs; the second theory, known as agency theory, argues that related-party transactions provide opportunities for controlling shareholders, managers, and others related parties to extract resources from minority shareholders. The main goal of this study is to determine which of these theories is compatible with the transactions made with related parties in Iran. For this purpose, the impact of transactions with related parties on the presentation of financial reports containing distortions and its impact on the quality of accruals has been investigated, and in this regard, the number 134 firms listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2016 to 2021 has been investigated. To test the hypotheses of this research, pooled and cross-sectional data were used, and the regression analysis results show a positive and significant association between the number of related party transactions and next year's restatements, which is a measure of distortion in financial statements. Also, there is a negative and significant association between the amounts of related party transactions and accrual quality, which is used as a measure of reporting quality in this research.

Keyword: Related Party Transactions, Accruals, Financial Reporting Quality, Restatements, Distortion.

JEL Classification: M41, G17, G53, C31, C33.

1. DOI: 10.22051/JERA.2020.29746.2627

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Science and Research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (s.peikarnegar@gmail.com).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Karaj branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. (Corresponding Author), (Dr.banimahd@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (sinakheradyar@gmail.com).

5. Associate Professor, Department of Management and Economics, Science and Research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (h-vakilifard@srbiau.ac.ir).

اثر نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس^۱

صدیقه پیکرنگار قلعه‌رودخانی^۲، بهمن بنی‌مه‌د^۳، سینا خردیار^۴،

حمیدرضا وکیلی‌فرد^۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۰۱

مقاله پژوهشی

چکیده

نیاز به شناخت یک عنصر مهم در تصمیم‌گیری و قضاوت افراد است که بتازگی در پژوهش‌های حسابداری رفتاری مدنظر پژوهش‌گران قرار گرفته است. هم‌چنین، نیاز به شناخت به عنوان توانایی تکامل اخلاقی بر رفتار اخلاقی نیز تأثیر می‌گذارد. هدف از اجرای این پژوهش، بررسی ارتباط بین نیاز به شناخت، ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس است. نمونه آماری پژوهش، شامل ۲۲۲ نفر از حساب‌برسان شاعر در سازمان حسابداری و موسسات خصوصی حسابداری است. ابزار گردآوری داده‌های پژوهش، پرسش‌نامه می‌باشد. داده‌ها با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حساب‌برسان تأثیر مثبت و معناداری دارند و هم‌چنین ظرفیت اخلاقی نقش واسطه میان نیاز به شناخت و بی‌طرفی حسابرس را نیز ایفاء می‌کند.

واژه‌های کلیدی: بی‌طرفی حسابرس، ظرفیت اخلاقی، نیاز به شناخت، قضاوت حرفه‌ای حسابرس.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, G17, G53, C31, C33.

DOI: 10.22051/JERA.2020.29746.2627

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (s.peikarnegar@gmail.com).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، البرز، ایران. (نویسنده مسئول). (Dr.banimahd@gmail.com).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (sinakheradyar@gmail.com).

۵. دانشیار، گروه مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (h-vakilifard@srbiau.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

نیاز به شناخت^۱، یک گرایش فکری است که به طور قابل ملاحظه‌ای توضیح‌دهنده و پیش-بینی‌کننده‌ی تفاوت‌های فردی در پردازش شناختی می‌باشد (کاجیوپو و پتی، ۱۹۸۲). نیاز به شناخت یک عنصر مهم در تصمیم‌گیری افراد است که اغلب در مطالعات روان‌شناسی اجتماعی و اخیراً نیز در پژوهش‌های حسابداری رفتاری مورد بررسی و توجه پژوهش‌گران قرار گرفته است. این مفهوم در ابتدا توسط کوهن، استوتلند و ولف^۲ (۱۹۵۵) مطرح شد. سپس توسط کاجیوپو و پتی^۳ (۱۹۸۲) به عنوان "گرایش فرد برای شرکت در تفکر و لذت بردن از آن" تعریف شده است. افرادی که نیاز به شناخت بالا دارند، افرادی هستند که تمایل به لذت بردن از وظایف شناخته شده‌ی چالش برانگیز دارند، بدون آن که محرک‌های خارجی بر آنها اثرگذار باشد. در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین، انگیزه نسبتاً کمی برای تفکر قدرتمند دارند. پژوهش‌های قبلی نشان داده‌اند که هنگام قضاوت، افرادی که نیاز به شناخت بالایی دارند بیشتر احتمال دارد که همه اطلاعات مهم و مربوط را پردازش نمایند. در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین به نکات ساده و کلیشه‌ای توجه می‌نمایند (کارت و همکاران^۴، ۲۰۰۶).

نیاز به شناخت، بر درگیری و پردازش شناختی افراد به روش‌های مختلفی تأثیرگذار است. افراد دارای نیاز به شناخت بالا با داشتن گرایش به تفکر و انگیزش بالا، به صورت درونی برانگیخته می‌شوند، کنجکاوی بالایی دارند و افکار مختلف را ارزیابی می‌کنند (بوکستیر، اسمیت و هریس^۵، ۱۹۹۱) در حل مسائل پیچیده، کارآمدی بیشتری دارند (نیر و رامناریان^۶، ۲۰۰۰) جستجوی آنها از کارآیی، از کفایت و دقت بالاتری برخوردار است (لیو و ژانگ^۷، ۲۰۰۸) و درباره اطلاعات دریافتی‌شان به صورت عمیق‌تری می‌اندیشند و نسبت به آنها تفکر انتقادی و تفسیری دارند (هالاها^۸، ۲۰۰۸). در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین به احتمال بیشتری جهان اطراف خود را با اطلاعات دست دوم تجربه می‌کنند، به این معنا که برای

1. Need for Cognition
2. Cohen, Stotland & Wolfe
3. Cacioppo & Petty
4. Carter & et al
5. Bookstaber, Smith & Harris
6. Nair & Ramnarayan
7. Liu & Zhang
8. Hallahan

تصمیم‌گیری و اظهارنظر، بیشتر بر دیگران، مکاشفه‌های شناختی یا فرآیندهای مقایسه‌ای اجتماعی تکیه می‌کنند و تکالیف و وظایف خود را به درستی انجام نمی‌دهند (پتی و همکاران^۱، ۲۰۰۹).

افرادی که به لحاظ نیاز به شناخت از یکدیگر متفاوت‌اند، در رابطه‌داشتن و وابسته‌بودن باورها و اعتقادات با قضاوت‌هایشان با هم تفاوت دارند. به عبارت دیگر، چنانچه افراد قضاوت‌های دقیقی انجام دهند، آن قضاوت‌ها باید باورهای آن افراد را منعکس نماید (کاجیوپو و همکاران، ۱۹۹۶).

استقلال و بی‌طرفی حسابرس از ارکان مهم و اصلی تقویت‌کننده و پشتیبانی‌کننده خدمات حسابرسی اثربخش است. حسابرسی همانند سایر حرفه‌ها که عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه هستند (مثل وکلا، پزشکان و...)، وظیفه ارائه خدمات اعتباردهی را داشته که استقلال و بی‌طرفی می‌تواند ضامن بقای آن باشد. در حقیقت حسابرسی، باعث اصلاح قابلیت اعتماد و افزایش اعتبار گزارش‌گری مالی می‌شود و با مشارکت جهت سودمندی صورت‌های مالی و تخصیص درست و بهینه سرمایه به منافع عموم خدمت می‌کند. در صورتی که حسابرس بی‌طرف و مستقل نباشد، اظهارنظر وی، گزارش‌های مالی معتبر نمی‌سازد و ممکن است باعث گمراهی مخاطبان و استفاده‌کنندگان گردد. حسابداران رسمی زمانی که مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که نیازمند گزارش‌گری حرفه‌ای است، باید فاقد هرگونه منفعتی، صرف‌نظر از آثار واقعی آن، باشند، زیرا ممکن است بر بی‌طرفی، درستکاری و استقلال ایشان تأثیر بگذارد و یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (اریاب سلیمانی، ۱۳۹۳).

هم‌چنین حوزه‌ی اخلاق از جمله حوزه‌هایی است که از دوران گذشته تاکنون مورد توجه اندیشمندان، بزرگان دین و بزرگان دانش و حکمت بوده است و پیرامون این که اخلاق چیست، سخن بسیار گفته‌اند. هم‌پای فلاسفه، روان‌شناسان نیز پیرامون حوزه اخلاق تلاش‌های بسیاری انجام داده‌اند. موضوع اخلاق در حسابداری و حسابرسی، هم‌زمان با وقوع رسوایی‌های مختلف حسابداری در سطح جهانی (مثل رسوایی انرون)، علاقه و توجه قابل ملاحظه‌ای را در عرض چند سال گذشته به دست آورده است. این رسوایی‌ها در حرفه حسابداری و حسابرسی، به طور مستقیم و غیرمستقیم نگرانی‌هایی را در جهت ترویج رفتار غیراخلاقی، در میان حسابرسان و حسابداران به وجود آورده است (مهام، ۱۳۷۸).

علی‌رغم آن که مطالعات کمی وجود دارد که نیاز به شناخت را در یک زمینه اخلاقی بررسی نموده باشد، با این وجود، نیاز به شناخت ممکن است به عنوان توانایی تکامل اخلاقی تعریف شود (استروبل و همکاران^۱، ۲۰۱۷). هم‌چنین اصطلاح تصمیم‌گیری اخلاقی، شامل هر نوع تصمیم از جمله قضاوت‌ها، ارزیابی‌ها و عکس‌العمل‌هایی که در حوزه اخلاق انجام می‌گیرد، از جمله تصمیم‌گیری در مورد موضوعات و مسائل اخلاقی مانند عدالت، انصاف، و ... می‌باشد (اسمتانا^۲، ۲۰۰۶). یک تصمیم اخلاقی می‌تواند واکنش دربارۀ نحوه‌ی رفتار در خصوص یک معضل اخلاقی واقعی یا فرضی باشد یا می‌تواند قضاوت یا ارزیابی در مورد پذیرش اقدامات اخلاقی، یا شخصیت اخلاقی دیگران از جمله قضاوت افراد، گروه‌ها یا نهادها باشد (بورلی و همکاران^۳، ۲۰۱۸). هر نوع قضاوت و تصمیم‌گیری - از جمله آن‌هایی که شامل مسائل اخلاقی هستند - موضوع عجیبی نیستند بلکه از پردازش اطلاعات حاصل می‌شوند (فیدلر و گلوکنر^۴، ۲۰۱۵). به علاوه هم‌پوشانی منطقی بین نیاز به شناخت با فرآیندهای پیچیده اخلاقی وجود دارد. با توجه به این موضوع، نیاز به شناخت را می‌توان شاخصی برای ظرفیت اخلاقی دانست (هانا و همکاران^۵، ۲۰۱۱). از این رو، سؤال این پژوهش آن است که تا چه اندازه نیاز به شناخت در حساب‌رسان بر بی‌طرفی حسابرس تأثیرگذار است؟ هم‌چنین تا چه اندازه ظرفیت اخلاقی می‌تواند بر رابطه میان نیاز به شناخت و بی‌طرفی حسابرس تأثیرگذار باشد؟ هدف مقاله حاضر نیز بسط مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری حسابرسی در حوزه اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. هم‌چنین نتایج این مقاله می‌تواند دستاوردهای علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول آن که، این مقاله با معرفی مفهوم روانشناختی نیاز به شناخت، می‌تواند آگاهی دانشجویان و استادان حسابداری و حسابرسی را نسبت به این موضوع افزایش داده و موجب تقویت تحقیقات آتی درباره این مفهوم در رشته حسابداری و حسابرسی شود. دوم آن که، شواهد این مقاله می‌تواند اطلاعات سودمندی را درباره تأثیر متغیرهای روانشناختی از جمله نیاز به شناخت، و تأثیر آن بر بی‌طرفی حسابرس در اختیار سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی قرار دهد. در ادامه مقاله ابتدا مبانی نظری، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و در انتها نتیجه‌گیری آورده می‌شود.

1. Strobel & et al
2. Smetana
3. Beverley & et al
4. Fiedeler & Glockner
5. Hannah & et al

مبانی نظری

نیاز به شناخت

واژه نیاز به شناخت که بیشتر در مطالعات روان‌شناسی اجتماعی مورد بررسی قرار گرفته است، در مطالعات حسابداری رفتاری مخصوصاً در بحث عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نادیده گرفته شده است. در چندین دهه اخیر، محققان در بررسی تأثیرات ویژگی‌های شخصیتی و تفاوت‌های فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، تمایل دارند تا بر تأثیرات دانش، تخصص، توانایی پردازش اطلاعات، استفاده از یاری‌رسان‌های تصمیم‌گیری و باورهای قبلی در مورد قضاوت‌های حسابرسان تمرکز نمایند (مالا و چاند^۱، ۲۰۱۵).

عنصر نیاز به شناخت در سال ۱۹۸۲ از سوی کاجیوپو و پتی تعریف شد. در تعریف این پژوهش-گران، نیاز به شناخت بر گرایش و تمایل فرد برای پرداختن به امور شناختی اندیشمندانه و لذت بردن از آن اشاره دارد. در واقع، نیاز به شناخت به عنوان تمایل به شرکت در فعالیت‌های شناختی و فعالیت‌های ذهنی تعریف شده است. هم‌چنین نیاز به شناخت به تمایل فرد جهت شرکت در فعالیت‌های شناختی پرزحمت و لذت بردن از تفکر اشاره دارد. نیاز به شناخت یک ویژگی فردی است که نشان‌دهنده علاقه انسان برای سرمایه‌گذاری و درگیری فکری در فعالیت‌های شناختی می‌باشد (کاجیوپو و پتی، ۱۹۸۲). میزان انگیزه‌ی درونی افراد برای درگیر شدن در فعالیت‌های ادراکی و لذت بردن از این نوع فعالیت‌ها با یکدیگر متفاوت می‌باشند. افرادی که در سطوح بالایی از نیاز به شناخت قرار دارند از فکر کردن درباره‌ی موضوعات و مسائل، لذت می‌برند، اما افرادی که در سطوح پایینی از نیاز به شناخت می‌باشند، از فکر کردن لذت نمی‌برند و به عنوان یک کار سخت به آن می‌نگرند. نیاز به شناخت یک ویژگی درونی است که به انگیزه‌ی پردازش اطلاعات در افراد اشاره می‌کند و ارتباط چندانی به هوش افراد ندارد (شین و همکاران^۲، ۲۰۱۲).

کسانی که نیاز به شناخت بالایی دارند بدون داشتن انگیزه‌ی خارجی و بیرونی، چالش‌انگیز هستند، در حالی که کسانی که دارای نیاز به شناخت کم هستند، ترجیح می‌دهند در انجام وظایف شناختی، تنها زمانی که دلایل خوبی برای انجام این کار دارند، شرکت نمایند (هاگوت و همکاران^۳، ۱۹۹۲). پژوهش‌های پیشین نشان داده است که هنگام قضاوت، افرادی که نیاز به

1. Mala & Chand

2. Shin & et al

3. Haugtvedt & et al

شناخت بالا دارند بیشتر احتمال دارد که همه‌ی اطلاعات مهم و مربوط را در نظر بگیرند، در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین، به اطلاعات ساده و کلیشه‌ای متکی هستند (کارتر و همکاران، ۲۰۰۶).

ظرفیت اخلاقی^۱

می‌دانیم که وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضروری است. رفتار اخلاقی، نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد، که این خدمات نیازمند صداقت و بی‌طرفی در ارائه صورت‌های مالی هستند. به طور کلی آن‌چه را که روان‌شناسان به عنوان تعریف اخلاق بیان نموده‌اند، عبارت است از اصولی که جهت شناسایی درست از نادرست استفاده می‌شود (تیموری آسفیچی، ۱۳۹۲).

رفتارهایی که مطابق با اصول اخلاقی (و نه لزوماً قوانین) جامعه باشد، می‌تواند به عنوان رفتار اخلاقی یا (اجتماعی) شناخته شود و رفتاری که اصول اخلاقی را نقض می‌کند می‌تواند به عنوان رفتار غیر اخلاقی یا ضد اجتماعی شناخته شود (بورلی و همکاران، ۲۰۱۸). رفتار اخلاقی از اختیار و اراده‌ی کننده‌ی آن برخاسته است. زیرا اگر شخصی، رفتاری را به اجبار و با اکراه انجام دهد، آن شخص تأثیری در انجام عمل نداشته و سزاوار هیچ ستایش یا نکوهشی نیست (نیکدل و همکاران، ۱۳۹۶). نقش اخلاق در عملکردها، رفتارها، تصمیم‌گیری‌ها و انتخاب‌ها و در برخوردها و ارتباطات، مهم و اثرگذار است (الوانی، ۱۳۸۳). این باور وجود دارد که توجه به ارزش‌های اخلاقی در محیط کار حسابرسی باعث شده تا اقدامات مدیریت در مؤسسات، جنبه مشروعیت به خود گرفته و انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی را در مؤسسات حسابرسی بهبود ببخشد و هم‌چنین باعث بهبود رفتار حسابرسان و افزایش کارایی آنان گردد (خدیر و همکاران، ۱۳۹۶). هم‌چنین هم‌پوشانی منطقی بین نیاز به شناخت با فرآیندهای پیچیده‌ی اخلاقی وجود دارد. بنابراین افرادی که نیاز به شناخت بالایی دارند قادر به توضیح دقیق و عمیق بر روی یک موضوع نیستند، اما نسبت به افرادی که دارای نیاز به شناخت پایینی دارند، بیشتر به این کار تمایل دارند (استروبل، ۲۰۱۷).

به طور کلی اخلاق، یکی از اجزای تفکیک‌ناپذیر و مهم در فرایند حسابرسی است؛ زیرا ماهیت کار حسابرسی، اظهارنظر و پاسخ‌گویی در قبال منافع استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، در قبال گزارش‌گری صاحب‌کاران است (ناتالی و همکاران^۱، ۲۰۱۸).

بی‌طرفی حسابرسان^۲

همان‌طور که می‌دانیم براساس اصول بنیادی حسابرسی، یکی از ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان، بی‌طرفی است، یعنی حسابرسان نباید بی‌طرفی خود را با مواردی از قبیل پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران خدشه‌دار کند. در واقع بی‌طرفی می‌تواند نبود جانبداری در جهت مثبت یا منفی در باورها و آرای حسابرسان تعریف شود (ستاره و همکاران، ۱۳۹۹). بی‌طرفی حسابرسان نوعی نگرش در حسابرسی محسوب می‌شود که لازمه آن وجود ذهنی پرسش‌گر و نقادانه در مواجهه با شرایطی است که وجود اشتباه ناشی از خطا یا تقلب در آن‌ها محتمل است. هم‌چنین بی‌طرفی به معنای ارزیابی، به دور از هرگونه پیش‌داوری در عرصه بررسی‌های حسابرسی می‌باشد (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۶).

به طور قابل ملاحظه‌ای، شناخت و ارزیابی مسائل اخلاقی، و تأثیر آن بر روی فرآیند قضاوت اخلاقی حسابرسان، برای تمامی حسابرسان، حسابداران و تمام افراد درگیر در این حوزه مفید و ضروری می‌باشد. بنابراین پژوهش‌های تجربی بیشتری به منظور بررسی تأثیر شناخت مسئله اخلاقی بر قضاوت و بی‌طرفی حسابرسان مورد نیاز است. هم‌چنین در پژوهش‌های انجام شده در ایران، پژوهشی که تأثیر سازه نیاز به شناخت را در قضاوت حسابرسان بسنجد، مشاهده نشد. در همین راستا، این پژوهش به دنبال آن است تا ارتباط میان عنصر نیاز به شناخت، ظرفیت اخلاقی و بی‌طرفی قضاوت حسابرسان را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد.

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

مورالس - سانچز و همکاران^۳ (۲۰۲۰) اعتقد دارند که هر چه اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان تقویت شود، اعتماد اجتماعی در جامعه نیز بهبود می‌یابد. بهبود اعتماد اجتماعی موجب جذب

1. Natalie & et al

2. Auditor's Objectivity

3. Morales-Sanchez & et al

سرمایه‌های جدید برای شرکت شده و هم‌چنین هزینه‌های مرتبط با دعاوی حقوقی و قضایی علیه حسابرس را کاهش می‌دهد. دی گراف^۱ (۲۰۱۹) معتقد است نظریه‌های رفتاری می‌تواند درک ما را از رعایت اخلاق حرفه‌ای بیشتر نماید. او نشان داد که فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری افراد حرفه‌ای، به شدت به رفتار و ظرفیت اخلاقی آن‌ها وابسته است. طاهر و همکاران^۲ (۲۰۱۹) طی پژوهشی در نیجریه نشان دادند که فرهنگ اخلاقی حاکم بر موسسات حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرس تاثیر معناداری دارد. هم‌چنین آن‌ها دریافتند که اخلاق و بی‌طرفی حسابرس می‌تواند صداقت و درستکاری را در حسابرسان تقویت نماید و آن‌ها را بهبود بخشد. استیوان^۳ (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان «نیاز به شناخت: آیا این تصمیم‌گیری حرفه‌ای را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟» دریافت که نیاز به شناخت به طور قابل توجهی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر می‌گذارد. استروبل و همکاران^۴ (۲۰۱۷) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که نیاز به شناخت به عنوان توانایی بلوغ اخلاقی بر رفتار اخلاقی تأثیر می‌گذارد. ونبرگ و اوهمن^۵ (۲۰۱۶) در بررسی خود با عنوان «آیا فرهنگ اخلاقی در شرکت‌های حسابرسی حمایت از اهداف حسابرس است؟ به این نتیجه دست یافتند که احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان، قضاوت‌های بی‌طرفانه‌ای به وسیله تحسین رفتار اخلاقی و مجازات رفتار غیر اخلاقی، شیوع هنجارهای اخلاقی، رهبری اخلاقی قابل رویت و تأکید کم بر اطاعت از قدرت، داشته باشند.

لی^۶ (۲۰۱۱) به بررسی رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوءگیری کمتری نسبت به منافع صاحب‌کاران خود دارند و در هنگام رسیدگی منافع همه افراد را مورد توجه قرار می‌دهند. داگلاس و همکاران^۷ (۲۰۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی در ارزش‌های فردی حسابرسان و اثر ترکیبی این موارد بر چگونگی قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداختند. نتایج یافته‌های آن‌ها نشان داد که فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی به طور غیرمستقیم بر قضاوت اخلاقی اثر می‌گذارد.

1. De Graaf
2. Tahir & et al
3. Setiawan
4. Strobel & et al
5. Svanberg & Ohman
6. Lee
7. Douglas & et al

مک کلارن و همکاران^۱ (۲۰۰۹) دریافتند که سطوح مختلف نیاز به شناخت با نگرش‌های اخلاقی افراد مرتبط است. ورپلانکن^۲ (۱۹۹۳) در پژوهشی با عنوان، نیاز به شناخت و جستجوی اطلاعات خارجی: پاسخ به فشار زمان در هنگام تصمیم‌گیری دریافت، کسانی که دارای نیاز به شناخت بالایی هستند، به هنگام تصمیم‌گیری، اطلاعات بیشتری را جستجو می‌کنند. در مطالعه انجام شده با موضوع بررسی نقش نیاز به شناخت بر نگرش‌ها توسط هاگوت و همکاران (۱۹۹۲) دریافتند که روند تغییر نگرش تحت تأثیر نیاز به شناخت می‌باشد. این با یافته‌های استی من و کاردس^۳ (۱۹۹۲) سازگار است که افراد دارای نیاز به شناخت بالا نسبت به افرادی که نیاز به شناخت پایین‌تری دارند احتمال بیشتری دارد که به صورت خودجوش در مورد اطلاعات، پردازش بیشتری انجام دهند.

پیشینه داخلی

نعمتی کشتلی (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر سبک‌های حل مسئله بر بی‌طرفی حسابرس: آزمون نظریه روان‌شناختی - رفتاری به این نتیجه دست یافت که سبک‌های حل مسئله، بر بی‌طرفی حسابرس اثر می‌گذارد. در واقع نتایج این پژوهش نشان داد که سبک‌های حل مسئله بر پردازش اطلاعات، ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است.

کاووسی و همکاران (۱۳۹۸) تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا را مورد پژوهش قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. هم‌چنین، مشخص شد رهبری تحول‌گرای شریک حسابرس به عنوان متغیر تعدیل‌کننده تأثیر مثبت فرهنگ اخلاق‌مداری بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس را در جهت مثبت تقویت می‌کند.

نجف‌پور مقدم و چراغی (۱۳۹۶) در پژوهش خود با عنوان رابطه میان نیاز به شناخت و رفتار اطلاعاتی دریافتند که سازه نیاز به شناخت، در دانشجویان بر حسب حوزه تحصیلی و مقطع تحصیلی متفاوت است و با بالارفتن مقطع تحصیلی، افزایش می‌یابد. از طرف دیگر نیاز به

1. Mcclaren & et al
2. Verplanken
3. Stayman & Kardes

شناخت می‌تواند رفتار اطلاعاتی دانشجویان را پیش‌بینی نماید و به عبارتی رفتار اطلاعاتی دانشجویان بر حسب میزان نیاز به شناخت آنان متفاوت است.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که تفاوت‌های فردی حسابرسان شامل تفاوت در میزان خوش‌بینی، اعتماد به نفس، تجربه و تفاوت در جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای آن‌ها مؤثر است.

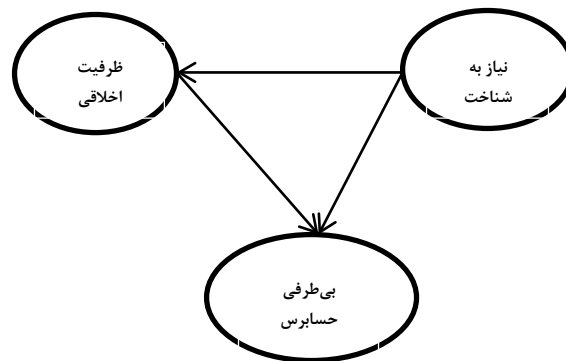
بنی‌مهد و وهاب‌زاده (۱۳۹۵) در پژوهش خود با عنوان اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان دریافتند که رابطه معنی‌دار و مستقیم میان قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه‌مداری وجود دارد. به بیان دیگر، هر چه تمایل به رابطه‌مداری در حسابرسان بیشتر باشد احتمال آن که حسابرس قضاوت غیراخلاقی از خود بروز دهد نیز افزایش می‌یابد.

ودبعی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش خود با موضوع تأثیر گرایش‌های اخلاقی حسابداران بر قضاوت حرفه‌ای آن‌ها دریافتند که بین گرایش اخلاقی و تشخیص و انجام قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار وجود دارد. هم‌چنین در بین گرایش‌های اخلاقی، افرادی که دارای گرایش اخلاقی وظیفه‌شناسی‌اند از بیشترین سطح تشخیص و انجام قضاوت حرفه‌ای برخوردارند.

صالحی (۱۳۹۴) در پژوهش خود با عنوان «رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی» نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

بنی‌مهد و بیگی (۱۳۹۱) رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که آینده حرفه حسابرسی در گرو رهبری اخلاقی متصدیان این حرفه است. لذا لازم است آن‌ها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش، ضرورت درست‌کاری فردی، حسابرسان فعلی و آتی را به سوی رعایت رفتار اخلاقی سو دهند.

با توجه به مبانی نظری در خصوص نیاز به شناخت، ظرفیت اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس، مدل مفهومی پژوهش حاضر در نمودار ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و اهداف پژوهش، فرضیه‌ها به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه چهارم: نیاز به شناخت بر ظرفیت اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. ابزار کار پژوهش حاضر پرسش‌نامه بوده است. برای اندازه‌گیری متغیر وابسته بی‌طرفی حسابرسان از یک آفته حسابرسی، برگرفته از مقاله ونبرگ و اوهمن (۲۰۱۶) استفاده شده است. گزینه‌ها بر اساس مقیاس ۱۰ درجه‌ای لیکرت رتبه‌بندی می‌شوند و از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا از شماره ۱ (احتمال خیلی کم) تا شماره ۱۰ (احتمال خیلی زیاد) نظرات خود را اعلام نمایند. لازم به توضیح است نحوه امتیازدهی معکوس می‌باشد یعنی شخصی که عدد ۱ را انتخاب نموده است، مقدار ۱۰ به آن اختصاص داده می‌شود. این مطالعه موردی به شرح زیر است:

"در حسابرسی یک شرکت بزرگ، میان حسابرسان و مدیرمالی شرکت درباره عدم ثبت یک بدهی با اهمیت اختلاف نظر به وجود آمده است. هیچگونه رهنمود و استانداردهای حسابداری

درباره اهمیت مبلغ بدهی و عدم ثبت آن وجود ندارد. به عقیده حسابرس مبلغ بدهی با اهمیت است. اما مدیر مالی شرکت قویاً با نظر حسابرس مخالف است. او اعتقاد دارد که مبلغ بدهی ثبت نشده، فاقد اهمیت است و از این رو، نیازی نیست که صورتهای مالی اصلاح و تعدیل شود. احتمال آن که این بدهی نباید ثبت شود را از شماره ۱ با احتمال خیلی کم تا شماره ۱۰ با احتمال خیلی زیاد شماره گذاری کنید. "هم‌چنین برای سنجش متغیر میانجی ظرفیت اخلاقی، از پرسش‌نامه موجود در مقاله استروبل و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. این پرسش‌نامه شامل ۱۰ سوال می‌باشد که بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای اندازه‌گیری می‌شود (کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم). برای اندازه‌گیری متغیر مستقل نیاز به شناخت نیز از پرسش‌نامه استاندارد کاپوپو و همکاران (۱۹۹۶)، استفاده شده است. این پرسش‌نامه شامل ۱۸ سوال بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای می‌باشد و پاسخ به سوالات از یک (هرگز در مورد مصداق نمی‌کند) تا پنج (کاملاً در مورد مصداق می‌کند) نمره می‌گیرند. از بین این ۱۸ سوال، ۹ عدد برعکس شماره-گذاری می‌شوند.

از آن‌جا که روش‌شناسی مدلیابی معادلات ساختاری، تا حدود زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چندمتغیری شباهت دارد، می‌توان از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چندمتغیری برای تعیین حجم نمونه در مدلیابی معادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود (هومن، ۱۳۸۷). بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سوال)های پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش حاضر ۲۹ مورد بود، حداقل به ۱۴۵ (۵*۲۹) نمونه نیاز بوده که بدین منظور تعداد ۲۸۰ عدد پرسش‌نامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۲۳۰ پرسش‌نامه برگشتی، ۲۲۲ مورد آن قابل استفاده بود.

در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار پایایی ترکیبی استفاده شده است. هم‌چنین برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از معیارهای بارعاملی و میانگین واریانس استخراج شده و برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از روش مدلیابی معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. با استفاده از مدلیابی معادلات ساختاری، از یک طرف میزان برازش الگوی مفهومی پژوهش با داده‌ها و شاخص‌های مورد نظر و از طرف دیگر فرضیه‌های پژوهش (تأثیر متغیرها بر یکدیگر) مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است. اهم شاخص‌هایی که برای سنجش برازش

الگوی مفهومی پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، عبارت بود از: ریشه خطای میانگین مجزورات تقریب، شاخص برازش هنجار شده، شاخص برازش تطبیقی، شاخص برازش هنجار نشده، ریشه میانگین مربعات باقیمانده و شاخص برازش افزایشی. در نهایت داده‌های گردآوری شده با استفاده از نرم‌افزار لیزرل^۱، بر اساس رویکرد حداکثر راست‌نمایی مورد تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

آمار جمعیت‌شناختی

مشخصه‌های جمعیت‌شناختی اعضای نمونه نشان می‌دهد که ۵۳ درصد مشارکت‌کنندگان مرد و ۴۷ درصد زن بوده‌اند. از نظر مرتبه شغلی ۳۸ درصد حسابرس، ۳۱ درصد حسابرس ارشد، ۱۷ درصد سرپرست حسابرسی و ۱۴ درصد مدیر می‌باشند. ۳۷/۲ درصد در بخش دولتی (سازمان حسابرسی) و ۶۲/۸ درصد نیز در بخش خصوصی (موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) شاغل بوده‌اند. هم‌چنین ۲/۸ درصد دارای مدرک کاردانی، ۴۰/۵ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۵۳/۱ درصد مدرک کارشناسی ارشد و ۳/۶ درصد دارای مدرک دکتری می‌باشند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

متغیر	عنوان	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۱۸	٪۵۳
	زن	۱۰۴	٪۴۷
مرتبه شغلی	حسابرس	۸۴	٪۳۸
	حسابرس ارشد	۷۰	٪۳۱
	سرپرست حسابرسی	۳۷	٪۱۷
	مدیر	۳۱	٪۱۴
محل اشتغال	بخش دولتی	۸۳	٪۳۷/۲
	بخش خصوصی	۱۳۹	٪۶۲/۸
مدرک تحصیلی	کاردانی	۶	٪۲/۸
	کارشناسی	۹۰	٪۴۰/۵
	کارشناسی ارشد	۱۱۸	٪۵۳/۱
	دکتری	۸	٪۳/۶

آمار توصیفی

نخستین مرحله در هر تحلیل آماری و تجزیه و تحلیل اطلاعات، محاسبه‌ی شاخص‌های توصیفی می‌باشد. بنابراین برای ورود به مرحله‌ی تجزیه و تحلیل اطلاعات، آماره‌ی توصیفی داده‌ها که شامل شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و انحراف از قرینگی محاسبه گردیده و نتایج در جدول ۲ درج شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

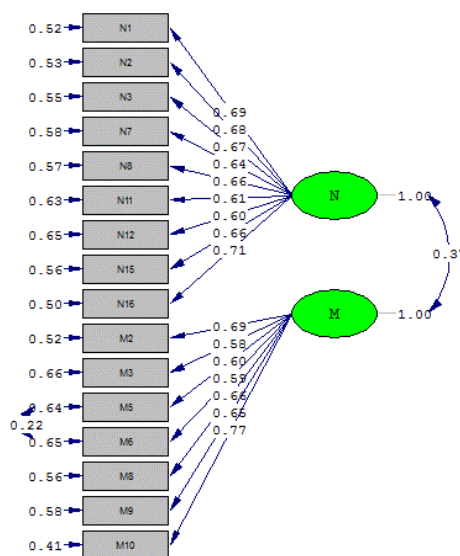
متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
بی‌طرفی	۴/۱۷۱	۳/۱۱۲	۰/۵۵۸	-۱/۱۰۹
نیاز به شناخت	۳/۴۱۸	۰/۵۰۶۱	-۰/۰۲۵	۰/۱۶۲
ظرفیت اخلاقی	۳/۷۳۴	۰/۵۲۶۵	-۰/۶۲۳	۱/۳۸۹

جدول ۲ نتایج آمار توصیفی داده‌های پژوهش را نشان می‌دهد، بعنوان نمونه میانگین متغیر بی‌طرفی برابر با ۴/۱۷۱ می‌باشد، به عبارتی بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. مقدار انحراف معیار برای متغیر بی‌طرفی برابر ۳/۱۱۲ است که میزان پراکندگی متغیر مزبور را در اطراف میانگین نشان می‌دهد. از سوی دیگر مقدار چولگی مشاهده شده برابر ۰/۵۵۸ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد؛ یعنی از لحاظ کجی متغیر نرمال بوده و توزیع آن متقارن است. همچنین مقدار کشیدگی آن -۱/۱۰۹ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد؛ این نشان می‌دهد توزیع متغیر از کشیدگی نرمال برخوردار است. در حالت کلی چنانچه چولگی و کشیدگی در بازه (۲، -۲) نباشند داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

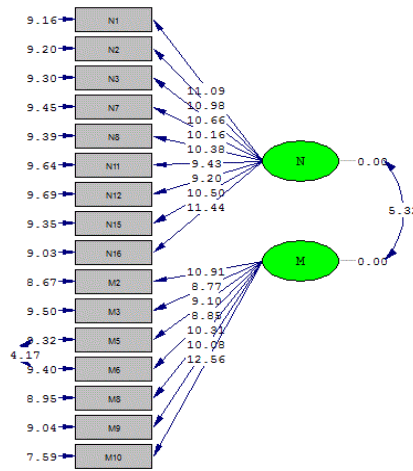
برای اندازه‌گیری روایی همگرای سازه‌های مدل مفهومی پژوهش، از روش تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردید. روایی همگرا بیان‌گر آن است که شاخص‌های یک سازه، تا چه حد در تبیین واریانس مشترک سهم دارند. روش تحلیل عاملی تأییدی، یکی از روش‌های معتبر علمی برای اندازه‌گیری روایی سازه است که به برآورد بار عاملی و روابط بین مجموعه‌ای از شاخص‌ها و عوامل می‌پردازد. بار عاملی معرف همبستگی شاخص‌ها با عامل مربوطه است و مانند هر گونه همبستگی دیگر تفسیر می‌شود (هومن، ۱۳۸۷). برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شد براساس این معیار میانگین واریانس استخراج شده با توان دوم ضریب همبستگی متغیرهای مکنون مقایسه می‌گردد.

برای سنجش روایی هم‌گرا در تحلیل عاملی تأییدی بایستی دو معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفته شود. بار عاملی باید بزرگ‌تر از ۰/۴ باشد و گویه‌هایی با بار عاملی کمتر از ۰/۴ بایست حذف گردند. هم‌چنین تأیید یا رد معناداری بارهای عاملی باید با توجه به اعداد معناداری (T-Value) صورت بگیرد. بدین ترتیب که در سطح خطای ۰/۰۵ بار عاملی که مقدار T-Value آن بزرگ‌تر از ۱/۹۶ یا کوچک‌تر از -۱/۹۶ باشد، معنی‌دار است. در تحلیل عاملی اولیه گویه‌هایی که شرایط لازم را نداشته، حذف گردیدند و مجدداً تحلیل عاملی آزمون گردید. لازم به ذکر است که متغیر بی‌طرفی حسابرس با یک گویه سنجیده شده است لذا آزمون تحلیل عاملی برای آزمون روایی و پایایی این متغیر موضوعیت نداشته و صرفاً روایی و پایایی متغیرهای نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی مورد آزمون قرار می‌گیرد. همان‌طور که در جدول شماره ۵ نشان داده شده است، بارهای عاملی همه گویه‌های باقی‌مانده بزرگ‌تر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار هستند چرا که میزان T-Value آن‌ها بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد. میزان میانگین واریانس استخراج شده نیز باید بزرگ‌تر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). مقادیر میانگین واریانس استخراج شده در قطر اصلی جدول شماره ۴ نشان داده شده است، که مقادیر مذکور همگی بیشتر از ۰/۴ می‌باشد.



Chi-Square=231.51, df=102, P-value=0.00000, RMSEA=0.076

نمودار ۲. تحلیل عاملی نهایی متغیرهای پژوهش در حالت استاندارد



نمودار ۳. تحلیل عاملی نهایی متغیرهای پژوهش در حالت معنی داری

جدول ۳. تحلیل عاملی سازه های مدل مفهومی پژوهش

نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد
نیاز به شناخت	N1	۰/۶۹	۱۱/۰۹	۰/۵۲
	N2	۰/۶۸	۱۰/۹۸	۰/۵۴
	N3	۰/۶۷	۱۰/۶۶	۰/۵۵
	N7	۰/۶۴	۱۰/۱۶	۰/۵۹
	N8	۰/۶۶	۱۰/۳۸	۰/۵۶
	N11	۰/۶۱	۹/۴۳	۰/۶۳
	N12	۰/۶۰	۹/۲۰	۰/۶۴
	N15	۰/۶۶	۱۰/۵۰	۰/۵۶
	N16	۰/۷۱	۱۱/۴۴	۰/۵۰
ظرفیت اخلاقی	M2	۰/۶۹	۱۰/۹۱	۰/۵۲
	M3	۰/۵۸	۸/۷۷	۰/۶۶
	M5	۰/۶۰	۹/۱۰	۰/۶۴
	M6	۰/۵۹	۸/۸۵	۰/۶۵
	M8	۰/۶۶	۱۰/۳۱	۰/۵۶
	M9	۰/۶۵	۱۰/۰۸	۰/۵۸
	M10	۰/۷۷	۱۲/۵۶	۰/۴۱

برای محاسبه روایی تشخیصی بر اساس معیار فروئل و لارکر، چنانچه میزان میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از مربع ارتباط (همبستگی) میان دو متغیر مکنون باشد، روایی تشخیصی وجود دارد. ماتریس همبستگی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش در جدول ۴ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان میانگین واریانس استخراج شده و مربع همبستگی بین سازه‌ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان‌طور که نشان داده شده است میزان میانگین واریانس استخراج شده سازه‌های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از $0/4$ بوده و همچنین مقدار میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه، از مربع ارتباط بین آن سازه با سازه دیگر نیز بیشتر است که بیان‌گر روایی تشخیصی می‌باشد.

جدول ۴. ماتریس همبستگی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش و مقادیر AVE

متغیر	نیاز به شناخت	ظرفیت اخلاقی
نیاز به شناخت	$0/434$	
ظرفیت اخلاقی	$0/137$	$0/425$

به منظور تعیین پایایی سؤالات پرسش‌نامه از روش روش پایایی سازه استفاده شد و مقدار پایایی ترکیبی برای هر دسته از سؤالات باقیمانده متغیرهای پژوهش، مورد اندازه‌گیری قرار گرفت. نتایج پایایی سؤالات در جدول ۷ ارائه گردیده است. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود مقادیر پایایی ترکیبی تمام سازه‌های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از $0/70$ می‌باشد و این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد.

جدول ۵. نتایج پایایی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

سازه	تعداد گویه	پایایی ترکیبی
نیاز به شناخت	۹	$0/873$
ظرفیت اخلاقی	۷	$0/737$

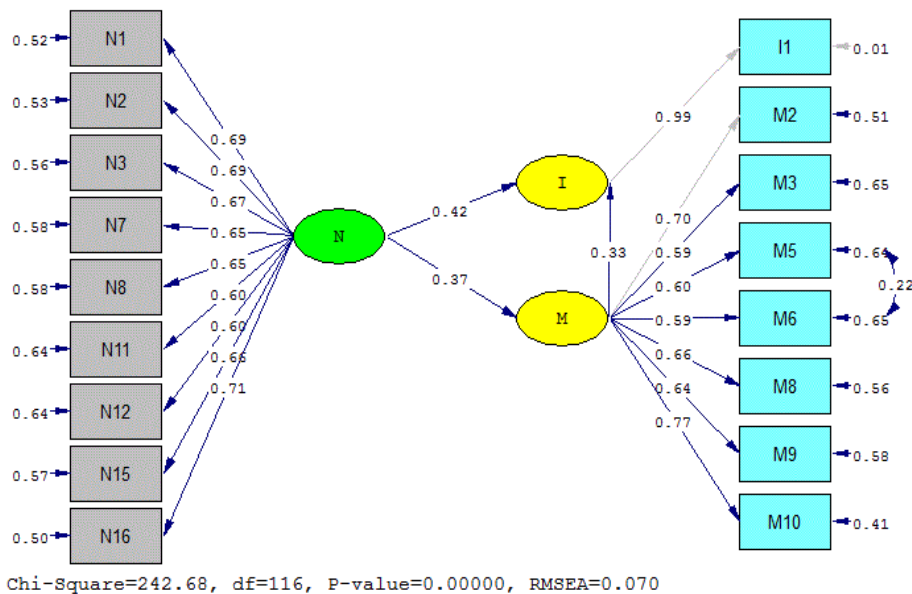
برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار لیزرل استفاده گردید که نتایج حاصل به طور خلاصه در جدول ۶ نشان داده شده است. همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود:

نیاز به شناخت، تاثیر مثبت ($0/42$) بر بی‌طرفی حسابرسان دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با ($6/29$) می‌باشد که این میزان از مقدار $1/96$ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان را نمی‌توان رد کرد.

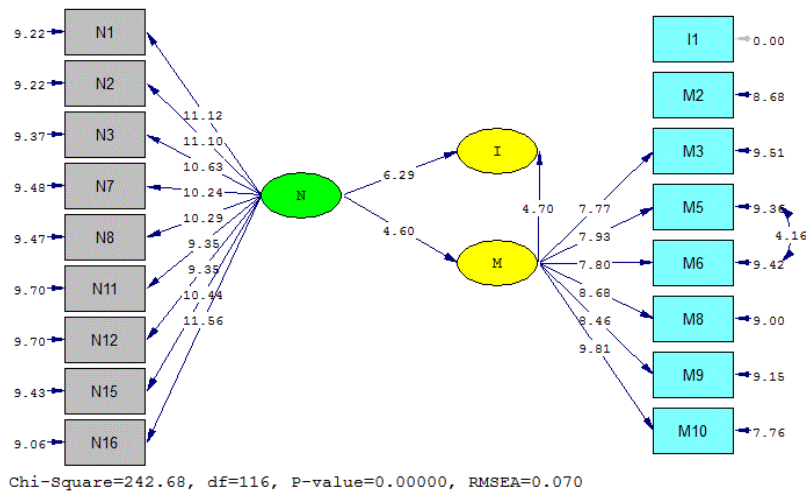
ظرفیت (رفتار) اخلاقی، تاثیر مثبت (۰/۳۳) بر بی‌طرفی حسابرس دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۴/۷۰) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس را نمی‌توان رد کرد.

نیاز به شناخت، تاثیر مثبت (۰/۳۷) بر ظرفیت اخلاقی دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۴/۶۰) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر نیاز به شناخت بر ظرفیت اخلاقی را نمی‌توان رد کرد.

همان‌طور که پیش‌تر ذکر گردید، نیاز به شناخت، تاثیر مثبت ۳۷ درصدی و معنی‌دار (۴/۶۰) بر ظرفیت اخلاقی دارد. ظرفیت اخلاقی نیز، تاثیر مثبت ۳۳ درصدی و معنی‌دار (۴/۷۰) بر بی‌طرفی حسابرس دارد. بنابراین می‌توان گفت که نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی تاثیر مثبت $(۰/۳۷ * ۰/۳۳)$ بر بی‌طرفی حسابرس دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار است چراکه آماره T-Value برای هر دو مسیر از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس را نمی‌توان رد کرد.



نمودار ۴. آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت استاندارد



نمودار ۵. آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت معنی‌داری

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون	T-Value	ضریب مسیر	فرضیه
رد نمی‌شود	۶/۲۹	۰/۴۲	نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.
رد نمی‌شود	۴/۷۰	۰/۳۳	ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.
رد نمی‌شود	۴/۶۰	۰/۳۷	نیاز به شناخت بر ظرفیت اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.
رد نمی‌شود	۴/۶۰	۰/۳۷	نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معنادار دارد.
	۴/۷۰	۰/۳۳	

در جدول ۷ تعدادی از شاخص‌های مهم برازش الگوی مفهومی نیز اندازه‌گیری شده است. لازم به یادآوری است که مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص‌های برازندگی وجود دارند که می‌توانند برای اندازه‌گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (کلانتری، ۱۳۸۸). براین اساس در این جا به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره می‌شود که در این پژوهش مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است.

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، مقادیر تمامی شاخص‌ها نشان‌دهنده برآزش مناسب و قابل قبول الگوی مفهومی پژوهش می‌باشد. بنابراین، هم‌خوانی الگوی مفهومی با داده‌های گردآوری شده مورد تأیید واقع می‌شود.

جدول ۷. ارزیابی برآزش کل الگوی مفهومی پژوهش

شاخص‌های برآزش الگوی مفهومی	مقادیر محاسبه شده شاخص‌ها	وضعیت برآزش
آزمون خی دو	۲۴۲/۶۸	—
درجه آزادی	۱۱۶	—
درجه آزادی/خی دو	۲/۰۹۲۱	قابل قبول
میانگین مجذورات تقریب خطای ریشه	۰/۰۷۰	قابل قبول
شاخص برآزش هنجار شده	۰/۹۲	قابل قبول
شاخص برآزش تطبیقی	۰/۹۶	قابل قبول
شاخص برآزش هنجار نشده	۰/۹۵	قابل قبول
ریشه میانگین مربعات باقیمانده	۰/۰۵۵	قابل قبول
شاخص برآزش افزایشی	۰/۹۶	قابل قبول

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این پژوهش نشان داد که نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. این نتیجه با نتایج پژوهش استیوان (۲۰۱۷) مطابقت دارد. نتایج پژوهش او بیان‌گر آن است که نیاز به شناخت به عنوان یک مفهوم روانشناسی در قضاوت حرفه‌ای، تأثیر معنی‌داری می‌گذارد. هم‌چنین در این پژوهش نشان داده شد که ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مستقیم دارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های پیشین از جمله پژوهش داگلاس و همکاران (۲۰۰۰) مطابقت دارد. آن‌ها تأثیر فرهنگ اخلاقی را بر ارزش‌های فردی حسابرسان و تأثیر متقابل آن بر تنگنای اخلاقی حسابرسان را بررسی نمودند و دریافتند که فرهنگ‌های اخلاقی در موسسات حسابرسی به طور غیرمستقیم با قضاوت‌های اخلاقی مرتبط هستند، زیرا فرهنگ اخلاقی و ارزش‌ها و رفتارهای فردی، قضاوت اخلاقی افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هم‌چنین در این پژوهش این نتیجه حاصل شد که ظرفیت اخلاقی نقش واسطه بین نیاز به شناخت و بی‌طرفی حسابرس را بازی می‌کند. کینونن و ویندمن^۱ (۲۰۱۳) رابطه مثبت بین نیاز به شناخت و شجاعت

1. Kinnunen & Windmann

اخلاقی را در یک موقعیت گروهی نشان دادند و مک کلارن، آدام و وکینو (۲۰۰۹) گزارش دادند که نیاز به شناخت بالاتر مستقیماً بر شرایط کاری تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، یافته‌های مطالعات مختلف نشان می‌دهد که سطوح مختلف نیاز به شناخت با نگرش‌های اخلاقی افراد مرتبط است. هم‌چنین براساس یافته‌های پژوهش استروبل و همکاران (۲۰۱۷) نیاز به شناخت به عنوان توانایی بلوغ اخلاقی بر رفتار اخلاقی تأثیر می‌گذارد.

شواهد این پژوهش تایید می‌نماید که ویژگی‌های رفتاری و روانشناختی حسابرسان بر رعایت اخلاق حرفه‌ای، یعنی قضاوت درباره بی‌طرفی تأثیرگذار است. از این رو می‌توان گفت که شناخت بهتر از ویژگی‌های شخصیتی افراد می‌تواند درک ما را از رعایت اخلاق حرفه‌ای بهبود بخشد، زیرا فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی، به شدت به ظرفیت اخلاقی افراد وابسته است. به عبارت دیگر، فرهنگ اخلاقی و بنیان‌های اخلاقی حسابرسان، جزء لاینفک اخلاق حرفه‌ای است. هم‌چنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد مدل‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان بر مفروضات اصلی و بنیادی حرفه حسابرسی تأثیرگذار است. از این رو، حرفه حسابرسی می‌تواند با کمک گرفتن از مباحث روانشناسی و رفتاری، درک بهتری از رفتار و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داشته باشد. این موضوع می‌تواند موجب بهبود سیاست‌ها و خط‌مشی‌های سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی شود.

با توجه به اهمیت توجه به مباحثی هم‌چون نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی، به موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا از مقیاس‌های نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی در فرایند استخدام و انتخاب حسابرسان استفاده نمایند و افرادی را که سطح نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی بالاتری دارند، در حرفه به کار گیرند. هم‌چنین به جامعه حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا به منظور بهبود "نیاز به شناخت" در حسابرسان، دوره‌های آموزشی لازم را برگزار نمایند. این مهم می‌تواند موجب ارتقاء و بهبود سبک پردازش و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان گردد.

منابع

- آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران رسمی، هیات بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای، ترجمه عباس ارباب سلیمانی (۱۳۹۳)، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، انتشارات شهر یاس، چاپ اول.
- الوانی، سیدمهدی. (۱۳۸۳). مدیریت دولتی و ضرورت تقویت زیرساخت‌های اخلاقی. *مطالعات مدیریت*، ش ۴۲-۴۱.
- بنی مهد، بهمن؛ بیگی هرچگانی، ابراهیم. (۱۳۹۱). رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حساب‌سازان. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال هفتم، شماره چهارم.
- بنی مهد، بهمن؛ وهاب‌زاده، میلاد. (۱۳۹۵). اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حساب‌سازان. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال پنجم، شماره ۲۰، ۱۲-۱.
- تیموری آسفیچی، محمد مهدی. (۱۳۹۲). مقایسه قضاوت اخلاقی در دانش‌آموزان با و بدون ناتوانی ذهنی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
- خدیر، حسینعلی؛ غفوریان شاگردی، امیر؛ مهدوی‌پور، علی. (۱۳۹۶). رابطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی با بی‌طرفی و استقلال. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، شماره ۴، ۱۰۳-۹۶.
- ستاره، لیلا؛ و کیلی‌فرد، حمیدرضا؛ رؤیایی، رمضانعلی. (۱۳۹۹). رابطه میان هویت حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرس: آزمون نظریه هویت اجتماعی. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، شماره ۳۸، ۸۷-۹۶.
- سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌سازان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال نهم، شماره ۳۶، ۱۲۹-۱۱۱.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه‌ای حساب‌سازان و کیفیت حساب‌رسی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال یازدهم، شماره ۳، ۸۶-۷۷.
- غلامرضایی، محسن؛ حسینی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حساب‌سازان. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، شماره ۲، ۴۷-۸۴.
- کاووسی، اسماعیل؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولبان، حسین. (۱۳۹۸). تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حساب‌سازان: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا. *فصلنامه مدیریت فرهنگ سازمانی*، شماره ۴، ۶۵۹-۶۳۵.
- کلاتری، خلیل. (۱۳۸۸). مدل‌سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی - اقتصادی. تهران: انتشارات فرهنگ صبا.

- مهام، کیهان. (۱۳۷۸). تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای. *مجله حسابدار رسمی، سال اول، شماره ۳*.
- نجف‌پور مقدم، پروین؛ چراغی، زهره. (۱۳۹۶). رابطه میان نیاز به شناخت و رفتار اطلاعاتی: مطالعه موردی دانشجویان دانشگاه شهید چمران اهواز. *فصلنامه مطالعات کتابداری و علم اطلاعات، شماره ۲۴، ۲۳۳-۲۵۵*.
- نعمتی کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر سبک‌های حل مسأله بر بی‌طرفی حسابرس: آزمون نظریه روان‌شناختی - رفتاری. *فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰، ۱۳۰-۱۱۳*.
- نیکدل، فریبرز؛ دهقان، مریم، نوشادی، ناصر. (۱۳۹۶). نقش واسطه‌ای استدلال اخلاقی در رابطه خودپنداره و فراشناخت اخلاقی با رفتار اخلاقی دانش‌آموزان دبیرستان. *فصلنامه روان‌شناسی تربیتی، شماره ۴۶، ۱۴۳-۱۲۳*.
- ودیدی، محمدحسین؛ شیرخانی، بهروز؛ شیرخانی، بهمن. (۱۳۹۵). *اولین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم تربیتی*.
- هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۷). *مدل‌یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل، ویرایش اول: انتشارات سمت*.

References

- Alvani, S. M (2004). Administration management and necessity of moral substructures. *Management studies*. 41-42. (In Persian)
- Banimahd, B; Beigi-Harchagani, E. (2012). Relationship between individual values and moral intentions of auditors. *Morality Journal*, No. 4. (In Persian).
- Banimahd, B; Vahabzade, M. (2016). Effect of relationships on moral judgment of auditors, *Accounting and Auditing Journal*, No. 20. (In Persian).
- Beverly, G; Anna, L. R; Peter, E. I (2018). Moral decision-making and moral development: Toward an integrative framework. *Developmental Review*, 49, 80-100.
- Bookstaber-Smith, R. A; Harris, R. J (1991). Need for cognition predicts complexity of task chosen and not just because of IQ and achievement motivation. *Paper presented at the meeting of the American Psychological Society*, Washington DC.
- Cacioppo, J. T; Petty, R. E (1982). The need for cognition. *Journal of Personality and Social Psychology*. 42, 116-131.
- Cacioppo, J. T; Petty, R. E; Feinstein, J. A; Jarvis, W. B. G (1996). Dispositional differences in cognitive motivation: The life and times of individuals varying in need for cognition. *Psychology Bulletin*, 119, 197-253.
- Carter, J. D; Hall, J. A; Carney, D. R; Rosip, J.C (2006). Individual Differences in the Acceptance of Stereotyping. *Journal of Research in Personality*, 40, 1103-1118.

- Cohen, A. R; Stotland, E; Wolfe, D.M (1955). An Experimental Investigation of Need for Cognition. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 51, 291-294.
- De Graaf, F.J; (2019) Ethics and Behavioural Theory: How Do Professionals Assess Their Mental Models? *Journal of Business Ethics*, Vol. 157:933-947
- Douglas, P. C; Davidson, R. A; Schwartz, B. N (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants. Ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), p. 101-121.
- Fiedler, S; Glockner, A. (2015). Attention and moral behavior. *Current Opinion in Psychology*. 6, 139-144.
- Gholamrezaee, M, Hasani, M. (2017). The role of thinking ethical deviations in auditor's professional skepticism. *Journal of applied research in financial reporting*, 6(11), 47-84. (In Persian).
- Hallahan, K. (2008). Need for cognition as motivation to process publicity and advertising. *Journal of Promotion Management*, 14(3): 169-194.
- Hannah, S. T; Avolio, B. J; May, D. R (2011). Moral maturation and moral conation: A capacity approach to explaining moral thought and action. *Academy of Management Review*, 36(4), 663-685.
- Haugtvedt, C. P; Petty, R. E; Cacioppo, J. T (1992). Need for cognition and advertising: Understanding the role of personality variables in consumer behavior. *Journal of Consumer Behavior*, 1, 239-260.
- Hooman, H. A (2008). Structural Equation Modeling Using Lisrel Software, p. 115-117. (In Persian).
- International Auditing and Assurance Standards Board; Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2015 Edition, Volume I). New York: International Federation of Accountants.
- Kalantari, Kh. (2009). Modeling structural equations in social-economic research. Tehran. (In Persian).
- Kavousi, E; Abdoli, M, R; Valiyan, H. (2021). The effect of ethicality culture themes on the auditor's objectivity: An analysis of transformational leadership perception, *Organizational Culture Management*, 18(4), 634-659. (In Persian).
- Kinnunen, S. P; Windmann, S. (2013). Dual-processing altruism. *Frontiers in Psychology*, 4(April).
- Khadir, H. A; Ghafourian, A; Mahdavi pour, A (2017). The Relationship of ethical culther in audit institutions with objectivity and Independence. *The Journal of Ethics in Science and Technology*, 14(4), 96-103. (In Persian).
- Lee, Y. t; Alfred, S; John, A. (2011). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance.
- Liu, J; Zhang, X. (2008). The effect of need for cognition on search performance. Paper presented at American Society for Information Science and Technology Annual Meeting, Columbus, Ohio.
- Magner, N; Welker, R. B; Campbell, T. L (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural. *Journal Accounting and Business Research*, 27(1), pp. 41-50.
- Maham, K. (1999). Effect of auditor characteristics on professional judgment, *Official Accountant Journal*, No. 3. (In Persian).

- Mala, R; Chand, P. (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspective*, 14 (1), 1-50.
- Mcclaren, N; Adam, S; Vocino, A. (2009). NFC, moral position, socialisation, and ethical decision-making. In D. Tojib (Ed.), ANZMAC Sustainable management and marketing conference .pp. 1-9. Melbourne, Vic.: Monash University Retrieved from.
- Morales-Sánchez, R; Orta-Pérez, M; Rodríguez-Serrano, M; (2020) The Benefits of Auditors' Sustained Ethical Behavior: Increased Trust and Reduced Costs, *Journal of Business Ethics* <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04298-2>.
- Nair, K; Ramnarayan, S. (2000). Individual differences in need for cognition and complex problem solving. *Journal of Research in Personality*, 34, 305- 328.
- NajafpourMoghadam, P; Cheraghi, Z. (2018). The relationship between the need for cognition and information behavior: A case study of student of shahid chamran university ahvaz. *Journal of library studies and information science*, 24, 233-255. (In Persian).
- Natalie, T; Calderon, ch; Jules, T; Shailer, G. (2018). Special Issue on Ethics within an Accounting and Auditing Context. *Journal of Accounting Education*, 43 (11), 61-66.
- Nematikoshteli, R. (2021). Investigating the effect of problem solving styles on the auditor's objectivity. *Journal of accounting and auditing studies*, 40, 113-130. (In Persian).
- Nikdel, F; Dehqan, M; Noshadi, N. (2017). Mediating role of ethical reasoning in ethical megacognition with moral conduct of students, *Psychology Journal*, No. 13. (In Persian).
- Petty, R. E; Brinol, P; Loersch, C; Mccaslin, M.J (2009). The need for cognition. In M.R. Leary & R.H. Hoyle (Eds.), *Handbook of individual differences in social behavior*. pp: 318-329.
- Saeedi-Garqani, M; Naseri, A. (2017). Individual differences and professional judgments of auditors. *Financial accounting and auditing studies*, No. 36. (In Persian).
- Salehi, T. (2015). The relationship between auditor's professional conduct and auditing quality; *Journal of Ethics in science and technology*, 11(3). (In Persian)
- Setareh, L; Vakilifard, H. R; Royaeae, R. A. (2020). The relationship between professional professional identity and auditor's objectivity. *Accounting and Auditing Journal*, 38, 87-96. (In Persian)
- Setiawan, W. Y (2017). Need for Cognition: Does It Influence Professional Judgment? *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6 (1), 240-248.
- Shin, S. J; Kim, T. Y; Lee, J. Y; Bian, L. (2012). Cognitive Team Diversity and Individual Team Member Creativity: A Cross-Level Integration. *Academy of Management Journal*, 55, 197-212.

- Smetana, J. G (2006). Social-cognitive domain theory: Consistencies and variations in children's moral and social judgments. In M. Killen, & J. G. smetana (Eds.). *Handbook of Moral Development* (pp. 119–155).
- Stayman, D. M; Kardes, F. R (1992). Spontaneous Inference Processes in Advertising: Effects of Need for Cognition and Self-Monitoring on Inference Generation and Utilization. *Journal of Consumer Psychology*, 1 (2), p. 125-142.
- Strobel, A; Grass, J; Pohling, R; Strobel, A. (2017). Need for Cognition as a moral capacity. *Personality and Individual Differences*, 117: 42-51.
- Svanberg, J; Ohman, P. (2016). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
- Tahir, F.A; Bukar, K; Waziri, B.Z; (2019) Effect of Ethical Culture and Objectivity on Auditor Integrity among Nigerian Auditors. *JETIR*, Vol.6 (5): 1-15 <https://www.researchgate.net/publication/333633345>.
- Teymori-Asphichi, M. M (2013). Comparison of moral judgments in students with and without mental disabilities,. MS thesis, Shiraz University. (*In Persian*).
- Vadiee, M. H; Shirkhani, B; Shirkhani, B. (2016). First national conference of applied researches in management, economy and accounting. (*In Persian*).
- Verplanken, B. (1993). Need for cognition and external information search: Responses to time pressure during decision-making. *Journal of Research in Personality*, 27, 3, 238-252.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.