

تبیین اثر هاله‌ای در حسابرسي و پیامدهای قضاوتی آن

مهدی شریفی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
m_sharifi123@yahoo.com

رسول عبدی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران (نویسنده مسئول)
abdi_rasool@yahoo.com

سعید جبارزاده کنگرلویی

دانشیار گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران
jabbarzadeh.s@gmail.com

نادر رضایی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
Naderrezaeimandoab@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۱/۳۱

چکیده

قضاوت فرایندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسأله مورد تصمیم‌گیری فکر و اظهار نظر می‌کنند. تصمیم‌گیری‌های اشتباه، اغلب ناشی از اشتباه در قضاوت‌هاست. حسابرسي یکی از حرفه‌هایی است که در فرایندهای تصمیم‌سازی از قضاوت بهره می‌برد. این در حالی است که خطای هاله‌ای بر ادراک حسابرسي به عنوان تصمیم‌گیرنده تأثیر گذاشته، که این موضوع باعث کاهش قدرت استدلال و تحلیل در تصمیم‌گیری می‌شود. در همین راستا هدف این پژوهش، بررسی اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسيان می‌باشد. دوره زمانی پژوهش، سال ۱۳۹۸ بوده و داده‌های مورد نیاز برای پاسخ به فرضیه‌های پژوهش با توزیع پرسشنامه در بین جامعه حسابداران رسمی جمع‌آوری گردید. بر همین اساس داده‌های بدست آمده از ۱۲۲ پرسشنامه تکمیلی و با استفاده از معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار smartPLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسي تأثیر دارد و همچنین آیین رفتار حرفه‌ای و ویژگی‌های فردی نقش میانجی بر ارتباط بین اثر هاله‌ای و قضاوت حسابرسي دارد.

واژه‌های کلیدی: قضاوت حسابرسي، اثر هاله‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای، ویژگی‌های فردی.

۱- مقدمه

حسابرسی فعالیتی قضاوتی است. درحقیقت پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکا به قضاوت حرفه‌ای مقدور است. حسابرسی در یک نگاه بسیارکلی شامل دو عملکرد است که هر دو شدیداً به شواهد وابسته‌اند. لذا می‌توان چنین ابراز داشت که محوری-ترین موضوع در حسابرسی، قضاوت درباره کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی است.

این انتظار از حسابرسان وجود دارد که قضاوت‌هایی صحیح در هر زمان که آزمون‌های حسابرسی را انجام می‌دهند، صورت دهند. حسابرسان قبل از انجام مراحل حسابرسی اقدام به کسب شناخت از واحد تجاری می‌نمایند و بر اساس این شناخت یک فرض اولیه در مورد شرکت برایشان ایجاد می‌شود که این فرض اولیه یا شناخت اولیه که در مورد شرکت دارند مبنایی بر طراحی آزمون‌های انجام حسابرسی می‌شود و عدم موفقیت در تدوین فرضیه اولیه با هدف آزمون، ممکن است منجر به ایجاد قضاوت‌های نادرست در مراحل اولیه مطالعات شود (بدارد و بیگس، ۲۰۰۹). چنین قضاوتی ناشی از فرضیه اولیه نادرست و قضاوت نهایی ناشی از ابهام داده‌ها شامل عدم اطمینان و پیچیدگی داده‌هاست (لویپولد و کیدا، ۲۰۱۲).

در روانشناسی و علوم شناختی اثر هاله‌ای به نوعی خطا در شناخت و تصمیم‌گیری گفته می‌شود که تحت تأثیر ذهنیت قبلی قضاوت کننده شکل می‌گیرد و می‌تواند از حقیقت و انصاف به دور باشد. به عنوان مثال وقتی معلمی از دانش آموزی ذهنیتی منفی به عنوان یک فرد «تنبل» دارد، در برخورد‌های بعدی نیز ممکن است این پیش داوری بر قضاوت او تأثیر بگذارد. از اینرو است که به معلم همیشه توصیه می‌شود در هنگام تصحیح ورقه‌های امتحانی به اسامی دانش آموزان نگاه نکنند تا ذهنیت‌های قبلی بر نحوه قضاوت آنها تأثیر نگذارد (شولتز، ۲۰۱۲).

اثر هاله‌ای، زمانی که به ارزیابی یک فرد یا جسم خاص می‌پردازد یک سوگیری انفرادی است و این اثر با تعمیم ارزیابی یک ویژگی خاص و با ارزیابی ویژگی‌های دیگر به دست می‌آید (شولتز، ۲۰۱۲). به ویژه، ارزیابی اولیه که مبتنی بر تصور اولیه نسبت به اطلاعاتی است که ابتدا به دست آمده است، و می‌تواند به طور قابل توجهی بر قضاوت درباره اطلاعات ارائه شده بعدی (تیلاک، ۱۹۸۳) تأثیر بگذارد.

با استفاده از رویکرد جامع در ارزیابی یک جسم خاص ممکن است منجر به تصمیمات تحریف شده در ارزیابی ویژگی‌های جسم از نظر جزئیات شود، به عنوان مثال می‌توان به ارزیابی ریسک بر روی اطلاعات تحلیلی یا خطر تجزیه و

تحلیل مالی اشاره کرد. ویلکس (۲۰۰۲) دریافت که در طول دوره ارزیابی تداوم فعالیت، حسابرسی که از ارزیابی شرکای خود قبل از انجام وظیفه خود آگاه هستند، تمایلی به ارزیابی دقیق مدارک بدلیل تحمیل ارزیابی شرکای خود ندارند.

از سوی دیگر فرایند تصمیم‌گیری می‌تواند از طریق انطباق با مجموعه ضوابط اخلاقی تدوین شده از جانب نهادهای حرفه-ای و یا از طریق فرایند تصمیم‌گیری ژرفا نگرتری که مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی بوده و به نظر می‌رسد که بهینه‌ترین کردار برای تمامی ذینفعان است، انجام شود. توانایی حسابرسان در حل مسایل غامض اخلاقی، به استدلال و باور صحیح یا درک آنان از آیین رفتار حرفه‌ای بستگی دارد. رفتار اخلاقی در حسابرسی یا در هر فعالیت دیگر چیزی بیش از به کارگیری تصور عموم نسبت به رفتارهای اخلاقی نیست. کارشناسی، توانایی فردی است و به نظر می‌رسد معیار مهمی برای تعیین کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت باشد. صلاحیت فنی حسابرسی را می‌توان به تجربه (عمومی و تخصصی) و دانش تقسیم‌بندی کرد.

تعامل بین تجربه‌ی عمومی حسابرسی و آیین رفتار حرفه-ای تأثیر مثبتی بر کیفیت قضاوت حسابرسی می‌گذارد. زیرا افرادی که تجربه‌ی بیشتری دارند، خواه این تجربه براساس میزان سنوات خدمت و خواه رتبه‌ی شغلی آنها تعریف شود، به دلیل آن که با محیط اخلاقی تعامل بیشتری دارند و با مفاهیم آن آشنا تر هستند، بر کیفیت قضاوت‌های آنان افزوده می‌شود.

در همین راستا با توجه به اینکه مطالعات صورت گرفته در داخل و خارج کشور به صورت جداگانه تنها تأثیر ویژگی‌های فردی و اثر هاله‌ای را بر قضاوت حسابرس مورد بررسی قرار داده‌اند، ارتباط این متغیرها در کنار هم مورد بررسی قرار نگرفته است و این شکاف پژوهش همواره وجود داشته است. از همین روی در این پژوهش تلاش خواهد شد نقش میانجی ویژگی‌های فردی و آیین رفتار حرفه‌ای بر ارتباط بین اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ورود به یک حرفه تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای و باکیفیت بالا و یکنواخت است. قضاوت فرآیند یک انتخاب یا یک تصمیم است که منجر به یک فعالیت می‌شود. این یک تعریف ساده از قضاوت است. اما فرآیند قضاوت احتمالاً مفهومی گسترده‌تر دارد. از لحاظ مفهومی قضاوت شامل درک اولیه و شناخت موضوع، جستجو برای کسب اطلاعات، ارزیابی و وزن دهی به اطلاعات موجود،

با توجه به اهمیت موضوع در کارحسابرسی و پیامدهای مختلف اقتصادی که بروندهای حسابرسی بر جای می‌گذارند. در این پژوهش تلاش می‌شود، تأثیرات مختلفی که قضاوت حسابرسان از اثر هاله‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای و ویژگی‌های فردی حسابرسان می‌پذیرد مورد بررسی قرار گیرد.

۱-۲- پژوهش‌های خارجی

یوتامی و همکاران (۲۰۱۴) تمرکز بر بررسی اثر هاله‌ای به دلیل ظاهر مشتری را مورد بررسی قرار می‌دهند؛ آنها در مورد استراتژی‌هایی که می‌توانند برای کاهش اثر هاله استفاده شوند بحث نمی‌کنند، شکافی که این مطالعه امیدوار است آن را تکمیل نماید.

یوتامی و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان تأثیرات هاله‌ای بر تصمیمات حسابرسان، به آزمون وجود تأثیرات هاله-ای در ارائه اطلاعات پرداختند، شواهد بدست آمده از این پژوهش نشان می‌دهد که روش کسب دانش نسبت به یک موضوع حسابرسی بر کاهش اثرات هاله‌ای تأثیر دارد.

بروهرگ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان بر تجاری‌سازی موسسه حسابرسی پرداختند. نتایج بدست آمده نشان دهنده اهمیت ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای اعضای موسسه حسابرسی و بویژه مدیران موسسه بر تجاری‌سازی فعالیت‌های موسسه حسابرسی می‌باشد.

دانیل و همکاران (۲۰۱۹) در مقاله خود به بررسی تأثیر هاله‌ای بر ریسک حسابرسی پرداختند. این محققین به بررسی موضوع پژوهش در جامعه آماری حسابرسان آمریکایی پرداختند. نتایج بدست آمده با استفاده از پرسشنامه‌های جمع-آوری شده از نمونه آماری نشان می‌دهد که اثر هاله‌ای بر ارزیابی حسابرسان از ریسک حسابرسی تأثیرگذار می‌باشد.

۲-۲- پژوهش‌های داخلی

شهرابی (۱۳۹۳) در پژوهش خود با عنوان تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی به این نتیجه رسید که جنسیت تأثیر مستقیم و معناداری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد.

رجبعلی‌زاده (۱۳۹۴) در مطالعه خود به بررسی تأثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسی پرداخت. این محقق با استفاده از داده‌های گردآوری شده بوسیله پرسشنامه به تجزیه و تحلیل نتایج بدست آمده پرداخت. نتایج پژوهش، به طور خلاصه، حاکی از آن است که تجربه احساسات و حالات روانی مثبت و به ویژه منفی توسط

ملاحظه ارزش و مطلوبیت پیامدهای بالقوه و در نهایت اتخاذ خود تصمیم است. قضاوت حرفه‌ای مفهومی است که در اغلب رشته‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است. اعتمادبخشی در حسابرسی و نیز اعتبار و سودمندی گزارش‌گری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب به دست افراد حرفه‌ای است (تان و جمال، ۲۰۰۱).

تأثیر خطای هاله‌ای می‌تواند در قضاوت کننده بسته به تصویر ذهنی قبلی مثبت یا منفی باشد. شرکت‌های بزرگ در دنیا و مارک‌های معروف (برند) سعی می‌کنند از جنبه مثبت این خطا برای بازاریابی بیشتر محصولات خود استفاده کنند. در این راستا تلاش می‌کنند تا «اسم» محصول در اصطلاح خراب نشود و اعتبار همیشگی را داشته باشد.

اثر هاله‌ای زمانی ظهور می‌کند که دانش تصمیم‌گیرندگان در مورد ارزیابی کلی بر عینیت آنها در ارزیابی مدارک بعدی تأثیر و همچنین زمانی این تأثیر وجود خواهد داشت که تصمیم‌گیری در مورد شواهد نهایی، سازگار با شواهد اولیه باشد. اثر هاله‌ای نیز می‌تواند خطای مثبت هاله‌ای نامیده شود (فیسکارو، ۱۹۸۸). ارزیابی مثبت از ویژگی‌های خاص از اشیاء خاص نیز می‌تواند به ارزیابی مثبت دیگر ویژگی‌های یک شیء منجر شود. مطالعه اثر هاله‌ای عموماً تجزیه و تحلیل خود را بر روی ارائه اطلاعاتی متمرکز می‌کند که تصور قانع کننده‌ای را به وجود می‌آورد که به عنوان فرآیند تأییدی تلقی می‌شود (تان و جمال، ۲۰۰۱).

اثر هاله توسط محققان مختلف نظیر اودانیال و شولتز (۲۰۰۵) و گرملینگ و همکاران (۲۰۱۰) مورد بررسی قرار گرفته است. آزمون‌های انجام شده توسط اودانیال و شولتز (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که حسابرسانی که ارزیابی استراتژیک انجام می‌دهند، بیشتر درگیر ارزیابی ریسک بوده و توجه کمی به نوسانات حساب‌ها صورت می‌دهند نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان که میزان پایین ریسک کسب و کار را تخمین می‌زنند، نسبت به حسابرسانی که ریسک کسب و کار را بالا می‌برند کمتر نوسانات نامطلوب موجود در حساب‌ها را شناسایی می‌کنند. گرملین و همکاران (۲۰۱۰) شواهد تجربی را ارائه می‌دهند، که تأیید حضور اثر هاله‌ای در زمینه حسابرسی می‌باشد. این محققان بیان می‌کنند که دانش جهانی در مورد خطر اشتباهات با اهمیت کنترل داخلی باعث می‌شود حسابرسان حرفه‌ای به ارزیابی بالایی در کنترل جایگزین بپردازند.

حسابرسان، می‌تواند سبب جانبداری و سوگیری آنان و نهایتاً تأثیر سوء بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری شود.

حسینی و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله‌ای با عنوان تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی به بررسی موضوع پژوهش در جامعه ایران پرداختند. نتایج مبنی بر تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آنها بر تردید حرفه‌ای حسابرسی، فرضیات پژوهش را حمایت می‌کنند و سایر عوامل نیز تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای نمی‌باشند.

سعیدی و ناصری (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. برای انجام این پژوهش از یک طرح آزمایشی و به منظور جمع‌آوری داده‌ها و سنجش شخصیت آزمودنی‌ها از پرسشنامه‌های استاندارد روان‌شناسی استفاده شده است. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از آزمون تی استیوننت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله (خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

جاویدی و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله خود به بررسی تأثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس پرداختند. قلمرو زمانی پژوهش حاضر سال ۱۳۹۶ و جامعه آماری آن، حسابرسان مستقل شاغل در حرفه حسابرسی است که با استفاده از فرمول کوکران، تعداد نمونه ۲۱۱ نفر تعیین گردید. در این پژوهش برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری تصادفی و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است که پرسشنامه از طریق مراجعه حضوری، ایمیل و فاکس به حسابرسان مستقل ارسال شد. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از آزمون تی دو نمونه مستقل، مدل‌های تحلیل واریانس و رگرسیون خطی استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حسابرسانی که گرایش طرز فکر انتزاعی در نتیجه کار حسابرسی قبلی نامرتب اتخاذ کرده‌اند نسبت به هم‌تایان خود که گرایش طرز فکر واقعی اتخاذ کرده‌اند ارزیابی احتمال پایین‌تری برای وقوع یک رویداد ارائه می‌کنند. به‌طور کلی، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که فاصله روانی به‌طور نظام‌مند قضاوت افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

اکبری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان پرداختند. به همین منظور داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه‌ای که بین حسابرسان توزیع گردید جمع‌آوری گردید. از طریق تحلیل

مسیر در معادلات ساختاری عملیات تجزیه و تحلیل داده‌ها انجام پذیرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که تجربه در حسابرسان با تجربه بالا توانسته تا اثر پیشگویی کامبخش را تعدیل نماید. به همین خاطر بهتر است از طریق آموزش موجب آشنایی حسابرسان با تجربه کم با این پدیده شده تا اثر آن را بر روی تصمیمات خود در نظر داشته‌باشند.

تابش و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی اثر هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حسابرس پرداختند. دوره‌ی پرسش‌گری از آزمودنی‌ها ۶ ماه از آذر ماه ۱۳۹۷ تا خرداد ماه ۱۳۹۸ بود. جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسان شاغل زیر نظر سازمان حسابرسی بودند نتایج پژوهش در قالب فرضیه اول نشان داد حسابرسانی که عدم‌سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند. همچنین براساس نتیجه فرضیه دوم مشخص گردید، حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

تمایز تحقیق حاضر با پژوهش فوق بررسی تأثیر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی با توجه به متغیرهای میانجی است این در حالی است که در تحقیق فوق تأثیر اثر هاله‌ای بر تردید و حرفه‌ای‌گرایی مورد بررسی قرار گرفته است

۳- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش از نوع کاربردی با طرح گروه آزمایش با گروه کنترل بود که تأثیر اثر هاله‌ای، بر روی متغیر وابسته و متغیرهای میانجی مورد سنجش قرار گرفت. متغیرهای مستقل و وابسته و میانجی از طریق اجرای پرسشنامه مورد اندازه‌گیری قرار گرفت. همچنین این پژوهش با توجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. براین اساس، از پرسشنامه به عنوان ابزار پژوهش استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود. همچنین برای جمع‌آوری مبنای تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه‌ی مبنای نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد. دوره‌ی پرسش‌گری از آزمودنی‌ها سال ۱۳۹۸ می‌باشد. تعداد حجم جامعه در زمان توزیع پرسشنامه برابر ۲۵۷۶ نفر متشکل از ۲۸۵ نفر حسابدار رسمی در استخدام سازمان حسابرسی، ۱۰۵۹ نفر حسابدار رسمی در استخدام موسسه حسابرسی و همچنین غیرشاغل و در نهایت ۱۲۳۲ حسابدار رسمی شریک موسسه حسابرسی بود.

دارایی های ثابت ۴ ساعت) به آزمودنی ارائه شده (جمعاً ۱۳ ساعت) و از وی خواسته می‌شود با استفاده از اطلاعات و صورت های مالی شرکت و همچنین نسبت‌های مالی استخراج شده، درباره این زمان قضاوت کرده و در صورت صلاحدید این زمان را تغییر دهد. زمان تخصیص یافته توسط حسابرس در این بخش، ملاک اندازه‌گیری متغیر وابسته (قضاوت حرفه‌ای) است. این ابزار به شکلی طراحی شده است که اعداد و ارقام حساب‌های سال جاری و نسبت‌های مالی سال جاری در مقایسه با اطلاعات مشابه دو سال قبل دستخوش تغییرات شدیدی شده است. این ابزار در سال ۱۹۹۵ توسط کپلن و رکرز طراحی شده است (خدای پور و سعیدی، ۱۳۹۰) و در سال ۲۰۰۰ توسط بالکر و در سال ۱۳۹۰ توسط خدای پور و سعیدی مورد استفاده قرار گرفت.

متغیرهای مستقل

متغیر مستقل این پژوهش اثر هاله‌ای می‌باشد که: خطای هاله‌ای موقعی اتفاق می‌افتد که حسابرسی شرکت به یک حسابرس واگذار می‌شود و حسابرس براساس احساس و عقیده کلی خودش به حسابرسی می‌پردازد. این خطا هم در جنبه منفی و هم مثبت می‌تواند اتفاق بیفتد به این معنی که احساس اولیه می‌تواند دلیل ارزیابی‌های بسیار خوب یا بسیار بد باشد.

در این پژوهش برای سنجش اثر هاله‌ای از دو گروه کنترل و آزمایش استفاده شده است به این صورت که در ارتباط با یک شرکت، یک سری اطلاعات در اختیار حسابرس (گروه کنترل) قرار داده شده و سعی می‌شود از شرکت‌هایی استفاده شود که به صورت جامع و کامل برای حسابرسان شناخته شده باشد و همچنین به صورتی انتخاب می‌شود که این شرکت‌ها دارای نقاط مثبت و منفی برجسته‌ای باشند به گونه‌ای که بتواند حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد، گروه دوم آزمایش متشکل از داده‌های مربوط به شرکت‌هایی است یک سری اطلاعات مالی و غیرمالی بدون قید نام شرکت در اختیار حسابرسان قرار داده می‌شود. این کار به منظور جلوگیری از ایجاد تأثیر هاله‌ای در حسابرسان می‌باشد (یوتامی و همکاران، ۲۰۱۷).

متغیرهای تعدیلی

آیین رفتار حرفه‌ای: در این تحقیق از دو رویکرد شناختی و ساختاری مرتبط با آیین رفتار حرفه‌ای استفاده شد: رویکرد شناخت: در این رویکرد به حسابداران حرفه‌ای به عنوان افرادی آگاه و تصمیم‌گیرانی هدفمند تمرکز می‌شود. در

با استفاده از فرمول کوکران اقدام به محاسبه تعداد نمونه نمودیم که نمونه بدست آمده بر اساس این مدل برابر ۳۳۴ نفر می‌باشد. پرسشنامه‌های پژوهش در بین نمونه آماری توزیع گردید که از پرسشنامه‌های تکمیلی تعداد ۱۲۲ مورد قابلیت استفاده داشتند که داده‌های این پرسشنامه‌ها گردآوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۴- فرضیه‌های پژوهش

هدف پژوهش حاضر پاسخ به فرضیه‌های زیر می‌باشد:
فرضیه اصلی اول: اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی تأثیر دارد.
فرضیه اصلی دوم: آیین رفتار حرفه‌ای نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.
فرضیه فرعی اول: رویکرد شناختی آیین رفتار حرفه‌ای نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.
فرضیه فرعی دوم: رویکرد ساختاری آیین رفتار حرفه‌ای نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.
فرضیه اصلی سوم: ویژگی‌های فردی نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.
فرضیه فرعی اول: جنسیت فرد نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.
فرضیه فرعی دوم: تجربه فرد نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.
فرضیه فرعی سوم: تحصیلات فرد نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.
فرضیه فرعی چهارم: سن فرد نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به سه گروه متغیرهای مستقل، وابسته و تعدیلی تقسیم می‌شوند.

متغیر وابسته

قضاوت حسابرس: در این بخش اطلاعات و صورت های مالی سال جاری (حسابرسی نشده) یک شرکت فرضی و صورت های مالی مقایسه‌ای حسابرسی شده دوسال گذشته این شرکت توأم با نسبت های مالی استخراج شده از این صورت های مالی و نسبت‌های سال جاری صنعت آورده شده است. در پایان این بخش بودجه زمانی پیشنهادی به برخی از حساب‌ها که حاوی برآورد هستند (شامل ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ۴ ساعت، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۴ ساعت، هزینه استهلاک

این رویکرد دو نظریه مطرح است که حسابرسان اغلب از آن استفاده می‌کنند که عبارتند از نظریه سودمندی و قاعده وظایف اخلاقی.

رویکرد ساختاری: این مفهوم افزاری برای تشریح یکپارچگی نیروهای ایجاد و اعمال شده در جامعه‌ای پویا است. این مفهوم تشریح هنجاری است که به توصیف چگونگی ایجاد هنجارها و ارزشها، تجدید ساختار و به‌کارگیری آن‌ها درون ساختارهای اجتماعی پویا توسط نهادهای اجتماعی می‌پردازد. به نظر می‌رسد که رفتار اخلاقی نقش محوری در ساز و کارهای یکپارچگی اجتماعی دارد و به نهاد یا زمینه‌ای خاص وابسته نیست. قوانین یکپارچه‌ی اجتماعی، تابع ارتباط مجموعه ساختارهای اجتماعی و نمایندگی انسانی است.

در راستای سنجش متغیرهای آیین رفتار حرفه‌ای (رویکرد شناخت و رویکرد ساختاری) از مقاله نظری حساس یگانه و مقصودی (۱۳۸۹) استفاده گردید. به این صورت که مفاهیم مطرح شده در این مقاله به صورت سوالاتی جهت سنجش این متغیرها تعیین گردید و این سوالات در بین متخصصین نظری و حرفه‌ای قرارداد شد تا در نهایت سوالات به صورت استاندارد و دقیق تعیین شوند که سنججه مناسبی برای تعیین این متغیرها باشند.

ویژگی‌های فردی:

از متغیرها جنسیت، تحصیلات، سن و سابقه به عنوان متغیرهای ویژگی‌های فردی به پیروی از پژوهش سعیدی و ناصری (۱۳۹۶) در این پژوهش استفاده شده است و از بخش جمعیت‌شناسی پرسشنامه اطلاعات لازم استخراج گردیده است.

منبع	تعداد پرسش	شرح	متغیر
کپلن و رکرز (۱۹۹۵)	۳ پرسش	قضاوت حسابرس	متغیر وابسته
یوتامی و همکاران (۲۰۱۷)	۱۰ پرسش	خطای هاله‌ای	متغیر مستقل
حساس یگانه و مقصودی (۱۳۸۹)	۶ پرسش	آیین رفتار حرفه-ای (رویکرد شناخت و رویکرد ساختاری)	متغیر تعدیلی
سعیدی و ناصری (۱۳۹۶)	۴ پرسش	ویژگی‌های فردی	متغیر تعدیلی

۵- یافته‌های پژوهش

یافته‌های تحقیق در دو بخش ۱- آمار توصیفی و ۲- آمار استنباطی در زیر ارائه شده است. خلاصه‌ای از جمعیت‌شناسی و ویژگی آنها در جدول زیر بصورت خلاصه فراهم آمده است.

آمار توصیفی

برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده آمار تحلیلی به دو صورت آمار توصیفی و استنباطی مطرح می‌گردد. در ابتدا با استفاده از آمار توصیفی، شناختی از وضعیت و ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان حاصل گردیده و در ادامه در آمار استنباطی این پژوهش و با استفاده از نرم افزار smartPLS به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

جدول ۱: خلاصه جمعیت‌شناسی

جنسیت	فراوانی	سن	فراوانی	میزان تحصیلات	فراوانی	تجربه شغلی (سال)	فراوانی
زن	۲۸	۳۰-۴۰	۶۵	لیسانس	۳۷	۱۰-۱۵	۷۹
مرد	۹۴	۴۰-۵۰	۴۰	فوق لیسانس	۶۷	۱۶-۲۰	۲۴
-	-	بالای ۵۰ سال	۱۷	دکتری	۱۸	بالای ۲۰ سال	۱۹
جمع	۱۲۲	جمع	۱۲۲	جمع	۱۲۲	جمع	۱۲۲

منبع: داده‌های پژوهش

جدول ۲: آمار توصیفی

شاخص	قضاوت	اثر هاله‌ای	رویکرد شناخت	نظریه ساختاری
مرکزی	۱۲/۷۸	۳/۷۱	۲/۹۵	۲/۴۶
	۱۲/۰۱	۴/۰۵	۳/۰۵	۲/۲۵
پراکندگی	۲/۱۳	۰/۸۴	۰/۶۶	۰/۷۴
	۱/۰۹	۰/۶۸	۰/۳۴	۰/۶۹

شاخص	قضاوت	اثر هاله‌ای	رویکرد شناخت	نظریه ساختاری
شکل توزیع	بیشینه	۵	۵	۵
	کمینه	۶	۱	۱
حجم نمونه	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲	۱۲۲

آزمون فرضیات پژوهش

آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰,۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.

مطابق با PLS، محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی صورت گرفته است، که نتایج آن در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳- نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان پژوهش

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)
قضاوت	Jud	۰,۹۱۶	۰,۸۸۸
اثر هاله‌ای	Hal	۰,۹۶۵	۰,۸۷۳
رویکرد شناخت	Dis	۰,۸۹۴	۰,۹۶۴
نظریه ساختاری	Con	۰,۹۵۲	۰,۹۶۷

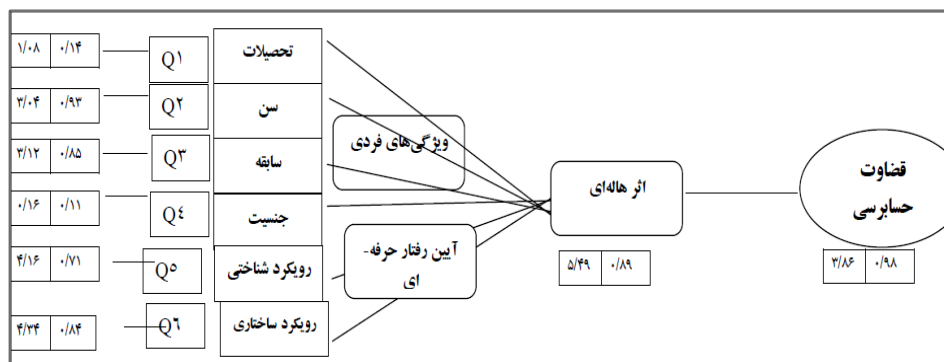
روایی همگرا^۱

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE^۲، ۰,۴ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود.

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد.

جدول ۴- نتایج روایی همگرا متغیرهای پنهان پژوهش

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
قضاوت	Jud	۰,۹۱۶
اثر هاله‌ای	Hal	۰,۸۸۶
رویکرد شناخت	Dis	۰,۷۲۱
نظریه ساختاری	Con	۰,۸۵۹



آزمون فرضیه اول پژوهش

برای تأیید یا رد فرضیه اول پژوهش از ضرایب معناداری (مقادیر t-values) و بارعاملی استفاده شده است که نتایج بدست آمده تأیید کننده فرضیه‌های اول پژوهش است. نتایج بدست آمده از این آزمون‌ها به شرح زیر می‌باشد.

سنجش ضرایب معناداری (مقادیر t-values) و بارهای

عاملی

بدست آمده است که بالاتر از ۰/۳۰ بوده و مقدار مطلوبی می‌باشد. همچنین آماره t آن‌ها برابر ۵/۱۱، ۴/۹۷ و ۳/۳۳ که بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد در کنار بار عاملی بالای ۰/۳۰ بیانگر تأیید فرضیه اول مبنی بر این می‌باشد که اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی تأثیر دارد

جدول ۵- ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری

عامل	شاخص	بار عاملی	ضریب معناداری
قضاوت	Jud	۰,۹۸۴	۳,۸۶۴
اثر هاله‌ای	Hal	۰,۸۸۵	۵,۴۸۷

آزمون فرضیه دوم پژوهش

سنجش ضرایب معناداری (مقادیر t-values) و بارهای عاملی

برای تأیید یا رد فرضیه دوم پژوهش از ضرایب معناداری (مقادیر t-values) و بارعاملی استفاده شده است که نتایج بدست آمده تأیید کننده فرضیه‌های دوم پژوهش است. نتایج بدست آمده از این آزمون‌ها به شرح زیر می‌باشد.
بر اساس محاسبات انجام شده، بار عاملی استاندارد متغیرهای رویکرد شناختی و ساختاری و اثر هاله‌ای برابر با ۰/۸۴ و ۰/۷۱ بدست آمده است که بالاتر از ۰/۳۰ بوده و مقدار مطلوبی می‌باشد. همچنین آماره t آن‌ها برابر ۴/۱۶ و ۴/۳۴ که بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد در کنار بار عاملی بالای ۰/۳۰ بیانگر تأیید فرضیه دوم پژوهش که متشکل از دو فرضیه مبنی بر این

می‌باشد که رویکرد شناختی آیین رفتار حرفه‌ای نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد. و همچنین فرضیه فرعی دوم: رویکرد ساختاری آیین رفتار حرفه‌ای نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد.

در این پژوهش همچنین از آزمون سوبل برای بررسی نقش میانجی رویکرد شناختی و ساختاری استفاده شده است. نتایج بدست آمده با توجه به مقدار Z-value حاصل از آزمون سوبل به ترتیب برابر با ۲/۶۱۸ و ۲/۶۱۸ است و بدلیل اینکه قدر مطلق آن‌ها از ۱,۹۶ بیشتر است، لذا می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه متغیر میانجی آیین رفتار حرفه‌ای بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی پنهان معنی- دار می‌باشد.

جدول ۶- ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری

عامل	شاخص	بار عاملی	ضریب معناداری
قضاوت	Jud	۰,۹۸۴	۳,۸۶۴
اثر هاله‌ای	Hal	۰,۸۸۵	۵,۴۸۷
رویکرد شناختی	Dis	۰,۷۱۴	۴,۱۶۳
رویکرد ساختاری	Con	۰,۸۳۵	۴,۳۳۷

جدول ۷- نتایج آزمون معنی‌داری اثر متغیر تعدیلی

مسیر ساختاری تحقیق	مقدار آماره آزمون سوبل Z-Value	P-Value
اثر هاله‌ای ← رویکرد ساختاری ← قضاوت	۲,۶۱۸	۰,۰۰۰
اثر هاله‌ای ← رویکرد شناختی ← قضاوت	۳,۱۱۷	۰,۰۰۰

آزمون فرضیه سوم پژوهش

برای تأیید یا رد فرضیه اول پژوهش از ضرایب معناداری (مقادیر t-values) و بارعاملی استفاده شده است که نتایج بدست آمده تأیید کننده فرضیه‌های اول پژوهش است. نتایج بدست آمده از این آزمون‌ها به شرح زیر می‌باشد

سنجش ضرایب معناداری (مقادیر t-values) و بارهای عاملی

بر اساس محاسبات انجام شده، بار عاملی استاندارد متغیرهای سابقه و سن و اثر هاله‌ای برابر با ۰/۹۳ و ۰/۸۵ بدست آمده است که بالاتر از ۰/۳۰ بوده و مقدار مطلوبی می‌باشد. همچنین آماره t آن‌ها برابر ۳/۰۴ و ۳/۱۲ که بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد در کنار بار عاملی بالای ۰/۳۰ بیانگر تأیید فرضیه دوم و چهارم

ویژگی‌های فردی مبنی بر این می‌باشد که تجربه فرد نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد. و سن فرد نقش میانجی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی دارد. این درحالی که با توجه به مقادیر بدست آمده برای متغیرهای تحصیلات و جنسیت فرضیه‌های اول و سوم مورد تأیید قرار نمی‌گیرد و بر همین اساس نیز پاسخ این فرضیه‌ها منفی می‌باشد.

نتایج بدست آمده از آزمون سو بل با توجه به مقدار Z-value و قدر مطلق آن‌ها از ۱,۹۶ بیشتر است، لذا می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه متغیر میانجی ویژگی‌های فردی بر اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی پنهان معنی دار می‌باشد.

جدول ۸- ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری

عامل	شاخص	بار عاملی	ضریب معناداری
قضاوت	Jud	۰,۹۸۴	۳,۸۶۴
اثر هاله‌ای	Hal	۰,۸۸۷	۵,۴۸۷
تحصیلات	Edu	۰,۱۴۱	۱,۰۸۱
سن	Age	۰,۹۲۵	۳,۰۴۳
سابقه	Exp	۰,۸۵۲	۳,۱۲۰
جنسیت	S	۰,۱۰۶	۰,۱۵۷

جدول ۹- نتایج آزمون معنی داری اثر متغیر تعدیلی

مسیر ساختاری تحقیق	مقدار آماره آزمون سو بل Z-Value	P-Value
اثر هاله‌ای ← تحصیلات ← قضاوت	۲,۷۶۳	۰,۰۰۱
اثر هاله‌ای ← سن ← قضاوت	۲,۴۱۷	۰,۰۰۰
اثر هاله‌ای ← سابقه ← قضاوت	۴,۸۵۴	۰,۰۰۰
اثر هاله‌ای ← جنسیت ← قضاوت	۰,۳۰۶	۰,۸۴۲

۶- بحث و نتیجه‌گیری

مبنای نظری این پژوهش بر اساس مدل طرح شده اوتامی و همکاران (۲۰۱۷) بود و تلاش گردید تا با آزمون تجربی این مدل در کشور ایران و با استفاده از داده‌های جمع آوری شده از جامعه حسابداران رسمی و همچنین در نظر گرفتن تأثیر تعدیلی چند متغیر اقدام به ارائه نتایج تجربی گردد. بر همین اساس و در این پژوهش در دوره زمانی پژوهش، سال ۱۳۹۸ بوده و داده‌های مورد نیاز برای پاسخ به فرضیه پژوهش با توزیع پرسشنامه در بین حسابداران رسمی جمع آوری گردید. بر همین اساس داده‌های بدست آمده از ۱۲۲ پرسشنامه

تکمیلی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های تجربی بدست آمده از این پژوهش نشان می‌دهد که اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی تأثیر دارد و همچنین آیین رفتار حرفه‌ای و ویژگی‌های فردی نقش میانجی بر ارتباط بین اثر هاله‌ای و قضاوت حسابرسی دارد. بر همین اساس در پاسخ به فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر تبیین اثر هاله‌ای در حسابرسی و پیامدهای قضاوتی آن و برگرفته از پاسخ تجربی تمامی فرضیات پژوهش به شکل شماره ۱ قابل طرح می‌باشد.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی تأثیر دارد و همچنین آیین رفتار حرفه‌ای و

همچنین استفاده از نمونه گسترده تر به غنای مدل کمک می-کند و امکان دارد پرسش‌های پژوهش جانشینی کامل بر گویه-ها نباشند. و در نهایت از یافته‌های تحقیق برای تبیین مباحث زیر می توان استفاده کرد:

- ✓ شناسایی اثر هاله‌ای در حسابرسی و پیامدهای قضاوتی آن
- ✓ ابعادی که به نتایج منتهی به اثر هاله‌ای مساعدت می نماید
- ✓ عوامل تأثیرگذار بر شکل‌دهی و جهت‌دهی اثر هاله‌ای
- ✓ شناسایی تأثیر و نقش پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای بر ارتباط اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی
- ✓ شناسایی تأثیر و نقش ویژگی‌های فردی بر ارتباط اثر هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی

فهرست منابع

- * اکبری نفت چالی، عیسی، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*. ۱۹۷-۲۲۲۸، (۴۱)۱۱.
- * تابش، زهره، عبدلی، محمدرضا، هوشنگ، باورپور (۱۳۹۹) بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۵، از صفحه ۸۹ تا ۱۱۲.
- * پیکرنگار قلعه رودخانی، صدیقه، بنی‌مهد، بهمن، خردیار، سینا، وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۳۹۹). سبک‌های تفکر و بی طرفی حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹، (۳۵)، ۶۹-۸۲.
- * حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمید رضا، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶، (۲۲)، ۱-۱۲.
- * حاجیه‌ها، زهره، گودرزی، احمد، فتاحی، زهرا (۱۳۹۲)، ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۴، صفحه ۴۳-۵۹.
- * حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی-فرهنگی. چاپ اول.
- * حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۵). "چالش‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی"، مجله حسابداری رسمی، شماره ۱۰

ویژگی‌های فردی نقش میانجی بر ارتباط بین اثر هاله‌ای و قضاوت حسابرسی دارد. یافته‌های تحقیق شاهدی بر این موضوع هستند که وجود سوگیری هاله‌ای در افراد، غالباً شناخت انسان را مبتنی بر پیش فرض‌های ذهنی مورد دستکاری قرار می‌دهد و باعث می‌شود تا ادراک و عملکرد فردی از رویدادهای واقعی دور شود و باعث گردد تا افراد دچار خطای قضاوت شود. همچنین کنترل این نوع از سوگیری در افراد برحسب ویژگی‌های شخصی و حرفه‌ای یا محیط فرهنگی آن حرفه در جامعه، باعث خواهد شد تا فرد با آرامش و تسلط ذهنی نسبت به محتوای تخصصی و اخلاقی حرفه خود همچون حسابرسی عمل نماید و تلاش نماید تا ریشه‌های مسئولانه‌ای این حرفه را به درستی به جامعه ارائه دهد. بر همین اساس نبود اثر هاله‌ای باعث می‌گردد حسابرس، هویت خود را برحسب صاحبکار تدوین ننماید، بلکه ویژگی‌های شغلی و اجتماعی حسابرسی سبب شود هویت حسابرس در دل این حرفه شکل بگیرد.

نتایج این پژوهش از بعد تأثیرگذاری ویژگی‌های فردی بر قضاوت حسابرسان با پژوهش سعیدی و ناصری (۱۳۹۶)، حساس یگانه و مقصودی (۱۳۸۹) و شهرابی (۱۳۹۳) هم راستا می‌باشد. این در حالی است که نتیجه بدست آمده از ارتباط اثر هاله‌ای و قضاوت حسابرسی با نتیجه بدست آمده از پژوهش تابش و همکاران (۱۳۹۹)، یوتامی و همکاران (۲۰۱۷) و میلر و همکاران مشابه می‌باشد.

در نهایت می‌توان امیدوار بود که سازمان‌ها و نهادهای قانون‌گذار و نظارتی تلاش نمایند در کنار تدوین برنامه‌های آموزشی در راستای ارتقای کیفیت کار حسابرسی، تلاش نمایند برنامه‌هایی برای توسعه و کاربرد آیین رفتار حرفه‌ای داشته باشند تا از این طریق از شدت اثرات هاله‌ای که در حسابرسان بروز می‌یابد جلوگیری نمایند. همچنین به موسسات حسابرسی توصیه می‌شود از حسابرسانی با ویژگی‌های فردی مختلف استفاده نمایند. در تحت این شرایط حسابرس هویت خود را بر مبنای ویژگی‌های شغلی و تخصصی این حرفه در مسیر شغلی، در می‌یابد و تحت تأثیر نام و شهرت صاحبکاران قرار نمی‌گیرند. این موضوع باعث می‌شود تا اثر هاله‌ای را به واسطه انگیزه‌های نامتناسب حرفه‌ای از خود دور نماید و ادراک و عمل متناسبی با ارزش‌های این حرفه در طول مسیر شغلی خود تعریف نماید و به آن پایبند باشد.

در ارتباط با محدودیت‌های این پژوهش مباحثی وارد می-باشد. به این صورت که مفاهیم رفتاری بدلیل پیچیدگی‌های رفتاری بایستی با احتیاط تعمیم داده شوند. از سویی دیگر امکان خطا در سنجش مباحث نظری و رفتاری زیاد است.

- * حساس یگانه، ی، و احمد خالقی بایگی، (۱۳۸۳)، "فاصله انتظارتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل"، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره
- * حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمید رضا، بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۷)، تأثیر ویژگی های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی های منتخب، نشریخ دانش حسابرسی، جلد ۱۷ شماره ۶۷.
- * رجبعلی زاده، جواد (۱۳۹۴)، تأثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسی: بررسی مطالعات و ارائه چکیده ای از مفاهیم و رویکردهای پیشنهادی، پایانامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد.
- * رحیمیان، نظام الدین و هدایتی، علی (۱۳۹۲). عوامل موثر بر اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسان، حسابدار رسمی، زمستان ۱۳۹۲، دوره جدید، شماره ۳۶، صفحه ۷۷-۹۶.
- * حسینی، سید حسین، نیکو مرام، هاشم و علی اکبر رضایی، تبیین مولفه های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، فصلنامه علمی پژوهشی، حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۵.
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۶)، استاندارد های حسابرسی. چاپ نهم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- * کمیته ندویت استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۸). اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابرسی تهران، سازمان حسابرسی.
- * کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی (۱۳۸۸). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی نیکخواه آزاد، تهران، سازمان حسابرسی
- * فروغی ابری، میثم، جعفری، علیرضا و نادری بنی، رحمت اله (۱۳۹۳)، عوامل موثر بر قضاوت های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابداری مالی، سال ۶، شماره ۲۲.
- * سلمان پناه، نجمه، طالب نیا، قدرت اله (۱۳۹۲)، بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره هجدهم، پاییز ۱۳۹۲.
- * سازمان حسابرسی (۱۳۸۵)، استانداردهای حسابرسی ایران، بخش ۲۰، ص ۷.
- * سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی. زمستان، صص ۱۱۱ تا ۱۲۹، ۹ (۳۶).
- * نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹). بیانیه بنیادی حسابرسی، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی. ۱۲۱
- * مهام (۱۳۸۳). چارچوب برای قضاوت حرفه‌ای در محیط کار حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، تابستان ۱۳۸۳، شماره ۱، صفحه ۴۰ و ۴۱
- * رویایی، رمضانعلی، یعقوب نژاد، احمد، آذین فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۶۷-۹۵، ۶ (۲۲) ب.
- * Bedard, J. & Biggs, S, (1991), "The Effect of Domain-Specific Experience on Evaluation of Management Representations
- * Bedard, J., Chtourou, S. M. & Courteau, L, (2004), "The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 23, No. 2, PP. 13-35
- * Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607.
- * Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 31 No. 2, pp. 374-399
- * Flogard, Schmid CH, Lau J, Trikalinos TA. Meta-Analyst(2007). software for meta-analysis of binary, continuous and diagnostic data. BMC Med Res Methodol.9:80.
- * Intiyas Utami, Tri Ika Ayuananda,(2017). Belief revision towards long-series information Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura Vol. 20, No. 2, August – November, pages 213 – 226.
- * Intiyas Utami Indra Wijaya Kusuma Gudono Supriyadi, (2017), " Debiasing the Halo Effect in Audit Decision: Evidence from Experimental Study ", Asian Review of Accounting, Vol. 25 Iss 2 pp.1-55.
- * Lee, H. Y., Mande, V. & Son, M, (2009), "Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags?", International Journal of Auditing, Vol. 13, No. 2, PP. 87-104.
- * Mautz, Robert K. and Hussein A. Sharaf. (1961). The philosophy of Auditing, -Evanston: American Accounting Association.

- * Messier JR, William F, Eilifsen A, Austen LA(2004). Auditor Detected Misstatements and the effect of informayion technology. International journal of auditing, pp.223-235.
- * McDaniel, L., Marint, R. & Maines, L. A, (2002), "Evaluating Financial Report Quality: The Effects of Financial Expertise vs. Financial Literacy", The Accounting Review, Vol. 77, Supplement, PP. 139-67.
- * Nugerah, Rita, Nelly Sari, Ria, ostiana, Rina Mona F,(2011), the relationship between ethics, expertise, audit experience, fraud risk assessment and audit situational factors on auditor professional scepticism, Department of Accounting, Faculty of Economics, Universitas Riau, Indonesia.
- * O'Donnell, E., and J.J. Schultz, Jr. (2019). The halo effect in business risk audits: Can strategic risk assessment bias auditor judgment about accounting details?, The Accounting Review 80(3): 921- 939.
- * Utami, I. and E. Nahartyo (2013). "The Effect of Type A Personality on Auditor Burnout: Evididence from Indonesia", Accounting & Taxation, Vol. 5, No. 2. pp. 89-102.

یادداشت ها

¹ -Convergent Validity

² - Average Variance Extracted