

عواطف فردی، تفکر انتقادی و ارزیابی ریسک قلب در حسابداری

بهمن قدیمی

دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد امارات، دانشگاه آزاد اسلامی، دبئی، امارات متحده عربی
Mr.ghadimi2014gmail.com

بهمن بنی‌مهد

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

هاشم نیکومرام

استادگروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات تهران ایران
Nikoomaram@srbiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۰/۳۰ تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۱/۲۰

چکیده

ارزیابی ریسک قلب در حسابداری یکی از مهمترین مراحل انجام حسابداری می باشد، بررسی اثر عواطف فردی در تفکر انتقادی حسابرسان و تاثیر آن بر ارزیابی ریسک قلب موضوعی بسیار مهم در حوزه حسابداری می باشد. اثربخشی عواطف فردی در یک واحد تجاری و به موقع انجام دادن وظایف هر فرد و رسیدن به اهداف آن از افکار بسیار مهم یک فرد می باشد. و ارزیابی ریسک قلب یعنی حسابرس باید به اطمینان معقول مبنی بر عاری بودن صورتهای مالی از تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب دست یابد. نمونه آماری پژوهش شامل ۲۲۶ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه حسابداری در سال ۱۳۹۸ که با روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شدند. روش پژوهش حاضر توصیفی - پیمایشی بوده و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه استاندارد می باشد. به منظور تجزیه و تحلیل آماری داده ها و آزمون فرضیه ها از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل استفاده شده است. یافته های این مطالعه نشان می دهد اثربخشی عواطف فردی در تفکر انتقادی حسابرس با خطا در ارزیابی ریسک قلب در حسابداری، تاثیر معنی داری و مثبت دارد. همچنین عواطف منفی یک فرد تاثیر مثبت و معنی دار بر تفکر انتقادی دارد. اما تاثیر عواطف مثبت و عواطف منفی بر قضاوت حسابداری در ارزیابی ریسک قلب معنی دار نیست همچنین شواهد این تحقیق بیانگر آن است که تفکر انتقادی حسابرس تاثیر با اهمیت و مثبت بر قضاوت حسابرس در ارزیابی ریسک قلب می گذارد.

واژه‌های کلیدی: عواطف فردی، تفکر انتقادی، ارزیابی ریسک قلب در حسابداری.

۱- مقدمه

این مقاله تاثیر عواطف فردی شامل عواطف مثبت و منفی را بر تفکر انتقادی را مورد بررسی قرار می دهد. هم چنین این پژوهش سعی دارد تا ارتباط میان تفکر انتقادی و عواطف فردی با ارزیابی ریسک تقلب در حسابرسی را مورد مطالعه قرار دهد. یکی از وظایف حسابرسان در فرایند رسیدگی به حسابها، ارزیابی ریسک تقلب قبل از اجرای عملیات اصلی حسابرسی است. ریسک تقلب احتمال دستکاری و تحریف با اهمیت ارقام صورت های مالی تعریف می شود. (زهره صفری و زهره موسوی کاشی، ۱۳۹۷). ارزیابی ریسک تقلب توسط حسابرسان می توان به عنوان یک موضوع رفتاری در حوزه قضاوت حسابرسان در نظر گرفت. مطالعات در حوزه حسابداری رفتاری نشان داده است که قضاوت افراد متأثر از ویژگی های شخصیتی و شناخت آن است. پژوهش های انجام شده نشان داده اند که هیجانانگیز و احساسات و عواطف نقش با اهمیتی در قضاوت تصمیم گیری دارند. این پژوهش ها نشان داده اند که تصمیم گیری افراد در حالت شادی و خوشحالی با تصمیم گیری در حالت غم، عصبانیت و تنفر متفاوت است. هیجانانگیز و عواطف مثبت منجر به تصمیم گیری های مثبت و هیجانانگیز و عواطف منفی منجر به تصمیم گیری های منفی می شود. (رفاهی بخش و همکاران، ۱۳۹۷). از طرفی دیگر، متون روانشناختی نشان داده اند که سبک تفکر از جمله تفکر انتقادی، متأثر از ویژگی های رفتاری افراد بوده و بر قضاوت و تصمیم گیری افراد تاثیر با اهمیتی می گذارد. این متون به این موضوع اشاره دارند که تردید حرفه ای حسابرسان می تواند متأثر از سبک های شناخت و تفکر افراد باشد. یکی از این سبک های تفکر، تفکر انتقادی است. این تفکر به معنی یافتن نوعی از دانش و بینش است که با آن بتوان با گسترش علوم هم خوانی یافته و آزادی فرصت دادن به فکر و اندیشه است. (هاسلام و سیکا^۱، ۲۰۱۶). به نظر نویسندگان مقاله، سبک تفکر انتقادی حسابرسان تاثیر با اهمیتی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان در ارزیابی ریسک و تقلب در حسابرسی دارد. از این رو هر چه حسابرسان دارای تفکر انتقادی بیشتری باشند، ارزیابی و قضاوت آن ها درباره ریسک تقلب نیز بالاتر خواهد بود. این موضوع باعث بهبود و کیفیت حسابرسی خواهد شد. به عبارت دیگر استفاده از تفکر انتقادی می تواند توانایی حسابرسان را در شناسایی شواهد غیر منطقی از طریق بهبود توانایی آن ها در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض ناشی از بخش های مختلف حسابرسی و بهبود توانایی آن ها بر تفکر منتقدانه نسبت به شواهد حسابرسی افزایش می دهد. (حاجیه و شمپافی، ۱۳۹۱).

با توجه به آنچه که در بالا گفته شد، هدف این پژوهش در درجه اول شناسایی سطح تفکر انتقادی و عواطف فردی حسابرسان است. هم چنین در درجه دوم مطالعه تاثیر تفکر انتقادی و عواطف فردی بر قضاوت حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب در حسابرسی می باشد. بنابراین پرسش این تحقیق آن است که تا چه اندازه ویژگی های رفتاری عواطف فردی و هم چنین ویژگی شناختی تفکر انتقادی بر قضاوت حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب تاثیر گذار است. دانش افزایی و ارزش افزوده علمی این پژوهش را می توان به شرح زیر بر شمرد.

- ۱) نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در حوزه تحقیقات رفتاری حسابرسان گردد.
- ۲) نتایج این پژوهش می تواند به عنوان یک دستاورد علمی سودمندی را در اختیار قانون گذاران و سیاستگذاران حرفه حسابرسی درباره تاثیر سبک تفکر انتقادی و عواطف فردی به قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان ارائه نماید.
- ۳) این مقاله می تواند ایده های جدیدی را برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابرسی و حسابداری رفتاری پیشنهاد نماید. در ادامه مقاله مبانی نظری و روش شناسی تحقیق و یافته های پژوهش ارائه می گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تفکر انتقادی

تفکر انتقادی به معنای یافتن نوعی از دانش و بینش است که با آن بتوان با گسترش علوم همخوانی یافته، آزادی فرصت دادن به فکر و اندیشه است که سبب ایجاد توانایی بحث و اظهار نظر در فرد می شود (هاسلام و سیکا، ۲۰۱۶). تفکر انتقادی دهنده جهت ذهن به تفکر است. تفکر خلاق عبارت است از فرآیند درک مشکلات، مسائل، کمبود اطلاعات و عوامل جا افتاده، حدس زدن و فرضیه ساختن در مورد این کمبودها، ارزیابی و آزمون فرضیه ها و حدس ها، اصلاح ارزیابی و مجدد آنها و بالاخره ارائه نتایج (فاشیون^۲، ۲۰۱۱). همچنین نظر عده ای موفقیت شغلی همان پیشرفت شغلی و تعالی مهارت ها و کسب تخصص ها است در حالی که به عقیده گروهی دیگر، موفقیت شغلی کسب درآمد بیشتر را شامل می شود. (امید و تابلی، ۱۳۹۵) تفکر یا اندیشه انتقادی، تلاشی است در جهت درست اندیشیدن و افزایش سطح آگاهی که شامل فرآیندهای ذهنیتشخیص، تحلیل و ارزیابی داده هاست (انویموس^۳،

های صورت گرفته بعد از ۲ یا ۵ سال بعد کشف شده است که یکی از دلایل اصلی تقلب تبانی بین دو یا چند ازمیدیران یا کارمندان صورت گرفته است دسترسی به قسمت های مهم دارایی‌ها شامل وجوه نقد یا داراییهای غیرنقد که اعتماد بیش از حد به این سیستم که مدیران در سطوح بالاتر امکان تقلب وجود ندارد که مشاهده گردیده کلیه تقلبهای کشف شده از ناحیه مدیران بوده است، لذا برای کنترل تقلب ریسک تقلب در حسابرسی در صورت اجرای کامل توسط حسابرسان قطعاً موجب کاهش تقلب خواهیم شد.

۲-۴- پیشینه تحقیق

سولانژ^۶ و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی رابطه بین سبکهای تفکر خلاقانه و انتقادی به منظور حل مسائل و تصمیم گیری و قضاوت پرداختند و از طریق ایجاد ۲ مدل دریافتند که عناصر شناختی هریک از سبکهای تفکر خلاقانه و انتقادی به طور مستقل از هم عمل کرده و ارتقاء مهارت برای توسعه هر یک از آنها منجر به افزایش توانایی در حل مسائل، تصمیم گیری، تردید حرفه ای و قضاوت بهتر می باشد.

روخمانیا^۷ (۲۰۱۳) تاثیر حالات مثبت و منفی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان را بررسی کردند. نتایج بدست آمده از تحقیق نشان داد: (۱) حسابرسان دارای عواطف مثبت، قضاوتهای اخلاقی را با سطوح اخلاقی مختلفی نسبت به حسابرسان دارای عواطف منفی انجام می دهند. (۲) حسابرسان دارای عواطف مثبت، قضاوتهای اخلاقی را با سطح اخلاقی مشابهی با حسابرسان دارای عواطف منفی انجام می دهند. بیانگ^۸ و همکاران (۲۰۱۷) تاثیر هوش هیجانی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان را بررسی کردند. در این مطالعه آنها هوش هیجانی را به عنوان عاملی کلیدی در برخورد با احساسات و فشار های وارده بر حسابرسان بررسی کرده اند و بر این متمرکز شده اند که چگونه هوش هیجانی بر رابطه بین فشار کاری حسابرسان و قضاوت حسابرسان می تواند داشته باشد. نتایج بدست آمده از تحقیق آنها نشان داد هوش هیجانی به عنوان متغیری تعدیل کننده به طور موثر بر گرایش حسابرسان تاثیر دارد.

پژوهش فراکن و موریس^۹ (۲۰۰۵) نشان می دهد تصمیم گیری و قضاوت تحت ویژگی ها و تفاوت فردی است. نتایج این پژوهش بیانگر آن است هرگاه برای تصمیم گیری پاداشی در نظر گرفته شود، آن گاه تفاوت های شخصیتی افراد بر تصمیم گیری آنها تاثیر مهمی خواهد گذاشت. آن ها هم چنین دریافتند تصمیم گیری در شرایط اضطراب، منجر به تصمیمات زیان بار و اشتباه می شود. چن^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۷) به تاثیر احساسات و عواطف مدیر بر پیش بینی سود تاکید کردند

۲۰۱۴). دست یابی به مبنایی قابل اعتماد برای تحقیق، استدلال و حل مسأله همواره دغدغه انسان برای رسیدن به مقاصد خویش بوده است. تفکر انتقادی به عنوان یک فرایند شناختی می تواند زمینه دستیابی به چنین مبنایی را فراهم آورد. به گونه ای که برای توسعه و استفاده از دانش، مورد استفاده قرار گرفته و نقش قابل کاربردی برای حل مسأله و تصمیم گیری در هر زمینه ای اعم از اجتماعی، اخلاقی، مدیریتی و سیاسی ایفا می کند (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰). تفکر انتقادی در حسابداری را می توان در ظهور ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مانند، بیطرفی، عینیت و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی اکثر کشورها وجود دارد، بیان نمود. (خواجو و محمدیان، ۱۳۹۷).

۲-۲- عواطف فردی

عواطف و هیجان های نشان دهنده و بازگو کننده عکس العمل افراد به رویدادها و وقایع ای است که زندگی آن ها رخ می دهد. عواطف مثبت و منفی، از جمله عواملی هستند که در بهداشت روان، رضایت از زندگی و نهایتاً کارایی افراد نقش موثری را ایفا می کند. افراد با اندیشه مثبت، خوش بین، بردبار، مسئولیت پذیر، لذت جویی افرادی هستند که عاطفه مثبت دارند. اما در مقابل، کسانی هم هستند که عواطف منفی دارند (کورش و همکاران، ۱۳۹۷). نتایج حاصل از پژوهش های مختلف می توان بیان کرد که یکی دیگر از عوامل تاثیر گذار بر سلامت روانی عواطف است (لیلا محمدی و همکاران، ۱۳۹۷). عواطف مثبت و منفی ارتباط متفاوتی با شاخص های سلامتی روانی از جمله افسردگی و اضطراب دارند. عواطف منفی دارای رابطه مثبت با اضطراب و افسردگی دارد در حالی که عواطف فردی مثبت دارای رابطه منفی با اضطراب و افسردگی دارد (واتسون و تلگن ۱۹۸۵،^۴). نظریه اثرگذاری یک حوزه جدید بین رشته ای متخصص به مطالعه نقش احساس و عواطف و نمودهای مختلف آنها در رفتار انسان، فرهنگ و جامعه است (رفاهی بخش و همکاران، ۱۳۹۷).

۲-۳- ریسک تقلب

تقلب برنامه ای از پیش تعیین شده برای فریب دیگران تعریف می شود که از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی صورت می گیرد (والاس^۵، ۱۹۹۵). تقلب طبق استانداردهای حسابرسی ایران (بخش ۲۴۰)، هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند از مدیران اجرایی، ارکان راهبری، کارکنان یا اشخاص ثالث، که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی می باشد. با توجه به اینکه در دو دهه اخیر تقلب

نتایج تحقیق آنها نشان داد عواطف مثبت در مدیران باعث می شود که نسبت به عملکرد آتی شرکت خوش بین باشند و سود آتی شرکت را رقم بالایی برآورد کنند. استرومیک^{۱۱} و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند ویژگی های مثبت روانشناسی افراد منجر به اتخاذ تصمیمات مالی مثبت و خوب می شود. آن ها نشان دادند افرادی که از خویشتن داری بالایی برخوردار هستند، رفتار مالی بهتری دارند و معمولاً افراد در رابطه با موضوعات مالی، نگرانی از آینده ندارند.

۳- روش شناسی تحقیق

از آنجا که برای تحلیل داده ها از روش شناسی مدل یابی معادلات ساختاری استفاده شده است، این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است زیرا هدف آن توسعه دانش، آگاهی در زمینه حسابداری، اخلاق و فرهنگ در حرفه حسابرسی است. با توجه به هدف و موضوع پژوهش از روش توصیفی-پیمایشی استفاده شده است. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی انجام شده است، جزء تحقیقات میدانی محسوب می شود. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از طریق مطالعات کتابخانه ای گرد آوری شده است. جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها، از راه استقرایی و از طریق پرسشنامه انجام شده است. پس از مطالعات نظری و با استفاده از پرسشنامه های موجود، داده های مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل فرضیه های پژوهش جمع آوری شده است. براین اساس تعیین حجم نمونه می تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه گیری شده، تعیین شود (هومن، ۱۳۸۷، ۲۷). برخی از دانشمندان برای هر سوال ۴ پاسخ دهنده را نیز کافی میدانند (رامیل^{۱۴}، ۱۹۷۰). لازم به ذکر است بعضی از محققان برای انجام معادلات ساختاری حداقل حجم نمونه ۲۰۰ را پیشنهاد می کنند (رامین مهر و چارستاد^{۱۳۹۲}، ۱۱۷). بنابراین با توجه به تعداد گویه های متغیرهای پژوهش، ۳۵ مورد شامل: (عواطف مثبت ۱۰ گویه، عواطف منفی ۱۰ گویه، تفکر انتقادی ۱۱ گویه، ارزیابی ریسک تقلب ۳ گویه، حداقل به ۱۷۵ (۳۵٪۵) نمونه نیاز می باشد بدین منظور تعداد ۲۵۰ عدد پرسشنامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۲۵۰ پرسشنامه برگشتی ۲۲۶ مورد آن قابل استفاده بوده و داده های آن ها مورد تحلیل قرار گرفت.

جامعه آماری پژوهش فوق کارکنان حسابرسی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداری رسمی ایران و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۸ می باشد، در این پژوهش متغیر وابسته، "عواطف فردی" و متغیر مستقل "تفکر

نتایج تحقیق آنها نشان داد عواطف مثبت در مدیران باعث می شود که نسبت به عملکرد آتی شرکت خوش بین باشند و سود آتی شرکت را رقم بالایی برآورد کنند. استرومیک^{۱۱} و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند ویژگی های مثبت روانشناسی افراد منجر به اتخاذ تصمیمات مالی مثبت و خوب می شود. آن ها نشان دادند افرادی که از خویشتن داری بالایی برخوردار هستند، رفتار مالی بهتری دارند و معمولاً افراد در رابطه با موضوعات مالی، نگرانی از آینده ندارند.

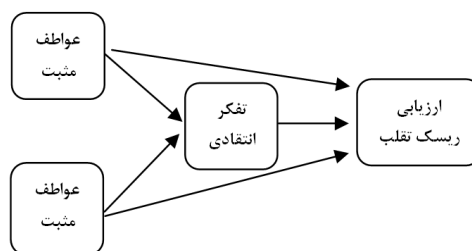
آگوگلیا^{۱۲} و همکاران (۲۰۰۹) دریافتند افراد با تجربه که کار تجدید نظر و رسیدگی ها را انجام می دهند، بدون توجه به قالب مستند سازی کاربردگ هایشان، بهتر می توانند ریسک وقوع تقلب را ارزیابی نمایند.

نپ و نپ^{۱۳} (۲۰۰۱) در پژوهش خود بررسی کردند که آیا مدیران حسابرسی در استفاده از رویه های تحلیلی برای کشف عوامل ریسک تقلب، نسبت به حسابرسان ارشد موفق تر هستند یا خیر؟ آنان دریافتند که عملکرد مدیران نسبت به ارشد ها بهتر است و با افزایش تجربه، حسابرسان عوامل ریسک تقلب را بهتر افشا می کنند. پژوهش فراکن و موریس (۲۰۰۵) نشان می دهد تصمیم گیری و قضاوت تحت تاثیر ویژگی ها و تفاوت های فردی است.

تفکر انتقادی در حسابداری را می توان در ظهور ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مانند، بی طرفی، عینیت، و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی اکثر کشورها وجود دارد، بیان نمود. به طوری که از دیدگاه پژوهشگران انتقادی این ویژگی ها نوعی مشروعیت بخشی به فعالیت واحدهای تجاری تهیه کننده اطلاعات است. از دیدگاه تفکر انتقادی، حسابداران این مشروعیت را ایجاد می کنند به گونه ای که اطلاعات را که برای اندازه گیری و افشا مهم نیستند، خود تعیین می کنند و این بدان معنا است که حسابداری ابتدا مسئله ای را خود طرح و بعد آن را حل می کند نه اینکه مسئله طرح شده را حل کند (نیکومرام و بنی مهد، ۱۳۸۸).

یک مطالعه همزمان نشان می دهد که برخی از ویژگی های قابل اندازه گیری مشخصی نیز می تواند موجب افزایش میزان شک و تردید حرفه ای حسابرسان شود؛ حسابرسانی که ذاتاً دارای یک موقعیت قوی تر برای استفاده از "تفکر عاقلانه" هستند، یک اندازه گیری مبتنی بر مقیاس های روان شناختی موجود را توسعه می دهند و تفکر انتقادی قوی را در ارزیابی ریسک اظهارات غلط نشان می دهند (Peecher, Brewster, & Solomon, 2017).

انتقادی" می‌باشند. برای اندازه‌گیری از سبک‌های تفکر انتقادی از پرسش‌نامه استرنبرگ (۲۰۰۷)، استفاده شده.



نمودار ۱

سبک‌های تفکر انتقادی عامل مهم و تاثیر گذار در بکارگیری درجه مناسب عواطف حرفه‌ای به عنوان زیر بنای قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، قضاوت، تصمیم‌گیری و اظهار نظر حسابرسان بوده و نشان از تاثیر اهمیت تفاوت‌های فردی و سبک‌های تفکر متفاوت حسابرسان به کیفیت خروجی حسابرسی می‌باشد، (آیسته^{۱۵} و همکاران، ۲۰۱۳).

با توجه به تحقیقات پیشین بین تفاوت‌های فردی که بر گرفته از سبک‌های متفاوت افراد در تفکر می‌باشد و تردید و رفتار تردید آمیز ارتباط وجود دارد و تردید حرفه‌ای یک خصوصیت فردی و ناشی از تفاوت‌های فردی است که بر رفتار و عملکرد و کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد (نلسون^{۱۶}، ۲۰۱۱).

۳-۱- فرضیه‌های اصلی و فرعی تحقیق

بر اساس مبانی نظری و هدف تحقیق به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: عواطف منفی تاثیر معنی‌دار بر تفکر انتقادی حسابرسان دارد.

فرضیه دوم: عواطف مثبت تاثیر معنی‌دار بر تفکر انتقادی حسابرسان دارد.

فرضیه سوم: تفکر انتقادی تاثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان درباره‌ی ارزیابی ریسک تقلب دارد.

فرضیه چهارم: عواطف منفی تاثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان درباره‌ی ارزیابی ریسک تقلب دارد.

فرضیه پنجم: عواطف مثبت تاثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان درباره‌ی ارزیابی ریسک تقلب دارد.

۴- یافته‌های تحقیق

۴-۱- آماره‌های توصیفی

از جمله میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر برای تمام متغیرها محاسبه شده است در این تحقیق پس از جمع‌آوری و تلخیص داده‌ها با استفاده از نرم افزارهای Lisrel 8.8 و Spss22 از طریق شاخص‌های توصیفی و آمار استنباطی به تجزیه تحلیل داده‌ها می‌پردازیم.

در بخش نخست، داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از شاخص‌های آمار توصیفی، توصیف و سپس با استفاده از نرم افزار لیزرل و به منظور ایجاد مدل اندازه‌گیری برازنده و قابل قبول، تحلیل عاملی تاییدی در مورد کلیه عوامل نهفته متغیرها انجام می‌گیرد. در ادامه نیز از طریق معادلات ساختاری به روش حداکثر راستنمایی، روابط علی بین فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار می‌گیرند و در نهایت برزاش مدل مفهومی پژوهش بررسی می‌گردد.

از مجموع نمونه آماری این مطالعه که ۲۲۶ نفر هستند، تعداد ۱۲۴ نفر در بخش خصوصی و ۸۱ نفر در بخش دولتی شاغل می‌باشند. همچنین ۶۲ درصد از مشاهدات مرد و ۳۸ درصد نیز زن هستند. سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه شامل ۳۰ درصد کارشناسی، ۲۳ درصد کارشناسی ارشد و مابقی دوره‌های کارشناسی ارشد و دکتری هستند. همچنین رتبه شغلی پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه بر ۳۸ درصد حسابرسان، ۲۲ درصد حسابرسان ارشد، ۱۳ درصد سرپرست حسابرسان و مابقی مدیر و شریک قراردادارند و میانگین تجربه کاری در بخش خصوصی ۱۰ سال و در بخش دولتی ۱۵ سال است. میانگین اثر بخشی فردی در بخش خصوصی و دولتی به ترتیب ۵۵ درصد و ۳۶ درصد است. این بدین معنی است که میانگین اثر بخشی فردی بخش خصوصی، بیش از دولتی است.

۴-۲- تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش

نتایج تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش در حالت استاندارد و معنی‌داری می‌باشد. و در خصوص متغیر تفکر انتقادی (CTH)، بار عاملی کمتر از ۰/۴ بوده و مجدداً تحلیل عاملی برای متغیرهای مذکور صورت بپذیرد. لازم به ذکر است که در روایی همگرا باید مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز بیشتر از ۰/۴ باشد، اما AVE محاسبه شده در تحلیل عاملی اولیه برای متغیرهای عواطف منفی (NEM) و متغیر عواطف مثبت (PEM) و متغیر تفکر انتقادی (CTH) کمتر از ۰/۴ بوده، مربوط به متغیر عواطف منفی (NEM) و به متغیر تفکر انتقادی (CTH) که سنجه ضعیفتری نسبت به بقیه

سوالات برای این متغیرها بودند نیز حذف گردیده تا مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) آن بهبود یابد.

جدول ۲: ماتریس توان دوم همبستگی بین متغیرهای مدل

مفهومی پژوهش ومقادیر AVE

ارزیابی ریسک تقلب	عواطف منفی	عواطف مثبت	تفکر انتقادی	نام متغیر
			۰/۴۸۴	تفکر انتقادی
		۰/۵۹۶	۰/۳۱۴	عواطف مثبت
	۰/۵۴۰	۰/۲۸۱	۰/۳۱۴	عواطف منفی
۰/۴۶۹	۰/۱۰۹	۰/۱۹۴	۰/۴۶۲	ارزیابی ریسک تقلب

جدول ۱: نتایج تحلیل عاملی کلیه متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه/بعد	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد	AVE		
تفکر انتقادی (CTH)	CTH1	۰/۸۰	۱۳/۹۱	۰/۳۶	۰/۴۸۴		
	CTH2	۰/۵۶	۸/۵۳	۰/۶۹			
	CTH3	۰/۶۷	۱۰/۷۵	۰/۵۵			
	CTH8	۰/۷۸	۱۳/۳۸	۰/۳۹			
	CTH10	۰/۶۴	۱۰/۱۳	۰/۵۹			
عواطف مثبت (PEM)	PEM1	۰/۸۴	۱۵/۳۳	۰/۲۹	۰/۵۹۶		
	PEM2	۰/۷۹	۱۴/۰۳	۰/۳۸			
	PEM3	۰/۷۸	۱۳/۷۶	۰/۳۹			
	PEM4	۰/۶۹	۱۱/۶۴	۰/۵۲			
	PEM5	۰/۶۲	۱۰/۱۱	۰/۶۲			
	PEM7	۰/۷۶	۱۳/۳۵	۰/۴۲			
	PEM8	۰/۷۸	۱۳/۸۹	۰/۳۹			
	PEM9	۰/۷۸	۱۳/۸۰	۰/۳۹			
	PEM10	۰/۸۸	۱۶/۵۷	۰/۲۳			
	عواطف منفی (NEM)	NEM1	۰/۷۵	۱۲/۷۸		۰/۴۴	۰/۵۴۰
NEM2		۰/۷۸	۱۳/۶۹	۰/۳۹			
NEM3		۰/۶۸	۱۱/۱۷	۰/۵۴			
NEM5		۰/۷۳	۱۲/۴۲	۰/۴۷			
NEM7		۰/۸۴	۱۵/۳۷	۰/۲۹			
NEM8		۰/۷۲	۱۲/۲۰	۰/۴۸			
NEM9		۰/۷۱	۱۱/۸۸	۰/۵۰			
NEM10		۰/۶۵	۱۰/۶۴	۰/۵۸			
ارزیابی ریسک تقلب (RSK)		RSK1	۰/۶۵	۹/۵۳	۰/۵۸	۰/۴۶۹	
		RSK2	۰/۶۵	۹/۵۶	۰/۵۸		
	RSK3	۰/۷۵	۱۱/۲۷	۰/۴۴			

۴-۳- پایایی متغیرهای تحقیق

همان طور که پیش تر ذکر گردید، برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از روش پایایی سازه. مقدار پایایی ترکیبی (CR)، برای سوالاتی محاسبه گردید که سنجه مناسبی برای تبیین هر متغیر به حساب می آمدند. همان طور که در جدول ۳ نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیش از ۰/۷ می باشند و بدین ترتیب می توان از پایایی این متغیرها نیز اطمینان حاصل نمود.

جدول ۳: نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	اختصار	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی (CR) متغیر
عواطف مثبت	PEM	۹	۰/۸۲۲
عواطف منفی	NEM	۸	۰/۹۲۹
تفکر انتقادی	CTH	۵	۰/۹۰۳
ارزیابی ریسک تقلب	RSK	۳	۰/۷۲۵

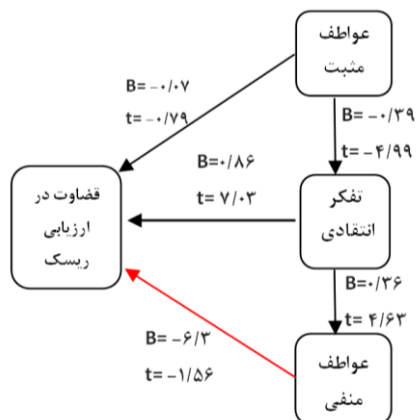
آزمون معادلات ساختاری

در ادامه فرضیه های پژوهش مورد آزمون قرار خواهند گرفت. برای آزمون فرضیه پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. در آزمون فرضیه ها، ضریب مسیر بیان گر میزان تاثیر و آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بیان گر معنی داری آن است؛ به گونه ای که ضریب مسیر در صورتی معنی دار است که آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بزرگتر از ۱/۹۶ و یا کوچکتر از -۱/۹۶ باشد.

آزمون فرضیه های تحقیق

نتایج روش مدل سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون مدل مفهومی پژوهش، در حالت استاندارد و معنی داری می

ماتریس همبستگی متغیرهای مدل مفهومی پژوهش نیز در جدول ۱ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE و توان دوم همبستگی بین متغیرها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه متغیرهای مدل مفهومی بیشتر از ۰/۴ بوده و هم چنین این میزان برای هر متغیر از توان دوم ارتباط بین آن متغیر و متغیرهای دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی باشد.



نمودار ۲: آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه با توجه به نمودار ۲ نشان می‌دهد که عواطف مثبت تاثیر معنی دار بر تفکر انتقادی دارد. هم چنین عواطف منفی تاثیر مثبت بر تفکر انتقادی دارد. اما تاثیر عواطف مثبت و عواطف منفی بر قضاوت حسابرسی در ارزیابی ریسک تقلب معنی دار نیست. شواهد این تحقیق بیانگر آن است که تفکر انتقادی حسابرسان تاثیر با اهمیت و مثبتی بر قضاوت حسابرسان در ارزیابی ریسک و تقلب می‌گذارد. از این رو فرضیه‌های شماره‌های ۲ و ۴ رد و بقیه فرضیه‌ها مورد تایید قرار می‌گیرد.

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

شماره	فرضیه	ضریب مسیر	آماره T	نتیجه آزمون
۱	تاثیر عواطف مثبت بر تفکر انتقادی	-۰.۳۹	-۴.۹۹	نمی‌توان رد کرد
۲	تاثیر عواطف مثبت بر ارزیابی ریسک تقلب	-۰.۱۰۷	-۰.۱۷۹	رد می‌شود
۳	تاثیر عواطف منفی بر تفکر انتقادی	۰.۳۶	۴.۶۳	نمی‌توان رد کرد
۴	تاثیر عواطف منفی بر ارزیابی ریسک تقلب	-۰.۱۳	-۱.۵۶	رد می‌شود
۵	تاثیر تفکر انتقادی بر ارزیابی ریسک تقلب	۰.۸۶	۷.۰۳	نمی‌توان رد کرد

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این مقاله تاثیر عواطف فردی و تفکر انتقادی حسابرسان را در ارزیابی و ریسک تقلب مورد مطالعه قرار داد است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی‌های رفتاری حسابرسان که در این پژوهش شامل عواطف فردی و مثبت و منفی است، تاثیر با اهمیت و معنی داری بر قضاوت و ارزیابی حسابرسان از

باشد و نتایج حاصل از آزمون مدل مفهومی پژوهش نشان می‌دهد که:

عواطف مثبت، تاثیر منفی (-۰/۳۹) بر تفکر انتقادی دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در عواطف مثبت، متغیر تفکر انتقادی به میزان ۰/۳۹ واحد و خلاف جهت با عواطف مثبت تغییر می‌کند. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (-۴/۹۹) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶-کمتر می‌باشد. بنابراین فرضیه اول پژوهش یعنی تاثیر عواطف مثبت بر تفکر انتقادی را نمی‌توان رد کرد.

عواطف مثبت، تاثیر منفی (-۰/۱۰۷) بر ارزیابی ریسک تقلب دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در عواطف مثبت، متغیر ارزیابی ریسک تقلب به میزان ۰/۱۰۷ واحد و خلاف جهت با عواطف مثبت تغییر می‌کند. اما این تاثیر از نظر آماری معنادار نمی‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (-۰/۱۷۹) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶-بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش یعنی تاثیر عواطف مثبت بر ارزیابی ریسک تقلب رد می‌شود.

عواطف منفی، تاثیر مثبت (۰/۳۶) بر تفکر انتقادی دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در عواطف منفی، متغیر تفکر انتقادی به میزان ۰/۳۶ واحد و هم جهت با عواطف منفی تغییر می‌کند. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۴/۶۳) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش یعنی تاثیر عواطف منفی بر تفکر انتقادی را نمی‌توان رد کرد.

عواطف منفی، تاثیر منفی (-۰/۱۳) بر ارزیابی ریسک تقلب دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در عواطف منفی، متغیر ارزیابی ریسک تقلب به میزان ۰/۱۳ واحد و خلاف جهت با عواطف منفی تغییر می‌کند. اما این تاثیر از نظر آماری معنادار نمی‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (-۱/۵۶) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶-بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه پنجم پژوهش یعنی تاثیر عواطف منفی بر ارزیابی ریسک تقلب رد می‌شود.

تفکر انتقادی، تاثیر مثبت (۰/۸۶) بر ارزیابی ریسک تقلب دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در تفکر انتقادی، متغیر ارزیابی ریسک تقلب به میزان ۰/۸۶ واحد و هم جهت با تفکر انتقادی تغییر می‌کند. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۷/۰۳) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه هفتم پژوهش یعنی تاثیر تفکر انتقادی بر ارزیابی ریسک تقلب را نمی‌توان رد کرد.

عمومیت داد. نتایج این تحقیق نشان می دهند که تفکر انتقادی ابزاری مهم در قضاوت و تصمیم گیری در حرفه حسابداری و حسابرسی است و عواطف و احساسات مثبت نقش اساسی در آن دارند. بنابراین به دست اندرکاران آموزش حسابداری و حسابرسی پیشنهاد می شود تا سطح تفکر انتقادی دانشجویان رشته حسابداری و حسابرسی را بهبود بخشند.

فهرست منابع

- * نیکومرام، هاشم و حیدر، مجتبی (۱۳۹۷)، سبکهای تفکر و تردید حرفه ای در حسابرسی، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال سوم. شماره پنجم. بهار و تابستان ص ۱۵۱ تا ۱۶۱.
- * صفری، زهرا و موسوی کاشی، زهره (۱۳۹۷)، رابطه میان اثر بخشی فردی حسابرس و خطا در ارزیابی ریسک تقلب فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال سوم. شماره ۶. پاییز و زمستان ص ۲۵۵ تا ۲۵۷
- * رفاهی بخش، سمانه و بنی مهد، بهمن، خردیار، سینا و اوشک سرائی، مریم (۱۳۹۷) عواطف فردی و رفتار مدیریت سود: آزمون از نظریه روانشناسی مثبت گرا فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال سوم. شماره ۶. پاییز و زمستان ص ۲۴۳ تا ۲۴۷
- * حاجیها، زهره و شبانی (۱۳۹۱) تفکر خلاق و انتقادی در حسابداری اسلامی، مجله پژوهش حسابداری، دوره ۱۴، شماره ۵.
- * امید، رضا و تابی حمید (۱۳۹۵)، جایگاه تفکر انتقادی در مدیریت، دومین کنفرانس بین المللی در حسابداری، مدیریت و اقتصاد، کرمان، ایران.
- * عسگری، سعید، رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد (۱۳۹۰)، اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی، مجله حسابداری مدیریت، سال ۴، شماره ۸.
- * خواجوی، شکراله و محمدیان، محمد (۱۳۹۷)، الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال ۱۱، شماره ۳۷.
- * نیکومرام، هاشم و بهمن بنی مهد (۱۳۸۸)، مقدمه ای بر تئوری های توصیفی، تهران: علوم و تحقیقات.
- * کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، بخش ۲۴۰: مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب،

ریسک و تقلب ندارد. اما ویژگی شناختی تفکر انتقادی تاثیر بسیار با اهمیت معنی داری بر قضاوت حسابرسان در ارزیابی، ریسک و تقلب دارد. بنابراین با توجه به این یافته می توان ادعا نمود که از میان ویژگی رفتاری و ویژگی شناختی حسابرسان، ویژگی شناختی تاثیر گذاری با اهمیتی بر قضاوت حسابرسان دارد. این موضوع بر این نکته تاکید دارد که قضاوت حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب بیشتر یک موضوع شناختی است و نه رفتاری. نتایج این تحقیق با نتایج تحقیق رفاهی بخش و همکاران (۱۳۹۷) در تضاد است. آن ها در تحقیق خود نشان دادند که قضاوت و تصمیم گیری متأثر از عواطف فردی است. اما نتایج این تحقیق با تحقیق (مجتبی حیدر و نیکو مرام ۱۳۹۷). مطابقت دارد. آن ها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که قضاوت حسابرسان متأثر از ویژگی ها و سبک های شناختی حسابرس می باشد. هم چنین نتایج و شواهد پژوهش حاضر با تحقیقات خارجی نلسون (۲۰۰۹). طی تحقیقی عنوان داشت که حل مسائل که با سبک تفکر افراد در ارتباط است جهت تصمیم گیری و قضاوت درست با تردید حرفه ای دارای ارتباط معنی دار بوده. نتایج این مقاله نشان می دهد که تفکر انتقادی به عنوان یک سبک شناخت، عامل و متغیر مهمی در قضاوت حسابرسان است. در واقع می توان ادعا نمود که کیفیت قضاوت های حسابرسان در صورتی بهبود خواهد یافت که تفکر انتقادی حسابرسان بهبود و ارتقا یابد. حسابرس برای شناسایی مشکلات موجود در کار، طراحی برنامه حسابرسی مناسب و اجرای برنامه، تفکر انتقادی را به کار می گیرد که باید به کسب برآیندهای مورد نظر منتج شود. فرآیند حسابرسی همراه با تفکر انتقادی، تبدیل به ابزاری انعطاف پذیر شده و کیفیت بالای کار حسابرسی را تضمین می کند (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵). تفکر انتقادی در تمام رشته های علمی، عناصر اصلی استدلال منطقی را با عناصر لازم برای حصول به قضاوت های صحیح، تلفیق می کند. به این ترتیب، تفکر انتقادی اغلب در هر رشته، شکل حل مسئله یا تجزیه و تحلیل به خود می گیرد (آمورس^{۱۷} و همکاران، ۲۰۱۵). با این حال، هم استدلال منطقی و هم حل مسئله در چارچوب رشته های مختلف تحصیلی شکل های مختلف به خود می گیرند. این دیدگاه اشتباه است که تفکر انتقادی، مهارت کلی است و می تواند در هر موقعیتی به کار گرفته شود. اما برای انجام تفکر انتقادی در زمینه ای خاص، فرد نیازمند دانش کافی در آن زمینه است. بنابراین، حسابرس ممکن است قادر به ارزیابی نظرات افراد در زمینه های خاص حسابرسی باشد، اما این موضوع را نمی توان به ارزیابی نظرات در تمام رشته ها

درحسابرسی صورتهای مالی، سازمان حسابرسی، تجدید نظر شده (۱۳۹۴).

- * Andreas Hellmann. (2016) The role of accounting in Behavioral Finance .Sciencedirect - Elsevier Journal of Behavioral and Experimental Finance.
- * Luo ,T.Xie,W.,(2012).Individual differences and analyst forecast accuracy.Review of Accounting and finance,Vol.11 Iss3pp.257-278.
- * Stromback,C.,LIND,T.Skagerlund,K.Vastfjall,D.Tinghog,G.,(2017).Dose self-control predict financial behavior and financial well-being? Journal of behavioral and experimental Finance 14pp.30-38.
- * Yangyang Chen, Edward J.Podolski,MadhuVeeraraghavan.(2017).Managerial Mood and Earnings Forecast Bias:Evidence from Sunshine Exposure”,Available at SSRN:<https://ssrn.com/abstract=2973184>
- * Nolder, c.,andk.kadous.(2018).Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward, Available at SSRN:<https://ssrn.com/abstract=2524573>
- * Payne,E .A.,andRamsay,R.J.(2005).Fraud risk assessments and auditors’ professional skepticism, Managerial Auditing Journal:20(3):321-30.
- * Franken,I.H.MuriP.(2005).Individual differences in decision –making Personality and Individual Differences39Pp.991-998
- * Wallace,W.A.(1995).Auditing.Cincinnati,OH: South-Western College.p p:58-63
- * Heyrani F, BanimahdB ,RahnamayehRoudposhti F.(2016). Investigation of the Effect of Auditors Professionalism levels on Their Judgment to Resolve the CONFLICT Between Auditor and Management.Procedia Economics and Finance 36(2016)177-188
- * Haslam, J; and Sikka, P. (2016). Pioneers of Critical Accounting: A Celebration of the Life of Tony Lowe. 1th Ed, New York: Palgrave Macmillan.
- * Knapp,C.A.andM.C.Knapp.(2001).the effects of experience and explicit fraud risk assessment in detectingfraudwith analytical procedures.Accounting ,Organizations,and Society (January):25-37
- * Agoglia ,C.P.Beaudoin ,and G.T.Tsakumis.(2009).the effect of documentation structure and task specific experience on auditors ability to identify control weaknesses,Behavioral Research in Accounting 21:1-77
- * Anonymous, (2014). Critical thinking.Dictionary.com's 21st century lexicon. Available at:<http://dictionary.reference.com/browse/critical+thinking>. 2014.
- * Haslam, J; and Sikka, P. (2016). Pioneers of Critical Accounting: A Celebration of the Life of Tony Lowe. 1th Ed, New York: Palgrave Macmillan