فصلنامه حسابداری مالی/سال سیزدهم/ شماره ۵۱/پاییز ۱۴۰۰/صفحات ۹۴- ۷۷

ارزیابی تأثیر قاب‌بندی و انتظارات پیشین بر انتخاب شواهد حسابرسی توسط حسابرسان مستقل و تازه‌کارها

حسین عرب پور *
احمد خدامی پور **
امید پورحیدری ***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۰۸

چکیده

پژوهش حاضر به دنبال بررسی اثرات قاب‌بندی و انتظارات پیشین بر انتخاب شواهد حسابرسی می‌باشد. این پژوهش استراتژی انتخاب شواهد را در بین حسابرسان مستقل با تجربه و بی‌تجربه در یک کار تداوم فعالیت با در نظر گرفتن دو عامل قاب‌بندی و انتظارات پیشین موردبررسی قرار می‌دهد. داده‌های این پژوهش از طریق پرسشنامه‌ای حاوی یک افته طراحی شده و اطلاعاتی پیرامون شرایط شرکت جمع‌آوری گردید. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابرسان مستقل طی دوره زمانی پژوهش در مقابل هر نوع علامت منفی دریافت می‌کنند، رفتار مخالف (غیر تأییدکننده) از خود نشان می‌دهند و نسبت به آینده شرکت دچار شک و تردید می‌شوند. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل نتایج طی دوره زمانی پژوهش (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که دانشجویان به دلیل تجربه کم و عدم نگرانی از عواقب ناشی از گزارش نادرست، دارای رفتار تأییدکننده می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: مدیریت حسابرسی، قاب‌بندی، انتظارات پیشین، شواهد حسابرسی.

* دانشجوی دکتری ،گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمان، کرمان، ایران.
Email: arabpure@yahoo.com
** دانشیار،گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران (نویسنده مسئول).
Email: akhodamipor@uk.ac.ir
*** استاد ،گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.
Email: opourheidari@uk.ac.ir

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

۱- مقدمه

هدف حسابرسی اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی یک موسسه است. برای آنکه حسابرس بتواند نظر خود را درباره صورت‌های مالی اظهار کند بایستی مدارک و شواهدی برای اثبات صحت یا سقم اطلاعات تهیه و ارائه شده توسط موسسه به دست آورد؛ به‌عبارت‌دیگر شواهد حسابرسی عبارت است از اطلاعات کافی و قابل‌اطمینان جمع‌آوری شده توسط حسابرس که فرض او را تأیید یا رد می‌کند. از این رو انتخاب شواهد اساس کار حسابرسی است. برخی از عوامل می‌توانند بر انتخاب حسابرسان تأثیر داشته باشند. با شناسایی و درک عوامل تأثیرگذار بر انتخاب حسابرسان از شواهد حسابرسی می‌توان کمک زیادی به حسابرسان و مدیران در جهت بهبود عملکرد حسابرسی داشت. هنگامی که افراد برای تصمیم‌گیری به دنبال انتخاب اطلاعات هستند، روش‌های انتخاب شواهد اغلب توسط اعتقادات، انتظارات و نتیجه‌های خواسته شده تعیین می‌شوند. افرادی که تمایل دارند تا رفتار اجتماعی خود را نگه دارند حتی اگر اعتقاداتشان به این رفتار اجتماعی موجه نباشد دارای رفتار روانشناسانه ناسازگاری اجتماعی هستند. تئوری ناهماهنگی شناختی نوعی استرس ذهنی است که بر اثر شرایطی همچون ایجاد هم‌زمان دو یا چند دیدگاه، عقیده و یا اندیشه ناهمساز در یک فرد به وجود می‌آید. افراد در هنگام جمع‌آوری یا یادآوری گزینشی اطلاعات، سعی در انتخاب اطلاعات جهت تأیید موضع خود می‌باشند که به آن تعصب تأیید گویند. مفهوم مهمی که در افراد باعث ایجاد انتظار می‌شود، فرضیه قاب‌بندی است که انتخاب شواهد در استراتژی‌های آزمون فرضیه را هدایت می‌کند. حسابرسان قبل از قضاوت شروع به جمع‌آوری شواهد می‌کنند و این فرضیه بر روی انتخاب شواهد تأثیر می‌گذارد.

نگاه ما به هر پدیده در چارچوبی از تجربیات و دانش قبلی نسبت به آن شکل می‌گیرد. به عبارتی همه ما به‌طور ناخودآگاه هنگام مواجهه با پدیده‌ها قاب‌هایی را گرداگرد آن‌ها قرار می‌دهیم که به این عمل، قاب‌بندی[1] گویند. مدیران می‌توانند با ارائه اطلاعات مشخص به حسابرس و قرار دادن حسابرس در یک قاب خاص، وی را به یک باور خاص در مورد کنترل داخلی یا مانده یک حساب رسانده تا وی را مدیریت نمایند (صفی پور، پورحیدری، بهار مقدم ۱۳۹۷). لیبی[2](۱۹۸۱) اشاره می‌کند که حسابرسان اغلب به‌صراحت یا به‌طور ضمنی قاب‌بندی را در قضاوت خود بکار می‌گیرند. اهمیت قاب‌بندی در سازماندهی و هدایت جستجوی اطلاعات به‌وسیله تصمیم‌گیرندگان در ادبیات قضاوت حرفه‌ای به رسمیت شناخته شده است. حسابرسان

1 Framing
2 Libby

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

قبل از قضاوت شروع به جمع‌آوری شواهد می‌کنند و این فرضیه بر روی انتخاب شواهد تأثیر می‌گذارد. اینهورنو هوگارت[1] (۱۹۸۱) پیشنهاد داد که پروسه جستجو جمع‌آوری اطلاعات نیز باید در انتخاب شواهد در نظر گرفته شود زیرا ارزیابی‌ها به استراتژی‌های جستجوابسته هستند. استراتژی انتخاب اطلاعات یا استدلال اشاره به فرآیندی است که توسط افراد در مورد چگونگی انتخاب شواهد بر اساس باور و یا انتظار آن‌ها مورد قبول قرار می‌گیرد.

عمدتاً دو نوع استراتژی وجود دارد: ۱- استراتژی تأیید[2] یعنی شخص شواهدی را انتخاب کند که از اعتقاداتش پشتیبانی می‌کند ۲- استراتژی مخالف[3] یعنی انتخاب شواهدی که اعتقادات وی را رد می‌کنند و یا در تناقض با اعتقاداتش می‌باشد. به‌طورمعمول هنگامی که افراد اطلاعات جدید را جستجو می‌کنند استراتژی انتخاب شواهد[4] آن‌ها تحت تأثیر وضعیت اعتقادات قبلی، انتظارات و یا نتیجه مطلوب قرار می‌گیرد که منجر به استراتژی تأیید می‌شود. سوگیری تأیید[5] یک خطای شناختی است چرا که انسان را از شناخت واقعیت (آن‌طور که هست) دور کرده و برداشت انسان را متمایل به اعتقادات و تصورات قبلی (حتی اگر غلط باشند) می‌کند. (کیدا[5]،۱۹۸۴). مثلاً اگر انسان تصور کند مدیریت شرکت ناپاک است، حتی اگر دلایل فراوانی وجود داشته باشد که آن مدیریت انحرافی نداشته است، آن حقایق را کنار زده و دنبال مطالبی می‌گردد که تصورات قبلی‌اش در مورد منحرف بودن مدیریت را تأیید کند. سوگیری تأییدی خطاست چون شناخت دقیق حقیقت را از مغز می‌گیرد و منجر به طرفداری (و یا خصومت) بی‌جا می‌شود. یک مطالعه حسابرسی که این موضوع را مورد ارزیابی قرار داده مطالعه کیدا (۱۹۸۴) است. مطالعه روانشناختی کیدا (۱۹۸۴) نشان داد که تمایل شدیدی برای استفاده از سوگیری تأیید وجود دارد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

با توجه به رسوایی‌های حسابداری و حسابرسی در سراسر جهان، سازمان‌های نظارتی پنج حوزه برتر که در کاستی حسابرسان وجود دارد را مشخص نمودند؛ که دو مورد مهم آن عبارت‌اند از عدم جمع‌آوری شواهد مناسب و کافی و عدم به‌کارگیری مراقبت حرفه‌ای. انتخاب شواهد، اساس کار حسابرسی است. با بررسی پرونده‌های قضایی تشکیل شده علیه حسابرسان در

1 Einhorn & Hogarth
2 Confirmatory Strategy
3 Disconfirmatory Strategy
4 Choice evidence
5 Confirmatory bias
5 Kida

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

کشورمان، مشخص می‌گردد که این دو حوزه از جمله موارد مهم در اعتراضات شرکت‌ها علیه مؤسسات حسابرسی و حسابرسان می‌باشد. (صفی پور و همکاران، ۱۳۹۷). استاندارد الزام کرده است که یک حسابرس باید برنامه‌ریزی و انجام روش‌های حسابرسی را برای کسب شواهد کافی و مناسب برای ارزیابی معقول برای نظر خود ارائه دهد. مفهوم کافی و مناسب بودن شواهد در ماهیت حسابرسی بوده و در هر یک از حسابرسی‌ها متفاوت است اما کاملاً آشکار است که عدم جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب می‌تواند منجر به حسابرسی ناکارآمد شود. انتخاب شواهد غیر لازم و غیر مرتبط حسابرسی منجر به حسابرسی بی‌کیفیت می‌شود و در مقابل عدم توانایی در جمع‌آوری شواهد کافی و مرتبط، باعث خواهد شد تا حسابرسی زودتر از موعد به اتمام برسد. بسته شدن زودهنگام فرایند حسابرسی باعث عدم شناسایی تقلب یا اشتباه و درنهایت بی‌نتیجه بودن حسابرسی خواهد شد (کیدا ۱۹۸۴). در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته شد که چگونه حسابرسان تحت تأثیر قاب‌بندی و انتظارات پیشین در انتخاب استراتژی انتخاب شواهد قرار می‌گیرند؛ بنابراین این پژوهش به ادبیات مربوط به تصمیم‌گیری (هم در روانشناسی و هم حسابرسی) که به بررسی استراتژی‌های انتخاب شواهد می‌پردازند، کمک می‌کند. در برخی پژوهش‌های انجام شده از جمله پژوهش بومان[1] (۱۹۸۴)، از حسابرسان خبره و دانشجویان استفاده شده است. بومان (۱۹۸۴) به این نتیجه رسید که تفاوت قابل‌توجهی در فرایند تصمیم‌گیری بین حسابرسان و دانشجویان است. حسابرسان مستقل دارای تجربه حسابرسی بوده و به همین سبب در شرایط متفاوت حسابرسی در زمان انتخاب شواهد بیشتر از تجربه خود استفاده خواهند کرد. افراد متخصص یک سطح فکری برای مقایسه مشاهدات فردی فراهم می‌کنند درحالی‌که تازه‌کارها استراتژی منفعلانه را جهت جمع‌آوری داده‌ها استفاده می‌کنند. چو[2] (۱۹۸۹) پژوهش کاملی در خصوص اختلافات بین متخصصین و تازه‌کارها در فرایند تصمیم‌گیری انجام داد و به این نتیجه رسید که تازه‌کارها عمدتاً شواهد ساده و غیرمستقیم را انتخاب می‌نمایند.

این موضوع قابل‌توجه است که بسیاری از شکست‌های شرکت‌ها (به‌عنوان‌مثال قضاوت‌های سازمانی در مورد عدم تداوم فعالیت) رخ داده است. در این پژوهش برای درک رفتار حسابرسان یک کار شامل تقلب و اشتباه انتخاب نشده و به جای آن بحث تداوم فعالیت انتخاب شده است؛ زیرا ارزیابی تداوم فعالیت برای هر کار حسابرسی یک امر عادی است. بعلاوه شکست شرکت‌ها به دنبال عدم تداوم فعالیت صورت می‌گیرد. ارزیابی وضعیت تداوم فعالیت به‌عنوان یک کار

1 Bouwman
2 Choo

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

پیچیده به شمار می‌آید زیرا برای ارزیابی سلامت مالی یک سازمان موردنیاز است. همچنین در یک کار تداوم فعالیت تعداد زیادی از اطلاعات مالی و غیرمالی با یکدیگر ترکیب می‌شوند تا یک ارزیابی از تداوم فعالیت و یا شکست شرکت صورت گیرد. علاوه بر این در استاندارد شماره ۵۷۰ استانداردهای حسابرسی نیاز قانونی وجود دارد که حسابرسان می‌بایست ریسک تداوم فعالیت واحد تجاری را ارزیابی نمایند.

این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که حسابرسان با توجه به تجربیات زیادی که در اختیار دارند از کدام استراتژی در انتخاب شواهد استفاده می‌نمایند. در حالت‌هایی که انتظارات پیشین نشان‌دهنده نسبت‌های مالی قوی و یا ضعیف هستند آیا قاب‌بندی می‌تواند بر تصمیم حسابرسان و دانشجویان اثری داشته باشد. همچنین در خصوص دانشجویان که تجربه کافی در اختیار ندارند آیا نتایج متفاوت خواهد بود.

به‌طورکلی این پژوهش استراتژی انتخاب شواهد در بین حسابرسان مستقل و دانشجویان حسابداری را در یک کار حسابرسی با دو عامل قاب‌بندی و انتظارات پیشین بررسی می‌کند. با بررسی اثربخشی قاب‌بندی و انتظارات پیشین، این پژوهش به ادبیات پژوهش‌ها مربوط به تصمیم‌گیری در حسابرسی می‌پردازد. علاوه بر این، این پژوهش با توجه به اثر پیگیری اطلاعات، از طریق مشخص نمودن نوع استراتژی منتخب حسابرسان در قبال اطلاعات دریافتی به ادبیات حسابداری و روانشناسی می‌افزاید

۱-۲- پیشینه پژوهش

سپتاری و گودونو[1] (۲۰۱۹) تأثیر قاب‌بندی بر تصمیم‌گیری حسابرسان را موردبررسی قرارداد. در پژوهش انجام شده از ۵۶ نفر از دانشجویان دوره کارشناسی استفاده گردید. متغیر وابسته میزان تمایل به پیروی از توصیه‌های ارائه شده توسط گوما و هانتون[2] (۲۰۱۱) بود. اثر قاب‌بندی به دو صورت مثبت و منفی دستکاری گردید. نتایج پژوهش نشان داد که قاب‌بندی (مثبت و منفی) تأثیر مهمی بر تصمیم‌گیری حسابرسان می‌گذارد.

لویی پولد، کیدا، پیرسی و اسمیت[3] (۲۰۱۵) در بررسی تأثیر ارائه اطلاعات مبهم اولیه بر دقت قضاوت حسابرسان در بررسی‌های تحلیلی استدلال می‌کنند که ابهام در اطلاعات به وسیله دو متغیر به وجود می‌آید، کفایت در ارائه اطلاعات و پیچیدگی اطلاعات نتایج نشان داد زمانی که حسابرسان در مراحل اولیه در معرض اطلاعات مبهم بیشتری قرار دارند (چه به دلیل

1 Septiari & Goedono
2 Gomaa & Hunton
3 Luippold, Kida, Piercey & Smith

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

عدم‌کفایت و چه پیچیدگی اطلاعات)، احتمال کمتری وجود دارد درنهایت دلیل نوسان را شناسایی کنند، با این‌که قبل از قضاوت نهایی به همان مجموعه اطلاعات مشابه غیرمبهم دسترسی داشته‌اند.

مک میلن وایت[1] (۱۹۹۳) دریافت، فرضیه قاب‌بندی تأثیر قابل‌توجهی بر انتخاب حسابرسان از شواهد تأیید و شواهد مخالف دارد. نتایج این مطالعه نشان داد که حسابرسان که در قاب فرضیه خطا قرار داشتند بیشتر از حسابرسانی که در فرضیه غیر قاب قرار داشتند نسبت به شواهد تأیید و مخالف واکنش نشان دادند. علاوه بر این هنگامی که تجدیدنظر در یک مقیاس مطلق اندازه‌گیری شد، نتایج نشان داد که افراد حسابرس بیشتر بر شواهد مخالف تأکید داشتند تا شواهد تأییدکننده. یافته‌ها همچنین نشان داد که انتخاب‌های دائمی حسابرسان (اگر حسابرسان به‌طور دائمی حسابرس شرکت باشند) برای شواهد پس از تجدیدنظر در اعتقاداتشان بیشتر تحت تأثیر تعصب محافظه‌کارانه قرار می‌گیرند تا تحت تأثیر فرضیه قاب‌بندی که دلالت بر گرایش به عدم پوشش خطای بالقوه دارد. استدلال محافظه‌کاری قوی در زمانی که حسابرسان از فرضیه قاب‌بندی استفاده می‌کنند مشاهده می‌شود.

جمال جانسون و بریمن[2] (۱۹۹۵) در یک مطالعه موردی به بررسی نحوه بیان شناختی حسابرسان متخصص و تازه‌کار در حین انجام یک کار حسابرسی شبیه‌سازی شده پرداختند. حسابرسان بایستی به ارزیابی داده‌های مالی دو مورد واقعی که شامل قاب بودند و توسط حسابرسان کشف نشده بودند، می‌پرداختند. مورد اول شامل یک اثر قاب بود که به‌طور عمدی توسط مدیریت ایجاد شده بود (تقلب مدیریت) و مورد دوم شامل یک اثر قاب بود که به‌طور طبیعی احتمال رخداد آن وجود داشت (اشتباه صورت‌های مالی). نظرات سه حسابرس متخصص و سه حسابرس تازه‌کار مورد ارزیابی قرار گرفت تا نحوه ارائه آن‌ها در هنگام انجام بررسی هم‌پیشگان موافق تعیین شود. یک حسابرس متخصص و یک حسابرس تازه‌کار که در صنعت مربوطه تجربه داشتند این تقلب را کشف کردند و سایر حسابرسانی که این تجربه را نداشتند نتوانستند این تقلب را کشف نمایند. در موردی که اشتباه داشت، حساب‌های دریافتنی بیش از واقع ارائه شده بود و هیچ‌کدام از حسابرسان تجربه‌ای در صنعت مربوطه نداشتند. حسابرسان متخصص بر قابلیت وصول حساب‌های دریافتنی و ریسک با اهمیت احتمال وصول حساب‌های دریافتنی تمرکز کردند و اشتباه صورت‌های مالی را کشف کردند. حسابرسان تازه‌کار

1 McMillan & White
2 Jamal, Johnson & Berryman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

بر وثیقه حساب‌های دریافتنی تمرکز داشتند که نتوانستند اشتباه موجود در حساب‌های دریافتنی را کشف کنند

در ایران تاکنون پژوهشی در ارتباط با قاب‌بندی و انتظارات پیشین انجام نشده است، بااین‌حال برخی از پژوهش‌های مرتبط با مدیریت حسابرسی و قضاوت حسابرسان آورده شده است.

بادپا، پورحیدری و خدامی پور (۱۳۹۸) در پژوهش خود تحت عنوان " اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد" دریافتند که یکی از عوامل غیرمالی مهم که می‌تواند بر قضاوت عینی حسابرسان اثر منفی بگذارد، نگرش دارای سوگیری حسابرسان است. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرس و نوع قضاوت اولیه حسابرس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ یعنی حسابرسان شواهدی را جستجو می‌کنند که با نگرش حمایتی حسابرس و قضاوت اولیه حسابرس همسو باشد.

صفی پور، پورحیدری و بهار مقدم (۱۳۹۷) در پژوهش خود با عنوان "بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس" به بررسی چگونگی تأثیر مدیریت حسابرسی بر تصمیمات حسابرسان پرداختند. آن‌ها به دنبال بررسی این موضوع بودند که آیا مدیران موفق به مدیریت حسابرسی می‌شوند یا خیر و اینکه تردید حرفه‌ای حسابرس چه تأثیری در کارایی حسابرسان و مدیریت حسابرسی دارد. بدین منظور یک افته صورت مالی که حاوی تحریف و اشتباه بوده و یک پرسشنامه طراحی گردیده و در اختیار حسابرسان قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که مدیران در انجام مدیریت حسابرسی موفق‌اند و منحرف کردن حسابرسان به نواحی از صورت‌های مالی که حاوی تحریف است بر کارایی آن‌ها و کشف تحریفات توسط آن‌ها تأثیر معناداری ندارد. همچنین تردید حرفه‌ای حسابرس نیز بر کشف تحریفات تأثیر معناداری ندارد و منحرف کردن حسابرسان منجر به حساس‌تر شدن آن‌ها و افزایش تردید حرفه‌ای آن‌ها، نشده است تا بررسی‌های خود را افزایش داده و اشتباهات و تحریفات موجود در سایر قسمت‌ها را شناسایی و کشف کنند.

ملأ نظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) به شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. در این پژوهش ضمن پذیرش بخشی از چارچوب تصمیم‌گیری در روان‌شناسی، در زمینه حسابرسی به بررسی این چارچوب پرداخته

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

شده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که طبق دیدگاه شانتیو[1] (۱۹۹۷)، هر چهارده ویژگی روان‌شناختی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هریک در مراحل گوناگون متفاوت است. به‌گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات و مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی/ توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰) به بررسی مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که در صورت مواجه شده حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرآیند حسابرسی؛ مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی افزایش می‌یابد.

صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹) در پژوهش خود با عنوان "قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی و رویکرد مطالعاتی" به این نتیجه رسیدند که هیچ‌گونه تئوری جامعی در خصوص شواهد در ادبیات حسابرسی وجود ندارد زیرا مدل‌های موجود تنها یک جنبه – یعنی تجمیع شواهد- را مدنظر قرار داده‌اند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

قاب‌بندی یک پدیده طبیعی است و افراد بر اساس آن در مورد وقایع و موضوعات قضاوت و تصمیم‌گیری می‌کنند. اثر قاب‌بندی مثالی از تعصب شناختی است که در آن بسته به اینکه یک انتخاب چگونه نمایش داده شود، افراد عکس‌العمل متفاوتی نسبت به آن دارند مانند یک سود و زیان. نگاه ما به هر پدیده در چارچوبی از تجربیات و دانش قبلی ما نسبت به آن شکل می‌گیرد به همین جهت ادراک و استنباط از پدیده‌ها نیز می‌تواند در شرایط مختلف و نزد افراد مختلف متفاوت باشد. کیدا (۱۹۸۴) دریافت که فرضیه قاب‌بندی بر ارزیابی حسابرسان بر انتخاب شواهد تأثیر می‌گذارد. در یک کار حسابرسی انتخاب حسابرسان، انتخاب شواهد شکست است تا انتخاب شواهد پایداری. نتایج نشان داد که حتی در شرایط قاب پایداری حسابرسان بیشتر شواهد شکست را انتخاب می‌کنند. بنابراین می‌توان گفت که حمایت ضعیفی از سوگیری تأیید، در قاب پایداری وجود دارد. مفهوم انتظارات پیشین یا انتظارات پیش‌بینی شده به‌طور گسترده‌ای در ادبیات رضایت مشتری مورداستفاده قرار می‌گیرد. انتظارات پیشین به‌عنوان

1 Shanteau

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

احتمالات معتقدانه نسبت به عواقب مورد انتظار یک رویداد مفهوم بندی شده است. (اولیور[1] ۱۹۸۰). در ادامه تروتمان (۱۹۸۷) نسبت‌های مالی را به فرضیه قاب‌بندی اضافه کرد. طبق نظر آن‌ها حالت انتخاب پی‌درپی هنگامی که دو گروه از اطلاعات با هم ترکیب می‌شوند برای تشخیص اولیه سازمان‌های پایدار و شکست‌خورده مناسب‌تر است. نتیجه پژوهش تروتمان (۱۹۸۷) نشان داد یک تأثیر معنادار متقابلی بین قاب‌بندی و انتظارات پیشین وجود دارد اگرچه مسیر استراتژی انتخاب منطبق با مفهوم سوگیری تأیید است ولی درجه سوگیری نسبت به انتخاب شواهد تحت تأثیر اعتقاد اولیه ایجاد شده از ترکیبی از قاب‌بندی و انتظارات پیشین است. از این رو بر اساس بحث، فرضیه‌های زیر ساخته می‌شوند:

فرضیه اول - هنگامی که در انتظارات پیشین نسبت‌های مالی قوی وجود دارد، قاب‌بندی بر روی انتخاب شواهد شکست و یا پایداری تأثیر خواهد گذاشت.

در زمان بررسی رفتار تازه‌کارها انتظار این خواهد بود که آن‌ها رفتار مخالف نشان ندهند؛ زیرا آن‌ها از آثار قانونی شناسایی شرکت‌های شکست‌خورده آگاه نمی‌باشند و یا کمتر آگاه می‌باشند. از این رو احتمال بالایی وجود دارد که دانشجویان به رفتار تأییدکننده مطابق با یافته پژوهش روانشناسی اسنایدر پایبند باشند. اغلب مطالعات روانشناختی توسط اسنایدر[2] (۱۹۸۴) اتخاذ رفتار تأییدکنندگی با تئوری اختلال شناختی مطابقت دارد. دانشجویان حرفه‌ای نیستند تا از شکست در حسابرسی آگاهی داشته باشند اگرچه این مفهوم در کلاس‌های درس حسابرسی اشاره شده است؛ بنابراین تمایل تازه‌کارها به پیروی از باورها یا انتظارات اوست. علاوه بر این هنگامی که دانشجویان نسبت‌های مالی و قاب‌بندی را با هم ترکیب می‌کنند انتظار می‌رود که نسبت‌های مالی (انتظارات پیشین) نفوذ بیشتری داشته باشند زیرا دانشجویان در کلاس‌های خود در مورد اهمیت نسبت‌های مالی برای تجزیه و تحلیل مالی آموزش داده می‌شوند؛ بنابراین انتظار می‌رود که قاب‌بندی بر انتخاب شواهد دانشجویان تأثیری نداشته باشد. در نتیجه انتظار می‌رود که نسبت‌های ضعیف و قوی به ترتیب به باورهای اولیه خود به‌عنوان شکست و رضایت منجر شود. بنابر آنچه بیان شد، فرضیه دوم پژوهش به شرح ذیل تدوین گردید:

فرضیه دوم- هنگامی که هرکدام از انتظارات پیشین، نسبت مالی قوی و یا ضعیف باشد، قاب‌بندی هیچ تأثیری روی انتخاب دانشجویان از شواهد شکست و یا پایداری نخواهد داشت.

1 Oliver
2 Snyder

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، پژوهشی نیمه آزمایشی و با روش میدانی است. از لحاظ ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل پژوهشی از نوع کیفی است و با داده‌های کیفی سروکار دارد. پژوهش حاضر با جمع‌آوری اطلاعات از جامعه هدف که شامل حسابرسان مستقل و دانشجویان حسابداری است، به دنبال بررسی فرضیات می‌باشد. داده‌های این پژوهش بدین گونه جمع‌آوری گردید که در ابتدا یک افته طراحی شده و اطلاعاتی پیرامون شرایط شرکت ارائه گردید. به منظور تهیه این افته، از صورت‌های مالی واقعی یک شرکت دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شد. این افته سپس در دسترس تعدادی از حسابرسان سازمان حسابرسی قرار گرفت تا به بررسی آن پرداخته و نظر خود را اعلام فرمایند. پس نظرات مطرح شده اعمال گردید و به منظور بررسی نقش قاب‌بندی و انتظارات پیشین افته مذکور به همراه پرسشنامه در دسترس حسابرسان قرار گرفت. پرسشنامه این پژوهش به حسابرسان عضو سازمان حسابرسی داده شد تا روایی آن را تأیید کنند که پس از شنیدن نظرات ایشان روایی پرسشنامه مورد تأیید قرار گرفت. در این پرسشنامه تعداد ۲۳ سؤال طراحی شده است. جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان عضو سازمان حسابرسی و دانشجویان تشکیل می‌دهد. نمونه این پژوهش شامل حسابرسانی است که رتبه آن‌ها در موسسه حسابرسی از سرپرست به بالا باشد؛ و دانشجویانی که در سطح تحصیلات تکمیلی تحصیل می‌کنند. بر این اساس پرسشنامه مذکور در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی و دانشگاه‌های معتبر به صورت حضوری توسط پژوهشگر پخش و جمع‌آوری گردید. بیش از ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شد که درنهایت ۲۴۰ عدد از آن‌ها به دست پژوهشگر رسید.

در این پژوهش حسابرسان و دانشجویان هرکدام به چهار گروه تقسیم شدند. در اطلاعاتی که در ابتدای افته در مورد شرکت مورد مثال آورده شد، شرکت در دو قاب پایدار ورشکست ارائه گردید. همچنین، در مورد انتظارات پیشین که شامل نسبت‌های مالی می‌باشد، نسبت‌ها به دو گروه نسبت‌های مالی قوی و نسبت‌های مالی ضعیف تقسیم شدند. در نتیجه چهار نوع افته و پرسشنامه شامل ۱- شرکت در حال شکست و نسبت‌های مالی قوی ۲- شرکت در حال شکست و نسبت‌های مالی ضعیف ۳- شرکت در حال پایداری و نسبت‌های مالی قوی ۴- شرکت در حال پایداری و نسبت‌های مالی ضعیف به وجود آمد. پرسشنامه‌های مذکور به هر گروه از حسابرسان و دانشجویان داده شد. نسبت‌های مالی شامل ۱- سود قبل از کسر بهره و مالیات به‌کل بدهی‌ها ۲- جریان نقدی (سود به‌علاوه استهلاک) به کلیه بدهی‌ها ۳- دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری ۴- جمع بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام ۵- سود انباشته به حقوق

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

صاحبان سهام می‌باشند. در این پژوهش از نمونه‌گیری در دسترس و بدون جایگزینی استفاده گردیده است. به دلیل اینکه در این پژوهش چهار نوع پرسشنامه وجود دارد و در هر پرسشنامه افراد تحت یک چارچوب مشخصی جهت پاسخگویی قرار می‌گیرند در نتیجه هر یک از افراد تنها می‌توانستند به یک پرسشنامه پاسخ دهند.

در این پژوهش کار به دو قسمت تقسیم شد در بخش اول از پاسخ‌دهندگان خواسته شد به سه سؤال پاسخ دهند. ابتدا پس از مطالعه افته و بررسی نسبت‌های مالی از افراد پرسیده شد که آیا وضعیت مالی شرکت قوی است یا ضعیف. سپس از افراد خواسته شد حداقل سه نسبت را که در نظر آن‌ها بیشتر در مورد وضعیت مالی شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد را مشخص کنند و درنهایت از افراد خواسته شد تا احتمال شکست یا پایداری آن را برای یک سال آینده به‌وسیله مقیاس لیکرت تعیین کنند. بخش اول (شامل سه سؤال) برای تجزیه و تحلیل نبود، بلکه هدف از آن، اطمینان از این است که افراد توصیفات شرکت، وضعیت مفروضات و نسبت‌های مالی را درک کرده‌اند و آیا توانایی جهت پیش‌بینی اینکه شرکت شکست خواهد خورد و یا پایدار خواهد ماند را دارند یا خیر. در بخش دوم پس از خواندن اطلاعات در مورد شواهد شکست و پایداری، افراد می‌بایست مجموعه‌ای از شواهد را که در تصمیم‌گیری در مورد شکست و یا پایداری شرکت مورد توجه قرار گرفته‌اند را انتخاب نمایند. لازم به ذکر است که پرسشنامه‌هایی معتبر بودند که تمامی اطلاعات را تکمیل نموده باشند.

پرسشنامه و افته طراحی شده در اختیار صاحب‌نظران و متخصصین حسابرسی قرار داده شد تا در مورد روایی محتوی آن اظهارنظر نمایند و نکات و پیشنهادات آن‌ها در پرسشنامه و همچنین افته مذکور اعمال شد. در این پژوهش به منظور محاسبه پایایی از روش آلفای کرونباخ (۰/۷۶۲) استفاده شده است.

۵-یافته‌های پژوهش

۵-۱ آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به حسابرسان و دانشجویان در جداول (۱) و (۲) آورده شده است. کلیه ارقام این جداول به درصد می‌باشند. همان‌طور که مشاهده می‌شود بیشتر حسابرسان سمت سرپرست را در مؤسسات رسمی حسابرسی داشته‌اند. فراوانی سابقه بین ۱۰ تا ۱۵ سال از سایر گروه‌ها بیشتر بود. تحصیلات بیشتر آن‌ها لیسانس و اکثر آن‌ها مرد و عضو جامعه حسابداران رسمی بوده‌اند. در خصوص دانشجویان که تماماً در مقطع تحصیلات تکمیلی بودند عمدتاً در مقطع کارشناسی ارشد و دارای شغل حسابدار مالی می‌باشند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

جدول (۱). آمار توصیفی حسابرسان

سؤال/گزینه	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵
سمت	سرپرست	سرپرست ارشد	مدیر	مدیر ارشد	شریک
	۴۲	۱۸	۲۷	۴	۹
سابقه	کمتر از ۱۰ سال	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۵ تا ۲۰ سال	۲۰ تا ۲۵ سال	بیش از ۲۵ سال
	۱۱	۵۲	۱۷	۱۲	۸
تحصیلات	فوق‌دیپلم	لیسانس	فوق‌لیسانس	دکتری	
	۸	۵۶	۳۲	۴	
جنسیت	مرد	زن			
	۸۹	۱۱			
عضویت در جامعه حسابداران رسمی	بله	خیر			
	۷۲	۲۸			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۲).آمار توصیفی دانشجویان:

سؤال/گزینه	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵
موقعیت شغلی	حسابدار مالی	حسابدار بهای تمام‌شده	حسابدار مالیاتی	حسابرس داخلی	سایر
	۴۴	۱۲	۲۱	۵	۲۹
تحصیلات	کارشناسی ارشد	دکتری			
	۹۱	۹			
جنسیت	مرد	زن			
	۵۷	۴۳			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۲- آزمون فرضیه‌ها

در فرضیه اول بررسی تأثیر قاب‌بندی و انتظارات پیشین بر تصمیم حسابرسان در زمان انتخاب شواهد حسابرسی دنبال می‌شود. جهت بررسی تأثیر قاب‌بندی و انتظارات پیشین بر انتخاب شواهد حسابرسی، از تجزیه و تحلیل بین گروهی استفاده شده است. میانگین و انحراف معیار شواهد شکست منهای پایداری برای هر شرایط به‌طور خلاصه به شرح جدول زیر است.

جدول (۳). خلاصه میانگین و انحراف معیار انتخاب شواهد توسط حسابرسان

قاب فرضیه	انتظارات پیشین	میانگین F-V	میانگین شکست	میانگین پایداری
پایداری	قوی	-۰/۱۸	۸/۲۰	۸/۳۸
		(۲/۲۱)	(۱/۵۲)	(۲/۹)
پایداری	ضعیف	۲/۳۰	۸/۲۱	۵/۹۱
		(۱/۲۷)	(۲/۱۸)	(۲/۲۱)
شکست	قوی	۵/۵۹	۹/۲۲	۳/۶۳
		(۱/۲۱)	(۱/۵۸)	(۱/۰۹)
شکست	ضعیف	۲/۴۱	۸/۰۱	۵/۶۰
		(۳/۱۱)	(۱/۸۰)	(۱/۶۳)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

با توجه به نتایج جدول فوق این موضوع قابل‌مشاهده است که هنگامی که نسبت‌های قوی در انتظارات پیشین وجود دارد، تعداد شواهد شکست انتخاب شده نسبت به شواهد پایداری در قاب پایداری میانگین (۰/۱۸-) و انحراف معیار (۲/۲۱) نسبت به قاب شکست میانگین (۵/۵۹) و انحراف معیار (۱/۲۱) کمتر می‌باشد؛ که این موضوع تأکید بر استراتژی مخالفت پذیری توسط حسابرسان در این دو شرایط است. بدین مفهوم که در شرایط " نسبت قوی و فرضیه شکست "حسابرسان بیشتر شواهد شکست را انتخاب می‌کنند که نشان‌دهنده این است که قاب فرضیه تأثیر قابل‌توجهی بر انتخاب شواهد دارد. علاوه بر این از نتایج فوق می‌توان مشاهده کرد که هنگامی که نسبت‌های ضعیف در انتظارات پیشین وجود داشته باشد، مقایسه تعداد شواهد شکست و پایداری انتخاب شده میانگین (۲/۳۰) و انحراف معیار (۱/۲۷) در زمانی که فرض پایداری می‌باشد در مقابل اعداد مقایسه‌ای تعداد شواهد شکست به پایداری انتخاب شده در فرض شکست میانگین (۲/۴۱) و انحراف معیار (۳/۱۱) می‌باشد. این بدین مفهوم است که حسابرسان در زمانی که فرض شکست وجود دارد شواهد شکست بیشتری را انتخاب می‌کنند که تأکید مجدد بر تأثیر فرضیه قاب بر انتخاب شواهد دارد.

تحلیل واریانس تأثیر مهم و قابل‌توجه آماری را برای قاب فرضیه نشان می‌دهد ولی تأثیر مهمی برای انتظارات پیشین نشان نداد.

جدول (۴). خلاصه نتایج تحلیل واریانس

	درجه آزادی	مجموع مربعات	آماره f	سطح معنی‌داری	ضریب همبستگی
قاب فرضیه HF	۱	۴۲/۷۵	۷/۰۸	۰/۰۱۲	۰/۱۶۴
انتظارات پیشین PE	۱	۶/۱۰	۰/۱۰۱	۰/۷۵۳	۰/۰۰۳
HF*PE	۱	۱۳۹/۴۴	۲۳/۰۸	۰/۰۰۰	۰/۳۹۱
خطا	۳۶	۲۱۷/۵۳			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یک اثر متقابل معنی‌داری مشاهده می‌شود که نشان می‌دهد اثر قاب‌بندی بر انتخاب شواهد بستگی به نسبت‌های مالی دارد. $f = ۲۳/۰۸$ و $p < ۰.۰۰۱$ تجزیه و تحلیل اثرات ساده برای بررسی تعامل بین قاب‌بندی و انتظارات پیشین مورد استفاده قرار گرفت. این تجزیه و تحلیل نشان داد که قاب‌بندی یک اثر آماری معناداری بر انتخاب شواهد دارد مخصوصاً زمانی که نسبت‌های مالی قوی است.

نتایج پژوهش پشتیبانی زیادی نسبت به فرضیه اول دارد. فرضیه اول بیان می‌کند که هنگامی که در انتظارات پیشین نسبت‌های مالی قوی وجود دارد، قاب‌بندی بر روی انتخاب شواهد شکست و یا پایداری تأثیر خواهد گذاشت. این نتایج با نتایج پژوهش تروتمان (۱۹۸۲) منطبق می‌باشد. البته در شرایط فرضیه پایداری و نسبت‌های قوی، شواهد پایداری بیشتری

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

نسبت به سه حالت دیگر که حداقل یک علامت منفی داشتند، انتخاب شد. بااین‌حال میزان این تعصب توسط ترکیب‌های مختلف قاب‌بندی و انتظارات پیشین تحت تأثیر قرار می‌گیرد. کسانی که در شرایط فرض پایداری و نسبت‌های مالی قوی بودند شواهد پایداری بیشتری انتخاب کردند؛ بنابراین در این وضعیت سوگیری تأیید مورد حمایت قرار می‌گیرد. برای سه وضعیت دیگر افراد شواهد شکست بیشتری نسبت به شواهد پایداری، انتخاب نمودند. کیدا (۱۹۸۴) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که تعارض افراد در انتخاب شواهد شکست نسبت به شواهد پایداری تحت سوگیری مخالف در حسابرسی قابل توجیه است؛ که این موضوع می‌تواند جهت روشن شدن رفتار حسابرسان در دنیای واقعی نیز مورد توجه قرار گیرد. در خصوص حالت " فرضیه شکست و نسبت‌های مالی قوی" که بیشتر شواهد شکست انتخاب شد می‌توان نتیجه گرفت که در حالتی که ریسک عدم موفقیت تقریباً صفر بود، حسابرسان شواهد شکست بیشتری انتخاب نمودند. دلیل آن می‌تواند این موضوع باشد که رویه انتخاب شواهد که عمدتاً بر اساس علایق است (اسنایدر۱۹۸۴) ممکن است به دلیل ترس از عواقب آن مؤثر نباشد؛ زیرا ممکن است خطرات احتمالی و علامت‌های منفی در نظر گرفته نشوند و ناهنجاری‌های تصمیم‌گیری رخ دهد. علاوه بر این اگر تصمیم‌گیرنده نتواند اطلاعات جزئی محرمانه را در نظر بگیرد، جلوگیری از وقوع زیان برای وی بسیار دشوار خواهد بود. می‌توان چنین نتیجه گرفت که در حالت " فرضیه پایداری و نسبت‌های قوی" سوگیری تأیید مورد استفاده حسابرسان خواهد بود. این بدان معنی است که هنگامی که حسابرسان هیچ‌گونه علامت منفی از وضعیت واحد تجاری دریافت نکنند، ترس از عواقب آینده به‌شدت کاهش پیدا می‌کند.

فرضیه دوم به دنبال بررسی تأثیر قاب‌بندی و انتظارات پیشین بر انتخاب تازه‌کارها می‌باشد. خلاصه نتایج به شرح زیر می‌باشد.

جدول (۵). خلاصه نتایج میانگین و انحراف معیار انتخاب شواهد دانشجویان

قاب فرضیه	انتظارات پیشین	میانگین F-V	میانگین شکست	میانگین پایداری
پایداری	قوی	-۰/۰۸ (۱/۹۱)	۷/۲۰ (۱/۸۸)	۷/۲۸ (۲/۲۵)
پایداری	ضعیف	۲/۰۰ (۱/۸۶)	۸/۲۷ (۲/۷۱)	۶/۲۷ (۱/۰۳)
شکست	قوی	-۰/۲۱ (۲/۱۱)	۷/۱۰ (۱/۴۱)	۷/۳۱ (۱/۳۹)
شکست	ضعیف	۲/۱۶ (۱/۲۳)	۶/۲۳ (۱/۵۸)	۴/۰۷ (۱/۴۴)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

با توجه به اطلاعات جدول فوق، نتایج نشان می‌دهد که شواهد پایداری انتخاب شده در حالت فرضیه پایداری و نسبت قوی کمتر از شواهد پایداری انتخاب شده در شرایط فرضیه شکست و نسبت قوی است که نشان‌دهنده عدم تأثیر قاب‌بندی در انتخاب شواهد است. هنگامی که دانشجویان در حالت نسبت ضعیف قرار داده شدند، اعداد مقایسه‌ای انتخاب شواهد شکست به پایداری مشابه بود و این نشان‌دهنده عدم تأثیر قاب‌بندی است. در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت که افراد زمانی که با نسبت‌های قوی روبرو می‌شوند تمایل به انتخاب شواهد پایداری دارند و زمانی که با نسبت‌های ضعیف مواجه می‌شوند، بیشتر شواهد شکست را انتخاب می‌نمایند که این نشان‌دهنده رفتار و استراتژی تأیید است. نتایج آماری، فرضیه دوم را پشتیبانی می‌کند که زمانی که نسبت‌های مالی قوی و ضعیف در انتظارات پیشین وجود داشته باشد، قاب‌بندی بر انتخاب شواهد تأثیر نخواهد گذاشت.

یافته‌های پژوهش‌های متعددی در روانشناسی که از دانشجویان استفاده نمودند نشان می‌دهد که آن‌ها در هنگام انتخاب اطلاعات از استراتژی تأیید استفاده می‌نمایند. نتایج پژوهش حاضر تأییدکننده یافته‌های پژوهش‌های گذشته از جمله پژوهش بومان (۱۹۸۴) و پژوهش فیسچاف[1] (۱۹۸۷) است. ولی در مورد حسابرسان حرفه‌ای نتایج پژوهش حمایت ضعیفی از سوگیری تأیید را نشان می‌دهد. تفاوت در استراتژی انتخاب بین حسابرسان و دانشجویان ممکن است به این دلیل باشد که دانشجویان بیشتر در انتظارات پیشین متمرکز می‌شوند؛ زیرا آن‌ها با مفهوم نسبت‌های مالی آشنا هستند. اگرچه آن‌ها در دروس حسابرسی با اشتباه گزارشگری حسابرسی آشنا شده‌اند، ولی به دلیل عدم تجربه، افراد ممکن است به‌اندازه کافی حساسیت نداشته باشند. بومان (۱۹۸۴) نشان داد که تازه‌کارها چگونه تصمیم می‌گیرند. وی اشاره کرد که تازه‌کارها جستجوی هدایت نشده را بکار می‌گیرند؛ یعنی، اگر مشاهدات یا اطلاعات یکدیگر را توضیح دهند، تازه‌کارها نمی‌توانند این اطلاعات را به یکدیگر پیوند دهند، در نتیجه تناقضات احتمالی نادیده گرفته می‌شود. این موضوع موردبحث است که اگر آن‌ها استراتژی پیوسته را دنبال کنند، ممکن است تأخیر زمانی رخ داده باشد؛ زیرا نسبت‌های مالی پس از قاب‌بندی به آن‌ها ارائه شده است؛ بنابراین، دانشجویان عمدتاً روی نسبت‌های مالی متمرکز بودند. کلیمن[2] (۱۹۸۹) بیان می‌کند استراتژی تأیید می‌تواند به‌عنوان یک استراتژی آزمون مثبت باشد مگر اینکه اطلاعات شناسایی شده دیگر استراتژی‌ها به‌طور ترجیحی ارائه

1 Fischoff
2 Klayman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

شده باشد. به استثنا اینکه اطلاعات متناقض در حسابرسی مطرح شده باشد به‌احتمال زیاد دانشجویان استراتژی تأیید را ترجیح می‌دهند.

۶- بحث نتیجه‌گیری

موضوع مدیریت حسابرسی یک موضوع نسبتاً جدید است که پژوهش‌هایی در رابطه با آن انجام شده است. اثراتی که مدیریت حسابرسی می‌تواند بر قضاوت حسابرسان داشته باشد، قابل‌توجه است. در این پژوهش اثرات قاب‌بندی و انتظارات پیشین بر تصمیمات حسابرسان موردبررسی قرار گرفت. هدف این پژوهش بررسی تأثیر قاب‌بندی و انتظارات پیشین بر انتخاب شواهد حسابرسی است. در واقع به دنبال نشان دادن این مسئله است که تفکرات قبل از انجام حسابرسی بر فرایند حسابرسی اثرگذار است. این مطالعه نشان داد که علی‌رغم اینکه در برخی مواقع خاص و برجسته حسابرسان رفتار مخالف از خود نشان می‌دهند، ولی به‌طورکلی آنان تمایل به نشان دادن رفتار تأییدکننده دارند. در مورد دانشجویان و تازه‌کارها رفتار تأییدکنندگی غالب‌تر است. نتایج تأیید نمود که قاب‌بندی بر تصمیمات حسابرسان مؤثر است ولی انتظارات پیشین نمی‌تواند تصمیم حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. یافته‌های این پژوهش، در راستاس نتایج پژوهش‌های کیدا (۱۹۸۴) و تروتمان (۱۹۸۷) بوده و نشان داد که حسابرسان در هنگام دریافت هر نوع اطلاعات تمایل به جستجوی بیشتر شواهد منفی دارند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در زمان شرایط پایدار و نسبت‌های مالی قوی حسابرسان بیشتر شواهد پایداری را انتخاب کردند که از این جنبه با یافته‌های پژوهش تروتمان متفاوت است. همچنین نتایج بیانگر این است که در زمانی که ریسک پایین است رفتار تأییدکننده بیشتر مشاهده می‌شود.

نتیجه آزمون فرضیه دوم نتایج نشان داد که انتظارات پیشین در تصمیم دانشجویان اثرگذار است و هیچ‌گونه تقابلی بین قاب‌بندی و انتظارات پیشین وجود ندارد. آن‌ها بیشتر رفتار تأییدکننده از خود نشان دادند، زیرا با نسبت‌های مالی جهت ارزیابی پرداخت بدهی ورشکستگی شرکت‌ها بیشتر آشنا هستند و به دلیل عدم تجربه کافی نسبت به عواقب منفی عدم شناسایی شرکت ورشکسته آگاه نباشند. علاوه بر این تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش بیانگر این است که حسابرسان مستقل در شرایطی که هر نوع علامت منفی دریافت می‌کنند رفتار مخالف (غیر تأییدکننده) از خود نشان می‌دهند و نسبت به آینده شرکت دچار شک و تردید می‌شوند. در این زمینه ممکن است گفته شود که رفتار مخالف همیشه مطلوب نیست و ممکن است که به حسابرسی بیش از حد منجر شود که عملکرد حسابرسی را ناکارآمد می‌کند. البته می‌توان استدلال کرد هنگامی که ریسک حسابرسی زیاد است حسابرسان به‌طور ذاتی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

انتخاب شواهد را گسترش می‌دهند. (کیدا ۱۹۸۴). بررسی رفتار تأییدکننده روانشناختی دانشجویان به تقویت دانش نظری در ادبیات حسابرسی کمک می‌کند.

۷- محدودیت‌های پژوهش

در پژوهش‌های آتی می‌توان تأثیر سایر جنبه‌های مدیریت حسابرسی مانند نحوه‌ی ساختاربندی موضوعات و صورت‌های مالی و همچنین اثرات فراهم کردن اطلاعات ناکامل به حسابرسان را در انتخاب شواهد حسابرسی موردبررسی قرار داد. همچنین می‌توان رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان با انتخاب شواهد حسابرسی را مورد پژوهش و آزمون قرار داد. سرانجام انتظار می‌رود پژوهش‌های آینده باید برخی از زمینه‌ها (به‌عنوان‌مثال: تجارت، حسابرسی، بازاریابی آنلاین و غیره) را برای مقایسه تفاوت‌ها مقایسه کند. پژوهش ممکن است محدودیت‌های پرسشنامه نظیر عدم دقت کافی مشارکت‌کنندگان و درک نکردن مفهوم برخی از سؤالات را دارا باشد. محدودیت دیگر این مطالعه این است که میزان توجهی که شرکت‌کنندگان به کارهای مربوطه‌شان می‌کنند را نمی‌توان به‌طور مداوم اندازه‌گیری نمود.

۹- منابع

بادپا، بهروز؛ امید پورحیدری و احمد خدامی پور. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد، **پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی** ۱۴(۸): ۴۲-۷.

برزیده، فرخ؛ و مرشید خیراللهی. (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی، **دانش حسابرسی** ۴۵(۱۱): ۲۷-۴.

صفرزاده، محمدحسین؛ و افسانه رفیعی. (۱۳۸۹). قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی: رویکردهای مطالعاتی، **دانش حسابرسی** ۴۰(۱۰): ۹۴-۸۵.

مجتبی صفی پور؛ امید پور حیدری و مهدی بهار مقدم. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای، **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۱۰(۲۵): ۸۰-۶۷.

ملانظری، مهناز؛ و غریبه اسماعیلی کیا. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۴(۲۱): ۵۰۵-۵۲۶.

Bouwman, M.J. (1984). Expert vs novice decision making in accounting: A summary. **Accounting, Organizations and Society** 9(3): 325-327.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]

Einhorn, H.J., & R.M. Hogarth. (1981) Behavioral Decision Theory: Processes of Judgment and Choice. **Journal of Accounting Research** 19: 1-31.

Fischoff, B. (1987). **Judgment and decision making**. In R. Sternberg & E. Smith (Eds), The psychology of human thought (pp. 153-187).

Jamal, K., P.E. Johnson & R. G. Berryman. (1995). Detecting Framing Effects in Financial Statements. **Contemporary Accounting Research** 12(1): 85–105.

Kida, T. (1984). The impact of hypothesis-testing strategies on auditors use of judgment data. **Journal of Accounting Research** 332-340.

Klayman, J., & Y.W. Ha. (1989). Hypothesis testing in rule discovery: Strategy, structure, andcontent. **Journal of Experimental Psychology: Learning, Memory, and Cognition** 15(4): 596.

Libby, R. (1981). Accounting and human information processing: **theory and applications**. EnglewoodCliffs, N.J: Prentice-Hall.

Luippold, B.L., T. Kida, M.D. Piercey & J.F. Smith (2015). Managing audits to manage earnings: The impact of diversions on an auditor's detection of earning management. **Accounting, Organizations and Society** 41: 39- 54.

McMillan, J.J., & R.A. White. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism. **Accounting Review** 443-465.

Oliver, R.L. (1980). A cognitive model of the antecedents and consequences of satisfactiondecisions. **Journal of marketing research** 460-469.

Septiari, D., & G. Goedono. (2019). Does attribute framimg exist in audit decision aid?. **Journal of Accounting and Investment** 20(1): 41-54.

Snyder, M. (1984). When belief creates reality. **Advances in experimental social psychology** 18: 247-305.

Trotman, K.T., & J. Sng. (1989) Effect of hypothesis framing, prior expectations and cue diagnosticity on auditors' information choice...**Accounting, Organizations and Society** 14(5-6): 565-576.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.51.1.0]