

## Investigating the Impact of Adjustment and Anchoring Bias with the Approach of Information Order and Moral Intensity on Audit Judgment with Time Budget Pressure as A Moderating Variable

Fatemeh Asadi 

Ph.D. Student of Accounting, Islamic Azad University, Karaj Branch, Karaj, Iran,  
fatemehasadi422@gmail.com

Seyed Hossein Hosseini \*

Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Karaj Branch, Karaj, Iran,  
Hossein.Hosseini@kiaui.ac.ir

Bahram Hemmati

Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Karaj Branch, Karaj, Iran,  
Hemmati\_b@yahoo.com

### Abstract

**Purpose:** The main purpose of this research is to investigate the effect of Adjustment and Anchoring Bias with the approach of information order and moral intensity on audit judgment. Also, another goal of this research is to inform auditors about the negative effects of Adjustment and Anchoring Bias and provide a solution to reduce the negative effects of this bias.

**Method:** The statistical population of this research is auditors working in public and private auditing institutions. This research is a type of behavioral research. From the objective point of view, it is practical and in terms of nature and method, it is descriptive-survey. The random statistical sample is 420 people and related to the year 2021. A questionnaire was used to collect data and structural equation system and SPSS were used to analyze the research data.

**Results:** The results of the research show that Adjustment and Anchoring Bias with the approach of information order has a negative and significant effect on audit judgment, and the effect of moral intensity on audit judgment is positive and significant. Also, time budget pressure as a moderating variable can moderate the relationship between variables of Adjustment and Anchoring Bias with the approach of information order and moral intensity with audit judgment.

**Conclusion:** According to the results of the current research, low time budget pressure is a solution to reduce the negative effects of adjustment and anchoring bias. Also, this research makes auditors gain more knowledge about the harmful effects of biases on the quality of audit judgment and improve their abilities to avoid such biases.

**Contribution:** The present research will identify the relationship and effect of the Adjustment and Anchoring Bias with the approach of information order on the quality of audit judgment and considering that there is not enough information regarding the effect of moral intensity and moderation of time budget pressure, this research will fill the gaps in the audit judgment literature.

**Keywords:** Audit Judgment, Adjustment And Anchoring Bias, Moral Intensity, Time Budget Pressure.

### Research Article

**Cite this article:** Asadi , Hosseini & Hemmati (2024) Investigating the Impact of Adjustment and Anchoring Bias with the Approach of Information Order and Moral Intensity on Audit Judgment with Time Budget Pressure as A Moderating Variable, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.11, NO.2, Summer, 135-166.

DOI: 10.30479/jfak.2024.20239.3197

Received on 21 April, 2024 Accepted on 26 May, 2024

© The Author(s). 

**Publisher:** Imam Khomeini International University.

**Corresponding Author:** Fatemeh Asadi (fatemehasadi422@gmail.com)

## بررسی تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی

فاطمه اسدی <sup>ib</sup>

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، fatemehasadi422@gmail.com

سید حسین حسینی <sup>ib\*</sup>

استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، Hossein.Hosseini@kiau.ac.ir

بهرام همتی

استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، Hemmati\_b@yahoo.com

### چکیده

**هدف:** بررسی تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حسابرسی، هدف اصلی پژوهش حاضر است. همچنین، آگاهی دادن به حسابرسان در مورد آثار منفی سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و ارائه راهکاری جهت کاهش آثار منفی این سوگیری، هدف دیگر این پژوهش می‌باشد.

**روش:** جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی، می‌باشند. پژوهش حاضر از نوع تحقیق رفتاری است و هدف آن کاربردی می‌باشد. نمونه آماری مربوط به سال ۱۴۰۰ است که به صورت تصادفی و به تعداد ۴۲۰ نفر می‌باشد. داده‌ها از طریق ابزار پرسشنامه گردآوری شده و برای تحلیل داده‌ها، از مدل‌یابی معادلات ساختاری و نرم‌افزار اس‌پی‌اس‌اس استفاده شده است.

**یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد و تأثیر شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حسابرسی مثبت است. همچنین، فشار بودجه زمانی پائین، می‌تواند ارتباط بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و شدت اخلاقی را با قضاوت حسابرسی تعدیل کند. **نتیجه‌گیری:** با توجه به نتایج پژوهش حاضر، فشار بودجه زمانی پائین، راهکاری جهت کاهش آثار منفی سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل می‌باشد. همچنین، این پژوهش موجب می‌شود که حسابرسان، در مورد آثار مخرب سوگیری‌ها بر کیفیت قضاوت حسابرسی، آگاهی بیشتری به دست بیاورند و توانایی‌های خود را برای اجتناب از چنین سوگیری‌هایی بهبود بخشند. **دانش‌افزایی:** پژوهش حاضر باعث شناسایی رابطه و تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی خواهد شد و با توجه به اینکه، اطلاعات کافی در رابطه با تأثیر شدت اخلاقی و تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی وجود ندارد، این پژوهش باعث پرکردن خلاءهای موجود در ادبیات حوزه قضاوت حسابرسی خواهد شد.

**واژگان کلیدی:** قضاوت حسابرسی، سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل، شدت اخلاقی، فشار بودجه زمانی.

### مقاله پژوهشی

\*استناد: اسدی، حسینی و همتی (۱۴۰۳)؛ بررسی تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۱، شماره ۱، پیاپی ۴۱، تابستان ۱۴۰۳، ۱۳۵-۱۶۶.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۲/۲/۲ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۳/۳/۶

ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسنندگان



## ۱- مقدمه

حسابرسی، خدماتی است که توسط حسابرسان برای بررسی و ارزیابی صورت‌های مالی شرکت‌ها، ارائه می‌شود (فکیح، اکبر و کورنیاوان<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). به اعتقاد هندار و هراهاپ<sup>۲</sup> (۲۰۲۳)، قضاوت حسابرسی، مشاهدات یا نظر حسابرس در پاسخ به اطلاعاتی است که بر تصمیم‌گیری و نظارت تأثیر می‌گذارند. از آنجائی که تصمیمات اتخاذ شده توسط حسابرس، بر تصمیم‌گیری کاربران مؤثر است، باید به درستی انجام گیرد تا برای طرف‌های ذینفع و کاربران، مضر نباشد (حسیب‌آن، بوکیت و رینی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). اما حسابرسان معمولاً تحت شرایط مبهم، پیچیده و همچنین در شرایط عدم اطمینان و وجود فشار زمانی، اقدام به قضاوت<sup>۴</sup> می‌کنند (ستوده، پورحیدری و خدای‌پور، ۱۴۰۲). از سوی دیگر، احتمال دارد که اشخاص در قضاوت‌های خود، به جای استفاده از روش‌های معمول تجزیه و تحلیل، تحت تأثیر سوگیری‌های شناختی<sup>۵</sup> قرار گیرند (گریک و زیمباردو<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸). یکی از انواع سوگیری‌های شناختی، سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل<sup>۷</sup> است. این سوگیری، در فرایند تصمیم‌گیری زمانی اتفاق می‌افتد که افراد یک نقطه مبنا را در نظر می‌گیرند، فرقی نمی‌کند که این نقطه مبنا تصادفی باشد یا نتیجه محاسبات قبلی، تعدیل نسبت به نقطه مبنا اغلب ناکافی است و منجر به سوگیری می‌شود (هنریزی، هیم‌الس بیج و هان‌ذیکر<sup>۸</sup>، ۲۰۲۱). از آنجائی که، فرایند کار حسابرسان با اعداد و ارقام و اطلاعات داده شده توسط مدیریت (نقطه مبنا) آغاز می‌شود، به احتمال زیاد حسابرسان در معرض این سوگیری، قرار می‌گیرند (فی<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵؛ کریمی، یعقوب‌نژاد، صمدی‌لرگانی و پورعلی‌لاکلیه، ۱۴۰۰). ترتیب اطلاعات<sup>۱۰</sup>، رویکردی از سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل است. پدیده ترتیب اطلاعات، مجموعه‌ای از اطلاعات دریافتی توسط شخص است که می‌تواند برای تقویت یا تضعیف (تعدیل) باور اولیه وی در مورد چیزی مورد استفاده قرار گیرد (هری یانتو<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۸).

در فرایند یک تصمیم، افراد غالباً ماهیت اطلاعات را در نظر نمی‌گیرند، بلکه آنچه مورد توجه قرار می‌گیرد ترتیب اطلاعات است. بنابراین افراد در تصمیمات خود تحت تأثیر ترتیب اطلاعات ارائه شده قرار می‌گیرند. به بیان دیگر، افراد پس از دریافت اطلاعات با ترتیب متفاوت، تصمیم‌های متفاوتی می‌گیرند (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱). تورسکی و کاهنمن<sup>۱۲</sup> (۱۹۷۴) سوگیری‌ها را به‌عنوان «میانبرهای ذهنی» می‌دانند، که به افراد اجازه می‌دهد با اطلاعات ناقص قضاوت کنند (جوادی نیا و کامیابی، ۱۴۰۲). همچنین، گیلوویچ و گریفین<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۳) سوگیری‌ها را به‌عنوان انحراف از تفکر منطقی تعریف می‌کنند (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱). به گفته حسیب‌آن و همکاران (۲۰۲۲)، سوگیری‌ها، منجر به خطا در قضاوت می‌شوند و خطا در قضاوت موجب ایجاد آثار مخربی بر طرف‌های مختلف خواهد شد.

از آنجائی که، سوگیری‌ها فقط به افراد عادی محدود نمی‌شود، می‌توان بیان کرد که، حسابرسان مستعد سوگیری هستند (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱). لذا، هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر

سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی و استفاده از متغیر فشار بودجه زمانی<sup>۱۴</sup> پائین به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر جهت کاهش آثار منفی این سوگیری بر کیفیت قضاوت حسابرسی می‌باشد. به دلیل اهمیت بالای پایبندی به اخلاق و همچنین نبود پژوهش‌های کافی در مورد تأثیر شدت اخلاقی<sup>۱۵</sup> بر قضاوت حسابرسی، هدف دیگر پژوهش حاضر، بررسی تأثیر شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حسابرسی می‌باشد. اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر، در این است که، در ایران نیز همانند سایر کشورها، با توجه به اینکه مدیران درک کافی از اهداف حسابرسان مستقل دارند، احتمال دارد شواهد را طوری به حسابرسان ارائه دهند که، به نتایج موردانتظار خود برسند (شانتنو<sup>۱۶</sup>، ۱۹۸۹؛ هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱). این امر موجب می‌شود که حسابرسان به‌طور ناخواسته تحت تأثیر این دام‌ها و سوگیری‌ها قرار گیرند.

پژوهش‌های خارجی، تأثیر عوامل متعددی را بر قضاوت حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند. در پژوهش‌های (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱؛ لامبرت و پیتچوا<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۰؛ مارادونا<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۰؛ ویگمن، اوکان و ناگل<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۶؛ شوچاریس و هاروی<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۶؛ پایک، کورتیس و چوئی<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۳؛ بتجری، مورنو و ریلی<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۲؛ کلینمان، آناندرجان، مدینتس و پالمون<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۰؛ ویلسون، هوستون، اتلینگ و برک<sup>۲۴</sup>، ۱۹۹۶؛ جانسون<sup>۲۵</sup>، ۱۹۹۵؛ بات و کمبل<sup>۲۶</sup>، ۱۹۸۹)، تأثیر سوگیری‌های شناختی از جمله تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر قضاوت حسابرسی، مورد بررسی قرار گرفته است. در اکثر پژوهش‌های خارجی، کم‌توجهی به تأثیر متغیرهای تعدیل‌گر جهت کاهش تأثیر منفی سوگیری‌ها بر کیفیت قضاوت حسابرسی، کاملاً مشهود است. در پژوهش‌های داخلی نیز، جوادی‌نیا و کامیابی (۱۴۰۲) نشان دادند که، ترتیب متفاوت ارائه اطلاعات در رابطه با تداوم فعالیت، منجر به قضاوتی متفاوت در حسابرسان خواهد شد. کریمی، یعقوب‌نژاد، صمدی‌لرگانی و پورعلی لاکلایه (۱۴۰۰) دریافتند که سوگیری ابهام‌گریزی اثر مثبت و سوگیری اطمینان بیش از حد، تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارند. قاسمی‌زاده سراب، سادات‌غفاری و عزیزمحمدی (۱۳۹۹) دریافتند که درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیر معناداری دارد. ابراهیمی و اسماعیل‌زاده (۱۳۹۴) با جمع‌آوری مطالبی، بیان کردند که سوگیری‌ها می‌توانند بر قضاوت حسابرسی تأثیر داشته باشند.

در هیچ‌یک از پژوهش‌های خارجی، تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و شدت اخلاقی با تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی، به‌طور همزمان بررسی نشده است. همچنین، با وجود اهمیت سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و تأثیر آن بر قضاوت حسابرسی، در پژوهش‌های داخل کشور، به این موضوع و به راهکارهای کاهش آثار این سوگیری پرداخته نشده است و در مطالعات انگشت‌شماری، فقط به گردآوری مطالبی در رابطه با تأثیر سوگیری‌ها بر قضاوت حسابرسی، اکتفا شده است. بنابراین، نوآوری پژوهش حاضر در بررسی تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری

فشار بودجه زمانی به‌طور همزمان می‌باشد که باعث شناسایی رابطه و تأثیر این سوگیری بر کیفیت قضاوت حسابرسی خواهد شد و موجب می‌شود که حسابرسان، درمورد آثار مخرب سوگیری‌ها بر کیفیت قضاوت حسابرسی، آگاهی بیشتری به دست آورده و توانایی‌های خود را برای اجتناب از چنین سوگیری‌هایی بهبود بخشند.

همچون سایر کشورها، در ایران نیز، عدم توجه به آثار سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات، می‌تواند کیفیت قضاوت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. به‌طوری‌که اگر حسابرسان فقط، با توجه به ترتیب اطلاعات دریافتی از دیگران، اظهارنظر کنند، تصمیم‌گیری‌های خود را براساس نظرات جانب‌دارانه سایرین، اتخاذ کرده‌اند. این امر قابلیت اتکای گزارش‌های مالی انتشار یافته شرکت‌ها که، توسط حسابرسان بررسی و تأیید شده‌اند را، خدشه‌دار می‌کند. برای حل این مشکل، با توجه به بررسی‌های پژوهش حاضر، حسابرسان باید در هنگام انجام وظایف حسابرسی، فشار بودجه زمانی پائین را در فرآیند حسابرسی، به‌عنوان راهکاری جهت کاهش آثار منفی سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات، بکار بگیرد.

در محیط اقتصادی ایران، حسابرسان با محدودیت زمانی مشخصی روبه‌رو هستند، زیرا باید کلیه کارهای حسابرسی را در زمان مشخص شده، به اتمام برسانند و گزارش حسابرسی منصفانه را ارائه دهند (فتحی، بهارمقدم و پورحیدری، ۱۴۰۰). با توجه به آنچه که گفته شد، پژوهش در رابطه با فشار بودجه زمانی، اهمیت بالایی خواهد داشت. همچنین، با وجود اینکه مطابق منشور اخلاقی و استانداردهای حسابرسی، کلیه حسابرسان ملزم به حسابرسی حرفه‌ای هستند، هنوز هم افرادی در این حرفه وجود دارند که غیر حرفه‌ای عمل کرده و خود را ملزم به رعایت اخلاق نمی‌دانند (شفیعی‌رچی، ۱۳۹۲). با توجه به اینکه، اطلاعات کافی در رابطه با تأثیر شدت اخلاقی و تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی وجود ندارد، این پژوهش باعث پر کردن خلاءهای موجود در ادبیات حوزه قضاوت حسابرسی خواهد شد. بنابراین، سؤال اصلی پژوهش حاضر آن است که، آیا حسابرسان در قضاوت خود تحت تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات قرار می‌گیرند؟ و اینکه فشار بودجه زمانی، تأثیری در کاهش یا افزایش آثار این سوگیری دارد؟ در ادامه، مبانی نظری، پیشینه پژوهش، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری، بیان می‌شود.

## ۲- مبانی نظری

قضاوت حسابرسی و سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات: قضاوت، یک فرآیند جمع‌آوری داده مستمر است که شامل تصمیم‌گیری در مورد نحوه انجام کار و جستجوی اطلاعات اضافی می‌باشد (هندار و هراهاپ، ۲۰۲۳). هنگام برخورد با عدم قطعیت‌ها و زمانی که اطلاعات دریافتی، محدود می‌باشند، قضاوت حسابرسی کاربرد دارد (انی و مپ پانیوکی ۲۷، ۲۰۲۰). در کلیه مراحل کار حسابرسی، قضاوت حسابرسی بکار گرفته می‌شود (یولیانا و ولیو ۲۸

، ۲۰۱۸). نظریه پردازش اطلاعات انسانی<sup>۲۹</sup>، در رابطه با طرز تفکر انسان بحث می‌کند (میلر<sup>۳۰</sup>، ۲۰۱۶). برای درک قضاوت حسابرسی، از این نظریه استفاده می‌شود. بدین صورت که در قضاوت حسابرسی ابتدا حسابررس، اطلاعات را از صاحب‌کار خود به‌عنوان ورودی دریافت می‌کند، سپس پردازش کرده و سطح صحت آنها را می‌سنجد و در پایان، حسابررس در مورد نتایج حسابرسی، قضاوت می‌کند (انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). همچنین، برای توضیح نحوه رفتار حسابررس و قضاوت حسابررس، می‌توان از نظریه اسناد<sup>۳۱</sup> کمک گرفت (انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰؛ سونیبر، لاسار و لاسار<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۵). هایدرد<sup>۳۳</sup> در سال (۱۹۵۸) این نظریه را ارائه کرد. نظریه اسناد، علل رفتار یک فرد در یک رویداد را شرح می‌دهد و بیان می‌کند که رفتار یک شخص می‌تواند علل خارجی یا داخلی داشته باشد (آنگوسو و ساپروتو<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۴؛ انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). از فشار محیطی می‌توان به‌عنوان عوامل خارجی نام برد و از عوامل داخلی می‌توان به نگرش‌ها، مهارت‌ها و توانایی‌ها اشاره کرد (گونوان و اینداتو<sup>۳۵</sup>، ۲۰۲۲؛ انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰). توانایی حسابررس در قضاوت را، زمانی که شواهد کسب‌شده ناکافی باشند، عوامل داخلی تعیین می‌کنند. حسابررسان با تلاش کردن می‌توانند این توانائی‌ها را به‌دست آورند. مانند: دانش و استقلال (انی و مپ‌پانیوکی، ۲۰۲۰؛ سونیبر و همکاران، ۲۰۱۵). از نظریه اسناد، به‌طور گسترده جهت توضیح قضاوت حسابررس و تصمیم‌گیری استفاده می‌شود (دیوی، ویراکوسوما، راسمینی و رامانتا<sup>۳۶</sup>، ۲۰۲۰). جوادی‌نیا و کامیابی (۱۴۰۲) نشان دادند که، ترتیب متفاوت ارائه اطلاعات در رابطه با تداوم فعالیت، منجر به قضاوتی متفاوت در حسابررسان خواهد شد. در پژوهش‌های خارجی نیز، جانسون (۱۹۹۵) بیان کرد که، انتخاب گروهی و تجربه بر تأثیر ترتیب ارائه اطلاعات در به‌روزرسانی باور حسابررسان موثر است. بات و کمبل، ۱۹۸۹؛ ویگمن و همکاران، ۲۰۱۶؛ تتوچاریس و هاروی، ۲۰۱۶، معتقدند ترتیب اطلاعات بر قضاوت حسابررس تأثیرگذار است.

برای توضیح سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات، می‌توان از نظریه مدل تعدیل باور<sup>۳۷</sup> هورگارت و اینهورن<sup>۳۸</sup> (۱۹۹۲) استفاده کرد (هری یانتو، ۲۰۱۸). این مدل، پیش‌بینی می‌کند، اطلاعاتی که به‌صورت متوالی ارزیابی می‌شوند، نسبت به اطلاعاتی که به‌طور همزمان ارزیابی می‌شوند، به قضاوت‌های متفاوتی منجر خواهند شد. همچنین، پیش‌بینی می‌کند که افراد چگونه باورهای فعلی خود را، اصلاح می‌کنند (هری یانتو، ۲۰۱۸). در سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل، اثر ترتیب اطلاعات به‌دلیل تعامل بین استراتژی‌های پردازش اطلاعات و ویژگی‌های وظیفه ایجاد می‌شود. ویژگی‌های شواهد و اطلاعات در نظر گرفته‌شده در مدل شامل: جهت (سازگار / ناسازگار با باور اولیه، قدرت شواهد (ضعیف یا قوی) و نوع شواهد (منفی، مثبت یا مختلط) می‌باشد. علاوه بر موارد گفته‌شده، هورگارت و اینهورن (۱۹۹۲)، ترتیب اطلاعات (مثبت پس از منفی، منفی پس از مثبت، ترکیبی از مثبت و منفی)، نحوه، قالب و حالت ارائه اطلاعات را نیز اضافه کردند. در این نظریه، الگوهای (استراتژی‌های) ارائه اطلاعات می‌تواند به دو صورت مرحله‌به‌مرحله<sup>۳۹</sup> (SBS)

و یا پایان مرحله<sup>۴۰</sup> (EOS) باشد. در الگوی مرحله‌به‌مرحله، فرض براین است که، افراد بعد از دریافت هر نوع اطلاعات اضافی، نظر و باورهای خود را تعدیل می‌کنند. اما در الگوی پایان مرحله، افراد بعد از گردآوری کلیه اطلاعات، نظر و باورهای خود را تعدیل می‌کنند (حکیکی<sup>۴۱</sup>، ۲۰۲۳). به هر حال نحوه برخورد فرد با شواهد و اطلاعات، عامل تأثیرگذاری در فرآیند تصمیم‌گیری محسوب می‌شود. پیش‌بینی مدل تعدیل باور، این است که اثرات به‌هنگام کردن در الگوی مرحله‌به‌مرحله اتفاق می‌افتد (خواجوی و نوشادی، ۱۳۹۱).

در نظریه مدل تعدیل باور هوگارت و آینهورن (۱۹۹۲) گفته می‌شود که، اگر الگوی ارائه اطلاعات به ترتیب باشد، در صورتی که این اطلاعات در سری اطلاعات کوتاه باشد، چه از نوع ساده باشد چه پیچیده، اثر تأخیر (تازگی) رخ خواهد داد. اما اگر اطلاعات ارائه‌شده، از نوع اطلاعاتی ساده در سری اطلاعات طولانی باشد، اثر تقدم رخ می‌دهد. در اثر تأخیر (تازگی)، آزمودنی‌ها به آخرین اطلاعات دریافتی وزن بیشتری نسبت به اولین اطلاعات دریافت شده، می‌دهند. برعکس، اگر به اولین اطلاعات دریافتی، وزن بیشتری نسبت به آخرین اطلاعات دریافت شده، داده شود، اثر تقدم رخ خواهد داد (حکیکی، ۲۰۲۳). معمولاً ترتیب اطلاعات ارائه‌شده، تصمیم‌گیرندگان را به میزان قابل توجهی تحت تأثیر قرار می‌دهند (هرمزی، نیکومرام، رؤیایی و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۵). حساب‌رسان در مراحل اولیه فرایند کار حسابرسی، مقدار زیادی اطلاعات دریافت می‌کنند که در این مرحله، معمولاً تلاشی برای رد یا تأیید نمودن اطلاعات نمی‌کنند. در واقع، این اطلاعات بر قضاوت حسابرس، تأثیرگذار خواهد بود (پرنایس<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۰؛ هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵). ابراهیمی و اسماعیل‌زاده (۱۳۹۴) در تحقیق خود با عنوان «سوگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای» به ارائه مطالبی جمع‌آوری شده در رابطه با وجود سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حساب‌رسان پرداختند. ایشان معتقدند که سوگیری‌های شناختی می‌توانند در فرآیند تصمیم‌گیری همه حساب‌رسان تأثیرگذار باشند.

همچنین، کلینمان و همکاران (۲۰۱۰)، نیز دریافتند که، سوگیری‌های قالب‌بندی، هاله‌ای، دسترسی، محافظه‌کاری و سایر عوامل شناختی، بر تصمیمات و قضاوت‌های حساب‌رسان تأثیرگذار هستند. مارادونا (۲۰۲۰) تحقیق خود را با عنوان کاوش کیفی سوگیری‌های اکتشافی و شناختی در قضاوت حسابرس انجام داده است. نتایج این تحقیق نشان داد که حساب‌رسان می‌توانند پنج نوع سوگیری (نتیجه‌گیری سریع، تفکر گروهی، نمایندگی، دردسترس بودن و سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل) را تجربه کنند. مطالعات مختلف نشان داده‌اند که سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات، یکی از عواملی است که می‌تواند قضاوت حساب‌رسان را مخدوش کند (هنری یاتو، ۲۰۱۸). در پژوهشی، هنریزی و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند، سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل بر قضاوت حسابرس تأثیر منفی دارد. بنابراین، فرضیه یک به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه یک: سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

قضاوت حسابرسی و شدت اخلاقی: جونز<sup>۴۳</sup> (۱۹۹۱)، شدت اخلاقی را به‌عنوان ساختاری تعریف می‌کند که میزان الزامات اخلاقی مرتبط با مشکلات در یک موقعیت را نشان می‌دهد (یوس‌ناینی و میراواتی<sup>۴۴</sup>، ۲۰۲۳). تئوری تصمیم‌گیری اخلاقی<sup>۴۵</sup>، برای درک شدت اخلاقی کاربرد دارد (شوارتز و کاسیک<sup>۴۶</sup>، ۲۰۱۷). تئوری تصمیم‌گیری اخلاقی توسط شخصیت‌های مختلفی، از جمله آریستول<sup>۴۷</sup>، جان استوارت میل<sup>۴۸</sup>، لارنس کولبرگ<sup>۴۹</sup> و جان رالز<sup>۵۰</sup> ایجاد شده است (هندار و هاراهاپ، ۲۰۲۳). به گفته مالا، کورنیوان و سلیدا<sup>۵۱</sup> (۲۰۲۲)، تصمیم‌گیری اخلاقی عموماً به تصمیماتی اطلاق می‌شود که تأثیر مهمی، اعم از مثبت یا منفی، بر رفاه انسان و دستیابی به اهداف فرد دارد. از سوی دیگر، رست<sup>۵۲</sup> (۱۹۸۶) برای درک رفتار با استدلال اخلاقی، یک مدل چهار جزئی ارائه داد که جانشینی منطقی نام گرفت. جونز، مدل رست را توسعه داد، درحالی‌که تأکید رست بر جنبه‌های فردی بود، جونز دریافت که، شدت اخلاقی اثر معناداری بر تمامی مراحل تصمیم‌گیری دارد (شفیعی رچی، ۱۳۹۲). شدت اخلاقی یک سازه چندبعدی است که دارای شش موضوع است که شامل: اندازه عواقب<sup>۵۳</sup>، اجماع اجتماعی<sup>۵۴</sup>، احتمال اثر<sup>۵۵</sup>، فوریت زمانی<sup>۵۶</sup>، نزدیکی<sup>۵۷</sup>، غلظت اثر<sup>۵۸</sup>، می‌باشد (یوس‌ناینی و میراواتی، ۲۰۲۳؛ جوهری، سانوسی و زارعی‌فر<sup>۵۹</sup>، ۲۰۱۹). یکی از جنبه‌های مهمی که کمتر مورد توجه پژوهشگران حسابداری قرار گرفته است، تأثیر شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرسان است. جونز (۱۹۹۱) استدلال کرد که ویژگی‌های خاص مسائل اخلاقی باید به صراحت بررسی شود تا فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی یک فرد درک شود (جوهری و همکاران، ۲۰۱۹). چرا که، حسابرسان در تصمیم‌گیری‌های روزمره خود با موضوع‌های اخلاقی روبرو هستند (فاج و اشلکتر<sup>۶۰</sup>، ۱۹۹۹) و رفتار متفاوتی در برابر مشکلات اخلاقی از خود نشان می‌دهند (اشنایدر<sup>۶۱</sup>، ۱۹۷۵). حساس‌یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) در پژوهشی تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر چگونگی قضاوت‌های حسابرسی در دوگام انگیزشی و عمل‌گرایانه را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. از سوی دیگر، براساس تئوری تصمیم‌گیری اخلاقی، می‌توان استنباط کرد که، حسابرسان باید هنگام انجام قضاوت حسابرسی دارای اخلاق باشند (هندار و هاراهاپ، ۲۰۲۳). به گفته قاسمی‌زاده سراب و همکاران، ۱۳۹۹؛ سلمان‌پناه و طالب‌نیا، ۱۳۹۲) درک اصول اخلاقی، رفتار حرفه‌ای و محیط اخلاقی بر قضاوت حسابرسی تأثیر دارند. اما جبارزاده کنگرلویی، مرادی و کنگری (۱۴۰۰) نشان دادند که، شدت اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیری ندارد. جوهری و همکاران (۲۰۱۹) تأثیر شدت اخلاقی، جهت‌گیری اخلاقی و اهمیت مشتری بر قضاوت حسابرسی را با استفاده از دو دیدگاه، ساختارهای شدت اخلاقی مدل جونز (۱۹۹۱) و چارچوب جهت‌گیری اخلاقی فردی فورسایت (۱۹۸۰)، بررسی



کردند و نشان دادند که تأثیر شدت اخلاقی و اهمیت مشتری بر قضاوت حسابرسان بر اساس سطح مسائل، سناریوها متفاوت است. رجب‌دري (۱۳۹۸) در پژوهش خود دریافت که ارتباط مثبت بین هویت سازمانی و گزارش تقلب‌های مالی با متغیرهای شدت اخلاقی ادراک شده و شخصیت پویا تعدیل می‌شود. اسدیان اوغانی، حاجیها، رویایی و وکیلی‌فرد (۱۴۰۰) در پژوهش خود نشان دادند، تهدید منافع شخصی تأثیر مثبتی بر حساسیت اخلاقی دارد و شدت اخلاقی می‌تواند این تأثیر مثبت را تشدید کند. سلمان‌پناه و طالب‌نیا (۱۳۹۲) نشان دادند که، رفتار حرفه‌ای و محیط اخلاقی بر قضاوت حسابرس تأثیر دارند. حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) معتقدند که، آئین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است. مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) بیان کردند که، حسابرسان خود را مقید به رعایت اخلاق می‌دانند ولی در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌کنند. طبق مطالعه اسماعیل<sup>۶۲</sup> (۲۰۱۶)، شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرس تأثیر مثبتی دارد. بنابراین فرضیه دو به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه دو: شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبتی دارد.

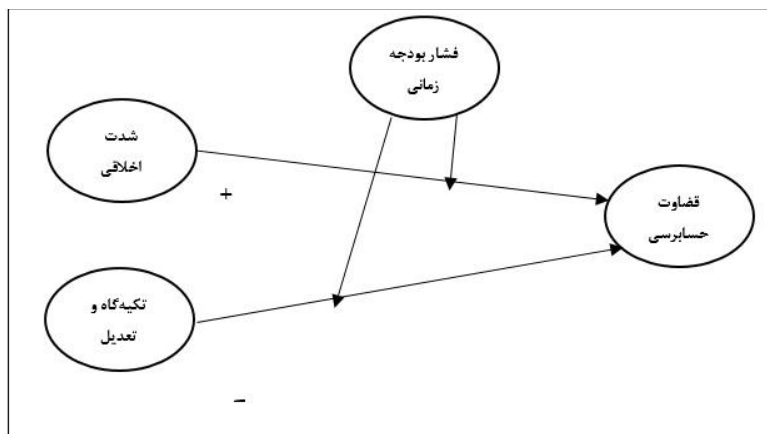
سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات، شدت اخلاقی و فشار بودجه زمانی: از نظر لارسن<sup>۶۳</sup> (۲۰۰۴) فشار، یکی از ابعاد اصلی استرس شغلی است. فشار بودجه زمانی حسابرسی در مواردی که واحد کار حسابرسی مدت زمان محدودی را به حسابرسان برای تکمیل روش‌های حسابرسی اختصاص می‌دهد، آشکار می‌شود (ستوده و همکاران، ۱۴۰۲). مک دنیل<sup>۶۴</sup> (۱۹۹۰) بر این باور است که، افزایش فشار بودجه زمانی کارایی حسابرسی را افزایش، ولی اثربخشی را کاهش می‌دهد. نظریه اسناد، بیان می‌کند که وقتی مردم شاهد رفتار کسی هستند، به‌طور غریزی به دنبال تشخیص این هستند که آیا این رفتار از عوامل داخلی نشأت می‌گیرد یا خارجی (سویاتنو، پردانی و آسیاه<sup>۶۵</sup>، ۲۰۲۳). با در نظر گرفتن این موضوع، می‌توان بینش‌هایی در مورد منطق اساسی و علت رفتار به‌دست آورد. در حوزه حسابرسی، نظریه اسناد بیان می‌کند که فشار زمانی شدید، می‌تواند منجر به دگرگونی در رفتار حسابرس و عملکرد نامناسب شود. ارتباط تئوری اسناد در زمینه حسابرسی چندوجهی است. این نظریه بیان می‌کند که، حسابرسان در برابر عوامل خارجی استرس‌زا، نفوذناپذیر نیستند (سویاتنو و همکاران، ۲۰۲۳). الدر و آلن<sup>۶۶</sup> (۲۰۰۳) نشان دادند که بررسی‌های حسابرسان و اندازه نمونه‌ها در واکنش به فشار بودجه زمانی کاهش پیدا می‌کند. پژوهشگرانی همچون، (جایا، آیرین و کرول<sup>۶۷</sup>، ۲۰۱۶؛ پرانسانی و یولیانتو<sup>۶۸</sup>، ۲۰۱۷؛ حساس یگانه و عموزاده مهدیرجی، ۱۳۹۹)، نشان دادند که، فشار زمان بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. همچنین، فشار زمان بر امضای زود هنگام فرآیند حسابرسی نیز تأثیر دارد (القطامین<sup>۶۹</sup>، ۲۰۲۰). در پژوهش حاضر به دلیل اینکه از فشار بودجه زمانی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر استفاده شده است، برای توضیح تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی از نظریه U معکوس<sup>۷۰</sup> می‌توان بهره گرفت. بر اساس این نظریه، کیفیت عملکرد یک فرد تحت تأثیر فشار ایجاد

شده، قرار می‌گیرد. در این نظریه، فشار به سه دسته، فشار زمانی خیلی کم، متوسط و خیلی زیاد، تقسیم می‌شوند (زین‌الدین، آسوار، لاستینینگ‌سیه، سوماردجو و تاوفیک<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱؛ زکریا، یحیی و صالح<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). علی‌رغم اینکه حسابرسان، خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار زمان، اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌نمایند که می‌تواند پیامدهایی برای کیفیت کار انجام شده، داشته باشد (سویانتوو همکاران، ۲۰۲۳). همچنین، فشار زمان، باعث می‌شود اشخاص فرصت استفاده از همه اطلاعات را از دست بدهند و به اجبار به اطلاعات برجسته که برای بدست آوردن آنها زمان کمتری صرف شده است، تکیه کنند. به عبارت دیگر، فشار زمان افراد را ملزم می‌کند به اطلاعات برجسته، وزن و ضریب خاصی بدهند (جوادی نیا و کامیابی، ۱۴۰۲). بنابراین، فرضیه ۳ و ۴ به شرح زیر است:

فرضیه سه: فشار بودجه زمانی می‌تواند اثر منفی سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل کند.

فرضیه چهار: فشار بودجه زمانی می‌تواند اثر مثبت شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل کند.

با توجه به شکل (۱)، مدل مفهومی پژوهش به صورت زیر است:



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (منبع: هنری یاتو، ۲۰۱۸؛ اسماعیل، ۲۰۱۶)

### ۳- روش‌شناسی

#### نوع پژوهش

پژوهش حاضر از انواع پژوهش رفتاری به حساب می‌آید و هدف این پژوهش، کاربردی است. از لحاظ ماهیت و روش، توصیفی / پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه، از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای می‌باشد. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است و برای جمع‌بندی از نرم افزار اکسل ۲۰۱۹ استفاده شده است. آزمون

فرضیه‌ها از طریق معادلات ساختاری صورت گرفته و برای تجزیه و تحلیل از نرم‌افزار اسپاس اس نسخه ۲۶، استفاده شده است.

اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش: متغیرها با کمک ابزار پرسشنامه، اندازه‌گیری شده‌اند. سؤالات پرسشنامه‌ها، شامل دو بخش عمومی و اختصاصی است. سؤالات بخش عمومی شامل: جنسیت، محل اشتغال، میزان تحصیلات، سابقه کار، سن، مرتبه شغلی و رتبه موسسه محل کار است. در بخش سؤالات اختصاصی، از پرسشنامه‌های استاندارد، استفاده شده است. از پرسشنامه‌های قضاوت حسابرسی و سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل، در تعداد زیادی از پژوهش‌های بین‌المللی استفاده شده است. به منظور بررسی پایایی و روایی این پرسشنامه‌ها در ایران، ابتدا نسخه انگلیسی پرسشنامه‌ها، توسط یک مترجم به فارسی ترجمه شد. سپس، جهت بررسی روان‌سنجی هر یک از پرسشنامه‌ها، از اساتید رشته حسابداری که به زبان انگلیسی تسلط کافی داشتند، کمک گرفته شد. جهت بررسی روایی صوری، اساتید صاحب‌نظر در مورد نحوه بیان سؤالات پرسشنامه‌ها، نظرات خود را ارائه فرمودند، که تغییراتی در نحوه بیان تعدادی از سؤالات که مبهم به نظر می‌آمدند، داده شد.

قضاوت حسابرسی: متغیر وابسته متغیری است که تغییرات آن به ازای تغییرات متغیرهای مستقل بررسی می‌شود (نژادتولمی، رهنمای رودپشتی، نیکومرام و وکیلی‌فرد، ۱۳۹۸). در پژوهش حاضر، قضاوت حسابرسی متغیر وابسته می‌باشد که، ابعاد زیر برای قضاوت حسابرسی قابل بررسی است (یولیان، ۲۰۱۸). قضاوت در رابطه با انتخاب نمونه‌های حسابرسی: حسابرس تعدادی نمونه جهت حسابرسی جمع‌آوری می‌کند. این نمونه‌ها براساس معیارهای خاصی صورت می‌گیرد، تا توسط صاحب‌کار شناسایی نشود و در نمونه‌های حسابرسی جعلی صورت نگیرد.

قضاوت در مورد تأییدیه‌ها: برای به‌دست آوردن شواهد حسابرسی، به طرف‌هایی که با صاحب‌کار روابط اقتصادی دارند، تأییدیه‌هایی ارسال می‌شود و حسابرس تصمیم‌گیری خود را در مورد آنچه بدون دخالت صاحب‌کار تأیید می‌شود، انجام می‌دهد.

قضاوت درباره تحریف بااهمیت: در بررسی مانده حساب‌های صورت‌های مالی، حسابرس وظیفه دارد، در صورت وجود تحریفات، اشتباهی یا عمدی بودن تحریف را تشخیص دهد و اقدامات بعدی را به‌طور مناسب انجام دهد. برای اندازه‌گیری قضاوت حسابرسی از پرسشنامه جمیل و همکاران<sup>۷۳</sup> (۲۰۰۷) استفاده شده است. ابعاد فوق با استفاده از ۵ سناریو و جمعاً با ۹ گویه (سؤال) اندازه‌گیری می‌شود. در هر سناریو یک موقعیت واقعی مطرح و اقدامات حسابرس در رابطه با این سناریوها توضیح داده شده است و از پاسخ‌دهندگان خواسته شده تا میزان موافقت خود را با این اقدامات، با انتخاب یکی از گزینه‌های کاملاً مخالفم، مخالفم، بی‌نظرم، موافقم، کاملاً موافقم، اعلام کنند.

سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات: در این پژوهش این سوگیری، متغیر مستقل می‌باشد. جهت اندازه‌گیری آن، از دو پرسشنامه استفاده شده است (هر پرسشنامه دارای

یک سناریو می‌باشد). سناریوی یک، در رابطه با یکی از مشتریان اعتباری یک فروشگاه فروش لوازم الکتریکی می‌باشد. در این سناریو آمده است که این مشتری بدهکاری خود را به‌کندی پرداخت می‌کند و سیستم حسابداری نامناسبی دارد، اما با نصب سیستم حسابداری جدید می‌توان امیدوار بود مشکل پرداخت‌های این مشتری حل شود.

در پایان سناریو با طرح دو نوع وضعیت مثبت سپس دو نوع وضعیت منفی از این مشتری، از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است، در صورتی‌که به‌عنوان حسابرس این فروشگاه باشند، با انتخاب یکی از گزینه‌های کاملاً مخالفم، بی‌نظم، موافقم و کاملاً موافقم، میزان موافقت خود را با وصول کامل مطالبات فروشگاه از این مشتری، اعلام نمایند. در سناریوی دوم، در مورد وضعیت شرکتی، توضیحاتی داده شده است و تداوم فعالیت این شرکت ۵۰ درصد اعلام شده است. در پایان سناریو ابتدا دو نوع وضعیت منفی سپس دو نوع وضعیت مثبت در رابطه با این شرکت مطرح شده است و از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است تا میزان موافقت خود را با تداوم فعالیت شرکت، با انتخاب یکی از گزینه‌ها اعلام کنند.

درواقع، سناریوی اول با فرآیند تعدیلی مرحله‌به‌مرحله مثبت منفی (+ -) برگرفته از پرسشنامه توپس و همکاران<sup>۷۴</sup> (۱۹۹۰، ۱۹۹۴) می‌باشد و برای سناریوی دوم با فرآیند تعدیلی مرحله‌به‌مرحله منفی مثبت (- -) از پرسشنامه آیدا نورانی<sup>۷۵</sup> (۲۰۱۴) استفاده شده است. شدت اخلاقی: در این تحقیق شدت اخلاقی، متغیر مستقل می‌باشد. جونز (۱۹۹۱) شش جزء برای شدت اخلاقی مطرح کرده است.

در این تحقیق هر شش جزء (اندازه عواقب، اجماع اجتماعی، احتمال اثر، فوریت زمانی، نزدیکی، غلظت اثر) در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری ابعاد شدت اخلاقی از پرسشنامه‌ی سیناپاکی و همکاران<sup>۷۶</sup> (۱۹۹۶) استفاده شده است. این پرسشنامه، دارای سه سناریو می‌باشد. در پایان هر سناریو برای اندازه‌گیری هر ۶ جزء، یک سؤال مطرح شده است. این پرسشنامه جمعاً دارای ۱۸ سؤال می‌باشد  $(۶ \times ۳) = ۱۸$ .

فشار بودجه زمانی: فشار بودجه زمانی متغیر تعدیل‌گر می‌باشد. استفاده از فشار بودجه زمانی به‌عنوان تعدیل‌گر بر این مبنا است که، متغیر تعدیل‌گر می‌تواند جهت همبستگی متغیرهای وابسته و مستقل را تحت تاثیر قرار دهد (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶). برای سنجش آن، از پرسشنامه‌ی کورام و همکاران<sup>۷۷</sup> (۲۰۰۴) استفاده شده است که دارای دو بعد (فشار بالا، فشار پایین) است. اندازه‌گیری فشار زمانی بالا، از طریق دو سناریو و سه سؤال انجام می‌گیرد. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است با در نظر گرفتن فشرده بودن زمان در شرکت مورد نظر، میزان موافقت خود را با اقدامات حسابرسان، با انتخاب یکی از گزینه‌ها اعلام کنند. برای اندازه‌گیری فشار بودجه زمانی پائین نیز از دو سناریو و جمعاً سه سؤال استفاده شده و از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است با در نظر گرفتن بودجه زمانی انعطاف‌پذیر و فشار زمانی پائین، میزان موافقت خود را با اقدامات

حسابرس، با انتخاب یکی از گزینه‌ها اعلام کنند. کلیه پرسشنامه‌های این پژوهش از نوع لیکرت پنج گزینه‌ای از (کاملاً مخالفم=۱) تا (کاملاً موافقم=۵) می‌باشد.

### جامعه آماری و نمونه

حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان مؤسسات خصوصی، جامعه آماری پژوهش می‌باشند. قلمرو زمانی پژوهش، مربوط به سال ۱۴۰۰ می‌باشد. در این پژوهش از مدلیابی معادلات ساختاری<sup>۷۸</sup> استفاده شده و حجم نمونه از رابطه زیر محاسبه می‌شود.

$$5q \leq n \leq 15q \quad (۱)$$

در رابطه شماره (۱)،  $q$  تعداد مشاهدات (گویه پرسشنامه) و  $n$  نشانگر حجم نمونه می‌باشد. از آنجائی‌که روش‌شناسی مدلیابی معادلات ساختاری، تا حد زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چندمتغیره مشابه است، از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چندمتغیره جهت به‌دست آوردن حجم نمونه در مدلیابی معادلات ساختاری استفاده می‌شود (هومن، ۱۳۸۷) و برای هر یک از متغیرها، ۵ الی ۱۵ مشاهده به‌عنوان حجم نمونه می‌توان تعیین کرد (آذری، همتی، مرادزاده فرد و حسینی، ۱۴۰۲؛ هومن، ۱۳۸۷).

در این پژوهش تعداد ۴۱ گوویه (سؤال) استفاده شده است، ولی به دلیل اینکه پژوهش حاضر از رساله استخراج شده است، با توجه به تعداد گوویه‌های مورد استفاده در رساله و با در نظر گرفتن رابطه شماره (۱)، حداقل به داده‌های ۴۰۰ پرسشنامه، نیازمند است (۴۰۰=۵\*۸۰). بنابراین، با توجه به حجم نمونه، ۵۰۰ پرسشنامه به صورت الکترونیکی از طریق رایانامه، تلگرام و واتساپ توزیع شد. پرسشهای کلیه پرسشنامه‌ها، به صورت پاسخ اجباری طراحی شده بودند، که پس از پیگیری‌های پی‌درپی و مکرر، تعداد ۴۲۰ پاسخ معتبر، دریافت و ذخیره گردید. در نهایت، کلیه فایل‌ها، در اکسل داندلود و جمع‌آوری گردید. با توجه به تعداد پاسخ‌های دریافتی، نرخ پاسخدهی به پرسشنامه‌ها در حدود ۸۴ درصد محاسبه شد.

## ۴- یافته‌ها

### آمار توصیفی

جدول‌های (۱) و (۲) اطلاعات جمعیت‌شناختی و آمار توصیفی مدل اندازه‌گیری متغیرها را نشان می‌دهند.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی

شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۱۴۵
	مرد	۲۷۵
	کل	۴۲۰
سطح تحصیلات	لیسانس	۱۹۱
	فوق لیسانس	۱۴۵
	دکتری	۸۴
کل	کل	۴۲۰
	بین ۲۰ سال تا ۳۰ سال	۶۴

۳۷/۹	۱۵۹	بین ۳۱ سال تا ۴۰ سال	رده سنی حسابرسان
۳۳/۱	۱۳۹	بین ۴۱ سال تا ۵۰ سال	
۱۳/۸	۵۸	بیشتر از ۵۰ سال	
۱۰۰	۴۲۰	کل	
۲۳/۶	۹۹	بین ۱ تا ۵ سال	سابقه کاری حسابرسان
۱۳/۶	۵۷	بین ۶ تا ۱۰ سال	
۱۶/۰	۶۷	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	
۱۱/۴	۴۸	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	
۱۴/۷	۶۲	بین ۲۱ تا ۲۵ سال	
۲۰/۷	۸۷	بیشتر از ۲۵ سال	
۱۰۰	۴۲۰	کل	رتبه حسابرسان
۲۸	۱۱۶	حسابرس ارشد	
۲۰	۸۴	سرپرست	
۲۲	۹۲	سرپرست ارشد	
۱۲	۵۲	مدیر	
۱۸	۷۶	شریک	
۱۰۰	۴۲۰	کل	

همانطوری که نتایج جدول شماره (۱) نشان می‌دهد، از نظر جنسیت، بیشتر پاسخ‌دهندگان (۶۵/۵٪) مرد هستند، که علت اصلی آن، می‌تواند ماهیت شغل حسابرسی باشد که، تعداد بیشتری از افراد شاغل را مردها تشکیل می‌دهند. از نظر میزان تحصیلات اکثر پاسخ‌دهندگان، در سطح لیسانس (۴۵/۵٪) قرار دارند. از نظر گروه سنی، بیشتر پاسخ‌دهندگان در رده سنی ۳۱ تا ۴۰ سال هستند و از نظر سابقه کاری، (۲۳/۶٪) بین ۱ تا ۵ سال، (۱۳/۶٪) بین ۶ تا ۱۰ سال، (۱۶٪) بین ۱۱ تا ۱۵ سال، (۱۱/۴٪) بین ۱۶ تا ۲۰ سال، (۱۴/۷٪) بین ۲۱ تا ۲۵ سال و (۲۰/۷٪) بیشتر از ۲۵ سال، سابقه دارند. از نظر رتبه حسابرسان، (۲۸٪) پاسخ‌دهندگان حسابرس ارشد، (۲۰٪) سرپرست، (۲۲٪) سرپرست ارشد، (۱۲٪) مدیر و (۱۸٪) دارای رتبه شریک موسسه حسابرسی هستند.

جدول ۲. شاخص‌های مرکزی و پراکندگی پاسخ‌ها

متغیر	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	چولگی	کشدگی
سوگیری تکیه گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات	۴۲۰	۳/۱۹۳	۱/۱۹۳	۱/۰۰	۵/۰۰	-۰/۲۸۱	-۱/۳۸۰
شدت اخلاقی	۴۲۰	۲/۷۸۳	۱/۲۰۶	۱/۰۶	۴/۹۴	۰/۳۰۳	-۱/۵۲۵
فشار بودجه زمانی	۴۲۰	۲/۹۰۸	۰/۶۷۴	۱/۳۳	۴/۶۷	۰/۰۸۶	-۰/۴۹۵
قضاوت حسابرسی	۴۲۰	۲/۸۱۴	۱/۴۸۹	۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۲۲۶	-۱/۷۵۰

با توجه به جدول (۲)، میانگین پاسخها برای متغیر تکیه‌گاه و تعدیل ۳/۱۹۳، شدت اخلاقی ۲/۷۸۳، فشار زمانی ۲/۹۰۸ و قضاوت حسابرسی ۲/۸۱۴، می‌باشد. چولگی و کشیدگی متغیرها در بازه ۲+ و ۲- قرار دارند که نشان از نرمال بودن توزیع متغیر پژوهش دارد (مومنی، ۱۳۸۶).

## بررسی روابط بین شاخص‌های پژوهش

رابطه بین متغیرها، از طریق آزمون همبستگی پیرسون بررسی می‌شود.

بین دو متغیر رابطه معنی داری وجود ندارد:  $H_0$

بین دو متغیر رابطه معنی داری وجود دارد:  $H_1$

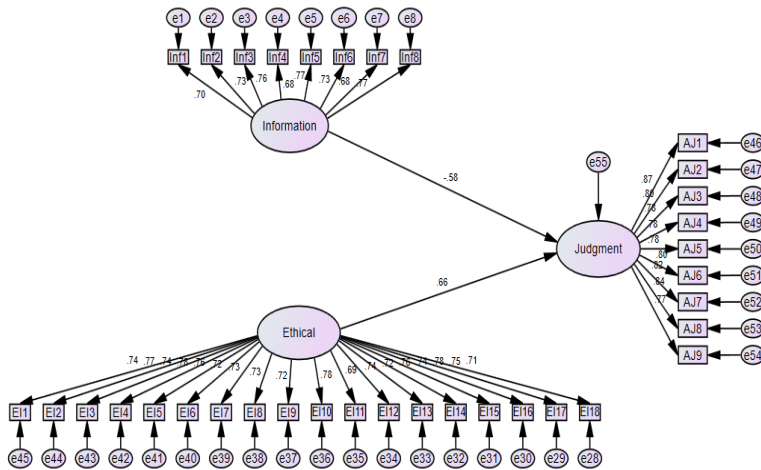
جدول ۳. همبستگی میان متغیرهای پژوهش

متغیر	سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد اطلاعات	شدت اخلاقی	فشار بودجه زمانی	قضات حسابرسی
سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات	۱			
شدت اخلاقی	-۰/۸۴۸	۱		
فشار بودجه زمانی	۰/۴۶۵	-۰/۵۳۵	۱	
قضات حسابرسی	-۰/۸۵۴	۰/۸۶۳	-۰/۵۴۷	۱

نتایج در جدول شماره (۳) آورده شده است. کلیه اعداد بین -۱ و +۱ می‌باشند. با توجه به اینکه سطح معنی داری برای هر یک از آزمون‌ها ( $p\text{-value} < ۰/۰۱$ ) و کمتر از سطح خطای  $۰/۰۵$  است، می‌توان بیان کرد همه متغیرها باهم ارتباط معناداری دارند.

## برآزش مدل اندازه‌گیری

در معادلات ساختاری، تحلیل پایایی پژوهش از طریق ضریب آلفای کرونباخ، انجام می‌شود که مقدار آن، باید بیشتر از  $۰/۷$  باشد. برای بررسی پایایی از روش دیگری، با عنوان پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. در این پژوهش، پایایی گویه‌ها براساس همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر، محاسبه می‌شود. مقدار مناسب این شاخص نیز، باید بالاتر از  $۰/۷$  باشد (فورنل و لارکر<sup>۷۹</sup>، ۱۹۸۱). برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی، میانگین واریانس استخراج شده<sup>۸۰</sup> (AVE) و معیارهای بار عاملی، استفاده شده است. بار عاملی باید بزرگ‌تر از  $۰/۴$  باشد، گویه‌های با بار عاملی کمتر از  $۰/۴$  بایستی حذف شوند. بنابراین، بار عاملی حداقل  $۰/۴$  برای هر گویه نشان‌دهنده ساختار مناسب است (هولاند<sup>۸۱</sup>، ۱۹۹۹؛ ساریخانی، ایزدی‌نیا و دائی کریم‌زاده، ۱۳۹۸). از سوی دیگر اگر مقدار واریانس استخراج شده بیشتر از  $۰/۵$  باشد، روایی همگرا در سطح مناسبی قرار دارد (احمدی و پورزمانی، ۱۴۰۲؛ داوری و رضازاده، ۱۳۹۳) و اگر، نشانگرهای هر سازه در نهایت بتوانند حداقل نیمی از واریانس گویه‌های خود را به لحاظ اندازه‌گیری توضیح دهند، نشان‌دهنده روایی همگرا است (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹).



شکل ۲: مدل معادلات ساختاری با ضریب رگرسیونی استاندارد شده

جدول ۴. شاخص‌های اعتبار مدل

متغیر	شاخص	بار عاملی	ضریب‌الفا‌ی کرونیخ (Alpha>0/7)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr>.۷)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)	
تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات	Inf۱	۰/۷۰				
	Inf۲	۰/۷۳	۰/۸۹۹	۰/۹۰۰	۰/۵۳۰	
	Inf۳	۰/۷۶				
	Inf۴	۰/۶۸				
	Inf۵	۰/۷۷				
	Inf۶	۰/۷۳				
	Inf۷	۰/۶۸				
	Inf۸	۰/۷۷				
	EI۱	۰/۷۴				
	EI۲	۰/۷۷				
	EI۳	۰/۷۴				
	EI۴	۰/۷۸				
	EI۵	۰/۷۶				
	شدت اخلاقی	EI۶	۰/۷۲	۰/۹۵۷	۰/۹۵۷	۰/۵۵۳
		EI۷	۰/۷۳			
EI۸		۰/۷۳				
EI۹		۰/۷۲				
EI۱۰		۰/۷۸				
EI۱۱		۰/۶۹				
EI۱۲		۰/۷۴				
EI۱۳		۰/۷۸				
EI۱۴		۰/۷۵				
EI۱۵		۰/۷۴				
EI۱۶		۰/۷۸				
EI۱۷		۰/۷۵				
EI۱۸		۰/۷۱				
Aj۱	۰/۸۷					



				Aj۲	۰/۸۸
				Aj۳	۰/۷۸
				Aj۴	۰/۷۸
	۰/۶۴۷	۰/۹۴۲	۰/۹۶۳	Aj۵	۰/۷۸
قضات حسابرسی				Aj۶	۰/۸۰
				Aj۷	۰/۸۲
				Aj۸	۰/۸۴
				Aj۹	۰/۷۷

با توجه به جدول شماره (۴) اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE، در بازه مربوطه قرار دارند و همچنین، در شکل شماره (۲) کلیه بارهای عاملی بیشتر از ۰/۴ هستند، بنابراین، می‌توان بیان کرد پایایی و روایی همگرایی مدل پژوهش در وضعیت مناسبی قرار دارند.

### برازش کلی مدل

جدول ۵. شاخص‌های برازش مدل پژوهش

شاخص	CFI	RMSEA	GFI	CMIN/DF
مدل مفهومی	۰/۹۳۶	۰/۰۵۶	۰/۹۰۷	۲/۳۳۱

شاخص کای اسکوئر هنجار شده یا نسبی، از شاخص‌های عمومی است. در صورت تقسیم کردن مقدار کای اسکوئر به درجه آزادی، کای اسکوئر هنجار شده به دست می‌آید. برای این شاخص مقادیر بین ۱ تا ۳ قابل قبول است (علیمرادی، ۱۳۹۶). با توجه به جدول (۵)، کای اسکوئر هنجار شده (CMIN/DF) برابر ۲/۳۳۱ است، که در بازه مطلوب ۱ تا ۳ قرار دارد. شاخص برازش مقایسه‌ای (CFI) برازش مدل پیشنهاد شده به مدل مستقل است. اگر مقادیر آن، بین ۰/۹ الی ۰/۹۷ باشند، قابل قبول و در صورتی که بیشتر از ۰/۹۷ باشند، به عنوان برازش بسیار خوب داده‌ها به مدل، تفسیر می‌شوند (علیمرادی، ۱۳۹۶). مقدار CFI برای مدل، برابر ۰/۹۳۶ است، که نشان‌دهنده برازش قابل قبول مدل است. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد مدل (RMSEA) متوسط باقی‌مانده‌های بین همبستگی / کوواریانس مشاهده شده نمونه و مدل مورد انتظار برآورد شده از جامعه می‌باشد. برازش مدلهایی که دارای مقدار ۰/۰۸ یا کوچک‌تر هستند قابل قبول هستند (علیمرادی، ۱۳۹۶). این شاخص برابر با ۰/۰۵۶ است که نشان از پذیرفتنی بودن مدل دارد. شاخص نیکویی برازش (GFI) مقدار نسبی واریانس‌ها و کوواریانس‌ها به گونه مشترک به وسیله مدل را ارزیابی می‌کند. مقدار برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۸ نشانگر برازش مطلوب است (علیمرادی، ۱۳۹۶). مقدار GFI برای مدل برازش داده شده، برابر ۰/۹۰۷ هست، که نشان از برازش مطلوب دارد. بنابراین، با توجه به شاخص‌ها مدل پژوهش برازش مطلوبی دارد.

## آزمون فرضیه ها

جدول ۶: ضرایب رگرسیونی مدل پژوهش

شرح	ضریب رگرسیونی استاندارد	ضریب رگرسیونی	خطای استاندارد	ناحیه بحرانی	P-value
قضاوت حسابرسی	-۰/۵۸۳	-۰/۵۹۳	۰/۰۴۵	-۱۳/۰۵۷	<۰/۰۰۱
قضاوت حسابرسی	۰/۶۵۹	۰/۶۷۴	۰/۰۴۷	۱۴/۲۸۹	<۰/۰۰۱

## بررسی اثرات مستقیم

فرضیه یک: سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

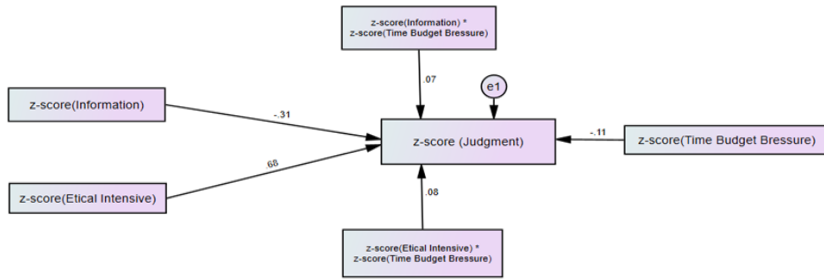
باتوجه به جدول (۶) مشاهده می‌شود ضریب رگرسیونی استاندارد شده تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی، برابر  $-۰/۵۸۳$  است. همچنین، مقدار ناحیه بحرانی برای این ضریب برابر  $-۱۳/۰۵۷$  است. این مقدار کمتر از  $-۱/۶۴$  هست که نشان‌دهنده معنادار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است ( $p < ۰/۰۰۱$ ) و نتایج حاکی از آن است که فرضیه صفر ( $H_0$ ) رد شده و فرض مقابل آن ( $H_1$ ) تأیید شده است. به عبارتی دیگر، سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد. یعنی هرچه این سوگیری، در حسابرسی بیشتر (کمتر) باشد، کیفیت قضاوت حسابرسی کمتر (بیشتر) خواهد بود.

فرضیه دو: شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

باتوجه به جدول (۶) ضریب رگرسیونی استاندارد شده تأثیر شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرسی، برابر  $۰/۶۵۹$  است. مقدار ناحیه بحرانی برابر  $۱۴/۲۸۹$  است که بیشتر از  $۱/۶۴$  می‌باشد و نشان از معنادار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است ( $P < ۰/۰۰۱$ ). به طور کلی، نتایج حاصل، حاکی از آن است که فرض صفر ( $H_0$ ) رد شده و فرض مقابل آن ( $H_1$ ) تأیید شده است. به عبارتی دیگر، شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبتی دارد. یعنی هرچه شدت اخلاقی حسابرس بیشتر (کمتر) باشد، کیفیت قضاوت حسابرسی بیشتر (کمتر) خواهد بود.

## بررسی اثرات تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی

برای بررسی نقش تعدیل‌گری از روش رگرسیون تعدیل‌شده یا همان روش حاصل ضرب استفاده شده است. پس از استانداردسازی داده‌ها باهدف رفع مشکل هم‌خطی، از حاصل ضرب نمرات استاندارد متغیر مستقل و تعدیل‌گر، جمله تعاملی ساخته می‌شود و هم‌زمان، ارزیابی تأثیر متغیر مستقل، تعدیل‌گر و جمله تعاملی بر متغیر وابسته ارزیابی می‌شود. معنی دار بودن جمله تعاملی نشان‌دهنده تأیید نقش تعدیل‌گری است. در شکل (۳) اثر تعدیل‌گری و شاخص‌های برازش در جدول (۷) آمده است.



شکل ۳. تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی

جدول ۷. شاخص‌های برازش مدل

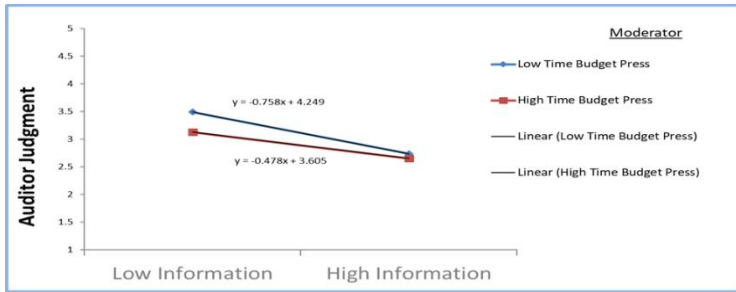
شاخص	GFI	RMSRA	CFI	CMIN/DF
مدل مفهومی	۰/۹۲۶	۰/۰۴۵	۰/۹۴۳	۱/۷۴۴

با توجه به جدول شماره (۷) کای اسکوئرهنجارشده (CMIN/DF) برابر با ۱/۷۴۴ است که در بازه مطلوب ۱ تا ۳ قرار دارد. شاخص برازش مقایسه‌ای (CFI) برابر با ۰/۹۴۳ می‌باشد که نشانگر برازش قابل قبول مدل هست. ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد مدل (RMSEA) برابر با ۰/۰۴۵ برآورد شده است که گویای برازش مطلوب مدل است. مقدار شاخص نیکویی برازش (GFI) برای مدل برازش داده شده برابر ۰/۹۲۶ هست که نشانگر برازش خوب است. بنابراین، نتایج شاخص‌های جدول شماره (۷) نشان‌دهنده برازش مطلوب مدل است. فرضیه سه: فشار بودجه زمانی، ارتباط بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

برای بررسی اثر تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی در رابطه بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و قضاوت حسابرسی، ابتدا نمره استانداردشده فشار بودجه زمانی، سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و قضاوت حسابرسی محاسبه شده است. متغیر جدید شامل حاصل ضرب دو متغیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل فشار بودجه زمانی در مدل قرار داده شده است. نتایج در جدول (۸) گزارش شده است.

جدول ۸. ضرایب رگرسیونی تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی

شرح	ضریب رگرسیونی استاندارد	ضریب رگرسیونی استاندارد	خطای استاندارد	ناحیه بحرانی	P-value
قضاوت حسابرسی → سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل	-۰/۳۰۹	-۰/۲۶۱	۰/۰۲۷	-۹/۸۴۰	<۰/۰۰۱
قضاوت حسابرسی → فشار بودجه زمانی	-۰/۱۱۲	-۰/۱۸۹	۰/۰۵۳	-۳/۵۶۲	<۰/۰۰۱
قضاوت حسابرسی → اثر تعاملی	۰/۰۷۰	۰/۰۷۰	۰/۰۳۱	۲/۲۲۶	۰/۰۲۶



نمودار ۱: تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی در رابطه بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و قضاوت حسابرسی

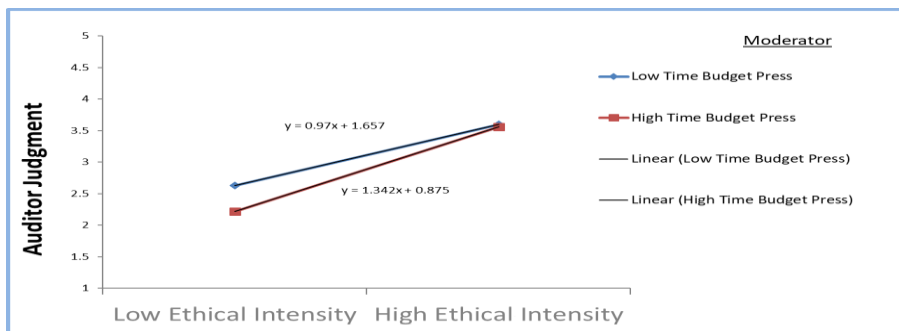
با توجه به جدول شماره (۸) در مدل پژوهش تأثیر جمله تعاملی تأیید شده است ( $P=0/026$ ). در واقع فرض صفر مبنی بر عدم تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی در ارتباط بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و قضاوت حسابرسی با توجه به داده‌ها و شواهد موجود پذیرفته نشده و به عبارتی دیگر، پذیرفته شده است که فشار بودجه زمانی در رابطه بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و قضاوت حسابرسی، نقش تعدیل‌کنندگی دارد. همچنین، نتیجه اثر متقابل بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و فشار بودجه زمانی در نمودار (۱) ارائه شده است. به دلیل اینکه خطوط مربوط به افراد با فشار بودجه زمانی پایین و بالا در رابطه بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و قضاوت حسابرسی باهم موازی نیستند، لذا اثر تعدیل‌گری در رابطه بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل و قضاوت حسابرسی وجود دارد. در واقع افرادی که فشار بودجه زمانی پایینی دارند نسبت به افرادی که فشار بودجه زمانی بالاتری دارند، سطح بیشتری از کیفیت قضاوت را دارند. اما این تفاوت در سطح پایین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل می‌باشد و در سطح بالای سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل، حسابرسان تقریباً قضاوت یکسانی را دارند.

فرضیه چهارم: فشار بودجه زمانی، ارتباط بین شدت اخلاقی و کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

برای بررسی اثر تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی در رابطه بین شدت اخلاقی و کیفیت قضاوت حسابرسی، ابتدا نمره استاندارد شده متغیر فشار بودجه زمانی، شدت اخلاقی و کیفیت قضاوت حسابرسی محاسبه شده است. متغیر جدید شامل، حاصل ضرب دو متغیر شدت اخلاقی و فشار بودجه زمانی در مدل قرار داده شده است. نتیجه مدل برازش یافته در جدول (۹) آمده است.

جدول ۹: ضرایب رگرسیونی تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی

شرح	ضریب رگرسیونی استاندارد	ضریب رگرسیونی	خطای استاندارد	ناحیه بحرانی	P-value
قضاوت حسابرسی → شدت اخلاقی	۰/۶۸۴	۰/۵۷۸	۰/۰۲۷	۲۱/۸۰۷	<۰/۰۰۱
قضاوت حسابرسی → فشار بودجه زمانی	-۰/۱۱۲	-۰/۱۸۹	۰/۰۵۳	-۳/۵۶۲	<۰/۰۰۱
قضاوت حسابرسی → اثر تعاملی	۰/۰۸۰	۰/۰۹۳	۰/۰۲۷	۲/۵۲۸	۰/۰۱۱



نمودار ۲: تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی در رابطه بین شدت اخلاقی و قضاوت حسابرسی

با توجه به جدول (۹) در مدل پژوهش تأثیر جمله تعاملی تأیید شده است ( $p=0/011$ ). به عبارتی فرض صفر مبنی بر عدم تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی به‌عنوان تعدیل‌گر در ارتباط بین شدت اخلاقی و قضاوت حسابرسی با توجه به داده‌ها و شواهد موجود پذیرفته نخواهد شد. در واقع با توجه به داده‌ها و شواهد موجود در سطح خطای ۵ درصد پذیرفته می‌شود که فشار بودجه زمانی در رابطه بین شدت اخلاقی و قضاوت حسابرسی اثر تعدیل‌کنندگی دارد. همچنین، نتیجه اثر متقابل بین شدت اخلاقی و فشار بودجه زمانی در نمودار (۲) ارائه شده است.

به دلیل اینکه خطوط مربوط به حساب‌رسان با فشار بودجه زمانی پایین و بالا در رابطه بین شدت اخلاقی و قضاوت حسابرسی باهم موازی نیستند، لذا می‌توان گفت که در رابطه بین شدت اخلاقی و قضاوت حسابرسی، فشار بودجه زمانی نقش تعدیل‌کنندگی دارد.

در واقع با توجه به نمودار شماره (۲) ملاحظه می‌شود که، حساب‌رسان دارای سطح پایین‌تر از فشار بودجه زمانی قضاوت بهتری را در هر سطح از شدت اخلاقی دارند و در سطح بالای شدت اخلاقی، فشار بودجه زمانی به‌طور تقریبی تأثیری بر کیفیت قضاوت حسابرسی ندارد اما در سطح پایین شدت اخلاقی، حساب‌رسان دارای فشار بودجه زمانی پایین نسبت به حساب‌رسان با فشار بودجه زمانی بالا به‌طور متوسط سطح قضاوت بهتری را داشته‌اند.

جدول ۱۰. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون	شرح	فرضیه‌ها
تأیید	سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی دارد.	فرضیه ۱
تأیید	شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.	فرضیه ۲
تأیید	فشار بودجه زمانی، ارتباط بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.	فرضیه ۳
تأیید	فشار بودجه زمانی، ارتباط بین شدت اخلاقی و کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.	فرضیه ۴

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

حساب‌رسان مسئولیت ارزیابی تصمیمات افراد را به‌عهده دارند (ناپ و ناپ<sup>۸۲</sup>، ۲۰۱۲). حساب‌رسان در طول فرآیند حسابرسی خود، اطلاعاتی را از دیگران دریافت می‌کنند (ایرواتی و

سولیک‌خاه<sup>۸۳</sup>، ۲۰۱۸). احتمال دارد، این افراد به دلیل آگاهی از انواع سوگیری‌ها و تاثیرات آنها بر قضاوت حساب‌برسان، تلاش بکنند که، حساب‌برسان را درگیر سوگیری‌های ناخواسته بسازند (ناپ و ناپ، ۲۰۱۲). در سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات، افراد در تصمیم‌گیری خود غالباً به جای ماهیت اطلاعات، ترتیب اطلاعات را در نظر می‌گیرند و می‌توانند تحت‌تأثیر ترتیب ارائه اطلاعات قرار گیرند (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱). سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات موجب می‌شود حساب‌برسان قضاوت جانب‌دارانه‌ای داشته باشند (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱). این سوگیری، قضاوت حساب‌برسی را مخدوش کرده و باعث ایجاد مشکل در فرآیند حساب‌برسی می‌شود و بر اثربخشی و کارایی حساب‌برسی تأثیر می‌گذارد (هنریاتو، ۲۰۱۸).

در فرضیه اول با توجه به جدول شماره (۶)، تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر قضاوت حساب‌برسی بررسی شد. یافته‌های این پژوهش نشان داد که سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر قضاوت حساب‌برسی تأثیر منفی دارد. در ایران، جوادی‌نیا و کامیابی (۱۴۰۲) نشان دادند که، ترتیب متفاوت ارائه اطلاعات در رابطه با تداوم فعالیت، منجر به قضاوتی متفاوت در حساب‌برسان خواهد شد. در پژوهش‌های خارجی نیز (جانسون، ۱۹۹۵؛ بات و کمبل، ۱۹۸۹؛ ویگمن و همکاران، ۲۰۱۶؛ تتوچارپس و هاروی، ۲۰۱۶؛ مارادونا، ۲۰۲۰) تأثیر ترتیب اطلاعات بر قضاوت حساب‌برسی نشان داده شد. نتایج پژوهش حاضر، با مطالعات (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱؛ هنریاتو، ۲۰۱۸) مطابقت دارد.

در فرضیه دوم طبق جدول (۶)، تأثیر شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حساب‌برسی بررسی شد. شدت اخلاقی ساختاری است که میزان الزامات اخلاقی در یک موقعیت را نشان می‌دهد (یوناس ناینی و میراواتی، ۲۰۲۳). حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) در پژوهشی نشان دادند که، تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حساب‌برسان معنادار است. همچنین، (قاسمی‌زاده سراب و همکاران، ۱۳۹۹؛ سلمان‌پناه و طالب‌نیا، ۱۳۹۲) در پژوهش‌های خود دریافتند که، درک اصول اخلاقی، رفتار حرفه‌ای و محیط اخلاقی بر قضاوت حساب‌برسی تأثیر دارند.

اما جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که، شدت اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان تأثیری ندارد. در پژوهشی هندارو هاراهاپ (۲۰۲۳) بر اساس تئوری تصمیم‌گیری اخلاقی، استنباط کردند که حساب‌برسان باید هنگام انجام فعالیت‌های حساب‌برسی دارای اخلاق باشند. یافته‌های پژوهش حاضر، نشان می‌دهد که شدت اخلاقی بر کیفیت قضاوت حساب‌برسی تأثیر مثبتی دارد. در واقع پایبندی به اخلاق باعث بالا رفتن کیفیت قضاوت حساب‌برسی خواهد شد. نتایج این پژوهش با مطالعات (اسماعیل، ۲۰۱۶) مطابقت دارد. اما نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۴۰۰) مطابقت ندارد.

در فرضیه سوم با توجه به جدول (۸)، تأثیر تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی در ارتباط بین سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و کیفیت قضاوت حساب‌برسی، بررسی شد.

پژوهشگرانی همچون، (جایا و همکاران، ۲۰۱۶؛ پرانساتنی و یولیانتو، ۲۰۱۷؛ حساس یگانه و عموزاده مهدیرجی، ۱۳۹۹؛ القطامین، ۲۰۲۰) دریافتند که، فشار زمان بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. همچنین، جوادی‌نیا و کامیابی (۱۴۰۲) در پژوهش خود نشان دادند که، محدودیت زمانی می‌تواند اثر تقدم اطلاعات بر قضاوت حسابرسی را تشدید کند. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که فشار بودجه زمانی پائین می‌تواند تأثیر منفی سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرس را تعدیل کند. اما این تأثیر در فشار بودجه زمانی بالا دیده نشد. در واقع هرچه حسابرسان در فرآیند حسابرسی، با فشار بودجه زمانی کمتری مواجه شوند، کمتر تحت تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر، فشار بودجه زمانی پائین می‌تواند اثر منفی سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل بر قضاوت حسابرسی را کاهش دهد. در فرضیه چهارم با توجه به جدول (۹)، تأثیر تعدیل‌گری فشار بودجه زمانی در ارتباط بین شدت اخلاقی و قضاوت حسابرسی، بررسی شد. طبق پژوهش‌های (زین‌الدین و همکاران، ۲۰۲۱؛ زکریا و همکاران، ۲۰۱۳؛ سوبیانو و همکاران، ۲۰۲۳) علی‌رغم اینکه حسابرسان، خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌نمایند. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که فشار بودجه زمانی پائین می‌تواند ارتباط بین شدت اخلاقی و کیفیت قضاوت حسابرسی را تعدیل کند.

در واقع هرچه فشار بودجه زمانی پائین باشد، تأثیر مثبت شدت اخلاقی بر قضاوت حسابرسی افزایش می‌یابد. طبق نتایج این پژوهش، سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات می‌تواند بر قضاوت حسابرسی تأثیر منفی داشته باشد. بنابراین به موسسات حسابرسی، پیشنهاد می‌شود جهت کاهش آثار سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات، حتی‌الامکان از فشار بودجه زمانی بالا در فرایند قضاوت حسابرسی اجتناب کنند.

همچنین، با توجه به نتایج پژوهش‌های خارجی، از جمله پژوهش، حسیب‌آن، بوکیت و رینی<sup>۸۴</sup> (۲۰۲۲) سوگیری هاله‌ای<sup>۸۵</sup> و مارادونا (۲۰۲۰) سوگیری نتیجه‌گیری سریع، ابتکار عمل و تفکر گروهی، نیز می‌تواند بر قضاوت حسابرسی تأثیر داشته باشند. لذا به پژوهشگران داخلی پیشنهاد می‌شود، تأثیر این سوگیری‌ها را بر قضاوت حسابرسی بررسی کنند. جمع‌آوری داده‌های این پژوهش از طریق پرسشنامه صورت گرفته است. بنابراین، پاسخ‌دهندگان می‌توانند برداشت‌های مختلفی از سؤالات داشته باشند و همچنین امکان دارد، عدم دقت در پرکردن پرسشنامه‌ها توسط پاسخ‌دهندگان موجب رسیدن به نتایج گمراه‌کننده شود.

## یادداشت‌ها

1. Faqih, Akbar & Kurniawan
2. Hendar, Harahap
3. Hasibuan, Bukit & Rini
4. Judgement
5. Cognitive Biases
6. Gerrig & Zimbardo
7. Anchoring and Adjustment bias
8. Henrizi, Himmelsbach & Hunziker
9. Fay
10. Information order
11. Haryanto
12. Tversky & Kahneman
13. Gilovich & Griffin
14. Time Pressure
15. Ethical intensity
16. Shanteau
17. Lambert & Peytcheva
18. Maradona
19. Wiegmann, Okan & Nagel
20. Theocharis & Harvey
21. Pike, Curtis & Chui
22. Bhattacharjee, Moreno & Riley
23. Kleinman, Anandarajan, Medinets & Palmon
24. Wilson, Houston, Etling & Brekke
25. Johnson
26. Butt & Campbell
27. Eny & Mappayukki
28. Yuliyana & Waluyo
29. Human Information Processing (HIP)
30. Miller
31. Attribution Theory
32. Sonnier, Lassar & Lassar
33. Heider
34. Angkoso & Subroto
35. Gunawan & Indarto
36. Dewi, Wirakusuma, Rasmini & Ramantha
37. The Belief - Adjustment Model
38. Hogarth & Einhorn
39. Step-By-Step
40. End-Of-Sequence
41. Hakiki
42. Prentice
43. Jones
44. Yusnaini & Meirawati
45. Ethical Decision-Making Theory
46. Schwartz & Kusyk
47. Aristotle
48. John Stuart Mill
49. Lawrence Kohlberg
50. John Rawls
51. Mala, Kurniawan & Salida
52. Rest
53. Magnitude of consequences
54. Social consensus
55. Probability of effect
56. Temporal immediacy
57. Proximity
58. Concentration of effect
59. Johari, Sanusi & Zarefar
60. Fudge & Schlacter
61. Schneider
62. Ismail
63. Larson
64. McDaniel
65. Subiyanto, Pradani & Asiyah
66. Elder & Allen
67. Jaya, Irene & Choirul
68. Prasanti & Yulianto
69. Al-Qatamin
70. Inverted U theory
71. Zainudin, Aswar, Lastiningsih, Sumardjo & Taufik
72. Zakaria, Yahya & Salleh
73. Jamilah et al
74. Tubbs et al
75. Ida Nur Aeni
76. Singhapakdi et al
77. Coram et al
78. Structural Equation Modeling (SEM)
79. Fornell-Larcker
80. Average variances extracted
81. Hulland
82. Knapp & Knapp
83. Irawati & Solikhah
84. Hasibuan, Bukit & Rini
85. Halo Effect Bias



## کتابنامه

- آذری، واحد؛ همتی، بهرام؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ حسینی، سید حسین. (۱۴۰۲). تاثیر مولفه های مدل آمدن در موفقیت ادغام موسسات حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه ای. ۳(۱۳): ۸۶-۱۱۵.
- احمدی، زانیار؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تاثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲): ۶۶-۸۷.
- اسدیان اوغانی، اصغر؛ حاجیها، زهره؛ رویایی، رضاعلی؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تاثیر تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی حسابرسان، نقش میانجی شدت اخلاقی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶(۱۱): ۴۱-۶۶.
- ابراهیمی، ابراهیم؛ اسماعیل‌زاده، حجت. (۱۳۹۴). سوگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۳): ۷۴-۸۷.
- تجویدی، الناز؛ محمدی، سحر. (۱۳۹۹). بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران، نشریه علمی حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۶): ۱-۱۶.
- جبارزاده‌کنگرلویی، سعید؛ مرادی، عزیزالله؛ کنگری، لایلا. (۱۴۰۰). تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی و شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان، مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، ۲(۱۱): ۳۲-۵۲.
- جوادی‌نیا، امیر؛ کامیابی، یحیی. (۱۴۰۲). بررسی اثر ترتیب ارائه اطلاعات بر قضاوت حسابرسان مربوط به تداوم فعالیت شرکت با تأکید بر تجربه و محدودیت زمانی، مجله دانش حسابداری، ۱۴(۳): ۱-۱۹.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ عموزاد مهدیرجی، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷): ۱-۲۶.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۸(۶): ۶۲-۷۳.
- خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم. (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری، ۲(۲): ۱۲۴-۱۳۵.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار Pls Smart. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.

رجب‌دوری، حسین. (۱۳۹۸). رابطه هویت سازمانی و گزارش‌های تقلب‌های مالی با نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی ادراک‌شده و شخصیت پویا، فصلنامه علمی-ترویجی در حوزه اخلاق، ۹، (۳۶): ۹۹-۱۲۳.

سادات غفاری، منصوره؛ عزیزمحمدی، زهرا؛ قاسمی‌زاده سراب، حسین. (۱۳۹۹). تأثیر درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تأکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حساب‌برسان، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۲): ۵۹-۴۶.

ساریخانی، مهدی؛ ایزدی‌نیا، ناصر؛ دائی‌کریم‌زاده، سعید. (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، دانش حسابداری مالی، ۶(۱): ۷۵-۱۰۵.

ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید؛ خدابی‌پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حساب‌برس، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵۸: ۵-۲۸.

سلمان‌پناه، نجمه؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، حسابداری مدیریت، ۶(۱۸): ۸۷-۹۶.

شفیعی‌رچی، سیروس؛ ولی‌پور، هاشم؛ مرادی، جواد. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر میزان پایبندی به اخلاق و شرایط اخلاقی بر تصمیم‌گیری حساب‌برسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم انسانی، گروه حسابداری، واحد مرودشت.

علی‌مرادی، عباس. (۱۳۹۶). مدل‌یابی معادلات ساختاری با نرم‌افزار Amos (چاپ ۲)، تهران: انتشارات فدک ایستاتیس.

فتحی، زهرا؛ بهارمقدم، مهدی؛ پورحیدری، امید. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر فشار بودجه‌زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس: رویکرد ساختاری، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۶۹(۱۸): ۲۸-۱.

کریمی، زهرا؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ صمدی‌لرگانی، محمود؛ پورعلی‌لاکلایه، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حساب‌برسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲): ۵۲-۲۳.

مهرانی، ساسان؛ نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه‌زمانی بر رفتار حساب‌برسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۲): ۶۱-۴۳.

نژادتولمی، بابک؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۸). بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی، دانش حسابداری مالی، ۶(۴): ۷۵-۴۷.

بررسی تأثیر سوگیری تکیه‌گاه و تعدیل با رویکرد ترتیب اطلاعات و شدت اخلاقی .../۱۶۱

هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رضانعلی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵).  
بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های تجربی  
حسابداری، ۶(۲۲): ۱۴۸-۱۲۳.  
هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۷). مدل‌یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل (چاپ دوم)،  
تهران: انتشارات سمت.

## References

- Ahmadi, Z., & Pourzamani, Z. (2023). The impact of multiple intelligences on auditor's judgment and decision-making in auditing, given the mediating role of auditor's organizational culture, *Journal of Professional Auditing Research*, 3(12), 66-87. (In Persian)
- Alimoradi, A. (2017). Modeling Structural Equations with Software AMOS. Fadak Isatis Publication. Tehran. (In Persian)
- Al-Qatamin, K. I. (2020). The impact of time pressure on the audit quality: A case study in Jordan. *Journal of Business and Management*, 22(1), 8-16.
- Angkoso, C. D., & Subroto, B. (2014). The role of situational and individual factors on the premature sign-offs of audit procedures. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 5(6), 57-68.
- Asadiyan owghani, A., Hajiha, Z., Royaei, R. A., & Vakilifard, H. R. (2021). Relationship between the Self-Interest Threat and ethical sensitivity, the role of mediating of moral intensity. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 6(11), 41-66. (In Persian)
- Azari, V., Hemmati, B., Moradzadehfard, M., & Hoseiny, S. H. (2024). The effect of the components of the Emden model on the success of the merging of audit firms with an emphasis on audit quality. *Journal of Professional Auditing Research*, 3(13), 86-115. (In Persian)
- Bhattacharjee, S., Moreno, K.K., & Riley, T. (2012). Interplay of interpersonal Affect and source reliability on auditors' inventory judgments. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1087-1108.
- Butt, J. L., & Campbell, T. L. (1989). The Effects of Information Order and Hypothesis-Testing Strategies on Auditor Judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 14(5), 471-479.
- Davari, A., Rezazadeh, A. (2014). Structural Equation Modeling With PLS. Academic Jihad Publication. Tehran. (In Persian)
- Dewi, M. S. K., Wirakusuma, M. G., Rasmini, N. K., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of professional skepticism, locus of control, and integrity on audit judgment. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 4(1), 157-164.
- Ebrahimi, E., & Esmaielzadeh, H. (2015). Cognitive Biases in Audit Professional Judgment. *Accounting and Auditing Studies*, 4(13), 74-87. (In Persian)
- Elder, R. J., & Allen, R. D. (2003). A longitudinal field investigation of auditor risk assessments and sample size decisions. *The Accounting Review*, 78(4),

- 983-1002.
- Eny, N., & Mappayukki, R. (2020). Moderating role of audit fees on the effect of task complexity and independence towards audit judgment. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 23(2), 194-204.
- Faqih, M. A., Akbar, M., & Kurniawan, F. A. (2022). The effect of purpose orientation, self-efficacy, pressure obedience, and task complexity, on audit judgment (Study Inspectorate in Madura). *In International Colloquium Forensics Accounting and Governance*, 2(1), 66-73.
- Fathee, Z., Bahar Moghaddam, M., & Pourheidari, O. (2021). Investigating the Impact of Time Budget Pressure on the Relationship between Dimensions of Philosophical mindset And Auditor Professional Judgment: A Structural Equation approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 69(18), 1-28. (In Persian)
- Fay R. G. & Montague N. R. (2015). Witnessing Your Own Cognitive Bias: A Compendium of Classroom Exercises. *Accounting Education*, 30(1), 13-34.
- Fudge, R. S., & Schlacter, J. L. (1999). Motivating employees to act ethically: An expectancy theory approach. *Journal of Business Ethics*, 18(3), 295-304.
- Gerrig, R. J., & Zimbardo, P. G. (2008). *Psychology and Life*, 18th Edn Boston. MA: Pearson.[Google Scholar].
- Gilovich, T. and Griffin, D. (2013). Introduction – heuristics and biases: then and now, in Gilovich, T., Griffin, D. and Kahneman, D. (Eds), *Heuristics and Biases*, Cambridge University Press, New York, pp 1-18.
- Gunawan, I., & Indarto, S. L.(2022). Independence as moderating factors influencing audit judgment. *Asian Journal of Law and Governance*, 4(1), 1-10.
- Haryanto, H. (2018). The effect of framing and order effect on audit judgment: individual-group decision comparison and interaction. *Journal of Accounting and Auditing*, 15(1), 1-36.
- Hasibuan, F. K. A., Bukit, B.R., & Rini, S.E. (2022). The effect of framing, halo effect and auditor's experience on audit judgment (study on auditors public accountant office (KAP) in medan city). *International Journal of Research and Review*, 9(9), 37-47.
- Hassas Yeganeh, Y., & Maghsoudi, O. (2011). Moral values in the auditor's professional judgment, *Journal of Ethics in Science and Technology*, 6(1), 62- 73. (In Persian)
- Hasas Yaganah, Y., & Amouzad, Sh. (2020). The Factors Affecting the Professional Judgment (ethics) of Auditors and the Pressures on them. *Journal of Management and Accounting School*, 17(67), 1-26. (In Persian)
- Hakiki, A. (2023). Belief Adjustment Model in the Revision of Beliefs: An Experimental Study of the Role of Order Effect and Cognitive Style. *Archives of Business Research*, 11(4), 66-75.
- Henrizi, P., Himmelsbach, D., & Hunziker, S. (2021). Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from Switzerland. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(4), 598-621.
- Hendar, F. A. C., & Harahap, D. Y. (2023). The Influence of time budget pressure, auditor experience, and auditor Competence on audit judgment. *Kajian Akuntansi*, 24(2),

- 376-387.
- Hogarth, R. M., & Einhorn, H. J. (1992). Order effect in belief updating: The belief – adjustment model. *Cognitive Psychology*, 24(1), 1–55.
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic management journal*, 20(2), 195-204.
- Hormozi, Sh., Niko Maram, H., Royai, R. A., & Rahnama Rudpashti, F. (2015). Investigating the effect of psychological biases on the auditor's professional doubt. *Experimental Accounting Research*, 6(22), 123-148. (In Persian)
- Hooman, H. A. (2008). Structural equation modeling with LISREL application. *Samt Publications, Tehran*. (In Persian)
- Irawati, S. A., & Solikhah, B. (2018). The factors affecting audit judgment. *Accounting Analysis Journal*, 7(1), 34-42.
- Ismail, A. H. (2016). Auditor's ethical judgment: assessing individual characteristics, ethical sensitivity, organizational ethics and moral intensity effect. *Doctoral dissertation, UKM, Bangi*.
- Jabarzadeh Kangarlouiee, S., Moradi, A., & Kangari, L. (2021) the effect of moral orientation, threat to personal independence, and moral intensity on the ethical decision-making process of auditor. *Studies of ethics and behavior in accounting and auditing*, 2(1), 32-52. (In Persian)
- Javady Nia, A., & Kamyabi, Y. (2024). Investigating the Effect of the Order of Providing Information on the Judgment of Auditors Related to Going Concern with Emphasis on Experience and Time Limitation, *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 1-19. (In Persian)
- Jaya, T. E., Irene, C., & Choirul, C. (2016). Skepticism, Time Limitation of Audit, Ethics of Professional Accountant and Audit Quality (Case Study in Jakarta, Indonesia). *Review of Integrative Business and Economics Research*, 5(3), 173-182.
- Johnson, P. E., Jamal, K., & Berryman, R. G. (1991). Effects of framing on auditor decisions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(1), 75-105.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision-making by individuals in organizations: An issue contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366-395.
- Johari, R. J., Sanusi, Z. M., & Zarefar, A. (2019). Auditor's ethical judgments: the influence of moral intensity, ethical orientation and client importance. *International Journal of Financial Research*, 10(3), 77-87.
- Karimi, Z., Yaghoobnezhad, A., Samadi Lorghani, M., & Pournali Lakelayeh, M. R. (2021). Evaluating the effect of auditors' individual psychological bias and personality dimensions on audit quality. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 13(52), 23-52. (In Persian)
- Khajavi, S., & Noushadi, M. (2012). The role of behavioral patterns and decision-making models in judgment Auditors. *Journal of Accounting and Social Interests*, 2(2), 124-135. (In Persian)
- Kleinman, G., Anandarajan, A., Medinets, A., & Palmon, D. (2010). A theoretical model of cognitive factors that affect auditors' performance and perceived independence. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*, 1(3), 239-267.

- Knapp, M. C., & Knapp, C. A. (2012). Cognitive biases in audit engagements. *The CPA Journal*, 82(6), 40.
- Lambert, T.A., & Peytcheva, M. (2020), When is the averaging effect present in auditor judgment?, *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 277-296.
- Larson, L. L. (2004). Internal auditors and job stress. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1119-1130.
- Mala, A. S. K. P. P., Kurniawan, I., & Salida, A. (2022). Pengaruh Pengalaman Kerja, Komitmen Profesional Terhadap Pengambilan Keputusan Etis Auditor pada Kantor BPK Provinsi Sulawesi Selatan. *AKUA: Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 1(3), 242-250.
- Maradona, A. F. (2020). A qualitative exploration of heuristics and cognitive biases in auditor judgements. *Accountability*, 9(2), 94-112.
- McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285.
- Mehrani, S., & Naimi, M. (2004). Ethical Theory and the effect of time budget pressure on the behavior of independent auditors. *Accounting and Auditing Reviews*, 1(32), 61-43. (In Persian)
- Miller Jr, H. L. (Ed.). (2016). *The Sage encyclopedia of theory in psychology*. Sage Publications.
- Namazi, M., & Namazi, N. R. (2016). Conceptual analysis of moderator and mediator variables in business research. *Procedia Economics and Finance*, 36(8), 540-554.
- Nejad Toolami, B., Rahnamay Roodposhti, F., Nikoomaram, H., & Vakilifard, H. (2020). Whistleblowing Intentions for Accounting Fraud between Accountants in the Private and Public Sectors based on Procedural, Interactive and Distributive Justice. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(4), 47-75. (In Persian)
- Pike, B.J., Curtis, M.B., & Chui, L. (2013). How does an initial expectation bias influence auditors' application and performance of analytical procedures?. *The Accounting Review*, 88 (4), 1413-1431.
- Prentice, R. (2000). The case of the irrational auditor: A behavioral insight into securities fraud litigation. *Northwestern University Law Journal*, 95(1), 133-219.
- Prasanti, O., & Yulianto, A. (2017). The Influence of Time Budget Pressure, Auditor Ethics, Independence, and Task Complexity on Audit Quality with Organizational Commitment as Intervening Variable. *Accounting Analysis Journal*, 6(1), 119-127.
- Rajabdoori, H. (2020). The Relation of Organizational Identification and Internal Whistleblowing with the Moderate Role of Perceived Ethical Climate and Proactive Personality. *Quarterly Journal of Extension in Ethics*, 9(36), 99-123. (In Persian)
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger
- Sadat, M., & Azizmohammadi, Z. (2020). The impact of understanding ethics and the independence of ethical judgment by emphasizing the intervention of auditors' personal value intervention. *Journal of Accounting and Management vision*, 3(22), 46-59. (In Persian)

- Sarikhani, M., Izadinia, N., & Daei-Karimzadeh, S. (2019). Investigating the Whistle-blowing Intentions Using the Theory of Planned Behavior and Moderating Role of Moral Intensity. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(1), 75-105. (In Persian)
- Schwartz, M., & Kusyk, S. M. (2017). Ethical Decision-Making Theory: Revisiting the Moral Intensity Construct. In *Academy of Management Proceedings*, 2017(1), 1-30.
- Schneider, B. (1975). Organizational climates: An essay. *Personnel Psychology*, 28(4), 447-479.
- Salmanpanah, N., & Talebbnia, GH. (2013). Factors affecting Iranian CPA'S ethical judgment. *Management Accounting*, 6(18), 87-96. (In Persian)
- Shanteau, J. (1989). Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 165-177.
- Sonnier, B. M., Lassar, W. M., & Lassar, S. S. (2015). The influence of source credibility and attribution of blame on juror evaluation of liability of industry specialist auditors. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 1-37.
- Sotoudeh, M., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2023). The Effect of Job Pressure and Professional Skepticism on Auditor's Judgment Quality. *Accounting & Auditing Researches*, 58, 5-28. (In Persian)
- Subiyanto, B., Pradani, T., & Asiyah, N. (2023). The Effect of Time Budget Pressure, Audit Fee, and Auditor Independence on Audit Quality. *International Journal of Accounting & Finance in Asia Pasific (IJAFAP)*, 6(3), 13-25.
- Tajvidi, E., Mohammadi, S. (2020). The role of management accounting information in management control system in large manufacturing companies in Iran. *Journal of Management Accounting*, 13(46), 1-16. (In Persian)
- Theocharis, Z., & Harvey, N. (2016). Order effects in judgmental forecasting. *International Journal of Forecasting*, 32(1), 44-60.
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases: Biases in judgments reveal some heuristics of thinking under uncertainty. *science*, 185(4157), 1124-1131.
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *science*, 211(4481), 453-458.
- Yuliana, S., & Waluyo, I. (2019). The effect of framing and auditor independence on the audit judgment. *Jurnal Profita: Kajian Ilmu Akuntansi*, 7(3), 1-14.
- Yusnaini, Y., & Meirawati, E. (2023). Moral intensity and ethical analysis in accounting decision making. *Akuntabilitas Jurnal Penelitian dan Pengembangan*, 17(1), 35-48.
- Wiegmann, A., Okan, Y., & Nagel, J. (2012). Order effects in moral judgment. *Philosophical Psychology*, 25(6), 813-836.
- Wilson, T.D., Houston, C.E., Etling, K.M. & Brekke, N. (1996). A new look at anchoring effects: basic anchoring and its antecedents. *Journal of Experimental Psychology*, 125(4), 387-402.
- Zainudin, A. D. P. A., Aswar, K., Lastiningsih, N., Sumardjo, M., & Taufik, T. (2021). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 519-529.

Zakaria, N. B., Yahya, N., & Salleh, K. (2013). Dysfunctional Behavior among Auditors: The Application of Occupational Theory. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 3(9), 495-503.