

## جنسیت حسابرس و سبک های کارکردی تفکر: آزمون نظریه خود حکومتی ذهن

مجتبی حیدر

دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (نویسنده مسئول)

rahnama.roodposhti@gmail.com

هاشم نیکو مرام

استاد گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

بهمن بنی مهد

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۴/۲۶ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۰۹

### چکیده

سبک تفکر فرایند پردازش اطلاعات و قضاوت و تصمیم گیری را تحت تاثیر قرار می دهد. سبک های تفکر کارکردی شامل سبک قانون گذار، سبک اجرایی و سبک تفکر قضاوتگر است. هدف این مقاله سنجش سطح تفکر کارکردی میان حسابرسان زن و مرد است. نمونه آماری شامل ۴۵۶ نفر از حسابرسان شاغل در بخش های دولتی و خصوصی می باشد. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی-پیمایشی بوده و ابزار آن پرسش نامه می باشد. نتایج کلی پژوهش با استفاده تجزیه و تحلیل آمار ناپارامتریک من ویتنی نشان می دهد که در سطوح قضاوت قانون گذار و قضاوتگر تفاوت معنی داری میان زنان و مردان وجود دارد. اما این تفاوت به طور معنی داری در سبک اجرایی وجود ندارد. هم چنین تجزیه و تحلیل بیشتر نتایج به تفکیک بخش دولتی و خصوصی حسابرسی بیانگر آن است که در بخش خصوصی حسابرسی تنها در سطح تفکر قضایی تفاوت معنی دار میان زنان و مردان وجود دارد. اما در بخش دولتی، جنسیت تنها باعث ایجاد تفاوت معنی دار در سطوح قانون گذار و قضایی می شود و در سطح تفکر اجرایی تفاوت معنی داری وجود ندارد.

واژه های کلیدی: جنسیت، حسابرس، سبک تفکر، بخش خصوصی، حسابرسی.

## ۱- مقدمه

هدف مطالعه حاضر شناخت اثر جنسیت بر سطح تفکر حسابرسان است و هم چنین بسط و گسترش مبانی نظری تحقیقات رفتاری در حرفه حسابرسی است. در سال های اخیر با گسترش رشته حسابداری در دانشگاه ها و هم چنین توسعه بازار حسابرسی، زنان نقش فعالی در حرفه حسابرسی ایفاء می نمایند. فقدان پژوهش در این زمینه جنسیت و اهمیت تحقیقات رفتاری در حسابرسی از جمله سبک تفکر، باعث شد تا نویسندگان مقاله حاضر را به نگارش در آورند. انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با نقش جنسیت در تحقیقات رفتاری حسابرسی شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا جنسیت عامل تاثیر گذاری در سبک تفکر حسابرسان خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابرسی قرار دهد. سوم این که این مقاله می تواند درک بهتری از متغیر جنسیت بر قضاوت و سبک تفکر در اختیار خوانندگان قرار دهد. چهارم این که نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابرسی و حسابداری رفتاری، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

## ۲-۱- نظریه خود حکومتی ذهن

اصطلاح «تفکر» از جمله اصطلاحات یا مفاهیم کلیدی در فرهنگ و ادبیات روانشناسی است که تقریباً همه مردم، اعم از کوچک و بزرگ یا با سواد و بی سواد آن را به کار می برند و بسیاری نیز آن را با اهمیت قلمداد کرده و یکی از ویژگی های آدمی می دانند، طوری که گاهی انسان را «حیوان متفکر» تعریف کرده اند (ارسطو، ۷، ۱۶۵۰). روانشناسان در این که تفکر ریشه حل مساله و خلاقیت است، یعنی باید بتوانیم بیاندیشیم یا بتوانیم مسائل را حل کنیم یا خلاقیتی نشان دهیم، اتفاق نظر دارند. آنچه در زندگی برای ما اتفاق می افتد، نه تنها به میزان درست اندیشیدن، بلکه به چگونگی تفکر ما نیز مربوط است. (استرنبرگ ۸، ۱۹۹۴)، شیوه های متفاوت افراد در پردازش اطلاعات را به عنوان «سبک های تفکر» نام گذاری کرده است. به نظر او، شیوه های تفکر به عنوان شیوه های ترجیح داده شده در بکارگیری استعدادها تعریف می شود. از نظر وی، سبک تفکر، روش رجحان یافته تفکر است. البته سبک تفکر یک

ویژگی اساسی بشر بر خورداری از قدرت تفکر است. انسان ها به کمک فکر خود توانسته اند بر محیط پیچیده و متغیر خود، مسلط و به حیات خود ادامه دهند. در هر حرفه ای، افراد برای انجام امور حرفه ای از سبک تفکر خود استفاده می نمایند. در این میان جنسیت نقش تاثیر گذاری بر سبک تفکر افراد دارد. مطالعات در حوزه روانشناسی نشان داده است سبک تفکر زنان در مقایسه با مردان متفاوت است (ونگوپال همکاران<sup>۱</sup> ۲۰۰۷). سبک تفکر افراد عاملی مهم در پردازش اطلاعات است. در این میان جنسیت نیز عامل تعدیل کننده رابطه میان سبک تفکر و پردازش اطلاعات محسوب می شود. نتایج این مطالعات بیانگر آن است که پسرها از نیم کره راست مغز و دخترها از نیم کره چپ مغز در پردازش اطلاعات استفاده می کنند (ونگوپال و میردولآ<sup>۲</sup> ۲۰۰۷). بنابراین سبک تفکر به خودی خود یک توانایی نیست بلکه به چگونگی استفاده از توانایی ها اشاره دارد (استرنبرگ<sup>۳</sup> ۲۰۰۹). هم چنین نتایج تحقیقات رفتاری بیانگر آن است که مردان در پردازش اطلاعات تنها بر بخشی از داده های در دسترس تمرکز می کنند اما زنان بر تمام یا بیشتر اطلاعات آن ها در پردازش اطلاعات تمرکز دارند و استفاده می کنند (میرز، لوی<sup>۴</sup> ۱۹۸۶، فارینا<sup>۵</sup> ۱۹۸۲).

پردازش اطلاعات در حسابرسی امری ضروری است. حسابرسان باید بر اساس پردازش اطلاعات، قضاوت و تصمیم گیری کنند. هر چه سطح ارزیابی و پردازش اطلاعات بیشتر و با کیفیت تر باشد، تصمیمات و قضاوت حسابرسان نیز با کیفیت بیشتری خواهند داشت. در این راستا، تحقیقات رفتاری در حسابرسی بر این نکته تاکید دارند که ویژگی های فردی حسابرسان نظیر جنسیت و سبک تفکر می تواند بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیرگذار باشد (کلایتون و کیم برل<sup>۶</sup> ۲۰۰۷). بنابراین شناخت و به کارگیری سبک های تفکر و تاثیر جنسیت بر آن در حرفه حسابرسی، امری ضروری است. زیرا عدم توجه به آن منجر به نادیده گرفتن توانایی های حسابرسان در قضاوت و تصمیم گیری می شود. سؤال تحقیق حاضر آن است که آیا تفاوت معنی داری میان سبک های تفکر کارکردی حسابرسان بر حسب جنسیت آن ها وجود دارد یا خیر؟ سبک های تفکر کارکردی شامل سبک قانون گذار، سبک اجرایی و سبک تفکر قضاوتگر می باشد. سبک قانون گذار تمایل به ایجاد، اختراع و طراحی دارد و کارها را به روش خود انجام می دهد. فردی که دارای سبک اجرایی است، آنچه را که به او گفته می شود، انجام می دهد. در نهایت فرد دارای سبک تفکر قضاوتگر تمایل به قضاوت و ارزیابی افراد و کارها دارد.

(ولی اله و همکاران، ۱۳۸۵). اندیشه‌ی اساسی نظریه‌ی او این است که انواع حکومت های موجود در جهان صرفاً به صورت تصادفی و اتفاقی به وجود نیامده اند، بلکه آنها انعکاس های بیرونی از آنچه در ذهن افراد روی می دهند، هستند. یعنی آنها منعکس کننده‌ی روش های متفاوتی هستند که افراد با آنها ذهن خود را کنترل و سازماندهی می کنند. بنابراین، حکومت ها، آیینی هایی از ذهن افراد هستند. استرنبرگ اصطلاح حکومت را به صورت استعاره به کار می برد تا نشان دهد که بین سازماندهی فردی و سازماندهی اجتماعی توازن برقرار است. نظریه‌ی استرنبرگ بر این فرض استوار است که افراد مانند شهرها، ایالت ها یا کشورها نیاز به اداره و کنترل خودشان دارند. حکومت ها نیز ابعاد متفاوتی نظیر کارکرد، شکل، سطوح، دامنه (گستره) و گرایش دارند (نریمانی و همکاران، ۱۳۸۶). بنابر نظریه‌ی خودحکومتی ذهنی، سبک های حکومتی جهان انعکاس های بیرونی ذهن ها هستند. بنابراین، به منظور درک بهتر سبک های تفکر، می توان جنبه های حکومت را برای فهم آنچه درونی و یا بیرونی است تا حد امکان مورد بررسی قرار داد (امامی پور و شمس اسفندآباد، ۱۳۸۹). برای درک نمادین این نظریه باید عرض کنم که، استرنبرگ از ۱۳ سبک تفکر نام می برد و آنها را در پنج بعد جای می دهد که عبارتند از: کارکردها، شکل ها، سطح ها، گستره ها و گرایش ها می باشند (یمینی و همکاران، ۱۳۸۷). به طور کلی الگوی سبک های تفکر استرنبرگ شامل ۳ کارکرد، ۴ صورت یا شکل، ۲ سطح، ۲ گستره یا محدوده، و ۲ گرایش است. سه کارکرد مهم حکومت داری عبارت اند از، قانون گذارانه یا آفریننده، اجرایی یا تحقق بخش، و قضایی یا ارزشیابانه. چهار شکل حکومت عبارتند از، پادشاهی یا تک سالاری، سلسله مراتبی یا پاپورسالاری، الیگارشسی یا جرگه سالاری و بی قانونی یا هرج و مرج سالاری. دو سطح حکومت عبارتند از کلی یا فراگیر و محلی یا جزئی. دو گستره عبارتند از درونی یا امور داخلی و بیرونی یا امور خارجی. و دو گرایش عبارتند از محافظه کارانه و ترقی خواهانه یا آزادمنشانه (سیف، ۱۳۸۹).

توانایی نیست، بلکه به چگونگی استفاده فرد از توانایی‌هایش اشاره دارد (سیف، ۱۳۸۰). به عبارت دیگر، انسان در اداره فعالیت‌های خود، شیوه‌هایی بر می‌گزیند که با آن احساس راحتی بیشتری دارد. استرنبرگ معتقد است که شیوه‌ها متفاوت از توانایی‌ها است و مستلزم رجحان و برتری دادن است تا هوشیاری در بکارگیری توانایی‌هایی یک فرد. همینطور شیوه‌ها به تنهایی با قابلیت‌ها یا توانایی ارتباط ندارند، بلکه شیوه‌ها نحوه بیان یا بکارگیری یک یا چند توانایی را نشان می‌دهند. تفاوت در شیوه و نحوه اندیشیدن در افراد مختلف این آگاهی را می‌دهد که فکر کردن یک ویژگی فردی است و در هر فردی به نحو خاصی نمایان می‌شود، به طوری که آن را به شکل یک توانایی ظاهر می‌سازد که برای پردازش آن کارهای زیادی می‌توان کرد (صدری افشار، ۱۳۸۲). سبک‌های تفکر به افراد کمک می‌کند که چرا بعضی افراد در مشاغل انتخابی خود موفقند و برخی موفق نیستند (استرنبرگ، ۱۹۹۸، ترجمه خسروی اهری ۱۳۸۱). افراد به شیوه‌های متفاوتی می‌اندیشند. تحقیقات نشان می‌دهد که افراد حتی فراتر از آنچه دیگران درباره شیوه تفکر آنان درک می‌کنند، می‌اندیشند. بهمین دلیل است که بین همسران، والدین و فرزندان معلمان و دانش‌آموزان، روسا و کارمندان سوء تفاهم ایجاد می‌شود. درک درست سبک‌های تفکر به افراد کمک می‌کند، مانع بروز این سوء تفاهم‌ها شوند و در واقع درک بهتری نسبت به همدیگر و خودشان پیدا کنند (استرنبرگ، ۱۹۹۸، ترجمه خسروی و اهری، ۱۳۸۱).

نظریه سبک های تفکر استرنبرگ به نام های، نظریه خود مدیریتی روانی استرنبرگ و نظریه خود حکومتی ذهنی استرنبرگ نیز معروف است. استرنبرگ در دسته بندی خود از سبک های تفکر استعاره خودحکومتی ذهنی را به کار بسته و در نتیجه اصطلاحات حکومت داری را برای توضیح و تبیین مفاهیم مورد نظر خود انتخاب کرده است (سیف، ۱۳۸۷). او با استفاده از استعاره حکومت، نشان داد همان طور که در یک جامعه شیوه های متفاوتی از زمامداری وجود دارد، افراد نیز به روش های متفاوتی از توانایی های خود استفاده می کنند

جدول ۱-۲- ویژگی های سبک های تفکر استرنبرگ

بُعد حکومت	سبک تفکر	ویژگی
کارکرد	قانون گذاری	به ایجاد، اختراع و طراحی تمایل دارند و کارها را با روش خود انجام می دهند.
	اجرا	از دستورات دیگران پیروی می کنند.
	قضاوت	درباره افراد و کارها قضاوت و ارزیابی می کنند.

## ۲-۲- پیشینه تحقیق

خلیف و آچک<sup>۹</sup> (۲۰۱۷)، در بررسی تحقیقات مربوط به جنسیت در حسابداری دریافتند که زنان در مقایسه با مردان از قضاوت‌های محافظه کارانه بیشتری برخوردار هستند. آنها نشان دادند رویه های محافظه کارانه حسابداری، افشاء، اجتماعی و زیست محیطی و همچنین سیاستهای محافظه کارانه مالیاتی در زنان بیشتر از مردان است. همچنین آنها دریافتند که زنان حسابرس در مقایسه با مردان حق الزحمه بیشتری دریافت می کنند و اظهارنظر حسابرسی مردود بیشتری صادر می نمایند.

ویلیکین<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۷)، نشان دادند که تفکر انتقادی، و تفکر مبتنی بر تجزیه و تحلیل و حل مسئله باید در آموزش حسابداری به عنوان یک دانش حرفه ای خاص گنجانده شود. به عقیده آنها دانشجویان رشته حسابداری باید از سطح تفکر انتقادی مناسب برخوردار باشند. آنها اظهار میدارند که دانشجویان رشته حسابداری باید علاوه بر برخوردار بودن از تفکر انتقادی، اعتماد، اعتماد به نفس کافی برای بکارگیری این نوع تفکر داشته باشند.

هاردیس و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۶)، نشان دادند که هرگاه حسابرس شرکتی زن باشد در آن صورت، زنان حسابرس اظهارنظر در مورد عدم تداوم فعالیت شرکت بیشتر از حسابرس مرد صادر می کند.

نهاریح و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۲)، به بررسی برخی معیارهای مورد نیاز برای موفقیت در حرفه حسابرسی داخلی بین زنان و مردان پرداختند. نتایج نشان داد که درک زنان و مردان حسابرس داخلی در شناخت معیارهای موفقیت تفاوت نداشت در حالی که معیارهای فردی مانند رهبری، تفکر خلاق، مهارت های ارتباطی و استقلال به طور قابل توجهی بین آن ها متفاوت بود. آن ها نشان دادند که بین موقعیت فعلی زنان و مشکلات تجربه شده توسط آن ها ارتباط معنی دار وجود دارد.

بارکلیز ولس<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۱)، زنان بیشتر از مردان گرایش به استرس دارند. زنان آرامش کمتری نسبت به مردان دارند. این مربوط به نظم یا خود کنترلی آنها در مسایل مالی دارد. زنان احساسات بیشتری را نسبت به مردان دارند و ترس از عصبانیت در آنها بیشتر است. مردان اعتماد بالاتری دارند ولی در تصمیمات مخاطره آمیز خیلی دقیق نیستند. زنان به ثروت به عنوان امنیت نگاه می کنند نه یک فرصت. در سرمایه گذاری زنان بازده بالاتری را به دلیل حجم معاملات کمتر، هزینه معاملات کمتر در سید سرمایه گذاری خواهند داشت. زنان سرمایه گذاری نقدی تری را می خواهند خریداری نمایند. به قوانین بیشتر احترام می گذارند. زنان تمایل بیشتری را دارند تا از اطلاعاتی که موجب می شود آن ها استراتژی بلند مدت شان

منحرف شوند، دوری می کنند. هم چنین زنان معتقدند که اطلاعات کمتر بهتر از اطلاعات زیاد است. زنان اعتماد به نفس غیر معقول ندارند. حتی اعتماد به نفس کمتری هم در مسائل مالی دارند. پس نمی خواهند تصمیمات مالی خود را به دیگران واگذار نمایند. زنان مدیری می خواهند که سرمایه گذاری آنها را مدیریت کنند. به مشاور مالی پاداش می دهند تا به اهداف مالی خود دست یابند. برنامه های موفقیت در مردان بیشتر است. آنها به قوانین احترام زیادی نمی گذارند. زنان در مقایسه با مردان به تنهایی تصمیمات سرمایه گذاری مالی را اتخاذ نمی کنند.

فرنسیس و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۱)، با تمرکز بر تغییر مدیر عامل شرکت ها از مرد به زن به مقایسه درجه محافظه کاری گزارشگری قبل و بعد از تغییر پرداخته است. آنها تفاوت جنسیت در مقابل خطرا مورد بررسی قرار داده اند. به طور کلی زنان ریسک گریز ترند. زنان محافظه کاری بیشتری از مردان دارند.

مگیم و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۲)، بر اساس شواهد و تحقیقات روانشناسی تاثیرگذار در فرآیند پذیرش ریسک و حل مسائل بر پایه جنسیت افراد به تفاوت جنسیتی حسابرس در قضاوت و تصمیم گیری پرداخته اند. یافته های آن ها نشان می دهد تفاوت جنسیتی عامل تاثیرگذار در قضاوت و تصمیم گیری و در نتیجه در کیفیت حسابرسی است. دایان بریچ و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۹)، در پژوهشی نشان دادند حسابرسان زن در کشف اشتباهات بهتر از مردان ولی در تحلیل اشتباهات کشف شده عملکرد ضعیف تری در مقایسه با مرد ها دارند. همچنین زنان ریسک گریزتر از مردان در حسابرسی هستند.

سوزان آبد<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۳) دریافتند حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد، اخلاق حرفه ای نظیر استقلال را بیشتر رعایت می نمایند. نتایج تحقیق آنا گولد و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۹)، بیانگر آن است که هر دو جنسیت حسابرس مرد و زن، علاقه بیشتری به همکاری با صاحبکاران مرد دارند. هم چنین حسابرسان زن تاثیرپذیری بیشتری از صاحبکار مرد در قضاوت‌های خود دارند تا صاحبکار زن. حسابرسان مرد دارای دقت بیشتری در انجام کار در واحد مورد رسیدگی و قضاوت بهتر، بدلیل تاثیرپذیری کمتر از همکاری با صاحبکار مرد هستند. جوکا کارجالاین<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۳)، عقیده دارند که زنها ریسک گریز تر از مردان در تصمیم گیری ها هستند. هم چنین در رعایت و پایبندی به اصول و رفتار حرفه ای از مردان مقید تر هستند. پیش بینی می شود که حسابرسان زن از اظهارنظر مستقل تری در مقایسه با حسابرسان مرد برخوردار باشند. آردیانی<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۱)، نشان دادند که جنسیت و دانش تاثیر با

پژوهش حیدریان (۱۳۹۴) نشان داد تاثیر اصول اخلاقی حرفه حسابرسی بر قضاوت و عملکرد حسابرسان معنا دار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی موثر بوده و زنان قضاوت های اخلاقی تری دارند.

رحمانی و آدم پیرا (۱۳۹۲) به بررسی محرک ها و بازدارنده های پیشرفت زنان حسابداری پرداختند. طبق نتایج بدست آمده عوامل فردی، تعادل بین کار و خانواده و دارا بودن مربی و حضور در شبکه های اجتماعی بر موفقیت زنان تاثیر گذار است. زنان برای این که بتوانند در حرفه رشد نمایند و به موفقیت هایی که شایسته آن می باشند دست یابند بایستی به خصیصه های شخصی خود تکیه نموده و آن چه مطابق موازین اخلاقی است را سرلوحه خود قرار دهند. اثرات زیان آور این امر شامل عدم پیشرفت و ارتقای زنان به سطوح کاری بالاتر، تبعیض، استرسهای شغلی و حقوق پایین می باشد. از سویی عوامل اجتماعی و گرایش شغلی با موفقیت زنان ارتباط ندارد. همچنین محافظه کاری و پذیرش یکنواختی کارها یکی از ویژگی های زنان شاغل در ادارات است و براساس نتایج تحقیقات مشابه نیز مدیران ارشد، بیشتر مدیران زیردست خود را از بین مردان انتخاب می کنند.

اردکانی (۱۳۹۴) به بررسی حرفه گرایی در میان زنان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پرداخت. او نشان داد حرفه گرایی میان حسابرسان زن و مرد شاغل در سازمان حسابرسی با هم برابر است و تفاوت معنی داری میان آن ها وجود ندارد. این موضوع می تواند ناشی از دولتی بودن سیستم حسابرسی در سازمان حسابرسی باشد. هم چنین حرفه گرایی با رتبه شغلی رابطه ای مستقیم و با وضعیت تاهل رابطه ای معکوس دارد. هم چنین در موسسات خصوصی حسابرسی، از دیدگاه جنسیت حرفه گرایی با مرد بودن رابطه ای مستقیم دارد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

#### ۳-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی می باشند. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۶ است. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آن جایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شد:

اهمیتی بر قضاوت حسابرسی ندارد. اما، پیچیدگی و سختی کار، سن و تجربه دارای تاثیر قابل ملاحظه ای بر قضاوت حسابرسی است.

گی و همکاران<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۱)، که جنسیت نقش مهمی در تعیین و انتخاب رویه های حسابداری دارند. به عقیده آن ها، زنان در مقایسه با مردان، رویه های حسابداری محافظه کارانه تری را در گزارشگری مالی بر می گزینند.

نصیری پور و همکاران (۱۳۹۶)، تاثیر جنسیت را بر پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و قواعد مورد بررسی قرار دادند. آن ها نشان دادند زنان در مقایسه بر مردان تمایل بیشتری بر پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول دارند. یوسفی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به جمع آوری و بررسی عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای در حسابرسی پرداخت. در این پژوهش چهارده عامل موثر بر قضاوت حرفه ای در حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است که می توان تجربه، پایبندی به اخلاق و تردید حرفه ای را مهمترین ویژگیهای شخصی و آئین رفتار حرفه ای، نظارت بر کار حسابرسان و پاسخگویی حسابرسان را مهمترین عوامل محیطی موثر بر قضاوت حسابرسان نام برد. شهرابی (۱۳۹۳)، نشان داد جنسیت یکی از ویژگیهای درونی است که ممکن است قضاوت افراد و در نتیجه، تصمیمات حرفه ای آنان را تحت تاثیر قرار دهد. در این تحقیق تلاش شده است تا با بررسی داده های جمع آوری شده از طریق پرسشنامه، تاثیر جنسیت بر قضاوت حسابرسان داخلی مورد ارزیابی قرار گیرد. یافته ها نشان میدهند تاثیر جنسیت از مجرای ویژگیهای شخصیتی بر فرآیند ارزیابی ریسک و قضاوت حرفه ای حسابرسان داخلی است. از این رو، جنسیت را می توان عاملی دانست که اظهارنظر نهایی حسابرسان داخلی پیرامون ارزیابی و مدیریت ریسک سازمان را تحت تاثیر قرار میدهد.

یاراحمدی و همکاران (۱۳۹۴) در بررسی تأثیر جنسیت بر قضاوت حرفه ای بیان می کنند قضاوت حرفه ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و بجای تهیه کنندگان گزارشهای مالی از استانداردهای حسابداری و هم درمورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه ای خود استفاده کنند. برای آنکه قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای شناسایی شود. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که نحوه قضاوت حسابرسان به جنسیت آنها بستگی ندارد. اما میزان کشف انحرافات توسط حسابرسان زن بیشتر از حسابرسان مرد است و همچنین حسابرسان مرد نسبت به حسابرسان زن اظهار نظر سختگیرانه تری نسبت به صورت های مالی دارند. نتایج

رابطه (۳-۱) فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

$n$  تعداد نمونه

مقدار نرمال استاندارد یعنی  $Z_{\alpha} = 1/96$

$P=q=0/5$

$d=0/1$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می باشد که در این تحقیق تعداد ۵۰۰ پرسش نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۴۵۶ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آن ها را اندازه گیری می نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است.

### ۳-۲- نوع و روش پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت از نوع تحقیقات کاربردی است زیرا هدف آن توسعه دانش آگاهی و زمینه حسابداری رفتاری است. همچنین از نظر روش توصیفی پیمایشی است چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه مطالعات کتابخانه ای و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها از راه استقرایی و از طریق پرسش نامه انجام می شود. برای اندازه گیری سطح تفکر از پرسش نامه سبکهای تفکر استرنبرگ (۲۰۰۷)، استفاده شده است. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی، حسابرسی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید. برای تجزیه تحلیل نتایج پژوهش نیز از آمار ناپارامتریک من ویتنی استفاده شده است.

### ۳-۳- متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته در این پژوهش، سبک های کارکردی تفکر و متغیر مستقل نیز جنسیت و محل اشتغال حسابرسان می باشد.

### ۴- فرضیه های تحقیق

فرضیه های تحقیق بر اساس مبانی نظری و هدف تحقیق به شرح زیرتدوین می شود:  
فرضیه اول: سبک تفکر قانون گذار در میان زنان و مردان حسابرسان متفاوت است.  
فرضیه دوم: سبک تفکر اجرایی در میان زنان و مردان حسابرسان متفاوت است.

فرضیه سوم: سبک تفکر قضاوتگر در میان زنان و مردان حسابرسان متفاوت است.

فرضیه چهارم: سبک تفکر قانون گذار در میان زنان و مردان حسابرسان در بخش دولتی متفاوت است.

فرضیه پنجم: سبک تفکر اجرایی در میان زنان و مردان حسابرسان در بخش دولتی متفاوت است.

فرضیه ششم: سبک تفکر قضاوتگر در میان زنان و مردان حسابرسان در بخش دولتی متفاوت است.

فرضیه هفتم: سبک تفکر قانون گذار در میان زنان و مردان حسابرسان در بخش خصوصی متفاوت است.

فرضیه هشتم: سبک تفکر اجرایی در میان زنان و مردان حسابرسان در بخش خصوصی متفاوت است.

فرضیه نهم: سبک تفکر قضاوتگر در میان زنان و مردان حسابرسان در بخش خصوصی متفاوت است.

### ۵- یافته های پژوهش

#### ۵-۱- آماره های توصیفی تحقیق

آماره های توصیفی از جمله میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر برای تمام متغیرها محاسبه شده است. جدول شماره ۱ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق را طور کلی نشان می دهد.

جدول شماره ۱- آمار توصیفی سبک های تفکر

شرح	سبک های تفکر		
	قضاوتگر	اجرایی	قانون گذار
میانگین	۵/۴۵	۵/۵۷	۵/۳۴
میانه	۵/۵۰	۵/۷۵	۵/۵۰
انحراف معیار	۰/۹۵۳	۰/۹۹۰	۰/۹۵۹
حداقل	۲	۱	۱
حداکثر	۷	۷	۷

نتایج جدول شماره ۱ نشان می دهد میانگین سبک های مختلف تفکر به هم نزدیک و در حدود ۵/۵ می باشد. هم چنین ۴۷ درصد از مشارکت کنندگان در این تحقیق حسابرسان زن و ۵۳ درصد نیز مرد هستند. حدود ۱۷ درصد از حسابرسان شاغل در بخش دولتی یعنی سازمان حسابرسی و بقیه نیز در بخش خصوصی حسابرسی شاغل هستند. میانگین سنی حسابرسان ۳۳ سال است. حدود ۳۵ درصد از مشارکت کنندگان در سطح حسابرسان، ۲۹ درصد حسابرسان ارشد، ۲۱ درصد سرپرست حسابرسان و ۱۵ درصد نیز در سطح مدیر و شریک حسابرسان فعالیت داشته اند.

## ۲-۵- آزمون فرضیه های تحقیق

نتایج آزمون فرضیه های اول، دوم و سوم در جداول شماره های دو و سه آورده شده است. از آنجائیکه سطح معنی داری آماره Z سبک تفکر قانون گذار و سبک تفکر قضاوتگر کمتر از ۵ درصد است، لذا می توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد میان سطح تفکر قانون گذار و قضاوتگر در میان مردان و زنان تفاوت معنی دار وجود دارد. اما چون سطح معنی داری سبک تفکر اجرایی برابر ۸۸ درصد و بیش از ۵ درصد است، بنابراین تفاوت معنی داری میان سطح تفکر اجرایی زنان و مردان وجود ندارد. از این رو، فرضیه های اول و سوم تایید و فرضیه دوم رد می شود.

## جدول شماره ۴- مقایسه میانگین رتبه ها بر حسب

### جنسیت در بخش دولتی

سبک تفکر	جنسیت	میانگین رتبه	مجموع رتبه ها
قانون گذار	زن	۲۳/۶۸	۴۵۰
	مرد	۴۱/۰۹	۲۱۷۸
اجرایی	زن	۳۷/۰۸	۷۰۴/۵
	مرد	۳۶/۲۹	۱۹۲۳/۵
قضاوتگر	زن	۲۶/۰۸	۴۹۵/۵
	مرد	۴۰/۲۴	۲۱۳۲/۵

## جدول شماره ۵- آماره های آزمون ناپارامتریک در بخش

### دولتی

شرح	قانون گذار	اجرایی	قضاوتگر
آماره من ویتنی	۲۶۰	۴۹۲/۵	۳۰۵/۵
آماره ویلکاکسن	۴۹۵/۵	۱۹۲۳/۵	۴۵۰
آماره Z	-۲/۵۴۰	-۰/۱۴۱	-۳/۱۲۷
سطح معنی داری	۰/۰۱۱	۰/۸۸۸	۰/۰۰۲

نتایج آزمون فرضیه های هفتم، هشتم و نهم در جداول شماره های ششم و هفتم آورده شده است. از آنجائیکه سطح معنی داری آماره Z سبک تفکر قانون گذار و سبک تفکر اجرایی بیشتر از ۵ درصد است، لذا می توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد میان سطح تفکر قانون گذار و سبک تفکر اجرایی در میان مردان و زنان حسابرس شاغل در بخش خصوصی تفاوت معنی دار وجود ندارد. اما چون سطح معنی داری سبک تفکر اجرایی برابر نیم درصد و کمتر از ۵ درصد است، بنابراین تفاوت معنی داری میان سطح تفکر قضاوتگر زنان و مردان حسابرس شاغل در بخش خصوصی وجود دارد. از این رو، فرضیه های هفتم و هشتم رد و فرضیه نهم تایید می شود.

## جدول شماره ۲- مقایسه میانگین رتبه ها بر حسب

### جنسیت

سبک تفکر	جنسیت	میانگین رتبه	مجموع رتبه ها
قانون گذار	زن	۲۱۲/۲۷	۴۵۴۲۵
	مرد	۲۴۲/۸۶	۵۸۷۷۱
اجرایی	زن	۲۲۷/۵۴	۴۸۶۹۴/۵
	مرد	۲۲۹/۳۵	۵۵۵۰۱/۵
قضاوتگر	زن	۲۰۵/۶۳	۴۴۰۰۵
	مرد	۲۴۸/۷۲	۶۰۱۹۱

## جدول شماره ۳- آماره های آزمون ناپارامتریک

شرح	قانون گذار	اجرایی	قضاوتگر
آماره من ویتنی	۲۲۴۲۰	۲۵۶۸۹/۵	۲۱۰۰۰
آماره ویلکاکسن	۴۵۴۲۵	۴۸۶۹۴/۵	۴۴۰۰۵
آماره Z	-۲/۴۸۴	-۰/۱۴۶	-۳/۴۹۹
سطح معنی داری	۰/۰۱۳	۰/۸۸۴	۰/۰۰۰

نتایج آزمون فرضیه های چهارم، پنجم و ششم در جداول شماره های چهار و پنج آورده شده است. از آنجائیکه سطح معنی داری آماره Z سبک تفکر قانون گذار و سبک تفکر قضاوتگر کمتر از ۵ درصد است، لذا می توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد میان سطح تفکر قانون گذار و قضاوتگر در میان مردان و زنان حسابرس شاغل در بخش دولتی تفاوت معنی دار وجود دارد. اما چون سطح معنی داری سبک تفکر اجرایی برابر ۸۸ درصد و بیش از ۵ درصد است، بنابراین تفاوت معنی داری میان سطح تفکر اجرایی زنان و مردان حسابرس شاغل در بخش دولتی وجود ندارد. از این رو، فرضیه های چهارم و ششم تایید و فرضیه پنجم رد می شود.

## جدول شماره ۶- مقایسه میانگین رتبه ها بر حسب

### جنسیت در بخش خصوصی

سبک تفکر	جنسیت	میانگین رتبه	مجموع رتبه ها
قانون گذار	زن	۱۸۴	۳۵۸۸۰/۵
	مرد	۲۰۰/۳	۳۷۶۵۵/۵
اجرایی	زن	۱۹۱/۶۶	۳۷۳۷۳/۵
	مرد	۱۹۲/۳۵	۳۶۱۶۲/۵
قضاوتگر	زن	۱۷۶/۶۲	۳۴۴۴۰
	مرد	۲۰۷/۹۶	۳۹۰۹۶

## جدول شماره ۷- آماره های آزمون ناپارامتریک در بخش

## خصوصی

شرح	قانون گذار	اجرایی	قضاوتگر
آماره من ویتنی	۱۶۷۷۰/۵	۱۸۲۶۳/۵	۱۵۳۳۰
آماره ویلکاکسن	۳۵۸۸۰/۵	۳۷۳۷۳/۵	۳۴۴۴۰
آماره Z	-۱/۴۴۶	-۰/۰۶۲	-۲/۷۸۱
سطح معنی داری	۰/۱۴۸	۰/۹۵۱	۰/۰۰۵

## ۶- خلاصه و نتیجه گیری

در این مقاله بر اساس نظریه خود حکومتی ذهنی، سبکهای کارکردی تفکر میان زنان و مردان در حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد که تفاوت معنی داری در سبکهای تفکر قانونگذار و قضاوت گر میان زنان و مردان در حرفه حسابرسی وجود دارد.

اما این تفاوت در سبک اجرایی مشاهده نشد. همچنین با تفکیک نمونه آماری به ۲ گروه حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی نشان داده شد که در بخش دولتی تفاوت معنی داری میان سبک تفکر قانونگذار و قضاوت گر در میان مردان و زنان حسابرس وجود دارد. اما در بخش خصوصی تنها سبک تفکر قضاوت گر در میان زنان و مردان حسابرس به طور معنی داری متفاوت است و در ۲ سبک قانونگذار و اجرایی تفاوت معنی داری وجود ندارد.

همانگونه که قبلاً اشاره شد افرادی که دارای سبک تفکر قانونگذار هستند تمایل دارند تا کارها را به روش خود طراحی و انجام دهند. از آنجایی که تفاوت معنی داری در میان مردان و زنان حسابرس شاغل در بخش دولتی در سبک تفکر قانونگذار وجود دارد و از آنجایی که میانگین رتبه سبک تفکر مذکور در مردان برابر ۴۱ و در زنان برابر ۲۳ است بنابراین می توان اظهار نمود که مردان در مقایسه با زنان در بخش دولتی تمایل بیشتری به ایجاد و طراحی کارها به روش خود دارند. اما این سبک تفکر در بخش خصوصی به دلیل معنی دار نبودن آن تفاوت میان زنان و مردان وجود ندارد. سبک تفکر اجرایی به آن معنی است که افراد از دستورات دیگران پیروی می کنند. نتایج آزمون فرضیه ها در ۲ بخش دولتی و خصوصی نشان می دهد که حسابرسان زن و مرد در کارهای خود از دستورات دیگران پیروی نمی کنند. زیرا سطح معنی داری سبک اجرایی در ۲ بخش دولتی و خصوصی بالای ۵ درصد است.

افراد دارای سبک تفکر قضاوتگر معمولاً درباره کارهای خود قضاوت و ارزیابی می کنند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه در هر ۲ بخش دولتی و خصوصی بیانگر آن است که سبک تفکر قضاوتگر میان زنان و مردان حسابرس متفاوت است. در هر ۲ بخش دولتی و خصوصی مردان در مقایسه با زنان سبک تفکر قضاوتگر بیشتری دارند، این موضوع به این معناست که مردان کارها را بیشتر از زنان قضاوت و ارزیابی می کنند. شواهد این پژوهش نشان می دهد که مردان نسبت به زنان در ۲ سبک قانونگذار و قضاوتگر سطح بالاتری دارند. یعنی مردان تمایل بیشتر به طراحی و انجام کارها به شیوه خود دارند و همچنین درباره افراد و کارها قضاوت بیشتری می نمایند. نتایج این تحقیق با نتایج تحقیقات گذشته از جمله تحقیق مگبیم و همکاران<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۶)، بریج و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۹) و همچنین خلیف و آچک<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۷) مطابقت دارد. آنها در تحقیق خود نشان دادند که جنسیت عامل مهمی در قضاوت و تصمیم گیری و همچنین کشف اشتباهات توسط حسابرسان می باشد. تفسیر نتایج این پژوهش بیانگر آن است که قضاوت و تصمیم گیری افراد در کار و زندگی، به چگونگی تفکر افراد وابسته است. افراد در پردازش اطلاعات، سبک های متفاوت تفکر خود را دارند و توانایی افراد در پردازش اطلاعات، قضاوت و تصمیم گیری علاوه بر سبک تفکر به جنسیت افراد نیز وابسته است. هم چنین نتایج نشان می دهد که شیوه های تفکر، به عنوان توانایی و ویژگی های فردی بر حسب جنسیت در میان حسابرسان متفاوت است. شواهد این مقاله نشان می دهد سبک تفکر قضاوتی، در مردان بیشتر از زنان است. براساس این یافته تحقیق می توان گفت که مردان در مقایسه با زنان در حرفه حسابرسی قضاوت بهتری دارند و این باعث موفقیت بیشتر آنان در این حرفه می شود. شواهد این پژوهش بیانگر آن است که نحوه اندیشیدن مردان و زنان در این حرفه متفاوت است. درک و شناسایی درست سبکهای تفکر در میان زنان و مردان به افراد کمک می کند تا درک بهتری نسبت به همدیگر در محیط کار داشته باشند و سو برداشت ها و اختلاف نظر ها را برطرف کنند.

دستاورد این تحقیق در مقایسه با تحقیقات قبلی آن است که نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد که جنسیت می تواند در عملکرد حسابرسان تاثیرگذار باشد. شواهد تحقیق حاضر نشان می دهد که عملکرد حسابرسان می تواند تحت تاثیر سبکهای کارکردی تفکر قرار گیرد. این موضوع مطابق با نظریه خودحکومتی ذهن می باشد. بنابراین نتایج این تحقیق مفاهیم این نظریه را وارد متون تحقیقات رفتاری در حسابرسی می نماید و موجب بسط و گسترش آن می شود. نتایج این تحقیق



#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Vengopal et al
- <sup>2</sup> Vengopal - Mirdula
- <sup>3</sup> Strenberg
- <sup>4</sup> Meyers Levy and
- <sup>5</sup> Farina
- <sup>6</sup> Clayton and Kimbrell
- <sup>7</sup> Arastu
- <sup>8</sup> Strenberg
- <sup>9</sup> Khalif Achek
- <sup>10</sup> Wilkin
- <sup>11</sup> Hardis et al
- <sup>12</sup> Nahariah et al
- <sup>13</sup> Barclays wealth
- <sup>14</sup> Francis et al
- <sup>15</sup> Mgbame et.al
- <sup>16</sup> Diane Breech et.al
- <sup>17</sup> Suza Abed et.al
- <sup>18</sup> AnaGold et.al
- <sup>19</sup> Jukka Kajalainen
- <sup>20</sup> Ardiani
- <sup>21</sup> Ge et al.
- <sup>22</sup> Strenberg
- <sup>23</sup> Mgbame et.al
- <sup>24</sup> Diane Breech et.al
- <sup>25</sup> Khalif and Achek

می تواند اطلاعات سودمندی درباره نقش جنسیت در قضاوت و تصمیم گیری در اختیار قانون گذاران در حرفه حسابرسی قرار دهد. از این رو بر اساس یافته های این تحقیق به قانون گذاران در حرفه حسابرسی و همچنین موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود تا با اجرای برنامه های معینی از جمله آموزش، سبک تفکر کارکردی زنان را در مقایسه با مردان بهبود بخشند. بهبود سبکهای تفکر توسط پژوهشگران حوزه تفکر نیز مورد تاکید واقع شده است. هر چه سطح تفکر کارکردی حسابرسان ارتقاء یابد در آن صورت قضاوت و تصمیم گیری آنها و در نتیجه کیفیت حسابرسی بهبود می یابد.

#### فهرست منابع

- \* اردکانی معصومه (۱۳۹۴)، بررسی حرفه گرایی زنان در حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶.
- \* امامی پور، آباد سوزان و شمس اسفند حسن (۱۳۸۶). سبک های یاد گیری و شناختی: نظریه ها و آزمون ها. تهران: انتشارات سمت.
- \* رحمانی علی، آدم پیرا سعیده (۱۳۹۲)، عوامل موثر بر موفقیت شغلی زنان حسابدار در ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره ۸.
- \* سیف علی اکبر (۱۳۸۷). روانشناسی پرورش نوین. تهران: نشر دوران.
- \* شهرابی (۱۳۹۳)، تاثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان داخلی، فصلنامه حسابرسی، نظریه و عمل، انجمن حسابرسان داخلی، دوره ۱ شماره ۲ صفحات ۱۳۲-۱۱۳.
- \* نریمانی و همکاران (۱۳۸۶)، ارتباط سرسختی روانشناختی، سبک های تفکر و مهارت های اجتماعی با پیشرفت تحصیلی دانش آموزان: پژوهش های نوین روانشناختی (روانشناسی دانشگاه تبریز): دوره ۲، شماره ۵ ; از صفحه ۹۳ تا صفحه ۱۰۷.
- \* نصیری و بنی مهد (۱۳۹۶)، اثر جنسیت در پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت مقاله ۵، دوره ۶، شماره ۲۱، بهار ۱۳۹۶، صفحه ۴۹-۶۰.