

بسم...الرحمن الرحيم



دانشگاه علامه طباطبائی
دانشکده مدیریت و حسابداری

رساله دکتری رشته حسابداری

مسئولیت پاسخگویی، هزینه‌های شهرت و رفتار فرصت طلبانه حساب‌رسان

نگارش

مرشید خیراللهی

استاد راهنما

دکتر فرخ برزیده

استادان مشاور

دکتر یحیی حساس یگانه

دکتر علی ثقفی

استادان داور

دکتر نظام‌الدین رحیمیان

دکتر قاسم بولو

شماره :

دانشگاه علامه طباطبائی

تاریخ :

دانشکده حسابداری و مدیریت

پیوست:

صور تجلسه دفاعیه رساله دکتری

با تائیدات خداوند متعال رساله آقای مرشید خیراللهی دانشجوی مقطع دکتری رشته تحصیلی حسابداری گرایش

-- تحت عنوان :

« مسئولیت پاسخگویی، هزینه های شهرت، رفتار فرصت طلبانه حسابرسان »

که به راهنمایی دکتر فرخ برزیده تنظیم گردیده است در جلسه مورخه ۹۱/۴/۱۳ با حضور اعضای هیات داوران مطرح و

با نمره (۱۹) و درجه (عالی) نمره به حروف (نوزده) به تصویب رسید. اس

اعضاء هیات داوران :

امضاء	نام و نام خانوادگی	سمت
	دکتر فرخ برزیده	استاد راهنما
	دکتر علی ثقفی	استاد مشاور ۱
	دکتر یحیی حساس یگانه	استاد مشاور ۲
	دکتر قاسم بولو	استاد داور ۱
	دکتر نظام الدین رحیمیان	استاد داور ۲
	دکتر مهدی سیدمطهری	نماینده تحصیلات تکمیلی دانشکده

➔ ۱۴ - ۱۴/۹۹ : درجه قابل قبول

➔ کمتر از ۱۴ : مردود

➔ ۱۹ - ۲۰ : درجه عالی

➔ ۱۷ - ۱۸/۹۹ : درجه بسیار خوب

➔ ۱۵ - ۱۶/۹۹ : درجه خوب

تقدیم به:

همسر عزیزم

و

گل‌های باغ زندگی‌ام

نارترین و نایترین

من لم یشکر المخلوق لم یشکر الخالق

به نام تو ای یگانه هستی بخش، که قلم را قداست و انسان را کرامت بخشیدی، بارالها، تو مرا برکشیدی، به جایگاه نور کشاندی، برخوان کرم استادان پر علم و بینش نهادهای و این همه را بی هر علتی عنایت فرموده‌ای، پس لازم است از :

زحمات استاد راهنمای فرزانه‌ام، جناب آقای دکتر فرخ برزیده که در انجام این تحقیق، اینجانب را از راهنماییهای ارزنده‌شان بی‌نصیب ننموده‌اند و نیز از اساتید مشاور و ارسته‌ام، جناب آقای دکتر علی ثقفی و دکتر یحیی حساس یگانه که همواره از ارشادات دلسوزانه اشان بهره‌مند بوده‌ام صمیمانه تشکر و سپاسگزاری می‌کنم.

جناب آقای دکتر نظام‌الدین رحیمیان و دکتر قاسم بولو به عنوان اساتید داور پایان‌نامه که نکات بسیار ارزنده‌ای را جهت اصلاح پایان‌نامه متذکر شدند تشکر می‌نمایم.

همسر عزیزم و دوستان خوبم و کلیه عزیزانی که به هر نحوی در انجام این تحقیق مرا یاری نموده‌اند قدردانی و تشکر می‌نمایم.

از پروردگار متعال موفقیت روزافزون را برای این عزیزان آرزو دارم.

چکیده

در این پایان‌نامه در دو مطالعه مرتبط به هم، اثر فشارهای شغلی موجود در حرفه حسابرسی بر روی رفتار فرصت‌طلبانه فردی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است. این استدلال وجود دارد که وجود شرایط خاصی در حرفه حسابرسی، تصور هزینه‌های شهرت فردی توسط حسابرسان را افزایش داده و انگیزه انجام فعالیت‌هایی را در آنها ایجاد می‌کند که می‌تواند اثربخشی فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند.

در مطالعه اول این پایان‌نامه بررسی گردید که آیا مسؤولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی، نگرانی‌های مربوط به از دست دادن شهرت را افزایش داده و منجر به کتمان شواهدی می‌گردد که تصمیمات اتخاذ شده مبتنی بر یافته‌های اولیه را نقض کنند. با انجام یک طرح تجربی بین - سوژه‌ای و استفاده از سناریو برای گردآوری اطلاعات طی سال ۱۳۹۰، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، میزان نگرانی‌های مربوط به از دست دادن شهرت را به دلیل مواجه شدن با شواهد متناقض بعدی تصور نموده و احتمال کتمان چنین شواهدی را ارزیابی نمودند.

نتایج به دست آمده از فرضیه‌های تحقیق بیانگر این است که در صورت مواجه شدن حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرآیند حسابرسی؛ مسؤولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی افزایش می‌یابد. نتایج به دست آمده حتی بعد از کنترل‌های مربوط به اثر اندازه مؤسسات حسابرسی مؤید همین امر است.

مطالعه دوم به بررسی این موضوع پرداخت که آیا اطلاع حسابرسان از نگرش شرکای حسابرسی منجر به تحریف قضاوت‌ها و گزارش نتایج همسو با نگرش آنها می‌گردد. در حالی که نتایج به دست آمده از تحقیقات قبلی بیانگر این است که نگرش شرکای حسابرسی، قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ به صورت قطعی مشخص نکرده‌اند که آیا اثر مذکور ناشی از تمایلات جانبدارانه روانشناختی یا رفتار اقتصادی راهبردی است.

در دو طرح تجربی بین - سوژه‌ای و استفاده از سناریو برای گردآوری اطلاعات طی سال ۱۳۹۰، از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دانشجویان حسابداری مقطع تحصیلات تکمیلی خواسته شد که تحت شرایط مسؤولیت پاسخگویی قضاوت نمایند. نتایج به دست آمده از فرضیه‌های تحقیق بیانگر این است که هم حسابرسان و هم دانشجویان به صورت راهبردی منطبق بر نگرش شرکا عمل نمودند: مشارکت‌کنندگانی که اقدام به اعمال قضاوت نمودند؛ اما بعد از آن متوجه نگرش متناقض شرکای حسابرسی گردیدند، قضاوت‌های گزارش شده خود را در راستای انطباق آن با نگرش آنها تحریف نمودند. مشارکت‌کنندگانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکا آگاه شدند، تحت تأثیر نگرش آنها قرار گرفتند؛ به علاوه، میزان این تأثیر تفاوت معنی‌داری با میزان تحریف مشاهده شده ناشی از آگاهی از نگرش شرکا بعد از اعمال قضاوت نداشته و تفاوت معنی‌داری بین قضاوت‌های اعمال شده توسط دانشجویان و حسابرسان مشاهده نگردید.

واژه‌های کلیدی: مسؤولیت پاسخگویی، فشار زمانی، درک هزینه‌های شهرت، کتمان شواهد متناقض حسابرسی، آگاهی از نگرش شرکای حسابرسی، تحریف قضاوت حسابرسی.

فهرست مطالب

فصل اول: کلیات تحقیق

- ۱-۱- مقدمه..... ۱
- ۱-۲- بیان مسأله..... ۲
- ۱-۳- اهمیت و ضرورت انجام تحقیق..... ۴
 - ۱-۳-۱- مطالعه اول..... ۴
 - ۱-۳-۲- مطالعه دوم..... ۵
- ۱-۴- فرضیه‌های تحقیق..... ۵
 - ۱-۴-۱- فرضیه‌های مربوط به جمع‌آوری شواهد (مطالعه اول)..... ۵
 - ۱-۴-۲- فرضیه‌های مربوط به ارزیابی شواهد (مطالعه دوم)..... ۶
- ۱-۵- متغیرهای تحقیق..... ۶
 - ۱-۵-۱- متغیرهای مستقل..... ۶
 - ۱-۵-۲- متغیرهای تعدیل‌کننده..... ۶
 - ۱-۵-۳- متغیرهای کنترل..... ۷
 - ۱-۵-۴- متغیرهای وابسته..... ۷
- ۱-۶- روش شناسی..... ۷
 - ۱-۶-۱- روش تحقیق..... ۷
 - ۱-۶-۱-۱- مطالعه اول..... ۷
 - ۱-۶-۱-۲- مطالعه دوم..... ۸
 - ۱-۶-۲- نحوه گردآوری داده‌ها..... ۸
 - ۱-۶-۳- جامعه آماری..... ۹
 - ۱-۶-۴- مشارکت‌کنندگان در تحقیق..... ۹

- ۹-۶-۵-۱- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها..... ۹
- ۱۰-۶-۶-۱- نرم افزار مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها..... ۱۰
- ۱۰-۷-۱- تعریف مفاهیم و واژگان اختصاصی طرح..... ۱۰
- ۱۲-۸-۱- ساختار تحقیق..... ۱۲

فصل دوم: ادبیات و پیشینه تحقیق

- ۱۳-۲-۱- مقدمه..... ۱۳
- ۱۳-۲-۲- حسابرسی: فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی..... ۱۳
- ۱۵-۲-۲-۱- کیفیت حسابرسی..... ۱۵
- ۱۷-۲-۲-۲- حسابرس انفرادی به عنوان عامل اقتصادی در مؤسسه حسابرسی..... ۱۷
- ۱۹-۲-۲-۳- فشارهای شغلی و جمع‌آوری بی‌طرفانه شواهد حسابرسی..... ۱۹
- ۲۱-۲-۲-۴- فشارهای شغلی و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی..... ۲۱
- ۲۳-۲-۳- مسؤلیت پاسخگویی..... ۲۳
- ۲۳-۲-۳-۱- نظریه مسؤلیت پاسخگویی..... ۲۳
- ۲۵-۲-۳-۲- تعاریف، عناصر و انواع مسؤلیت پاسخگویی..... ۲۵
- ۲۷-۲-۳-۲-۱- مسؤلیت پاسخگویی داخلی در مقابل مسؤلیت پاسخگویی خارجی..... ۲۷
- ۲۷-۲-۳-۲-۲- مسؤلیت پاسخگویی قانونی در مقابل مسؤلیت پاسخگویی عرفی..... ۲۷
- ۲۸-۲-۳-۲-۳- مسؤلیت پاسخگویی قبل از تصمیم در مقابل مسؤلیت پاسخگویی بعد از تصمیم..... ۲۸
- ۲۸-۲-۳-۲-۴- مسؤلیت پاسخگویی به مخاطبان با نگرش‌های شناخته شده در مقابل نگرش‌های ناشناخته..... ۲۸
- ۲۹-۲-۳-۳- مسؤلیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده..... ۲۹
- ۲۹-۲-۴- فشار زمانی..... ۲۹
- ۳۳-۲-۵- درک هزینه‌های شهرت..... ۳۳
- ۳۴-۲-۶- رفتار فرصت‌طلبانه حسابرسان..... ۳۴
- ۳۸-۲-۶-۱- کتمان شواهد متناقض..... ۳۸
- ۳۸-۲-۶-۲- تحریف قضاوت حسابرسی و گزارشگری خلاف واقع..... ۳۸

- ۲-۷- مسؤولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده، فشار زمانی، و کتمان شواهد متناقض حسابرسی... ۳۹
- ۲-۸- مرور ادبیات و توسعه فرضیه‌های مطالعه اول..... ۴۱
- ۲-۹- آگاهی از نگرش شرکا و تحریف قضاوت حسابرسی..... ۴۸
- ۲-۹-۱- هزینه‌های دروغ گفتن..... ۵۶
- ۲-۱۰- مرور ادبیات و توسعه فرضیه‌های مطالعه دوم..... ۵۷
- ۲-۱۱- مروری بر تحقیقات پیشین..... ۶۴
- ۲-۱۲- خلاصه فصل..... ۶۷

فصل سوم: روش‌شناسی تحقیق

- ۳-۱- مقدمه..... ۶۸
- ۳-۲- روش تحقیق..... ۶۸
- ۳-۲-۱- روش گردآوری اطلاعات..... ۶۸
- ۳-۲-۱-۱- روش مطالعات نظری (کتابخانه‌ای) ۶۹
- ۳-۲-۱-۲- روش سناریو ۶۹
- ۳-۲-۲- روش‌شناسی مربوط به مطالعه اول..... ۷۱
- ۳-۲-۲-۱- متغیرهای تحقیق ۷۱
- ۳-۲-۲-۱-۱- متغیرهای مستقل ۷۱
- ۳-۲-۲-۱-۲- متغیرهای تعدیل‌کننده ۷۲
- ۳-۲-۲-۱-۳- متغیرهای کنترل ۷۲
- ۳-۲-۲-۱-۴- متغیرهای وابسته ۷۲
- ۳-۲-۲-۱-۵- کنترل درک سناریو..... ۷۳
- ۳-۲-۲-۲- فرضیه‌های تحقیق ۷۴
- ۳-۲-۳- روش‌شناسی مطالعه دوم ۷۵
- ۳-۲-۳-۱- متغیرهای تحقیق..... ۷۶
- ۳-۲-۳-۱-۱- متغیرهای مستقل ۷۶

۷۷.....	۲-۱-۳-۲-۳- متغیرهای کنترل
۷۸.....	۳-۱-۳-۲-۳- متغیرهای وابسته
۷۹.....	۴-۱-۳-۲-۳- کنترل درک سناریو
۷۹.....	۲-۲-۳-۳- فرضیه‌های تحقیق
۸۱.....	۳-۲-۳-۳- حساب‌رسان در مقابل دانشجویان
۸۱.....	۳-۳- جامعه آماری تحقیق
۸۳.....	۴-۳- روش نمونه‌گیری
۸۴.....	۵-۳- روش‌های آماری مورد استفاده
۸۴.....	۱-۵-۳- مقدمه
۸۵.....	۲-۵-۳- آزمون معنی‌داری آماری
۸۵.....	۳-۵-۳- تحلیل رگرسیون
۸۶.....	۴-۵-۳- رگرسیون لجستیک
۸۷.....	۵-۵-۳- آزمون فرض آماری میانگین یک جامعه
۸۷.....	۶-۵-۳- آزمون من- ویتنی
۸۷.....	۷-۵-۳- آزمون کروسکال- والیس
۸۸.....	۸-۵-۳- آزمون دوربین واتسون
۸۸.....	۹-۵-۳- آزمون کولموگوروف- اسمیرنوف
۸۸.....	۶-۳- خلاصه فصل

فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها

۸۹.....	۱-۴- مقدمه
۸۹.....	۲-۴- تجزیه و تحلیل مطالعه اول
۸۹.....	۱-۲-۴- کنترل درک سناریو
۹۰.....	۲-۲-۴- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی
۹۱.....	۳-۲-۴- متغیرهای کنترلی

- ۹۱.....۴-۲-۴- آمارهای توصیفی متغیرهای وابسته.....
- ۹۱.....۴-۲-۴-۱- کتمان شواهد متناقض.....
- ۹۶.....۴-۲-۴-۲- درک هزینه‌های شهرت.....
- ۹۹.....۴-۲-۵- آزمون فرضیه‌ها.....
- ۹۹.....۴-۲-۵-۱- فرضیه اول.....
- ۱۰۱.....۴-۲-۵-۲- فرضیه دوم.....
- ۱۰۳.....۴-۲-۵-۳- فرضیه سوم.....
- ۱۰۳.....۴-۲-۵-۴- فرضیه چهارم.....
- ۱۰۴.....۴-۲-۵-۵- فرضیه پنجم.....
- ۱۰۴.....۴-۲-۵-۶- فرضیه ششم.....
- ۱۰۷.....۴-۳- تجزیه و تحلیل مطالعه دوم.....
- ۱۰۷.....۴-۳-۱- تجربه یک: حساب‌برسان.....
- ۱۰۷.....۴-۳-۱-۱- کنترل درک سناریو.....
- ۱۰۷.....۴-۳-۱-۲- آمارهای توصیفی.....
- ۱۰۸.....۴-۳-۱-۳- آزمون فرضیه‌ها.....
- ۱۰۸.....۴-۳-۱-۳-۱- فرضیه هفتم.....
- ۱۰۹.....۴-۳-۱-۳-۲- فرضیه هشتم.....
- ۱۰۹.....۴-۳-۱-۳-۳- فرضیه نهم.....
- ۱۱۰.....۴-۳-۲- تجربه دو: دانشجویان.....
- ۱۱۰.....۴-۳-۲-۱- کنترل درک سناریو.....
- ۱۱۰.....۴-۳-۲-۲- آمارهای توصیفی.....
- ۱۱۱.....۴-۳-۲-۳- آزمون فرضیه‌ها.....
- ۱۱۲.....۴-۳-۳- مقایسه حساب‌برسان با دانشجویان.....
- ۱۱۳.....۴-۳-۴- نتایج نمونه ترکیبی.....
- ۱۱۳.....۴-۳-۴-۱- آمارهای توصیفی.....

- ۱۱۵.....۴-۳-۴-۲-آزمون فرضیه‌ها.....
- ۱۱۱۶.....۴-۴-خلاصه فصل.....

فصل پنجم: نتیجه‌گیری و پیشنهادات

- ۱۱۷.....۵-۱-مقدمه.....
- ۱۱۷.....۵-۲-مرور چارچوب تحقیق.....
- ۱۱۹.....۵-۳-مطالعه اول.....
- ۱۱۹.....۵-۳-۱-نتایج آزمون فرضیه‌های مطالعه اول.....
- ۱۱۹.....۵-۳-۱-۱-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه اول.....
- ۱۱۹.....۵-۳-۱-۲-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه دوم.....
- ۱۲۰.....۵-۳-۱-۳-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه سوم.....
- ۱۲۱.....۵-۳-۱-۴-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه چهارم.....
- ۱۲۲.....۵-۳-۱-۵-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه پنجم.....
- ۱۲۲.....۵-۳-۱-۶-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه ششم.....
- ۱۲۳.....۵-۳-۲-بحث و نتیجه‌گیری مطالعه اول.....
- ۱۲۵.....۵-۳-۳-محدودیت‌های مطالعه اول تحقیق.....
- ۱۲۶.....۵-۳-۴-پیشنهاد‌های مطالعه اول تحقیق.....
- ۱۲۶.....۵-۳-۴-۱-پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج تحقیق.....
- ۱۲۷.....۵-۳-۴-۲-پیشنهاد برای تحقیقات آتی.....
- ۱۲۸.....۵-۴-مطالعه دوم.....
- ۱۲۸.....۵-۴-۱-نتایج آزمون فرضیه‌های مطالعه دوم.....
- ۱۲۸.....۵-۴-۱-۱-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه هفتم.....
- ۱۲۸.....۵-۴-۱-۲-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه هشتم.....
- ۱۲۹.....۵-۴-۱-۳-نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه نهم.....
- ۱۲۹.....۵-۴-۲-بحث و نتیجه‌گیری مطالعه دوم.....

۱۳۱.....	۵-۴-۳- محدودیت‌های مطالعه دوم تحقیق
۱۳۳.....	۵-۴-۴- پیشنهادهای تحقیق
۱۳۳.....	۵-۴-۴-۱- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج تحقیق
۱۳۴.....	۵-۴-۴-۲- پیشنهاد برای تحقیقات آتی
۱۳۴.....	۵-۵- خلاصه فصل

فهرست اشکال

۴۸.....	شکل ۱-۲- خط زمانی و مدل مربوط به مطالعه اول
۶۸.....	شکل ۱-۳- رابطه سه‌گانه هدف، روش، ابزار
۷۳.....	شکل ۲-۳- رابطه بین متغیرهای مطالعه اول تحقیق
۷۸.....	شکل ۳-۳- رابطه بین متغیرهای مطالعه دوم تحقیق
۷۹.....	شکل ۴-۳- فرضیه‌های مطالعه دوم تحقیق
۹۲.....	شکل ۱-۴- توزیع انتخاب فاکتور فروش دیگر برای نمونه مورد نظر- نمونه کامل
۹۳.....	شکل ۲-۴- توزیع انتخاب فاکتور فروش دیگر برای نمونه مورد نظر- بر حسب وضعیت
۹۴.....	شکل ۳-۴- توزیع عدم ارائه استثناء به افراد مافوق - نمونه کامل
۹۴.....	شکل ۴-۴- توزیع عدم ارائه استثناء به افراد مافوق - بر حسب وضعیت
۹۵.....	شکل ۵-۴- توزیع جایگزینی فاکتور فروش دارای شواهد پشتیبان - نمونه کامل
۹۵.....	شکل ۶-۴- توزیع جایگزینی فاکتور فروش دارای شواهد پشتیبان- بر حسب وضعیت
۹۷.....	شکل ۷-۴- توزیع هزینه‌های شهرت فردی- نمونه کامل
۹۸.....	شکل ۸-۴- توزیع هزینه‌های شهرت فردی- بر حسب وضعیت
۱۰۵.....	شکل ۹-۴- کتمان شواهد- نمونه کامل
۱۱۴.....	شکل ۱۰-۴- وضعیت کنترل
۱۱۴.....	شکل ۱۱-۴- وضعیت قبل

شکل ۱۲-۴- وضعیت بعد..... ۱۱۵

شکل ۱-۵- روابط مشاهده شده در نمونه کامل، بعد از کنترل اثرات اندازه..... ۱۲۴

فهرست جداول

- جدول ۱-۲- تحقیقات انجام شده پیرامون موضوع و نتایج کسب شده..... ۶۴
- جدول ۱-۳- آگاهی از نگرش شرکا و تحریف قضاوت حسابرسی: طرح تحقیق و افق زمانی..... ۷۶
- جدول ۲-۳- آمار کارکنان مؤسسات حسابرسی..... ۸۲
- جدول ۳-۳- جامعه آماری تحقیق..... ۸۳
- جدول ۴-۳: روشهای آماری مورد استفاده جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق..... ۸۵
- جدول ۱-۴- ویژگیهای جمعیت‌شناختی آزمودنیهای مورد مطالعه..... ۹۰
- جدول ۲-۴- آمارهای توصیفی مربوط به کتمان شواهد..... ۹۱
- جدول ۳-۴- آمارهای توصیفی مربوط به هزینه‌های شهرت..... ۹۶
- جدول ۴-۴- کتمان شواهد متناقض- تجزیه و تحلیل بر حسب وضعیت..... ۹۹
- جدول ۵-۴- کتمان شواهد متناقض - تجزیه و تحلیل نمونه کامل..... ۹۹
- جدول ۶-۴- تجزیه و تحلیل کتمان شواهد بر حسب اندازه- مؤسسات بزرگ..... ۱۰۰
- جدول ۷-۴- تجزیه و تحلیل کتمان شواهد بر حسب اندازه - مؤسسات کوچک..... ۱۰۰
- جدول ۸-۴- درک هزینه‌های شهرت - تجزیه و تحلیل بر حسب وضعیت..... ۱۰۱
- جدول ۹-۴- درک هزینه‌های شهرت - تجزیه و تحلیل نمونه کامل..... ۱۰۱
- جدول ۱۰-۴- تجزیه و تحلیل هزینه‌های شهرت بر حسب اندازه- مؤسسات بزرگ..... ۱۰۲
- جدول ۱۱-۴- تجزیه و تحلیل هزینه‌های شهرت بر حسب اندازه- مؤسسات کوچک..... ۱۰۲
- جدول ۱۲-۴- کتمان شواهد - تجزیه و تحلیل نمونه کامل..... ۱۰۵
- جدول ۱۳-۴- کتمان شواهد- تجزیه و تحلیل معیار چهارم بارون و کنی..... ۱۰۶
- جدول ۱۴-۴- خلاصه فرضیه‌ها و یافته‌های مطالعه اول..... ۱۰۶

جدول ۱۵-۴- قضاوت حسابرسی بر حسب وضعیت (نمونه حسابرسان).....	۱۰۷
جدول ۱۶-۴- رگرسیون لجستیک قضاوت حسابرسی گزارش شده بر مبنای زمان بندی آگاهی از نگرش شرکای	
حسابرسی (نمونه حسابرسان).....	۱۰۸
جدول ۱۷-۴- مقایسه وضعیت های قبل و بعد (نمونه حسابرسان).....	۱۱۰
جدول ۱۸-۴- قضاوت حسابرسی بر حسب وضعیت (نمونه دانشجویان).....	۱۱۱
جدول ۱۹-۴- رگرسیون لجستیک قضاوت حسابرسی گزارش شده بر مبنای زمان بندی آگاهی از نگرش شرکای	
حسابرسی (نمونه دانشجویان).....	۱۱۱
جدول ۲۰-۴- مقایسه وضعیت های قبل و بعد (نمونه دانشجویان).....	۱۱۲
جدول ۲۱-۴- رگرسیون لجستیک آزمون تفاوت واکنش های دانشجویان و حسابرسان (نمونه ترکیبی).....	۱۱۲
جدول ۲۲-۴- قضاوت حسابرسی بر حسب وضعیت (نمونه ترکیبی).....	۱۱۳
جدول ۲۳-۴- رگرسیون لجستیک قضاوت حسابرسی گزارش شده بر مبنای زمان بندی آگاهی از نگرش شرکای	
حسابرسی (نمونه ترکیبی).....	۱۱۵
جدول ۲۴-۴- مقایسه وضعیت های قبل و بعد (نمونه ترکیبی).....	۱۱۶
جدول ۲۵-۴- خلاصه فرضیه ها و یافته های مطالعه دوم.....	۱۱۶

فهرست منابع و ضمائ

منابع و مأخذ.....	i
ضمیمه الف: ابزار اندازه گیری مسؤولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده، فشار زمانی، و کتمان شواهد	
حسابرسی.....	xiv
ضمیمه ب: ابزار اندازه گیری آگاهی از نگرش شرکا و تحریف قضاوت حسابرسی.....	xxxvii
ضمیمه ج: سایر تجزیه و تحلیل های انجام شده در مطالعه اول و دوم.....	lxiii

فصل اول

کلیات تحقیق

۱-۱- مقدمه

گزارشهای مالی، حاوی اطلاعاتی درباره رویدادها و فعالیتهای اقتصادی واحد گزارشگر برای استفاده کنندگان است. اطلاعات گزارشهای مالی، از منابع مهم اطلاعاتی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی به شمار می‌رود (انجمن حسابداری آمریکا^۱، ۱۹۷۳). کیفیت اطلاعات امری ضروری می‌باشد و به همین منظور، تهیه و گزارشگری اطلاعات مالی، تابع استانداردهایی است که مطلوبیت نسبی آنها را تضمین کنند؛ لیکن به رغم وجود استانداردهای حسابداری، کیفیت اطلاعات همواره می‌تواند مورد تحریف قرار گیرد. بر اساس نظریه‌های موجود و به خصوص نظریه نمایندگی، تضاد منافع می‌تواند دلیلی برای تحریف اطلاعات مالی بوده و منجر به کاهش کیفیت اطلاعات گردد. در این شرایط استفاده کنندگان به سازوکار کنترلی نیاز دارند تا بتوانند تحریف‌های بالقوه را کشف یا از رخداد آن جلوگیری نمایند (مهرانی، ۱۳۸۰).

در کشور ما در حال حاضر مانند سایر کشورها، حرفه حسابرسی مستقل نقش این سازوکار را ایفا می‌نماید. نقش اصلی حرفه حسابرسی مستقل نقش "اعتباربخشی" است. این نقش از طریق انجام حسابرسی مستقل صورتهای مالی در چارچوب ضوابط و معیارهای از پیش تعیین شده یعنی "اصول پذیرفته شده حسابرسی" و اظهارنظر نسبت به "ارائه مطلوب" آن در قالب گزارش حسابرسی مستقل ایفا می‌شود (کثیری، ۱۳۸۱). موفقیت حسابرسی مستقل در ایفای رسالت خویش، در گرو ارائه خدمات بر مبنای استانداردهای حاکم بر انجام فعالیتهای حسابرسی است. استانداردهای موجود، بر انجام کلیه بخشهای فرآیند حسابرسی اعم از برنامه‌ریزی، ارزیابی کنترلهای داخلی، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و در نهایت گزارشگری حسابرسی حاکم می‌باشد. رعایت استانداردهای حرفه‌ای، زمینه مساعدی را برای ارائه خدمات اثربخش فراهم نموده و به تبع آن، نتایج حاصل از حسابرسی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد گردید.

کمیسیون تریدوی^۲، در گزارشی که پس از بررسی‌های خود در سال ۱۹۸۷ منتشر نمود به صراحت اعلام داشت که "توانایی حسابرس مستقل برای کشف تقلب در گزارشهای مالی با کیفیت حسابرسی، ارتباط مستقیم دارد". این کمیسیون همچنین چند گام را پیشنهاد نموده است که می‌توان از آن طریق، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشید شناسایی و کنترل فشارها یکی از گامهاست که از حساسیت ویژه‌ای در مؤسسات حسابرسی برخوردار است

1- American Accounting Association (AAA)

2- Treadway

و کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به عبارت دیگر، به دلیل فشارهای وارده به حساب‌رسان بر اثر عوامل مختلف، ممکن است کیفیت حسابرسی کاهش یابد و از این طریق، لطمات جبران‌ناپذیری به استفاده‌کنندگان و حتی مؤسسه حسابرسی وارد شود. از سوی دیگر، حسابرسی، فعالیتی گروهی است و قسمت مهمی از فعالیت‌های آن از طریق گروه‌های حسابرسی انجام می‌شود. بنابراین، عوامل انسانی و ابعاد رفتاری در چارچوب گروه‌ها نیز بر رفتار حساب‌رسان تأثیر می‌گذارد. در این مورد شناخت عوامل رفتاری در حسابرسی، مستلزم بررسی آنها از منظر فردی و گروهی است. در سال‌های اخیر، ضرورت شناخت ابعاد رفتاری حسابرسی به ویژه نقش تصمیم‌گیری و قضاوتی حساب‌رسان مورد توجه زیادی قرار گرفته است (رحیمیان، ۱۳۸۶).

در این رساله، در دو مطالعه مرتبط به هم، اثر چنین فشاری بر روی دو جزء بنیادی هر حسابرسی شامل جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی بررسی می‌شود. مطالعه اول بر روی فرایند جمع‌آوری بی‌طرفانه شواهد حسابرسی تأکید دارد و بررسی می‌کند که آیا مسؤولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی و تصور وجود فشار زمانی سبب می‌شود که حساب‌رسان شواهد بعدی متناقض با یافته‌های اولیه را کتمان کنند. در مطالعه دوم، اثر آگاهی حساب‌رسان از نگرش شرکا بر روی ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیقات انجام شده قبلی در این زمینه بیانگر این است که قضاوت حساب‌رسان تحت تأثیر نگرش شرکای حسابرسی قرار می‌گیرد؛ اما دلایل آن مشخص نگردیده است. همچنین، مطالعه دوم تأثیر زمان آگاهی از نگرش شرکا را - قبل و بعد از اعمال قضاوت- بر روی ارزیابی بی‌طرفانه شواهد مورد بررسی قرار می‌دهد.

۱-۲- بیان مسأله

تعاریف زیادی از حسابرسی توسط استادان، انجمن‌های علمی و انجمن‌های حرفه‌ای به عمل آمده است، از مهمترین تعاریف حسابرسی تعریفی است که توسط انجمن حسابداری آمریکا به صورت زیر ارائه شده است:

حسابرسی فرایندی منظم و با قاعده (سیستماتیک) برای جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیتها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است.

به طور کلی، فرایند حسابرسی از دو مرحله رسیدگی و آزمون تشکیل می‌شود که مرحله اول مربوط به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد است و مبنای اظهارنظر را فراهم می‌کند و دیگری مرحله گزارشگری است که در آن نظر و ارزیابی به دست آمده به افراد ذینفع گزارش می‌شود. جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است؛ اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می‌تواند بین پروژه‌های مختلف حسابرسی متفاوت باشد، ولی تمام حسابرسی‌ها بر محور جمع‌آوری و ارزیابی شواهد متمرکز است (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۷۳).