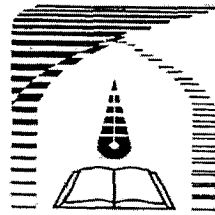




١٧٧٧



دانشگاه تربیت مدرس  
دانشکده علوم انسانی

پایان نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری

پاسخگویی و قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت در  
حسابرسی

حسن جباری

استاد راهنما:

دکتر حسین اعتمادی

استاد مشاور:

دکتر غلامرضا بابایی



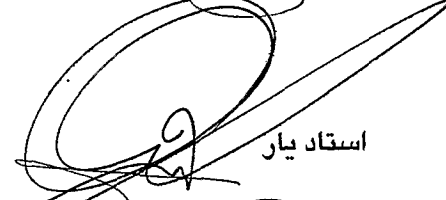

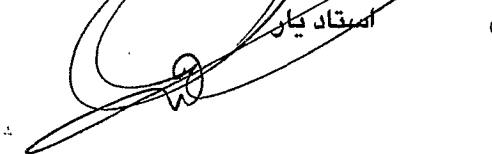
فروردین ۱۳۸۷

۱۵ / ۷ / ۱۳۸۷

۱۵۰۷۵۷

تاییدیه اعضای هیئت داوران حاضر در جلسه دفاع از پایان نامه کارشناسی ارشد

اعضای هیأت داوران نسخه نهائی پایان نامه جناب آقای حسن جباری تحت عنوان « پاسخگویی و قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت درحسابرسی » را از نظر فرم و محتوی بررسی نموده و پذیرش آن را برای تکمیل کارشناسی ارشد پیشنهاد می کنند .

اعضای هیأت داوران	نام و نام خانوادگی	رتبه علمی	امضا
۱- استاد راهنما	آقای دکتر حسین اعتمادی	استاد یار	
۲- استاد مشاور	آقای دکتر غلامرضا بابایی	دانشیار	
۳- استاد مشاور	---	---	---
۴- استاد ناظر	آقای دکتر عباس مقبل	استاد یار	
۵- استاد ناظر	آقای دکتر سعید قربانی	استاد یار	
۶- نماینده تحصیلات تکمیلی	آقای دکتر عباس مقبل باعرض	استاد یار	



بسمه تعالی

## آیین نامه چاپ پایان نامه (رساله) های دانشجویان دانشگاه تربیت مدرس

نظر به اینکه چاپ و انتشار پایان نامه (رساله) های تحصیلی دانشجویان دانشگاه تربیت مدرس، مبین بخشی از فعالیت های علمی - پژوهشی دانشگاه است بنابراین به منظور آگاهی و رعایت حقوق دانشگاه، دانش آموختگان این دانشگاه نسبت به رعایت موارد ذیل متعهد می شوند:

ماده ۱ در صورت اقدام به چاپ پایان نامه (رساله) ی خود، مراتب را قبلاً به طور کتبی به «دفتر نشر آثار علمی» دانشگاه اطلاع دهد.

ماده ۲ در صفحه سوم کتاب (پس از برگ شناسنامه)، عبارت ذیل را چاپ کند:  
(کتاب حاضر، حاصل پایان نامه کارشناسی ارشد / رساله دکتری نگارنده در رشته ... است که در سال ... در دانشکده ... دانشگاه تربیت مدرس به راهنمایی سرکار خانم / جناب آقای دکتر ... مشاوره سرکار خانم / جناب آقای دکتر ... مشاوره سرکار خانم / جناب آقای دکتر ... از آن دفاع شده است.)

ماده ۳ به منظور جبران بخشی از هزینه های انتشارات دانشگاه، تعداد یک درصد شمارگان کتاب (در هر نوبت چاپ) را به «دفتر نشر آثار علمی» دانشگاه اهدا کند. دانشگاه می تواند مازاد نیاز خود را به نفع مرکز نشر در معرض فروش قرار دهد.

ماده ۴ در صورت عدم رعایت ماده ۳، ۵۰٪ بهای شمارگان چاپ شده را به عنوان خسارت به دانشگاه تربیت مدرس، تأدیه کند.

ماده ۵ دانشجو تعهد و قبول می کند در صورت خودداری از پرداخت بهای خسارت، دانشگاه می تواند خسارت مذکور را از طریق مراجع قضایی مطالبه و وصول کند؛ به علاوه به دانشگاه حق می دهد به منظور استیفای حقوق خود، از طریق دادگاه، معادل وجه مذکور در ماده ۴ را از محل توقیف کتابهای عرضه شده نگارنده برای فروش، تأمین نماید.

ماده ۶ اینجانب حسن حبیبی دانشجوی رشته حسابداری مقطع کارشناسی ارشد تعهد فوق و ضمانت اجرایی آن را قبول کرده، به آن ملتزم می شوم.

نام و نام خانوادگی:  
تاریخ و امضا:  
*Mina*

۱۳۸۷ / ۷ / ۱۵

## دستورالعمل حق مالکیت مادی و معنوی در مورد نتایج پژوهشهای علمی

### دانشگاه تربیت مدرس

مقدمه: با عنایت به سیاستهای پژوهشی دانشگاه در راستای تحقق عدالت و کرامت انسانها که لازمه شکوفایی علمی و فنی است و رعایت حقوق مادی و معنوی دانشگاه و پژوهشگران، لازم است اعضای هیأت علمی، دانشجویان، دانش‌آموختگان و دیگر همکاران طرح، در مورد نتایج پژوهشهای علمی که تحت عناوین پایان‌نامه، رساله و طرحهای تحقیقاتی با هماهنگی دانشگاه انجام شده است، موارد ذیل را رعایت نمایند:

**ماده ۱-** حقوق مادی و معنوی پایان‌نامه‌ها/ رساله‌های مصوب دانشگاه متعلق به دانشگاه است و هرگونه بهره‌برداری از آن باید با ذکر نام دانشگاه و رعایت آیین‌نامه‌ها و دستورالعملهای مصوب دانشگاه باشد.

**ماده ۲-** انتشار مقاله یا مقالات مستخرج از پایان‌نامه/ رساله به صورت چاپ در نشریات علمی و یا ارائه در مجامع علمی می‌باید به نام دانشگاه بوده و استاد راهنما نویسنده مسئول مقاله باشند. تبصره: در مقالاتی که پس از دانش‌آموختگی بصورت ترکیبی از اطلاعات جدید و نتایج حاصل از پایان‌نامه/ رساله نیز منتشر می‌شود نیز باید نام دانشگاه درج شود.

**ماده ۳-** انتشار کتاب حاصل از نتایج پایان‌نامه/ رساله و تمامی طرحهای تحقیقاتی دانشگاه باید با مجوز کتبی صادره از طریق حوزه پژوهشی دانشگاه و براساس آئین‌نامه‌های مصوب انجام شود.

**ماده ۴-** ثبت اختراع و تدوین دانش فنی و یا ارائه در جشنواره‌های ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی که حاصل نتایج مستخرج از پایان‌نامه/ رساله و تمامی طرحهای تحقیقاتی دانشگاه باید با هماهنگی استاد راهنما یا مجری طرح از طریق حوزه پژوهشی دانشگاه انجام گیرد.

**ماده ۵-** این دستورالعمل در ۵ ماده و یک تبصره در تاریخ ۱۳۸۴/۴/۲۵ در شورای پژوهشی دانشگاه به تصویب رسیده و از تاریخ تصویب لازم‌الاجرا است و هرگونه تخلف از مفاد این دستورالعمل از طریق مراجع قانونی قابل پیگیری خواهد بود. ۱۳۸۴/۸/۲۱

## تقدیر و تشکر

از خداوند بزرگ سپاسگزارم که بهترین سالهای زندگی را با کسانی سپری نمایم که وجود خود را با علم و تحقیق آمیخته و چراغ راه سایر دوستان و پویندگان علم و دانش بوده اند. بر خود واجب می دانم که در پایان این دوره از تحصیل خود از تمامی کسانی که در حق اینجانب استادی کرده و با راهنماییهای بی دریغشان در مراحل مختلف تدریس علمی و تعلیم اخلاقی، موجبات رشد علمی و شخصیتی بنده را فراهم نمودند، صمیمانه قدردانی و تشکر بنمایم.

از استاد بزرگوارم جناب آقای دکتر اعتمادی که با صبر و شکیبایی و با دقت علمی بالا راهنمایی مراحل مختلف انجام تحقیق را به عهده گرفتند و همچنین از جناب آقای دکتر بابایی که در طی این مدت با مشاوره های روشنگر خود در به ثمر رسیدن این پژوهش مرا یاری نمودند متواضعانه سپاسگزاری می نمایم. در ادامه از مساعدتهای بی شائبه مدیریت محترم گروه حسابداری جناب آقای دکتر آقایی با کمال فروتنی سپاسگذاری می کنم.

در نهایت از دوستان دوران تحصیل که با همکاریهای دوستانه خود مرا تا پایان این دوره همراهی نمودند، و از کارکنان بخشهای مختلف دانشکده علوم انسانی که با سعه صدر در پیشبرد امور تحصیلی اینجانب همکاریهای لازم را داشته اند، تشکر می نمایم.

## چکیده :

یکی از جالب ترین و مهم ترین جنبه های حسابرسی، قضاوت هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سرو کار دارند. به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکای به قضاوت حرفه ای مقدور است. تعیین سطح اهمیت در حسابرسی یکی از مواردی است که مستلزم اعمال قضاوت حرفه ای است. هیات استانداردهای حسابداری مالی، اطلاعاتی را با اهمیت می داند که حذف و یا تحریف آن با در نظر گرفتن شرایط حاکم، می تواند بر قضاوت اشخاصی که بر اطلاعات مذکور اتکا می کنند، تاثیر بگذارد یا موجب تغییر قضاوت آنها گردد.

در دهه های اخیر تحقیقات زیادی برای شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان انجام شده است. نتایج این نشان داده است که مسئولیت پاسخگویی یکی از عوامل مهم تاثیر گذار بر قضاوت حرفه ای است. در فرهنگ لغات مسئولیت پاسخگویی را الزام شخص به توضیح و تشریح همراه با ارائه دلایل منطقی در مورد اعمال انجام شده تعریف کرده اند. نکته قابل توجه این است که مسئولیت پاسخگویی درجاتی دارد و صاحب نظران رشته روانشناسی سطوحی را برای آن قائل شده اند. در یکی از این طبقه بندی ها، چهار سطح برای پاسخگویی با نامهای ناشناخته ماندن، بررسی، توجیه و بازخور تعیین شده است.

در این تحقیق تاثیر سطوح متفاوت پاسخگویی بر ویژگی های کیفی قضاوت نظیر میزان محافظه کاری بکار رفته در قضاوت، میزان تلاش صرف شده برای انجام قضاوت و میزان عینیت (واریانس) قضاوت به عنوان سوالات تحقیق مد نظر بوده است. فرضیه های تحقیق بدین صورت بیان شده است که بین سطح

پاسخگویی و میزان محافظه کاری و تلاش (واریانس قضاوتها) رابطه مستقیم (غیر مستقیم) وجود دارد.

شیوه عمل در این تحقیق بدین گونه بوده است که ابتدا اطلاعات مالی یک شرکت در قالب پرسشنامه به شرکت کنندگان در آزمون تحقیق ارائه و سپس از آنها درخواست گردید تا سطح اهمیت مقدماتی و میزان اهمیت یک مورد عدم توافق پیش آمده را تعیین نمایند. میانگین (واریانس) قضاوتهای حسابرسان به عنوان معیاری برای سنجش میزان محافظه کاری (عینیت) بکار گرفته شدند و تعداد کلمات نوشته شده برای توضیح و توجیه قضاوت به همراه زمان صرف شده معیارهای اندازه گیری تلاش و کوشش را تشکیل می دادند.

نتایج به دست آمده نشان می دهد که در مرحله برنامه ریزی حسابرسی، رابطه مستقیمی (غیر مستقیمی) بین سطح پاسخگویی و میانگین (واریانس) قضاوتهای حسابرسان وجود ندارد اما رابطه مستقیمی (غیر مستقیمی) بین سطح پاسخگویی و میانگین (واریانس) قضاوتهای حسابرسان در مرحله ارزیابی نتایج وجود دارد. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که رابطه مستقیمی بین سطح پاسخگویی و کوشش صرف شده برای انجام قضاوت وجود دارد. نتایج تحقیق نیز نشان داد که معیارهای سنجش کیفیت قضاوت تحت تاثیر سطح مسئولیت پاسخگویی قرار می گیرند، به عبارت دیگر سطح پاسخگویی منجر به بهبود معیارهای فوق و در نهایت منجر به بهبود کیفیت قضاوتهای حسابرسان می شود.

نتایج تحقیق جنبه کاربردی داشته و می توان آنها را در مرحله مرور کلی کارهای حسابرسی، تعیین برنامه زمانی حسابرسی و ملاحظات مربوط به اثربخشی حسابرسی بکار گرفت.

**واژه های کلیدی:** قضاوت، پاسخگویی، سطح اهمیت



## فهرست مطالب

صفحه	عنوان
	<b>فصل اول : مقدمه</b>
۲	۱-۱) مقدمه
۶	۲-۱) ضرورت انجام تحقیق
۷	۳-۱) هدف تحقیق
۷	۴-۱) مساله تحقیق
۱۰	۵-۱) فرضیه های تحقیق
۱۳	۶-۱) روش تحقیق
۱۶	۷-۱) محدودیتهای تحقیق
۱۸	۸-۱) ساختار تحقیق
	<b>فصل دوم : پیشینه تحقیق</b>
۲۱	۱-۲) مقدمه
۲۳	۲-۲) اهمیت
۲۵	۱-۲-۲) جایگاه اهمیت در حسابرسی
۳۰	۲-۲-۲) عوامل موثر بر اهمیت در حسابرسی
۳۱	۱-۲-۲-۲) عوامل موثر بر اهمیت در مرحله برنامه ریزی حسابرسی
۳۳	۲-۲-۲-۲) عوامل موثر بر اهمیت در مرحله ارزیابی نتایج
۳۵	۳-۲-۲) تلاش برای کمی ساختن اهمیت
۴۰	۳-۲) قضاوت در حسابرسی
۴۲	۱-۳-۲) چارچوبی برای قضاوت حسابرس
۴۳	۱-۱-۳-۲) محیط کار حسابرسی
۴۴	۲-۱-۳-۲) ویژگی های حسابرس
۴۶	۳-۱-۳-۲) شواهد حسابرسی

۴۶	..... فرآیند تصمیم گیری (۲-۱-۳-۲)
۴۷	..... ویژگی های کیفی قضاوت حسابرس (۵-۱-۳-۲)
۵۱	..... مسئولیت پاسخگویی و قضاوت (۲-۲)
۵۱	..... مسئولیت پاسخگویی (۱-۴-۲)
۵۳	..... سطوح مختلف مسئولیت پاسخگویی (۲-۴-۲)
۵۸	..... رابطه مسئولیت پاسخگویی و ویژگی های کیفی قضاوت (۳-۴-۲)
۶۵	..... نتیجه گیری (۵-۲)

### فصل سوم: روش تحقیق

۶۸	..... مقدمه (۱-۳)
۶۹	..... طرح مساله (۲-۳)
۷۷	..... تهیه و تنظیم فرضیه ها (۳-۳)
۸۲	..... جامعه، نمونه و روش نمونه گیری (۴-۳)
۸۲	..... جامعه آماری (۱-۴-۳)
۸۵	..... نمونه آماری (۲-۴-۳)
۹۰	..... روش نمونه گیری (۳-۴-۳)
۹۱	..... ویژگی های عمومی نمونه تحقیق (۴-۴-۳)
۹۳	..... ابزار جمع آوری داده ها (۵-۳)
۹۵	..... پرسشنامه و متغیر مستقل (۱-۵-۳)
۹۸	..... پرسشنامه و متغیرهای وابسته (۲-۵-۳)
۱۰۱	..... پرسشنامه و متغیر کنترلی (۳-۵-۳)
۱۰۴	..... روایی و پایایی پرسشنامه (۴-۵-۳)
۱۰۵	..... روش جمع آوری داده ها (۶-۳)
۱۰۶	..... شیوه تحلیل داده ها (۷-۳)
۱۰۶	..... آزمون اثر بخش بودن متغیر مستقل تحقیق ... (۱-۷-۳)
۱۰۷	..... شیوه تحلیل داده های مرتبط با فرضیه اول (۲-۷-۳)
۱۰۷	..... شیوه تحلیل داده های مرتبط با فرضیه اول با آزمون همبستگی (۱-۲-۷-۳)
۱۰۹	..... شیوه تحلیل داده های مرتبط با فرضیه اول با تحلیل واریانس یکراهه (۲-۲-۷-۳)

۱۱۳ ۳-۷-۳) شیوه تحلیل داده های مرتبط با فرضیه دوم

۱۱۴ ۴-۷-۳) شیوه تحلیل داده های مرتبط با فرضیه سوم

### فصل چهارم: تجزیه و تحلیل اطلاعات

۱۱۷ ۱-۴) مقدمه .....

۱۱۷ ۲-۴) آمار توصیفی اطلاعات .....

۱۲۰ ۳-۴) آزمون اثر بخشی متغیر مستقل .....

۱۲۳ ۴-۴) آزمون فرضیه های تحقیق .....

۱۲۳ ۱-۴-۴) آزمون فرضیه اول تحقیق .....

۱۲۵ ۱-۱-۴-۴) آزمون فرضیه اول تحقیق در مرحله برنامه ریزی حسابرسی

۱۲۸ ۲-۱-۴-۴) آزمون فرضیه اول تحقیق در مرحله ارزیابی نتایج

۱۳۱ ۲-۴-۴) آزمون فرضیه دوم تحقیق .....

۱۳۲ ۱-۲-۴-۴) آزمون فرضیه دوم تحقیق در مرحله برنامه ریزی حسابرسی

۱۳۵ ۲-۲-۴-۴) آزمون فرضیه دوم تحقیق در مرحله ارزیابی نتایج

۱۳۷ ۳-۴-۴) آزمون فرضیه سوم تحقیق .....

۱۴۴ ۴-۴-۴) نحوه کنترل متغیر کنترلی .....

### فصل پنجم: نتایج و پیشنهادات

۱۴۶ ۱-۵) مقدمه .....

۱۴۷ ۲-۵) نتیجه گیری .....

۱۴۷ ۱-۲-۵) نتیجه آزمون فرضیه اول .....

۱۴۸ ۲-۲-۵) نتیجه آزمون فرضیه دوم .....

۱۴۹ ۳-۲-۵) نتیجه آزمون فرضیه سوم .....

۱۵۱ ۴-۲-۵) نتیجه گیری کلی .....

۱۵۲ ۳-۵) بحث و بررسی .....

۱۵۲ ۱-۳-۵) بحث و بررسی پیرامون فرضیه اول .....

۱۵۵ ۲-۳-۵) بحث و بررسی پیرامون فرضیه دوم .....

۱۵۷ ۳-۳-۵) بحث و بررسی پیرامون فرضیه سوم .....

۱۵۷ ۴-۵) پیشنهادهای تحقیق .....

- ۱۵۸ ..... پیشنهادهای کاربردی (۱-۴-۵)  
 ۱۵۹ ..... پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی (۲-۴-۵)  
 ۱۶۰ ..... محدودیتهای تحقیق (۵-۵)

۱۶۳ ..... منابع فارسی

۱۶۴ ..... منابع انگلیسی

### ضمائم

- ۱۶۸ ..... ضمیمه الف) پرسشنامه نوع اول (برای سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن)  
 ۱۷۲ ..... ضمیمه ب) پرسشنامه نوع دوم (برای سطح پاسخگویی بررسی)  
 ۱۷۶ ..... ضمیمه ج) پرسشنامه نوع سوم (برای سطح پاسخگویی توجیه)  
 ۱۸۰ ..... ضمیمه د) پرسشنامه نوع چهارم (برای سطح پاسخگویی بازخور)

### چکیده انگلیسی

## فهرست جداول

صفحه	عنوان
۳۹	جدول ۱-۲) جدول درصدهای پیشنهادی برای تعیین سطح اهمیت
۸۸	جدول ۱-۳) محاسبه تعداد نمونه آماری
۹۰	جدول ۲-۳) تخصیص نمونه آماری به بخش های دولتی و خصوصی
۹۲	جدول ۳-۳) ویژگی های عمومی نمونه آماری
۹۹	جدول ۴-۳) خلاصه اطلاعات مالی شرکت خراسان
۱۱۰	جدول ۵-۳) جدول تحلیل واریانس یکراهه
۱۱۸	جدول ۱-۴) آمار توصیفی اطلاعات
	جدول ۲-۴) نتیجه اجرای آزمون تحلیل واریانس یکراهه
۱۲۱	برای تعیین میزان اثربخشی متغیر مستقل

- جدول ۳-۴) نتیجه اجرای آزمون پست هاك برای تعیین میزان اثر بخشی سطوح متفاوت متغیر مستقل ..... ۱۲۲
- جدول ۴-۴) نتیجه اجرای آزمون همبستگی کندال برای تعیین رابطه میان سطح پاسخگویی و احساس پاسخگویی شرکت کنندگان در آزمون تحقیق ..... ۱۲۳
- جدول ۴-۵) نتیجه آزمون فرضیه اول تحقیق در مرحله برنامه ریزی حسابرسی با استفاده از آزمون همبستگی کندال ..... ۱۲۶
- جدول ۴-۶) نتیجه اجرای آزمون تحلیل واریانس یکراهه برای فرضیه اول تحقیق در مرحله برنامه ریزی حسابرسی ..... ۱۲۷
- جدول ۴-۷) نتیجه آزمون فرضیه اول تحقیق در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی با استفاده از آزمون همبستگی کندال ..... ۱۲۸
- جدول ۴-۸) نتیجه اجرای آزمون تحلیل واریانس یکراهه برای فرضیه اول تحقیق در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی ..... ۱۲۹
- جدول ۴-۹) نتیجه اجرای آزمون پست هاك برای فرضیه اول تحقیق در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی ..... ۱۳۰
- جدول ۴-۱۰) نتیجه آزمون فرضیه دوم تحقیق در مرحله برنامه ریزی حسابرسی با استفاده از آزمون همبستگی کندال ..... ۱۳۳
- جدول ۴-۱۱) نتیجه اجرای آزمون تحلیل واریانس یکراهه برای فرضیه دوم تحقیق در مرحله برنامه ریزی حسابرسی ..... ۱۳۴
- جدول ۴-۱۲) نتیجه آزمون فرضیه دوم تحقیق در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی با استفاده از آزمون همبستگی کندال ..... ۱۳۵
- جدول ۴-۱۳) نتیجه اجرای آزمون تحلیل واریانس یکراهه برای فرضیه دوم تحقیق در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی ..... ۱۳۶
- جدول ۴-۱۴) نتیجه آزمون فرضیه سوم تحقیق با استفاده از آزمون همبستگی کندال ..... ۱۳۹
- جدول ۴-۱۵) نتیجه آزمون بارتلت در مورد فرضیه سوم تحقیق ..... ۱۴۰
- جدول ۴-۱۶) نتیجه اجرای آزمون تحلیل واریانس یکراهه

۱۴۲	..... برای فرضیه سوم تحقیق
۱۴۲	جدول (۴-۱۷) نتیجه آزمون پست هاک برای فرضیه سوم تحقیق
۱۴۴	جدول (۴-۱۸) نتیجه آزمون همبستگی برای متغیر کنترلی

## فهرست شکل‌ها

صفحه	عنوان
۲۷	شکل (۲-۱) مراحل تعیین و بکارگیری اهمیت
۴۲	شکل (۲-۲) چارچوبی برای قضاوت حسابرسی
۴۳	شکل (۲-۳) عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای در چارچوب محیط کاری حسابرسی .....
۴۵	شکل (۲-۴) عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسی با توجه به ویژگی‌های وی .....

## فصل اول: مقدمه

## ۱-۱) مقدمه:

یکی از جالبترین و مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سرو کار دارند. به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکای به قضاوت حرفه‌ای مقدور است.<sup>۱</sup> انجمن حسابداران رسمی *کانادا*، قضاوت<sup>۲</sup> را اینگونه تعریف میکند:

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به مفهوم بکارگیری دانش و تجربه در محیط استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است تا تصمیم‌های لازم برای گزینش راهکار مناسب از بین راهکارهای مختلف اتخاذ شود.

حسابرسی بیش از هر چیز یک فرایند قضاوت است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی مانند تعیین سطح اهمیت<sup>۳</sup>، ملزم به قضاوت هستند. اهمیت یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است. در حسابداری پدیده اهمیت به عنوان یک ویژگی فراگیر توصیف شده است و اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که برای استفاده کنندگان از گزارشهای مالی مهم باشد. به عبارت دیگر اطلاعات با اهمیت، اطلاعاتی است که بر تصمیم استفاده

۱) نیکخواه آزاد، علی، (۱۳۷۹)، *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی*، چاپ دوم، تهران، سازمان حسابرسی، ص ۵۲.

2) Judgment.

3) Materiality.



کنندگان از گزارشهای مالی اثر گذار باشد. هیات استانداردهای حسابداری مالی، اطلاعاتی را با اهمیت می‌داند که حذف و یا تحریف آن با در نظر گرفتن شرایط حاکم، می‌تواند بر قضاوت اشخاصی که بر اطلاعات مذکور اتکا می‌کنند، تاثیر بگذارد یا موجب تغییر قضاوت آنها گردد.

هدف از حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره اینکه آیا صورتهای مالی مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند. حسابرس در مرحله برنامه ریزی حسابرسی، میزان قابل قبولی از اهمیت را مشخص می‌کند که بتواند اشتباهات و یا تحریف‌های با اهمیت را کشف کند.

پاسخ به این پرسش اساسی که چه چیزی اهمیت دارد و چه چیزی بی اهمیت است، منوط به قضاوت شخص متخصص است. عوامل مهمی قضاوت حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهند. از جمله این عوامل می‌توان به مسئولیت پاسخگویی<sup>۱</sup> حسابرسان اشاره کرد. در فرهنگ لغات مفهوم مسئولیت پاسخگویی چنین تعریف شده است: "الزام شخص به توضیح و تشریح همراه با ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است."

مسئولیت پاسخگویی درجاتی دارد. لرنر و تتلاک<sup>۲</sup> چهار سطح را برای آن مشخص کرده‌اند:

۱) ناشناخته ماندن<sup>۳</sup>: ضعیف ترین سطح پاسخگویی بوده که در آن فاعل ناشناخته باقی مانده و انتظار هیچگونه پاسخگویی را ندارد.

۲

---

1) Accountability.

2) Lerner, J., & Tetlock, P. (1999). Accounting for the effects of accountability. *Psychological Bulletin*, NO 125(2), pp 255-275.

3) Anonymous.

۲) بررسی<sup>۲</sup>: در این سطح، فرد انتظار دارد که عملکردش توسط دیگران بررسی شود. بررسی را فرایند حصول اطمینان از کیفیت کار تعریف کرده اند.

۳) توجیه<sup>۳</sup>: در این سطح، فرد انتظار دارد که عملکردش توسط دیگران ارزیابی شده و از او خواسته شود تا قضاوت خود را توجیه نماید. توجیه یک عمل، مستلزم ارائه دلیل است.

۴) بازخور<sup>۴</sup>: قوی ترین سطح از پاسخگویی است که در آن پاسخگو انتظار بازخور نتایج عملکردش را دارد. در یک وضعیت بازخور، اطلاعات حاصل ارزیابی عملکرد به اقدام کننده منتقل می شود تا اصلاحات لازم انجام شود.

در سالهای اخیر مسئولیت پاسخگویی و رابطه آن با قضاوت حسابرسان مورد توجه بسیاری از پژوهشگران عرصه حسابرسی قرار گرفته است. لورد<sup>۵</sup> نشان داد حسابرسی که نسبت به یک شریک حسابرسی با دیدگاه های ناشناخته پاسخگو هستند، باحافظه کاری بیشتری عمل کرده و تمایل بیشتری به ارائه گزارش مشروط دارند. کندی<sup>۶</sup> دریافته بود که با افزایش سطح پاسخگویی، واریانس پیش بینی حسابرسان از قیمت اوراق قرضه کاهش می یابد. تان<sup>۷</sup> در یک تحقیق میدانی، از حسابرسان خواست تا توان مالی یک شرکت فرضی را ارزیابی کنند، نتایج تحقیق نشان

---

1) Anonymous.

2) Review.

3) Justification.

4) Feedback.

5) Lord, A. (1992). Pressure: a methodological consideration for behavioral research in accounting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, NO 11, pp 89-108.

6) Kennedy, J. (1993). Debiasing audit judgment with accountability: a framework and experimental results. *Journal of Accounting Research*, NO 31, pp 231-245.

7) Tan, H. (1995). Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment. *Journal of Accounting Research*, NO 33, pp 113-135.

داد که با افزایش سطح پاسخگویی، حسابرسان میزان محافظه کاری بیشتری از خود نشان می دهند. کانکی<sup>۱</sup> از حسابرسان خواست تا کاربرد روشهای تحلیلی در مرحله برنامه ریزی حسابرسی را توضیح دهند، او دریافت که با افزایش سطح پاسخگویی حسابرسان تمایل بیشتری برای توجیه نظرات خود دارند. نتایج تحقیق هافمن و پاتن<sup>۲</sup> نشان داد که میزان محافظه کاری حسابرسان در برآورد احتمال وجود تقلب، با افزایش سطح پاسخگویی افزایش می یابد. گلور<sup>۳</sup> در نتیجه تحقیق خود دریافت که با افزایش سطح پاسخگویی، حسابرسان زمان بیشتری صرف برآورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول می نمایند.

با توجه به نتایج حاصل از تحقیقات فوق می توان گفت که پاسخگویی یکی از عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان است. مسئولیت پاسخگویی می تواند در قبال صاحبکار، حسابرسان ارشدتر و استفاده کنندگان از صورتهای مالی باشد. در سرتاسر این پژوهش منظور از مسئولیت پاسخگویی، پاسخگویی حسابرسان در قبال حسابرسان ارشدتر است.

کیفیت قضاوت حسابرس تحت تاثیر عوامل متفاوتی قرار می گیرد. که از آن جمله می توان به توانایی حسابرس، کیفیت اطلاعات زیربنای قضاوت، تلاش حسابرس، میزان شناخت حسابرس از مساله، کیفیت راهنمای قضاوت، میزان محافظه کاری حسابرس و عینیت قضاوت اشاره کرد. پژوهش هایی که در بالا به آنها اشاره شد،

---

<sup>۱</sup> ) Koonce, L., Anerson, U., & Marchant, G. (1995). Justification of decisions in auditing. **Journal of Accounting Research**, NO 33, pp 369-384.

<sup>۲</sup> ) Hoffman, V., & Patton, J. (1997). Accountability, the dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgments. **Journal of Accounting Research**, NO 35, pp 227-238.

<sup>۳</sup> ) Glover, S. (1997), The influence of time pressure and accountability on auditors processing of nondiagnostic information. **Journal of Accounting Research**, NO 35, pp 213-226.

کیفیت پدیده قضاوت را از جهاتی مانند میزان محافظه کاری<sup>۱</sup> حسابرس، تغییرپذیری<sup>۲</sup> (عینیت) قضاوت و میزان تلاش<sup>۳</sup> حسابرس مورد بررسی قرار داده اند.

در این پژوهش، اثر هر یک از سطوح متفاوت پاسخگویی بر کیفیت قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت حسابرسی مورد آزمون قرار می گیرد. ویژگی های کیفی انتخاب شده شامل میزان محافظه کاری به کار رفته در امر قضاوت، میزان تلاش انجام شده برای قضاوت و میزان پراکندگی قضاوت های انجام شده (عینیت) توسط افراد مختلف است.

#### (۲-۱) ضرورت انجام تحقیق:

اگر چه اهمیت در حسابداری و حسابرسی اساس و پایه بسیاری از تصمیم گیری ها و اظهار نظرها است، اما در این مورد مطالب بسیار کمی برای کمک به کاربرد این مفهوم و برداشت و تلقی از آن انتشار یافته است. وجود تفسیرهای مختلف در نوشته های منتشر شده، حکایت از آن دارد که ارزیابی اهمیت به صرف یک مساله قضاوتی است. با توجه به جایگاه مفهوم اهمیت در حسابداری و قضاوتی بودن تعیین آن، ضرورت مطالعه عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت احساس می شود.

لرد و دزورت<sup>۴</sup> پس از بررسی پژوهش های انجام شده دریافتند که در ادبیات حسابداری به سطوح متفاوت پدیده پاسخگویی کمتر پرداخته شده است و پژوهش های اندکی درباره اثرات سطوح

1) Conservatism.

2) variability.

3) Effort.

4) Dezoort, T., & Lord, A. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, NO 16, pp 28-85.