

تاریخ دریافت: ۸۷/۴/۲۶

پذیرش نهایی: ۸۷/۷/۲۴

نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان

دکتر حسین اعتمادی

دانشیار دانشگاه تربیت مدرس

حسن جبّاری

کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

چکیده

هدف این پژوهش بررسی رابطه میان سطوح متفاوت پاسخگویی و ویژگی‌های کیفی قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت در حسابرسی است. این بررسی در دو مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی نتایج کار حسابرسی صورت پذیرفته است. میزان عینیت، محافظه‌کاری و تلاش انجام شده برای قضاوت، از جمله ویژگی‌های کیفی قضاوت هستند که در این پژوهش مد نظر قرار گرفته‌اند. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده‌اند. جامعه آماری پژوهش شامل سرپرستان و حسابرسان ارشد شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی بود.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که افزایش سطح پاسخگویی در مرحله ارزیابی نتایج کار حسابداری منجر به افزایش میزان محافظه‌کاری، تلاش و عینیت قضاوت حسابرسان می‌شود ولی تأثیری بر میزان عینیت و محافظه‌کاری قضاوت حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی حسابداری ندارد. تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که تدوین و انتشار دستورالعمل حسابداری (با نگرش خطر حسابداری) توسط سازمان حسابداری منجر به بهبود کیفیت قضاوت‌های حسابرسان درباره تعیین و بکارگیری سطح اهمیت در حسابداری شده است.

کلید واژه‌ها: قضاوت، پاسخگویی، سطح اهمیت در حسابداری

مقدمه

حسابرسی بیش از هر چیز یک فرایند قضاوت^۱ است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به قضاوت هستند. به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زائیده ماهیت حسابداری است تنها با اتکای به قضاوت حرفه‌ای مقدور است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). در واقع برای تصمیم‌گیری و قضاوت است که به حسابرس حق‌الزحمه داده می‌شود و این تصمیم حسابرس است که در دادگاه‌ها مورد مذاقه قرار می‌گیرد (حساس یگانه و تالانه، ۱۳۸۲).

انجمن حسابداران کانادا، قضاوت را اینگونه تعریف می‌کند:

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

برخی از صاحب‌نظران نیز قضاوت را فرآیند اظهارنظر درباره جنبه‌های مربوط به مساله مورد تصمیم‌گیری تعریف کرده‌اند (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

چارچوب قضاوت حرفه‌ای شامل ۵ جز محیط کاری، ویژگی‌های حسابرسان، شواهد حسابداری، فرایند تصمیم‌گیری و ویژگی‌های کیفی قضاوت می‌باشد. عوامل موثر بر

قضاوت حرفه‌ای در چارچوب محیط کاری حسابرسی شامل پاسخگویی، شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی، کمیته‌های حسابرسی، پذیرش صاحبکار، فشارهای رقابتی و استانداردهای حرفه‌ای است. مسئولیت پاسخگویی^۱ به عنوان یکی از عوامل محیط کاری، کیفیت قضاوت حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد (مهام، ۱۳۸۳). برای بررسی رابطه پاسخگویی و کیفیت قضاوت، در ادامه ابتدا ویژگی‌های کیفی قضاوت را نام برده و سپس تعریف روشنی از مسئولیت پاسخگویی ارائه شده است.

برای ارزیابی کیفیت قضاوت‌های حسابرسی، که از فرآیند تصمیم‌گیری ناشی می‌شود، پژوهشگران از میان شش صفت قضاوتی، یک یا چند وضعیت را مورد استفاده قرار می‌دهند. این شش صفت شامل دقت، توافق، یکنواختی، ثبات قدم، شاخصه‌های وجود مشکل و بینش فردی است (مهام، ۱۳۸۳). در این تحقیق از میان صفات فوق، سه صفت توافق^۲ (عینیت)، دقت (تلاش^۳ برای بررسی جوانب مختلف مساله مورد قضاوت) و بینش فردی (میزان محافظه‌کاری^۴ فرد) برای ارزیابی کیفیت قضاوت حسابرسان انتخاب شده است.

مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیتهایی که به عهده آنها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارشهای لازم را ارائه می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۸۲).

پدیده پاسخگویی ساختار بسیار پیچیده‌ای داشته و دارای اشکال و سطوح متفاوتی است و هر یک از سطوح آن تاثیر متفاوتی بر عملکرد پاسخگو دارد. لرنر و تتلاک^۵ (۱۹۹۹) چهار سطح را برای پاسخگویی معین کردند که به ترتیب شدت اثربخشی عبارتند از:

۱) ناشناخته ماندن^۶: در این سطح فاعل ناشناخته مانده و انتظار هیچگونه پاسخگویی را ندارد. این سطح از پاسخگویی فقط از دیدگاه نظری و پژوهشی مطرح بوده و در روابط اجتماعی افراد در دنیای واقعی وجود ندارد.

1 - Accountability

2 - Consensus

3 - Effort

4 - Conservatism

5 - Lerner.J&Tetlock.P

6 - Anonvmous

۲) بررسی^۱: در این سطح فرد انتظار دارد که عملکردش توسط دیگران (پاسخ خواه) بررسی شود. بررسی را فرآیند حصول اطمینان از کیفیت کار تعریف کرده‌اند. استانداردهای حسابداری معیاری برای ارزیابی کیفیت کار حسابداری است.

۳) توجه^۲: در این سطح فرد انتظار دارد که عملکردش توسط دیگران (پاسخ خواه) بررسی شده و از او خواسته شود تا قضاوت خود را توجه کند. توجه کردن در حسابداری به معنی تلاش حسابرس برای دفاع یا ارائه شواهد حمایت‌کننده از تصمیم‌ها است (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

۴) بازخور^۳: در این سطح فرد انتظار بازخور نتایج عملکردش را دارد. به طور کلی دریافت اطلاعات از محیط را بازخور گویند (لرنر و تتلاک، ۱۹۹۹). بازخور در حسابداری با ارزیابی کار حسابرسان توسط حسابرسان ارشدتر و مطلع نمودن آنها از نتایج این ارزیابی، نمود پیدا می‌کند.

مسئولیت پاسخگویی حسابرس ممکن است در قبال صاحبکار، حسابرسان ارشدتر و یا سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی باشد. در این پژوهش مسئولیت پاسخگویی حسابرس در قبال حسابرسان ارشدتر (مدیر فنی) مد نظر قرار گرفته است.^۴

برآورد اهمیت^۵ در حسابداری یکی از مهمترین تصمیم‌هایی است که حسابرس باید بگیرد و به قضاوت حرفه‌ای قابل توجهی نیاز دارد (شمس احمدی، ۱۳۸۰). کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران در بخش اهمیت در حسابداری بیان نموده است که "هدف حسابداری صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که

1 - Review

2 - Justification

3 - Feedback

۱ - حسابرسان هر موسسه حسابداری معمولاً با همکاران خود تعامل دارند. حسابرسان ارشد و وظیفه بازنگری و بررسی کارهای حسابرسان مسئول تهیه کاربرگها را به عهده دارند. این گونه تعامل‌ها می‌تواند به بهبود فرایند حسابداری و افزایش کیفیت کار بینجامد. یکی از معمول‌ترین موارد تعامل درون موسسه‌ای، مرحله بررسی کلی عملیات حسابداری است که یکی از سازوکارهای مهم کنترل کیفیت در موسسات حسابداری محسوب می‌شود. این مرحله معمولاً شامل مرور کارهای انجام شده حسابرسان مبتدی توسط حسابرسان با تجربه است که با هدف کنترل کیفیت کار انجام می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

5 - Materiality

صورت‌های مزبور از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. تعیین این که چه چیز بااهمیت می‌باشد، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است" (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵: بخش ۳۲، بند ۴). از نظر این کمیته اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی را درباره امور واحد اقتصادی تغییر دهد. درجه اهمیت اقلام به کمیت، ماهیت و شرایط ایجاد آنها و نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵: بخش ۳۲، بند ۳).

تعیین و بکارگیری اهمیت در دو مرحله برنامه‌ریزی (اهمیت در سطح صورتهای مالی) و ارزیابی نتایج کار حسابرسی (میزان اهمیت تحریف کشف شده) از اهمیت بیشتری برخوردار است. زیرا سطح اهمیت تعیین شده در مرحله برنامه‌ریزی، حدود و نوع روشهای حسابرسی و مبلغ قرارداد حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد و سطح اهمیت تعیین شده در مرحله ارزیابی نتایج کار، نوع گزارش حسابرسی (مقبول یا غیر مقبول) را تعیین می‌کند.

تعیین سطح اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی تحت تاثیر عوامل درآمد فروش، سود خالص، جمع دارایی‌ها، وضعیت مالی شرکت، ثبات نسبی سود و شرایط اقتصادی و در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی تحت تاثیر عوامل دقت مورد انتظار، عمدی یا سهوی بودن، ماهیت، اثر مالیاتی و عادی یا غیر عادی بودن قرار می‌گیرد.^۱ هدف از این پژوهش بررسی تاثیر هر یک از سطوح متفاوت پاسخگویی بر کیفیت قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت (در هر دو مرحله برنامه‌ریزی و ارزیابی نتایج حسابرسی) بوده است.

۱- علاوه بر موارد فوق، عوامل دیگری نیز وجود دارد که قضاوت حسابرسان درباره تعیین سطح اهمیت در حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. این موارد در متن اصلی پایان‌نامه به تفصیل تشریح شده است و برای رعایت اختصار، در متن حاضر فقط به تعدادی از آنها اشاره شده است. همچنین مجبوره عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت در حسابرسی در مرحله ارزیابی نتایج کار، در منبع زیر آورده شده است: حساس یگانه. یحیی، کثیری. حسین، (۱۳۸۳)، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر

مروری بر پیشینه تحقیق

پژوهش‌های متعددی در خصوص تاثیر سطوح متفاوت پاسخگویی بر کیفیت قضاوت‌های حسابرسان صورت گرفته است. برخی از مهمترین پژوهش‌های انجام شده مرتبط با موضوع این پژوهش به شرح زیر است:

جانسون و کاپلن^۱ از حسابرسان خواستند تا درباره میزان موجودی‌های ناباب یک شرکت فرضی قضاوت کنند. آنها در تحقیق خود از دو سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن و توجیه استفاده کردند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی از ناشناخته ماندن به توجیه، میزان پراکندگی (واریانس) قضاوت‌های حسابرسان کاهش یافته است. به عبارت دیگر، با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، عینیت قضاوت‌های حسابرسان افزایش یافته است (جانسون و کاپلن، ۱۹۹۱).

آشتن^۲ از حسابرسان خواست تا درباره رتبه‌بندی اوراق قرضه یک شرکت فرضی قضاوت کنند. او در تحقیق خود از دو سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن و توجیه استفاده کرد. نتایج تحقیق آشتن نشان داد که با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی از ناشناخته ماندن به توجیه، میزان پراکندگی (واریانس) قضاوت‌های حسابرسان کاهش یافته است. به عبارت دیگر، با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، عینیت قضاوت‌های حسابرسان افزایش یافته است (آشتن، ۱۹۹۲).

لرد^۳ از حسابرسان خواست تا نوع اظهارنظر حسابرسی نسبت به صورتهای مالی یک شرکت فرضی را تعیین کنند. او در تحقیق خود از دو سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن و بررسی استفاده کرد. نتایج نشان داد که با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی از ناشناخته ماندن به بررسی، میزان محافظه‌کاری حسابرسان افزایش یافته است. به عبارت دیگر، با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، حسابرسان تمایل بیشتری به ارائه اظهارنظر غیرمقبول داشتند (لرد، ۱۹۹۲).

1 - Johnson. V, & Kaplan

2 - Ashton.

3 - Lord

هافمن و پاتن^۱ از حسابرسان خواستند تا احتمال خطر تقلب یک شرکت را برآورد کنند. آنها در تحقیق خود از دو سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن و توجیه استفاده کردند. نتایج نشان داد که با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی از ناشناخته ماندن به توجیه، میزان محافظه‌کاری حسابرسان افزایش یافته است. به عبارت دیگر، با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، حسابرسان احتمال خطر تقلب را بیشتر برآورد کردند (هافمن و پاتن، ۱۹۹۷).

کلوید^۲ در اجرای تحقیق خود از حسابرسان خواست تا در مورد وضعیت مالیاتی یک شرکت فرضی قضاوت کنند. او در تحقیق خود از دو سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن و بازخور استفاده کرد. نتایج تحقیق کلوید نشان داد که با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی از ناشناخته ماندن به بازخور، زمان صرف شده برای قضاوت افزایش یافته است. در تحقیق کلوید مدت زمان صرف شده برای انجام قضاوت، بیانگر میزان تلاش بکار رفته بوده است (کلوید، ۱۹۹۷).

کونس^۳ در تحقیق خود از حسابرسان خواست تا کاربرد روشهای تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی را توضیح دهند. وی در تحقیق خود از دو سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن و بررسی استفاده کرد. نتایج تحقیق نشان داد که با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی از ناشناخته ماندن به بررسی، تعداد کلمات استفاده شده برای توضیح افزایش یافته است. در تحقیق کونس تعداد کلمات نوشته شده، بیانگر میزان تلاش بکار رفته برای قضاوت بوده است (کونس، ۱۹۹۵).

چارلز براون^۴ در تحقیق خود از حسابرسان خواست تا سطح اهمیت حسابرسی را برای یک شرکت فرضی تعیین نمایند. نتایج تحقیق وی نشان داد که در میان حسابرسان اجماع وجود ندارد. البته در شرایط خاص مثل همانند بودن میزان تجربه و اشتغال در شرکتهای حسابرسی با ساختار مشابه، سطح بیشتری از اجماع در میان حسابرسان حاصل شده است (چارلز، ۲۰۰۲).

1 - Hoffman, V., & Patton.

2 - Cloyd

3 - Koonce

نتایج تحقیق دزورت و همکاران^۱ با موضوع قضاوت درباره سطح اهمیت حسابرسی نشان داد که با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، میزان عینیت، تلاش و محافظه‌کاری قضاوت‌های حسابرسان افزایش یافته است. همچنین نتایج تحقیق در دو مرحله برنامه‌ریزی و ارزیابی نتایج کار حسابرسی یکسان بودند (دزورت و همکاران، ۲۰۰۶).

پرسش‌ها و فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق رابطه بین سطح پاسخگویی و کیفیت قضاوت حسابرسان مورد مطالعه قرار گرفته است و از معیارهای محافظه‌کاری، تلاش و عینیت برای ارزیابی کیفیت قضاوت‌ها استفاده شده است. با توجه به معیارهای فوق، مساله تحقیق در قالب سه سوال به شرح زیر تدوین می‌شود:

۱) آیا رابطه معنی‌داری بین سطح پاسخگویی و میزان محافظه‌کارانه بودن قضاوت حسابرسان وجود دارد؟

۲) آیا رابطه معنی‌داری بین سطح پاسخگویی و میزان عینیت قضاوت حسابرسان وجود دارد؟

۳) آیا رابطه معنی‌داری بین سطح پاسخگویی و میزان تلاش حسابرسان برای انجام قضاوت وجود دارد؟

برای پاسخگویی به سوالات تحقیق، سه فرضیه تدوین شده است. نتایج تحقیقات گذشته در تدوین این فرضیه‌ها مورد توجه قرار گرفته است. هر یک از فرضیه‌های اول و دوم در مراحل برنامه‌ریزی و ارزیابی نتایج حسابرسی مورد آزمون قرار گرفته‌اند. فرضیه‌ها به شکل زیر صورت‌بندی شده‌اند:

فرضیه اول: میزان محافظه‌کارانه بودن قضاوت حسابرسان با افزایش سطح پاسخگویی (از سطح ناشناخته ماندن تا سطح بازخور) افزایش می‌یابد.

فرضیه دوم: میزان عینیت قضاوت حسابرسان با افزایش سطح پاسخگویی (از سطح ناشناخته ماندن تا سطح بازخور) افزایش می‌یابد.

فرضیه سوم: میزان تلاش حسابرسان برای انجام قضاوت، با افزایش سطح پاسخگویی (از سطح ناشناخته ماندن تا سطح بازخور) افزایش می‌یابد.

روش تحقیق

تحقیق حاضر از حیث هدف، یک تحقیق کاربردی و از حیث روش، یک تحقیق تمام آزمایشی^۱ است. سطح پاسخگویی به عنوان متغیر مستقل تحقیق از مقیاس رتبه‌ای برخوردار بوده و برای اندازه‌گیری آن، شرکت‌کنندگان در آزمون تحقیق به طور تصادفی به چهار گروه تقسیم و اعداد ۱ تا ۴ به ترتیب به هر یک از سطوح پاسخگویی ناشناخته ماندن، بررسی، توجیه و بازخور نسبت داده شده است. وجود رابطه پاسخگویی، مستلزم وجود حداقل یک پاسخگو و پاسخ‌خواه است. در این پژوهش مدیر فنی حسابرسی به عنوان فرد پاسخ‌خواه و حسابرس مسئول کار به عنوان فرد پاسخگو معرفی شده است. بر اساس ساختار سازمانی موسسات و سازمان حسابرسی، حسابرسان مسئول کار در قبال مدیر فنی حسابرسی مسئولیت پاسخگویی دارند.

متغیرهای محافظه‌کاری و عینیت به عنوان متغیرهای وابسته تحقیق به ترتیب با استفاده از میانگین و واریانس سطوح اهمیت تعیین شده در مراحل برنامه‌ریزی و ارزیابی نتایج حسابرسی اندازه‌گیری شده‌اند. کاهش میانگین سطوح اهمیت تعیین شده در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی به معنی افزایش محافظه‌کاری حسابرسان در انجام قضاوت می‌باشد زیرا حجم شواهد مورد نیاز برای اجرای حسابرسی با سطح اهمیت تعیین شده در این مرحله رابطه معکوس دارد. افزایش میانگین سطوح اهمیت تعیین شده (میزان اهمیت هر مورد تحریف کشف شده) در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی به معنی افزایش محافظه‌کاری حسابرسان در انجام قضاوت می‌باشد زیرا میزان احتمال ارائه گزارش غیرمقبول با سطح اهمیت تعیین شده در این مرحله رابطه مستقیم دارد و مطالعات گذشته نشان داده است که حسابرسان محتاط تمایل زیادی به ارائه گزارش غیرمقبول دارند. همچنین اندازه عینیت با کمیت واریانس قضاوتهای حسابرسان درباره اهمیت (در هر دو مرحله حسابرسی) رابطه معکوس دارد.

تلاش صرف شده برای انجام قضاوت به عنوان سومین متغیر وابسته تحقیق با استفاده از دو فاکتور تعداد کلمات نوشته شده برای توضیح و توجیه قضاوت و همچنین زمان صرف شده برای انجام قضاوت (زمان صرف شده برای تکمیل پرسشنامه) اندازه‌گیری شده است.

به دلیل رتبه‌ای بودن مقیاس متغیر مستقل تحقیق، فرضیه‌های تحقیق با استفاده از آزمون‌های همبستگی کندال^۱ و تحلیل واریانس یکراهه^۲ بررسی شده‌اند. در مواردی که آزمون تحلیل واریانس یکراهه بیانگر وجود تفاوت میان میانگین و واریانس قضاوت گروه‌های مختلف بوده است، از ابزار پست‌هاک^۳ برای رتبه‌بندی میانگین و واریانس قضاوتها استفاده شده است.

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از پرسشنامه استفاده شد. پرسشنامه مورد استفاده در این تحقیق در سال ۲۰۰۶ توسط دزورت و همکاران برای بررسی رابطه میان سطح پاسخگویی و کیفیت قضاوت حسابرسان ساخته شده است. پرسشنامه شامل خلاصه اطلاعات مالی و غیر مالی یک شرکت فعال در صنعت محصولات لبنی و جزو شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود.^۴ در این پرسشنامه از حسابرسان خواسته شد تا اهمیت در سطح صورتهای مالی را محاسبه و میزان اهمیت یک مورد عدم توافق پیش آمده^۵ را در یک طیف ۱۰- تا ۱۰+ تعیین نمایند.

در پرسشنامه هر یک از سطوح پاسخگویی عبارتهای زیر قید شده بود:

۱) سطح ناشناخته ماندن: "پاسخهای شما محرمانه تلقی خواهد شد"

- 1 - Kendal
- 2 - ANOVA
- 3 - Post Hoc

۴- خلاصه اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت از صورتهای مالی حسابرسی شده سال ۱۳۸۵ استخراج شده بود.
 ۵- موضوع عدم توافق مربوط به اخذ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول برای یکی از بدهکاران غیرتجاری شرکت یا مانده بدهی معادل ۵۸۰۰ میلیون ریال بود. حسابرس شرکت معتقد است که باید برای ۱۰۰ درصد مانده مذکور ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در حسابها منظور شود ولی به نظر مدیریت شرکت این رقم کم اهمیت بوده و نیازی به اخذ ذخیره در حسابها نمی‌باشد. قابل ذکر است که در صورت ثبت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در حسابها، هزینه آن طبق مفاد بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، برای مقاصد مالیاتی قابل قبول نخواهد بود زیرا که طلب مذکور در راستای فعالیت اصلی شرکت (تولید و فروش محصولات لبنیاتی) ایجاد نشده است.

۲) **سطح بررسی:** "ممکن است پاسخهای شما توسط مدیر محترم فنی شما با استانداردهای حسابرسی مطابقت داده شود"

۳) **سطح توجیه:** "ممکن است پاسخها و توجیه شما توسط مدیر محترم فنی شما با استانداردهای حسابرسی مطابقت داده شود"

۴) **سطح بازخور:** "ممکن است پاسخها و توجیه شما توسط مدیر محترم فنی شما با استانداردهای حسابرسی مطابقت داده شده و نتیجه این بررسی به شما اعلام شود"

جامعه تحقیق شامل حسابرسان مسئول کار بود. حسابرسان مسئول کار معمولاً در رده‌های حسابرس ارشد و سرپرست فعالیت می‌کنند. برای تعیین تعداد نمونه آماری ابتدا اطلاعات یک نمونه مقدماتی شامل ۱۶ نفر جمع‌آوری و سپس تعداد نمونه نهایی محاسبه شد. تعداد نمونه محاسبه شده با استفاده از فرمول آماری نمونه‌گیری از جامعه نامحدود معادل ۸۴ نفر بود. سطح اطمینان تحقیق ۹۵ درصد و اشتباه مجاز ۱۵ درصد فرض شده است. اعضای نمونه آماری به طور تصادفی به چهار گروه پاسخگویی نسبت داده شده و برای هر گروه پاسخگویی تعداد ۲۱ پرسشنامه در نظر گرفته شد.

تعداد ۱۲۶ پرسشنامه بین مسئولان کار سازمان حسابرسی و سه موسسه حسابرسی بخش خصوصی توزیع و از تعداد ۹۷ پرسشنامه جمع‌آوری شده تعداد ۸۴ پرسشنامه قابل استفاده بود.

یافته‌های تحقیق

خلاصه اطلاعات جمع‌آوری شده در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جدول ۱- آمار توصیفی اطلاعات

مسطح پاسخگویی	ناشناخته ماندن	بررسی	توجیه	بازخور
اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی	۶۹۳۰	۶۹۳۰	۶۹۳۰	۶۹۳۰
اهمیت در مرحله ارزیابی نتایج	-۱۲۳	۱۰۱	۲۰۹	۴۳
تعداد کلمات نوشته شده	۲۳	۴۳	۶۸۳	۸۳۰۶
مدت زمان صرف شده	۴۰۷	۱۳۸	۱۶	۲۳۰۹

۱- نمونه مقدماتی شامل ۱۶ حسابرس مسئول کار بود که به طور تصادفی به چهار گروه پاسخگویی تقسیم و هر گروه تعداد ۴ پرسشنامه را تکمیل نمودند. میانگین و واریانس قضاوت‌های گروه‌های مختلف نمونه مقدماتی یکسان نبودند لذا برای محاسبه تعداد نمونه آماری از میانگین و واریانس گروهی استفاده شد که بیشترین تعداد

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

نتایج آزمون‌های همبستگی کندال و تحلیل واریانس یکراهه نشان داد که فرضیه اول در مرحله برنامه‌ریزی حسابداری رد و در مرحله ارزیابی نتایج با اطمینان ۹۹ درصد تایید شده است. بررسی پاسخ‌های دریافتی نشان داد که همه آنها برای برآورد اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی حسابداری از دستورالعمل حسابداری منتشر شده توسط سازمان حسابداری استفاده کرده^۱ و سطح اهمیت را معادل ۶۹۳۰ میلیون ریال برآورد کرده‌اند. در نتیجه علیرغم تغییرات به وجود آمده در سطح پاسخگویی، تفاوتی بین قضاوت‌های آنها وجود نداشت. نتیجه آزمون همبستگی کندال در مرحله ارزیابی نتایج نشان داد که بین میانگین قضاوت حساب‌رسان درباره میزان اهمیت عدم توافق و سطح پاسخگویی رابطه مستقیم معنی‌داری وجود دارد. همچنین نتایج آزمون تحلیل واریانس یکراهه و پست‌هاک در این مرحله نشان داد که بین میانگین قضاوت‌ها در سطوح پاسخگویی توجیه و بازخور تفاوت معنی‌داری وجود نداشته ولی در سایر سطوح این تفاوت معنی‌دار است. این موضوع نشان‌دهنده افزایش میزان محافظه‌کارانه بودن قضاوت‌ها در نتیجه افزایش سطح پاسخگویی است.^۲

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

نتایج آزمون‌های آماری همبستگی کندال و تحلیل واریانس یکراهه نشان داد که فرضیه دوم در مرحله برنامه‌ریزی حسابداری رد و در مرحله ارزیابی نتایج با اطمینان ۹۹ درصد تایید شده است. این فرضیه در مرحله برنامه‌ریزی حسابداری به همان دلیل رد شد که فرضیه اول تحقیق رد شده بود. به عبارت دیگر استفاده شرکت‌کنندگان در آزمون تحقیق از دستورالعمل حسابداری برای قضاوت درباره سطح اهمیت مقدماتی

۱ - سطح اهمیت شرکت نمونه بر اساس جدول پیوست دستورالعمل حسابداری (روش متوسط دارایی‌ها و درآمدها) معادل ۶۹۳۰ محاسبه شده است.

۲ - نتایج تحقیقات گذشته نشان داده است که با افزایش سطح پاسخگویی، میزان تمایل حساب‌رسان به ارائه گزارش غیر مقبول افزایش می‌یابد.

سبب شد تا علیرغم تغییرات به وجود آمده در سطح پاسخگویی، تفاوتی بین واریانس قضاوت‌های آنها وجود نداشته باشد.

نتیجه آزمون همبستگی کندال در مرحله ارزیابی نتایج حسابرسی نشان داد که بین واریانس قضاوت‌های حسابرسان درباره میزان اهمیت عدم توافق و سطح پاسخگویی رابطه غیرمستقیم معنی‌داری وجود دارد. این موضوع نشان‌دهنده افزایش میزان عینیت قضاوت‌های حسابرسان در نتیجه افزایش سطح پاسخگویی است. نتایج آزمون‌های تحلیل واریانس یکراهه و پست‌هاک، نشان داد که اختلاف میان واریانس همه سطوح پاسخگویی معنی‌دار بوده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

نتایج آزمون همبستگی کندال نشان داد که این فرضیه با اطمینان ۹۹ درصد تایید شده است و بین میزان تلاش (تعداد کلمات نوشته شده و زمان صرف شده) حسابرسان و سطح پاسخگویی رابطه مستقیم معنی‌داری وجود دارد. همچنین نتایج آزمون تحلیل واریانس یکراهه نشان داد که تفاوت معنی‌داری میان میزان تلاش حسابرسان در چهار سطح پاسخگویی (ناشناخته ماندن، بررسی، توجیه و بازخور) وجود دارد. نتایج آزمون تحلیل واریانس یکراهه به شرح زیر است:

۱) میانگین تعداد کلمات نوشته شده برای توضیح و توجیه قضاوت درباره سطح اهمیت توسط حسابرسان با افزایش سطح پاسخگویی از ناشناخته ماندن به بازخور از ۲۳ کلمه به ۸۳,۶ کلمه افزایش یافته است. نتایج آزمون‌های تحلیل واریانس یکراهه و پست‌هاک نشان داد که بین تعداد کلمات نوشته شده در هر یک از سطوح پاسخگویی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و تعداد کلمات با افزایش سطح پاسخگویی افزایش یافته است.^۱

۱- با توجه به اینکه توجیه عمل مستلزم ارائه دلایل و در نتیجه نوشتن کلمات بیشتر و صرف زمان بیشتری است، لذا برای مقایسه‌پذیر ساختن تعداد کلمات نوشته شده و میزان زمان صرف شده برای تکمیل پرسشنامه توسط گروه‌های مختلف سطوح پاسخگویی، در همه پرسشنامه‌ها بدون در نظر گرفتن سطح پاسخگویی، محل خاصی برای ارائه توضیحات و توجیه قضاوت توسط حسابرسان پیش‌بینی شده بود و از حسابرسان خواسته شده بود تا توضیحات خود را در محل تعیین شده بنویسند.

۲) میانگین میزان زمان صرف شده برای تکمیل پرسشنامه توسط حسابرسان در سطح پاسخگویی ناشناخته ماندن (۴,۷ دقیقه) به طور معنی داری از میانگین زمان صرف شده توسط سایر سطوح پاسخگویی کوچکتر است ولی تفاوت معنی داری بین میانگین زمان صرف شده سطوح پاسخگویی بررسی (۱۳,۸ دقیقه) و توجیه (۱۶ دقیقه) وجود ندارد. همچنین میانگین زمان صرف شده برای تکمیل پرسشنامه توسط حسابرسان در سطوح پاسخگویی بررسی و توجیه به طور معنی داری از میانگین زمان صرف شده در سطح پاسخگویی بازخور (۲۳,۹ دقیقه) کوچکتر هستند. به طور کلی نتایج آزمونهای همبستگی کندال و تحلیل واریانس یکراهه نشان داد که میزان تلاش حسابرسان برای انجام قضاوت با افزایش سطح پاسخگویی افزایش یافته است.

نتیجه گیری

در این تحقیق رابطه سطح پاسخگویی با سه معیار ارزیابی کیفیت قضاوت (شامل عینیت، تلاش و محافظه کاری) مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که افزایش سطح پاسخگویی منجر به افزایش میزان تلاش، عینیت و محافظه کاری حسابرسان شده است. نتایج تحقیق با نتایج تحقیقات گذشته همخوانی دارد.

بررسی پاسخهای دریافتی نشان داد که با افزایش سطح پاسخگویی، میزان دقت حسابرسان در ارزیابی جوانب مختلف مساله افزایش یافته و تحلیلهای دقیقتری ارائه شده است. افزایش در تعداد کلمات نوشته شده و میزان زمان صرف شده بیانگر بررسی بیشتر جوانب مساله و ارائه تحلیلهای دقیقتر است. همچنین بررسیها نشان داد که دستورالعمل حسابرسی منتشر شده توسط سازمان حسابداری مورد استفاده اعضای حرفه بوده و موجبات افزایش عینیت قضاوتهای حسابرسان درباره سطح اهمیت

حسابرسی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی را فراهم آورده است ولی این دستورالعمل راهنمایی دقیقی در خصوص میزان اهمیت موارد تحریف کشف شده بدست نمی‌دهد.^۱ باید توجه داشت که افزایش سطح پاسخگویی ممکن است اثرات متفاوتی بر اثربخشی و کارایی حسابرسی داشته باشد. افزایش سطح پاسخگویی منجر به تحریک حسابرسان برای ارزیابی دقیقتر شواهد و در نهایت سبب افزایش میزان اثر بخشی فعالیت حسابرسی خواهد شد ولی از طرف دیگر ممکن است افزایش سطح پاسخگویی منجر به افزایش تلاش‌های غیر ضروری شده و سبب کاهش کارایی فعالیت حسابرسی شود. اگر افزایش سطح پاسخگویی سبب صرف زمان بیشتری برای انجام یک کار شده و تفاوت مهمی نیز در نتیجه کار ایجاد نشود، این موضوع سبب افزایش هزینه‌های حسابرسی شده و توجیه آن مشکل خواهد بود.

در رابطه پاسخگویی بین حسابرس و حسابرسان ارشدتر یک موسسه حسابرسی، دیدگاه‌های فرد پاسخ‌خواه (مدیران فنی) برای فرد پاسخگو (حسابرسان ارشد و سرپرستان) شناخته شده است. نتایج تحقیق لورد^۲ (۱۹۹۲) نشان داد که اگر ترجیحات فرد پاسخ‌خواه برای فرد پاسخگو شناخته شده باشد، ممکن است وی ترجیحات او را در قضاوت خود تاثیر دهد. در این تحقیق محقق قادر به کنترل تاثیر ترجیحات مدیران فنی بر قضاوت‌های حسابرسان نبوده است. طبق ساختار سازمانی موسسات حسابرسی، حسابرسان مسئول کار فقط در قبال مدیران فنی مسئولیت پاسخگویی دارند.

پیشنهاد‌های تحقیق

۱) حسابرسان ارشدتر می‌توانند با مد نظر قرار دادن مسئولیت پاسخگویی در مرحله مرور کارهای حسابرسی، سبب افزایش کیفیت قضاوت‌های حسابرسان و اثربخشی حسابرسی شوند.

۱- برآورد اهمیت تحریف کشف شده تحت تاثیر عوامل متعددی قرار می‌گیرد و تدوین دستورالعملی واحد برای همه شرکتها غیر ممکن به نظر می‌رسد و به همین خاطر است که مجامع حرفه‌ای این موضوع را به قضاوت حسابرسان موکول نموده‌اند.

- ۲) سطح پاسخگویی می‌تواند بر زمان صرف شده برای انجام یک کار تاثیر بگذارد. لذا پیشنهاد می‌شود مدیران حسابداری در تدوین برنامه زمانی اجرای عملیات حسابداری، سطح پاسخگویی را مد نظر داشته باشند.
- پیشنادهایی که برای تحقیقات آتی وجود دارد، به شرح زیر است:
- ۱) رابطه سطح پاسخگویی با سایر موارد قضاوت (نظیر ارزیابی برآورد مدیریت، کفایت شواهد، کیفیت افشا) بررسی شود.
- ۲) سایر طبقه‌بندی‌های ارائه شده درباره پاسخگویی مدنظر قرار گیرد.
- ۳) تاثیر پاسخگویی بر اثربخشی و کارایی حسابداری مدنظر قرار گرفته و این تاثیرات سبک - سنگین شوند.
- ۴) موضوع‌های مورد قضاوت را می‌توان به دو طبقه ساده و پیچیده طبقه‌بندی کرد. پیشنهاد می‌شود تا در تحقیقات آتی هر دو طبقه مدنظر قرار گرفته و نتایج حاصله با هم مقایسه شوند.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- باباجانی. جعفر، (۱۳۸۲)، *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۵)، *چالش‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی*، شماره‌های ۱۰ و ۱۱.
- حساس یگانه، یحیی، تالانه. عبدالرضا، (۱۳۸۳)، *پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی، ماهنامه حسابدار*، سال هجدهم، شماره ۱۵۷.
- شمس احمدی. منصور، (۱۳۸۰)، *اهمیت در حسابرسی، ماهنامه حسابدار*، سال یازدهم، شماره.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۸۵)، *استانداردهای حسابرسی*، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابرسی.
- کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، (۱۳۷۹-۸۰)، *دستورالعمل حسابرسی*، چاپ چهارم، تهران، سازمان حسابرسی.
- مهام. کیهان، (۱۳۸۳)، *چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای در محیط کار حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی*، سال اول، شماره اول.
- مهام. کیهان، (۱۳۸۳)، *عناصر محیط کاری حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی*، سال اول، شماره دوم.
- نیکخواه آزاد، علی، (۱۳۷۹)، *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی*، چاپ دوم، تهران، سازمان حسابرسی.

منابع لاتین

- Ashton, R. (1992). Effects of justification and a mechanical aid on judgment performance. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, 52, 292-306.

- Cloyd, C.,(1997), Performance in tax research tasks: the joint effects of knowledge and accountability, **The Accounting Review**, NO.72, pp 111-132.
- Charles A. Brown, (2002), The of Qualitative Information On Auditors Materiality Judgment, For the degree of doctor of philosophy, **Kent State University Graduate School Of Management**.
- Hoffman, V., & Patton, J. (1997). Accountability, the dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgments. **Journal of Accounting Research**, 35, 227-238.
- Johnson. V, & Kaplan. S, (1991), Experimental evidence on the effects of accountability on auditor judgments, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, NO 10, pp 96-107.
- Koonce, L., Anerson, U., & Marchant, G. (1995). Justification of decisions in auditing. **Journal of Accounting Research**, 33, pp 369-384.
- Lerner, J., & Tetlock, P. (1999). Accounting for the effects of accountability. **Psychological Bulletin**, NO 125(2), pp 255-275.
- Lord, A. (1992). Pressure: a methodological consideration for behavioral research in accounting. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, NO 11, pp 89-108.
- Taylor.M.,&Dezoort.T.,&Harrison.P, Accountability and auditors materiality judgments, **journal of Accounting, Organizations and Society**, (2006),p 378.