

## بررسی تاثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردید آمیز حسابرس

نسرین یوسفزاده\*، امید پورحیدری\*\*، احمد خدای پور\*\*\*

### چکیده

هدف این مقاله، بررسی تاثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان است. در این راستا، در مطالعه حاضر از طرح تجربی برای بررسی نحوه واکنش حسابرسان به اسناد مخدوش استفاده شده است. برای این منظور، افته و پرسشنامه پژوهش، به طور تصادفی بین حسابرسان شاغل در موسسات حسابداری معتمد بورس توزیع گردید و در نهایت، این پژوهش با مشارکت ۲۰۷ نفر از حسابرسان در قالب چهار گروه انجام شد. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از روش‌های آماری کروسکال والیس و من‌ویتنی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک واحد مورد رسیدگی، قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و به طور خاص، ارائه اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در شواهد حسابداری باعث افزایش تخمین حسابرسان نسبت به احتمال وجود تحریف در حساب می‌گردد.

**واژه‌های کلیدی:** اطلاعات نامربوط، خطای جزئی، قضاوت تردید آمیز، ارزیابی  
خطر تحریف، اسناد مخدوش

## مقدمه

گزارشگری مالی قابل اتکا، نقش کلیدی در حفظ اعتماد در بازار سرمایه ایفا می‌کند. در همین راستا، حسابرسی سازوکاری است که می‌تواند به حفظ فرایند گزارشگری مالی قابل اتکا کمک کرده و ارزش صورت‌های مالی را برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده افزایش دهد. از طرفی، یک ویژگی بااهمیت در اجرای هر حسابرسی، به کارگیری تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای یکی از اصول اساسی حرفه حسابرسی به شمار می‌رود و حرفه حسابرسی مدت‌ها است که اهمیت تردید حرفه‌ای را در اجرای حسابرسی به رسمیت شناخته و بر آن تاکید می‌نماید. در همین راستا، استانداردهای حرفه‌ای، به کارگیری میزان مناسبی از تردید حرفه‌ای را در فرایند جمع‌آوری شواهد شامل برنامه‌ریزی حسابرسی، روش‌های اجرای حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی، مورد تأکید قرار داده‌اند. اما در عمل حسابرس به صورت روزمره در معرض مبادلات منحصر به فرد و پیچیده، و استفاده از قضاوت مبتنی بر تخمین و اندازه‌گیری قرار داشته و همه این موارد نیازمند آگاهی مستمر از استفاده صحیح و مناسب از تردید حرفه‌ای می‌باشد (گلاور و پراویت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳).

تردید حرفه‌ای عبارت است از "نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و نیز به معنای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است" (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰). به نظر نلسون<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) تردید حرفه‌ای، قضاوت حسابرس است که ارزیابی خطر نادرست بودن یک ادعا را بسته به اطلاعات در دسترس، منعکس می‌نماید. نیاز روز افزون حرفه حسابرسی و حسابرسان به ارائه کارهای اثربخش‌تر و کاراتر، پژوهشگران را به پژوهش بیشتر در مورد به کارگیری سطح مناسب تردید حرفه‌ای در حسابرسی و درک حرفه‌ای تر در عرصه رقابتی سوق داده است. از این رو، پژوهش‌ها در این حوزه بر عواملی تمرکز دارد که ممکن است بر قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرس تاثیر داشته باشد (برازل و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶؛ هارت و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳؛ و نلسون، ۲۰۰۹). در همین راستا، نلسون (۲۰۰۹) بر مبنای مطالعات پیشین، الگویی را برای تردید حرفه‌ای ارائه نمود. طبق این مدل، شواهد ورودی بخش مهمی از فرایند قضاوت محسوب می‌شود. در این مطالعه در راستای پژوهش نلسون (۲۰۰۹)، تاثیر ارائه «اسناد مخدوش»<sup>۵</sup> به حسابرس بر قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای مقاصد این پژوهش، اسناد مخدوش بدین معناست که اسناد و

مدارک ارائه شده توسط صاحبکار حاوی اطلاعات نامربوط و یا موارد خطای جزئی است. در این پژوهش به طور خاص، به بررسی تاثیر ارائه اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر ارزیابی خطر تحریف در حساب پرداخته می‌شود. طبق تعریف، اطلاعات نامربوط نشان دهنده شواهدی است که در رابطه با یک تصمیم یا قضاوت خاص، آگاهی دهنده نباشد. بدیهی است حساب‌برسان در زمان اجرای وظایف حسابرسی، با دو نوع شواهد مربوط و نامربوط مواجه می‌شود. در خصوص مربوط بودن این سوال مطرح می‌شود که آیا افراد در زمان قضاوت همه اطلاعات نامربوط را نادیده می‌گیرند یا خیر. خطای جزئی عبارت از خطایی است که در ارتباط با مانده حساب و نیز نتایج مالی کلی شرکت بی‌اهمیت بوده و در ظاهر عمدی یا فریب‌آمیز نمی‌باشد. به هر حال، با وجود بی‌اهمیت و غیرعمدی بودن آن، موارد خطای جزئی ممکن است با یکدیگر تجمیع شده و به سطحی برسد که نیازمند اصلاح ارزیابی حسابرس نسبت به ریسک باشد.

بر اساس دیدگاه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، هر یک از حساب‌برسان مسئول به کارگیری سطح مناسب تردید حرفه‌ای در حسابرسی است و انجام این کار مستلزم شناسایی و ارزیابی خطر تحریف بااهمیت و نیز ارزیابی شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده است. با توجه به تعاریف ذکر شده، به نظر می‌رسد ارائه اطلاعات نامربوط و خطای جزئی نباید تاثیری بر ارزیابی حسابرس نسبت به کفایت (کمیت) و مناسب بودن (کیفیت) شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده یا شواهد مورد نیاز برای اظهار نظر حسابرس داشته باشد (لینچ<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷).

از طرفی، مطالعات اخیر انجام شده در ارتباط با تئوری پاسخگویی فرایند و انگیزش معرفت‌شناختی<sup>۷</sup> نشان می‌دهد هر دوی این موارد با کیفیت بالاتر قضاوت‌های حسابرس ارتباط دارند (کوهن و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳). براساس پاسخگویی فرایند، فرد انتظار دارد که از وی خواسته شود تا تصمیم خود را (صرف نظر از نتیجه) توجیه کند (تتلاک<sup>۹</sup>، ۱۹۸۳؛ سیگل - جاکوبز و یاتز<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۶). توجیه کردن در حسابرسی به معنی تلاش حسابرس برای دفاع یا ارائه شواهد حمایت‌کننده از تصمیم است (حساس یگانه، ۱۳۸۵). از طرف دیگر، انگیزش معرفت‌شناختی نشان دهنده تمایل نسبت به درک کامل مسئله پیش‌رو است (درو و کارنیوال<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۳ و کرو گلانسکی<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۹). مطابق مطالعات قبلی انجام شده در این حوزه (برای مثال، هافمن و پیتن<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۷)، هنگامی که پاسخگویی فرایند و انگیزش

معرفت‌شناختی مورد توجه قرار گیرد، انتظار می‌رود حساب‌برسان در برخورد با اسناد مخدوش واحد مورد رسیدگی، قضاوت تردید‌آمیز خود را به طور مشخصی افزایش دهند و این امر ممکن است موجب افزایش سطح رسیدگی‌های غیر ضروری حساب‌برس گردد.

بنابراین با توجه به مباحث مطرح شده، پژوهش جاری دو هدف را دنبال می‌کند: نخست اینکه، نحوه تاثیر پذیری قضاوت حساب‌برسان از ارائه اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در هنگام بررسی شواهد حساب‌برسی ارائه شده توسط صاحبکار را مورد بررسی قرار می‌دهد. برای این منظور، پژوهش حاضر با به کارگیری رویکرد آزمایشی و با مشارکت ۲۰۷ نفر از حساب‌برسان شاغل در موسسه‌های حساب‌برسی معتمد بورس انجام شده است. دوم اینکه، پژوهش حاضر این موضوع را نیز مورد توجه قرار می‌دهد که آیا اسناد مخدوش می‌تواند با رسیدگی بیش از حد در حساب‌برسی که با اتلاف منابع مالی و استفاده نامناسب و غیر ضروری پرسنل حساب‌برسی همراه می‌شود، ارتباط داشته باشد یا خیر.

حساب‌برسان به منظور رقابت موفق در عرصه حساب‌برسی، باید از طریق بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای خود، در جهت اطمینان بخشی به مشارکت کنندگان بازار سرمایه و برآورده ساختن انتظارات معقول صاحبکار، پیوسته تلاش نمایند. از طرفی، بخش زیادی از پژوهش‌های مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری در ایران، با تمرکز بر ویژگی‌های فردی انجام شده است و تاکنون پژوهش‌های اندکی در ایران در خصوص تاثیر ویژگی‌های شواهد بر روی قضاوت حساب‌برس صورت گرفته است. از این رو، لزوم انجام مطالعه علمی، با هدف بررسی نحوه تاثیر پذیری حساب‌برسان مستقل از اسناد مخدوش صاحبکار در جهت بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای آنان در محیط ایران، ضروری به نظر می‌رسد. نتایج این پژوهش علاوه بر ارائه شواهدی در خصوص تاثیر کیفیت مدارک واحد مورد رسیدگی بر به کارگیری تردید حرفه‌ای توسط حساب‌برس می‌تواند بازخوردهای مهمی برای سازمان حساب‌برسی و سایر موسسات حساب‌برسی فراهم آورد که علاقه‌مند به هر دوی حوزه تردید حرفه‌ای و نیز اجتناب از صرف زمان و هزینه اضافی در ارتباط با رسیدگی‌ها و فعالیت‌های غیر ضروری حساب‌برس می‌باشند. همچنین، انتظار می‌رود این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی بتواند راه‌گشای بازنگری‌های آتی در رویه‌ها و تعریف ارائه شده توسط تدوین کنندگان استاندارد و مراجع قانونی در ارتباط با تردید حرفه‌ای به منظور اجتناب از خدمات غیر ضروری حساب‌برسی باشد. امید است نتایج این پژوهش منجر به گسترش و بهبود مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در

ارتباط با تردید حرفه‌ای حساب‌رسان گردد و فضای جدیدی برای پژوهش‌های آتی ایجاد نماید و به دنبال آن زمینه برای تکامل نظری و عملی این حوزه فراهم شود. ساختار مقاله حاضر بدین شرح است؛ در بخش دوم، مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش بیان می‌گردد و در بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش، طرح آزمون و متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود. در بخش چهارم، یافته‌های پژوهش ارائه می‌گردد و در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش بیان خواهد شد.

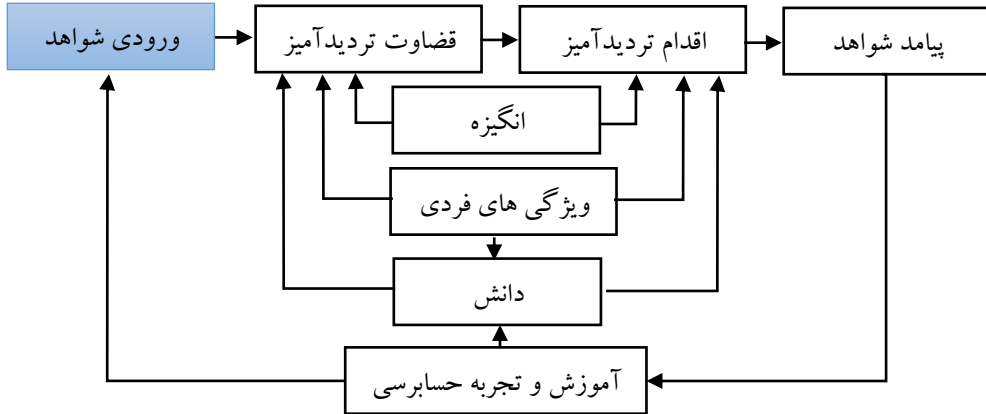
### مبانی نظری تردید حرفه‌ای

علی‌رغم اینکه، تردید حرفه‌ای با توجه به استانداردهای حسابرسی تعریف شده و به دفعات توسط پژوهشگران مورد استفاده قرار گرفته است، اما اجماعی درباره تعریف آن در مبانی نظری وجود ندارد. در حال حاضر، دو دیدگاه در این حوزه مطرح است که مبتنی بر بی‌طرفی و تردید منطقی (فرضی) بوده و این دیدگاه‌ها، نحوه شکل‌گیری و تعریف تردید حرفه‌ای را تشریح می‌کند. دیدگاه مبتنی بر تردید منطقی فرض می‌کند حساب‌رسان تا حدودی به عدم صداقت مدیریت باور داشته و دیدگاه خود را تا زمان جمع‌آوری شواهد کافی در راستای نقض آن، حفظ می‌نماید (نلسون، ۲۰۰۹). در مقابل، دیدگاه بی‌طرفی در این حوزه بیان می‌نماید حساب‌رسان می‌بایست از یک رویکرد بی‌طرفانه و بدون از جانب‌داری و سوگیری برای بررسی ادعاهای مدیریت استفاده کنند. این شرایط در حالی است هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، تردید حرفه‌ای را اینگونه تعریف می‌کند، «نگرشی که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر و نقادانه در برخورد با شرایطی است که احتمال وجود تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب در آنها وجود دارد و به معنای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است» (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲). گلاور و پراویت (۲۰۱۳) در مطالعه خود مفهوم تردید حرفه‌ای را به عنوان یک دامنه پیوسته از شک کامل تا اعتماد کامل تعریف کرده‌اند. به عبارتی، در دنیای واقعی به کارگیری تردید حرفه‌ای توسط حساب‌رسان احتمالاً به دلیل تغییر در شرایط، اسناد و افراد در طول اجرای حسابرسی و رسیدگی‌های مربوط به آن با تغییرات قابل توجه مواجه می‌شود (گلاور و پراویت، ۲۰۱۳).

نیاز به بسط و توسعه مقیاس و مدل برای تردید حرفه‌ای در حسابرسی، توسط هارت (۲۰۱۰ و ۲۰۱۳) و نلسون (۲۰۰۹) مورد تاکید قرار گرفته است. مدل نلسون (۲۰۰۹) نشان می‌دهد قضاوت‌ها و اقدامات حسابرس تحت تاثیر خصیصه‌ها، دانش، انگیزه‌ها، و همچنین شواهد دریافت شده توسط حسابرس می‌باشد. در این مدل بین قضاوت و اقدام براساس تردید حرفه‌ای تفاوت قائل شده است. در این مدل، شواهد ورودی (شامل اطلاعات جمع‌آوری شده و مورد ملاحظه قرار گرفته در فرایند حسابرسی) بخش مهمی از فرایند قضاوت محسوب شده است. منظور از دانش حسابرس، آگاهی وی در خصوص محدودیت‌های ایجاد شده توسط استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. همچنین در بخشی دیگر از این مدل، مولفه‌های غیردانشی حسابرس تحت عنوان ویژگی‌های حسابرس ذکر شده است که شامل توانایی حل مسئله، اعتقادات اخلاقی، و تردید حرفه‌ای ذاتی حسابرس می‌باشد. شکل ۱ عوامل تعیین‌کننده تردید حرفه‌ای را طبق مدل نلسون (۲۰۰۹) نشان می‌دهد. هارت و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهش خود با تمرکز بر مطالعات پیشین، مدل نلسون را با ایجاد یک طبقه بندی جدید برای تردید حرفه‌ای تحت عنوان مقدمات قضاوت و اقدام براساس تردید حرفه‌ای گسترش دادند. در واقع مدل هارت و همکاران (۲۰۱۳) الگوی گسترش یافته مدل نلسون محسوب می‌شود که در آن عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای با طبقه‌بندی‌های گسترده‌تری از قبیل؛ ویژگی‌های حسابرس، شواهد، صاحبکار و همچنین ویژگی‌های محیط بیرونی جایگزین شده است.

لازم به ذکر است در این پژوهش در راستای پژوهش نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳)، تاثیر اسناد مخدوش صاحبکار بر قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار می‌گیرد. قضاوت تردیدآمیز، زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرس تشخیص دهد احتمالاً یک مشکل بالقوه وجود داشته و با توجه به این شرایط تصمیم می‌گیرد که رسیدگی‌های بعدی و بیشتر ضرورت دارد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳). اطلاعات نامربوط و موارد خطای جزئی در این پژوهش در بخش «شواهد ورودی» مدل نلسون و بخش «ویژگی‌های شواهد» در مدل هارت و همکاران در نظر گرفته شده است.

شکل ۱. عوامل تعیین کننده تردید حرفه‌ای طبق مدل نلسون (۲۰۰۹)



### اطلاعات نامربوط

همانطور که قبلاً ذکر گردید، براساس دیدگاه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، هر یک از حساب‌رسان مسئول به کارگیری سطح مناسب تردید حرفه‌ای در حسابرسی است و انجام این کار مستلزم شناسایی و ارزیابی خطر تحریف و نیز ارزیابی شواهد حسابرسی جمع آوری شده است. به علاوه، در استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران تصریح شده است هدف حسابرس، افزایش میزان اطمینان استفاده‌کنندگان به صورتهای مالی است. برای دستیابی به اطمینان معقول، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، جمع آوری کند، به گونه‌ای که بتواند به نتایج معقولی که مبنای اظهار نظر قرار می‌گیرد، دست یابد (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰). بدیهی است حساب‌رسان در زمان اجرای وظایف حسابرسی، با دو نوع شواهد مربوط و نامربوط مواجه می‌شود. طبق تعریف، اطلاعات نامربوط نشان دهنده شواهدی است که با قضاوت و تصمیم‌گیری مورد نظر ارتباطی ندارد. بنابراین، می‌توان بیان کرد ارائه اطلاعات نامربوط نباید تاثیری بر ارزیابی حسابرس نسبت به خطر تحریف بااهمیت داشته باشد و همچنین نباید ارزیابی حسابرس را نسبت به کفایت (کمیت) و مناسب بودن (کیفیت) شواهد حسابرسی جمع آوری شده یا شواهد مورد نیاز برای اظهار نظر حسابرس تحت تاثیر قرار دهد.

اما بخشی از ادبیات پژوهش در این حوزه نشان می‌دهد ارائه اطلاعات نامربوط بر حساب‌برسان تاثیر دارد. به طور خاص، پژوهش‌های پیشین در این حوزه نشان می‌دهد اطلاعات نامربوط کاربرد اطلاعات مربوط را تضعیف می‌کند و ارائه چنین اطلاعاتی باعث کاهش تاثیر اطلاعات با اهمیت‌تر بر قضاوت حسابرس می‌شود (نیسییت و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۸۱؛ هاکنبراک<sup>۵</sup>، ۱۹۹۲؛ و کیملمیر<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴). این پدیده به اثر کاهنده (اثر رقیق شده) باز می‌گردد که برای اولین بار توسط نیسییت و همکاران در سال ۱۹۸۱ مورد اشاره قرار گرفته است.

### تئوری پاسخگویی فرایند و انگیزش معرف شناختی

همان گونه که قبلاً ذکر گردید، مطالعات اخیر انجام شده در ارتباط با تئوری پاسخگویی فرایند و انگیزش معرفت شناختی نشان می‌دهد هر دوی این موارد با کیفیت بالاتر قضاوت‌های حسابرس ارتباط دارند (کوهن و همکاران، ۲۰۱۳). حساب‌برسان برای تصمیم‌های خود به گروه‌های مختلف (برای مثال، سرپرستان حسابرسی، مدیران، و شرکا) پاسخگو هستند. از این رو، اثرات پاسخگویی فرایند برای حساب‌برسان واضح است، زیرا فعالیت حساب‌برسان در چندین لایه (برای مثال لایه‌های متعدد که در آنها فعالیت افراد مورد بررسی و بازمینی قرار می‌گیرد) در یک موسسه حسابرسی در معرض پاسخگویی فرایند قرار دارد. همچنین در حوزه حسابرسی، انگیزش معرفت شناختی می‌تواند موجب گردد که فعالیت اضافی برای کسب اطمینان بیشتر نسبت به موضوع مورد بررسی، ضروری تشخیص داده شود.

مطابق مطالعات قبلی انجام شده در این حوزه، هنگامی که پاسخگویی فرایند و انگیزش معرفت شناختی مورد توجه قرار گیرد، انتظار می‌رود حساب‌برسان در برخورد با اسناد مخدوش واحد مورد رسیدگی که حاوی اطلاعات نامربوط می‌باشد، داده‌ها را با تفکر ذهنی مبتنی بر سطح بالاتر تردید حرفه‌ای پردازش می‌نمایند (هافمن و پیتن، ۱۹۹۷). از این رو، با توجه به مباحث گفته شده فرضیه اول پژوهش، اینگونه مطرح می‌شود:

**فرضیه ۱:** حساب‌برسانی که اسناد مخدوش حاوی اطلاعات نامربوط در اختیار آنها قرار می‌گیرد، احتمال تحریف در حساب را بیشتر از حساب‌برسانی ارزیابی می‌کنند که اسناد مخدوش در اختیار آنها قرار نگرفته است.



### خطاهای جزئی

همانند اطلاعات نامربوط، در نگاه اول، ارائه خطای جزئی نباید تاثیری بر ارزیابی حسابرس نسبت به کفایت (کمیت) و مناسب بودن (کیفیت) شواهد حسابرسی جمع آوری شده یا شواهد مورد نیاز برای اظهار نظر حسابرس داشته باشد (با فرض اینکه خطاها قابل توضیح یا به سادگی قابل اصلاح باشد). به هر حال، حسابرسان برای تصمیم‌های خود به گروه‌های مختلف (برای مثال، سرپرستان حسابرسی، مدیران، و شرکا) پاسخگو هستند. بنابراین، حسابرسان در هنگام مواجه شدن با خطرات بالقوه، گرایش به قضاوت‌های محافظه کارانه‌تر در رسیدگی‌ها دارند (هاکنبراک و نلسون<sup>۱۷</sup>، ۱۹۹۶ و بلای<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۵). بر این اساس، وجود خطای جزئی بطور بالقوه می‌تواند انگیزه طرح سوال درباره اعتبار کلی اسناد و مدارک واحد مورد رسیدگی را برای حسابرس ایجاد نموده و ممکن است حسابرس در هنگام مواجه شدن با این موارد در مدارک واحد مورد رسیدگی، به دنبال توضیح این موارد خطا بوده و سطح تردید حرفه‌ای را در قضاوت خود به طور مشخصی افزایش دهد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش را می‌توان به شرح زیر مطرح کرد:

**فرضیه ۲:** حسابرسانی که اسناد مخدوش حاوی موارد خطای جزئی در اختیار آنها قرار می‌گیرد، احتمال تحریف در حساب را بیشتر از حسابرسانی ارزیابی می‌کنند که اسناد مخدوش در اختیار آنها قرار نگرفته است.

### اثر متقابل اطلاعات نامربوط و موارد خطای جزئی

در شرایطی که اسناد مخدوش واحد مورد رسیدگی حاوی اطلاعات نامربوط و موارد خطای جزئی باشد، می‌توان انتظار داشت بررسی‌های اضافی برای تفسیر اسناد مخدوش باعث شود که اهمیت موارد خطای جزئی کاهش یابد و حسابرسان از آن‌ها چشم‌پوشی نمایند. این شرایط همسو با بخشی از مطالعات موجود در حوزه تردید حرفه‌ای است که مطابق آن برای صاحبکاران دارای فعالیت پیچیده، احتمال سردرگمی حسابرسان به خاطر اطلاعات مخدوش وجود داشته و این شرایط بطور بالقوه موجب کاهش تردید حرفه‌ای می‌گردد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳). علاوه بر این، مبانی نظری مربوط به اطلاعات نامربوط (آشتون و آشتون<sup>۱۹</sup>، ۱۹۸۸ و هاکنبراک، ۱۹۹۲) نشان دهنده وجود اثر کاهنده (رقیق شده) است که امکان مشاهده آن، هنگام ارائه اطلاعات به صورت یکجا و همزمان وجود دارد. این اثر کاهنده ممکن است

موجب شود حساب‌برسان سطح پایین‌تری از تردید حرفه‌ای را بکار گیرند. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش را می‌توان به شرح زیر مطرح کرد:

**فرضیه ۳:** حساب‌برسانی که اسناد مخدوش حاوی اطلاعات نامربوط و موارد خطای جزئی در اختیارشان قرار می‌گیرد، احتمال بیشتری را برای تحریف حساب در مقایسه با حساب‌برسانی در نظر می‌گیرند که اسناد مخدوش در اختیار آنها قرار نگرفته است، اما نسبت به حساب‌برسانی که فقط اطلاعات نامربوط یا موارد خطا جزئی در اختیار آنها قرار می‌گیرد، احتمال کمتری را در نظر می‌گیرند.

### پیشینه

هیلاس و آشتون<sup>۲۰</sup> (۱۹۸۲) در پژوهش خود به بررسی ۲۸۱ مورد خطا در صورت‌های مالی پرداختند، که حساب‌برسان را ملزم به اتخاذ اصلاحات لازم در فرایند حسابرسی نموده است. نتایج پژوهش نشان داد که اکثر موارد خطا به صورت غیر عمدی و به دلیل عملکرد پرسنل بی تجربه واحد مورد رسیدگی ایجاد می‌گردد. نتایج حاصل از بررسی این محققان همچنین نشان داد اکثر این موارد خطا با استفاده از رویه‌های تحلیلی و مذاکره با صاحبکار قابل شناسایی و اصلاح می‌باشد.

تاثیر اطلاعات نامربوط بر تصمیم‌های حساب‌برس در یک سناریوی قضاوت نسبت به تقلب توسط هاکنبراک (۱۹۹۲) مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش، از حساب‌برسان خواسته شد یک مجموعه از شاخص‌های بالقوه تقلب را به منظور اینکه این شاخص‌ها، توانایی تغییر ارزیابی خطر تقلب را دارند، رتبه بندی و فهرست نمایند. نتایج نشان داد حساب‌برسانی که با توجه به هر دوی اطلاعات مربوط و نامربوط، رتبه بندی را انجام داده‌اند، ارزیابی‌هایشان از دقت کمتری در مقایسه با حساب‌برسانی برخوردار بود که فقط اطلاعات مربوط به آنها ارائه شده بود. یافته‌های فوق حاکی از آن است که اطلاعات نامربوط باعث کاهش تاثیر اطلاعات مربوط بر قضاوت حساب‌برسان می‌شود.

نقش تجربه روی اثرات اطلاعات نامربوط در قضاوت حساب‌برسان درباره تداوم فعالیت توسط شلتون<sup>۲۱</sup> (۱۹۹۹) مورد بررسی قرار گرفت. ایشان ارزیابی‌های حساب‌برسان ارشد در خصوص تداوم فعالیت با ارزیابی‌های انجام شده توسط مدیران و شرکای حسابرسی را مورد مقایسه قرار داد. نتایج پژوهش نشان داد که هر چه سطح تجربه حساب‌برس بالاتر باشد،

احتمال انحراف حسابرس به دلیل اطلاعات نامربوط کمتر است.

دورنی و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۳) از داده‌های آرشیوی موسسات حسابرسی برای تشخیص توزیع، تناوب، و بزرگی موارد خطای کشف شده در رسیدگی‌های حسابرسی استفاده کرده‌اند. نتایج پژوهش حاکی از کاهش در نسبت وقوع موارد خطا و افزایش استفاده از حجم نمونه بزرگتر برای رسیدگی‌ها است. این یافته‌ها نشانگر آن است که اقدامات اتخاذ شده توسط موسسات حسابرسی از سطح بالاتر تردید حرفه‌ای برخوردار بوده یا بر ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت تر متمرکز می‌باشد.

تاثیر تردید حرفه‌ای، تجربه، و فشار مربوط به بودجه زمانی بر ارزیابی حسابرسان نسبت به خطر تحریف بااهمیت توسط سید حسین و همکاران<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۷) مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های این پژوهش نشانگر آن بود که تردید حرفه‌ای و تجربه تاثیرات مثبت و فشار مربوط به بودجه زمانی تاثیر منفی بر ارزیابی حسابرسان نسبت به خطر تحریف بااهمیت دارد. همچنین این یافته‌ها نشان داد که تاثیر مثبت ناشی از تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان نسبت به وجود تحریف بااهمیت در بین حسابرسان با تجربه تر، قوی تر از حسابرسانی است که از تجربه کمتری برخوردار بودند.

لینچ (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر اسناد مخدوش صاحبکار بر اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخت. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اسناد مخدوش صاحبکار، قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرس را تحت تاثیر قرار می‌دهد. ایلیفسمن و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۹) تاثیر شکل پاسخ و نوع ارائه شواهد (مساعد در برابر نامساعد) به حسابرسان بر کاهش اثر کاهنده در قضاوت حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشانگر آن است که شکل (حالت) پاسخ حسابرسان و نوع ارائه شواهد بر وقوع اثر کاهنده در قضاوت حسابرس نسبت به ریسک تقلب تاثیر دارد.

برازل و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه خود، به بررسی پیامدهای تردید حرفه‌ای پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد سرپرستان، حسابرسانی را که از سطح بالای تردید حرفه‌ای در فعالیت‌های خود استفاده کرده اما در نهایت موفق به کشف موارد تحریف در حساب‌ها نشده‌اند، جریمه کرده‌اند و سرپرستان آن‌ها تحت تاثیر نتیجه کار قرار می‌گیرند. نتایج پژوهش نشان داد احتمالاً یکی از دلایل مشاهده این پیامد این است که اعمال تردید حرفه‌ای در رسیدگی‌ها معمولاً باعث تجاوز از بودجه حسابرسی به دلیل آزمون‌های اضافی می‌شود. در

پژوهشی دیگری، برازل (۲۰۱۹) مطالعات اخیر پیرامون اثرات پیامد (نتیجه) و تردید حرفه‌ای را تلخیص و مورد بررسی قرار داد. یافته‌ها حاکی از آن است که سیستم ارزیابی عملکرد ممکن است سهواً میزان تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را کاهش دهد. همچنین یافته‌ها نشانگر آن است که حساب‌رسانی که میزان مناسبی از تردید حرفه‌ای اعمال می‌نمایند، اما تحریفی را شناسایی نمی‌کنند، جریمه می‌شوند. این پیامد منفی امکان دارد رفتار حساب‌رسان را در مواجهه با نتایج غیرقطعی و نامطمئن تحت تاثیر قرار دهد.

رحیمیان (۱۳۸۴)، در پژوهش خود نقش تجربه را روی اثرات اطلاعات نامربوط در قضاوت حساب‌رسان درباره تداوم فعالیت مورد بررسی قرار داد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اطلاعات نامربوط، تاثیری بر قضاوت مدیران و شرکای حساب‌رسی ندارد، اما اثر کاهنده‌ای بر قضاوت حساب‌رسان ارشد دارد.

سپاسی و دیناربر (۱۳۹۴)، یک مدل مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه نمودند. در این پژوهش، شش عامل اصلی «خصوصیات فردی حساب‌رس»، «عملکرد حساب‌رس»، «ویژگی‌های کار حساب‌رسی»، «نظارت حرفه‌ای»، «مسائل روانشناختی» و «عوامل محیطی» به عنوان عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی، با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی، تعیین گردید. نتایج نشان داد که «مسائل روانشناختی» تاثیری بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ندارد، این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار، عامل «ویژگی کار حساب‌رسی» بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد.

تاثیر شناسایی سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رس توسط هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور تأثیر سه سوگیری روانشناختی فردی شامل اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکا و در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حساب‌رس مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که وجود این سوگیری‌ها، توانایی حساب‌رسان را برای اعمال سطح مناسب تردید حرفه‌ای در فرایند حساب‌رسی کاهش می‌دهد.

نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحرافات رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حساب‌رسان توسط غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶) مورد بررسی قرار گرفت. به طور خاص آنان در مطالعه خود، نقش طرز تفکر اجرایی و طرز فکر تعمقی بر اعمال تردید حرفه‌ای در فرایند حساب‌رسی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که سطح تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با

طولانی تر شدن مرحله تعمق، افزایش می‌یابد و همچنین، با افزایش سطح ارزش‌های اخلاقی در بین حساب‌رسان و کاهش میزان انحراف‌های رفتاری حساب‌رسان، سطح تردید حرفه‌ای افزایش پیدا می‌کند.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی تاثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین اختلال‌های شخصیتی حساب‌رسان مستقل و تردید حرفه‌ای رابطه منفی و معنادار وجود دارد و همچنین اختلالات شخصیتی، بیشترین رابطه منفی را با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای دارد.

### روش‌شناسی

پژوهش‌های مربوط به قضاوت و تصمیم‌گیری بر پایه تئوری‌های روانشناسی هستند و از آنجا که عموماً بر علل رفتاری تمرکز می‌کنند، از طرح‌های تجربی استفاده می‌نمایند. رایج‌ترین روش مورد استفاده در این پژوهش‌ها به دلیل توانایی در شناسایی علیت، آزمایش است (بانر ۲۵، ۲۰۰۸). از آنجایی که پژوهش حاضر در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری بوده و به دنبال علت‌یابی تفاوت در قضاوت می‌باشد و با توجه به جایگاه بین‌رشته‌ای فرضیه‌های پژوهش، طرح این پژوهش تجربی و روش مورد استفاده در این پژوهش، آزمایش است. به گونه‌ای که در قالب طرح پس‌آزمون بین‌گروهی اطلاعات مورد نیاز پژوهش جمع‌آوری گردید. داده‌های این پژوهش با استفاده از ابزاری متشکل از دو بخش، طرح تجربی و پرسشنامه جمع‌آوری گردید. برای این منظور، افته و پرسشنامه پژوهش با بهره‌گیری از نظر متخصصان حوزه حسابداری و حسابرسی و پژوهش‌های انجام شده در این حوزه طراحی شده است. سپس برای بررسی روایی محتوا، ابزار طراحی شده در اختیار صاحب‌نظران قرار گرفت و با اعمال نظرات آنها، در چند مرحله مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفت. همچنین برای تعیین پایایی نیز از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است، آماره این آزمون با انجام پیش‌آزمونی که در اختیار ۳۲ نفر پاسخ‌دهنده قرار گرفت، محاسبه شد.

با توجه به اینکه هدف این پژوهش، بررسی تاثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردید‌آمیز حساب‌رسان است، در این راستا، آزمودنی‌ها به طور

تصافی به چهار گروه مختلف تخصیص پیدا کردند که شامل: گروه اول (اسناد بدون اطلاعات نامربوط و خطای جزئی؛ گروه کنترل)؛ گروه دوم (اسناد حاوی خطای جزئی اما بدون اطلاعات نامربوط)؛ گروه سوم (اسناد حاوی اطلاعات نامربوط اما بدون خطای جزئی)؛ و گروه چهارم (اسناد حاوی هر دو اطلاعات نامربوط و خطای جزئی) می‌باشد. از طرف دیگر، متغیر وابسته در این مطالعه، ارزیابی حسابرس نسبت احتمال خطر تحریف در حساب (قضاوت تردید آمیز) می‌باشد.

### طرح آزمون

به منظور بررسی نحوه تاثیر پذیری قضاوت حسابرسان از اسناد مخدوش، از آزمودنی‌ها در مطالعه خواسته شد که فرض کنند به عنوان یکی از اعضای تیم رسیدگی، وظیفه رسیدگی به حساب‌های دریافتنی یک شرکت فرضی را بر عهده دارند. دستورالعمل آزمایش به نحوی طراحی شده که نشان دهد تیم حسابرسی، ریسک ذاتی برای حساب را بالا و ریسک کنترل را پایین ارزیابی کرده است. در ادامه از آزمودنی‌ها خواسته شد فهرست حساب‌های دریافتنی واحد مورد رسیدگی را بررسی نمایند. پس از ارائه شواهد حسابرسی متفاوت به آزمودنی‌های تخصیص یافته در چهار گروه آزمایش، از آنها خواسته شده دیدگاه خود را درباره احتمال تحریف در حساب در دامنه‌ای از صفر تا صد درصد بیان کنند. مطابق مطالعات قبلی (آشتون و آشتون، ۱۹۸۸)، به منظور ارائه یک مبنای مناسب جهت ارزیابی احتمال تحریف حساب، به آزمودنی‌ها بیان شد که تخمین اولیه از احتمال وجود تحریف در حساب‌های دریافتنی برابر ۲۰ درصد است.

لازم به ذکر است قبل از شروع مرحله ارزیابی شواهد حسابرسی، آزمودنی‌ها می‌بایست به منظور تایید سطح آگاهی مناسب و کنترل توجه آنها، به پرسشی در خصوص ارزیابی اولیه خطر تحریف، پاسخ دهند. به منظور پاسخگویی مناسب به این سوال لازم است آزمودنی، گزینه «۲۰ درصد» را برای این سوال انتخاب نماید. لازم به ذکر است آزمودنی‌ها در پژوهش برای منظور شدن در نمونه، باید به این پرسش به طور صحیح پاسخ داده باشند.

پس از پاسخگویی به سوالات مربوط به متغیر وابسته، از شرکت کنندگان در مطالعه خواسته شد پرسشنامه پس از آزمون، را تکمیل نمایند. پرسشنامه پس از آزمون، شامل

سوال کنترلی در ارتباط با دستکاری متغیر، یک مجموعه سوالات درباره دیدگاه‌ها و تجارب آزمودنی‌ها در رابطه با اسناد مخدوش، سوالات جمعیت‌شناسی، و در نهایت مقیاس هارت (۲۰۱۰) برای اندازه‌گیری سطح ذاتی تردید حرفه‌ای آزمودنی‌ها بود.

### متغیرها

همانطور که گفته شد در این مطالعه، آزمودنی‌ها به طور تصادفی به یکی از چهار گروه آزمایش تخصیص یافتند. برای آزمودنی‌های تخصیص یافته به گروه‌های (وضعیت) فاقد اطلاعات نامربوط، فهرست حسابهای دریافتی صرفاً شامل نام مشتری، مبلغ، شماره و تاریخ فاکتور می‌باشد. در ادامه به آزمودنی‌هایی که به گروه‌های (وضعیت) حاوی اطلاعات نامربوط تخصیص یافته‌اند، اسنادی در خصوص واحد مورد رسیدگی ارائه گردید که حاوی ستون‌هایی از اطلاعات غیر ضروری بود. ستون‌های غیر ضروری در این حالت، حاوی اطلاعاتی درباره آدرس و شماره تماس مشتری، شناسه محصول، نام محصول و تعداد اقلام فروخته شده بود.

به آزمودنی‌های تخصیص یافته به گروه‌های (وضعیت) حاوی موارد خطای جزئی، شواهد حسابرسی ارائه گردید که دارای پنج خطای جزئی به شرح زیر بود: مانده حساب با مبلغ ذکر شده در ترازنامه همخوانی نداشت، خطاهای نگارشی جزئی در متن وجود داشت، و موارد فضای خالی در داده‌ها وجود داشت که نشان دهنده احتمال از قلم افتادن برخی از اطلاعات بود. از طرف دیگر، در فهرست حساب‌های دریافتی ارائه شده به آزمودنی‌های گروه‌های (وضعیت) فاقد خطای جزئی، مانده حساب با مبلغ ذکر شده در ترازنامه همخوانی داشت، خطای نگارشی جزئی در اطلاعات وجود نداشت، و اطلاعات ارائه شده کامل بود. لازم به ذکر است که سه مدیر و شریک حسابرسی که فهرست شواهد فوق به آنها ارائه گردید، اتفاق نظر داشته‌اند که اطلاعات نامربوط و خطای جزئی استفاده شده در این مطالعه، مصداق مناسبی از مواردی است که حساب‌رسان در رسیدگی‌های خود با آن مواجه می‌شوند. به منظور تعیین تعداد و نوع موارد خطا، نیز ابزار پژوهش در طرح پایلوت، در اختیار ۳۲ دانشجوی دارای تجربه حسابرسی قرار گرفت.

متغیر وابسته پژوهش، دیدگاه شرکت‌کنندگان در مطالعه نسبت به خطر تحریف حساب پس از مواجه شدن با اسناد صاحبکار در شرایط مختلف آزمایش را مورد توجه

قرار می‌دهد. به عبارتی، متغیر وابسته در این مطالعه، افزایش در باور شرکت کنندگان نسبت به احتمال خطر تحریف در حساب می‌باشد. با توجه به اینکه احتمال خطر تحریف براساس یک طیف از صفر تا صد درصد توسط شرکت کنندگان در مطالعه انتخاب می‌شود، افزایش احتمال تحریف، با کسر نمودن احتمال اولیه تحریف (۲۰ درصد) از پاسخ دریافتی از هر شرکت کننده محاسبه می‌شود.

متغیر کنترلی در این پژوهش میزان تردید ذاتی حساب‌برسان بود. ویژگی تردید حرفه‌ای آزمودنی‌ها با توجه به مقیاس هارت (۲۰۱۰) اندازه‌گیری گردید. مقیاس هارت در خصوص ویژگی تردید حرفه‌ای به طور گسترده در کشورهای مختلف مورد استفاده قرار گرفته است و روایی و پایایی آن تایید شده است. برای این منظور در پایان آزمایش، از آزمودنی‌ها خواسته شد تعداد ۳۰ پرسش مقیاس طراحی شده توسط هارت (۲۰۱۰) را در قالب طیف لیکرت تکمیل نمایند. لازم به ذکر است مقدار آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه تردید ذاتی برابر با ۰/۸۹ بود.

### جامعه و نمونه

جامعه آماری این پژوهش متشکل از حساب‌برسان شاغل در موسسات حسابرسی معتمد بورس است. طبق دستورالعمل اجرایی موضوع مواد ۲ و ۶ آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۸۲ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی به ترتیب شامل شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس است. برای انجام پژوهش، ابزار پژوهش به صورت تصادفی بین حساب‌برسان با گروه شغلی متفاوت در سال ۱۳۹۸ توزیع گردید. در نهایت از بین پاسخ‌های دریافتی، پس از حذف داده‌های ناقص و پرت، حجم نمونه در نظر گرفته شامل ۲۰۷ پاسخنامه قابل استناد است.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش، ابتدا با کمک نرم افزار SPSS فرض نرمال بودن متغیر وابسته در هر یک از گروه‌های مورد مطالعه با استفاده از دو آزمون کولموگروف-



اسمیرنوف و شاپیرو- ویلک مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به اینکه سطح معناداری متغیر وابسته در تمام گروه‌های مورد مطالعه کوچکتر از مقدار  $0/05$  می‌باشد و این بیانگر عدم یکنواختی و نرمال نبودن متغیر وابسته است، از این رو، به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش و مقایسه بین گروه‌ها از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده گردید. در ادامه فرضیه‌های پژوهش، با انجام آزمون کروسکال والیس و آزمون من ویتنی مورد بررسی قرار گرفتند. آزمون کروسکال والیس برای آزمودن برابری میانگین‌های جامعه‌های مختلف استفاده می‌شود. از دلایل اصلی استفاده از این آزمون در این مطالعه آن است که این آزمون بر مجموع رتبه‌های مشاهدات مبتنی و شبیه به تحلیل واریانس است، با این تفاوت که نیازی به فرض نرمال بودن ندارد.

### یافته‌ها

#### آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی آزمودنی‌های پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. به منظور بررسی همگن بودن گروه‌های مورد آزمون و اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش، پرسشنامه‌ای متشکل از هفت سوال طراحی گردید. همگنی آزمودنی‌ها در چهار گروه آزمایشی با استفاده از معیارهایی شامل: دسته‌بندی‌های مختلف سنی آزمودنی‌ها، موقعیت شغلی فعلی آنان، سوابق کاری، تحصیلات، رشته تحصیلی آزمودنی‌ها، جنسیت و دارا بودن گواهینامه حسابدار رسمی سنجیده شد. سپس با استفاده از آزمون خی دو چندمتغیری، تخصیص تصادفی آزمودنی‌ها بررسی گردید. به عبارتی، با بهره‌گیری از آزمون خی دو بررسی می‌شود که آیا گروه‌ها بر حسب ویژگی‌های جمعیت شناختی همگن هستند یا خیر. چنانچه سطح معناداری مشاهده شده در آزمون خی دو از مقدار آلفای  $0/05$  بزرگتر باشد، می‌توان بیان نمود که تخصیص تصادفی آزمودنی‌ها مورد تایید واقع شده است.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی آزمودنی‌ها

سوال / گزینه	سطوح	فراوانی	درصد
سابقه حسابرسی	کمتر از ۶ سال	۷۰	۳۳/۸
	۶-۱۰ سال	۳۵	۱۶/۹
	۱۱-۱۵ سال	۲۸	۱۳/۵
	۱۶-۲۰ سال	۱۷	۸/۲
	بیشتر از ۲۰ سال	۵۷	۲۷/۶
سمت شغلی	کل	۲۰۷	۱۰۰
	شریک	۱۹	۹/۲
	مدیر	۳۵	۱۶/۹
	سرپرست ارشد	۲۲	۱۰/۶
	سرپرست	۳۷	۱۷/۹
	حسابرس ارشد	۳۷	۱۷/۹
	حسابرس	۵۷	۲۷/۵
	کل	۲۰۷	۱۰۰
	کمتر از ۳۱ سال	۶۸	۳۲/۹
	۳۱-۴۰ سال	۶۵	۳۱/۴
سن	۴۱-۵۰ سال	۳۲	۱۵/۵
	۵۱-۶۰ سال	۳۳	۱۵/۹
	بیشتر از ۶۰ سال	۹	۴/۳
	کل	۲۰۷	۱۰۰
	کارشناسی	۷۰	۳۳/۸
سطح تحصیلات	کارشناسی ارشد	۱۱۹	۵۷/۵
	دانشجوی دکتری	۱۳	۶/۳
	دکتری	۵	۲/۴
	کل	۲۰۷	۱۰۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۹۴	۹۳/۷
	مدیریت	۹	۴/۴
	اقتصاد	۴	۱/۹
	کل	۲۰۷	۱۰۰
جنسیت	زن	۳۹	۱۸/۸
	مرد	۱۶۸	۸۱/۲
	کل	۲۰۷	۱۰۰
گواهینامه حسابدار رسمی	بله	۶۶	۳۱/۹
	خیر	۱۴۱	۶۸/۱
	کل	۲۰۷	۱۰۰

یافته‌های حاصل از آزمون خی دو نشان می‌دهد که تخصیص تصادفی آزمودنی‌ها در هر یک از سطوح متغیرهای جمعیت شناختی سابقه حسابرسی ( $p=0/726$ ،  $X^2_{(12)}=8/732$ )، سمت حسابرس در موسسه ( $p=0/904$ ،  $X^2_{(15)}=8/460$ )، سن ( $p=0/237$ )، میزان تحصیلات ( $p=0/698$ ،  $X^2_{(9)}=6/417$ )، رشته تحصیلی ( $p=0/239$ )، جنسیت ( $p=0/467$ ،  $X^2_{(3)}=2/546$ ) و دارا بودن گواهینامه حسابدار رسمی ( $p=0/870$ ،  $X^2_{(3)}=0/713$ ) مورد تایید قرار گرفته است. از این رو، نتایج بدست آمده تحت تاثیر عوامل مذکور نبوده است و گروه‌های مورد آزمون از نظر ویژگی‌های جمعیت شناختی همگن بوده است.

در ادامه همگن بودن سطح ذاتی تردید حرفه‌ای آزمودنی‌ها در گروه آزمایش مورد بررسی قرار گرفت. برای این منظور، ابتدا نرمال بودن این متغیر با استفاده از دو آزمون کولموگروف-اسمیرنوف و شاپیرو-ویلک بررسی شد. نتایج آزمون حکایت از عدم پیروی ویژگی تردید حرفه‌ای از توزیع نرمال در برخی گروه‌های مورد مطالعه داشت، این رو، استفاده از آزمون ناپارامتری کروسکال والیس به منظور مقایسه چهار گروه آزمایش از لحاظ تردید حرفه‌ای، مناسب تشخیص داده شد.

جدول ۳. نتایج آزمون کروسکال والیس به منظور مقایسه تردید حرفه‌ای ذاتی آزمودنی‌ها در گروه‌ها

گروه	میانگین	رتبه میانگین	خی دو	df	p-value
کنترل	۷۶/۷۹	۹۸/۵۲	۴/۲۰۵	۳	۰/۲۴۰
حاوی خطای جزئی	۷۸/۳۹	۱۱۳/۸۶			
حاوی اطلاعات نامربوط	۷۵/۳۹	۹۳/۴۰			
حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط	۷۸/۷۲	۱۱۱/۱۰			

همانطور که در جدول ۳ ملاحظه می‌شود، سطح معناداری آزمون کروسکال والیس برای ویژگی تردید حرفه‌ای، بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد ( $p=0/240$ )، از این رو، یافته‌های آزمون کروسکال والیس نشانگر آن بود که بین نمرات تردید حرفه‌ای ذاتی آزمودنی‌ها در چهار گروه آزمایش تفاوت معناداری وجود ندارد.

در جدول ۴، شاخص‌های آماری میانگین و انحراف معیار افزایش احتمال تحریف در حساب به تفکیک گروه‌های مورد مطالعه ارائه شده است. همانطور که در جدول ۴

ملاحظه می‌شود، میانگین افزایش احتمال تحریف حساب، برای آزمودنی‌های گروه کنترل ۱۱/۳۴؛ گروه حاوی خطای جزئی ۱۸/۴۷؛ گروه حاوی اطلاعات نامربوط ۱۶/۴۵؛ و گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط ۲۴/۶۴ می‌باشد. یافته‌ها به دست آمده حاکی از افزایش در ارزیابی احتمال تحریف توسط آزمودنی‌های گروه‌های حاوی خطای جزئی، اطلاعات نامربوط، و گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط نسبت به گروه کنترل می‌باشد. در ادامه و در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش اینکه آیا تفاوت‌های مشاهده شده، معنادار می‌باشد یا خیر، مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

جدول ۴. شاخص‌های توصیفی افزایش احتمال تحریف

انحراف معیار	میانگین	تعداد	عضویت گروهی
۱۶/۵۳	۱۱/۳۴	۵۰	کنترل
۱۷/۴۶	۱۸/۴۷	۴۸	حاوی خطای جزئی
۱۵/۲۰	۱۶/۴۵	۵۵	حاوی اطلاعات نامربوط
۱۶/۴۹	۲۴/۶۴	۵۴	حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط

#### یافته‌های پرسشنامه پس از آزمون

پس از پاسخگویی به سوالات مربوط به متغیر وابسته، از شرکت کنندگان در مطالعه خواسته شد پرسشنامه پس از آزمایش را تکمیل نمایند. این پرسشنامه شامل یک مجموعه سوالات بود تا به این ترتیب بتوان میزان ارتباط اسناد مخدوش را در فرایند حسابرسی ارزیابی نمود. این سوالات دیدگاه‌ها و تجارب آزمودنی‌ها را در خصوص اسناد مخدوش صاحبکار بررسی می‌نماید. لازم به ذکر است سوالات در قالب طیف هفت تایی لیکرت مطرح شده است.

اولین سوال مطرح شده در این بخش، در ارتباط با میزان مواجهه شرکت کنندگان در مطالعه یا تیم حسابرسی آنها با اسناد حسابداری درهم ریخته و مخدوش صاحبکار بود. میانگین پاسخ به این سوال برابر با ۴/۶۸ با انحراف معیار ۱/۰۶ بود، در حالی که مقدار ۴/۰ نشان دهنده «بعضی اوقات» و مقدار ۵/۰ نشان دهنده «به دفعات» می‌باشد. دومین و سومین سوال مطرح شده در این بخش در خصوص میزان موافقت یا مخالفت شرکت کنندگان در

مطالعه با این عبارات بود که اسناد حسابداری درهم ریخته یا مخدوش صاحبکار تأثیری بر به کارگیری تردید حرفه‌ای خود آزمودنی و همچنین سطح تردید حرفه‌ای سایر اعضای تیم حسابرسی داشته است. به طور کلی، سوالات دوم و سوم، دیدگاه شرکت کنندگان در مطالعه را در خصوص تأثیرپذیری آنها از اطلاعات مخدوش را در سطح اول و سوم شخص بررسی می‌نماید. برای این منظور سوال دوم، پاسخ آزمودنی‌ها را در سطح اول شخص بررسی کرده و سوال سوم در سطح سوم شخص مطرح شده است. هدف از طرح این سوال برقراری ارتباط بین دیدگاه‌های اول شخص و سوم شخص به منظور شناسایی موارد سوگیری می‌باشد. میانگین پاسخ‌ها برای تردید حرفه‌ای خود آزمودنی (۱/۰۴) ۵/۹۳ و برای سطح تردید حرفه‌ای سایر اعضای تیم حسابرسی (۱/۲۱) ۵/۸۵ می‌باشد.

آخرین سوال مطرح شده برای شرکت کنندگان، در ارتباط با میانگین زمان اختصاص یافته توسط آنها در واحد مورد رسیدگی، برای پالایش اسناد به هم ریخته یا مخدوش صاحبکار بوده است و از آنها خواسته شد این میزان را در قالب درصدی بین صفر تا صد بیان نمایند. میانگین پاسخ‌های دریافتی برای این سوال برابر با ۲۶ درصد بوده و این شرایط نشان می‌دهد پالایش اطلاعات درهم ریخته یا مخدوش صاحبکار، بخش با اهمیتی از زمان حسابرسان را به خود اختصاص می‌دهد. در مجموع، نتایج دریافتی برای این سوالات می‌تواند از انگیزه انجام این مطالعه پشتیبانی نماید.

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

در فرضیه اول پژوهش عنوان شد که حسابرسان در هنگام مواجه با اطلاعات نامربوط، احتمال بیشتری برای تحریف در حساب در نظر می‌گیرند. نتایج آزمون من ویتنی برای فرضیه اول در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون من ویتنی به منظور بررسی تفاوت بین گروه کنترل و گروه حاوی اطلاعات نامربوط

گروه	میانگین	رتبه میانگین	مجموع رتبه‌ها	آماره یو من - ویتنی	آماره z	p-value
کنترل	۱۱/۳۴	۴۶/۸۰	۲۳۴۰/۰۰	۱۰۶۵/۰۰۰	-۲/۰۳۱	۰/۰۴۲
حاوی اطلاعات نامربوط	۱۶/۴۵	۵۸/۶۴	۳۲۲۵/۰۰			

نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین افزایش احتمال تحریف حساب در گروه حاوی اطلاعات نامربوط با گروه کنترل تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین مقایسه میانگین افزایش احتمال تحریف حساب در گروه حاوی اطلاعات نامربوط (۱۶/۴۵) با گروه کنترل (۱۱/۳۴) با آزمون من ویتنی مقدار ۱۰۶۵ را نشان می‌دهد که با توجه به سطح معناداری آن (۰/۰۴۲) می‌توان اینگونه بیان نمود که حساب‌رسانی که اسناد مخدوش حاوی اطلاعات نامربوط در اختیار آنها قرار گرفته؛ احتمال بیشتری را برای تحریف در حساب نسبت به حساب‌رسانی در نظر گرفته‌اند که اسناد مخدوش در اختیار آنها قرار نگرفته است. بنابراین طبق یافته‌های فوق، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد.

همچنین در فرضیه دوم مطرح شد هنگامی که موارد خطای جزئی در مدارک صاحبکار وجود داشته باشد، حساب‌رسان احتمال بیشتری را برای تحریف حساب در نظر می‌گیرند. نتایج آزمون من-ویتنی برای فرضیه دوم در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون من ویتنی به منظور بررسی تفاوت بین گروه کنترل و گروه حاوی خطای جزئی

گروه	میانگین	رتبه میانگین	مجموع رتبه‌ها	آماره یو من-ویتنی	آماره z	p-value
کنترل	۱۱/۳۴	۴۲/۱۵	۲۱۰۷/۵۰	۸۳۲/۵۰۰	-۲/۶۶۶	۰/۰۰۸
حاوی خطای جزئی	۱۸/۴۷	۵۷/۱۶	۲۷۴۳/۵۰			

نتایج آزمون من ویتنی در جدول ۶ نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین افزایش احتمال تحریف حساب در گروه حاوی خطا با گروه کنترل تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین مقایسه میانگین افزایش احتمال تحریف حساب در گروه حاوی خطا (۱۸/۴۷) با گروه کنترل (۱۱/۳۴) با آزمون من ویتنی مقدار ۸۳۲/۵۰۰ را نشان می‌دهد که با توجه به سطح معناداری آن (۰/۰۰۸) می‌توان اینگونه بیان نمود که حساب‌رسانی که اسناد مخدوش حاوی خطا در اختیار آنها قرار گرفته؛ احتمال بیشتری را برای تحریف حساب در مقایسه با حساب‌رسانی در نظر گرفته‌اند که اسناد مخدوش در اختیار آنها قرار نگرفته است و در نتیجه، فرضیه دوم تأیید می‌شود.

به موجب سومین فرضیه پژوهش این گونه عنوان شد که هنگامی که هر دوی اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار وجود داشته باشند، آنگاه اثر کاهنده به

صورتی مشاهده می‌شود که حساب‌برسان واکنش کمتر نسبت به حالتی نشان می‌دهند که فقط یکی از موارد فوق وجود داشته است. بنابراین، به منظور بررسی تاثیر ارائه اسناد مخدوش حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط بر افزایش احتمال تحریف از آزمون کروسکال والیس استفاده گردید.

جدول ۷. نتایج آزمون کروسکال والیس

گروه	میانگین	رتبه میانگین	خی دو	df	p-value
کنترل	۱۱/۳۴	۷۷/۸۲	۱۹/۵۴۰	۳	۰/۰۰۰
حاوی خطای جزئی	۱۸/۴۷	۱۰۶/۳۵			
حاوی اطلاعات نامربوط	۱۶/۴۵	۱۰۱/۳۹			
حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط	۲۴/۶۴	۱۲۸/۸۱			

نتایج آزمون کروسکال والیس در جدول ۷ نشان می‌دهد که بین افزایش احتمال تحریف حساب در گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با سایر گروه‌های مورد مطالعه تفاوت معناداری وجود دارد ( $p=۰/۰۰۰$ ). بنابراین به منظور مقایسه جفتی گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با سایر گروه‌ها در خصوص افزایش احتمال تحریف از آزمون من ویتنی بهره گرفته شد.

جدول ۸ نتایج آزمون من ویتنی به منظور مقایسه گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با سایر گروه‌ها

مقایسه جفتی	آماره یو من ویتنی	آماره z	p-value
گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با گروه کنترل	۷۱۸/۵۰۰	-۴/۱۶۹	۰/۰۰۰
گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با گروه حاوی اطلاعات نامربوط	۱۰۷۱/۵۰۰	-۲/۵۳۹	۰/۰۱۱
گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با گروه حاوی خطای جزئی	۱۰۰۱/۵۰۰	-۲/۰۰۵	۰/۰۴۵

همانطور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون من ویتنی برای مقایسه افزایش احتمال تحریف حساب در گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با گروه کنترل ( $p=۰/۰۰۰$ )؛ گروه حاوی اطلاعات نامربوط ( $p=۰/۰۱۱$ )؛ و گروه حاوی خطای جزئی ( $p=۰/۰۴۵$ ) کوچکتر از مقدار  $۰/۰۵$  می‌باشد و آماره  $Z$  نیز بزرگتر از  $\pm ۱/۹۶$  به دست آمده است، این نتایج نشانگر آن است که بین افزایش احتمال تحریف حساب در گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با هر سه گروه دیگر تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین، مقایسه میانگین متغیر وابسته در گروه‌های مورد مطالعه در جدول ۷ و یافته‌های جدول ۸ نشانگر آن است که حساب‌رسانی که اسناد مخدوش حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط در اختیار آنها قرار گرفته است، احتمال تحریف حساب را بیشتر از سه گروه دیگر افزایش داده اند ( $۲۴/۶۴$ ) و بنابراین می‌توان بیان نمود که هر دو مورد اطلاعات نامربوط و نیز خطاهای جزئی، قضاوت حسابرس را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در نتیجه، طبق یافته‌های فوق فرضیه مورد بررسی در خصوص مقایسه گروه حاوی خطای جزئی و اطلاعات نامربوط با گروه حاوی خطای جزئی و نیز گروه حاوی اطلاعات نامربوط رد می‌شود.<sup>۲۶</sup>

### بحث و نتیجه‌گیری

تردید حرفه‌ای عنصری مهم و حیاتی در فرایند حسابرسی است. براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه ریزی و اجرا نماید. اما در عمل حسابرس به صورت روزمره در معرض مبادلات منحصر به فرد و پیچیده، و استفاده از قضاوت مبتنی بر تخمین و اندازه‌گیری قرار داشته و همه این موارد نیازمند آگاهی مستمر از استفاده صحیح و مناسب از تردید حرفه‌ای می‌باشد (گلاور و پراویت، ۲۰۱۳). از طرف دیگر، حساب‌رسان فعال در واحد مورد رسیدگی به‌طور روزمره با کارکنان صاحبکار تعامل دارند (به عنوان مثال، درخواست مدارک و توضیحات مربوطه). یک جنبه مهم از ارتباط روزانه حسابرس با صاحبکار پیرامون کیفیت سوابق ارائه شده به حسابرس است و متعاقب آن تأثیر بالقوه‌ای که کیفیت این سوابق بر به کارگیری تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. بر همین اساس، مطالعه حاضر نحوه تاثیر پذیری حساب‌رسان از ارائه اطلاعات نامربوط و خطاهای جزئی در هنگام بررسی شواهد حسابرسی ارائه شده توسط صاحبکار مورد بررسی قرار داد. برای این منظور، در مطالعه حاضر از رویکرد آزمایشی برای بررسی نحوه واکنش



حسابرسان نسبت به اطلاعات مخدوش حاوی اطلاعات نامربوط و خطای جزئی استفاده شده است. برای جمع آوری داده‌های مورد نیاز در این مطالعه، از شرکت کنندگان در پژوهش خواسته شد، فرض نمایند به عنوان یکی از اعضای تیم حسابرسی، وظیفه رسیدگی به حساب‌های دریافتی را در یک فرایند حسابرسی بر عهده دارند. وظیفه آنان در این بخش، بررسی شواهد حسابرسی ارائه شده توسط واحد مورد رسیدگی و تعیین احتمال وجود تحریف در حساب بوده است.

به طور کلی، نتایج بدست آمده در این پژوهش را می‌توان به سه حوزه اصلی تقسیم نمود. اول اینکه، نتایج پژوهش نشان می‌دهد ارائه اطلاعات نامربوط و موارد خطای جزئی بر قضاوت ناشی از تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر دارد. به طور خاص، ارائه موارد خطای جزئی و اطلاعات نامربوط در شواهد حسابرسی باعث افزایش تخمین نسبت به احتمال وجود تحریف حساب می‌گردد. این نتایج مبین این موضوع است که اسناد مخدوش صاحبکار می‌تواند به رسیدگی‌های غیرضروری و حسابرسی بیش از حد منجر شود. در همین راستا، برخی از تئوری‌های موجود همچون تئوری بارشناختی نشان می‌دهند که حسابرسان دارای ظرفیت پردازش ذهنی محدود در هنگام ارزیابی شواهد حسابرسی می‌باشند. بنابراین، حسابرسان می‌بایست در حالت ایده‌آل بر شواهدی تمرکز کنند که بیشترین ارتباط را با انجام وظایف حرفه‌ای آن‌ها داشته باشد (سولر ۲۷، ۱۹۸۸). نلسون (۲۰۰۹) در الگوی خود که به عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای در اجرای فرایند حسابرسی می‌پردازد، ورودی شواهد را بخش مهمی از فرایند قضاوت به شمار می‌آورد. همچنین هارت و همکاران (۲۰۱۳) در چارچوبی که برای تردید حرفه‌ای ارائه می‌نماید، ویژگی‌های شواهد را به عنوان عاملی تأثیرگذار بر سطح تردید حرفه‌ای قلمداد کردند. به طور کلی، نتایج این پژوهش همسو با یافته‌های مطالعه لینچ (۲۰۱۷) نشان می‌دهد اطلاعات نامربوط و موارد خطای جزئی می‌تواند قضاوت حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد.

دوم اینکه، پژوهش حاضر شواهدی ارائه می‌کند که نشان می‌دهد هنگامی که اطلاعات نامربوط توسط صاحبکار در اختیار حسابرسان قرار می‌گیرد، همواره یک تاثیر تقلیل یافته و کاهنده مشاهده نمی‌شود. نتایج مطالعات قبلی انجام شده در این حوزه که در آن‌ها از شواهد آرشویی دست دوم استفاده شده است، نشان می‌دهد هنگامی که اطلاعات نامربوط در اختیار حسابرس قرار گیرد، قدرت قضاوت و تصمیم‌گیری وی کاهش پیدا

می‌کند (آشتون و آشتون، ۱۹۸۸ و هاکنبراک، ۱۹۹۲). این شرایط در حالی است که پژوهش حاضر نحوه استفاده از اسناد، شامل اطلاعات نامربوط و موارد خطای جزئی، تهیه شده توسط صاحبکار را شبیه‌سازی نموده و در آن از شواهد دست اول برای حساب‌برسان استفاده گردیده است و نتایج حاصل از آن حاکی از عدم وقوع اثر کاهنده می‌باشد.

در نهایت، پاسخ‌های دریافتی به سوالات پس از آزمایش نشان می‌دهد، تقریباً ۲۶ درصد زمان حساب‌برس در واحد مورد رسیدگی به پالایش و تحلیل اطلاعات مخدوش صاحبکار اختصاص می‌یابد. نتایج بدست آمده در این بخش تایید کننده این فرض می‌باشد که اطلاعات مخدوش احتمالاً می‌تواند با افزایش بیش از حد رسیدگی‌های حساب‌برس همراه بوده و در نتیجه موجب اتلاف منابع مالی و استفاده غیر کارآمد پرسنل حساب‌برسی گردد. این یافته‌ها از این جهت حائز اهمیت است که بررسی‌های اضافی و غیرضروری در حساب‌برسی علاوه بر آن که بر هزینه و کارایی حساب‌برسی تاثیرگذار است، می‌تواند بر استرس و فرسودگی شغلی حساب‌برسان نیز تاثیر بگذارد.

به طور کلی، نتایج این پژوهش برای دانشگاهیان، مؤسسات حساب‌برسی و واحدهای رسیدگی اهمیت ویژه‌ای دارد؛ چون باعث می‌شود که آن‌ها برای دانشجویان، حساب‌برسان و کارکنان خود بهترین آموزش‌ها را در نظر بگیرند؛ بنابراین، استفاده کنندگان نتایج این پژوهش طیف وسیعی از دانشجویان، استادان، واحدهای مورد رسیدگی، حساب‌برسان، مؤسسات حساب‌برسی، جامعه حسابداران رسمی و تدوین کنندگان استاندارد را شامل می‌شود. به دلیل علاقه‌مندی واحدهای مورد رسیدگی به اجتناب از اختصاص زمان و هزینه در ارتباط با فعالیت‌های غیرضروری حساب‌برسی، نتایج این مطالعه می‌تواند برای واحدهای مورد رسیدگی سودمند باشد و از این یافته‌ها برای آموزش کارکنان خود در راستای کاهش اطلاعات مخدوش در سوابق ارائه شده به حساب‌برس استفاده نمایند. همچنین به منظور توازن مستمر بین ریسک حساب‌برسی و ساعات کاری حساب‌برس که در آن باید از صرف زمان و هزینه در ارتباط با عملیات حساب‌برسی غیرضروری اجتناب شود، نتایج این مطالعه می‌تواند برای مؤسسات حساب‌برسی نیز مفید باشد. از این رو به سازمان حساب‌برسی و سایر مؤسسات حساب‌برسی فعال در زمینه حساب‌برسی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود آموزش‌های لازم را با هدف افزایش کارایی حساب‌برسان و اجتناب از فعالیت‌های غیرضروری به اعضای

خود انجام دهند. موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی می‌توانند از این یافته‌ها برای بهبود شرایط آموزش در خصوص نحوه به کارگیری صحیح تردید حرفه‌ای در فعالیت‌های خود استفاده نمایند.

نتایج این مطالعه همچنین دارای محدودیت‌های مشابه تمام مطالعات دیگری است که در آنها شرایط مبتنی بر قضاوت و تصمیم‌گیری مورد توجه قرار گرفته است. در پژوهش‌های تجربی و آزمایشگاهی که غالباً در محیط آزمایشگاه انجام می‌شوند، همه متغیرها به جز متغیرهای مورد بررسی کنترل می‌شوند. در این پژوهش، تنها از یک رویکرد به بررسی قضاوت حسابرسان پرداخته شده است و امکان کنترل قضاوت‌های انسانی وجود ندارد. همچنین ممکن است حسابرسان مورد بررسی ویژگی‌های شخصی و تجربی متفاوتی داشته باشند که این مورد نیز به دلیل عامل انسانی قابل کنترل نمی‌باشد. علاوه بر این، عدم امکان شناسایی موقعیت‌هایی که حسابرسان توجه خود را در زمان بررسی شواهد حسابرسی به آن معطوف می‌کنند نیز یکی از محدودیت‌های دیگر این مطالعه می‌باشد. با وجودی که نتایج بدست آمده در این پژوهش نشان می‌دهد اطلاعات نامربوط و خطای جزئی بر قضاوت ناشی از تردید حرفه‌ای تاثیر دارد، به هر حال، عدم امکان شناسایی نقاط تمرکز شرکت کنندگان در مطالعه هنگام بررسی شواهد حسابرسی، نشان دهنده دشوار بودن دستیابی به یک درک کامل نسبت به نحوه تکمیل وظایف حسابرس در ارتباط با رسیدگی و اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی می‌باشد.

از این رو، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از فناوری ردیابی حرکات چشمی به منظور شناسایی شواهد حسابرسی خاص استفاده شود که از بیشترین سطح اهمیت برای حسابرسان برخوردار هستند. استفاده از ابزار ردیابی حرکت چشم، امکان ثبت حرکات چشم هر یک از شرکت کنندگان در مطالعه را در هنگام بررسی شواهد حسابرسی فراهم می‌نماید. همچنین پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی نقش تجربه و تردید ذاتی حسابرسان در ارزیابی اسناد مخدوش واحد مورد رسیدگی مورد توجه قرار گیرد و این موضوع مورد بررسی قرار گیرد که آیا حسابرسان با تجربه تر یا حسابرسان دارای سطوح بالاتر تردید حرفه‌ای ذاتی، از یک الگوی منحصر به فرد اما مشابه در هنگام پردازش موثر اسناد مخدوش استفاده می‌نمایند. علی‌رغم آن که، بخش زیادی از پژوهش‌های مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری در ایران با تمرکز بر ویژگی‌های فردی صورت گرفته است، اما

تاکنون، پژوهش‌های اندکی در ایران، در خصوص تاثیر ویژگی‌های کار حسابرس انجام شده است. ضمن اینکه، بیشتر پژوهش‌هایی که در زمینه علوم رفتاری در کشورهای دیگر انجام می‌شود، به صورت آزمایشگاهی یا تجربی می‌باشد. بنابراین پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، به صورت آزمایشگاهی تاثیر ساختار بندی (جمله بندی)، ترتیب و شکل ارائه اطلاعات بر قضاوت و اقدام ناشی از تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار گیرد.

### یادداشت‌ها

- |                            |                             |
|----------------------------|-----------------------------|
| 1. Glover and Prawitt      | 2. Nelson                   |
| 3. Brazel et al.           | 4. Hurr et al.              |
| 5. Dirty documents         | 6. Lynch                    |
| 7. Epistemic motivation    | 8. Cohen et al.             |
| 9. Tetlick                 | 10. Siegel-Jacobs and Yates |
| 11. Dreu and Carnevale     | 12. Kruglanski              |
| 13. Hoffman and Patton     | 14. Nisbett et al.          |
| 15. Hackenbrack            | 16. Kimmelmeier             |
| 17. Hackenbrack and Nelson | 18. Blay                    |
| 19. Ashton and Ashton      | 20. Hylas and Ashton        |
| 21. Shelton                | 22. Durney et al.           |
| 23. Sayed Hussin et al.    | 24. Eilifsen                |
| 25. Bonner                 | 27. Sweller                 |

۲۶. لازم به ذکر است با توجه به عدم پیروی متغیر وابسته از توزیع نرمال، از تبدیل داده‌ها و تحلیل واریانس نیز جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. یافته‌های حاصل از تحلیل واریانس همسو با نتایج حاصله برای آزمون فرضیه‌ها می‌باشد و از این نتایج پشتیبانی می‌نماید.

### منابع

- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). چالش‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابرس، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره‌های ۱۰ و ۱۱، صص: ۲۹-۴۰.
- رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۴). نقش تجربه روی تاثیر شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان، حسابدار، دوره ۲۰، شماره ۱۷۰، صص: ۷-۱۰.
- سیاسی، سحر؛ دیناربر، مینا. (۱۳۹۴). ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر

تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۴، شماره ۱۵، صص: ۱۰۷-۱۱۶.

غلامرضایی، محسن و حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، دوره ۶، شماره ۲، صص: ۸۴-۴۷.

غلامرضایی، محسن و حسنی، محمد. (۱۳۹۸). تاثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، *دانش حسابداری*، دوره ۱۰، شماره ۲، صص: ۷۶-۴۳.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی. (۱۳۹۵). *استانداردهای حسابرسی*. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.

هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رؤیایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رس، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، دوره ۶، شماره ۲، صص: ۱۴۸-۱۲۳.

Ashton, A. H. and Ashton, R. H. (1988). Sequential belief revision in auditing. *The Accounting Review*, October, vol. 6, pp. 623-641.

Blay, A. (2005). Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting Research*, vol. 22, No. 4, pp. 759-789.

Brazel, J.F., Jackson, S.B., Shaffer, T.J., and Stewart, B.W. (2016). Outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, vol. 91, No. 6, pp. 1577-1599.

Brazel, J.F. (2019). The Outcome Effect and Professional Skepticism. *Current Issues in Auditing*, Vol. 13, No. 1, pp. P7-P16.

Brazel, J.F., Gimbar, C., Maksymov, E., and Schaefer, T.R. (2019). The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and a Failed Attempt at Mitigation, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 31, No. 2, pp. 135-143.

Bonner, S.E. (2008). *Judgment and Decision Making in Accounting*.

---

Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

- Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G., Peytcheva, M. and Wright, A.M. (2013). How does the strength of the financial regulatory regime influence auditors' judgments to constrain aggressive reporting in a principles-based versus rules-based accounting environment? *Accounting Horizons*, vol. 27, No. 3, pp. 579-601.
- Dreu, C. D. and Carnevale, P. J. D. (2003). Motivational bases of information processing and strategy in conflict and negotiation. *Advances in experimental social psychology*, vol. 35, pp. 235-291.
- Durney, M., Elder, R.J. and Glover, S.M. (2013). Field data on accounting error rates and audit sampling. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 33, No. 2, pp. 79-110.
- Eilifsen, A. Kochetova, N. and Messier, Jr. F. (2019). Mitigating the Dilution Effect in Auditors' Judgments Using a Frequency Response Mode. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 31, No. 2, pp. 51-71.
- Gholamrezaee, M. and Hasani, M. (2017). The Role of Auditors' Mindset, Moral Values and Behavioral Deviations on Their Professional Skepticism, *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, vol. 6, No. 2, pp. 47-84 [In Persian].
- Gholamrezaee, M. and Hasani, M. (2019). The Effects of Personality Disorder on Auditors' Professional Skepticism. *Journal of Accounting Knowledge*, vol. 10, No. 2, pp. 43-76 [In Persian].
- Glover, S. M. and Prawitt, D. F. (2013). Enhancing auditor professional skepticism. *White Paper Series of the Standards Working Group of the Global Public Policy Committee*.
- Hackenbrack, K. (1992). Implications of seemingly irrelevant evidence in audit judgment. *Journal of Accounting Research*, Spring, vol. 30, pp. 126-136.
- Hackenbrack, K. and Nelson, M. W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, vol. 71 No. 1, pp. 43-59.
- Hassas Yeganeh, yahya. (2006). Challenges of professional judgment in the auditor. *Journal of Certified Public accountant*, No. 11, pp. 29-40 [In Persian].

- Hoffman, V. B. and Patton, J. M. (1997). Accountability, the dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgments. *Journal of Accounting Research*, Autumn, Vol. 35, pp. 227–238.
- Hormozi, S., Nikoomaram, H., Royae, R., and Rahnama Roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. *Journal of Empirical Accounting Research*, vol. 6, No. 2, pp. 123–148 [In Persian].
- Hurtt, K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 29, No. 1, pp.149-171.
- Hurtt, K., H. Brown-Libur, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy. (2013). Research on auditor professional skepticism: literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32, pp. 45-97.
- Hylas, R. E. and Ashton, R. H. 1982. Audit detection of financial statement errors. *The Accounting Review*, vol. 57, No. 4, pp. 751–766.
- Kemmelmeier, M. (2004). Separating the wheat from the chaff: does discriminating between diagnostic and nondiagnostic information eliminate the dilution effect? *Journal of Behavioral Decision Making*, Vol. 17, No. 3, pp. 231-243.
- Kruglanski, A.W. (1989). The psychology of being "right": The problem of accuracy in social perception and cognition. *Psychological Bulletin*, Vol. 106, No. 3, pp. 395-409.
- Lynch, E. (2017). The Effects of Irrelevant Information and Minor Errors in Client Documents on Assessments of Misstatement Risk and Sample Size, Virginia Commonwealth University.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 28, No. 2, pp. 1-34.
- Nisbett, R. E., Zukier, H. and Lemley, R. E. (1981). The dilution effect: Nondiagnostic information weakens the implications of diagnostic information. *Cognitive Psychology*, Vol. 13, pp. 248-277.
- Rahimian, N. (2005). The Role of Experience on the Impact of Irrelevant Evidence on Auditors' Judgment, *Journal of Iranian*

---

*Accountant*, Vol. 20, No. 170, pp. 7-10 [In Persian].

- Sayed Hussin, S. A., Iskandar, T. M., Mohd Saleh, N. and Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure, *Economics & Sociology*, Vol. 10, No. 4, pp. 225-250.
- Sepasi, S. and Dinarbar, M. (2015). A Conceptual Model for Iranian CPA's Professional Skepticism Using EFA and SE Modeling, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*. vol. 4, No. 15, pp. 107-116 [In Persian].
- Shelton, S. W. (1999). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor judgement. *The Accounting Review*, Vol. 74, No. 2, pp. 217-224.
- Siegel-Jacobs, K. and Yates, J.F. (1996). Effects of procedural and outcome accountability on judgment quality. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 65, No. 1, pp.1-17.
- Tetlock, P. E. (1983). Accountability and complexity of thought. *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 45, pp.74-83.
- The Auditing Standards Setting Committee of the Audit Organization, (2016). *Auditing Standards*. Tehran: Publications of the Accounting and Auditing Research Center of the Audit Organization.