

اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد

بهروز بادپا*، امید پورحیدری**، احمد خدای پور***

چکیده

پژوهشگران به تازگی اثر عوامل غیرمالی بر قضاوت و بی‌طرفی حسابرسان را به‌طور ویژه مورد توجه قرار داده‌اند. یکی از عوامل غیرمالی مهم که می‌تواند بر قضاوت عینی حسابرسان اثر منفی بگذارد، نگرش دارای سوگیری حسابرسان است. هدف اصلی این مقاله بررسی اثر نگرش حمایتی حسابرس بر عینیت وی در قضاوت اولیه و استراتژی جستجوی شواهد در ادامه کار حسابرسی است. در پژوهش حاضر، ۱۶۴ حسابرس مستقل عضو مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که نگرش حمایتی حسابرس بر نوع قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و بر اساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حسابرس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرفه‌ای حسابرس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی معناداری وجود دارد که می‌تواند همسو با اصل محافظه‌کاری در نظر گرفته شود. نتایج مدل دوم پژوهش نیز نشان می‌دهد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرس و نوع قضاوت اولیه حسابرس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت معناداری

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۷/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۶/۱۲

نویسنده مسئول: بهروز بادپا

Behrooz.badpa@yahoo.com

* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان

** استاد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان

*** دانشیار حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان

وجود دارد؛ یعنی حساب‌رسان شواهدی را جستجو می‌کنند که با نگرش حمایتی حساب‌رس و قضاوت اولیه حساب‌رس همسو باشد. هم‌چنین، بین آشنایی حساب‌رس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حساب‌رسان رابطه معناداری وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: نگرش‌های حمایتی، آشنایی (هویت‌یابی) حساب‌رس با صاحبکار، استراتژی جستجوی شواهد، عینیت حساب‌رس، هویت حرفه‌ای.

مقدمه

درباره مسائل و تهدیدهای مربوط به عینیت حساب‌رس بحث‌های زیادی در میدان عمل، مطبوعات و پژوهش‌های دانشگاهی وجود دارد و ریشه این مباحث به رابطه نزدیک بین صاحبکار و حساب‌رس بر می‌گردد (پنینگتون و همکاران^۱، ۲۰۱۷)؛ منظور از تهدید عینیت، فقدان تردید حرفه‌ای حساب‌رس، تأکید بیش از حد حساب‌رس بر شواهد حمایت‌کننده از ادعاهای مدیریت یا تأکید بیش از حد بر شواهدی که برخلاف ادعاهای مدیریت هستند، قضاوت جهت‌دار حساب‌رسان، استراتژی جهت‌دار در جستجوی و تأیید شواهد و مدارک حساب‌رسی در طی عملیات حساب‌رسی است؛ در این پژوهش، بر عوامل تهدیدکننده عینیت حساب‌رس هم در قضاوت اولیه و هم در جستجوی شواهد حساب‌رسی تأکید می‌شود.

استقلال و بی‌طرفی حساب‌رس از مهم‌ترین مباحث حساب‌رسی و تدوین استاندارد به شمار می‌رود. آشنایی و هویت‌یابی حساب‌رس با صاحبکار به سبب روابط نزدیک بین حساب‌رس و صاحبکار ایجاد می‌شود. بامبر و آیر^۲ (۲۰۰۷) معتقدند که ماهیت روابط بین حساب‌رس و صاحبکار، تدوین استانداردهای حساب‌رسی را تحت‌الشعاع قرار داده است؛ بر همین اساس هیأت تدوین استانداردهای حساب‌رسی، آشنایی بین حساب‌رس و صاحبکار را یکی از تهدیدهای پنج‌گانه استقلال حساب‌رس معرفی کرده است و قانون ساربنز-آکسلی^۳ (۲۰۰۲) نیز به منظور حفظ استقلال و عینیت حساب‌رس، حساب‌رسان را از خدمات مشاوره‌ای منع کرده است. بازرمن و همکاران^۴ (۲۰۰۲) معتقدند که بین ضرورت آشنایی حساب‌رس با صاحبکار و حفظ عینیت حساب‌رس تناقض وجود دارد و نمی‌توان انتظار داشت که قضاوت

حسابرس کاملاً عینی و بی طرفانه باشد. بنابراین، یکی از اهداف پژوهش حاضر بررسی اثر آشنایی (هویت‌یابی) حسابرس با صاحبکار بر عینیت و بی طرفی حسابرس است. به تازگی بسیاری از محافل تخصصی حسابداری و حسابرسی درباره تردید حرفه‌ای حسابرس نسبت به کفایت و کیفیت مدارک و شواهد جمع‌آوری شده نگرانی‌های زیادی را مطرح نموده‌اند؛ یعنی آیا روش‌های مناسبی برای بررسی ریسک حسابرسی اجرا شده است یا خیر، چون فرض می‌شود که نگرش‌های مدافعانه و حمایتی حسابرس، کیفیت شواهد جمع‌آوری شده را به سبب سونگری در قضاوت‌های حسابرس و اثر آن بر نوع شواهد جمع‌آوری شده بعدی تحت تأثیر قرار می‌دهد (پنینگتون و همکاران، ۲۰۱۷). نگرش بی طرفانه با استانداردهای حسابرسی مطابقت دارد که این نوع نگرش هم به ارزیابی عینی شواهد نیاز دارد و ارزیابی عینی شواهد نیز از طریق بررسی و ارزیابی شواهدی که هم از ادعاهای مدیریت حمایت می‌کند و هم با چنین ادعاهایی تناقض دارد، صورت می‌گیرد؛ این نوع نگرش، قابل اعتماد بودن و یا قابل اعتماد نبودن مدیریت را امری حتمی و قطعی نمی‌داند. نگرش مبتنی بر شک و تردید، انتظارات اجتماعی نوین را نشان می‌دهد که براساس آن باید فرض قابل اعتماد نبودن مدیر همواره مورد توجه قرار گیرد (گلاور و پرویت^۵، ۲۰۱۳). در این دو پژوهش، به این موضوع اشاره شده است که در شرایطی که ریسک حسابرسی زیاد است، احتمالاً نگرش شکاکانه مناسب و درست است و در شرایطی که ریسک حسابرسی پایین و یا متوسط است، ممکن است نگرش شکاکانه موجب ناکارآمدی در عملیات حسابرسی شود و موجب تحمیل هزینه‌های غیرضروری برای شرکت‌ها و سهامداران آن‌ها شود. نلسون^۶ (۲۰۰۹) معتقد است که این ناکارآمدی پتانسیل تبدیل صاحبکار به یک صاحبکار بد را دارد و ممکن است مشکلات و مسائل حیثیتی را برای صاحبکار به وجود آورد.

نگرش حمایتی بسیار پایین معادل نگرش شکاکانه است و نگرش حمایتی خنثی به معنای نگرش بی طرفانه است؛ ظاهراً نگرش شکاکانه مشکلی ایجاد نمی‌کند، اما به همان مقداری که این نوع نگرش موجب سوگیری در فرآیند حسابرسی می‌شود (یعنی سوگیری

در تأیید)، کیفیت تصمیمات حسابرسان براساس شواهد بعدی به خطر می‌افتد. بنابراین، یکی دیگر از اهداف پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا نگرش‌های حمایتی حسابرس از صاحبکار، عینیت در قضاوت و جستجوی نظام‌مند حسابرس برای کسب شواهد را تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر؟ چون این نوع نگرش پتانسیل آن را دارد که باعث شود از منابع حسابرسی به‌طور ناکارآمد استفاده شود و هدف بعدی از بررسی اثر نگرش‌های حمایتی حسابرس بر عینیت وی، یافتن پاسخ این سؤال است که آیا می‌توان این‌گونه سوگیری‌ها را کاهش داد یا خیر؟ با توجه به اهمیت موارد ذکر شده، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به سؤال‌های زیر است:

سؤال اصلی اول: آیا آشنایی حسابرس با صاحبکار بر عینیت حسابرس اثر می‌گذارد؟

۱-۱. آیا آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس اثر می‌گذارد؟

۲-۱. آیا بین آشنایی حسابرس با صاحبکار و جستجوی نظام‌مند برای کسب شواهد

اضافی (تأییدکننده) رابطه وجود دارد؟

سؤال اصلی دوم: آیا نگرش‌های حمایتی و دفاعی حسابرس از صاحبکار بر عینیت

حسابرس اثر می‌گذارد؟

۱-۲. آیا سطح نگرش‌های حمایتی و دفاعی حسابرس از صاحبکار بر قضاوت اولیه

حسابرس اثر می‌گذارد؟

۲-۲. آیا بین قضاوت اولیه حسابرس و جستجوی نظام‌مند برای کسب شواهد اضافی

(تأییدکننده) رابطه وجود دارد؟

۳-۲. آیا نگرش‌های بی‌طرفانه موجب کاهش سوگیری در تأیید شواهد و مدارک در

فرآیند جستجوی نظام‌مند شواهد اضافی می‌شود؟

نگرش‌های حمایتی حسابرس، تمایل کلی حسابرسان به حمایت و یا عدم حمایت از رویه‌های مورد نظر صاحبکاران در شرایط ابهام را نشان می‌دهد (هاینس و همکاران^۷، ۱۹۹۸ و پینسکر و همکاران^۸، ۲۰۰۹). به اعتقاد ماسون و لوی^۹ (۲۰۰۱) حمایت و دفاع از

صاحبکار یک حالت ذهنی است که باعث می‌شود یک حسابرس احساس کند نسبت به صاحبکار خود وفادار است؛ دامنه نگرش حمایتی حسابرس می‌تواند از سطح پایین تا سطح بالا گسترش پیدا کند (یعنی نداشتن وفاداری به صاحبکار تا وفاداری خیلی زیاد به صاحبکار). وجود نگرش‌های حمایتی در حسابرس پتانسیل آن را دارد که قضاوت‌های اولیه حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و باعث شود که استراتژی‌های جستجوی بعدی نیز دارای جهت‌گیری باشند؛ یعنی تأیید و تصدیق شواهد جهت‌دار باشد که این موضوع به‌طور بالقوه موجب قضاوت‌های دارای سوگیری می‌شود.

انتظار می‌رود حسابرسانی که نگرش‌های حمایتی خنثی و بی‌طرفانه دارند، برنامه‌ها و طرح‌های عینی‌تری را برای جستجوی شواهد اضافی تهیه و اجرا کنند. منظور از جستجوی عینی تلاش یکسان برای کشف حقایق تأییدشده و تأییدنشده است (اشنایدر و سوان^۱، ۱۹۷۸) و عموماً با نگرش بی‌طرفانه در اعمال تردید حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی و در مبحث عینیت حسابرس مطابقت دارد. در مقابل، انتظار می‌رود حسابرسانی که نگرش‌های حمایتی بسیار پایین دارند، دارای تمایلات ذهنی مخالف با رویه‌های موردنظر صاحبکار باشند؛ مطابق با استانداردهای حسابرسی، انتظار می‌رود حسابرسان نسبت به متخصصان سایر حرفه‌ها مانند حقوق و مالیاتی دارای نگرش‌های حمایتی بسیار کمتری باشند و تصمیم آن‌ها در شرایط ابهام براساس دیدگاه محافظه‌کاری دچار خطای کمتری شود. با این وجود، هرچه نگرش‌های حمایتی و دفاعی در فرآیند جستجوی شواهد کمتر باشد (یعنی اعمال نگرش شکاکانه بیش از حد به منظور رعایت تردید حرفه‌ای)، جهت‌گیری ناخودآگاه در تصمیم‌گیری ایجاد می‌شود و به همان اندازه عملکرد حسابرس پایین‌تر از سطح بهینه قرار می‌گیرد و ممکن است صاحبکاران به دلیل عدم کارآیی حسابرسی متحمل هزینه‌های بیشتری شوند (پنینگتون و همکاران، ۲۰۱۷).

مؤسسات حسابرسی باید از آثار نگرش‌های حمایتی آگاه باشند و بدانند که چگونه این نوع نگرش‌ها می‌تواند قضاوت آن‌ها را در حین انجام عملیات حسابرسی تحت تأثیر قرار دهد. در شرایطی که ریسک تقلب بالا است و در آن‌جا سطح بالاتری از تردید مناسب به

نظر می‌رسد، ممکن است سوگیری در تأیید شواهد مشکل‌آفرین نباشند؛ اما در شرایطی که ریسک حسابرسی در سطح پایینی قرار دارد، این موضوع می‌تواند مسأله‌ساز باشد. سلسله آموزش‌های متوازی که باعث می‌شود حسابرس اقدام به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد عینی نماید و با رهنمودهای حرفه حسابرسی هم هماهنگی داشته باشد، می‌تواند اثر سوگیری در تأیید شواهد را کاهش دهد (پنینگتون و همکاران، ۲۰۱۷). سازمان‌دهی این مقاله در ادامه به شرح زیر است: در بخش بعدی، مبانی نظری و پیشینه پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ سپس روش پژوهش و فرضیه‌ها بیان می‌شود و پس از آن نتایج آماری و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود؛ بحث و نتیجه‌گیری نیز در بخش پایانی ارائه می‌شود.

مبانی نظری

رابطه بین آشنایی حسابرس با صاحبکار و عینیت حسابرس

تئوری هویت اجتماعی تصمیمات و رفتار افراد و رابطه آن‌ها با گروه‌ها را توضیح می‌دهد و تلاش می‌کند توضیح دهد که چرا و چه وقت افراد خود را به عنوان عضوی از یک گروه خاص تلقی می‌کنند. براساس این تئوری، هویت افراد براساس خودپنداشت فردی از احساس تعلق به گروه خاص که از آگاهی درباره عضویت در آن گروه اجتماعی مشتق شده و با احساسات محکم پیوند خورده است، شکل می‌گیرد (تاجفل، ۱۹۷۴). هویت اجتماعی به همسانی و شباهت بین افراد گروه اشاره دارد و نشان‌دهنده تعلق فرد به یک گروه است؛ علاوه بر این، هویت اجتماعی هویتی است که یک فرد در ارتباط با گروه‌های جامعه کسب می‌کند و خود را از لحاظ عاطفی، تعهد و تکلیف متناسب و مدیون به آن گروه‌ها می‌داند (سفیری و همکاران، ۱۳۹۳). هم‌چنین، تئوری هویت اجتماعی می‌تواند توصیفی از شناخت و هویت را ارائه کند که در مقابل توصیف مربوط به وابستگی‌های اقتصادی قرار دارد و چرایی نفوذ و تأثیر بسیار زیاد صاحبکار بر حساب‌برسان خود را مورد توجه قرار دهد. براساس این تئوری، افراد خودشان را در گروه‌های اجتماعی

مختلف طبقه‌بندی می‌کنند؛ این طبقات عبارتند از: گروه‌های شغلی، سازمانی، جنسیت، ملیت، تقسیمات اداری و جغرافیایی، قوم، نژاد و سن (ترنر^{۱۲}، ۱۹۸۷). این هویت‌های مختلف متمایز هستند و ممکن است با یکدیگر سازگاری داشته باشند و یا این که رقیب دیگری باشند (اسکات^{۱۳}، ۱۹۹۷). محققان به این نتیجه رسیدند که هویت سازمانی می‌تواند در چارچوب‌های مختلف شامل گروه‌های کاری، نظامی، دانشگاهی، مؤسسه حسابداری، روزنامه‌نگاری، نمایندگان تعاونی و حسابرسان شکل گیرد. این طبقه‌بندی‌های شخصی افراد به عنوان یک نقطه حرکت و جهت‌دهنده عمل می‌کند و بنابراین هویت اجتماعی احتمال درونی‌سازی ارزش‌ها و هنجارهای گروه در افراد را افزایش می‌دهد. کسب شناخت ویژه بر روش تفسیر اطلاعات افراد و تصمیم‌گیری آن‌ها اثر می‌گذارد (لمبک و ویلسون^{۱۴}، ۱۹۹۸). افراد تمایل دارند با گروه‌هایی شناخته شوند که ارزش‌های آن برای افراد جاذبه داشته باشد (آلوسون^{۱۵}، ۲۰۰۰). علاوه بر این، طبقه‌بندی‌های شخصی افراد ممکن است در چارچوب هویت‌های جداگانه و متمایز در نظر گرفته شود؛ بدین معنا که مثلاً آشنایی و هویت‌یابی اشخاص با سازمانی که در استخدام آن هستند، لزوماً مانعی برای آشنایی و هویت‌یابی با حرفه آن‌ها محسوب نمی‌شود (لاچمن و آرانیا^{۱۶}، ۱۹۸۶). با این حال، افرادی را که در ابتدا خود را به عنوان فرد متخصص و حرفه‌ای در نظر می‌گیرند، احتمالاً کمتر به سمت شرکتی که در آن استخدام شده‌اند گرایش پیدا می‌کنند و کمتر در چارچوب آن هویت قرار می‌گیرند؛ چون این شرکت اولویت دوم برای شناخت و هویت‌یابی آن فرد محسوب می‌شود (آلوسون، ۲۰۰۰).

نکته مهم دیگر آن است که شناخت و هویت‌یابی بر نتایج و پیامدها اثر می‌گذارد؛ کینگ^{۱۷} (۲۰۰۲) با استفاده از شواهد تجربی نشان داد که احساس هویت اجتماعی حسابرسان تا حدودی ناشی از تعصب و سوگیری است؛ به این معنا که حسابرس هویت صاحبکاری را به خود می‌گیرد که خدماتی را به آن ارائه نموده است و این نوع سوگیری هم خطری برای حفظ عینیت حسابرس محسوب می‌شود. براساس پیش‌بینی‌های تئوری هویت اجتماعی، پرسنل خدماتی سازمان‌هایی که به‌طور مستقیم با صاحبکار دارای تعامل

هستند، بخش عمده‌ای از کارشان را با شناخت از صاحبکار آغاز می‌کنند؛ به‌طور مثال، براساس یافته‌های آلوسون (۲۰۰۰) مهندسين مشاوره رایانه‌ای که در محل کار صاحبکار فعالیت می‌کنند و فعالیت آن‌ها به‌طور روزانه در طی ماه‌های متعدد انجام می‌شود، اظهار کرده‌اند که آن‌ها گاهی اوقات بهتر از کارمندان شرکت صاحبکار با شرایط پیش روی صاحبکار آشنایی دارند و به‌طور صادقانه مسائل و مشکلات آن‌ها را لمس کرده‌اند. حسابرسان ممکن است در طی مدت زمان زیادی به‌طور روزانه با صاحبکار خود کار کرده باشند و حتی سال‌ها به شرکت صاحبکار مراجعه کنند. برای انجام یک حسابرسی کارا و اثربخش، حسابرسان باید سیستم‌های حسابداری و اطلاعاتی شرکت صاحبکار را درک کنند و با کارکنان کلیدی آن شرکت آشنایی داشته باشند. علاوه بر این، ممکن است حسابرسان، صاحبکار را به عنوان یک کارفرمای بالقوه در آینده در نظر بگیرند. براساس مطالب ارائه شده، حسابرسان معمولاً با صاحبکار خود آشنا هستند و روابط نزدیک دارند.

با توجه به موارد مطرح شده، انتظار می‌رود که حسابرسان به دلیل ضرورت آشنایی با صاحبکار خود، حداقل تا حدی هویت صاحبکارشان را به خود بگیرند و این مسأله می‌تواند بر عینیت آن‌ها در قضاوت اولیه اثر بگذارد. از طرفی، پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) معتقدند که حسابرس، جستجوی شواهد حسابرسی را براساس نگرش ذهنی خود درباره صاحبکار و قضاوت اولیه‌ای که انجام داده است، برنامه‌ریزی می‌کند. با توجه به این که آشنایی با صاحبکار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر دارد (بامبر و آیر، ۲۰۰۷) و فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری نیز شامل مراحل مختلفی مانند وزن‌دهی به شواهد، قضاوت اولیه حسابرس و جستجو برای شواهد بعدی است، انتظار می‌رود بین آشنایی با صاحبکار و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه معناداری وجود داشته باشد.

رابطه بین نگرش‌های حمایتی حسابرس و اعمال تردید حرفه‌ای

رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی ارتباط بین اعمال تردید و نحوه جمع‌آوری شواهد عینی را مشخص می‌کند. براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید همه شواهد

حسابرسی مربوط را به کار بگیرد، صرف نظر از این که این شواهد ادعاهای مدیریت درباره صورت‌های مالی را تأیید می‌کند و یا این که آن‌ها را رد می‌کند. هم‌چنین براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس نه می‌تواند فرض کند که مدیریت صادقانه عمل نمی‌کند و نه می‌تواند فرض کند که مدیریت از صداقت برخوردار است. در عین حال، در چندین گزارش هیأت نظارت بر اشتباهات حسابداری شرکت‌های سهامی مسائلی مطرح شده که ناشی از مشکلات فرهنگی مؤسسات حسابداری و حسابرسی است، چون بر ضرورت جمع‌آوری شواهد عینی تأکید نکرده‌اند. در مجموع، درباره سطح به کارگیری تردید حرفه‌ای که می‌تواند منجر به عینیت پایین در جستجوی شواهد و مدارک شود، نگرانی‌هایی وجود دارد (پنینگتون و همکاران، ۲۰۱۷).

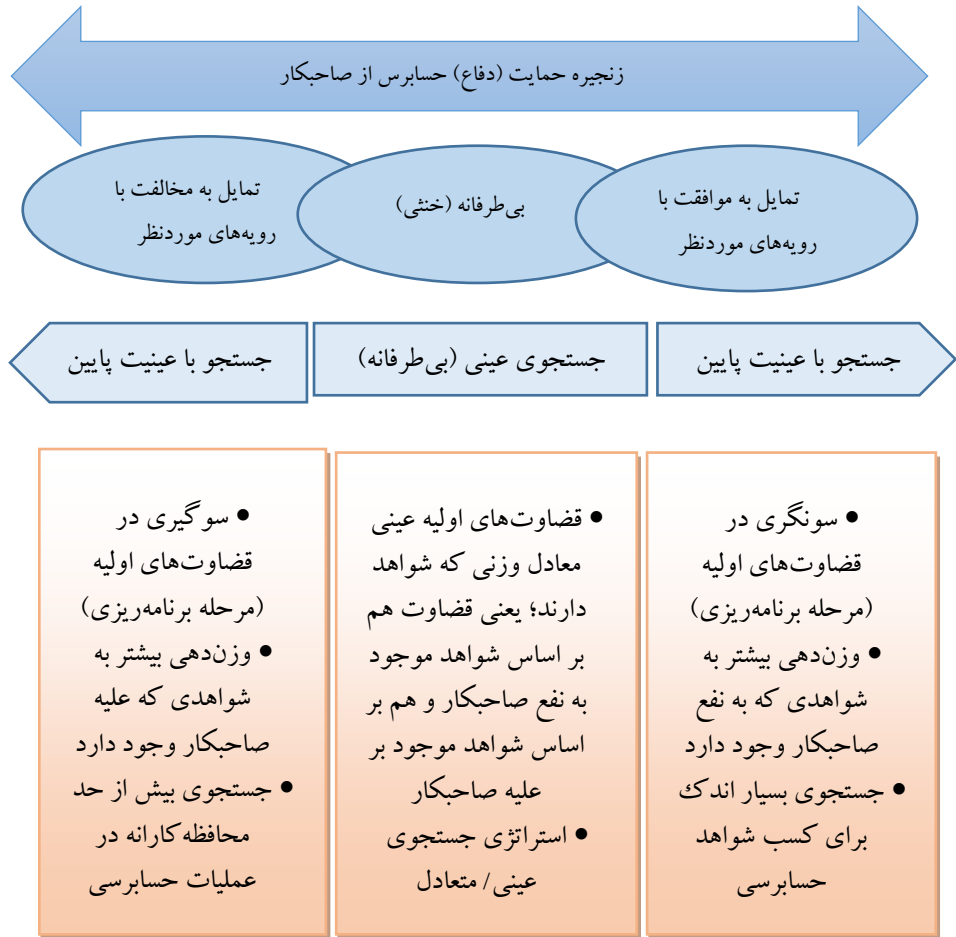
تردید حرفه‌ای برای قضاوت حرفه‌ای باکیفیت لازم است؛ اما تنها یکی از اجزای ضروری برای حسابرس به شمار می‌رود که برای اعمال قضاوت حرفه‌ای به کار گرفته می‌شود (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷). گلاور و پراویت (۲۰۱۳) معتقدند که تردید حسابرس باید مستمر باشد و سطح تردید حرفه‌ای نیز با توجه به شرایط موجود می‌تواند متغیر باشد، مدل مناسب حسابرسی آن‌ها نیز باید پس از ارزیابی دقیق ریسک اولیه محیط حسابرسی مشخص شود. این ارزیابی ریسک می‌تواند موجب اعتماد کامل و یا تردید کامل شود و یا این که موجب بروز حد وسطی از اعتماد و تردید شود. کاشینگ^{۱۸} (۲۰۰۰) معتقد است حسابرسان باید تلاش کنند در شکل‌گیری باور خود خنثی (بی‌طرف) باشند و سونگری در هیچ جهتی نداشته باشند. پس از ارزیابی ریسک اولیه، حسابرسان سطح و نوع شواهد و مدارک و مستندات حسابرسی را تعیین می‌کنند. اگر درجه تردید حسابرس در حد اعتماد کامل به صاحبکار باشد، نتیجه آن کسب شواهد و مستندات حسابرسی اندک است؛ عوامل خارجی دیگری مانند ریسک ذاتی بسیار اندک و نبود نشانه‌های تقلب و خطا معمولاً باعث می‌شود که این نوع نگرش یعنی بر مبنای اعتماد کامل ایجاد شود. بر عکس، اگر شواهدی درباره تقلب وجود داشته باشد و یا این که ریسک ذاتی بسیار بالا باشد، سطح

تردید حسابرس بر مبنای شک گزایی کامل شکل می‌گیرد و کسب سطح بیشتر یا نوع بهتری از شواهد و مستندات حسابرسی ضرورت پیدا می‌کند. به اعتقاد گلاور و پراویت، پس از ارزیابی ریسک اولیه، سطح تردید حرفه‌ای لازم برای حسابرسی مشخص می‌شود و این ارزیابی نیز در حین رسیدگی به شواهد کسب شده دوباره مورد آزمون و بررسی قرار می‌گیرد.

این اعتقاد وجود دارد که حمایت از صاحبکار یک عامل مهم برای وزن‌دهی مناسب به شواهد و مدارک مورد استفاده حسابرس و تعیین‌کننده نوع استراتژی جستجوی حسابرس نیز هست و با به کارگیری میزان تردید حرفه‌ای ارتباط دارد. می‌توان ادعا کرد که حسابداران و ممیزان مالیاتی می‌توانند هم حامی صاحبکاران و مؤدیان مالیاتی خود باشند و هم دارای تردید حرفه‌ای باشند، براساس مبانی موجود در حسابداری این دیدگاه مورد تأیید قرار می‌گیرد (کادوس و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۸ و پینسکر و همکاران، ۲۰۰۹).

براساس زنجیره تردیدگرای گلاور و پراویت (۲۰۱۳)، می‌توان با استفاده شواهد جمع‌آوری شده فرآیند زنجیره حمایتی حسابرس از صاحبکار را ترسیم نمود؛ همان‌طوری که در شکل ۱ نشان داده شده است، این زنجیره از سطح پایین عینیت تا سطح بالای عینیت ادامه می‌یابد. در زمان ارزیابی شواهد و جستجوی اطلاعات، نگرش‌های دفاعی و حمایتی بی‌طرفانه (یعنی نقطه وسط زنجیره حمایتی حسابرس) به معنای عینیت بیشتر است و نتایج این نوع نگرش هم با رهنمودهای حسابرسی و تردید حرفه‌ای سازگاری پیدا می‌کند؛ با این وجود، حرکت از نقطه وسط زنجیره حمایتی حسابرس به سمت حمایت بیشتر از صاحبکار می‌تواند موجب سوگیری در استراتژی جستجوی حسابرس به نفع صاحبکار شود. در مقابل، حرکت در جهت مخالف آن هم موجب سوگیری در استراتژی جستجوی حسابرس برخلاف شواهد پشتیبان صاحبکار می‌شود و در نتیجه موجب فشار بیش از حد بر شرکت صاحبکار می‌شود.

شکل ۱: زنجیره حمایت (دفاع) حسابرس از صاحبکار



شکل گیری نگرش حسابرس

شکل گیری نگرش ممکن است از طریق آموزش دانشگاهی صورت گیرد؛ به‌طور مثال، کلویید و اسپیلکر^{۲۰} (۲۰۰۰) به این نتیجه رسیدند که آموزش، استراتژی جستجوی اطلاعات دانشجویان رشته حقوق را در مقایسه با دانشجویان رشته حسابداری به‌طور متفاوتی تحت تأثیر قرار می‌دهد. سایر پژوهش‌ها، رابطه بین آموزش و یا تجربه با تفاوت‌های فردی را در مورد نحوه پردازش اطلاعات بررسی کرده‌اند و نوع ارتباط آن‌ها

را مشخص نموده‌اند (کال و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۵). بیشتر پژوهش‌های حسابداری ماهیت محافظه کارانه قضاوت‌های حسابرس را به سبب نقش حرفه‌ای آن‌ها مورد تأکید و توجه قرار داده‌اند و نتایج آن‌ها نیز متفاوت است. بسیاری از پژوهشگران معتقدند که رفتار حسابرسان از منظر شک‌گرایی و اعمال تردید، بی‌طرفانه است (اشتون و اشتون^{۲۲}، ۱۹۹۰). پژوهشگرانی مانند هاینس و همکاران (۱۹۹۸)^{۲۳} و جنکینز و هاینس^{۲۴} (۲۰۰۳) معتقدند که ممکن است حسابرسان در برخی شرایط رفتار حمایتی از خود نشان دهند. یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر این است که هیچ پژوهشی غیر از پژوهش پینسکر و همکاران (۲۰۰۹) و پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) به‌طور واقعی نوع نگرش‌های حسابرسان را تعیین و اندازه‌گیری نموده است و فقط مشخص کرده‌اند که براساس قضاوت‌های حسابرسان، نوع نگرش آن‌ها قابل تعیین و اندازه‌گیری است. در پژوهش حاضر نگرش حسابرسان اندازه‌گیری می‌شود و نحوه اثرگذاری آن نه تنها بر قضاوت‌ها بلکه بر فرآیند جستجوی‌های بعدی حسابرسان مورد آزمون و بررسی قرار می‌گیرد.

پینسکر و همکاران (۲۰۰۹) علاوه بر اندازه‌گیری نوع نگرش حسابرسان و متخصصان مالیاتی، از نظر حمایت از صاحبکاران و مؤدیان به مقایسه آن‌ها پرداختند؛ اندازه‌گیری حمایت از صاحبکار (مؤدی) تمایل یک متخصص برای حمایت از رویکرد مورد نظر آن صاحبکار (مؤدی) را در شرایط ابهام نشان می‌دهد. پینسکر و همکاران (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که متخصصان مالیاتی در مقایسه با حسابرسان نگرش‌های حمایتی بالاتری دارند و از مؤدیان خود بیشتر دفاع می‌کنند و این نوع نگرش آن‌ها، موجب تجدیدنظر در باورهای آن‌ها پس از کسب شواهد اضافی می‌شود. پژوهش حاضر یافته‌های آن‌ها را توسعه می‌دهد و به بررسی این موضوع می‌پردازد که چگونه در شرایطی که شواهد اولیه مورد استفاده حسابرسان تقریباً یکسان (متعادل) است، تفاوت در نگرش‌های حمایتی بین آن‌ها عینیت قضاوت‌های اولیه و جستجوی نظام‌مند برای کسب شواهد اضافی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ سپس نحوه تأثیر این نگرش‌ها بر جستجوی‌های بعدی برای کسب شواهد شواهد اضافی مورد آزمون و بررسی قرار می‌گیرد. بنابراین، انتظار می‌رود که نگرش‌های حسابرسان در دامنه مشخصی از نگرش‌های حمایتی قرار گیرد و حسابرسان تعادلی را در رابطه بین قضاوت‌های اولیه و استراتژی‌های جستجوی نظام‌مند ایجاد کنند.

نگرش حمایتی حسابرس و قضاوت اولیه

از بین اولین پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه، فارمر و همکاران^{۲۴} (۱۹۸۷) و هاکن براک و نلسون^{۲۵} (۱۹۹۶) برخی عوامل بیرونی را شناسایی و معرفی کردند که باعث قضاوت‌های متهورانه (جسورانه) حسابرسان می‌شود که عبارتند از: خطر زیان صاحبکار، خطر دعاوی حقوقی و قضایی، ریسک شغلی و استانداردهای حسابداری. اما در دوره‌های اولیه پس از سال ۲۰۰۰، مقررات دولتی و نظارت‌های دولتی شدیدی طراحی شد تا از اعمال نظرهای متهورانه در حسابرسی شرکت صاحبکار جلوگیری به عمل آید (کادوس و همکاران، ۲۰۰۸). حسابرسان در دعاوی حقوقی محافظانه کارانه عمل می‌کنند تا از حیثیت، شهرت و اعتبار کیفی خود محافظت کنند (فرانسیس و ونگ^{۲۶}، ۲۰۰۸). با فرض وجود این سناریو، حسابرسان تمایل دارند توصیه‌های خود را تعدیل کنند، یعنی نظرات خود را به سمت دیدگاه‌هایی که مخالف نظر صاحبکار است سوق می‌دهند. اگر در طی فرآیند رسیدگی، با این نوع رفتار به شواهد و مدارک به‌طور نامتقارن وزن داده شود، آنگاه عینیت موردنظر استانداردهای حسابرسی به خطر می‌افتد. وزن‌دهی نامتقارن باعث قضاوت‌های اولیه جهت‌گیرانه می‌شود، موجب انجام کار حسابرسی اضافی در شرایطی می‌شود که اصلاً ضرورت ندارد و باعث ایجاد سوءنیت و دشمنی صاحبکار با حسابرس در مذاکرات آتی می‌شود و یا این که بین حسابرس و ذی‌نفعان شرکت صاحبکار مانند بانک‌ها و اعتباردهندگان تنش ایجاد می‌کند (نلسون، ۲۰۰۹). پژوهش‌های حسابداری پیشین نشان می‌دهد که اگر حسابرسان برای اطلاعاتی که بر علیه صاحبکار وجود دارد، وزنی بیش از حد قائل شوند باعث جهت‌گیری محافظه‌کارانه می‌شود (اشتون و اشتون، ۱۹۸۸ و ۱۹۹۰). در عین حال، پژوهش‌ها نشان می‌دهد که وقتی اولویت‌های موردنظر صاحبکار به‌طور صریح بیان شود و آزادی عمل کافی در چارچوب استانداردهای حسابداری وجود داشته باشد، ممکن است حسابرسان تحت تأثیر اطلاعاتی قرار گیرند که به نفع صاحبکار است (جنکینز و هاینس، ۲۰۰۳)؛ این نتایج به یک عامل منفرد تحت عنوان حمایت از صاحبکار نسبت داده می‌شود. علاوه بر این، آگاهی کامل از اولویت‌های صاحبکار یک عامل

خارجی است که قضاوت حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد (هاینس و همکاران، ۱۹۹۸)؛ در حالی که مطابق مطالب قبلی، حمایت (دفاع) از صاحبکار یک حالت ذهنی است که براساس آن شخص حسابرس نسبت به صاحبکار احساس وفاداری اولیه‌ای دارد (ماسون و لوی، ۲۰۰۱). بنابراین، با کنترل عوامل خارجی مورد بحث، اثر مستقیم نگرش‌های حمایتی حسابرس بر قضاوت‌های اولیه در پژوهش حاضر مشخص می‌شود.

همانند پژوهش‌های قبلی انتظار می‌رود که حسابرسان تمایل داشته باشند به اطلاعاتی که بر علیه صاحبکار وجود دارد نسبت به اطلاعات مؤید صاحبکار وزن بیشتری بدهند؛ با این وجود، تفاوت‌های فردی حسابرسان منجر به شکل‌گیری زنجیره نگرش حسابرس می‌شود و انتظار می‌رود که قدرت و صحت قضاوت آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد؛ یعنی اگر حسابرسان حداقل شواهد و مدارک را برای انجام قضاوت‌های حسابرسی داشته باشند، داشتن نگرش حمایتی و دفاعی بسیار کم باعث می‌شود که ارزیابی اولیه برخلاف منافع صاحبکار با قوت و قدرت بیشتری صورت گیرد. در این پژوهش تجربی از حسابرسان پرسیده می‌شود که آیا آن‌ها با عدم افشای اطلاعات مربوط به بدهی احتمالی، که افشای آن ممکن است به همان اندازه که منفعت دارد زیان هم داشته باشد، موافقت می‌کنند یا خیر؟ در پاسخ به این سؤال، اگر آن‌ها با عدم افشای آن مخالفت کنند نگرش حمایتی حداقلی (بسیار کم) نسبت به صاحبکار وجود دارد.

نگرش حمایتی حسابرس و جستجوی شواهد آتی

اشنایدر و سوان (۱۹۷۸) سه استراتژی جستجوی اطلاعات را برای تصمیم‌گیری مطرح کردند که عبارتند از:

- الف. جستجوی شواهدی که فرضیه را تأیید می‌کند؛
- ب. جستجوی شواهدی که فرضیه را رد می‌کند و
- پ. جستجوی عینی که براساس آن تلاش یکسانی برای کشف حقایق تأییدشده و تأییدنشده صورت می‌گیرد.

کایدا^{۲۷} (۱۹۸۴) معتقد است که حسابرسان بدون در نظر گرفتن فرض اولیه، اغلب طوری به جستجوی اطلاعات می‌پردازند که از خطر ناتوانی، قصور و شکست در حسابرسی در امان بمانند و این نوع گرایش را به عنوان استراتژی جستجوی محافظه‌کارانه طبقه‌بندی می‌کنند. اطلاعاتی درباره نحوه بررسی اثر مستقیم نگرش‌ها بر استراتژی جستجوی حسابرس در سایر پژوهش‌ها وجود ندارد؛ با این وجود، براساس مدل بازگشتی نلسون (۲۰۰۹) شواهد و مدارک دریافت‌شده مورد قضاوت قرار می‌گیرد، به کار گرفته می‌شود و سپس به عنوان ورودی بعدی فرآیند حسابرسی از آن استفاده می‌شود. یکی از خطرات مربوط به جستجوی عینی، سوگیری در تأیید شواهد است (گلاور و پراویت، ۲۰۱۳) و این به معنای تمایل در وزن‌دهی بیش از حد به اطلاعات تأییدکننده و نتایج دلخواهی است که با باور اولیه فرد سازگاری داشته باشد. همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، به‌طور کلی از حسابرسان انتظار می‌رود که نگرش‌های حمایتی (دفاعی) پایینی را از خود نشان دهند و البته آثار این نوع نگرش نیز در قضاوت آن‌ها ظاهر می‌شود؛ حسابرسانی که دارای نگرش‌های حمایتی و دفاعی در سطح پایین هستند، احتمالاً قضاوت‌های اولیه آن‌ها کمتر به نفع صاحبکار است. براساس دیدگاه پژوهشگرانی مانند چارچ^{۲۸} (۱۹۹۰)، اگر در تأیید شواهد سونگری وجود داشته باشد، احتمالاً حسابرسان استراتژی‌هایی را برای جستجوی شواهد انتخاب می‌کنند که فرض اولیه آن‌ها را تأیید کند؛ با این وجود، نگرش‌های بی‌طرفانه می‌تواند رابطه بین قضاوت اولیه و انتخاب استراتژی جستجوی شواهد را از طریق کاهش سونگری در تأیید شواهد تعدیل کند. همان‌طوری که در شکل ۱ نشان داده شد، هرچه نگرش‌های حسابرس بی‌طرفانه‌تر باشد، وزن‌دهی به شواهد و مدارک و نحوه قضاوت درباره آن‌ها عینی‌تر خواهد بود و منجر به انتخاب استراتژی‌هایی برای جستجوی شواهد می‌شود که به سبب قضاوت‌های اولیه آن‌ها دچار سونگری و تعصب نشده است. بنابراین، فرض پژوهش حاضر این است که نگرش‌های بی‌طرفانه موجب کاهش سونگری در تأیید شواهد و مدارک و جستجوی آن‌ها می‌شود.

پیشینه

علاوه بر پژوهش‌های ذکر شده در بخش مبانی نظری می‌توان به مطالعات داخلی و خارجی زیر اشاره کرد:

خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶) قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی را به عنوان یکی از عناصر اصلی حسابرسی مورد بررسی قرار دادند؛ یافته‌های این پژوهش نشان داد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه و چک‌لیست‌های حسابرسی و غیر قابل تفسیر بودن معیارهای حسابداری و حسابرسی از مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند. یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱)، ارتباط بین تردید حرفه‌ای در حسابرسان مستقل و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش مزبور نشان داد که بین شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

سعیدی‌گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) رابطه تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که خوش‌بینی، اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. مهدوی و سروستانی (۱۳۹۶)، نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان را با استفاده از معادلات ساختاری مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که پاسخگویی فرآیندی بر سطح شواهد درخواستی حسابرس اثر مستقیم دارد. با وجود این، انگیزش شناختی تأثیر معناداری بر سطح شواهد درخواستی حسابرس ندارد. هم‌چنین، یافته‌های این پژوهش نشان داد نوع استانداردهای حسابداری، تأثیر معناداری بر سطح شواهد درخواستی حسابرسان ندارد، اما استانداردهای مبتنی بر اصول، سطح شواهد درخواستی حسابرس را افزایش می‌دهد. دریائی و عزیززی (۱۳۹۷) براساس نقش تردید حرفه‌ای، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان را با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند؛ یافته‌های آنان نشان داد که متغیر شک و تردید حرفه‌ای

یک متغیر تعدیل گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی است.

چارچ (۱۹۹۰) به این نتیجه رسید که اگر در تأیید شواهد سونگری وجود داشته باشد، احتمالاً حسابرسان استراتژی‌هایی را برای جستجوی شواهد انتخاب می‌کنند که فرض اولیه آن‌ها را تأیید کند؛ با این وجود، نگرش‌های بی‌طرفانه می‌تواند رابطه بین قضاوت اولیه و انتخاب استراتژی جستجوی شواهد را از طریق کاهش سونگری در تأیید شواهد تعدیل کند. دیتز^{۲۹} (۱۹۹۵) به این نتیجه رسید که متخصصان و افراد حرفه‌ای که هویت صاحبکار را به خود می‌گیرند، احتمالاً ساعت کار واقعی کمتری را در یک پروژه گزارش می‌کنند، چون آن‌ها نمی‌خواهند صاحبکار برای انجام بدون کارایی مبلغی پرداخت کند. وان‌هاگینز و همکاران^{۳۰} (۱۹۹۸) به این نتیجه رسیدند که تصور بیرونی که راجع به یک صاحبکار وجود دارد (مثلاً زمانی که کارکنان معتقدند مشتریان و سایرین در یک صنعت خاص، شرکت آن‌ها را به عنوان یک مکان خوب برای فعالیت قبول دارند)، یک عامل مهم و تعیین‌کننده در میزان هویت‌یابی کارکنان با شرکت آن‌ها محسوب می‌شود. بامبر و آیر (۲۰۰۲) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان تناقض بسیار اندکی را بین هویت‌یابی با حرفه خود و هویت‌یابی با شرکتی که در آن شاغلند می‌بینند و بر همین اساس گفته می‌شود که حسابرسان می‌توانند درخواست‌ها و مطالبات را مدیریت کنند.

بامبر و آیر (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان با صاحبکاران خود آشنا شده و ایجاد رابطه می‌کنند؛ البته این امر موجب نگرانی است، چون حسابرسانی که روابط بیشتری با صاحبکار خود دارند احتمالاً بیشتر با شرایط و رویه‌های دلخواه و موردپسند صاحبکار موافقت می‌کنند و تسلیم خواسته‌های آن‌ها می‌شوند. از سوی دیگر، حسابرسان با تجربه‌تر و حسابرسانی که دارای سطح بالایی از هویت حرفه‌ای هستند، احتمالاً کمتر تسلیم موقعیت صاحبکار می‌شوند. هارت و همکاران^{۳۱} (۲۰۰۸) دیدگاه تردید حرفه‌ای را به عنوان یک صفت یا ویژگی در زمینه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند؛ هم‌چنین، مشخص بودن و شفاف بودن رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند؛ نتایج این مطالعه نشان داد که حسابرسان تردیدگرا در شرایط معمول حسابرسی، رفتار معقولانه‌تر و منطقی‌تری دارند و در مقابل شرایطی که نیاز به تردید دارد (شرایط ابهام) واکنش مناسب‌تری را نشان می‌دهند.

هلمان^{۳۳} (۲۰۱۱) به این نتیجه رسید که ۹۷ درصد صاحبکاران تلاش می‌کنند تا حسابرسان را تحت کنترل خود در بیاورند و در این کار موفق می‌شوند. سوئینی و پیرس^{۳۳} (۲۰۱۱) اظهار کردند که صاحبکاران به راحتی می‌توانند حسابرسان خود را تحت تأثیر و نفوذ خود قرار دهند. لیتجنس و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که نگرش حمایتی حسابرس بر قضاوت وی اثر می‌گذارد و حسابرسانی که نگرش حمایتی بالاتری دارند نسبت به حسابرسانی که سطح نگرش حمایتی آن‌ها پایین تر است، قضاوت‌هایی انجام می‌دهند که بیشتر مطلوب صاحبکار است؛ هم‌چنین نشان دادند که محیط تصمیم‌گیری بر رابطه بین نگرش حمایتی و قضاوت حسابرس اثر می‌گذارد. پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) اثر نگرش‌های حمایتی حسابرس بر عینیت حسابرس را مورد بررسی قرار دادند؛ نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که نگرش‌های حمایتی حسابرسی هم بر قضاوت اولیه حسابرسان و هم بر استراتژی جستجوی آن‌ها اثر می‌گذارد. اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷)^{۳۵} اثر رهبری دگرگون‌ساز بر عینیت حسابرس را بررسی کردند. در این پژوهش میدانی، ۱۹۸ حسابرس سوئدی شرکت داشتند. نتایج این پژوهش نشان داد که رهبری دگرگون‌ساز صاحبکار بر عینیت حسابرس اثر منفی می‌گذارد و این اثر فقط تا حدی از طریق آشنایی با صاحبکار انجام می‌شود.

روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی است؛ زیرا هدف پژوهش‌های کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است؛ به بیان دیگر، پژوهش‌های کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شوند؛ این پژوهش از نظر روش، توصیفی است. اجرای پژوهش‌های توصیفی می‌تواند تنها برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یا به منظور یاری رساندن به فرآیند تصمیم‌گیری باشد. داده‌های مورد نیاز آن از دو طریق پژوهش‌های کتابخانه‌ای و پژوهش میدانی و نیز با ابزار پرسش‌نامه گردآوری شده است. هم‌چنین براساس نحوه گردآوری داده‌ها، این پژوهش از نوع پیمایشی محسوب می‌شود و نظر به این که پژوهش حاضر به دنبال مشخص کردن رابطه چند متغیر است، لذا پژوهش از نوع همبستگی است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابربان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی خصوصی را شامل می‌شود. براساس مصوبه شورای بورس اوراق بهادار تهران، حسابرسی سالیانه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس باید توسط مؤسسات حسابرسی معتمد بورس انجام پذیرد. با توجه به این که آمار رسمی حسابربان مستقل شاغل در این مؤسسات در دست نیست، حجم جامعه و واریانس آن نامشخص فرض می‌شود. علاوه بر این، چون از پرسش‌نامه با طیف لیکرت پنج درجه استفاده شده است، بزرگترین مقدار پنج و کوچکترین مقدار یک خواهد بود و انحراف معیار برابر با ۰/۶۶ خواهد بود که این مقدار بیشینه انحراف معیار است (مؤمنی، ۱۳۸۶). بنابراین، با استفاده از فرمول کوکران حجم نمونه لازم برابر با ۱۱۸ حسابرس مستقل است.

روش گردآوری اطلاعات

در پژوهش حاضر بیش از ۳۵۰ پرسش‌نامه توزیع شده که پس از تلاش‌های پی در پی در نهایت ۱۶۷ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است؛ اما با توجه به این که ۳ مورد از پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده قابلیت استفاده ندارد، نمونه آماری مورد آزمون در این پژوهش شامل ۱۶۴ پرسش‌نامه (حسابرس مستقل) در سال ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ است. روایی و پایایی پرسش‌نامه نیز مورد آزمون قرار گرفته است. روایی پرسش‌نامه در دو بخش روایی محتوا و روایی سازه بررسی شده است؛ برای بررسی روایی محتوا، پرسش‌نامه در اختیار استادان و صاحب‌نظران قرار گرفت و در چند مرحله اصلاحات لازم انجام گرفت. علاوه بر این، روایی سازه نیز با استفاده از روش تحلیل عاملی مورد بررسی قرار گرفت و برای اطمینان از پایایی پرسش‌نامه نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. هم‌چنین این پرسش‌نامه به صورت پیش‌آزمون بر روی ۲۹ حسابرس آزمون و براساس اطلاعات گرفته شده تغییرات لازم اعمال شد.

اندازه‌گیری متغیرها

پرسش‌نامه پژوهش حاضر شامل چند بخش است که در آن اطلاعات شخصی حسابربان (سن و جنسیت)، تجربه کاری (تجربه حسابرسی و تجربه غیرتخصصی)، عینیت حسابرس (موافقت حسابرس با رویه‌های موردنظر صاحبکار)، هویت حرفه‌ای حسابرس، میزان نگرش حمایتی حسابرس از صاحبکار و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی مورد سؤال واقع شده است.

در پرسش‌نامه میزان نگرش حمایتی حسابرس از صاحبکار، ۸ سؤال مطرح شده است؛ پاسخ این سؤالات بر مبنای مقیاس ۵ نقطه‌ای طیف لیکرت در دامنه بین ۱ تا ۵ مشخص می‌شود؛ این دامنه برای پاسخ، از کاملاً مخالف شروع می‌شود و تا کاملاً موافق ادامه پیدا می‌کند. دامنه امتیازها این ۸ سؤال می‌تواند بین ۸ تا ۴۰ قرار گیرد. براساس میانگین امتیازهای ۸ سؤال، درجه نگرش حمایتی حسابرس سنجیده می‌شود. به‌طور کلی، این طیف نگرش می‌تواند شامل نگرش حمایتی در جهت منافع صاحبکار، برخلاف منافع صاحبکار و یا بی‌طرفانه باشد. سؤالات این بخش از پژوهش پینسکر و همکاران (۲۰۰۹)، پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷)، ماسون و لوی (۲۰۰۱) و استفانسون^{۳۶} (۲۰۰۷) اقتباس شده است. آلفای کرونباخ پرسش‌نامه درجه نگرش حمایتی حسابرس برابر با ۰/۸۱۷ است و از مقدار قابل قبول (۰/۶) بیشتر است. هم‌چنین نتایج تحلیل عاملی نشان می‌دهد که متغیرها توانایی عاملی شدن را دارند و بارهای عاملی همه سؤالات بیشتر از مقدار قابل قبول است.

پس از طرح یک سناریوی ادعای حقوقی علیه صاحبکار و ارائه شواهدی که دو مورد آن‌ها به نفع صاحبکار و دو مورد دیگر بر علیه صاحبکار است، رهنمودهای حسابرسی ارائه شد و در بخش پرسش‌نامه استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی، ۴ سؤال از حسابربان پرسیده شد و در واقع از آن‌ها خواسته شد که چگونه می‌خواهند کار حسابرسی این صاحبکار را ادامه دهند، این سؤالات هدف جستجوی نظام‌مند حسابربان را نشان می‌دهد و از پژوهش کادوس و همکاران (۲۰۰۸) و پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) اقتباس شده است. دو مورد از سؤالات پژوهش، استراتژی جستجوی دلخواه صاحبکار را نشان می‌دهد

و دو مورد دیگر استراتژی جستجو علیه صاحبکار را به نمایش می‌گذارد؛ پاسخ این چهار سؤال بر مبنای مقیاس ۵ نقطه‌ای طیف لیکرت در دامنه بین ۱ تا ۵ مشخص می‌شود؛ این دامنه برای پاسخ، از کاملاً مخالف شروع می‌شود و تا کاملاً موافق ادامه پیدا می‌کند. برای دو سؤالی که برخلاف منافع صاحبکار مطرح شده است، عدد منفی (حداکثر ۱۰- امتیاز) در نظر گرفته می‌شود و برای دو سؤالی که در جهت منافع صاحبکار است، عدد مثبت (حداکثر ۱۰ امتیاز) در نظر گرفته می‌شود. هسته تفاضل این امتیازها (یعنی دامنه ۸ تا ۸-) برای هر یک از مشارکت‌کنندگان نشان‌دهنده تمایل وی برای جستجوی عینی کمتر یا بیشتر در کسب شواهد اضافی است. امتیازهای نزدیک عدد صفر، جستجوهای بی‌طرفانه را نشان می‌دهد؛ اما امتیازهای مثبت یا منفی عینیت کمتر را نشان می‌دهند؛ یعنی امتیازهای مثبت، برنامه‌ریزی جستجوی دلخواه صاحبکار است و امتیازهای منفی برنامه‌ریزی جستجوی علیه منافع وی را نشان می‌دهد.

برای اندازه‌گیری عینیت در قضاوت، از حساب‌برسان خواسته شده که میزان موافقت خود را با عدم افشای بدهی احتمالی مربوط به دعوای حقوقی علیه شرکت صاحبکار مشخص کنند. این سؤال دارای ۵ گزینه طیف لیکرت است که از عدد ۱ (کاملاً مخالف) شروع شده و تا عدد ۵ (کاملاً موافق) ادامه می‌یابد؛ این رویکرد نیز از پژوهش بامبر و آیر (۲۰۰۷) و اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) گرفته شده است. به منظور بررسی آشنایی و هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار از مقیاس هویت سازمانی مال و اشفورت^{۳۷} (۱۹۹۲) و وان‌هاگنیز و همکاران (۱۹۹۸) استفاده شده است. این رویکرد از مطالعه بامبر و آیر (۲۰۰۷) و اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) اقتباس شده است. در این بخش ۵ سؤال مطرح شده است؛ آلفای کرونباخ این متغیر برابر ۰/۷۷۶ و قابل قبول است، نتایج تحلیل عاملی آن نیز قابل قبول است و سؤالات معرف یک متغیر هستند. علاوه بر این، از متغیر هویت حرفه‌ای حسابرس و تجربه حسابرس به عنوان متغیر کنترل در پژوهش استفاده شده است. هویت حرفه‌ای حسابرس بر اساس مقیاس هویت سازمانی اندازه‌گیری می‌شود (مال و اشفورت، ۱۹۹۲؛ وان‌هاگنیز و همکاران، ۱۹۹۸ و بامبر و آیر، ۲۰۰۷). این رویکرد از پژوهش بامبر و آیر (۲۰۰۷) استخراج شده است. آلفای کرونباخ این بخش نیز از مقدار قابل قبول بیشتر است و نتایج تحلیل عاملی نشان می‌دهد که بارهای عاملی مطلوب هستند.

فرضیه‌ها

۱. آشنایی حسابرس با صاحبکار بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های موردنظر صاحبکار اثر مثبت دارد.
۲. بین میزان آشنایی حسابرس با صاحبکار و استراتژی حسابرس در جستجوی شواهد حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
۳. با فرض ثابت بودن سایر عوامل، هرچه نگرش‌های حمایتی و دفاعی حسابرس پایین‌تر (بی‌طرفانه) باشد، قضاوت اولیه حسابرس کمتر در جهت منافع صاحبکار (بی‌طرفانه) خواهد بود.
۴. بین قضاوت اولیه حسابرس و جستجوی نظام‌مند (با برنامه) برای کسب شواهد اضافی (تأییدکننده) رابطه مثبت وجود دارد.
۵. نگرش بی‌طرفانه موجب کاهش سوگیری در تأیید شواهد و مدارک در فرآیند جستجوی نظام‌مند برای کسب شواهد اضافی می‌شود.

یافته‌ها

آمار توصیفی

جدول ۱ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد و براساس آن از ۱۶۴ حسابرس مشارکت‌کننده در پژوهش، ۱۰۸ نفر مرد، ۴۲ نفر زن بوده و ۱۴ نفر نیز جنسیت خود را مشخص نکرده‌اند. میانگین سنی حسابرسان ۳۵/۸۶ سال و میانگین تجربه حرفه‌ای آن‌ها برابر با ۱۱ سال بوده است. با توجه به این که عدد ۱ آشنا نبودن حسابرس با موضوع افشای بدهی احتمالی و عدد ۵ آشنایی کامل با افشای آن را نشان می‌دهد و میانگین آشنایی حسابرسان با موضوع افشاء در پژوهش حاضر ۳/۵۳ است، به‌طور متوسط حسابرسان با موضوع افشای بدهی احتمالی آشنا هستند. امتیازهای بالای نگرش حمایتی حسابرس، نگرش حمایتی غیرعینی حسابرس و مطلوب صاحبکار را نشان می‌دهد و امتیازهای پایین نگرش حمایتی حسابرس، نگرش حمایتی غیرعینی حسابرس را نشان می‌دهد که بر خلاف منافع صاحبکار است. به‌طور کلی، امتیاز نگرش حمایتی هر حسابرس می‌تواند بین ۸ تا ۴۰ قرار گیرد. میانگین امتیازهای مشارکت‌کنندگان (۲/۹۴) نشان می‌دهد که امتیاز نگرش حمایتی حسابرسان اختلاف معناداری با نقطه میانی ندارد ($t = -0/945$ و $p = 0/346$).

جدول ۱: آمار توصیفی

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
مشارکت‌کنندگان در پژوهش	۱۶۷				
پرسش‌نامه‌های قابل استفاده	۱۶۴				
مرد	۱۰۸				
زن	۴۲				
نامشخص	۱۴				
سن		۳۵/۸۶	۹/۴۰۲	۲۲	۷۲
تجربه حسابرس		۱۱/۰۰۴	۹/۴۸۵۷	۱	۴۵
آشنایی با موضوع افشای بدهی احتمالی		۳/۵۳	۰/۹۳۷	۱	۵
نگرش حمایتی حسابرس		۲/۹۴۴۸	۰/۷۴۱۳۵	۱	۴/۷۵
آشنایی حسابرس با صاحبکار		۳/۰۱۶۳	۰/۷۰۹۴۲	۱	۵
موافقت حسابرس با صاحبکار		۲/۰۴	۰/۹۳۴	۱	۴
استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی		-۱/۲۶۱۷	۲/۰۵۴۶۵	-۶	۳
هویت حرفه‌ای حسابرس		۳/۶۸۴۷	۰/۵۶۴۲۵	۲/۲۹	۴/۸۹

میانگین امتیاز قضاوت اولیه حسابرس (موافقت حسابرس با عدم افشای بدهی احتمالی) برابر با ۲/۰۴ است که به‌طور معناداری از نقطه میانی پایین‌تر است ($t = -۱۲/۹۵۱$) و $p = ۰/۰۰۰$) و نشان می‌دهد که به‌طور متوسط قضاوت اولیه حسابرسان بی‌طرفانه نیست. میانگین امتیاز آشنایی حسابرس با صاحبکار (۳/۰۲) نیز تقریباً در نقطه میانی طیف قرار دارد. امتیازهای مربوط به استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی توسط حسابرسان می‌تواند حداقل ۸- و حداکثر ۸+ باشد که امتیازهای مثبت استراتژی مطلوب صاحبکار و امتیازهای منفی استراتژی علیه صاحبکار را نشان می‌دهد. به‌طور متوسط، حسابرسان استراتژی جستجوی بر خلاف منافع صاحبکار را طراحی و برنامه‌ریزی می‌کنند.

همبستگی بین متغیرها

جدول ۲ همبستگی بین متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد؛ همبستگی بین متغیرها روابط معنادار و بالقوه بین آن‌ها را نشان می‌دهد. همان‌طوری که انتظار می‌رود بین متغیر "موافقت حسابرس با صاحبکار" با متغیرهای "نگرش حمایتی حسابرس" و "استراتژی جستجوی شواهد" رابطه مثبت و معنادار وجود دارد؛ اما رابطه این متغیر با هویت حرفه‌ای حسابرس و تجربه حسابرس منفی است. علاوه بر این، رابطه بین نگرش

حمایتی حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد مثبت و معنادار است. رابطه بین متغیر "آشنایی حسابرس با صاحبکار" و متغیر "موافقت حسابرس با صاحبکار" نیز مثبت و معنادار است.

جدول ۲: همبستگی بین متغیرها

متغیر	نگرش حمایتی حسابرس	آشنایی حسابرس با صاحبکار	استراتژی جستجوی شواهد	تجربه حسابرس	هویت حرفه‌ای حسابرس
موافقت حسابرس با صاحبکار	۰/۲۴۶**	۰/۲۲۷**	۰/۲۴۰**	۰/۱۷۹*	-۰/۱۵۰
نگرش حمایتی حسابرس		۰/۴۴۰**	۰/۲۰۴*	-۰/۰۳۴	۰/۰۱۱
آشنایی حسابرس با صاحبکار			۰/۰۶۹	۰/۰۴۶	۰/۲۹۱**
استراتژی جستجوی شواهد				-۰/۰۰۳	-۰/۰۶۱
تجربه حسابرس					۰/۰۵۵

*همبستگی در سطح خطای ۵ درصد

**همبستگی در سطح خطای ۱ درصد

اثر نگرش حمایتی حسابرس بر قضاوت اولیه حسابرس

بر اساس فرضیه اول پژوهش حاضر، آشنایی حسابرس با صاحبکار بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثر مثبت دارد و به بیان دیگر بر عینیت حسابرس اثر منفی می‌گذارد؛ همان‌طوری که در جدول ۳ نشان داده شده است، این فرضیه پژوهش تأیید می‌شود و این نتیجه با نتایج بامبر و آیر (۲۰۰۷) و اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. بر اساس فرضیه سوم نیز نگرش‌های حمایتی بسیار پایین باعث قضاوت اولیه‌ای می‌شود که بی‌طرفانه نیست و برخلاف منافع صاحبکار است. بر اساس نتایج، نگرش حمایتی حسابرس رابطه مثبت و معناداری با موافقت حسابرس با رویه‌های مورد نظر صاحبکار (تسلیم حسابرس در مقابل صاحبکار) دارد ($t=2/794$ و $p=0/006$)؛ یعنی نگرش‌های حمایتی بسیار بالا باعث می‌شود که بدهی احتمالی افشاء نشود و نگرش‌های حمایتی بسیار پایین باعث می‌شود که بدهی احتمالی قطعاً افشاء شود. این نتایج با نتایج پژوهش پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) همخوانی دارد.

علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که قضاوت حسابرسان با تجربه‌تر به نحوی است که به احتمال بسیار زیادی بدهی‌های احتمالی را افشاء می‌کنند. متغیر دیگری که این مدل به کار گرفته شده، هویت حرفه‌ای حسابرس است که رابطه آن با تسلیم حسابرس در مقابل

صاحبکار در سطح خطای ۵ درصد منفی و معنادار است؛ بدین معنا که هرچه هویت حرفه‌ای حسابرس بیشتر باشد، احتمال تسلیم حسابرس در مقابل رویه مورد نظر صاحبکار کمتر است. این یافته پژوهش نیز با نتایج مطالعه بامبر و آیر (۲۰۰۷) هماهنگی دارد. آماره F معناداری کلی رگرسیون را نشان می‌دهد. سایر آماره‌های مدل نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل هم‌خطی وجود ندارد و پسماندهای مدل نیز دارای توزیع نرمال هستند.

جدول ۳: اثر نگرش حمایتی و آشنایی بین حسابرس و صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس

متغیر	ضرایب	t-statistic	P-value
عرض از مبدأ	۱/۸۵۱	۳/۲۴۹	۰/۰۰۱
نگرش حمایتی حسابرس	۰/۲۹۹	۲/۷۹۴	۰/۰۰۶
آشنایی حسابرس با صاحبکار	۰/۲۶۴	۲/۱۲۸	۰/۰۳۵
هویت حرفه‌ای حسابرس	-۰/۳۳۸	-۲/۳۵۷	۰/۰۲۰
تجربه حسابرس	-۰/۰۱۸	-۲/۱۹۹	۰/۰۳۰
F-ratio		۷/۶۳۹	
Prob (F-ratio)		۰/۰۰۰	
Durbin-Watson		۱/۶۰۹	

اثر قضاوت اولیه و نگرش حمایتی حسابرس بر استراتژی جستجوی شواهد

بر اساس فرضیه دوم پژوهش، بین آشنایی حسابرس با صاحبکار و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؛ همان‌طوری که در جدول ۴ نشان داده شده است، رابطه بین این دو متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار نیست. تحلیل یک متغیره اثر آشنایی حسابرس با صاحبکار بر استراتژی جستجوی شواهد نیز نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد (و حتی ۹۰ درصد) رابطه معناداری بین این دو متغیر وجود ندارد. اما بر اساس فرضیه چهارم پژوهش، بین نوع قضاوت اولیه حسابرس و جستجوی نظام‌مند برای کسب شواهد اضافی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد؛ یعنی اگر قضاوت اولیه حسابرس برخلاف منافع صاحبکار باشد، استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی کمتر مطلوب صاحبکار خواهد بود و اگر قضاوت اولیه موافق رویه‌های صاحبکار باشد، استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی هم مطلوب صاحبکار خواهد بود. بر اساس فرضیه پنجم پژوهش نیز نگرش بی‌طرفانه موجب کاهش سوگیری در تأیید شواهد و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی می‌شود.

جدول ۴: اثر نگرش حمایتی و قضاوت اولیه حسابرس بر استراتژی جستجوی شواهد

متغیر	ضرایب	t-statistic	P-value
عرض از مبدأ	-۳/۴۸۳	-۲/۷۹۴	۰/۰۰۶
نگرش حمایتی حسابرس	۰/۵۶۷	۲/۲۱۶	۰/۰۲۹
قضاوت اولیه حسابرس (موافقت با صاحبکار)	۰/۴۸۲	۳/۰۳۷	۰/۰۰۳
آشنایی حسابرس با صاحبکار	-۰/۲۷۱	-۱/۶۱۰	۰/۱۱۰
هویت حرفه‌ای حسابرس	۰/۰۳۹	۰/۱۳۷	۰/۸۹۱
تجربه حسابرس	۰/۰۱۱	۰/۵۴۸	۰/۵۸۵
F-ratio	۶/۴۹۶		
Prob (F-ratio)	۰/۰۰۰		
Durbin-Watson	۱/۵۸۲		

براساس نتایج به دست آمده، نوع قضاوت اولیه حسابرس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی دارای رابطه مثبت و معنادار است ($t=۳/۰۳۷$ و $p=۰/۰۰۳$)؛ بنابراین فرضیه چهارم پژوهش حاضر تأیید می‌شود؛ هم‌چنین رابطه بین میزان نگرش حمایتی حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی مثبت و معنادار است ($t=۲/۲۱۶$ و $p=۰/۰۲۹$)؛ بنابراین فرضیه پنجم نیز تأیید می‌شود. این نتایج با نتایج پژوهش پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. آماره F نیز معناداری کلی رگرسیون را تأیید می‌کند. سایر آماره‌های مدل نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل هم‌خطی وجود ندارد (تولرانس متغیرها بین ۰/۶ تا ۰/۸۳ و عامل تورم واریانس آن‌ها بین ۱/۲۱ تا ۱/۶۵ قرار دارد) و پسماندهای مدل نیز دارای توزیع نرمال هستند.

به طور کلی، نتایج مدل‌های پژوهش نشان می‌دهد که آشنایی بین حسابرس و صاحبکار بر قضاوت بی‌طرفانه حسابرس اثر منفی می‌گذارد، اما رابطه بااهمیتی با جستجوی شواهد ندارد؛ نگرش بی‌طرفانه نیز باعث قضاوت اولیه بی‌طرفانه می‌شود، اما نگرش حمایتی سطح بالا موجب قضاوت اولیه مطلوب صاحبکار و نگرش حمایتی سطح پایین حسابرس باعث قضاوت اولیه بر علیه صاحبکار می‌شود، حالت‌های دوم و سوم قضاوت غیرعینی و دارای سوگیری حسابرس را نشان می‌دهند. علاوه بر این، مدل دوم پژوهش نشان می‌دهد که قضاوت اولیه عینی حسابرس باعث استراتژی عینی حسابرس می‌شود؛ اما اگر قضاوت

اولیه حسابرس به نفع صاحبکار باشد، استراتژی جستجوی وی در همان جهت خواهد بود و اگر قضاوت اولیه حسابرس برخلاف منافع صاحبکار باشد استراتژی جستجوی وی هم بر علیه منافع صاحبکار است. نگرش حمایتی هم به‌طور مستقیم بر استراتژی جستجوی شواهد اثر می‌گذارد و اگر نگرش حسابرس بی‌طرفانه نباشد استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی نیز بی‌طرفانه نخواهد بود.

بحث و نتیجه‌گیری

برخی عوامل غیرمالی، تهدید جدی برای عینیت حسابرس محسوب می‌شوند که اغلب دور از نظر باقی می‌مانند و اثر آن‌ها کشف نمی‌شود (اسوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۷). نگرش حمایتی دارای سوگیری حسابرس نسبت به صاحبکار بر عینیت حسابرس اثر منفی می‌گذارد (پنینگتون و همکاران، ۲۰۱۷). بر همین اساس، در پژوهش حاضر اثر نگرش‌های حمایتی حسابرسان بر قضاوت اولیه آن‌ها و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی بررسی شده است؛ به همین منظور، ۱۶۴ حسابرس مستقل مورد آزمون قرار گرفته‌اند. علاوه بر این، اثر منفی آشنایی حسابرس و صاحبکار بر قضاوت عینی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است. به‌طور کلی میانگین امتیازهای نگرش حمایتی حسابرسان تقریباً در نقطه میانی طیف لیکرت قرار گرفته است که نشان می‌دهد به‌طور متوسط حسابرسان نگرش‌های بی‌طرفانه‌ای به صاحبکار خود دارند. امتیازهای بالاتر، نگرش حمایتی دلخواه صاحبکار و امتیازهای پایین‌تر بیانگر نگرش حمایتی نامطلوب برای صاحبکار است.

براساس نتایج آزمون فرضیه اول، آشنایی حسابرس با صاحبکار بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های موردنظر صاحبکار در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثر مثبت دارد؛ به بیان دیگر آشنایی با صاحبکار بر عینیت در قضاوت حسابرس اثر منفی می‌گذارد. این نتیجه پژوهش با نتایج مطالعه بامبر و آیر (۲۰۰۷) و اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که آشنایی حسابرس با صاحبکار بر استراتژی جستجوی شواهد اثر معناداری ندارد. تحلیل همبستگی بین این دو متغیر نیز نشان می‌دهد که بین آن‌ها رابطه معناداری وجود ندارد. بامبر و آیر (۲۰۰۷) معتقدند که آشنایی با

صاحبکار بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر دارد. فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری نیز شامل مراحل مختلفی مانند وزن‌دهی به شواهد، قضاوت اولیه حسابرس و جستجوی شواهد برای شواهد بعدی است. پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) معتقدند که استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی تحت تأثیر نگرش حمایتی و قضاوت اولیه حسابرس قرار می‌گیرد و معمولاً استراتژی جستجوی شواهد و وزن‌دهی به آن‌ها به نحوی شکل می‌گیرد که با قضاوت اولیه حسابرس همسو باشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که هرچه سطح نگرش حمایتی حسابرس پایین‌تر باشد، قضاوت اولیه حسابرس برخلاف منافع صاحبکار است یا به بیان دیگر، حسابرس کمتر با رویه‌های مورد نظر صاحبکار موافقت می‌کند و هرچه سطح نگرش حمایتی حسابرس بالاتر باشد، قضاوت اولیه حسابرس به نفع صاحبکار است؛ نگرش بی‌طرفانه نیز منجر به قضاوت اولیه بی‌طرفانه حسابرس می‌شود. این نتایج با یافته‌های لیتجنس و همکاران (۲۰۱۵) و پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. بنابراین، نگرش ذهنی بی‌طرفانه موجب عینیت در قضاوت حسابرسان می‌شود، اما نگرش‌های حمایتی سطح بالا و سطح پایین حسابرسان منجر به قضاوت غیرعینی آن‌ها می‌شود.

فرضیه چهارم در مدل دوم این مطالعه مورد بررسی قرار گرفته است؛ نتایج آزمون این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که بین قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این موضوع نشان می‌دهد که اگر قضاوت اولیه حسابرس بی‌طرفانه باشد، استراتژی جستجو نیز بی‌طرفانه است؛ اما اگر قضاوت اولیه حسابرس برخلاف منافع صاحبکار باشد حسابرس در تأیید قضاوت اولیه خود شواهدی را جستجو می‌کند که برخلاف منافع صاحبکار است و اگر قضاوت اولیه حسابرس به نفع صاحبکار باشد حسابرس شواهدی را جستجو می‌کند که مطلوب صاحبکار است و سعی می‌کند قضاوت اولیه خود را تأیید کند؛ هر دو استراتژی اخیر استراتژی جستجوی غیرعینی بوده و دارای سوگیری هستند. این نتیجه پژوهش با یافته‌های مطالعه پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

نتایج آزمون فرضیه پنجم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که بین میزان نگرش حمایتی حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ یعنی استراتژی جستجوی حسابرسان به‌طور مستقیم هم از نوع نگرش حسابرسان تبعیت می‌کند و اگر نگرش حمایتی حسابرس عینی و بی‌طرفانه باشد، استراتژی جستجوی وی نیز بی‌طرفانه خواهد بود. این یافته پژوهش با نتایج مطالعه پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) همخوانی دارد. لازم به یادآوری است که سونگری در تأیید شواهد که در فرآیند جستجوی شواهد رخ می‌دهد در کار حسابرسی مشکل‌آفرین است به خصوص وقتی ریسک حسابرسی پایین است (پنینگتون و همکاران، ۲۰۱۷). کاشینگ (۲۰۰۰) معتقد است که چون استانداردهای حسابرسی ارزیابی عینی شواهد را الزامی می‌دانند پس باید حسابرس هر دو نوع شواهد یعنی شواهد تأییدکننده ادعاهای مدیریت و شواهد ردکننده ادعاهای مدیریت را در نظر بگیرد. بنابراین، اگرچه رعایت اصل محافظه‌کاری در شرایط ابهام موضوعی پذیرفته شده است، اما باعث سوگیری در فرآیند جستجو و تأیید شواهد (برخلاف منافع صاحبکار) می‌شود و نتیجه آن ارائه پیشنهادهای و اظهارنظرهایی است که بی‌طرفانه محسوب نمی‌شود.

نتایج بررسی اثر متغیرهای کنترل در مدل اول پژوهش نیز نشان می‌دهد که بین تجربه حسابرس و میزان موافقت حسابرس با رویه‌های دلخواه صاحبکار رابطه منفی و معنادار وجود دارد و بدان معناست که حسابرسان با تجربه‌تر سعی می‌کنند بدهی‌های احتمالی را افشاء کنند و می‌توان این رویکرد را همسو با اصل احتیاط (محافظه‌کاری) در نظر گرفت. علاوه بر این، بین هویت حرفه‌ای و میزان موافقت حسابرس با رویه‌های دلخواه صاحبکار رابطه منفی و معنادار وجود دارد؛ این رابطه بیانگر آن است که هرچه حسابرس خود را متعهدتر و وابسته‌تر به حرفه حسابرسی بداند به احتمال بیشتری بدهی‌های احتمالی مورد مناقشه را افشاء می‌کند. همانند متغیر تجربه حسابرس، رابطه بین هویت حرفه‌ای و موافقت حسابرس با صاحبکار همسو با اصل محافظه‌کاری است و البته قضاوت اولیه دارای سوگیری حسابرس (علیه صاحبکار) را نشان می‌دهد.

به‌طور کلی، نتایج این پژوهش برای دانشگاهیان و مؤسسات حسابرسی اهمیت ویژه‌ای دارد؛ چون باعث می‌شود که آن‌ها برای دانشجویان و حساب‌برسان بهترین آموزش‌ها را در نظر بگیرند؛ بنابراین، استفاده‌کنندگان نتایج این پژوهش طیف وسیعی از دانشجویان، استادان، حساب‌برسان، تدوین‌کنندگان استاندارد، پژوهشگران و سایر اشخاص حقیقی و حقوقی را شامل می‌شود. یافته‌های پژوهش حاضر، مبانی مربوط به قضاوت حساب‌برسان و عوامل تهدیدکننده قضاوت بی‌طرفانه را توسعه می‌دهد؛ هم‌چنین دو نوع نگرش ذهنی حساب‌برسان که بر قضاوت‌های اولیه و استراتژی جستجوی شواهد اثر منفی می‌گذارد معرفی شده است؛ بنابراین، به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به آموزش حساب‌برسان به‌طوری که نگرش ذهنی جانبدارانه نداشته باشند و قضاوت آن‌ها تحت تأثیر نگرش‌های ذهنی اولیه قرار نگیرد، اقدام کنند. نتایج این پژوهش علاوه بر مبانی قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان، مبانی استراتژی جستجوی شواهد در ادامه کار حسابرسی را ارتقاء می‌دهد، چون ضرورت دارد حساب‌برسان به منظور حفظ استقلال حرفه‌ای خود در زمان برنامه‌ریزی حسابرسی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری عینیت داشته باشند؛ بنابراین، به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به آموزش حساب‌برسان در زمینه ارزیابی شواهد و جستجوی بی‌طرفانه برای کسب شواهد حسابرسی اقدام کنند.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که آشنایی حساب‌برس با صاحبکار یک موضوع مهم است و می‌تواند عاملی برای لطمه به عینیت حساب‌برس باشد، زیرا حساب‌رسانی که با صاحبکاران خود آشنایی بیشتری پیدا می‌کنند، احتمال بیشتری دارد که تسلیم خواسته‌ها و رویه‌های موردنظر صاحبکار شوند. از سوی دیگر، حساب‌برسان باتجربه‌تر و حساب‌رسانی که هویت حرفه‌ای آن‌ها بالاتر و مطلوب‌تر است، احتمالاً کمتر تسلیم موقعیت صاحبکار و رویه‌های مطلوب وی می‌شوند. این نتایج، تلاش‌های اخیر تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در زمینه توجه به اخلاق و ارزش‌های حرفه‌ای را مورد تأیید قرار می‌دهد و از آن پشتیبانی می‌کند. بنابراین، به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی

پیشنهاد می‌شود نسبت به ایجاد و یا گسترش اخلاق و ارزش‌های حرفه‌ای در سازمان و مؤسسات و هم‌چنین در زمینه آموزش حسابرسان مستقل از نظر ایجاد روابط با صاحبکار به طوری که استقلال آنان خدشه‌دار نشود، اقدام کنند. براساس یافته‌های پژوهش، آشنایی با صاحبکار بر عینیت حسابرس اثر منفی می‌گذارد؛ بنابراین، به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به آموزش مباحث روان‌شناسی رفتاری به حسابرسان که براساس آن قضاوت آن‌ها تحت تأثیر صاحبکار قرار نگیرد، اقدام کنند.

یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر این است که ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسش‌نامه بوده و بنابراین نارسایی پرسش‌نامه، محدودیت عمده این پژوهش است. محدودیت دیگر پژوهش این است که همانند سایر پژوهش‌های مربوط به عینیت حسابرس، به کارگیری همه متغیرهای کنترل امکان‌پذیر نیست، چون علاوه بر امکان‌پذیر نبودن جمع‌آوری داده‌های همه این موارد، مشکلاتی در برآزش مناسب رگرسیون مانند هم‌خطی ایجاد می‌شود. جدید بودن موضوع نیز باعث شده تا تعداد اندکی از مشارکت‌کنندگان از پاسخ‌دادن به سؤال‌های پژوهش خودداری کنند یا با محافظه‌کاری به سؤالات پاسخ دهند. پراکندگی و عدم دسترسی آسان به پاسخ‌دهندگان از دیگر محدودیت‌های این پژوهش بوده است.

یادداشت‌ها:

1. Pennington, Schafer & Pinsker
2. Bamber & Iyer
3. The Sarbanes-Oxley Act
4. Bazerman, Loewenstein & Moore
5. Glover & Prawitt
6. Nelson
7. Haynes, Jenkins & Nutt
8. Pinsker, Pennington & Schafer
9. Mason & Levy
10. Snyder & Swann
11. Tajfel
12. Turner
13. Scott
14. Lembke & Wilson
15. Alvesson
16. Lachman & Aranya
17. King
18. Cushing
19. Kadous, Magro & Spilker
20. Cloyd & Spilker

- | | |
|-----------------------------------|-------------------------------------|
| 21. Kahle, Pinsker & Pennington | 22. Ashton & Ashton |
| 23. Jenkins & Haynes | 24. Farmer, Rittenberg & Trompeter |
| 25. Hackenbrack & Nelson | 26. Francis & Wang |
| 27. Kida | 28. Church |
| 29. Deetz | 30. Wan-Huggins, Riordan & Griffeth |
| 31. Hurtt, Eining & Plumlee | 32. Hellman |
| 33. Sweeney & Pierce | 34. Litjens, Pinsker & Beest |
| 35. Svanberg, Öhman & Neidermeyer | 36. Stephenson |
| 37. Mael & Ashforth | |

منابع

- خوش‌طینت، محسن و بستانیان، جواد (۱۳۸۶)، قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۵) ۱۸، ۲۵-۵۷.
- دریائی، عباسعلی و عزیزی، اکرم (۱۳۹۷)، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). دانش حسابداری مالی، ۵۵ (۱)، ۷۹-۹۹.
- سعیدی‌گراغانی، مسلم و ناصری، احمد (۱۳۹۶)، تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹ (۳۶)، ۱۱۱-۱۲۹.
- سفیری، خدیجه؛ کمالی، افسانه و مصلح، نرجس‌خاتون (۱۳۹۳)، بررسی رابطه سرمایه اجتماعی خانواده و مشارکت دینی با هویت دینی نوجوانان. مجله جامعه‌شناسی ایران، ۱۵ (۳)، ۱۶۲-۱۹۸.
- مؤمنی، منصور (۱۳۸۶). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، تهران: انتشارات کتاب نو.
- مهدوی، غلامحسین و سروستانی، امیر (۱۳۹۶)، نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان. دانش حسابداری، ۸ (۴)، ۶۵-۹۲.
- ولیان، حسن و صفری‌گرایلی، مهدی (۱۳۹۷)، ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷ (۲۵)، ۲۸-۱۱.
- یعقوب‌نژاد، احمد؛ رویایی، رمضانعلی و آذین‌فر، کاوه (۱۳۹۱)، ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید‌گرایی و کیفیت حسابرسی. حسابداری مدیریت، ۵ (۳)، ۲۵-۳۵.

- Alvesson, M. (2000). Social identity and the problem of loyalty in knowledge-intensive companies. *The Journal of Management Studies*, 37(8), 1101-1124.
- Ashton, A. H., & Ashton, R. H. (1988). Sequential belief revision in auditing. *The Accounting Review*, 63, 623-641.
- Ashton, A. H., & Ashton, R. H. (1990). Evidence-responsiveness in professional judgment: effects of positive versus negative evidence and presentation mode. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 46, 1-19.
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2002). Big 5 auditors' professional and organizational identification: consistency or conflict?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 21-38.
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 1-24.
- Bazerman, M. H., Loewenstein, G. F., & Moore, D. A. (2002). Why god accountants do bad audits. *Harvard Business Review*, 80(11), 96-102.
- Cloyd, C. B., & Spilker, B. C. (2000). Confirmation bias in tax information search: A comparison of law students and accounting students. *The Journal of the American Taxation Association*, 22, 60-71.
- Church, B. K. (1990). Auditors' use of confirmatory Processes. *Journal of Accounting Literature*, 9, 81-112.
- Cushing, B. E. (2000). *Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting*. In I. Solomon & M. E.
- Daryaei, A. A., & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and Ccompetency on audit quality (with auditors professional skepticism as a moderating variable). *Journal of Empirical Research of Financial Accounting*, 5(1), 79-99 [In Persian].
- Deetz, S. (1995). *Transforming Communication, Transforming Business: Building Responsive and Responsible Workplaces*. Cresskill, N.J.: Hampton Press.
- Farmer, T. A., Rittenberg, L. E., & Trompeter, G. M. (1987). An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7(1), 1-14.
- Francis, J. R., & Wang, D. (2008). The joint effect of investor

- protection and big 4 audits on earnings quality around The world. *Contemporary Accounting Research*, 25, 157-191.
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2013). *Enhancing Auditor Professional Skepticism*. Brigham Young University. retrieved from www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf
- Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). Auditor incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71, 43-59.
- Haynes, C. M., Jenkins, J. G., & Nutt, S. R. (1998). The relationship between client advocacy and audit experience: an exploratory analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 17(2), 88-104.
- Hellman, N. (2011). Chief financial officer influence on audit planning. *International Journal of Auditing*, 15(3), 247-274.
- Hurt, K., Eining, M. M., & Plumlee, D. (2008). An experimental examination of professional skepticism. *Working Paper*, University of Wisconsin-Madison. Available in: <http://ssrn.com/abstract=1140267>.
- Jenkins, J. G., & Haynes, C. M. (2003). The persuasiveness of client preferences: An investigation of the impact of preference timing and client credibility. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22, 143-154.
- Kadous, K., Magro, A. M., & Spilker, B. C. (2008). Do effects of client preference on accounting professionals; information search and subsequent judgments persist with high practice risk?. *The Accounting Review*, 83, 133-156.
- Kahle, J. B., Pinsker, R., & Pennington, R. (2005). belief revision in accounting: a literature review of the belief-adjustment model. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 8, 1-42.
- Khoshtinat, M., & Bostanian, J. (2007). Professional judgment in auditing, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(18), 25-57 [In Persian].
- Kida, T. (1984). The Impact of hypothesis-testing strategies on Auditors' use of judgment Data. *Journal of Accounting Research*, 22, 332-340.
- King, R. R. (2002). An experimental investigation of self-serving biases in an auditing trust game: the effect of group affiliation. *The Accounting Review*, 77(2), 265-284.
- Lachman, R., & Aranya, N. (1986). evaluation of alternative models

- of commitments and job attitudes of professionals. *Journal of Occupational Behavior*, 7(3), 227-24
- Lembke, S., & Wilson, M. G. (1998). Putting the "team" into teamwork: alternative theoretical contributions for contemporary management practice. *Human Relations*, 51(7), 927-944.
- Litjens, R., Pinsker, R., & Beest, F. V. (2015). How client advocacy attitudes and a foreign decision environment affect auditor judgement. *Working Paper*, Florida Atlantic University. Available in: <http://ssrn.com/abstract=2679103>.
- Mael, F. A., & Ashforth, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational Identification. *Journal of Organizational Behavior*, 13(2), 103-123.
- Mahdavi, GH. H., & Sarvestani, A. (2018). The role of accounting standards setting approaches on the psychological characteristics of auditors. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(4), 65-92 [In Persian].
- Mason, J. D., & Levy, L. G. (2001). The use of the latent constructs method in behavioral accounting research: The measurement of client advocacy. *Advances in Taxation*, 13, 123-139.
- Momeni, M. (2007). *Statistical analysis with SPSS*. Tehran, Ketab neo Publication [In Persian].
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Pennington, R., Schafer, J. K., & Pinsker, R. (2017). Do auditor advocacy attitudes impede audit objectivity. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(1), 136-151.
- Pinsker, R., Pennington, R., & Schafer, J. K. (2009). The influence of roles, advocacy, and adaption to the accounting decision Environment. *Behavioral Research in Accounting*, 21(2), 91-111.
- Safiri, KH., Kamali, A., & Mosleh, N. KH. (2014). Study of the relationship between family social capital and religious participation with teenagers' religious identity. *Iranian Sociological Association*, 15(3), 162-198 [In Persian].
- Saeidi-Goraghani, M., & Nasser, A. (2018). Individual differences and auditor's professional judgment. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 9(36), 111-129 [In Persian].

- Scott, S. G. (1997). Social identification effects in product and process development teams. *Journal of Engineering Technology Management, 14*(2), 97-127.
- Snyder, M., & Swann, W. B. (1978). Hypothesis testing processes in social interactions. *Journal of Personality and Social Psychology, 36*, 1202-1212.
- Stephenson, T. (2007). Do clients share preparers' self-assessment of the extent to which they advocate for a client? *Accounting Horizons, 21*, 411-422.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2017). The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity. *Journal of Accounting, Auditing & Accountability Journal, 30*(5), 1142-1159.
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2011). Audit team defence mechanisms: auditee influence. *Accounting and Business Research, 41*(4), 333-356.
- Tajfel, H. (1974). Social identity and intergroup behavior. *Social Science Information, 13*(2), 65-93.
- Turner, J. C. (1987). *A Self-Categorization Theory*. In *Rediscovering the Social Group: A Self-Categorization Theory*, edited by J. C. Turner. Oxford, U.K.: Basil Blackwell Ltd.
- Valiyan, H., & Safari-Gerayli, M. (2018). Provides a template for understanding auditors' skepticism with a content analysis approach. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing, 7*(25), 11-28 [In Persian].
- Wan-Huggins, V. N., Riordan, C. M., & Griffeth, R. W. (1998). The development and longitudinal test of a model of organizational identification. *Journal of Applied Social Psychology, 28*(8), 724-749.
- Yaghoob-Nezhad, A., Royaei, R. A., & Azinfar, K. (2012). The relationship between skepticism indexes and audit quality. *management accounting, 5*(3), 25-35 [In Persian].