

عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حساب‌رسان و فشارهای وارده بر آنها

یحیی حساس یگانه *

شهرام عموزاد مهدیرجی **

چکیده

مؤسسات حسابداری تابع قوانین بازار هستند و بنابراین سودآوری آنها به رابطه بین حق‌الزحمه حسابداری و بهای تمام شده انجام کار بستگی دارد. بازار حسابداری در دهه‌های گذشته به شدت رقابتی شده است و در پی بحران‌های اقتصادی اخیر بیشتر هم شده است. این محیط منجر به فشار زیاد بر صاحبکاران حسابداری شده است و بنابراین فشارهایی که صاحبکاران بر حساب‌رسان وارد می‌کنند نیز افزایش یافته است. این فشارها بصورت توافق برسر حق‌الزحمه حسابداری و همچنین به قدرت صاحبکار در تحت الشعاع قرار دادن قضاوت حساب‌رسان نمایان می‌شوند. هدف تحقیق حاضر بررسی عوامل موثر بر فشارهای وارده بر حساب‌رسان و قضاوت‌های حرفه‌ای (اخلاقی) آنان می‌باشد. از روش‌های آماری همبستگی پیرسون، تحلیل عاملی، تی استیودنت و تحلیل واریانس برای آزمون فرضیات پژوهش استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، شامل کلیه افراد شاغل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی با رتبه حساب‌رسان ارشد به بالا بودند که تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران معادل ۱۹۲ نفر برآورد گردید. نتایج یافته‌ها نشان داد که اندازه مؤسسه و تجربه حساب‌رسان با فشارهای وارده بر حساب‌رسان رابطه معکوس و با قضاوت حرفه‌ای آنها، رابطه مستقیم و معناداری دارند.

* استاد گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی تهران، ایران

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Shahramamouzad1@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۰۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۲۶

واژگان کلیدی: تحلیل پوششی داده ها، رقابت بازار محصول، کارایی، مالکیت متقابل

مقدمه

مؤسسات حسابداری تابع قوانین بازار هستند و بنابراین، سودآوری آنها به رابطه بین حق الزحمه حسابداری و بهای تمام شده انجام کار بستگی دارد (هیات استانداردهای بین المللی حسابداری و اطمینان بخشی، ۲۰۱۴). در راستای تحقق سودآوری، مؤسسات حسابداری سعی می کنند بهای تمام شده خدمات حسابداری را به حداقل برسانند. با این وجود، به منظور تحقق بخشیدن به نقش گواهی بخشی خود، حسابرسان بایستی حسابداری را با کیفیت بسیار بالایی انجام دهند که این کار بهای تمام شده حسابداری را افزایش خواهد داد.

بازار حسابداری در دهه گذشته به شدت رقابتی شده است و در پی بحران های اقتصادی اخیر بیشتر هم شده است. این محیط منجر به فشار زیاد بر صاحبکاران حسابداری شده است و بنابراین، فشارهایی که صاحبکاران بر حسابرسان وارد می کنند افزایش یافته است. این فشارها بصورت توافق بر سر حق الزحمه حسابداری و همچنین، قدرت صاحبکار در تحت تاثیر قرار دادن قضاوت حسابرس با توجه به یک رویه خاص حسابداری، ظاهر می شوند (بوید، ۲۰۱۴)^۱. بعضی از حسابرسان معتقدند که فرهنگ مؤسسات حسابداری در سال های اخیر تغییر کرده است به این صورت که بصورت قابل ملاحظه ای آنها اهداف تجاری را در اولویت قرار می دهند (وایات، ۲۰۰۴)^۲. اگرچه مؤسسات هنوز هم بصورت رسمی در انجام فعالیت هایشان نقش حمایت از منافع عمومی را ایفا می کنند. (داونپورت و دلاپورتاس، ۲۰۰۹)^۳

تصمیمات مؤسسات حسابداری در مورد اینکه چگونه این تعارضات بین بهای تمام شده و کیفیت را مدیریت کنند (مکنیر، ۱۹۹۱)^۴ یا همان چیزی که برخی از صاحب نظران از آن به عنوان تعارض بین اهداف حرفه ای و اهداف تجاری نام می برند (گنرون، سودابی و لام، ۲۰۰۶؛ هانلون، ۱۹۹۴؛ پیکارد، دورچر و جنرون، ۲۰۱۴؛ سوینی و گری، ۲۰۱۱)^۵

1. BOYD

2. WYATT

3. Davenport&Dellaportas

4. McNair

5. (Gendron, Suddaby, & Lam, 2006; Hanlon, 1994; Picard, Durocher, & Gendron, 2014; Sweeney & McGarry, 2011)

کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار خواهد داد. کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال اینکه حسابرس اشتباهات و بی قانونی‌ها را پیدا کند (مهارت فنی) و آن‌ها را گزارش کند، تعریف شده است (استقلال) (دی آنجلو، ۱۹۸۱)^۱.

صاحب نظران در حوزه ادبیات رفتاری حسابداری در ارتباط با اینکه فشارها چگونه می‌توانند بر نگرش حرفه‌ای حسابداران و کارایی آن‌ها تاثیر بگذارد، ابراز نگرانی کرده‌اند (دیزورت و لرد، ۱۹۹۷: لرد و دیزورت، ۲۰۰۱)^۲، با این وجود تحقیقات پیشین بصورت گسترده‌ای بر فشارهای ناشی از صاحبکاران تمرکز کرده‌اند. این ضرورت به شدت احساس می‌شود که باید تحقیقات بیشتری درباره فشارهای ناشی از موسسات حسابرسی که منجر به تعارض درونی بین کیفیت و بهای تمام شده می‌شود، صورت پذیرد.

هدف این پژوهش، کشف فشارهایی است که حسابرسان در محیط فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی کشور جمهوری اسلامی ایران با آن‌ها مواجه هستند. علاوه بر این، این پژوهش تاثیر اندازه موسسه حسابرسی و تجربه حسابرس را بر روی فشارهای وارد بر حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها بررسی می‌کند.

مبانی نظری

رقابت

موسسات حسابرسی در محیطی فعالیت می‌کنند که رقابت بسیار بالایی برای بدست آوردن صاحبکاران وجود دارد و صاحبکاران ممکن است حسابرسان فعلی را با حسابرسانی که سازگاری بیشتری دارند جایگزین کنند (بیم و کیلاف، ۱۹۷۰)^۳.

بنگاه‌های اقتصادی با هدف درآمدزایی و سودآوری تشکیل می‌شوند و به فعالیت خود ادامه می‌دهند. موسسه‌های حسابرسی نیز برای تداوم فعالیت نیازمند درآمد هستند. بنابراین موسسه‌ای را می‌توان موفق دانست که از بیشینه‌ی ظرفیت خود برای ایجاد درآمد استفاده کند.

کونیتاک و وایت، ۱۹۸۰، ۴ در یافتند که رقابت شدید بین حسابرسان برای حفظ و

1. DEANGELO
2. Deezort&Lord
3. Beams and Killough
4. Kunitake and White

بدست آوردن صاحبکاران جدید، آن‌ها را مجبور خواهد کرد تا با روش‌های غیرپذیرفته حسابداری موافقت کرده و همچنین گزارشی ارائه دهند که مطابق میل صاحبکار باشد تا بتوانند کار را حفظ کنند.

حل تضاد منافع

اهمیت روش حل تضاد منافع در حسابرسی، توسط منشور اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای در ویرایش جدید آن مورد تاکید جدی قرار گرفته است (IESBA, 2013). هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی حسابداران (IESBA)^۱ برای اینکه یک دستورالعمل جامع را برای حمایت از حسابداران در شناسایی، ارزیابی و مدیریت تضاد منافع فراهم کند اخیراً منشور اخلاقی خود را ویرایش کرده است. پاسخ حساب‌برسان به فشارهای وارده ممکن است به پاسخ مقامات مافوق آن‌ها به شرایط توأم با تضاد منافع بستگی داشته باشد. این موضوع از این جهت دارای اهمیت می‌باشد که روش حل تضاد بین اهداف تجاری و اهداف حرفه‌ای، علامت فرهنگ سازمان خواهد شد و سطح اخلاقی شرکت را تعیین خواهد کرد و بصورت ضمنی یا صریح به تمام اعضای سازمان منتقل خواهد شد (سوینی و مک‌گری، ۲۰۱۱)^۲

اگر حساب‌برس بیش از حد اجتماعی باشد، هنگام رویارویی با تعارض اخلاقی، سعی خواهد کرد تصمیماتی بگیرد که تاجایی که امکان دارد با سیاست‌های شرکت همسو باشد. لرد و دیزورت (۲۰۰۱)^۳ بیان کردند: حتی اگر حساب‌برسان بطور واضح مسئولیت حرفه‌ای‌شان را درک کنند بازهم ممکن است برای اینکه از ارزیابی مثبت عملکرد مطمئن شوند و یا اینکه به سادگی به عنوان یک بازیکن تیم مشاهده شوند، تصمیم بگیرند غیر اخلاقی عمل کنند.

فشار

بازار حسابرسی در دهه گذشته به شدت رقابتی شده است و در پی بحران‌های اقتصادی اخیر، شدت بیشتری نیز یافته است. این محیط منجر به فشار زیاد بر صاحبکاران موسسات حسابرسی شده است و بنابراین، فشارهایی که صاحبکاران بر حساب‌برسان وارد می‌کنند افزایش یافته است. این فشارها بصورت توافق بر سر حق‌الزحمه حسابرسی

1. INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BORD FOR ACCOUNTANTS.

2. Sweeney & McGarry

3. Lord and Dezoort

و همچنین، به قدرت صاحبکار در تحت تاثیر قرار دادن قضاوت حسابرس با توجه به یک رویه خاص حسابرسی، نمود پیدا می‌کند (بوید، ۲۰۰۴)^۱. هرچقدر میزان رقابت بین موسسات حسابرسی بیشتر شود فشار برای کاهش حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد (گرین و بارت، ۱۹۹۴)^۲. حسابرسان با افزایش روزافزون دعاوی حقوقی مواجه هستند که باعث افزایش فشار بر حسابرسان برای مقابله با ریسک صاحبکاران می‌شود (لرد و دیزورت، ۱۹۹۷)^۳. با این وجود تحقیقات نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است به فشار حق الزحمه حسابرسی از طریق بکارگیری نامناسب تکنیک های حسابرسی پاسخ دهند (کوک و کیلی، ۱۹۹۲)^۴ همچنین پذیرش ریسک بالاتر و افزایش فشار بودجه زمانی، پاسخ‌هایی هستند که اثربخشی را کاهش می‌دهند. (مارکهم و کیلی، ۱۹۹۰). گراملینگ^۵ (۱۹۹۷)، عنوان کرد که در صورت وجود فشار حق الزحمه حسابرسی، مدیران حسابرسی اقدام به کاهش منابع حسابرسی از طریق اتکای بیشتر به کار حسابرسان داخلی و استفاده از نیروهای تازه‌کار و کم تجربه خواهند کرد. حسابرسان بایستی بین هزینه‌های حسابرسی و اثربخشی حسابرسی تعادل برقرار کنند.

جایگاه قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی

حسابرسی، حرفه‌ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه‌ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتیبان ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و نهایتاً براساس معیارهایی که در اختیار آن‌ها قرار داده شده، قضاوت می‌کنند. هردوی آن‌ها در اظهارنظر و قضاوت خود باید جانب انصاف را رعایت کنند (ماتز و شرف، ۱۹۶۱)^۶.

انجمن حسابداران خیره کانادا (مقدمه، ۱۹۹۵) بیان می‌کند: " قضاوت حسابرسی گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود."

1. BOYD
2. Greene and Barrett
3. Dezoort and Lord
4. Cook and Kelley
5. Gramling
4. Matz&Sharaf

عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

سن و تجربه

با استفاده از تئوری رشد اخلاقی، کولبرگ و همکاران (۲۰۰۲)، دریافتند همانطور که شخص مراحل اخلاقی را طی می‌کند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر کند. آن‌ها اظهار می‌کنند که سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند، زیرا بهبود اخلاق بطور عمده با توجه به تجربه‌های حاصل از زندگی رخ می‌دهد. به نقل از سینکپاکدی (۱۹۹۹)،

مدیران مسن‌تر به افشا مشکلات اخلاقی تمایل دارند و نسبت به مسایل مربوط به تخطی اخلاقی که می‌تواند به سازمان و ذی‌نفعان مربوط شود، حساس‌تر هستند (فرناندو و دیگران، ۲۰۰۸). تجربه تاثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط

خاص می‌شود. هم چنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شوند (سیرانی و دیگران، ۱۳۸۷).

بهبود هرچه بیشتر کیفیت گزارش حسابداری می‌تواند پاسخی مناسب به انتقادهایی باشد که امروزه حسابرسان به علت فروپاشی شرکت‌های مطرح و رسوایی‌های مالی با آن مواجه هستند. به منظور ارتقا سطح کیفی گزارش حسابداری، توجه به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و چگونگی برخورد آنها با جامعه و شرکت‌های مورد رسیدگی بسیار حیاتی است (حساس یگانه و دیگران، ۱۳۸۷).

شرایط بازار حسابداری

حسابرسی ضمن آنکه بر پایه اخلاق، پاکدامنی و درستکاری استوار است، یک فعالیت اقتصادی است که در بازار حضور دارد و موسسات حسابداری که در آن کار می‌کنند، بنگاه‌هایی اقتصادی هستند. چنانچه حسابرسان نتوانند حق‌الزحمه متناسب با سطح مورد انتظار حرفه خود را دریافت کنند، به ناچار محکوم به کاهش کیفیت قضاوت حرفه‌ای هستند (خوش طینت، بستانیان، ۱۳۸۶).

چنانچه اطلاعات مربوط به سوابق و تجربیات موسسات حسابداری در دسترس

عموم قرار گیرد، موسساتی که سوابق و تجربیات طولانی تری دارند، برای حفظ سوابق مثبت خود، هنگام قضاوت حرفه‌ای مراقبت‌های بیشتری را مدنظر قرار می‌دهند و این‌گونه موسسات در طول زمان با توجه به نقاط قوت و ضعف خود، نظام‌های کنترل کیفیت از جمله در مورد مواضع قضاوت حرفه‌ای برقرار می‌کنند.

اخلاق حرفه‌ای

اصل درستکاری به عنوان اصلی‌ترین نیروی جهت دهنده‌ی حرفه حسابرسی است. در لحظه اعمال قضاوت حرفه‌ای، مکانیزم‌هایی نظیر نظارت حرفه‌ای، کنترل‌های دولتی و اقدامات قضایی حضور ندارند و یا به دلایل زیادی نادیده گرفته می‌شوند. اما وجدان حسابرسی همراه اوست. در این میان نقش استانداردهای اخلاقی بسیار بااهمیت‌تر از ریسک مجازات خواهد بود. رقابت در حرفه در چارچوب رفتار اخلاقی فعالان حرفه، قابل تعریف است در غیر این صورت ویران کننده خواهد بود.

حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای بصورت مستمر بر سر معضلات یا دوراهی‌های اخلاقی قرار می‌گیرند. تصمیم سازی و چگونگی رفتار آن‌ها، می‌تواند عواقب متفاوتی برای ذینفعان، استفاده کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی به همراه داشته باشد. سال‌هاست که جوامع حرفه‌ای آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران تدوین کرده‌اند. اخلاق حرفه‌ای حسابداری در سنوات اخیر و با مشکلاتی که برای حسابداران در دهه ۱۹۹۰ و ابتدای قرن بیست و یکم به وجود آمده، مورد توجه بیشتر قرار گرفته است. سقوط شرکت انران و به تبع آن موسسه حسابرسی آرتور اندرسون و دیگر رسوایی‌های مالی سنوات اخیر از قبیل ورلد کام، پارمالات و غیره موجب شد مساله سقوط حرفه‌ای حسابداران مورد توجه بیشتری واقع گردد.

اندازه موسسه حسابرسی

دی آنجلو استدلال می‌کند که اندازه موسسه حسابرسی، نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی (استقلال حسابرس) می‌باشد، چرا که موسسات حسابرسی بزرگ به منظور حفظ اعتبار و شهرت خود در محیط حرفه‌ای ناگزیر به ارتقاء کیفیت گزارش بوده لذا پرسنل این موسسات از سطح دانش و تجربه بالایی برخوردار خواهند بود. روینالد و فرانسیس (۲۰۰۱)^۱ دریافتند که حسابرسان پنج موسسه بزرگ حسابرسی،

1. Roynolds and francis
2. Carcello&Hermanson :Tromper

حساسیت و محافظه‌کاری بیشتری نسبت به صاحبکاران بزرگ دارند. تاثیر منفی میزان بزرگ بودن صاحبکار بر استقلال حسابرسان توسط تحقیقاتی که بوسیله (ترامپر، ۱۹۹۴: کارسلو و هرمانسون، ۲۰۰۰) ۲۸ انجام شد مورد تایید قرار گرفت. (دیز و جروکس، ۱۹۹۲)^۱ دریافتند، احتمال اینکه که حسابرسان ایرادات و اصلاحات حسابرسی را برای صاحبکاران بزرگ نادیده بگیرند، بسیار زیاد است.

با توجه به این موضوع که طبق قوانین جامعه حسابداران رسمی ایران، توزیع تعداد کارها بین موسسات براساس تعداد شرکا و اندازه موسسه صورت می‌گیرد، لذا طبقه‌بندی موسسات حسابرسی براساس تعداد شرکا بصورت زیر انجام شده است:

الف- موسسات حسابرسی کوچک: موسساتی که دارای ۱ یا ۲ شریک می‌باشند.

ب- موسسات حسابرسی متوسط: موسساتی که دارای ۳ یا ۴ شریک می‌باشند.

ج- موسسات حسابرسی بزرگ: موسساتی که دارای بیش از ۴ شریک می‌باشند.

تجربه

تجربه، تاثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرسان دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرسان در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرسان می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (گیبینز، ۱۹۸۴). تجربه بر نحوه انتخاب و وزن اقلام موثر است (بونر، ۱۹۹۰). تجربه در یک زمینه به دانش ساختار یافته منجر می‌شود (بونر و همکاران، ۱۹۹۰ حسابرسی)^۲ تا بس ۳ و ۱۹۹۲ و این تجربه مرتبط با ساختار دانش تاثیر مهمی بر کیفیت حل مسائل دارد. حسابرسان با تجربه دارای ساختار حافظه پیچیده و گسترده‌ای هستند که به آنها به عنوان یک منبع اطلاعاتی در تصمیم‌گیری کمک می‌کند (لایی، ۱۹۹۵).

در این پژوهش حسابرسان بر حسب سابقه حسابرسی به صورت زیر طبقه بندی می‌شوند: حسابرسان ارشد - سرپرست - سرپرست ارشد - مدیر - شریک.

پیشینه تحقیق

بدلیل اینکه تعداد صاحبکاران موسسات حسابرسی کوچک کمتر است، وابستگی

اقتصادی این آن‌ها به صاحبکاران بیشتر است. بنابراین، در این شرایط فرصت صاحبکار برای بکاربردن اهرم فشار بر موسسات حسابرسی کوچک بیشتر خواهد بود (دی آنجلو، ۱۹۸۱). با تجربه دارای ساختار ذهن هستند که آن‌ها را قادر می‌سازد تا اطلاعات مربوط را گردآوری کرده و قضاوت‌های صحیحی انجام دهند. (بونر، ۱۹۹۰). اینون و استیونز (۱۹۹۷)، دریافتند که حسابرسان موسسات کوچک وقتی که با تعارضات اخلاقی مواجه می‌شوند سازوکارهای حمایت سازمانی کمتری نسبت به حسابرسان موسسات بزرگ دارند. براساس مطالعات صورت گرفته توسط لیبی و تروتمن (۲۰۰۲) یک حسابرس حرفه‌ای باید دارای تجربه کافی در انجام وظایف خود باشد. یک حسابرس با تجربه می‌تواند در زمان بحرانی تصمیمات سریع اتخاذ نماید. در واقع حسابرسان با تجربه با نگرش تردید حرفه‌ای به اعتبار شواهد و اطلاعات کسب شده می‌نگرند.

شاپیرو و کیلاف (۲۰۰۳)، عنوان کردند که هرچه تجربه حسابرس بیشتر شود میزان فشار کاهش می‌یابد و کاهش در فشارها را به این واقعیت نسبت دادند که حسابرسان با تجربه در کار خود مطمئن‌تر هستند. لمن و نرمن (۲۰۰۶)، تحقیقی با عنوان "اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت در حسابرسی" انجام دادند هدف این مطالعه، بررسی نتایج قضاوت در مورد ارزیابی تداوم فعالیت در سطوح مختلف تجربه بود، تجربه حسابرس به عنوان متغیر مستقل و قضاوت حسابرس به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد. نتایج این پژوهش حاکی از آن بود که حسابرسان با تجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند.

ماری و دیگران (۲۰۰۷)، عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی آفریقا جنوبی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج نشان داد که آیین رفتار حرفه‌ای مورد توافق حسابداران رسمی است و یک فرهنگ اخلاقی مستحکم، نیازمند بهبود مستمر است. مک نمار و لاینارچی (۲۰۰۸)، حسابرسان با رتبه پایین‌تر ممکن است تحت فشارهای بیشتری برای اثبات شایستگی و مهارت خود برای انجام باکیفیت حسابرسی باشند. حسابرسان کم تجربه در مقایسه با حسابرسان با تجربه مرتکب اشتباهات بیشتری می‌شوند و در نهایت کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند (ناتالین، ۲۰۰۷: وینارنا، ۲۰۱۰)^۲. هرنز و آیتوریاگا (۲۰۱۰)، نشان دادند که به جز ۴ موسسه بزرگ

حسابرسی، صاحبکاران بقیه موسسات اکثر اوقات موسسه حسابرسی را تغییر می‌دهند، که این امر رقابت را در بخش بازار افزایش می‌دهد. این رقابت بالا مانع حفظ مشتری برای موسسات حسابرسی می‌شود، که این امر می‌تواند منجر به فشارهای بیشتری از سوی صاحبکاران گردد، نه تنها فشار برای عدم افشای تحریف و تقلب کشف شده در طول حسابرسی، بلکه می‌تواند منجر به فشار برای کاهش مبلغ قرارداد حسابرسی نیز گردد. آگاهی از پیامد تصمیم ممکن است بر فرایند حسابرسی و ارزیابی حسابرسان موثر باشد. بنحوی که حسابرسان در صورت وجود پیامد نامطلوب، شواهد و مدارک موجود را به نحوی ارزیابی نمایند که در راستای نتیجه مطلوب یا نامطلوب موضوع تحت رسیدگی باشد. نتایج و تحقیقات پیشین نیز حاکی از این است که آگاهی از پیامد تصمیم بر سوءگیری حسابرسان موثر است (اندرسون، ۲۰۱۱). با این حال نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که امکان سوءگیری در قضاوت حسابرسان ماهر کمتر است (لی، ۲۰۱۱؛ آکسر، ۲۰۰۶). سویینی و پی ارس (۲۰۱۰)، دریافتند که حسابرسان موسسات متوسط، قضاوت اخلاقی ضعیف‌تری نسبت به حسابرسانی که در چهار موسسه بزرگ کار می‌کنند، دارند. موسسات حسابرسی متوسط دقیقاً با همان فشارهای ناشی از تضاد هزینه و کیفیت مواجه هستند که ۴ موسسه بزرگ حسابرسی با آن مواجه هستند. با این وجود، باتوجه به اینکه آن‌ها در چشم عموم نسبت به ۴ موسسه بزرگ بسیار کوچکتر هستند، لذا توجه کمتری را صرف تصمیم‌گیری اخلاقی می‌کنند. لی (۲۰۱۱)، به بررسی رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان پرداخته است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد حسابرسانی که دارای سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوءگیری کمتری نسبت به منافع صاحبکاران خود دارند و در هنگام رسیدگی منافع همه افراد را مورد توجه قرار می‌دهند. پینو و اسمیت (۲۰۱۲)، بیان کردند که فشارهای مربوط به بودجه حسابرسی برای موسسات حسابرسی کوچک بیشتر از موسسات بزرگ وجود دارد. اسپینوسا و برینکوا (۲۰۱۵)، نشان دادند که بین اندازه موسسه و تجربه حسابرس با فشار وارد بر حسابرسان رابطه معنادار و معکوس وجود دارد. حساس یگانه و مقصودی (۱۳۸۹)، تاثیر تجربه و آیین رفتار حرفه‌ای را بر قضاوت حسابرسان بررسی نمودند که نتایج این بررسی نشان داد تجربه و آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر گذارند. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی موثر بوده و زنان دارای قضاوت‌های اخلاقی‌تری هستند. مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی پرداختند که نتایج این بررسی نشان داد ویژگی‌های فردی حسابرس، ویژگی‌های سازمان حسابرسی کننده و

ویژگی‌های کار حسابرسی از عواملی هستند که بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان تاثیر گذارند. برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰)، به بررسی مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی پرداختند، نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت حسابرسان بابت ارتقا حرفه‌ای در موسسه گردیده و احتمال کتمان شواهدی که قضاوت اولیه را نقض کند یا یافته‌های اولیه حسابرس را زیر سوال ببرد، افزایش می‌یابد. سلمان‌پناه و طالب‌نیا (۱۳۹۲)، به بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران پرداختند که نتایج این بررسی نشان داد، ویژگی‌های فردی نظیر سن، تجربه و میزان تحصیلات بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی تاثیر ندارد.

اکبری (۱۳۸۷)، به بررسی رابطه فشار محدودیت زمانی و ساختار برنامه حسابرسی بر عملکرد و اجرای حسابرسی پرداخت و بیان نمود که افزایش محدودیت زمانی، منجر به کاهش کارایی و اثربخشی ساختار برنامه‌ای می‌شود. سیرانی و خواجوی (۱۳۸۸)، اثر تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار بررسی کردند و براساس مدل تصمیم‌گیری سایمون نشان دادند که هرچه وظایف و کار حسابرسی پیچیده تر شود، اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود.

اهداف تحقیق

هدف کلی: شناسایی عوامل موثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها

اهداف جزئی

- ۱- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی با فشارهای وارد بر حسابرسان
- ۲- بررسی رابطه میزان تجربه حسابرس با فشارهای وارد بر حسابرسان
- ۳- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی با سطح قضاوت‌های حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان در مواجهه با شرایطی که توأم با تعارضات اخلاقی باشد
- ۴- بررسی رابطه میزان تجربه حسابرس با عوامل موثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان

فرضیه‌های تحقیق

- ۱- اندازه موسسه با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه دارد.
- ۲- میزان تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه دارد.
- ۳- اندازه موسسه حسابرسی با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان در مواجهه با شرایط توأم با تعارضات اخلاقی رابطه دارد.
- ۴- تجربه حسابرس با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان در مواجهه با شرایط توأم با تعارضات اخلاقی رابطه دارد.

روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ جهت‌گیری تحقیق، یک تحقیق کاربردی، از لحاظ هدف تحقیق، توصیفی، از لحاظ استراتژی‌های تحقیق، پیمایشی، از لحاظ ماهیت، علی و از لحاظ شیوه‌های گردآوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای است.

جامعه آماری تحقیق حاضر، حسابرسان ارشد، سرپرستان، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود که سازمان حسابرسی بدلیل ساختار شبه دولتی خود در جامعه آماری این تحقیق نمی‌گنجد. از مطالعه کتابخانه‌ای برای جمع‌آوری ادبیات تحقیق استفاده شده و به منظور گردآوری داده‌های لازم برای آزمون فرضیات، از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. اعتبار پرسشنامه از جنبه‌های روایی، پایایی و محتوایی مورد آزمون قرار گرفت. پرسشنامه تهیه شده شامل ۳۷ سوال بود که سوالات قسمت اول پرسشنامه، سوالات عمومی در مورد ویژگی‌های فردی بود و در بخش دوم سوالات مربوط به فشارهای وارد بر حسابرسان مطرح گردید و از پاسخ‌دهندگان خواسته شد با استفاده از طیف لیکرت (از خیلی زیاد تا خیلی کم) به سوالات مربوط به فشارهای ناشی از صاحبکار و موسسه پاسخ دهند. در بخش سوم، سوالات مربوط به سطح قضاوت حرفه‌ای حسابرسان گنجانده شده بود و از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا با استفاده از طیف لیکرت (کاملاً اخلاقی تا کاملاً غیراخلاقی) میزان قابلیت پذیرش اخلاقی سوالات را مشخص کنند. در بخش پایانی سوالات مربوط به عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مطرح شد و از پاسخ‌دهندگان درخواست شد که با استفاده از طیف لیکرت (از خیلی زیاد تا خیلی کم) به سوالات پاسخ دهند.

بعد از جمع‌آوری پرسشنامه و پاسخ آزمودنی‌ها به سوال‌های مربوطه، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از دو روش آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. ابتدا برای بدست آوردن شناختی از جامعه مورد مطالعه، سوال‌های عمومی پرسشنامه با استفاده از آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل شده است و سپس به منظور تحلیل پاسخ‌های داده شده به سوال‌های تخصصی پرسشنامه، از آزمون همبستگی پیرسون استفاده است. به منظور برآورد حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد که حجم نمونه بدست آمده ۱۹۲ می‌باشد. پس از دریافت پرسشنامه‌ها و بررسی اولیه، مشخص شد که ۱۸۰ پرسشنامه قابلیت استفاده دارند.

روایی و پایایی پرسش‌نامه:

به منظور ارزیابی قابلیت اطمینان پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ برای سوالات مربوط پرسش‌نامه استفاده شده است. در این روش با استفاده از نرم افزار SPSS، آزمون آلفای کرونباخ برای سوالات مربوط به پرسش‌نامه محاسبه شده است. مقدار آلفای کرونباخ (پایایی) پرسشنامه برابر ۸۳ درصد می‌باشد که بیانگر درجه بالایی از پایایی است.

اعتبار ابزار اندازه‌گیری شامل اعتبار محتوایی و ساختاری است که در ادامه به تشریح هر یک پرداخته می‌شود. اعتبار محتوایی بیانگر آن است که سوالات در راستای اهداف موردنظر تهیه شده و هدف را بطور مناسب اندازه‌گیری می‌کند.

در این پژوهش سوالات پرسشنامه با نظر اساتید محترم و شرکای موسسات حسابرسی تهیه شده است. بنابراین سوالات پرسشنامه از اعتبار محتوایی لازم برخوردار است.

اعتبار ساختاری، مربوط به مفاهیم یا ویژگی‌هایی است که از طریق پرسشنامه مورد سنجش قرار می‌گیرد. این موضوع به صورت مستقیم قابل مشاهده نبوده و تنها به صورت غیر مستقیم قابل مشاهده و ارزیابی است. یکی از روش‌های آزمون اعتبار ساختاری، مقایسه پژوهش با نتایج پژوهش‌های مشابه است. اگر نتایج به دست آمده به هم نزدیک باشد، اعتبار ساختاری ابزار اندازه‌گیری تایید می‌شود. که این مورد در فصل پنجم مورد بررسی قرار می‌گیرد.

ویژگی‌های فردی و شغلی پاسخ‌دهندگان

مشخصات فردی و شغلی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، گروه سنی، میزان تحصیلات، میزان تجربه، تعداد شرکای موسسات حسابرسی و رتبه حسابرسان از پرسشنامه‌های تکمیلی استخراج و در جدول ۱-۴ ارائه شده است.

جدول (۱-۴) ویژگی‌های فردی و شغلی پاسخ‌دهندگان

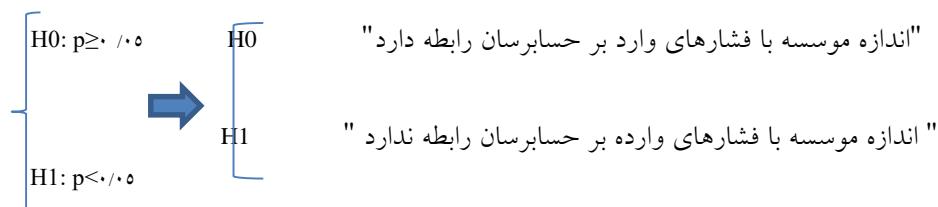
ردیف	شرح سوال	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۷۹
		زن	۲۱
		جمع	۱۰۰
۲	گروه سنی	۲۰-۳۰	۱۴
		۳۰-۴۰	۳۱
		۴۰-۵۰	۱۸
		۵۰-۶۰	۲۶
		>۶۰	۱۱
	جمع	۱۰۰	۱۸۰
۳	میزان تحصیلات	کارشناسی	۳۲
		کارشناسی ارشد	۵۵
		دکتری	۱۳
		جمع	۱۰۰
۴	میزان تجربه	<۵ سال	۲۰
		۶-۱۰ سال	۳۳
		۱۱-۱۵ سال	۲۰
		۱۶-۲۵ سال	۱۳
		>۲۵ سال	۱۴
	جمع	۱۰۰	۱۸۰
۵	رتبه حسابرس	حسابرس ارشد	۲۸
		سرپرست	۲۰
		سرپرست ارشد	۲۱
		مدیر	۱۳
		شریک	۱۸
	جمع	۱۰۰	۱۸۰
۶	تعداد شرکای موسسه	۱ و ۲ نفر	۱۶
		۳ و ۴ نفر	۵۱
		بیشتر از ۴ نفر	۳۳
		جمع	۱۰۰

همان‌طور که نتایج جدول ۱-۴ نشان می‌دهد، که از نظر جنسیت، بیشتر پاسخ‌دهندگان (۷۹٪) را مردها تشکیل می‌دهند، دلیل اصلی آن، ماهیت شغل حسابرسی است که بیشتر افراد شاغل در آن را مردها تشکیل می‌دهند و از نظر گروه سنی: بیشتر پاسخ‌دهندگان بالای ۳۰ سال سن دارند و اکثر پاسخ‌دهندگان در بازه سنی ۶۰-۳۰ سال قرار دارند و از نظر میزان تحصیلات: (۳۲٪) پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی، (۵۵٪) پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد و (۱۳٪) پاسخ‌دهندگان دارای مدرک دکتری هستند و از نظر میزان تجربه کاری: (۲۰٪) پاسخ‌دهندگان دارای تجربه کمتر از ۵ سال، (۳۳٪) پاسخ‌دهندگان دارای تجربه ۱۰-۶ سال در حسابرسی، (۲۰٪) پاسخ‌دهندگان دارای تجربه ۱۵-۱۱ سال، (۱۳٪) پاسخ‌دهندگان دارای تجربه ۲۵-۱۶ سال و (۱۴٪) پاسخ‌دهندگان دارای تجربه بالای ۲۵ سال در حسابرسی هستند و از نظر رتبه حسابرسان: (۲۸٪) درصد پاسخ‌دهندگان دارای رتبه حسابرس ارشد، (۲۰٪) پاسخ‌دهندگان دارای رتبه سرپرستی، (۲۱٪) درصد پاسخ‌دهندگان دارای رتبه سرپرست ارشد، (۱۳٪) پاسخ‌دهندگان دارای رتبه مدیر و (۱۸٪) پاسخ‌دهندگان شریک موسسه حسابرسی هستند و از نظر اندازه موسسات: (۱۶٪) پاسخ‌دهندگان در موسسات حسابرسی کوچک با ۱ و ۲ شریک، (۵۱٪) پاسخ‌دهندگان در موسسات متوسط با ۳ و ۴ شریک، (۳۳٪) پاسخ‌دهندگان در موسسات حسابرسی بزرگ با بیش از ۴ شریک، مشغول به فعالیت می‌باشند.

آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش:

فرضیه اول تحقیق:

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته شد.



برای ارزیابی فرضیه مذکور، از سوالاتی که در ارتباط با فشار مطرح شده بودند، با

استفاده از آزمون تحلیل عاملی و چرخش پرومکس یک عامل مشترک تحت عنوان فشارهای وارد بر حسابرسان استخراج گردید که این عامل تقریباً ۷۰٪ واریانس را پوشش می‌دهد و نمره آلفا کرونباخ برای این متغیر ۰/۸۲ است که درجه بالایی از اطمینان را نشان می‌دهد. نتایج آزمون همبستگی پیرسون برای بررسی فرضیه به شرح جدول ذیل می‌باشد:

جدول (۵-۴) آزمون همبستگی پیرسون مربوط به فرضیه اول

R	p-val	فرضیه
-۰/۰۰۹	۰/۰۴۴	اندازه موسسه با فشارهای وارد بر حسابرسان رابطه دارد

با توجه به تحلیل فوق، فرضیه صفر رد می‌شود، یعنی اندازه موسسه با فشار رابطه معناداری دارد و جهت این رابطه منفی است یعنی هرچه اندازه موسسه بزرگتر می‌شود میزان فشار کمتر می‌شود اما ($r = -۰/۰۰۹$) یعنی شدت این رابطه خیلی ضعیف است و تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین سطح فشار در موسسات بزرگ و کوچک وجود ندارد.

جدول (۶-۴) مقایسه میانگین فشارها با توجه به اندازه موسسه

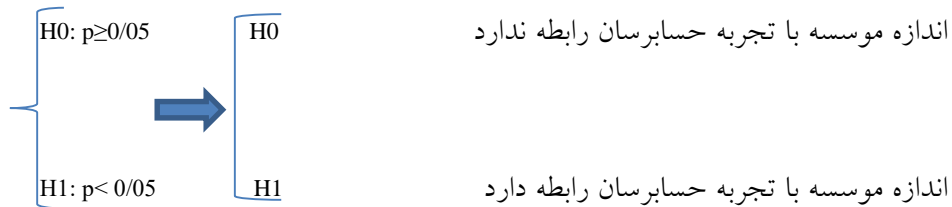
اندازه موسسه	متوسط فشارها
کوچک	۲/۰۸۱
متوسط	۱/۶۷۱
بزرگ	۱/۴۵۰

برای مقایسه میانگین فشارها در موسسات بزرگ، متوسط و کوچک از آزمون تحلیل واریانس استفاده شده است، که نتایج جدول ۶-۴ نشان می‌دهد میانگین فشارها در موسسات مختلف، تفاوت چشمگیری ندارد و این بدین معناست که علی‌رغم اینکه در محیط ایران، اندازه موسسه با فشارهای وارد بر حسابرسان رابطه دارد اما شدت این رابطه بسیار ضعیف است که این امر نشانده واقیعت پنهان جامعه حسابرسی در ایران می‌باشد و آن واقیعت این است که فشار بر روی تمام موسسات حسابرسی (بجز سازمان حسابرسی) تقریباً به یک نسبت احساس می‌شود و این واقیعت تلخ جامعه حسابرسی را نشان می‌دهد که بر خلاف عرف و قواعد بین‌المللی، قدرت صاحبکاران به حدی بر قدرت حسابرسان برتری یافته که حتی با بزرگ شدن موسسات، بازهم تغییر قابل ملاحظه‌ای در این توازن ایجاد نمی‌شود. که این امر رقابت را در بخش بازار افزایش داده و این رقابت مانع حفظ مشتری برای موسسات حسابرسی می‌شود که این امر می‌تواند منجر به فشارهای بیشتر صاحبکار گردد، نه تنها فشار برای عدم افشای تحریف و تقلب کشف شده در طول حسابرسی، بلکه می‌تواند منجر به فشار کاهش مبلغ قرارداد حسابرسی نیز گردد. این موضوع می‌طلبد تا سازوکارهای حمایتی قوی‌تری به منظور حمایت موسسات حسابرسی ایجاد گردد. نتایج پژوهش حاضر با تحقیقات ژول (۱۹۹۱)، شاکلی (۱۹۸۲)، پینو و اسمیت (۲۰۱۲)، اسپینوسا و برینکو (۲۰۱۵) هم راستا است، اما با تحقیقات دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، سایمونیک (۱۹۸۴)، پانی و ریکرز (۱۹۸۴) و ماکینلی و دیگران (۱۹۸۵) در تضاد است.

تجزیه و تحلیل فرضیه دوم:

"میزان تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه دارد"

با استفاده از آزمون همبستگی پیرسون طی مراحل زیر آزمون فرضیه‌ها مورد بررسی قرار گرفت. فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود.



نتایج آزمون پیرسون به شرح ذیل می‌باشد:

جدول (۷-۴) آزمون همبستگی پیرسون مربوط به فرضیه دوم

R	p-val	فرضیه
-۰/۱۱۷	۰/۰۳۶	تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه دارد

با توجه به نتایج فوق، فرضیه صفر رد می‌شود یعنی بین میزان تجربه حسابرس با فشار رابطه معناداری وجود دارد که جهت این رابطه منفی است ($r = -0.117$) یعنی با افزایش میزان تجربه حسابرس، فشار وارد بر آن‌ها کاهش می‌یابد. برای مقایسه میانگین فشارهایی که بر حسابرسان با تجربه‌های مختلف وارد می‌شود، از مقایسه میانگین‌ها استفاده شده است، نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس مطابق جدول (۶-۴) می‌باشد:

جدول (۸-۴) مقایسه میانگین فشارها با توجه به میزان تجربه حسابرسان

متوسط فشارها	تجربه حسابرس
۲/۷۶۴۷	کمتر از ۵ سال
۲/۳۳۳۳	۶-۱۰ سال
۱/۹۸۲۱	۱۱-۱۵ سال
۱/۵۳۱۴	۱۶-۲۵ سال
۱/۲۶۹۷	بالای ۲۵ سال

نتایج آزمون تحلیل واریانس نشان می‌دهد که با افزایش تجربه حسابرسان، فشارهای وارد بر آن‌ها کاهش می‌یابد دلیل آن هم می‌تواند این موضوع باشد که حسابرسان کم

تجربه در موقعیت‌های گوناگون از الگوی یکنواختی پیروی می‌کنند و حساب‌برسان با تجربه الگوهای مربوط به موقعیت‌های خطا و کنترل احتمالی را از روی تجربه به خاطر می‌سپارند بنابراین الگوهای متفاوتی برای مواجهه با شرایط گوناگون دارند در حالی که حساب‌برسان کم تجربه چنین توانایی را ندارند، همچنین هرچه وظایف و کار حسابرسی پیچیده‌تر شود، اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود زیرا حساب‌برسان کم تجربه در مورد وظایف ساختارنیافته الگوهای مناسبی برای مواجهه با آنها ندارند در حالی که حساب‌برسان با تجربه از الگوهای مختلف متناسب با شرایط گوناگون استفاده می‌کنند. نتایج پژوهش حاضر با تحقیقات فردریک و لایبی (۱۹۸۶)، سیرانی و خواجوی (۱۳۸۸)، ناتالین (۲۰۰۷)، وینارنا (۲۰۱۰) و اسپینوسا و برینکوا (۲۰۱۵) هم راستا است.

تجزیه و تحلیل فرضیه سوم:

"اندازه موسسه با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حساب‌برسان رابطه دارد" با استفاده از آزمون همبستگی پیرسون طی مراحل زیر آزمون فرضیه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

فرض صفر و فرض مقابل بصورت آماری زیر می‌باشد.

H0: $p \geq 0/05$	H0	اندازه موسسه با سطح قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان رابطه ندارد
H1: $p < 0/05$	H1	اندازه موسسه با سطح قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان رابطه دارد

جدول (۹-۴) آزمون همبستگی پیرسون مربوط به فرضیه سوم

R	p-val	فرضیه
۰/۰۱۵۷	۰/۰۱۸۷	اندازه موسسه با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حساب‌برسان رابطه دارد

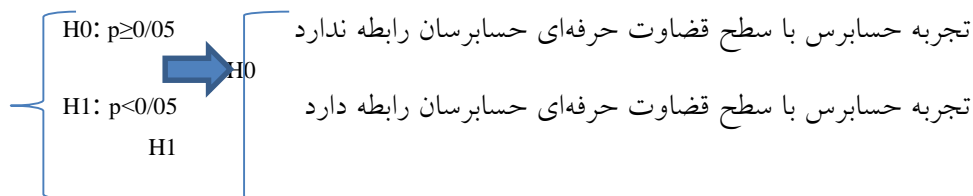
نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که $P < 0/05$ است، بنابراین فرضیه صفر رد می‌شود یعنی بین اندازه موسسه با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حساب‌برسان رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد دلیل این رابطه هم می‌تواند این موضوع باشد که حساب‌برسان موسسات کوچک وقتی که با تعارضات و دوراهی‌های اخلاقی مواجه می‌شوند سازوکارهای حمایت سازمانی کمتری نسبت به حساب‌برسان موسسات بزرگ‌تر دارند، که این موضوع سطح قضاوت آنها را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. همچنین با توجه به اینکه

مؤسسات کوچک‌تر از منظر عموم نسبت به مؤسسات بزرگ‌تر، دارای جایگاه و منزلت پایین‌تری هستند و حساسیت‌ها و ریسک‌های تصمیم‌گیری برای آن‌ها به مراتب کمتر از مؤسسات بزرگ می‌باشد، لذا زمان و انرژی کمتری را صرف بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی می‌کنند. تصمیمات مؤسسات حسابداری در مورد اینکه چگونه تعارضات بین بهای تمام شده و کیفیت را مدیریت کنند تا حد زیادی به اندازه موسسه بستگی خواهد داشت، زیرا مؤسسات بزرگ‌تر نگرانی کمتری از بابت از دست دادن صاحبکاران فعلی دارند لذا برای تقویت قضاوت حرفه‌ای در حسابداری پیشنهاد می‌گردد مؤسسات حسابداری به سمت ادغام شدن با یکدیگر پیش بروند هرچند این فرایند برای تاثیر گذار بودن نیازمند گذر زمان می‌باشد و در کوتاه مدت شاید نتایج چندانی دربر نداشته باشد. در این رابطه تا کنون تحقیقی صورت نگرفته است.

تجزیه و تحلیل فرضیه چهارم:

"میزان تجربه حسابرس با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان رابطه دارد."

فرض صفر و فرض مقابل آن بصورت زیر می‌باشد.



جدول (۱۰-۴) آزمون همبستگی پیرسون فرضیه چهارم

R	p-val	فرضیه
۰/۱۴۴۶	۰/۰۰۰۴	تجربه حسابرس با سطح قضاوت حرفه‌ای حسابرسان رابطه دارد

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که $P < 0/05$ است، بنابراین فرضیه صفر رد می‌شود یعنی بین تجربه حسابرس با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. و جهت این رابطه ($r = 0/1446$) مستقیم است، یعنی هرچه تجربه حسابرس بیشتر شود، سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) بالاتر می‌رود که دلیل این رابطه

می‌تواند این موضوع باشد که حساب‌برسان کم تجربه در مقایسه با حساب‌برسان با تجربه مرتکب اشتباهات بیشتری شده و در نهایت قضاوت حرفه‌ای و کیفیت حساب‌رسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند و همچنین حساب‌برسان با تجربه دارای ساختار ذهنی هستند که آن‌ها را قادر می‌سازد تا اطلاعات مربوط را گردآوری کرده و قضاوت‌های صحیحی انجام دهند. با توجه به رقابتی شدن بازار حساب‌رسی در سال‌های گذشته که در پی بحران‌های اقتصادی اخیر بیشتر هم شده است، این موضوع منجر به فشار زیاد صاحبکاران بر حساب‌برسان شده است که این فشارها در توافق برسر حق الزحمه حساب‌رسی و یا دادن کار به موسسات با پیش‌شرط‌های غیرمعمول همراه خواهد بود، که موسسات حساب‌رسی نیز مجبور به کاهش بهای تمام شده حساب‌رسی آن‌ها از طریق استفاده از نیروهای کم تجربه و ارزان قیمت اقدام خواهند کرد یا اینکه فشار برای انجام کارها، با محدودیت زمانی مطرح خواهد شد. که در هر صورت به کیفیت حساب‌رسی و سطح قضاوت حرفه‌ای آن‌ها به شدت لطمه وارد خواهد کرد و خسارات جبران‌ناپذیری به جایگاه حرفه در اجتماع خواهد زد. لذا به نظر نگارنده برای بهبود قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، باید چاره کار را جای دیگر جست و جو کرد یعنی باید اقداماتی صورت بگیرد که موسسات حساب‌رسی به هیچ عنوان در معرض فشار حق الزحمه حساب‌رسی و فشار بودجه زمانی قرار نگیرند. عبارتی تا حد امکان نباید اجازه داده شود موسسات حساب‌رسی در شرایط تعارض بین بهای تمام شده و کیفیت حساب‌رسی قرار بگیرند. همچنین نتایج فوق نشان می‌دهد که در مقاطع حساس که سطح قضاوت نقش مهمی ایفا می‌کند، بهتر است از پرسنل با تجربه‌تر استفاده شود، بدلیل اینکه قضاوت آن‌ها به سطح قضاوت حرفه‌ای نزدیک‌تر است.

نتایج پژوهش حاضر با تحقیقات عبدالمحمدی و رایت (۱۹۸۷)، لمن و نرمن (۲۰۰۶)، رایت (۲۰۰۱)، لی (۲۰۱۱)، اکسر (۲۰۰۶)، مقصودی و یگانه (۱۳۸۹)، مارتینسون و دیگران (۲۰۰۲)، فلات گر و دیگران (۲۰۰۷) و لی (۲۰۱۱) هم راستا است.

نتیجه‌گیری

دلیل اصلی وجود حرفه حساب‌رسی مستقل، وظیفه اعتباردهی است. اجرای این نقش حساب‌برسان را در موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه قرار می‌دهد و رسالت بزرگی را بردوش آن‌ها می‌نهد. بدنبال رسوایی‌های مالی شرکت‌ها و بحران‌های

مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. بازار حسابرسی در دهه گذشته به شدت رقابتی شده است و این وضعیت در پی بحران‌های اقتصادی اخیر، بیشتر هم شده است. این محیط منجر به فشار زیاد بر صاحبکاران حسابرسی شده است و بنابراین فشارهایی که متقابلاً صاحبکاران به منظور استفاده از حسابرسان بعنوان سپر دفاعی و فریب اذهان عمومی از طریق دریافت گزارش مقبول، بر حسابرسان وارد می‌کنند، افزایش یافته است. در این تحقیق که بر روی حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با رتبه بالاتر از حسابرس ارشد (به استثناء سازمان حسابرسی) انجام شد، نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که اندازه موسسه با فشارهای وارد بر حسابرسان رابطه دارد اما شدت این رابطه بسیار ضعیف است که این امر نشانده این واقعیت است که در ایران حتی موسسات بزرگ نیز در معرض انواع فشارها می‌باشند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که با افزایش تجربه حسابرسان، فشارهای وارد بر آنها کاهش می‌یابد دلیل آن هم می‌تواند این موضوع باشد که حسابرسان کم تجربه در موقعیت‌های گوناگون از الگوی یکنواختی پیروی می‌کنند و حسابرسان با تجربه الگوهای مربوط به موقعیت‌های خطا و کنترل احتمالی را از روی تجربه به خاطر می‌سپارند بنابراین الگوهای متفاوتی برای مواجهه با شرایط گوناگون دارند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد که بین اندازه موسسه با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد. عبارتی هرچه اندازه موسسه بزرگ‌تر شود، سطح قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بالاتر می‌رود. دلیل این رابطه هم می‌تواند این موضوع باشد که حسابرسان موسسات کوچک وقتی که با تعارضات و دوراهی‌های اخلاقی مواجه می‌شوند سازوکارهای حمایت سازمانی کمتری نسبت به حسابرسان موسسات بزرگ‌تر دارند، که این موضوع سطح قضاوت آنها را تحت الشعاع قرار می‌دهد. همچنین با توجه به اینکه موسسات کوچک‌تر از منظر عموم نسبت به موسسات بزرگ‌تر، دارای جایگاه و منزلت پایین‌تری هستند و حساسیت‌ها و ریسک‌های تصمیم‌گیری برای آنها به مراتب کمتر از موسسات بزرگ می‌باشد، لذا زمان و انرژی کمتری را صرف بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی می‌کنند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که بین تجربه حسابرس با سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. و جهت این رابطه

($r=0/1446$) مستقیم است، یعنی هرچه تجربه حسابرس بیشتر شود، سطح قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) بالاتر می‌رود که دلیل این رابطه می‌تواند این موضوع باشد که حسابرسان با تجربه دارای ساختار ذهنی هستند که آن‌ها را قادر می‌سازد تا اطلاعات مربوط را گردآوری کرده و قضاوت‌های صحیحی انجام دهند.

محدودیت‌های پژوهش

یکی از محدودیت‌های استفاده از ابزار پرسش‌نامه برای گردآوری اطلاعات، برداشت نادرست از سوالات پژوهش توسط پاسخ دهندگان می‌باشد. هرچند در طول طراحی پرسش‌نامه سعی شد سوالات بصورت واضح و مشخص باشد ولی در هر حال وجود برخی برداشت‌های احتمالی نادرست می‌تواند از جمله محدودیت‌هایی باشد که نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار داده است.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱- نتایج تحقیق بیانگر این است که بین میانگین فشارها در موسسات با اندازه‌های مختلف، تفاوت چشمگیری وجود ندارد که این واقعیت تلخ جامعه حسابرسی را منعکس می‌کند که بر خلاف عرف و قواعد بین‌المللی، قدرت صاحبکاران به حدی بر قدرت حسابرسان برتری دارد که حتی با بزرگ شدن موسسات، بازم فشار وارد بر حسابرسان تغییر قابل ملاحظه‌ای نمی‌کند. که این امر رقابت را در بخش بازار افزایش داده و این رقابت مانع حفظ مشتری برای موسسات حسابرسی می‌شود، که این امر می‌تواند منجر به فشارهای بیشتر صاحبکار گردد. این موضوع می‌طلبد تا سازوکارهای حمایتی قوی‌تری به منظور حمایت از موسسات حسابرسی ایجاد گردد. لذا پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی به موضوعاتی پیرامون راهکارهای حمایت از موسسات حسابرسی در برابر فشارهای وارد بر آن‌ها پرداخته شود.

۲- علاوه بر عوامل موثر بر فشارهای وارد بر حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها شامل اندازه موسسه حسابرسی و تجربه حسابرس که در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفتند، می‌طلبد تحقیقات گسترده‌تری در رابطه با یافتن سایر عوامل تاثیر گذار بر متغیرهای فوق انجام پذیرد.

منابع

- اکبری، فضل اله ، ۱۳۸۵ ، "فرهنگ اصطلاحات حسابداری سجادی نژاد - اکبری" سازمان حسابرسی ، چاپ اول ، تهران.
- برزیده، فرخ؛ خیراللهی، مرشد(۱۳۹۰)؛ مسئولیت پاسخگویی، فشارزمانی و کتمان شواهد؛ دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۵، صص ۲۷-۴.
- حساس یگانه، یحیی؛ امید، مقصودی؛ ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرس؛ فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم شماره های ۳ و ۴، ۱۳۸۹.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴) فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ اول.
- حساس یگانه، یحیی و غلام زاده لداری، مسعود(۱۳۹۱). "ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت های تحقیقاتی". دهمین همایش ملی حسابداری ایران / دانشگاه الزهراء.
- حساس یگانه، یحیی و آذینفر، کاوه(۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی". بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷ ، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸.
- حساس یگانه یحیی، کثیری حسین، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر؛ اظهار نظر حسابرسان مستقل. مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲، ۱۳۸۲.
- خوش طینت، محسن، بستانیان، جواد، ۱۳۸۶، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱۸، تابستان ۱۳۸۶، صص ۵۷-۲۵.
- سیرانی، محمد؛ خواجهی، شکرالله؛ نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. مجله بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره شانزده، صص ۳۶-۴۲.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ، ۱۳۸۵ ، "استانداردهای حسابرسی" ، سازمان حسابرسی.

مهرانی، ساسان. (۱۳۸۰) بررسی تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.

مهرانی، ساسان؛ علی، تقفی؛ محمد، موسی خانی؛ سحر، سپاسی. (۱۳۹۰) عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران. فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری، سال ششم (۳).

معین، محمد، ۱۳۷۶، "فرهنگ معین - متوسط"، انتشارات امیرکبیر، چاپ یازدهم

- Antle, R., and B. Nalebuff. 1991. Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research* 29(Supplement):31-54.
- Abdolmohammadi M, Wright A. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. *The Accounting Review* 1987; 1-13.
- Bonner S, Libby R, Nelson M. W. Using Decision Aid to Improve Auditors Conditional Probability Judgments. *The Accounting Review* 1996; 71: (April), 221-240.
- Beams, F. A., Killough, L. N. (1970). Audit Independence-an Extension of the Concept. *The National Public Accountant* (December): 12-19, 16-28.
- Boyd, C. W. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995, "Professional Judgment and the Auditor", *CICA Research Study Group*, Toronto, CICA.
- Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009). *Interpreting the public interest: A survey of professional accountants*. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11-23.
- DeAngelo, L. E. (1981). *Auditor size and audit quality*. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review* (2015).
- Gramling, A.A., & Myers, P.M. (1997). Practitioners' and users' perceptions of the benefits of certification of internal auditors. *Accounting Horizons*, 11 (1), 39-53.
- 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 and Theory*, 7(1): 1-14.
- Gibbins M. Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting", *Journal of Accounting Research* 1984; Vol. 22, 1:103-125.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality>
- Kunitake, W. K. and C. E. White: 1986, 'Ethics for Independent Auditors', *Journal of Accounting, Auditing and Finance* (Summer), 222-231.
- Kelley, T. and Margheim, L. (1990) The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variables on Dysfunctional Behaviour. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring, pp. 21-41.
- Lord, A., & DeZoort, F. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' 45-53.
- Libby, R. and Trotman, T. "Audit Review as a Control for Biased Recall of Evidence in Decision Making." *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 6, pp. 559-574, 2002.
- Lehmann C. M., Norman C. S. The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: *An Experimental Investigation. Behavioral Research In Accounting* 2006; 18: 65-83.
- LópezIturriaga, F. J., & Zarza Herranz, C. (2010). Gobierno corporativo y factores determinantes del cambio de firma auditora en la gran empresa española. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 39(147), 521-549
- Meixner W. F, Welker R. B. Judgment Consensus and Auditor Experience: An Examination of Organizational Relations. *The Accounting Review* (Jul) 1988; 505-513.
- McNamara, S. M., & Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1), 1-31.
- Mauts, R. K., and H. A. Sharaf, 1961, "The Philosophy of Auditing", Sarasota, FL: *American Accounting Association*. "Oxford Wordpower Dictionary", 1994, Oxford University Press.
- McNair, C. J. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635-653.
- Oxner, Mary Martha. (2006). Is ethical judgment a dimension of auditor expertise? *PhD thesis, Edmonton Alberta UN*.
- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual

- factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 37–55.
- Procter, Paul, 1981, "Dictionary of Contemporary English", *Longman, Germany*.
- Perreault, S., and T. Kida. 2011. The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiation. *Accounting, Organizations and Society* 36 (8): 534-574.
- Review, 16(2), 118–125. Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169–193.
- Reynolds, J., & Francis, J. R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375–400.
- Sweeney, B., & McGarry, C. (2011). Commercial and professional audit goals: Incultation of audit seniors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 316–332.
- Shelton Waller Sandra, 1999 , "The Effect of Experience on the use of irrelevant Evidence in Auditor Judgment", *The Accounting Review*: Vol.74, No.2, PP. 217-224.
- Shapiro, M., Koh, H., and Killough, L. (2008). *Underreporting and premature signoff in accounting. Managerial Auditing. Journal*, vol. 18, pp. 478-48.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531–551.

