آگاهی از نگرش شرکاء و تحریف قضاوت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

یحیی حساس یگانه
دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

فرشید خیرالهی
استادیار گروه حسابداری دانشگاه رازی کرمانشاه
کرمانشاه، بلوار شهید بهشتی، دانشکده علوم اجتماعی، گروه حسابداری
Khairollahi_m@yahoo.com

محسن رشیدی باغی
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز
اهواز، گلستان، دانشگاه شهید چمران، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، گروه حسابداری
Mohsen.rb٦٧@yahoo.com

آگاهی از نگرش شرکاء و تحریف قضاوت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

چکیده

وجود شرایط خاصی در حرفه حسابرسی ممکن است انگیزه انجام فعالیت‌هایی را در حسابرسان ایجاد کند که اثربخشی فرآیند ارزیابی شواهد حسابرسی را در معرض خطر قرار دهد؛ بدین منظور در این تحقیق بررسی می‌شود که آیا اطلاع حسابرسان از نگرش شرکاء حسابرسی منجر به تحریف قضاوت‌ها و گزارش نتایج همسو با نگرش آنها می‌گردد. در حالی که نتایج به دست آمده از تحقیقات قبلی بیانگر این است که نگرش شرکاء حسابرسی، قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ اما مشخص نکرده‌اند که آیا اثر مذکور ناشی از تمایلات جانبدارانه روانشناختی یا رفتار اقتصادی راهبردی است. با انجام یک طرح تجربی بین- سوژه‌ای و استفاده از روش سناریو برای گردآوری اطلاعات، حسابرسان و دانشجویان حسابرسی تحت شرایط مسؤولیت پاسخگویی اقدام به اتخاذ قضاوت نمودند. مشارکت‌کنندگانی که ابتدا اقدام به اعمال قضاوت کردند؛ اما بعد از آن متوجه نگرش متناقض شرکاء حسابرسی گردیدند، قضاوت‌های گزارش شده خود را در راستای انطباق آن با نگرش آنها تحریف نمودند. مشارکت‌کنندگانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه شدند، تحت تأثیر نگرش آنها قرار گرفتند. افزون بر این، میزان این تأثیر تفاوت معنی‌داری با میزان تحریف مشاهده شده در قضاوت حسابرسی بعد از آشنایی مشارکت‌کنندگان با نگرش شرکاء ندارد. همچنین، تفاوت معنی‌داری بین قضاوت‌های اعمال شده توسط دانشجویان و حسابرسان مشاهده نگردید. نتایج به دست آمده بیانگر این است که هم حسابرسان و هم دانشجویان به صورت راهبردی منطبق با نگرش شرکاء عمل نمودند.

واژه های کلیدی: تضاد منافع، آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی، تحریف قضاوت حسابرسی، هزینه‌های داخلی و خارجی فریب

مقدمه

در یک مؤسسه حسابرسی، نخستین تصمیم‌گیرندگان، تهیه‌کنندگان کاربرگ‌ها هستند که درباره صحت ادعاهای مدیران در صورت‌های مالی قضاوت می‌کنند و پس از آن بررسی‌کنندگان کاربرگ‌ها، مناسب بودن شیوه-های انجام حسابرسی را مجدداً ارزیابی می‌کنند. یکی از اهداف مهم ساختار سلسله مراتبی در گروه حسابرسی، اطمینان از کیفیت حسابرسی است (رحیمیان، ١٣٨٦). حسابرسان باید از هر گونه تأثیر و نفوذی که می‌تواند بر بی-طرفی آنها لطمه بزند و در اثر آن عینیت مورد انتظار از آنها کاهش یابد، اجتناب کنند. آنها باید همواره اخلاق حرفه‌ای را مد نظر قرار داده و رعایت کنند و به ویژه، همیشه صادق و درستکار باشند (حساس یگانه، ١٣٨٤).

با فرض این که فشارهای اصلی که حسابرسان انفرادی با آن مواجه می‌شوند، سبب ایجاد نگرانی‌های مربوط به شهرت فردی و ارتقاء حرفه‌ای در مؤسسه شود (لورد، ١٩٩٢)؛ تأکید بر مسؤولیت پاسخگویی و فشارهای ارزیابی می‌تواند منجر به تصور تضاد منافع در آنها گردد. از میان فشارهای عدیده‌ای که حسابرسان انفرادی با آن مواجه هستند (دیزورت و لورد، ١٩٩٧)، فشارهای اصلی از جانب صاحبکار به حسابرسان تحمیل نمی‌شود؛ بلکه این فشارها عمدتاً مرتبط با نگرانی‌های حسابرسان درباره شهرت و ارتقاء حرفه‌ای آنها در مؤسسه حسابرسی است (لورد، ١٩٩٢). کارکنان انفرادی و به ویژه حسابرسان رده‌های بالاتر احساس می‌کنند که منافع اقتصادی بالقوه آنها، با مؤسسه حسابرسی و نه صاحبکار حسابرسی درگیر است؛ بنابراین هدف اصلی آنها، جلب اعتماد شرکاء حسابرسی و حفظ اعتبار خود نزد آنها می‌باشد. هنگامی که حسابرسان پی می‌برند که قضاوت شرکاء با قضاوت آنها متفاوت است، انتظار می‌رود که این موضوع را به عنوان یک تهدید تلقی نموده و احساس کنند شهرت و جایگاه حرفه‌ای آنها در معرض خطر قرار گرفته است، بنابراین ممکن است تصور کنند که این وضعیت دارای پیامدهای اقتصادی منفی برای آنهاست. ادعا می‌گردد که در صورت وجود مسؤولیت پاسخگویی، آگاهی حسابرسان از نگرش متفاوت ارزیابی‌کنندگان با قضاوت‌های اعمال شده توسط آنها، منجر به درک هزینه‌های شهرت گردیده و انگیزه اقتصادی گزارشگری خلاف واقع را در آنها ایجاد می‌کند.

بیان مسأله

جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است؛ اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می‌تواند بین پروژه‌های مختلف حسابرسی متفاوت باشد، ولی تمام حسابرسی‌ها بر محور جمع‌آوری و ارزیابی شواهد متمرکز است (انجمن حسابداری آمریکا، ١٩٧٣). این تحقیق، اثر آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی را بر روی ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی توسط حسابرسان بررسی می‌کند. با تمرکز بر روی دلایلی که ممکن

است منجر به همسویی قضاوت حسابرسان با نگرش شرکاء گردد، تحقیق حاضر یک جزء راهبردی فرض شده از این همسویی را به صورت جداگانه بررسی می‌کند. تحقیقات انجام شده قبلی بیانگر این است که قضاوت حسابرسان تحت تأثیر آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی قرار می‌گیرد؛ اما مشخص نشده است که آیا تأثیر باید به عنوان تحریف راهبردی قضاوت واقعی حسابرسان، تمایلات ناخودآگاه، یا تلقی حسابرسان از اظهارنظر کارشناسانه شرکاء به عنوان شواهد حسابرسی اضافی توصیف گردد. همچنین، تحقیق فعلی بررسی می‌کند که آیا حسابرسانی که انتظار دارند بر مبنای قضاوتشان ارزیابی شوند مزایایی را از یک فرصت فاقد هزینه خارجی جهت تحریف نتایج خود – به گونه‌ای که با نتایج مشخص به دست آمده توسط شرکاء حسابرسی همخوانی داشته باشد- دریافت می‌نمایند.

مبانی نظری

حسابرسی فرآیندی است منظم و باقاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهـارات) با معیارهـای از پیش تعیین شده و گـزارش نتایج به افـراد ذینفع (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۷۳). نظر به اینکه، شواهد حسابرسی شالوده اظهارنظر حسابرسی است، ارزش حسابرسی بر مبنای میزان بی‌طرفانه بودن فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد تعیین می‌گردد. بی‌طـرفانه بودن به عنوان عاری بودن از سوگیـری و تضـاد منافـع تعریف شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا[۱]، ۲۰۰۶).

حسابرسان، مستعد[۲] " تمایلات ناخودآگاه خدمت به خود"[۳] هستند، یعنی " گرایش دارند که امور معقول و پذیرفتنی[٤] را با اموری که تأمین‌کننده منافع شخصی آنهاست ترکیب کنند" (بابکوک و لویستین[٥]، ۱۹۹۷). تصور حسابرسان این است که فعالیت‌های خود را به صورت بی‌طرفانه[٦] انجام می‌دهند؛ اما در نتیجه این تمایلات ناخودآگاه، آنها شواهد را از طریق یک لنز جانبدارانه[۷] ارزیابی نموده و به صورت ندانسته[۸] شواهد را به صورت راهبردی[۹] ارزیابی می‌کنند و یا توجیهاتی را که با نگرشهای مخاطبان توانمند[۱۰] آنها (یعنی، صاحبکاران و شرکاء) همسو است توسعه می‌دهند (مور و همکاران، ۲۰۰٦). نگرانی‌های مربوط به منافع شخصی، مانند ارتقاء حرفه‌ای و یا ادامه کار با صاحبکار حسابرسی، سبب ایجاد انگیزه در حسابرسان جهت اتخاذ تصمیماتی می‌گردد که تأمین‌کننده

---

۱ - American institute of certified accountants
۲ - susceptible
۳ - unconscious self-serving bias
٤ - Fair
٥ - Babcock & Loewenstein
٦ - objective
۷ - biased lens
۸ - unknowingly
۹ - strategically
۱۰ - powerful audiences

اهداف مخاطبان آنهاست، حسابرسان درگیر استدلال انگیزشی شده و به موجب آن اهداف جهت‌دار[1] آنها، استدلال و توجیهاتشان را جانبدارانه می‌نماید. به عبارت دیگر، آنها در" توهم بی‌طرفی"[2] تصمیم‌گیری می‌کنند (جونز و همکاران، ۲۰۰۸).

در شرایطی که حسابرسان برای کسب ارزیابی مطلوب عملکرد و اطمینان از ارتقاء حرفه‌ای در سطوح سلسله مراتبی مؤسسات حسابرسی از انگیزه بالایی برخوردار هستند، تصور می‌گردد که متمایل به کسب شهرت و حفظ آن بوده و بنابراین سعی می‌کنند که قضاوت‌های خود را با نگرش‌های ارزیابی کنندگان فعالیت‌هایشان در رده‌های بالاتر همسو کنند. در نتیجه انتظار می‌رود که آگاهی از نگرش ارزیابی‌کنندگان توسط حسابرسان در فرآیند حسابرسی، منجر به تحریک آنها جهت انجام قضاوت به صورت فریب‌آمیز و همسو با نگرش ارزیابی‌کنندگان گردد. نتایج به دست آمده از تحقیقات قبلی بیانگر این است که آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (ویلکس[3]، ۲۰۰۲). بهر حال، به صورت واضح بیان نشده است که چه عاملی واقعاً منجر به ایجاد اثر مذکور می‌گردد. مشخص نیست که آیا همسویی باید به تمایلات ناخودآگاه، به تجدیدنظر مناسب در دیدگاههای کارشناسان رشته جهت همسانی با دیدگاه سایر کارشناسان، یا به تحریف راهبردی قضاوت واقعی حسابرسان نسبت داده شود. هدف تحقیق فعلی این است تا جزء راهبردی فرضی از این همسویی را به صورت جداگانه مورد بررسی قرار دهد. مشخص کردن دلایل مختلف همسویی قضاوت حسابرسان با شرکاء حسابرسی نه تنها از لحاظ نظری؛ بلکه از دیدگاه عملی نیز سودمند است؛ زیرا منجر به ارائه راهکارهای احتمالی جهت کاهش پیامدهای منفی چنین رفتارهایی در حرفه حسابرسی می‌گردد. اگر حسابرسان قضاوت‌های خود را در نتیجه تمایلات ناخودآگاه با نگرش شرکاء همسو کنند، انتظار می‌رود که استفاده از پشتیبان‌های تصمیم، سیستم‌های هوشمند[4]، یا آموزش تکنیکی بتواند منجر به کاهش چنین رفتاری گردد. اگر حسابرس، در نتیجه آگاهی از نگرش مافوق خود، در باورهای خود از طریق اعمال این نگرش‌ها در قضاوت‌هایش تجدیدنظر کند، تنها هنگامی که بیش از حد به آن اهمیت داده شود مشکل ایجاد می‌نماید. نگرش‌های حسابرسان حرفه‌ای دارای دانش نظری و تجربه عملی بیشتر باید تا حدودی در قضاوت‌های حسابرسان اعمال گردد، و بنابراین فهمیدن اینکه قضاوت حسابرسان تحت تأثیر نگرش شرکاء قرار گرفته است به تنهایی نگران‌کننده نیست. با این حال، اگر حسابرسان قبل از اعمال قضاوت از نگرش مافوق خود آگاه باشند و قضاوت خود را به صورت راهبردی با نگرش آنها وفق دهند، آیین رفتار حرفه‌ای را نقض کرده‌اند (پچیوا، ۲۰۰۸).

---

۱ - directional goals
۲ - illusion of objectivity
۳ - Wilks
٤ - Expert Systems

اگر تصور هزینه‌های شهرت در نتیجه آگاهی از نگرش متناقض شرکاء منجر به تحریف قضاوت حسابرسان گردد، گام‌های مشخصی در فرآیند حسابرسی می‌تواند به منظور کاهش فشارهای شغلی تصور شده که منتج به چنین رفتاری گردیده است برداشته شود. علاوه بر هشدار به حسابرسان در مورد احتمال بروز چنین رفتاری در موقعیت‌های مشخص، آموزش اخلاقی هدفمند ممکن است احتمال وقوع آن را کاهش دهد. علاوه بر این، اگر تمایلات راهبردی و فرصت‌طلبی محرک‌های بااهمیتی برای همسویی نگرش‌های حسابرسان با شرکاء هستند، تعادل بین هزینه‌های داخلی و خارجی فریب باید بیشتر مورد بررسی قرار گیرد (پچیوا، ۲۰۰۸).

از یک طرف، در تئوری اقتصادی فرض می‌شود که فریب هزینه داخلی ندارد و بنابراین در شرایط عدم تقارن اطلاعاتی توسط عامل‌های[۱] منطقی برای حداکثر نمودن منافع خود مورد استفاده قرار خواهد گرفت (آکرلوف[۲]، ۱۹۷۰). از طرف دیگر، محققان روانشناسی فریب را به عنوان عاملی که دارای هزینه‌های داخلی است تلقی نموده‌اند (مزار و همکاران، ۲۰۰٦). این هزینه‌ها می‌تواند شامل کاهش اعتماد به نفس و خودباوری (آرنسون و کارل اسمیث[۳]، ۱۹٦۲) یا احساس منفی ناشی از عدم رعایت معیارهای اجتماعی نهادینه شده در فرد گردد (آکرلوف[٤]، ۲۰۰۷). بررسی این موضوع که تا چه اندازه هزینه‌های داخلی فریب می‌تواند منجر به کاهش انگیزه فریب گردد از اهمیت زیادی برخوردار است.

در محیط حسابرسی مسؤولیت پاسخگویی همیشه وجود دارد (گینبز و نیوتن، ۱۹۹٤؛ دیزورت و لورد، ۱۹۹۷)، و اثرات آن به صورت گسترده‌ای در تحقیقات حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. اگرچه مسؤولیت پاسخگویی می‌تواند دارای اثرات مثبت بر روی قضاوت حسابرسان باشد (کندی، ۱۹۹۳)، وجودش می‌تواند در تصمیم‌گیرندگان جهت همسویی با نگرش‌های مخاطبان ارزیابی[٥] تمایلات جانبدارانه ایجاد کند (تتلاک، ۱۹۸۳). تحقیقات حسابرسی نشان داده‌اند که حسابرسان نتایج خود را با نگرش‌های کسانی که به آنها پاسخگو هستند همسو می‌کنند (تان و همکاران،۱۹۹۷؛ ویلکس، ۲۰۰۲).

پیشینه تحقیق

پچیوا در سال ۲۰۰۸، اثر فشارهای موقعیتی و شغلی در حسابرسی را بر روی رفتار فرصت‌طلبانه حسابرسان در دانشگاه دولتی نیوجرسی بررسی نمود و به این نتیجه رسید که وجود فشار مذکور در حسابرسی، توجه به هزینه‌های شهرت فردی را افزایش داده و منجر به ایجاد انگیزه در حسابرسان برای انجام فعالیتهایی می‌گردد که می‌توانند اثربخشی فرایند حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند.

---

۱ - agents
۲ -Akerlof
۳ - Aronson & carlsmith
٤ - Akelloof
٥ -evaluative audience

گاندری و همکاران[1] در تحقیقی تحت عنوان " فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان، و ترویج اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی" در سال ۲۰۰۷ به بررسی رابطه بین فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان، و ترویج دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی – انجام قبل از موقع یک گام حسابرسی[2] و پذیرش توضیحات ضعیف صاحبکار حسابرسی[3] پرداختند. یافته‌های حاصل از تحقیق بیانگر این است که رابطه معنی‌داری بین فشار بودجه زمانی و اتمام قبل از موقع یک گام حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه معنی‌داری بین نوع شخصیت حسابرسان و وقوع دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد.

جونز به بررسی "هویت حسابرسان، فشار مسؤولیت پاسخگویی صاحبکار و رفتار مصلحت‌آمیز حسابرسان" در سال ۲۰۰۸ پرداخت. و به این نتیجه رسید که علاوه بر انگیزه‌های اقتصادی و تمایلات جانبدارانه شناختی، عوامل اجتماعی و انفرادی نقش مهمی در رفتار مصلحت‌آمیز حسابرسان ایفاء می‌کنند.

ارنست و یانگ در سال ۲۰۰۳ ارتباط میان" کیفیت حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی" را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها بیانگر این بود که قبل از هرگونه اقدامی برای بهبود کیفیت حسابداری و حسابرسی باید مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی به صورت بنیادی تغییر کنند.

در ایران تحقیقات اندکی در این زمینه انجام شده است که در ادامه به برخی از آنها اشاره می‌گردد:

نظام‌الدین رحیمیان در تحقیقی با عنوان " توجیه تصمیمات در برنامه‌ریزی حسابرسی " در سال ۱۳۸٦، اقدام به ارزیابی توضیحات مدیریت توسط حسابرسان نمود و بررسی کرد که این ارزیابی چگونه بر روی فرایند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در این تحقیق، بررسی می‌شود که چگونه دو جنبه از محیط حسابرسی شامل فرایند بررسی حسابرسی و نوع شواهد در دسترس بر روی قضاوت حسابرسان درباره تصمیمات برنامه‌ریزی حسابرسی آنان اثر می‌گذارد. به طور کلی، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که این دو عامل تأثیر زیادی روی توجیهات حسابرسان دارند. حسابرسانی که انتظار بررسی بعدی را دارند توجیهات بیشتری را نسبت به حسابرسانی مستندسازی می‌کنند که انتظار چنین بررسی را ندارند. به علاوه، توجیهات حسابرسان تحت تأثیر نوع شواهد در دسترس قرار می‌گیرد.

آقایی شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل را در سال۱۳۸۱ مورد مطالعه قرار داد و به این نتیجه رسید که متغیرهای مبتنی بر استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و بیانیه‌ها با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران بر کیفیت حسابرسی اثرگذار هستند.

ضمناً تا قبل از این تحقیق هیچ گونه پژوهشی در ایران در رابطه با اثر فشارهای موقعیتی و شغلی در حسابرسی بر روی رفتار فرصت طلبانه حسابرسان انجام نشده و تحقیق حاضر اولین پژوهش در این زمینه است.

---

۲ - Gundry and et al
۳ - premature sign – off
٤- accepting weak client explanations

روش شناسی تحقیق

این تحقیق از منظر هدف کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها (طرح تحقیق) تحقیقی شبه آزمایشی است. یک طرح بین سوژه‌ای[1] برای آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفت. متغیر مستقل دستکاری شده بین وضعیت ها متغیر زمان‌بندی آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی است. مشارکت‌کنندگان به صورت تصادفی به یکی از سه وضعیت زیر اختصاص داده شدند: وضعیت کنترلی، وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء قبل از اظهارنظر، و وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اظهارنظر. اجرای سناریو با حسابرسان و دانشجویان بعد از یک نشست آموزشی انجام شد، و تأکید گردید که مشارکت در پروژه اختیاری است. روش تجربی مستلزم خواندن یک سناریوی حسابرسی و انجام قضاوت در مورد نحوه برخورد مناسب با مخارج حسابداری در مورد دارایی‌های ثابت بود. در بخش اول سناریو، به مشارکت‌کنندگان مطالبی در مورد دارایی‌های ثابت و تعدادی از مخارج مرتبط با آنها ارائه گردید؛ سپس از مشارکت‌کنندگان درخواست شد تا در مورد نحوه برخورد حسابداری با مخارج مذکور قضاوت نمایند.

مشارکت‌کنندگان باید تعیین کنند که آیا مخارج مربوط به یک رویداد اقتصادی باید سرمایه‌ای تلقی شده و در طی دوره‌های آتی مستهلک گردد، یا به عنوان هزینه دوره جاری با آن برخورد گردد. از مشارکت‌کنندگان درخواست گردید که نه تنها اعمال قضاوت نمایند؛ بلکه تأیید کنند که در واقع به این نتیجه رسیده‌اند.

بعد از تأیید کردن اینکه آنها به نتیجه رسیده و بخش یک را تکمیل نمودند، بخش دوم سناریو در اختیار مشارکت‌کننده قرار گرفت. تا زمانی که مشارکت‌کنندگان بخش یک را تکمیل ننمودند، بخش دوم مهر و موم شده باقی ماند. در بخش دوم، از مشارکت‌کنندگان درخواست شد، تا قضاوت‌های اولیه‌ای را که در بخش اول سناریو اعمال نموده‌اند گزارش نمایند. بحث مربوط به نحوه برخورد با مخارج داراییهای ثابت به این دلیل انتخاب شد که برای کلیه حسابرسان در سطوح مختلف تجربه قابل فهم باشد.

مشارکت‌کنندگان در وضعیت کنترلی در هیچ مرحله‌ای از مطالعه از نگرش شرکاء حسابرسی آگاه نشدند. مشارکت‌کنندگان در وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء قبل از اظهارنظر در بخش اول سناریو؛ قبل از اینکه قضاوت نمایند که آیا مخارج باید به عنوان جاری یا سرمایه‌ای تلقی گردد از نگرش شرکاء آگاه شدند. مشارکت‌کنندگان در وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اظهارنظر، بعد از اینکه در بخش اول در مورد جاری یا سرمایه‌ای بودن مخارج قضاوت نمودند از نگرش شرکاء آگاه شدند. از مشارکت‌کنندگان در هر سه وضعیت درخواست شد که در بخش اول سناریو اعمال قضاوت نموده و تأیید نمایند که آنها درباره نحوه برخورد مناسب با مخارج – قبل از هرگونه اقدامی در مرحله بعدی سناریو– به نتیجه رسیده‌اند.

۱-between-subject

به دلیل تأکید بر اهمیت اعمال قضاوت توسط مشارکت‌کنندگان در بخش اول سناریو از آنها درخواست گردید که در پایان بخش اول سناریو تأکید کنند که درباره رویداد مورد نظر قضاوت نموده و آن را در بخش دوم سناریو گزارش می‌کنند. از مشارکت‌کنندگان درخواست گردید که قضاوت اعمال شده در بخش اول را تنها در بخش دوم سناریو گزارش نمایند، ضمن اینکه به آنها فرصت داده شد که قضاوت اعمال شده در بخش اول را بدون اینکه کسی بفهمد تحریف نمایند. علاوه بر این، مشارکت‌کنندگان در وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اعمال قضاوت تنها بعد از باز کردن بخش دوم سناریو از نگرش شرکاء آگاه شدند. نگرش شرکاء در هر دو وضعیت قبل و بعد شبیه به هم بود: به این صورت که مبلغ مخارج باید به عنوان هزینه دوره جاری با آن برخورد شود. این نگرش بر خلاف انتظار مشارکت‌کنندگان بود. در بخش دوم سناریو، از مشارکت‌کنندگان درخواست گردید که قضاوت اولیه‌ای را که در بخش اول سناریو در مورد جاری یا سرمایه‌ای بودن مخارج اعمال کرده بودند گزارش نمایند. استدلال این بود که به مشارکت‌کنندگان در وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اعمال قضاوت فرصت داده شود تا قضاوت‌های اولیه خود را تحریف کنند. از آنجایی که در وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اعمال قضاوت از مشارکت‌کنندگان درباره قضاوت اعمال شده قبل از آگاهی از نگرش شرکاء سؤال گردید؛ ما قادر بودیم که تحریف انجام شده در این وضعیت را مشاهده کنیم. به ویژه چنانچه نسبت پاسخ دهندگانی که در وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اعمال قضاوت، مخارج مذکور را به عنوان "جاری" طبقه‌بندی نمایند با نسبت پاسخ‌دهندگانی که در وضعیت کنترل مخارج مذکور را به عنوان "جاری" طبقه‌بندی نمایند تفاوت معنی‌داری نداشته باشد این می‌تواند بیانگر این باشد که تحریف بااهمیتی رخ نداده است. چنانچه نسبت پاسخ‌دهندگانی که در وضعیت آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اعمال قضاوت، مخارج مذکور را به عنوان "جاری" طبقه‌بندی نمایند از نسبت پاسخ‌دهندگانی که در وضعیت کنترل، مخارج مذکور را به عنوان "جاری" طبقه‌بندی نمایند به صورت معنی-داری بیشتر باشد این می‌تواند بیانگر این باشد که تحریف رخ داده است. متغیر وابسته در این مطالعه یعنی قضاوت بیانگر نوع اظهارنظر گزارش شده است.

در جدول زیر طرح آزمایش و خط زمانی[1] مربوط به تحقیق ارائه شده است:

جدول ۱- آگاهی از نگرش شرکاء و تحریف قضاوت حسابرسی: طرح تحقیق و خط زمانی

	کنترل	قبل	بعد
	دستکاری مسؤولیت پاسخگویی	دستکاری مسؤولیت پاسخگویی	دستکاری مسؤولیت پاسخگویی
نتیجه ۱	توصیف وضعیت	توصیف وضعیت	توصیف وضعیت
		آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی	
	اعمال قضاوت	اعمال قضاوت	اعمال قضاوت
		آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی	
نتیجه ۲	چه قضاوتی در بخش یک اعمال نموده‌اید؟	چه قضاوتی در بخش یک اعمال نموده‌اید؟	چه قضاوتی در بخش یک اعمال نموده‌اید؟
	ارائه قضاوت	ارائه قضاوت	ارائه قضاوت

متغیرهای تحقیق و تعریف عملیاتی آنها

این تحقیق دارای یک متغیر وابسته تحت عنوان " قضاوت حسابرسان" و متغیر مستقل دستکاری شده بین وضعیت‌ها تحت عنوان متغیر " زمانبندی آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی" است. تعاریف عملیاتی متغیرهای تحقیق به صورت زیر است:

قضاوت: فرایندی است که در آن، افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسأله مورد تصمیم‌گیری، فکر و اظهارنظر می-کنند (رحیمیان، ۱۳۸٦).

آگاهی از نگرش شرکاء حسابرسی: در صورت شناخته بودن تمایلات پاسخ‌خواه، افراد پاسخگو ممکن است مایل به تغییر نگرش، از سمت خواسته‌های خود به سوی این تمایلات باشند و موقعیت خود را با منزلت اجتماعی قابل قبول تطبیق دهند.

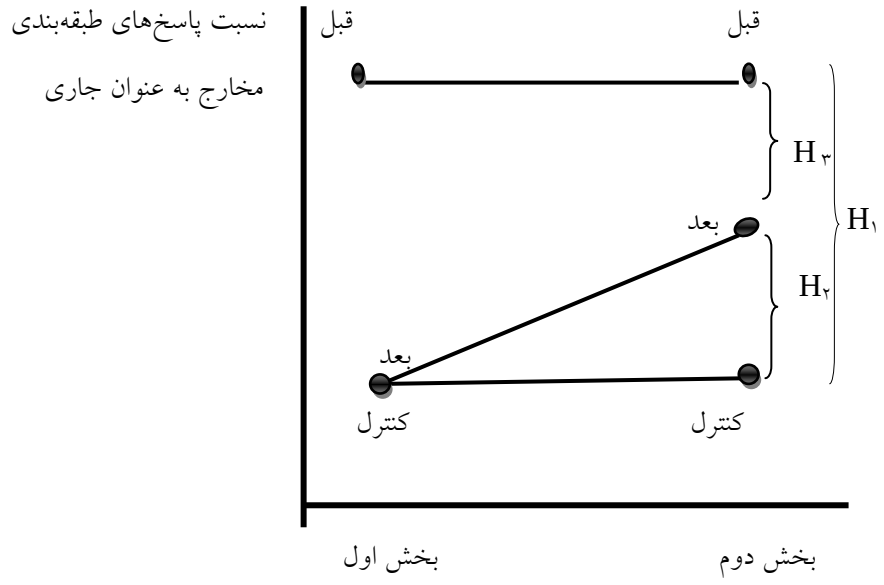
هزینه‌های داخلی و خارجی فریب: به تبعیت از تعریف باک[2]، فریب به عنوان تحریف عمدی حقایق در قالب اظهارنظر تعریف گردیده است. هزینه‌های خارجی فریب به عنوان ارزش مورد انتظار یک پیامد منفی مانند کشف

۱- time line
۲ - Bok

تخلف و جریمه شدن بیان گردیده است. از طرف دیگر، هزینه‌های داخلی فریب به عنوان پیامدهای منفی درونی ناشی از فریب مانند از دست دادن اعتماد به نفس و احساس ندامت تعریف شده است.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های تحقیق در شکل زیر نشان داده شده‌اند:



شکل ۱- فرضیه‌های تحقیق

H_1 کنترل □ قبل

H_2 کنترل □ بعد

H_3 بعد □ قبل

"نسبت پاسخ‌های طبقه‌بندی مخارج به عنوان جاری" در گروه کنترل به عنوان معیار قضاوت فردی مشارکت-کنندگان – آزاد از تأثیرپذیری از نگرش شرکاء- تلقی می‌گردد. در این وضعیت (وضعیت کنترل)، انتظار می‌رود تعداد مشارکت‌کنندگانی که در بخش اول مخارج را به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کنند معادل مشارکت‌کنندگانی باشد که در بخش دوم مخارج را به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کنند، زیرا هیچ دلیلی وجود ندارد که آنها قضاوت اولیه خود را در بخش دوم تحریف کنند.

مشارکت‌کنندگان در وضعیت قبل، از نگرش شرکاء قبل از اعمال قضاوت و در بخش اول سناریو آگاه می‌شوند. به تبعیت از تحقیقات انجام شده قبلی، انتظار می‌رود که مشارکت‌کنندگان در بخش اول سناریو تحت تأثیر نگرش شرکاء قرار گیرند. به علاوه، اعتقاد بر این است که هیچ دلیلی برای مشارکت‌کنندگان در این وضعیت وجود

ندارد که قضاوت اولیه خود را در بخش دوم سناریو تحریف کنند. زیرا قبلاً و در بخش اول سناریو از نگرش شرکاء آگاه شده‌اند، و هیچگونه اطلاعات اضافی در بخش دوم سناریو در اختیار آنها قرار نگرفته است. پیش‌بینی می‌شود که نسبت مشارکت‌کنندگانی که در این وضعیت، مخارج را به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کنند بیشتر از نسبت مشارکت‌کنندگانی باشد که در وضعیت کنترل مخارج را به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کنند (فرضیه اول).

فرضیه اول :حسابرسانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند قضاوتهای خود را با نگرش آنها همسو می‌کنند.

مشارکت‌کنندگان در وضعیت بعد، از نگرش شرکاء در بخش دوم سناریو آگاه می‌شوند؛ یعنی، بعد از اینکه آنها در بخش اول سناریو اعمال قضاوت نمودند. هیچ دلیلی وجود ندارد که انتظار داشته باشیم قضاوت اولیه مشارکت‌کنندگان در بخش اول سناریو در این وضعیت از قضاوت اولیه مشارکت‌کنندگان در وضعیت کنترل متفاوت باشد – مشارکت‌کنندگان در هر دو وضعیت بدون اینکه تحت تأثیر نگرش شرکاء قرار گیرند اعمال قضاوت می‌کنند. به هر حال، در بخش دوم سناریو، مشارکت‌کنندگان در وضعیت بعد، از نگرش شرکاء حسابرسی آگاه می‌شوند. از مشارکت‌کنندگان درخواست می‌شود که قضاوت اولیه اعمال شده در بخش اول را گزارش نمایند. این قضاوت اولیه، توسط هیچ کس به غیر از خود مشارکت‌کنندگان قابل مشاهده نیست. بنابراین، مشارکت‌کنندگان ممکن است که قضاوت اولیه خود را در بخش دوم سناریو تحریف نموده و هیچ کس به غیر از خود آنها متوجه فریب نگردد. اگر مشارکت‌کنندگان قضاوت اولیه واقعی خود را گزارش کنند، هیچ تفاوتی نباید بین پاسخهای گروه کنترل و گروه بعد در بخش دوم وجود داشته باشد. بهرحال، فرضیه‌ای که مطرح می‌شود این است که مشارکت-کنندگان در وضعیت بعد، متمایل به تحریف قضاوت اولیه خود گردیده و بنابراین نسبت مشارکت‌کنندگانی که در این وضعیت مخارج را به عنوان جاری طبقه بندی می‌کنند بزرگ‌تر از وضعیت کنترل خواهد بود (فرضیه دوم).

فرضیه دوم: حسابرسانی که بعد از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند، قضاوتهای اولیه خود را در راستای همسو شدن با نگرش آنها تحریف می‌کنند.

فرضیه دیگری که مطرح می‌گردد این است که به دلیل وجود هزینه‌های داخلی فریب، حجم تحریف در گروه بعد کمتر از حجم تأثیر در گروه قبل خواهد بود (فرضیه سوم).

فرضیه سوم: حسابرسانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند نسبت به حسابرسانی که بعد از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند، قضاوتهای خود را با نگرش آنها بیشتر همسو می‌کنند.

جامعه، نمونه و روش نمونه‌گیری

سؤالات تحقیقی بررسی شده در مطالعه فعلی به رفتار حسابرسان مربوط می‌شوند. بنابراین، حسابرسان مشارکت‌کننده آزمودنی‌های ایده‌آلی برای آزمون فرضیه‌های مطرح شده هستند؛ اما به منظور بررسی " اثر متغیر

کنترلی مسؤولیت پاسخگویی[1] بر روی متغیر وابسته" با مقایسه دانشجویان و حسابرسان و همچنین به دلیل اینکه مشارکت‌کنندگان منبع کمیاب و هزینه‌بری هستند، علاوه بر حسابرسان؛ تعدادی از دانشجویان حسابداری مقطع دکتری به عنوان بخشی از جامعه آماری مشارکت داده می شوند. مطالعات زیادی بررسی نموده‌اند که آیا دانشجویان می‌توانند به عنوان جانشین در تحقیقات مربوط به قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری مورد استفاده قرار گیرند. ماک۲ (۱۹٦۹)، هافستد۳ (۱۹۷۲) و دیکهاوت٤ (۱۹۷۳) پی بردند که دانشجویان و حسابرسان تصمیمات خیلی مشابهی اتخاذ نمودند. اشتون و کرامر۵ (۱۹۸۰) نتیجه‌گیری نمودند که دانشجویان جانشین‌های مناسبی برای حسابرسان هستند. از طرف دیگر، عبدالمحمدی و رایت٦ (۱۹۸۷) و بانر و لویس۷ (۱۹۹۰) پی بردند که دانشجویان جانشین‌های سؤال برانگیزی برای حسابرسان در تصمیمات پیچیده هستند.

در این تحقیق از روش نمونه‌گیری وضعی یا تورش‌دار برای انتخاب نمونه استفاده شده است (حافظ نیا، ۱۳۸۹). این تحقیق با مشارکت حسابرسانی انجام شد که در کلاسهای آمادگی آزمون حسابداران رسمی سال ۱۳۹۱ و کارگاههای آموزش افزایش دانش تخصصی حسابداران رسمی مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران شرکت کرده بودند. کلیه شرکت کنندگان در تحقیق دارای صفت مشخصه تعیین شده بودند. همچنین پیش‌بینی اولیه این بود که زمان لازم برای تکمیل طرح تحقیق ۱۵دقیقه است. در مرحله عمل، انجام تحقیق از روایی و اعتبار بیشتری برخوردار شد. چون مشارکت‌کنندگان همواره زمان بیشتری را صرف تکمیل طرح تحقیق کردند.

تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق

تجربه یک: حسابرسان

۸۱ حسابرس در این مطالعه مشارکت نمودند. یکی از مشارکت‌کنندگان به هر دو گزینه پاسخ داد (یعنی مشخص نمود که مخارج باید هم به عنوان جاری و هم به عنوان سرمایه‌ای با آنها برخورد شود)، داده‌های مشارکت‌کننده مذکور در مطالعه منظور نگردید. از باقیمانده مشارکت‌کننده‌ها، ۷۵ نفر از آنها کنترل درک سناریو را به درستی تکمیل نموده و در تجزیه و تحلیل‌های انجام شده شامل گردیدند.

از ۷۵ حسابرس مشارکت‌کننده، ۲۵ نفر از آنها در وضعیت کنترل، ۲۵ نفر در وضعیت قبل و ۲۵ نفر در وضعیت بعد قرار گرفتند. تعداد در ستون‌های مخارج جاری و سرمایه‌ای در جدول ۲ بیانگر تعداد

---

۱ - accountability
۱- Mock
۲- Hofstedt
۳- Dickhaut
٤- Ashton and Kramer
۵- Abdolmohammadi and Wright
٦- Bonner and Lewis

مشارکت‌کنندگانی است که گزارش نمودند قضاوت‌های اولیه اتخاذ شده در بخش اول تجربه به ترتیب به عنوان سرمایه‌ای یا جاری با آنها برخورد شود.

جدول ۲- قضاوت حسابرسی بر حسب وضعیت (نمونه حسابرسان)

		قضاوت		جمع
		سرمایه‌ای	جاری	
وضعیت	کنترل	۲۰	۵	۲۵
	قبل	۱۸	۷	۲۵
	بعد	۱۹	٦	۲۵
جمع		۵۷	۱۸	۷۵

آزمون فرضیه‌ها

رگرسیون لجستیک برای آزمون فرضیه‌های تجربی مورد استفاده قرار گرفت. مدل در زیر ارائه شده است.

$$\text{قضاوت} = \beta o + \beta_{۱} * \text{قبل} + \beta_{۲} * \text{بعد} + \varepsilon$$

متغیر وابسته قضاوت مقدار ۱ را برای قضاوت‌های گزارش شده‌ای که مبلغ باید به عنوان جاری با آن برخورد شود و مقدار ۰ را برای قضاوت‌های گزارش شده‌ای که مبلغ باید به عنوان سرمایه‌ای با آن برخورد شود اتخاذ می‌کند. نتایج رگرسیون لجستیک در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳- رگرسیون لجستیک قضاوت حسابرسی بر مبنای زمان‌بندی آگاهی از نگرش شرکاء(نمونه حسابرسان)

$$\text{قضاوت} = \beta o + \beta_{۱} * \text{قبل} + \beta_{۲} * \text{بعد} + \varepsilon$$

متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب متغیر	خطای معیار	آماره والد	p-value
کنترل		-۱/۳۸٦	۰/۵۰۰	۷/٦۸۷	۰/۰۰٦
قبل	+	۲/۳۳۱	۰/٦۷۰	۱۲/۱۱۵	۰/۰۰۱
بعد	+	۲/۵۳۹	۰/٦۸۵	۱۳/۷۳٦	۰/۰۰۰

[۱] ۰/۳۲۳ تعداد مشاهدات ۷۵ کای اسکور مدل ۲۰/٦٦۸ درجه آزادی ۲ معنی‌داری ۰/۰۰۰ ضریب تعیین

فرضیه اول

۱-Nagelkerke R Square

در فرضیه اول پیش‌بینی گردید که حسابرسانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند قضاوت‌های خود را با نگرش آنها همسو می‌کنند. انتظار می‌رود که حسابرسان در وضعیت قبل بیشتر از حسابرسانی که در وضعیت کنترل قرار می‌گیرند مخارج را به عنوان جاری طبقه‌بندی کنند. بنابراین پیش‌بینی می‌شود که علامت ضریب بر روی متغیر قبل مثبت باشد. جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب بر روی متغیر قبل مثبت و معنی‌دار است (معنی‌داری = ۰/۰۰۱)، بنابراین فرضیه اول تأیید می‌گردد.

با بکارگیری ضریب‌های برآورد شده[۱] در مدل می‌توان محاسبه نمود که چقدر احتمال دارد حسابرس در وضعیت کنترل (بدین معنی که حسابرس تحت تأثیر نگرش شرکاء قرار نگیرد) مخارج انجام شده را به عنوان مخارج جاری تلقی کند، احتمال محاسبه شده در وضعیت مذکور ۲۰٪ است. نحوه محاسبه احتمال مذکور به صورت زیر است:

$$P = \frac{1}{1+e^{-z}}$$

$$Z = \log\left(\frac{P}{1-P}\right) = \beta o + \beta 1 * \text{قبل} + \beta 2 * \text{بعد}$$

$$Z = \log\left(\frac{P}{1-P}\right) = -1.386 + 2.331 * \text{قبل} + 2.539 * \text{بعد} = -1.386$$

$$P = \frac{1}{1+e^{1.386}} = 0.2$$

احتمال اینکه حسابرس در وضعیت قبل به این نتیجه برسد که مخارج انجام شده باید جاری تلقی گردد ۷۲٪ است.

فرضیه دوم

در فرضیه دوم پیش‌بینی گردید که حسابرسانی که بعد از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند قضاوت‌های اولیه خود را در راستای همسو شدن با نگرش آنها تحریف می‌کنند. انتظار بر این بود که نسبت حسابرسانی که در وضعیت بعد، مخارج را به عنوان جاری تلقی کنند به صورت معنی‌داری بزرگ‌تر از وضعیت کنترل باشد. و پیش‌بینی گردید که علامت ضریب در متغیر شاخص بعد مثبت باشد. ضریب متغیر بعد در جدول ۳ مثبت و معنی‌دار است (معنی‌داری = ۰/۰۰۰)، بنابراین فرضیه دوم تأیید گردید.

احتمال اینکه حسابرسی که از نگرش آگاهی ندارد و به این نتیجه برسد که مخارج باید جاری تلقی گردد ۲۰٪ است. احتمال اینکه حسابرسی که هنگام اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاهی ندارد؛ اما در نتیجه آگاهی از نگرش شرکاء قضاوت اولیه خود را در راستای همسو شدن با نگرش آنها تحریف کند ۷۶٪ است.

فرضیه سوم

۲-Estimated coefficients

در فرضیه سوم پیش‌بینی گردید که حسابرسانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند نسبت به حسابرسانی که بعد از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه می‌شوند، قضاوت‌های خود را با نگرش آنها بیشتر همسو می‌کنند. این بدین معنی است که انتظار می‌رود احتمال اینکه یک حسابرس در گروه بعد مخارج را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند کوچک‌تر از احتمالی باشد که حسابرس در گروه قبل مخارج را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند. جدول ٤ مدل رگرسیون لجستیک برآورد شده را تنها برای وضعیت‌های قبل و بعد نشان می‌دهد. این مدل معنی‌دار نیست (کای اسکور ۰/۰۱۸، معنی‌داری = ۰/۸۷)؛ به علاوه، ضریب وضعیت بعد نیز معنی‌دار نیست (معنی‌داری = ۰/۳۸٦)، بنابراین فرضیه سوم تأیید نگردید.

جدول ٤- مقایسه وضعیت‌های قبل و بعد (نمونه حسابرسان)

متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب متغیر	خطای معیار	آماره والد	p-value
قبل		۱/۰۲٥٤	۰/٥٤۷	۱/٥۲۱	۰/۰۸۳
بعد	_	۰/۱۳۲	۰/۸۲٤	۰/۱٥۱	۰/۳۸٦

تعداد مشاهدات ٥۰ کای اسکور مدل ۰/۰۱۸ درجه آزادی ۱ معنی داری ۰/۸۷۰ ضریب تعیین ۰/۰۰٤

تجربه دو: دانشجویان

در این تجربه، ۷۸ دانشجو مشارکت نمودند، داده‌های یک دانشجوی مشارکت‌کننده که طرح سناریو را تکمیل ننمود، حذف گردید. از باقیمانده دانشجویان مشارکت‌کننده، ٦ نفر از آنها کنترل درک سناریو را به درستی تکمیل ننموده و در تجزیه و تحلیل‌های انجام شده شامل نگردیدند.

از ۷۱ دانشجوی مشارکت‌کننده، ۲٤ نفر از آنها که در وضعیت کنترل قرار داشتند از نگرش مخاطبان ارزیابی-کننده آگاهی پیدا نکردند؛ ۲٤ مشارکت‌کننده قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء – مخارج انجام شده به عنوان جاری با آن برخورد شود – آگاه شدند، و ۲۳ مشارکت‌کننده بعد از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه شدند.

جدول ٥- قضاوت حسابرسی بر حسب وضعیت (نمونه دانشجویان)

		قضاوت		جمع
		سرمایه ای	**جاری**	
وضعیت	کنترل	۱۷	۷	۲٤
	قبل	۷	۱۷	۲٤
	بعد	۷	۱٦	۲۳
جمع		۳۱	٤۰	۷۱

آزمون فرضیه‌ها

نتایج به دست آمده از نمونه دانشجویان شباهت بسیار زیادی با نتایج کسب شده از حسابرسان مشارکت‌کننده دارد. جدول ٦ نتایج مربوط به فرضیه ۱ و ۲ را نشان می‌دهد. ضریب مربوط به متغیر قبل مثبت و معنی‌دار است (معنی‌داری = ۰/۰۰۵)، بنابراین فرضیه ۱ تأیید می‌گردد. ضریب مربوط به متغیر بعد نیز مثبت و معنی‌دار است (معنی‌داری = ۰/۰۰۷)، بنابراین فرضیه ۲ هم تأیید می‌گردد.

جدول ٦- رگرسیون لجستیک قضاوت حسابرسی بر مبنای زمان‌بندی آگاهی از نگرش شرکاء (نمونه دانشجویان)

قضاوت = γ_0 + γ_1 * قبل + γ_2 * بعد + ε

متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب متغیر	خطای معیار	آماره والد	p-value
کنترل		−۰/۸۸۷	۰/٤٤۹	۳/۹۰٤	۰/۰٤۸
قبل	+	۱/۷۷۵	۰/٦۳۵	۷/۸۰۷	۰/۰۰۵
بعد	+	۱/۷۱٤	۰/٦۳۸	۷/۲۱۷	۰/۰۰۷

تعداد مشاهدات ۷۱ کای اسکور مدل ۱۱/۰٦۷ درجه آزادی ۲ معنی داری ۰/۰۰٤ ضریب تعیین ۰/۱۹۳

جدول ۷ نتایج مربوط به فرضیه ۳ را نشان می‌دهد. این مدل معنی‌دار نیست (کای اسکور ۰/۸۳۲، معنی‌داری = ۰/۲۸۷)؛ و ضریب متغیر بعد همچنین معنی‌دار نیست (معنی‌داری= ۰/۱٤۸)، لذا فرضیه ۳ تأیید نمی‌گردد.

جدول ۷- مقایسه وضعیتهای قبل و بعد (نمونه دانشجویان)

متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب متغیر	خطای معیار	آماره والد	p-value
قبل		۲/٤۱۲	۱/۱۰۸	۲/٤۷٦	۰/۰٦۳
بعد	_	−۰/۹۹۷	۱/۲٤۸	−۰/۸۲٤	۰/۱٤۸

تعداد مشاهدات ٤۷ کای اسکور مدل ۰/۸۳۲ درجه آزادی ۱ معنی‌داری ۰/۲۸۷ ضریب تعیین ۰/۰٤۸

مقایسه حسابرسان با دانشجویان

نتایج تجربه اجرا شده با دانشجویان و حسابرسان از نظر کیفی یکسان است. برای بررسی بیشتر این موضوع، مدل رگرسیون لجستیک زیر جهت آزمون اینکه آیا واکنش‌های حسابرسان و دانشجویان تفاوت معنی‌داری با هم دارند مورد استفاده قرار گرفت:

قضاوت = δ_0 + δ_1 * قبل + δ_2 * بعد + δ_3 * حسابرس + δ_4 * قبل * حسابرس + δ_5 * بعد * حسابرس + ε

متغیر شاخص حسابرس مقدار ۱ را برای مشارکت‌کنندگان حسابرس و در غیر این صورت مقدار ۰ اتخاذ می‌کند. نتایج در جدول ۸ نشان داده شده‌اند.

جدول ۸- رگرسیون لجستیک جهت آزمون تفاوت واکنش‌های دانشجویان و حسابرسان (نمونه ترکیبی)

قضاوت = δ_0 + قبل * δ_1 + بعد * δ_2 + حسابرس * δ_3 + قبل * حسابرس * δ_4 + بعد * حسابرس * δ_5 + ε

متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب متغیر	خطای معیار	آماره والد	p-value
کنترل		-۰/۴۸۹	۰/۵۰۲	-۰/۹۲۶	۰/۲۸۳
قبل	+	۳/۱۴۱	۱/۱۲۷	۲/۴۶۸	۰/۰۰۲
بعد	+	۱/۹۷۸	۰/۷۹۸	۲/۴۲۸	۰/۰۰۴
حسابرس		-۰/۵۲۳	۰/۷۲۸	-۰/۷۴۳	۰/۳۶۸
قبل*حسابرس		-۱/۰۱۳	۱/۳۸۳	-۰/۶۸۲	۰/۴۲۱
بعد*حسابرس		۰/۱۷۴	۱/۱۲۳	۰/۱۴۸	۰/۶۹۸

تعداد مشاهدات ۱۴۶ کای اسکور مدل ۳۲/۵۱۸ درجه آزادی ۵ معنی داری ۰/۰۰۰ ضریب تعیین ۰/۴۲

فقدان معنی‌داری متغیرهای قبل*حسابرس[1] (معنی‌داری = ۰/۴۲۱)، و بعد*حسابرس[2] (معنی‌داری = ۰/۶۹۸)، نشان می‌دهد که دستکاری‌های تجربی اثر متفاوتی بر روی قضاوت‌های دانشجویان و حسابرسان نداشته است. همچنین فقدان معنی‌داری متغیر حسابرس (معنی‌داری = ۰/۳۶۸) نشان می‌دهد که قضاوت حسابرسان تفاوت معنی‌داری با قضاوت دانشجویان در این مطالعه ندارد.

نتایج نمونه ترکیبی

از ۱۴۶ مشارکت‌کننده، ۴۹ نفر از آنها که در وضعیت کنترل قرار داشتند از نگرش مخاطبان ارزیابی‌کننده آگاهی پیدا نکردند؛ ۴۹ مشارکت‌کننده قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء – مخارج انجام شده به عنوان جاری با آن برخورد شود – آگاه شدند، و ۴۸ مشارکت‌کننده بعد از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه شدند.

جدول ۹- قضاوت حسابرسی بر حسب وضعیت (نمونه ترکیبی)

		قضاوت		جمع
		سرمایه‌ای	جاری	
وضعیت	کنترل	۳۷	۱۲	۴۹

۱- Befor * Auditor
۲- After *Auditor

	قبل	١٤	٣٥	٤٩
	بعد	١٣	٣٥	٤٨
جمع		٦٤	٨٢	١٤٦

آزمون فرضیه‌ها

از آنجایی که تفاوت معنی‌داری بین واکنش‌های حسابرسان و دانشجویان مشاهده نگردید، دو نمونه با همدیگر ترکیب شده و مدل اصلی در نمونه ترکیبی برآورد گردید. جدول ١٠ نتایج فرضیه ١ و ٢ را برای نمونه ترکیبی نشان می‌دهد. ضرایب مربوط به متغیرهای قبل و بعد مثبت و معنی‌دار هستند (معنی‌داری = ٠/٠٠٠ و ٠/٠٠٠، به ترتیب)، بنابراین فرضیه ١ و ٢ در نمونه ترکیبی تأیید می‌گردد. نتایج نمونه ترکیبی (n =١٤١) قوی‌تر از نتایج نمونه‌های انفرادی – به احتمال زیاد در نتیجه قدرت کسب شده از نمونه بزرگ‌تر – است.

جدول ١٠- رگرسیون لجستیک قضاوت حسابرسی بر مبنای زمان‌بندی آگاهی از نگرش شرکاء (نمونه ترکیبی)

قضاوت = $\zeta_0 + \zeta_1$ * قبل + ζ_2 * بعد + ε

متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب متغیر	خطای معیار	آماره والد	p-value
کنترل		-١/١٢٦	٠/٣٣٢	١١/٤٨٩	٠/٠٠١
قبل	+	٢/٠٤٢	٠/٤٥٩	١٩/٨٢٨	٠/٠٠٠
بعد	+	٢/١١٦	٠/٤٦٥	٢٠/٧٥١	٠/٠٠٠

تعداد مشاهدات ١٤٦ کای اسکور مدل ٣٠/٩١٩ درجه آزادی ٢ معنی داری ٠/٠٠٠ ضریب تعیین ٠/٢٥٦

نتایج نمونه ترکیبی برای فرضیه ٣ در جدول ١١ ارائه شده است. می‌توان مشاهده نمود که مدل معنی‌دار نیست (کای اسکور ٠/٣١٢، معنی‌داری = ٠/٥٧٢) و ضریب متغیر بعد هم معنی دار نیست (معنی‌داری = ٠/٢٤٣)، و بنابراین فرضیه ٣ - حتی در نمونه ترکیبی با وجود قدرت کسب شده در نتیجه افزایش اندازه نمونه - تأیید نمی‌گردد.

جدول ١١- مقایسه وضعیت های قبل و بعد (نمونه ترکیبی)

متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب متغیر	خطای معیار	آماره والد	p-value
قبل		١/٦٢٣	٠/٤٨١	٢/٨٢١	٠/٠٠٢
بعد	_	-٠/٣٤٢	٠/٧٤٢	-٠/٤٤١	٠/٢٤٣

تعداد مشاهدات ٩٧ کای اسکور مدل ٠/٣١٢ درجه آزادی ١ معنی‌داری ٠/٥٧٢ ضریب تعیین ٠/٠٠٩

جدول ۱۲ خلاصه نتایج فرضیه‌های تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول ۱۲- خلاصه نتایج تحقیق

فرضیه‌ها	نتایج نمونه حسابرسان	نتایج نمونه دانشجویان	نتایج نمونه ترکیبی
فرضیه اول: آگاهی از نگرش شرکاء قبل از اعمال قضاوت ← همسویی نگرش حسابرسان با نگرش شرکاء	تأیید گردید	تأیید گردید	تأیید گردید
فرضیه دوم: آگاهی از نگرش شرکاء بعد از اعمال قضاوت ← تحریف قضاوت حسابرسی	تأیید گردید	تأیید گردید	تأیید گردید
فرضیه سوم: همسویی در وضعیت قبل □ تحریف در وضعیت بعد	تأیید نگردید	تأیید نگردید	تأیید نگردید

نتایج مبتنی بر فرضیه‌های تحقیق

نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه اول

با توجه به آماره آزمون، تأیید شدن فرضیه پژوهشی اول بدین معناست که آگاهی از نگرش شرکای حسابرسی قبل از اعمال قضاوت، منجر به همسویی قضاوتهای حسابرسان با شرکا می‌گردد. این نتیجه مشابه با نتایج تحقیقات انجام شده توسط پچیوا (۲۰۰۸) ، جونز (۲۰۰۸) و ویلکس (۲۰۰۲) در این زمینه می‌باشد.

هر چند که مسؤولیت پاسخگویی دارای اثرات مثبت زیادی است، اما از طرف دیگر آن را به عنوان عاملی تلقی نموده‌اند که دارای اثرات منفی مانند تبعیت از باور دیگران است. بر اساس مدل احتمالات اجتماعی تتلاک در مورد قضاوت و انتخاب، پاسخگویی به مخاطبان با نگرش‌های شناخته شده منتج به فرآیند شناختی دارای پیچیدگی کمتر می‌گردد، زیرا برای ادای مسؤولیت پاسخگویی، تصمیم‌گیرندگان از روش‌های اکتشافی قابل قبول استفاده می‌کنند، آنها مسیر حدأقل تلاش شناختی را انتخاب نموده و نگرش‌های خود را با نگرش‌های مخاطبان ارزیابی همسو می‌کنند. عواملی که منجر به همسویی نگرشها می‌گردد می‌تواند ناشی از تمایلات جانبدارانه روانشناسانه، خساست شناختی و دلایل راهبردی باشد که در فرضیه بعد مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه دوم

با توجه به آماره آزمون، تأیید شدن فرضیه پژوهشی دوم بدین معناست که آگاهی از نگرش شرکای حسابرسی بعد از اعمال قضاوت، منجر به تحریف قضاوتهای حسابرسان در راستای همسو شدن با نگرش شرکا

می‌گردد. این نتیجه مشابه با نتایج تحقیقات انجام شده توسط پچیوا (۲۰۰۸) ، جونز (۲۰۰۸) و ویلکس (۲۰۰۲) در این زمینه می‌باشد.

حسابرسان به دلایل راهبردی، به منظور کسب ارزیابی مطلوب عملکرد و ارتقای حرفه‌ای، نگرش خود را با نگرش کسانی که به آنها پاسخگو هستند هماهنگ می‌کنند. مسؤولیت پاسخگویی سبب افزایش چشمگیر نگرانی‌های حرفه‌ای می‌گردد و نگرانی‌های حرفه‌ای، حسابرسان را تحریک خواهد نمود تا با انجام فعالیت‌های فرصت‌طلبانه، ارزیابی‌کنندگان را در مورد خروجی واقعی گمراه کنند. به عبارت دیگر، حسابرسانی که ابتدا اعمال قضاوت نموده و سپس از نگرش شرکایی آگاه می‌شوند که به آنها پاسخگو هستند، قضاوت‌های اولیه خود را تحریف می‌کنند؛ یعنی، به دروغ گزارش می‌کنند که قضاوت اولیه آنها با قضاوت شرکا همسو بوده است.

نتیجه‌گیری بر اساس فرضیه سوم

با توجه به آماره آزمون، رد شدن فرضیه پژوهشی سوم بدین معناست که حجم تأثیر نگرش شرکا بر روی قضاوت حسابرسان قبل از اعمال قضاوت مشابه حجم تحریف راهبردی قضاوت حسابرسانی است که بعد از اعمال قضاوت از نگرش شرکا آگاه گردیدند. این نتیجه مشابه با نتایج تحقیقات انجام شده توسط پچیوا (۲۰۰۸) ، جونز (۲۰۰۸) و ویلکس (۲۰۰۲) در این زمینه می‌باشد.

در این فرضیه پیش‌بینی گردید که هزینه‌های داخلی فریب منجر به کاهش میزان تحریف گردد. بنابراین انتظار می‌رفت وضعیت‌هایی که در آن همسویی بتواند به صورت واضح فریب‌آمیز باشد - یعنی حسابرسب عد از اعمال قضاوت از نگرش افراد مافوق آگاه شود-نسبت به وضعیت‌هایی که در آن همسویی به صورت واضح فریب‌آمیز نیست - یعنی حسابرس قبل از اعمال قضاوت از نگرش افراد مافوق آگاه شود- همسویی کمتری با نگرش شرکا مشاهده گردد. نتایج به دست آمده از مطالعه فعلی بیانگر این است که هزینه های داخلی فریب نمی‌توانند اثر انگیزه‌های اقتصادی و فشارهای شغلی را خنثی کنند و منجر به کاهش تحریف قضاوت حسابرسان گردند.

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج تحقیق

۱. همانگونه که در فرضیه‌های اول و دوم مشاهده گردید آگاهی از نگرش شرکا منجر به تحریف قضاوت حسابرسان می‌گردد. بر مبنای تحقیقات انجام شده در روانشناسی (لرنر و تتلاک، ۱۹۹۹)، انتظار می‌رود که چنانچه از حسابرسان خواسته شود دلایل اظهارنظر ارائه شده را بیان نموده و قضاوت‌های اعمال شده را توجیه کنند نسبت به حسابرسانی که از آنها خواسته می‌شود تنها قضاوت‌های اعمال شده را ثبت کنند به احتمال کمتری قضاوت‌های خود را تحریف نمایند. بنابراین، به شرکا و مدیران مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود که حسابرسان را نسبت به توجیه قضاوتهای اعمال شده ملزم کنند.

۲. بر اساس نتایج به دست آمده از فرضیه سوم، هزینه‌های داخلی فریب منجر به کاهش تحریف قضاوت حسابرسان نگردید. لذا درستکاری عامل مهمی است که حسابرسان باید به آن آراسته باشند. بنابراین پیشنهاد می‌شود هم در زمان انتخاب حسابرسان در مورد سوابق درستکاری آنها اطمینان وجود داشته باشد و هم رفتارهای حرفه‌ای آنها بعد از انتخاب از این جهت، تحت کنترل باشد. شایسته است آیین رفتار حرفه‌ای بر اساس تجاربی که در طول زمان به دست می‌آید، مصادیق زیر پا نهادن درستکاری را تعیین کند.

۳. با توجه به نتایج فرضیه‌های تحقیق، مؤسسات حسابرسی می‌توانند از طریق آموزش اخلاقی هدفمند با تأکید بر روی آیین رفتار حرفه‌ای و به وسیله افزایش آگاهی حسابرسان از غیرقابل قبول بودن تبعیت از باور دیگران، احتمال وقوع چنین رفتارهایی را کاهش دهند.

٤. نتایج تحقیق از فرضیه‌های تحقیق نشان می‌دهد که تجربه از عوامل بسیار اساسی برای قضاوت حرفه‌ای و انجام مستقل کار حسابرسی است. حسابرسان بسیار هوشمند ممکن است فراگیری دانش حسابداری و شیوه انجام کار حسابرسی را به سرعت انجام دهند ولی تجربه برای کار سراسر نیازمند قضاوت، ضرورتی انکارناپذیر است.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱. هویت حسابرسان، فشار مسؤولیت پاسخگویی صاحبکار و رفتار مصلحت‌آمیز حسابرسان

۲. کیفیت حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی

۳. نحوه تعامل ویژگی‌های شخصیتی با عوامل موقعیتی جهت تأثیر بر رفتارهای فرصت‌طلبانه حسابرسان

٤. تأثیر الزام به توجیه قضاوت‌های اعمال شده توسط حسابرسان بر میزان تحریف قضاوت حسابرسی

۵. اثرات مسوؤلیت پاسخگویی به منابع چندگانه بر روی قضاوتها و تصمیمات حسابرسان

محدودیتهای تحقیق

این مطالعه در معرض محدودیت‌های کلی تحقیقات تجربی و پرسشنامه‌ای به شرح زیر قرار دارد:

الف) مطالعه فعلی در معرض محدودیت‌های کلی تحقیقات تجربی قرار دارد. این حقیقت که رفتار واقعی حسابرسان در محیط واقعی مورد مطالعه قرار نگرفت ممکن است قابلیت تعمیم نتایج آن را محدود نماید.

ب) حسابرسان شاغل در نمونه مورد مطالعه در سطح سرپرست و حسابرس بودند؛ بنابراین، نتایج ممکن است که به رفتار مدیران حسابرسی قابل تعمیم نباشد.

ج) به منظور افزایش قابلیت اعتماد نگرش شرکای حسابرسی، اطلاعات توجیه‌کننده‌ای در مورد صحت اظهارنظر آنها در اختیار مشارکت‌کنندگان قرار گرفت. نمی‌توان استنتاج نمود که چگونه مشارکت‌کنندگان واکنش نشان می‌دادند؛ اگر تنها از اظهارنظر شرکا بدون هیچگونه استدلال پشتیبانی آگاه می‌شدند.

د) به دلیل انتخاب نمونه از میان مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط نتایج این مطالعه ممکن است که به مؤسسات حسابرسی بزرگ مانند سازمان حسابرسی قابل تعمیم نباشد.

ه) تحقیق حاضر تنها یک منبع پاسخگویی را شامل می‌شود؛ در مواقعی که منابع پاسخگویی متفاوت است نتایج این تحقیق را نمی‌توان به سایر کارهای حسابرسی تعمیم داد.

و) اگرچه در این مطالعه از مشارکت‌کنندگان درخواست گردید که اظهارنظر خود را ارائه کنند، اما از آنها خواسته نشد که توجیه خود را برای قضاوت‌های اعمال شده ارائه کنند.

ز) به دلیل محدودیت امکانات، مقدورات و زمان از روش نمونه‌گیری وضعی به جای روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده گردیده است.نقطه ضعف آن، سوگیری احتمالی در یافته‌های تحقیق است.

ح) احتمال عدم درک مفاهیم و محتوای سؤالات سناریو و بروز ابهام برای پاسخگو

منابع

۱. آقایی، پروین (۱۳۸۱). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل:از دیدگاه حسابرس مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه الزهراء.

۲. انجمن حسابداری آمریکا (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه دکتر علی نیکخواه آزاد، انتشارات سازمان حسابرسی.

۳. جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۸۲). دستور العمل اجرایی آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه ای اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب شورای عالی جامعه.

٤. حافظ نیا، محمد رضا (۱۳۸۹). مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی(سمت).

۵. حساس یگانه، یحیی (۱۳۸٤). فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ اول.

٦. رحیمیان، نظام الدین (۱۳۸٦). توجیه تصمیمات در برنامه ریزی حسابرسی، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.

۷. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۳). استانداردهای حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی.

۸. هوشمند، عبدالحمید (۱۳۸٦). بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابرسی بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز.

۱. AAA. ۱۹۷۳. A Statement of Basic Auditing Concepts. Studies in Accounting Research.

۲. AICPA. ۲۰۰٦. http://www. aicpa. org/about/code/et_۵۵. html.

۳. Akerlof, G.A. ۱۹۷۰. The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism. The Quarterly Journal of Economics ۸٤ (August) :٤۸۸-۵۰۰.

٤. Akerlof, G.A. ٢٠٠٧. The Missing Motivation in Macroeconomics - Presidential Address. In Conference of the American Economic Society. Chicago, IL.

٥. Alderman, C.W., and J.W. Deitrick. ١٩٨٢. Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension. Auditing: A Journal of Practice & Theory Winter: ٥٤–٦٨.

٦. Aronson, E., and J.M. Carlsmith. ١٩٦٢. Performance Expectancy as a Determinant of Actual Performance. Journal of Abnormal and Social Psychology ٦٥:١٧٨–١٨٢.

٧. Brierly, J.A., and D.R. Gwilliam. ٢٠٠٣. Human Resource Management Issues in Audit Firms: A Research Agenda. Managerial Auditing Journal ١٨ (٥).

٨. DeZoort, F.T., and A.T. Lord. ١٩٩٧. A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. Journal of Accounting Literature ١٦:٢٨–٨٥.

٩. Fisher, R.T. ٢٠٠٥. Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance. Behavioral Research in Accounting.

١٠. Gibbins, M., and J.D. Newton. ١٩٩٤. An Empirical Exploration of Complex Accountability in Public Accounting. Journal of Accounting Research ٣٢ (٢): ١٦٥–١٨٦.

١١. Gundry, L . ٢٠٠٧. time budget pressure, auditor's personality type, and the incidence of reduced audit Quality practices. pacifc Accounting Review, vol ١٩.

١٢. Jones, j . ٢٠٠٨. Auditors 'Identity, client Accountability pressure and auditors conciliatory behavior. york university, Torento, Ontario.

١٣. Kennedy, J. ١٩٩٣. Debiasing Audit Judgment with Accountability: A Framework and Experimental Results. Journal of Accounting Research ٣١ (٢).

١٤. Lord, A.T. ١٩٩٢. Pressure: A Methodological Consideration for Behavioral Research in Auditing. Auditing: A Journal of Practice and Theory ١١ (٢).

١٥. Mazar, N, D. Ariely, and O. Amir. ٢٠٠٦. Dishonesty- a Combination of Internal and External Rewards.

١٦. Moore, D., P. Tetlock, L. Tanlu, and M. Bazerman , ٢٠٠٦. Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. Academy of Management Review. ٣١(١): ١٠–٢٩.

١٧. Peytcheva, M. ٢٠٠٨. Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior. university of New jersey.

١٨. Power, M.K. ٢٠٠٣. Auditing and the production of legitimacy. Accounting, Organizations and Society ٢٨:٣٧٠–٣٩٤.

١٩. Tan, C.E.L., C.A. Jubb, and K. Houghton. ١٩٩٧. Auditor judgments: The effects of the partner's views on decision outcomes and cognitive effort. Behavioral Research in Accounting ٩, Supplement:١٥٧–١٧٥.

٢٠. Tetlock, P.E. ١٩٨٣. Accountability and the Complexity of Thought. Journal of Personality and Social Psychology ٤٥:٧٤–٨٣.

٢١. Wilks, T.J. ٢٠٠٢. Predecisional Distortion of Evidence as a Consequence of Real-Time Audit Review. The Accounting Review ٧٧ (١):٥١

Abstract

Knowledge of partners' attitudes and falsification of audit judgment

Yahya hasas yeganeh
Associate professor of accounting, Allame Tabatabaee university, Tehran
Farshid kheyrolahi
Assistant professor of accounting, Razi university, Kermanshah
Mohsen rashidi
Ph.D student of accounting, shahid chamran university, Ahvaz

The existence of certain conditions in the auditing profession creates the motivation to perform activities that put the effectiveness of the audit process in evaluating auditing evidence at risk. In this study, review how being aware of audit partners attitude leads to distorted judgments and reported results consistent with their attitudes. While, the results of previous studies suggest that attitude of audit partners affect audit judgments, but it is not appear that if it is result of psychological orientation bias or strategic economic behavior. Auditors and auditing students with respect to responsibilities conditions in two experimental plan proceeded to judgment. Participants who were attempted to exercise their judgment but were aware of conflicting attitudes of audit partners, distorted their reported Judgments toward compliance partners with attitudes. Participants who become aware of the partners attitudes before judgment, were influenced by their attitudes. Moreover, the extent of this impact has no significant difference with distortion observed in audit judgment after familiarize participants with the attitude of the partners. Also, no significant differences were found between the judgments made by students and auditors. Both of auditors and students act strategic in accordance with attitude of partners.

Key words: conflict of interest, the attitude of audit partners, distorted judgment, internal and external costs deception