

## مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی، و کتمان شواهد حسابرسی

فرخ برزیده\*

مرشید خیراللهی\*\*

### چکیده

تحقیق حاضر، اثر فشارهای شغلی موجود در حرفه حسابرسی را بر روی رفتار فرصت طلبانه فردی حسابرسان بررسی می‌کند. به نظر می‌رسد وجود شرایط خاصی در حرفه حسابرسی، تصور هزینه‌های شهرت فردی توسط حسابرسان را افزایش داده و انگیزه اقتصادی انجام فعالیت‌هایی را در آنها ایجاد می‌کند که ممکن است اثربخشی فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند.

بدین منظور در این تحقیق بررسی می‌شود که آیا مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی، نگرانی‌های مربوط به از دست دادن شهرت را افزایش داده و منجر به کتمان شواهدی می‌گردد که تصمیمات اتخاذ شده مبتنی بر یافته‌های اولیه را نقض کنند. با انجام یک طرح تجربی بین - سوژه‌ای، حسابرسان میزان نگرانی‌های مربوط به از دست دادن شهرت را به دلیل مواجه شدن با شواهد متناقض بعدی ارزیابی نموده و احتمال کتمان چنین شواهدی را ارزیابی می‌کنند. نتایج به دست آمده بیانگر این است که در صورت مواجه شدن حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرآیند حسابرسی؛ مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی افزایش می‌یابد.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی، درک هزینه‌های شهرت، کتمان شواهد حسابرسی

\* استادیار حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

## مقدمه

کیفیت حسابداری، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابداری و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابداری، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابداری و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال، از آنجا که کیفیت حسابداری در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است (دی آنجلو، ۱۹۸۱). کمیسیون تریدوای، در گزارشی که پس از بررسیهای خود در سال ۱۹۸۷ منتشر نمود به صراحت اعلام داشت که "توانایی حسابرس مستقل جهت کشف تقلبات گزارشگری مالی با کیفیت حسابداری ارتباط مستقیم دارد". این کمیسیون همچنین چندین گام را که می توان از آن طریق کیفیت حسابداری را بهبود بخشید پیشنهاد نمود. یکی از گامها که از حساسیت ویژه‌ای در مؤسسات حسابداری برخوردار می باشد، شناسایی و کنترل فشارهایی است که کیفیت حسابداری را تحت تأثیر قرار می دهند. به عبارت دیگر ممکن است به دلیل فشارهایی که بر اثر عوامل مختلف به حسابرسان وارد می شود، کیفیت حسابداری کاهش یابد و از این طریق، لطمات جبران ناپذیری به استفاده کنندگان و حتی مؤسسه حسابداری وارد شود.

این تحقیق، بر روی فرآیند جمع آوری بی طرفانه شواهد حسابداری تمرکز نموده و بررسی می کند که آیا مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده و تصور فشار زمانی، منجر به کتمان شواهد متناقض با یافته‌های اولیه توسط حسابرسان می گردد. فرض بر این است که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده - بر این مبنا که تغییر تصمیمات اتخاذ شده بر مبنای یافته‌های اولیه توسط گروه حسابداری پرهزینه است - منجر به پررنگ نمودن تصور هزینه‌های شهرت فردی هنگام مواجه شدن با شواهد متناقض بعدی در حسابداری می گردد. بنابراین، مسئولیت پاسخگویی حسابرسان، احتمال کتمان شواهدی را افزایش می دهد که یافته‌های اولیه را زیر سؤال برده یا قضاوت‌های قبلی آنها را نقض کند. علاوه بر این، فرض می شود که احتمال کتمان شواهد حسابداری در صورت وجود فشار زمانی افزایش می یابد.

## ادبیات تحقیق

حسابرسی فرآیندی است منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها

(اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۷۳). نظر به اینکه، شواهد حسابرسی شالوده اظهار نظر حسابرسی است، ارزش حسابرسی بر مبنای میزان بی‌طرفانه بودن فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد تعیین می‌شود. بی‌طرفانه بودن به عنوان عاری بودن از سوگیری و تضاد منافع تعریف شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۶). بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران، لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی درستکاری، بیطرفی و رفتار حرفه‌ای است. از آنجا که وظیفه حسابرس اعتباربخشی به صورتهای مالی است، این امر مستلزم کیفیت حسابرسی و صلاحیت حسابرسان است (هوشمند، ۱۳۸۶). در مورد تعهد اجتماعی حسابرسان، این انتظار متعارف وجود دارد که آنها در تمام مدت، مستقل از هر نوع منفعتی، از جمله منافع شخصی، به وظایف خود عمل کنند. خواه این تعهد در عمل پذیرفته شود یا خیر، برداشت و استنباط آن است که حسابرسی مستقل مبنای معقولی برای ارزیابی صادقانه از کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی فراهم می‌آورد (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرآیند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. این گونه موارد تضاد منافع ممکن است به شکلهای بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. هر چند ارائه فهرستی جامع از کلیه مواردی که ممکن است در آنها تضاد منافع پیش آید مقدور نیست، اما حسابداران حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، هشیار باشند (استانداردهای حسابرسی، بخش ۲۲). تدوین‌کنندگان استانداردها تلاش گسترده‌ای نموده‌اند تا مطمئن شوند که حسابرسان از صاحبکار مستقل هستند، یک حسابرس فردی می‌تواند تضاد منافع را نه تنها در محتوای استقلال نقض شده از صاحبکار حسابرسی تجربه کند؛ تضاد منافع همچنین می‌تواند از وضعیتی ناشی شود که در آن حسابرس تصور کند منافع شخصی او با منافع سایر حسابرسان یا مؤسسه حسابرسی در مجموع همسو نیست (پچیوا، ۲۰۰۸).

تحقیقات حسابداری به روش‌های متنوعی حسابرسان را مدل‌گذاری نموده‌اند. این مدل‌ها، حسابرس را به عنوان یک شخصیت جمعی تلقی می‌کنند. در واقع، "حسابرس" معمولاً مؤسسه‌ای شامل حسابداران حرفه‌ای و باصلاحیت است که برای انجام کار حرفه‌ای از شرکاء و کارکنان کافی در رده‌های مختلف شغلی برخوردارند (حساس یگانه، ۱۳۸۴).



در این تحقیق، منظور از "حسابرس" یک حسابرس انفرادی است که به عنوان عامل اقتصادی در مؤسسه حسابداری مدل‌گذاری می‌شود. همچنین در مدل استفاده شده در اینجا، آمرها نه تنها شامل سهامداران شرکت صاحبکار مورد حسابداری؛ بلکه شامل مالکان مؤسسه حسابداری نیز می‌گردد. تضاد منافع در این چارچوب می‌تواند از متفاوت بودن انگیزه‌ها و اهداف حسابرسان فردی نشأت بگیرد. این تحقیق بر روی رفتار حسابرسانی متمرکز شده است که هیچگونه مالکیتی در مؤسسه حسابداری ندارند. طبق نظر لورد (۱۹۹۲)، فشارهای اصلی که حسابرسان انفرادی با آن مواجه می‌شوند از طرف صاحبکار نیست؛ بلکه از درون مؤسسه حسابداری بوده و ناشی از نگرانی‌های آنها در خصوص ارتباط با شهرت فردی و ارتقاء حرفه‌ای در مؤسسه می‌باشد.

حسابرسان اغلب در وضعیتی قرار دارند که آزمون و ارزیابی شواهد حسابداری توسط آنها، گروه حسابداری را به سوی مسیر مشخصی سوق می‌دهد. تغییر تصمیمات اتخاذ شده به ویژه در شرایط وجود فشار زمانی می‌تواند پرهزینه باشد. در محیط حسابداری، فشار زمانی تقریباً همیشه وجود دارد؛ حسابرسان باید ضمن حفظ کیفیت حسابداری تلاش نمایند تا در مهلت زمانی مقرر شده توسط صاحبکار و دولت و در محدوده بودجه اختصاص داده شده آن را به اتمام برسانند (پچیوا، ۲۰۰۸). تحت شرایط فشار زمانی فزاینده و انگیزه حسابرس جهت ادامه همکاری با مؤسسه حسابداری، مهم است بدانیم که آیا مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده، منجر به درک هزینه‌های شهرت شده و رعایت درستکاری را در فرآیند جمع‌آوری شواهد حسابداری - خواه فشار زمانی وجود داشته یا نداشته باشد - به خطر می‌اندازد. این تحقیق ادبیات مربوط به رفتار تهدیدکننده کیفیت حسابداری یا اعمال کاهنده کیفیت حسابداری (ملون و رابرتس، ۱۹۹۶) یا حسابداری خلاف قاعده (وایلت و پایج، ۱۹۹۶) را غنا می‌بخشد. اگر تصور وجود فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی برای تصمیمات اتخاذ شده‌ای که تغییر آنها پرهزینه است، سبب تحریک حسابرسان جهت کتمان شواهد متناقض گردد و احتمال کشف این رفتار بعید باشد، شواهد سؤال برانگیز ممکن است برای حسابرسان مافوق ارائه نگردد. عدم ارائه چنین شواهدی ممکن است برای آنها مشکل ایجاد نماید. فهمیدن اینکه چگونه عوامل مورد مطالعه، فرآیند جمع‌آوری شواهد حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند می‌تواند برای مدیریت منابع انسانی و آموزش در مؤسسات حسابداری بصیرت لازم را فراهم نموده و انگیزه بهبود در روش‌های بررسی و کنترل را ایجاد نماید.

مجزا کردن دلایلی که منجر به اعمال تهدیدکننده کیفیت حسابرسی می‌گردند در حرفه حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است؛ زیرا وقوع چنین اعمالی انکار شده و یا به ندرت توسط شرکاء حسابرسی مورد بحث قرار می‌گیرند (پیرز و سونی، ۲۰۰۶).

### پیشینه تحقیق

پیرز و سونی به بررسی «رفتار تهدیدکننده کیفیت حسابرسی» در سال ۲۰۰۶ پرداختند. نتایج تحقیق آنها فشار زمانی را به عنوان عامل اصلی تهدیدکننده کیفیت حسابرسی تلقی نمود. همچنین در تحقیق مشابه دیگری که توسط ملون و رابرت در سال ۱۹۹۶ انجام شد، اقدام به بسط مدل عوامل کاهنده کیفیت حسابرسی نموده و فشار زمانی را به عنوان متغیر اصلی تحریک کننده چنین رفتاری معرفی نمودند.

پچیوا در سال ۲۰۰۸، اثر فشارهای موقعیتی و شغلی در حسابرسی را بر روی رفتار فرصت طلبانه فردی حسابرسان 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.

آلدرمن و دیتریک در سال ۱۹۸۲ با نظرخواهی از ۷۰۰ کارمند حسابرسی هشت بزرگ بیان نمودند که رفتارهای تهدیدکننده کیفیت حسابرسی اغلب در فرایند ارزیابی سیستم کنترل داخلی رخ می‌دهند، در حالی که ۳۹ درصد از حسابرسان رده‌های پایین‌تر اعلام نمودند که اتمام کار حسابرسی به صورت عجولانه و ناقص است؛ تنها ۱۱ درصد از شرکاء چنین وضعیتی را تأیید نمودند، منطقی به نظر می‌رسد که تعجب کنیم آیا شرکاء از رفتار احتمالی حسابرسان رده‌های پایین‌تر آگاه نیستند یا انگیزه تکذیب چنین رفتاری را به صورت علنی دارند.

رابرتسون در بررسی «اثر همزمان فشار انجام کار در موعد مقرر و فشار بودجه‌ای بر روی کتمان شواهد حسابرسی» در سال ۲۰۰۷ به این نتیجه دست یافت که از دیدگاه حسابرسان در شرایطی که در محیط روزمره حسابرسی، فشار انجام کار در موعد مقرر از اهمیت فزاینده‌ای برخوردار است، عدم رعایت انجام کار در موعد مقرر و بودجه به شهرت حسابرسان به عنوان یک فرد اثربخش خدشه وارد می‌کند.

گاندری و همکاران 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 و پذیرش توضیحات ضعیف صاحبکار حسابرسی 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. این نتایج بیانگر این است که محیط حسابرسی پیچیده بوده و فشار بودجه زمانی تنها یکی از عوامل وقوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی است.

جوز با بررسی "هویت حسابرسان، فشار مسئولیت پاسخگویی صاحبکار و رفتار مصلحت‌آمیز حسابرسان" در سال ۲۰۰۸ نتیجه‌گیری نمود که علاوه بر انگیزه‌های اقتصادی و تمایلات جانبدارانه شناختی، عوامل اجتماعی و انفرادی نقش مهمی در رفتار مصلحت‌آمیز حسابرسان ایفاء می‌کنند. در ایران تحقیقات اندکی در این زمینه انجام شده است که در ادامه به برخی از آنها اشاره می‌گردد: ساسان مهرانی در تحقیقی با عنوان «بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل» در سال ۱۳۸۰، رفتارهای مختلف حسابرسان در برخورد با فشار بودجه زمانی را بر اساس تئوری عدالت نسبی مورد ارزیابی قرار داد. نتایج به دست آمده بیانگر این است که اعمال بودجه زمانی غیرمتعارف سبب توسل به انجام امور غیرحرفه‌ای و کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

مجتهدزاده و آقایی شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل را در سال ۱۳۸۳ مورد مطالعه قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که متغیرهای مبتنی بر استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و بیانیه‌ها با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران بر کیفیت حسابرسی اثرگذار هستند.

اکبری در سال ۱۳۷۸ به بررسی «رابطه 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 می‌گردد.

ضمناً تا قبل از این تحقیق هیچگونه پژوهشی در ایران در خصوص اثر فشارهای موقعیتی و شغلی در حسابرسی بر روی رفتار فرصت‌طلبانه حسابرسان انجام نشده و تحقیق حاضر اولین پژوهش در این زمینه می‌باشد.

## فرضیه‌های تحقیق

**فرضیه اول:** فشار زمانی بر روی حساب‌رسان احتمال کتمان شواهدی را افزایش می‌دهد که تصمیمات اولیه را نقض نموده یا نتایج حاصل از کار حسابرسی اولیه را زیر سؤال می‌برند.

**فرضیه دوم:** هنگامی که حساب‌رسان با شواهدی مواجه شوند که یافته‌های اولیه خودشان را زیر سؤال برده یا با قضاوت‌های اولیه آنها متناقض باشد، مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی منجر به درک هزینه‌های شهرت فردی توسط آنها می‌گردد.

**فرضیه سوم:** اثر مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی بر روی درک هزینه‌های شهرت فردی، هنگامی که فشار زمانی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که فشار زمانی وجود نداشته باشد بیشتر است.

**فرضیه چهارم:** مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی - بر این مبنا که تغییر تصمیمات اتخاذ شده پرهزینه است - احتمال کتمان شواهدی را افزایش می‌دهد که قضاوت‌های اعمال شده قبلی را نقض نموده یا یافته‌های اولیه را زیر سؤال ببرند.

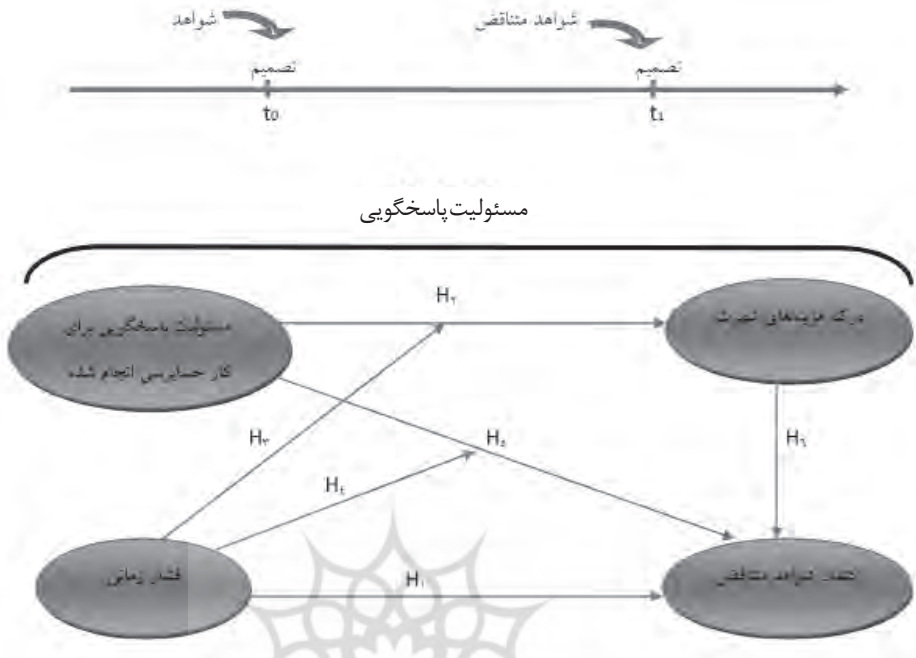
**فرضیه پنجم:** اثر مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی بر روی احتمال کتمان شواهد، هنگامی که فشار زمانی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که فشار زمانی وجود نداشته باشد بیشتر است.

**فرضیه ششم:** هزینه‌های شهرت تصور شده در رابطه بین مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و کتمان شواهد نقش واسطه‌ای ایفاء می‌کنند.

خط زمانی و مدل کامل آزمون شده در این تحقیق در شکل یک نشان داده شده است (پچیوا، ۲۰۰۸). اثر فشارهای شغلی بر روی پرده مسئولیت پاسخگویی و عدم تقارن اطلاعات مورد آزمون قرار خواهد گرفت. روابطی که به صورت فرضیه تدوین شده‌اند به این شرح هستند:



شکل ۱- خط زمانی و مدل مربوط به تحقیق



## روش اجرای تحقیق

این تحقیق از منظر هدف کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها (طرح تحقیق) تحقیقی شبه آزمایشی است که در آن آزمودنیها، تأثیر مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی را بر روی درک هزینه‌های شهرت و کتمان شواهد بعدی متناقض با یافته‌های اولیه مورد ارزیابی قرار می‌دهند. به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل متغیرهای مربوط که در ادبیات تحقیق مورد بحث قرار گرفت و نهایتاً سنجش ایده‌های جامعه آماری در ارتباط با رفتار فرصت طلبانه حسابرسان، سناریویی حاوی سؤالاتی در این زمینه تهیه و بین آنها توزیع گردید. از مقیاس لیکرت برای پاسخگویی به سؤالات سناریو استفاده شده است. یک طرح بین سوژه‌های  $2 \times 2^1$  برای آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفت. متغیر مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی در دو سطح و میان چهار وضعیت<sup>۲</sup> مورد دستکاری قرار گرفت. مشارکت‌کنندگان به صورت تصادفی به یکی از چهار وضعیت زیر اختصاص داده شدند: وضعیت مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده، وضعیت فشار زمانی، وضعیت مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام



شده و فشار زمانی، و وضعیت کنترلی.

به مشارکت کنندگان در وضعیت مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده گفته شد که حسابرس هم برای آزمون کنترل‌های داخلی و هم برای آزمون محتوای انجام شده متعاقب آن در حسابرسی مسئولیت پاسخگویی دارد. به مشارکت کنندگانی که در این وضعیت قرار نگرفتند گفته شد که حسابرس انجام‌دهنده آزمون کنترل‌های داخلی از حسابرس انجام‌دهنده آزمون‌های محتوا متفاوت است.

به مشارکت کنندگان در وضعیت فشار زمانی گفته شد که گزارشگری در موعد مقرر و بودجه زمانی برای اجرای کار قطعی بوده و قابل تغییر نخواهد بود. در این وضعیت گروه حسابرسی برای ارائه گزارش حسابرسی قبل از اتمام موعد مقرر احساس فشار نمودند. به مشارکت کنندگانی که در وضعیت فشار زمانی قرار نگرفتند ذکر کردیم از فشار زمانی به عمل نیامد.

انجام آزمایش مستلزم خواندن یک سناریوی حسابرسی و پاسخ دادن به سؤالات مربوط به احتمالی است که حسابرس ممکن است، هزینه‌های شهرت فردی را تصور نموده و شواهد بعدی متناقض با یافته‌های اولیه را کتمان کند. وضعیت توصیف شده در سناریوی حسابرسی مستلزم آزمون و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی و اجرای بعدی آزمون‌های محتوا در چرخه درآمد است. آزمون و ارزیابی کنترل‌ها و اجرای آزمون‌های محتوا با ذکر یک مثال عملی و به گونه‌ای ارائه گردید که مستلزم اتخاذ تصمیمات و اعمال قضاوت‌های متوالی بوده و برای آزمودنیها قابل فهم باشد.



### متغیرهای تحقیق و تعریف عملیاتی آنها

این تحقیق، دارای دو متغیر وابسته تحت عنوان "درک هزینه‌های شهرت و کتمان شواهد حسابرسی" و متغیرهای مستقل "مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی" است. تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق به صورت زیر است:

**مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده:** پیامدهای حاصل از ارزیابی کار، قضاوت‌ها و تصمیمات فردی حسابرسان توسط افراد مافوق در فرایند بررسی حسابرسی.

**فشار زمانی:** فشار زمانی به عنوان محدودیت رایج در تخصیص منابع برای انجام کار حسابرسی تعریف شده است. در این پژوهش فشار زمانی از دو جنبه شامل فشار انجام کار در موعد مقرر<sup>۳</sup> و فشار بودجه‌ای<sup>۴</sup> مورد توجه قرار گرفته است. این دو مفهوم از هم متمایز هستند، اما الزاماً از یکدیگر

مستقل نیستند.

**درک هزینه‌های شهرت:** در این پژوهش شهرت به عنوان احتمال ارزیابی شده‌ای تعریف گردیده است که حسابرس یک فرد حرفه‌ای کارا و اثربخش است، هزینه‌های شهرت به عنوان کاهش مورد انتظار در این احتمال ارزیابی شده تعریف گردیده است؛ یعنی به عنوان زیان مورد انتظار در شهرتی که حسابرس می‌تواند از این تصور که کار او کارا و اثربخش نیست متحمل شود (پچیوا، ۲۰۰۸).

**کتمان شواهد:** کتمان شواهد به عنوان استثناء کردن یا کنار گذاشتن شواهد مربوط به یک نمونه تعریف گردیده است.

نظر به اینکه اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از شاخص‌های جایگزین برای سنجش کیفیت حسابرسی است و انتظار می‌رود با افزایش اندازه مؤسسه کیفیت حسابرسی افزایش یابد. در تحقیق فعلی «اندازه مؤسسه حسابرسی» به عنوان متغیر تعدیل‌کننده معرفی می‌گردد.

### جامعه، نمونه و روش نمونه‌گیری

در این تحقیق، صفت مشخصه‌ای که برای جامعه آماری تعیین گردید عبارت بود از (داشتن سه ویژگی با هم): ۱- حداقل دارای مدرک کارشناسی حسابداری، ۲- سوابق کاری حسابرسی بیش از ۳ سال و ۳- شاغل بودن در مؤسسات حسابرسی. در واقع جامعه آماری طوری انتخاب گردید که افرادی را شامل شود که در معرض رفتارهای فرصت‌طلبانه قرار دارند. طبق دستورالعمل اجرایی آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی به ترتیب شامل شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس است. بر اساس آمار ارائه شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه مذکور در پایان خرداد سال ۱۳۹۰ و در زمان انجام این تحقیق دارای ۷۴۴۵ کارمند بودند. طبق بررسی‌های به عمل آمده و با در نظر گرفتن صفت مشخصه تعیین شده برای جامعه آماری، از کل تعداد ۷۴۴۵ نفر کارکنان شاغل در مؤسسات حسابرسی، تعداد ۵۱۴۷ نفر در جامعه آماری تحقیق قرار گرفتند. به دلیل مشکل بودن انتخاب نمونه به صورت تصادفی، از روش نمونه‌گیری وضعی (حافظ نیا، ۱۳۸۹) یا نمونه‌گیری در دسترس (دلاور، ۱۳۸۶) برای انتخاب آزمودنیها استفاده گردید؛ اما گروه‌های آزمایشی بر اساس روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. بر این اساس تحقیق حاضر با مشارکت ۱۱۲ نفر از حسابرسی انجام

شد که در کلاسهای آمادگی آزمون حسابداران رسمی سال ۱۳۹۰ و کارگاههای آموزش افزایش دانش تخصصی حسابداران رسمی مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران شرکت کرده بودند. کلیه شرکت‌کنندگان در تحقیق دارای صفت مشخصه تعیین شده بودند.

### یافته‌های تحقیق

ویژگیهای جمعیت شناختی آزمودنیهای مورد مطالعه در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱- ویژگیهای جمعیت شناختی آزمودنیهای مورد مطالعه

متغیر	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۸۳
	زن	۲۹
سطح تحصیلات	کارشناسی	۸۱
	ارشد	۳۱
رتبه شغلی	حسابرس	۳۵
	حسابرس ارشد	۳۲
	سرپرست	۲۷
	سرپرست ارشد	۱۸
سابقه شغلی	کمتر از ۵ سال	۵۰
	۵-۱۰ سال	۲۶
	۱۰-۱۵ سال	۲۹
	بیشتر از ۱۵ سال	۷

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول ۲ و ۳ ارائه شده است.

جدول ۲- آمارهای توصیفی مربوط به کتمان شواهد

تعداد	انحراف معیار	بیشینه	کمینه	میانه	میانگین	فشار زمانی	مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده
۲۸	۶۸۶۲۲/۰	۲۵/۴	۰۰/۲	۱۲۵۰/۳	۹۶۴۳/۲	عدم وجود	عدم وجود
۲۹	۷۲۳۲۸/۱	۵۰/۶	۰۰/۱	۱۶۶۷/۳	۰۰۰/۴	وجود	عدم وجود
۵۷	۵۰۹۶۲/۱	۷۵/۶	۰۰/۱	۲۵۰۰/۳	۴۹۱۲/۳	مجموع	عدم وجود
۲۸	۶۹۶۷۵/۱	۷۵/۶	۲۵/۱	۱۲۵۰/۴	۹۲۸۶/۳	عدم وجود	وجود
۲۷	۵۳۸۷۴/۰	۵۰/۵	۵۰/۳	۷۵۰۰/۴	۶۲۹۶/۴	وجود	وجود
۵۵	۳۰۵۵۰/۱	۷۵/۶	۲۵/۱	۷۵۰۰/۴	۲۷۲۷/۴	مجموع	وجود
۵۶	۳۷۱۵۶/۱	۷۵/۶	۲۵/۱	۳۷۵۰/۳	۴۴۶۴/۳	عدم وجود	مجموع
۵۶	۴۳۱۵۶/۱	۷۵/۶	۰۰/۱	۷۵۰۰/۴	۳۰۳۶/۴	وجود	مجموع
۱۱۲	۴۶۰۴۴/۱	۷۵/۶	۰۰/۱	۸۷۵۰/۳	۸۷۵۰/۳	مجموع	مجموع

ارزش ارزیابی شده میانگین (میانه) کتمان شواهد در فقدان فشارهای موقعیتی و شغلی ۹۶/۲ (۱۲/۳) است که بر روی مقیاس لیکرت ۷ طیفی اندازه‌گیری شده است. میانگین (میانه) در وضعیت فشار زمانی ۰۰/۴ (۱۶/۳) است؛ میانگین (میانه) در وضعیت مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده ۹۲/۳ (۱۲/۴) است؛ و میانگین (میانه) در وضعیت مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده و فشار زمانی به صورت همزمان ۶۲/۴ (۷۵/۴) است.

جدول ۳- آمارهای توصیفی مربوط به درک هزینه‌های شهرت

تعداد	انحراف معیار	بیشینه	کمینه	میانه	میانگین	فشار زمانی	مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده
۲۸	۳۱۱۹۴/۱	۸۳/۵	۱۷/۱	۴۱۶۷/۲	۷۵۰۰/۲	عدم وجود	عدم وجود
۲۹	۷۲۳۲۸/۱	۵۰/۶	۰۰/۱	۱۶۶۷/۳	۴۷۷۰/۳	وجود	عدم وجود
۵۷	۵۶۴۹۸/۱	۵۰/۶	۰۰/۱	۶۶۶۷/۲	۱۱۹۹/۳	مجموع	عدم وجود
۲۸	۶۲۹۱۶/۱	۳۳/۶	۳۳/۱	۴۱۶۷/۴	۱۷۸۶/۴	عدم وجود	وجود
۲۷	۴۹۴۵۳/۱	۸۳/۶	۸۳/۱	۳۳۳۳/۵	۸۵۱۹/۴	وجود	وجود
۵۵	۵۸۶۸۰/۱	۸۳/۶	۳۳/۱	۱۶۶۷/۵	۵۰۹۱/۴	مجموع	وجود
۵۶	۶۳۳۲۱/۱	۳۳/۶	۱۷/۱	۲۵۰۰/۳	۴۶۴۳/۳	عدم وجود	مجموع
۵۶	۷۴۵۹۳/۱	۸۳/۶	۰۰/۱	۵۸۳۳/۴	۱۳۹۹/۴	وجود	مجموع
۱۱۲	۷۱۶۷۴/۱	۸۳/۶	۰۰/۱	۶۶۶۷/۳	۸۰۲۱/۳	مجموع	مجموع

وجود مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده، ارزش میانگین (میانه) هزینه‌های شهرت را از ۷۵/۲ (۴۱/۲) به ۱۷/۴ (۴۱/۴) افزایش می‌دهد؛ و وجود همزمان فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده قبلی، میانگین (میانه) هزینه‌های شهرت را از ۷۵/۲ (۴۱/۲) به ۸۵/۴ (۳۳/۵) افزایش می‌دهد. نظر به اینکه عدد ۴ نقطه میانی بر روی مقیاس لیکرت است، این ارزشها می‌تواند اینگونه تفسیر شود که حسابرس پاسخگو برای کار انجام شده قبلی، هنگام آشکار شدن شواهد منفی هزینه‌های شهرت را تصور خواهد کرد. ارزش میانگین (میانه) هزینه‌های شهرت در صورت وجود فشار زمانی به میزان ۴۷/۳ (۱۶/۳) پایین‌تر از نقطه میانی مقیاس است؛ بنابراین اگرچه فشار زمانی میانگین هزینه‌های شهرت را افزایش می‌دهد، اما نمی‌توان نتیجه‌گیری نمود که حسابرس در صورت وجود فشار زمانی هزینه‌های شهرت را تصور خواهد کرد.

## آزمون فرضیه‌ها

## فرضیه اول

در فرضیه اول پیش‌بینی گردید که فشار زمانی احتمال کتمان شواهد را افزایش می‌دهد. نتایج رگرسیونی مربوط به کتمان شواهد بر حسب وضعیت در جدول ۴ و بر حسب نمونه کامل در جدول ۵ نشان داده شده است. مدل دربرگیرنده تأثیر مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده، فشار زمانی و رابطه متقابل آنهاست.

جدول ۴- کتمان شواهد متناقض- تجزیه و تحلیل بر حسب وضعیت

متغیر	وضعیت	تعداد	میانگین رتبه‌ها	آماره Z	P-value
فشار زمانی	فشار زمانی	۲۹	۵۳/۳۳	-۱۰۹/۲	۰۳۵/۰
	کنترل	۲۸	۳۰/۲۴		
مسئولیت پاسخگویی	مسئولیت پاسخگویی	۲۸	۵۹/۳۵	-۲۵۶/۳	۰۰۱/۰
	کنترل	۲۸	۴۱/۲۱		
فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی	فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی	۲۷	۳۳/۴۱	-۰۹۲/۶	۰۰۰/۰
	کنترل	۲۸	۱۴/۱۵		



نتایج کسب شده بر حسب وضعیت و بر اساس آزمون من-ویتنی<sup>۵</sup> در جدول بالا نشان می‌دهد که فشار زمانی اثر معنی‌داری بر روی کتمان شواهد دارد ( $P\text{-value} = ۰.۳۵/۰$ ). از آنجا که  $P\text{-value}$  کوچکتر از ۵ درصد است، فرضیه صفر رد شده و ادعای عدم تساوی میانگین دو وضعیت پذیرفته می‌شود.

جدول ۵- کتمان شواهد متناقض - تجزیه و تحلیل نمونه کامل

متغیر	B	Beta	t	P-value
عدد ثابت	۹۶۴/۲	-	۵۹۶/۱۱	۰۰۰/۰
مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده	۹۶۴/۰	۳۳۲/۰	۶۶۷/۲	۰۰۹/۰
فشار زمانی	۰۳۶/۱	۳۵۶/۰	۸۹۰/۲	۰۰۵/۰
مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده و فشار زمانی	-۳۳۵/۰	-۰۹۸/۰	-۶۵۴/۰	۵۱۴/۰

متغیر وابسته = کتمان شواهد حسابرسی

$N = 112$   $F = 7/129$   $P\text{-value} = ۰/۰۰۰$

همچنین تجزیه و تحلیل انجام شده بر حسب نمونه کامل در جدول بالا نشان می‌دهد که فشار زمانی اثر معنی‌داری بر روی کتمان شواهد دارد ( $P\text{-value} = 0.05/0$ )، بنابراین فرضیه اول در نمونه کامل نیز تأیید می‌گردد. به منظور بررسی بیشتر تفاوت‌های مرتبط با هر یک از موقعیتها (اندازه مؤسسات حسابرسی)، تجزیه و تحلیل اضافی برای هر یک از آنها به صورت جداگانه انجام شده است (نتایج در اینجا جدول‌بندی نشده‌اند)، با مقایسه نتایج می‌توان پی‌برد که فشار زمانی در هر دو موقعیت، احتمال کتمان شواهد را افزایش می‌دهد؛ اما تأثیر آن در مؤسسات حسابرسی کوچک ( $P\text{-value} = 0.20/0$ ) بیشتر از مؤسسات بزرگ ( $P\text{-value} = 0.47/0$ ) است.

### فرضیه دوم

در فرضیه دوم پیش‌بینی گردید هنگامی که حساب‌رسان با شواهدی مواجه شوند که یافته‌های اولیه خودشان را زیر سؤال ببرد، مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی، منجر به درک هزینه‌های شهرت فردی توسط آنها می‌گردد. جدول ۶ نتایج کسب شده بر حسب وضعیت و جدول ۷ نتایج رگرسیونی مربوط به نمونه کامل را نشان می‌دهد.

جدول ۶- درک هزینه‌های شهرت - تجزیه و تحلیل بر حسب وضعیت

متغیر	وضعیت	تعداد	میانگین رتبه	آماره Z	P-value
فشار زمانی	فشار زمانی	۲۹	۲۲/۳۶	-۱۰۹/۲	۰۳۵/۰
	کنترل	۲۸	۶۶/۲۵		
مسئولیت پاسخگویی	مسئولیت پاسخگویی	۲۸	۵۹/۳۵	-۲۵۶/۳	۰۰۱/۰
	کنترل	۲۸	۳۶/۲۲		
فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی	فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی	۲۷	۷۲/۳۷	-۴۲۶/۴	۰۰۰/۰
	کنترل	۲۸	۱۴/۱۵		

با مقایسه نتایج به دست آمده از وضعیت مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و وضعیت کنترل می‌توان پی‌برد که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده منجر به درک هزینه‌های شهرت می‌گردد ( $P\text{-value} = 0.01/0$ ). بنابراین، فرضیه دوم در تجزیه و تحلیل انجام شده بر حسب وضعیت تأیید می‌گردد.

جدول ۷- درک هزینه‌های شهرت - تجزیه و تحلیل نمونه کامل

متغیر	B	Beta	t	P-value
عدد ثابت	۷۵۰/۲	-	۳۹۰/۹	۰۰۰/۰
مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده	۴۲۹/۱	۴۱۸/۰	۴۴۹/۳	۰۰۱/۰
فشار زمانی	۷۲۷/۰	۲۱۳/۰	۷۷۱/۱	۰۳۹/۰
مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده و فشار زمانی	-۰۵۴/۰	-۰۱۳/۰	-۰۹۲/۰	۹۲۷/۰

متغیر وابسته = درک هزینه‌های شهرت  $N=112$   $P\text{-value}=0/000$   $F=9/408$

همچنین در تجزیه و تحلیل نمونه کامل مشخص گردید که مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده به صورت معنی‌داری هزینه‌های شهرت ارزیابی شده منتج از بالا آوردن شواهد متناقض بعدی در حسابرسی را افزایش می‌دهد ( $P\text{-value}=0/010$ ). بنابراین، فرضیه دوم در نمونه کامل نیز تأیید می‌گردد. جهت آزمون اینکه آیا اثر موقعیتی معنی‌داری وجود دارد، رگرسیون جداگانه‌ای برای هر یک از موقعیتها برآورد گردید (نتایج در اینجا جدولبندی نشده‌اند)، در این تجزیه و تحلیل، مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده به صورت معنی‌داری هزینه‌های شهرت را در موقعیت دوم (مؤسسات کوچک) افزایش می‌دهد ( $P\text{-value}=0/000$ ) و در موقعیت اول (مؤسسات بزرگ) تغییر معنی‌داری ایجاد نمی‌کند ( $P\text{-value}=0/282$ ). نتایج مربوط به نمونه کامل (جدول ۷) همچنین نشان می‌دهد که فشار زمانی منجر به افزایش درک هزینه‌های شهرت برای حسابرسی می‌گردد که شواهد متناقض بعدی را در فرآیند حسابرسی بالا می‌آوردند ( $P\text{-value}=0/390$ ).

### فرضیه سوم

در فرضیه سوم پیش‌بینی گردید که اثر مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی بر روی درک هزینه‌های شهرت فردی، هنگامی که فشار زمانی وجود داشته باشد، نسبت به زمانی که فشار زمانی وجود نداشته باشد بیشتر است. بنابراین یک علامت مثبت جهت ضریب ارتباط متقابل بین مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی پیش‌بینی گردید. نتایج به دست آمده از جدول ۶ بیانگر این است که اثر همزمان فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده در وضعیت فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی در مقایسه با وضعیت کنترل منجر به درک هزینه‌های شهرت به صورت معنی‌داری می‌گردد ( $P\text{-value}=0/000$ ). جدول ۷ نشان می‌دهد که برخلاف انتظار، ضریب ارتباط متقابل منفی

بوده و معنی دار نیست ( $P\text{-value} = 0.927$ ). بنابراین، فرضیه سوم در نمونه کامل تأیید نمی‌گردد. علاوه بر این، نتایج مربوط به تجزیه و تحلیل جداگانه بر حسب موقعیت نشان می‌دهد که ارتباط متقابل بین مسئولیت پاسخگویی و فشار زمانی در موقعیت‌های انفرادی معنی دار نیست. یکی از دلایل اصلی تفاوت در نتیجه کسب شده بر حسب وضعیت در مقایسه با نتایج به دست آمده بر حسب نمونه کامل و موقعیت این است که در تجزیه و تحلیل به عمل آمده بر حسب وضعیت اثر همزمان فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی در وضعیت فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی در مقایسه با وضعیت کنترل به صورت واضح برجسته شده است. از طرف دیگر، نتایج نمونه ترکیبی در تجزیه و تحلیل به عمل آمده بر حسب نمونه کامل و موقعیت منتج به کمرنگ نمودن اثر همزمان دو متغیر مذکور گردیده است.

#### فرضیه چهارم

در فرضیه چهارم پیش‌بینی گردید که مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی، احتمال کتمان شواهدی را افزایش می‌دهد که یافته‌های اولیه آنها را زیر سؤال ببرد. با مقایسه نتایج به دست آمده از وضعیت مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و وضعیت کنترل در جدول ۴ میتوان پی برد که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده منجر به کتمان شواهد می‌گردد ( $P\text{-value} = 0.01$ ). بنابراین، فرضیه چهارم در تجزیه و تحلیل انجام شده بر حسب وضعیت تأیید می‌گردد.

نتایج به دست آمده در جدول ۵ بیانگر این است که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده، احتمال کتمان شواهد را افزایش می‌دهد ( $P\text{-value} = 0.09$ ). بنابراین این فرضیه در نمونه کامل نیز تأیید می‌گردد.

نتایج تجزیه و تحلیل‌های انجام شده بر حسب موقعیت در نمونه‌های فرعی نشان می‌دهد، در حالی که در موقعیت مؤسسات حسابرسی بزرگ، مسئولیت پاسخگویی اثر معنی‌داری بر روی کتمان شواهد ندارد ( $P\text{-value} = 0.655$ )؛ در موقعیت مؤسسات حسابرسی کوچک، اثر مسئولیت پاسخگویی بر روی کتمان شواهد معنی‌دار است ( $P\text{-value} = 0.00$ ). این تفاوت ممکن است ناشی از فرهنگ اداری یا سایر متغیرهای خاص اداری باشد که در این مطالعه مورد بررسی قرار نگرفتند. این اثر همچنین ممکن است به تقلیل اندازه نمونه و کاهش بالقوه قدرت در آزمون نمونه‌های فرعی نسبت داده شود.



### فرضیه پنجم

در فرضیه پنجم پیش‌بینی گردید که اثر مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی بر روی احتمال کتمان شواهد، هنگامی که فشار زمانی وجود داشته باشد، نسبت به زمانی که فشار زمانی وجود نداشته باشد بیشتر است. با مقایسه نتایج به دست آمده از وضعیتهای مربوط به فرضیه مورد نظر در جدول ۴ می‌توان پی برد که وجود همزمان فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده می‌تواند منجر به افزایش احتمال کتمان شواهد متناقض گردد  $(P\text{-value} = 0.0010)$ . بنابراین، فرضیه پنجم در تجزیه و تحلیل انجام شده بر حسب وضعیت تأیید می‌گردد.

نتایج به دست آمده در جدول ۵ بیانگر این است که برخلاف انتظار، ضریب ارتباط متقابل منفی بوده و معنی‌دار نیست. بنابراین، فرضیه پنجم در نمونه کامل تأیید نمی‌گردد. یکی از دلایل اصلی تفاوت در نتیجه کسب شده بر حسب وضعیت در مقایسه با نتیجه کسب شده بر حسب نمونه کامل این است که در تجزیه و تحلیل به عمل آمده بر حسب وضعیت اثر همزمان فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی در وضعیت فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی در مقایسه با وضعیت کنترل به صورت واضح برجسته شده است. از طرف دیگر، نتایج نمونه ترکیبی در تجزیه و تحلیل به عمل آمده بر حسب نمونه کامل منتج به کم‌رنگ نمودن اثر همزمان دو متغیر مذکور گردیده است.

تجزیه و تحلیل نمونه‌های فرعی بر حسب موقعیت، وجود رابطه متقابل را در موقعیت دوم (مؤسسات حسابرسی کوچک) نشان می‌دهد. در این موقعیت، فشار زمانی اثر مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده را بر روی کتمان شواهد افزایش داده  $(P\text{-value} = 0.12)$ ، اما در موقعیت اول (مؤسسات بزرگ) تغییر معنی‌داری ایجاد نمی‌کند  $(P\text{-value} = 0.1)$ . این تفاوت ممکن است ناشی از فرهنگ اداری یا سایر متغیرهای خاص اداری باشد که در این مطالعه مورد بررسی قرار نگرفتند.

### فرضیه ششم

در فرضیه ششم پیش‌بینی گردید که درک هزینه‌های شهرت فردی در رابطه بین مسئولیت پاسخگویی اعضای گروه حسابرسی در بررسی‌های بعدی و احتمال کتمان شواهد نقش واسطه‌ای ایفاء می‌کند. معیارهای واسطه‌ای بودن درک هزینه‌های شهرت که توسط بارون و کنی (۱۹۸۶) مشخص گردیده‌اند عبارتند از: (۱) مسئولیت پاسخگویی اثر معنی‌داری بر روی کتمان شواهد دارد. (۲)



مسئولیت پاسخگویی اثر معنی داری بر روی درک هزینه‌های شهرت دارد. ۳) درک هزینه‌های شهرت اثر معنی داری بر روی کتمان شواهد دارد. ۴) هنگامی که مسئولیت پاسخگویی و درک هزینه‌های شهرت جهت پیش‌بینی کتمان شواهد مورد استفاده قرار می‌گیرند اثر معنی داری مسئولیت پاسخگویی کاهش یافته یا حذف می‌شود.

در نمونه کامل، همه معیارهای واسطه‌ای مشخص شده توسط بارون و کنی (۱۹۸۶) تحقق پیدا کرده‌اند. معیار اول تحقق یافته است؛ زیرا فرضیه چهارم در نمونه کامل تأیید شده است. معیار دوم تحقق یافته است زیرا فرضیه دوم در نمونه کامل تأیید شده است. معیار سوم تحقق یافته است، زیرا نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون جداگانه  $(P\text{-value}) = 0.00/0$  و ضریب همبستگی پیرسون  $0.816/0$  در جدول ۸، اثر معنی دار هزینه‌های شهرت را بر روی کتمان شواهد نشان می‌دهد. در نهایت، معیار چهارم تحقق یافته است، زیرا همانگونه که در جدول ۹ مشخص گردیده است، هنگامی که مسئولیت پاسخگویی و هزینه‌های شهرت جهت پیش‌بینی کتمان شواهد مورد استفاده قرار می‌گیرند  $(P\text{-value}) = 0.41/0$ ، اثر مسئولیت پاسخگویی دیگر معنی دار نیست  $(P\text{-value}) = 0.173/0$ . هنگامی که نمونه کامل بر مبنای موقعیت به نمونه‌های فرعی تفکیک می‌شود، نتایج هر یک از موقعیت‌های انفرادی، دیگر معیار واسطه‌ای بودن مشخص شده در بالا را تحقق نمی‌بخشد. همانگونه که نتایج به دست آمده بر حسب موقعیت نشان می‌دهند (نتایج در اینجا جدول بندی نشده‌اند)، مسئولیت پاسخگویی اثر معنی داری بر روی کتمان شواهد در کلیه موقعیت‌های انفرادی ندارد. بنابراین، معیار اول تحقق نمی‌یابد و فرضیه واسطه‌ای بودن در نمونه‌های فرعی انفرادی تأیید نمی‌گردد.

جدول ۸- کتمان شواهد - تجزیه و تحلیل نمونه کامل

متغیر	B	Beta	t	P-value	ضریب همبستگی پیرسون	ضریب همبستگی تاو کندال
عدد ثابت	۲۳۶/۱	-	۳۲۲/۶	۰۰۰/۰	-	-
درک هزینه‌های شهرت	۶۹۴/۰	۸۱۶/۰	۸۰۸/۱۴	۰۰۰/۰	۸۱۶/۰	۶۷۱/۰

N= ۱۱۲

P-value = ۰/۰۰۰

F= ۲۱۹/۲۶۸

جدول ۹- کتمان شواهد- تجزیه و تحلیل معیار چهارم بارون و کنی

متغیر	B	Beta	t	P-value
عدد ثابت	۹۱۹/۰	-	۷۰۹/۳	۰۰۰/۰
مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده	۵۷۹/۰	۱۹۹/۰	۳۷۳/۱	۱۷۳/۰
درک هزینه‌های شهرت	۸۲۴/۰	۹۶۹/۰	۵۸۶/۱۱	۰۰۰/۰
مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده و درک هزینه‌های شهرت	-۲۰۹/۰	-۳۶۱/۰	-۰۷۳/۲	۰۴۱/۰

متغیر وابسته = کتمان شواهد حسابداری  $N=112$   $F=77/661$   $P\text{-value}=0/000$

### نتیجه‌گیری

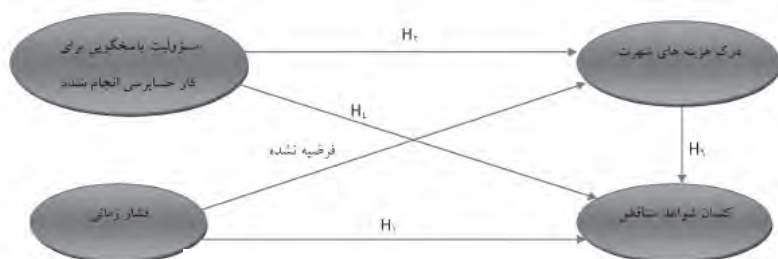
این تحقیق اثر فشارهای شغلی رایج در محیط حسابداری را بر روی رفتار فرصت‌طلبانه فردی حسابرسان بررسی نمود. تصور بر این است که وجود فشارها در حرفه حسابداری، درک هزینه‌های شهرت فردی توسط حسابرسان را افزایش داده و انگیزه انجام فعالیت‌هایی را در آنها ایجاد می‌کند که ممکن است اثربخشی فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابداری را در معرض خطر قرار دهند. فشارهای شغلی مطالعه شده در این تحقیق، با در نظر گرفتن پیشینه مسئولیت پاسخگویی - پدیده رایج در محیط حسابداری - مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج به دست آمده بیانگر این است که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده و فشار زمانی منجر به تحریک حسابرسان جهت درک هزینه‌های شهرت فردی هنگام مواجه شدن با شواهد متناقض بعدی در حسابداری می‌گردد. این بدین معنی است که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده می‌تواند به عنوان انگیزه‌ای برای وقوع رفتار تهدیدکننده کیفیت حسابداری توسط حسابرسان در چنین شرایطی تصور گردد. همچنین مشخص گردید که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده و فشار زمانی، احتمال کتمان شواهد متناقض بعدی را افزایش می‌دهند. با وجود این، مکانیسم تأثیر در محیط‌های حسابداری مختلف متفاوت است. جدول ۱۰ خلاصه نتایج فرضیه‌های تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰ - خلاصه نتایج فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌ها	نتایج بر حسب وضعیت	نتایج بر حسب نمونه کامل	نتایج بر حسب موقعیت
فرضیه اول: فشار زمانی کتمان شواهد	تأیید گردید	تأیید گردید	موقعیت اول - تأیید گردید موقعیت دوم - تأیید گردید
فرضیه دوم: مسئولیت پاسخگویی برای کار انجام شده درک هزینه‌های شهرت	تأیید گردید	تأیید گردید	موقعیت اول - تأیید نگردید موقعیت دوم - تأیید گردید
فرضیه سوم: فشار زمانی در رابطه بین اثر مسئولیت پاسخگویی بر روی درک هزینه‌های شهرت نقش واسطه‌ای ایفاء می‌کند	تأیید گردید	تأیید نگردید	موقعیت اول - تأیید نگردید موقعیت دوم - تأیید نگردید
فرضیه چهارم: مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده کتمان شواهد	تأیید گردید	تأیید گردید	موقعیت اول - تأیید نگردید موقعیت دوم - تأیید گردید
فرضیه پنجم: فشار زمانی در رابطه بین اثر مسئولیت پاسخگویی بر روی کتمان شواهد نقش واسطه‌ای ایفاء می‌کند	تأیید گردید	تأیید نگردید	موقعیت اول - تأیید نگردید موقعیت دوم - تأیید گردید
فرضیه ششم: درک هزینه‌های شهرت در رابطه بین اثر مسئولیت پاسخگویی بر روی کتمان شواهد نقش واسطه‌ای ایفاء می‌کند	-	تأیید گردید	موقعیت اول - تأیید نگردید موقعیت دوم - تأیید نگردید

پاسخ‌های حسابرسان در مؤسسات با اندازه‌های مختلف تا حدودی متفاوت است. این تفاوت‌ها در اثرات مشاهده شده مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی ممکن است ناشی از فرهنگ اداری یا سایر متغیرهای خاص اداری باشد که در این مطالعه مورد بررسی قرار نگرفتند. با وجود این تفاوت‌ها، نتایج اثر مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده بر روی درک هزینه‌های شهرت و کتمان شواهد حسابرسی در نمونه کامل، حتی بعد از کنترل اثرات خاص اداری کماکان به قوت خود باقی است. شکل ۲ روابط مشاهده شده در نمونه کامل را بعد از کنترل اثر اندازه به صورت نمودار نشان می‌دهد. علاوه بر روابطی که به صورت فرضیه ارائه گردیده و مورد تأیید قرار گرفتند، شکل مذکور رابطه فرضیه نشده اما مشاهده گردیده بین فشار زمانی و درک هزینه‌های شهرت را نیز نشان می‌دهد.

شکل ۲- روابط مشاهده شده در نمونه کامل، بعد از کنترل اثر اندازه



نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده می‌تواند منجر به ایجاد تصور تضاد منافع در حساب‌رسان هنگام مواجه شدن با شواهد متناقض در وضعیت تصمیم‌گیری متوالی گردد، رعایت درستکاری در حسابرسی الزام می‌نماید که شواهد مسأله‌ساز توسط حساب‌رسان گزارش شوند، اما حساب‌رسان پاسخگو برای کار انجام شده ممکن است نگران شوند که گزارشگری شواهد بتواند بر روی شهرت فردی آنها در مؤسسه اثر منفی داشته باشد. این بیانگر این است که قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی ممکن است در فرآیند انجام کار کاهش یابد؛ به ویژه اگر حساب‌رسانی که اقدام به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد می‌نمایند، به صورت مستمر در زمینه‌های مشابهی فعالیت نمایند.



### محدودیت‌های تحقیق

این تحقیق در معرض محدودیت‌های کلی تحقیقات تجربی و پرسشنامه‌ای قرار دارد. مشابه سایر تحقیقات انجام شده در زمینه رفتار تهدیدکننده کیفیت، تحقیق حاضر رفتار واقعی حساب‌رسان را بررسی ننمود؛ بلکه بر روی ارزیابی حساب‌رسان از موقعیت‌ها و اعمال فرضی متمرکز گردید؛ بنابراین ارزیابی‌های گزارش شده در این تحقیق ممکن است که منطبق بر رفتار واقعی حساب‌رسان در محیط کار نباشد. علاوه بر این، حساب‌رسان شاغل در نمونه مورد مطالعه در سطح سرپرست و حساب‌رس بودند، از این رو نتایج ممکن است که به رفتار مدیران حسابرسی قابل تعمیم نباشد.

### پیشنهاد‌های تحقیق

#### پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج تحقیق

۱. همانگونه که مشاهده گردید، فشار زمانی می‌تواند احتمال کتمان شواهد متناقض بعدی را

افزایش دهد، لذا پیشنهاد می‌شود که حسابرسی ضمنی به منظور کاهش حجم عملیات حسابرسی برای حسابرسی نهائی در طی دوره مالی صورت گیرد. راهکار دیگری که می‌توان مطرح نمود این است که پایان سال مالی شرکتها با در نظر گرفتن ویژگیهای خاص هر شرکت و صنعتی که در آن فعالیت می‌کنند با یکدیگر تفاوت داشته باشد.

۲. نتایج به دست آمده بیانگر این است که مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده می‌تواند منجر به ایجاد نگرانی‌های شهرت فردی در حساب‌رسان هنگام مواجه شدن با شواهد متناقض بعدی گردد. راهکارهای احتمالی برای حرفه جهت بررسی این موضوع شامل موارد زیر است:

الف- تقسیم وظایف مربوط به انتخاب و آزمون شواهد نمونه بین حساب‌رسان مختلف

ب- اجرای نمونه‌گیری آماری و استفاده از سیستم‌های تخصصی در روشهای نمونه‌گیری

۳. نتایج حاصله نشان می‌دهد که مسئولیت پاسخگویی حساب‌رسان برای کار حسابرسی انجام شده سبب ایجاد تصور تضاد منافع در حساب‌رسان هنگام مواجه شدن با شواهد متناقض بعدی و در نتیجه کتمان شواهد در وضعیت تصمیم‌گیری متوالی می‌گردد، بنابراین پایبندی حساب‌رسان به ارزشهای اخلاقی و انجام وظایف خود در چارچوب آن ارزشها می‌تواند منجر به کاهش تعقیب منافع فردی گردد. همچنین افزایش آگاهی ارزیابی‌کنندگان احتمال وقوع رفتارهای تهدیدکننده کیفیت و تأکید بر بررسی همپیشگان می‌تواند مؤثر باشد.

۴. با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق، احتمال کتمان شواهد متناقض در مؤسسات حسابرسی کوچک بیشتر از مؤسسات حسابرسی بزرگ است. بنابراین انتظار می‌رود که با افزایش اندازه مؤسسه کیفیت حسابرسی افزایش یابد. یکی از راهکارهای ممکن ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک و تشکیل مؤسسات بزرگ است.

### پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱. هویت حساب‌رسان، فشار مسئولیت پاسخگویی صاحبکار و رفتار مصلحت‌آمیز حساب‌رسان
۲. فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حساب‌رسان، و ترویج اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی
۳. کیفیت حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی
۴. اثر فشار زمانی بر روی پردازش سیستماتیک اطلاعات توسط حساب‌رسان
۵. اثر رهبری قابل اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق مدار بر روی رفتار حساب‌رسان
۶. نحوه تعامل ویژگی‌های شخصیتی با عوامل موقعیتی جهت تأثیر بر رفتارهای فرصت‌طلبانه حساب‌رسان

## پی نوشت ها

- 1-Tread way
- 2- American institute of certified accountants
- 3 -collective persona
- 4 - principals
- 5 -Lord
- 6 - Malone and Roberts
- 7 - irregular
- 8 - willett and page
- 9 - pierce & Sweeney
- 10 - Malone and Robert
- 11 - Alderman and deitrick
- 12- Robertson
- 13 - Gundry and et al
- 14 - premature sign – off
- 15 - accepting weak client explanations
- 16 -between-subject
- 17 -condition
- 18 - Deadline time
- 19 - Budget time
- 20 - Mann-Whitney Test



## منابع و مآخذ



۱. اکبری، محمدعلی (۱۳۷۸). رابطه محدودیت زمانی و ساختار برنامه حسابداری بر عملکرد و اجرای حسابداری، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۲. انجمن حسابداری آمریکا. (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری، ترجمه دکتر علی نیکخواه آزاد، انتشارات سازمان حسابداری.
۳. جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۸۲). دستورالعمل اجرایی آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب شورای عالی جامعه.
۴. حافظ‌نیا، محمدرضا. (۱۳۸۹). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت).
۵. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابداری، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ اول.
۶. دلاور، علی. (۱۳۸۶). روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی، انتشارات نشر ویرایش.
۷. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۳). استانداردهای حسابداری، انتشارات سازمان حسابداری.
۸. مجتهدزاده، ویدا و آقای، پروین. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مستقل از دیدگاه حسابرس مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۳۳، صص ۶۵-۹۱.
۹. مهرانی، ساسان. (۱۳۸۰). بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.
۱۰. هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۸۶). بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز.

11. AAA. (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts. Studies in Accounting Research 6.
12. AICPA. (2006). [http://www.aicpa.org/about/code/et\\_55.html](http://www.aicpa.org/about/code/et_55.html).
13. Alderman, C.W., and J.W. Deitrick. (1982). Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension. Auditing: A Journal of Practice & Theory Winter: 54-68.
14. Baron, R.M., and D.A. Kenny. (1986). The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. Journal of Personality and Social Psychology 51 (6):1173-1182.
15. DeAngelo, L. E. (1981b). Auditor Independence, low balling, and disclosure regulation. Journal of accounting and economics, 3(2): 113-127.
16. Gundry, L . (2007). time budget pressure, auditor's personality type, and the incidence of reduced audit Quality practices. pacific Accounting Review, vol 19.
17. Lord, A.T. (1992). Pressure: A Methodological Consideration for Behavioral Research in Auditing. Auditing: A Journal of Practice and Theory 11 (2).
18. Malone, C.F., and R.W. Roberts. (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. Auditing: A Journal of Practice and Theory 15 (2).
19. Peytcheva, M. (2008). Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior. University of New jersey
20. Pierce, B.J., and B. Sweeney. (2006). Perceived adverse consequences of quality threatening behavior in audit firms. International Journal of Auditing 10:19-39.
21. Robertson, J.C.( 2007). Staff Auditor Reporting Decisions Under Time Deadline Pressure. Managerial Auditing Journal 22 (4):340-353.
22. Willett, C, and M. Page. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. British Accounting Review 28:101-120.

