

چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در ایران

حامی حجتی فرد^۱

امید پورحیدری^۲

مهدي بهار مقدم^۳

چکیده

با توجه به استفاده از رویکرد اصول محور در تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS^۴) و پذیرش این استانداردها در ایران، حسابرسان مستقل ملزم به استفاده بیشتر از قضاوت حرفه‌ای در به‌کارگیری استانداردهای یادشده شدند، پژوهش حاضر باهدف ارائه چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران صورت پذیرفت. به این منظور از طریق مطالعه متون مرتبط و انجام مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی با استفاده از روش تحلیل تفسیری چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران تدوین گردید. این چارچوب مراحل ۹گانه‌ای را به شرح ۱- تعریف مسئله ۲- بررسی راهکارهای ممکن ۳- بازیابی اطلاعات از حافظه و به‌کارگیری رهنمودهای حسابداری و حسابرسی ۴- جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات ۵- بررسی مجدد موضوع مورد قضاوت ۶- فرضیه‌سازی ۷- ارزیابی فرضیه‌ها و به چالش کشیدن قضاوت صاحب‌کار ۸- بحث و نتیجه‌گیری و ۹- مستندسازی را در برمی‌گیرد. همچنین پژوهش حاضر محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران، نحوه انجام قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان شریک بررسی‌کننده و راهکارهای لازم در مواجهه با موضوعات پیچیده را شناسایی نمود.

کلمات کلیدی: قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، چارچوب قضاوت حرفه‌ای، رویکرد اصول محور، رویکرد قاعده محور

۱. دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: hami.h.f@gmail.com

۲. استاد رشته حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان
۳. دانشیار رشته حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان

4. International Financial Accounting Standard

۱. مقدمه

قضاوت حرفه‌ای در حسابداری به معنای پیش‌بینی شرایط و رویدادهای و ارزیابی شرایط کنونی در شرایط عدم اطمینان است (هستی و داوژ^۱، ۲۰۰۱). قضاوت حرفه‌ای هسته اصلی حسابداری را تشکیل می‌دهد، شواهد زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد حساب‌برسان لزوماً قضاوت‌های باکیفیتی انجام نمی‌دهد، قضاوت‌هایی که از کیفیت کافی برخوردار نباشند می‌توانند تبعات جدی برای قضاوت کننده و استفاده‌کنندگان از نتایج قضاوت به همراه داشته باشد (بانر^۲، ۲۰۰۷).

تأکید بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان در بسیاری از استانداردهای حسابداری از جمله استاندارد ۲۰۰؛ استاندارد ۳۱۰؛ استاندارد ۳۲۰؛ استاندارد ۵۰۰؛ استاندارد ۳۱۵ (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۳)، نشان‌دهنده نقش ضروری و بااهمیت قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان در فرایند حسابداری است. از آنجاکه حساب‌برسان بخش عمده‌ای از قضاوت‌های خود را در ارتباط با تطبیق نحوه عمل تهیه‌کنندگان اطلاعات با استانداردهای حسابداری انجام می‌دهند، بنابراین استانداردهای حسابداری و نحوه تدوین آن‌ها تأثیر بسزایی در قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان دارد. با توجه به تغییر رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری از رویکرد قاعده محور به رویکرد اصول محور و با توجه به تجویز اصول کلی در رویکرد اخیر، انتخاب روش‌های مناسب حسابداری مستلزم در نظر گرفتن شرایط اثرگذار می‌باشد، آزادی عملی که در نتیجه استفاده از استانداردهای حسابداری اصول محور، در انتخاب رویه‌ها و روش‌های حسابداری وجود دارد، باعث نمایش منصفانه عملکرد وضعیت مالی شرکت‌ها می‌گردد، این امر در سایه استفاده از قضاوت حرفه‌ای حاصل می‌آید (لونلا، ۲۰۱۶).

اگرچه بیشتر شدن قضاوت حرفه‌ای در رویکرد اصول محور، ریسک حسابداری را افزایش خواهد داد، اما اعمال قضاوت‌های بیشتر توسط حساب‌برسان از رفتارهای فرصت‌طلبانه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در استفاده از آستانه‌ها جلوگیری خواهد نمود (گیرنر و همکاران، ۲۰۱۵). افزایش ریسک حسابداری به دلیل آن است که قضاوت‌های حرفه‌ای نتایج یکسانی را در خصوص انتخاب روش‌ها و رویه‌های حسابداری به دنبال نخواهد داشت. کمیته نظارت بر بهبود گزارش‌های مالی، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB^۳) را ملزم نمود تا رهنمودی برای ارزیابی معقول بودن قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان را تدوین نماید (کمیته نظارت بر بهبود گزارش‌های مالی، ۲۰۰۸). اگرچه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تاکنون به درخواست کمیته نظارت بر بهبود گزارش‌های مالی پاسخ نداده است، باین‌وجود مؤسسات حسابداری بزرگ دنیا اقدام به تدوین چارچوبی برای قضاوت خود نمودند از جمله این مؤسسات می‌توان به موسسه حسابداری کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) و دیلویت (Deloitte) و همچنین انجمن

1. Hastie and dowes
2. Sarah.E.bonner
3. Public Company Accounting Oversight Board

حسابداران رسمی اسکاتلند (ICAS¹) اشاره نمود. (کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۱؛ دیلویت، ۲۰۰۹).
 نهادهای استاندارد گذار تلاش می‌کنند با تدوین استانداردهای مناسب کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها را افزایش دهند. به‌منظور تدوین استانداردهای حسابداری دو رویکرد اصلی مورد توجه قرار می‌گیرند، این دو رویکرد عبارت‌اند از رویکرد قاعده محور و رویکرد اصول محور، در رویکرد قاعده محور استاندارد گذاران اقدام به ارائه راهکارهایی دقیق و مورد به مورد در قالب قواعد مختلف کرده و تهیه‌کنندگان را ملزم به گزارشگری در چارچوب قواعد یادشده می‌نمایند، از دیدگاه نلسون (۲۰۰۳) قواعد شامل معیارهای خاص، آستانه‌های مشخص، محدودیت در دامنه، موارد استثنا، اولویت‌های جایگزین، راهنماهای به‌کارگیری مشروح و غیره است. در رویکرد اصول محور به‌جای ارائه قواعد تفصیلی زیاد برای موقعیت‌های احتمالی به ارائه چارچوبی کلی و درعین حال ساده و قابل فهم پرداخته می‌شود. به‌عبارت‌دیگر اصولی کلی ارائه‌شده در این رویکرد به‌جای توجه به شکل معاملات و رویدادهای اقتصادی، محتوای اقتصادی آن‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد (ناظمی، ۱۳۸۵). به‌عبارت‌دیگر در این رویکرد استانداردها یک سری اصول کلی را تجویز نموده و جزئیات را بر عهده قضاوت حسابداران می‌گذارند.

با توجه به روند جهانی پذیرش استانداردهای بین‌المللی و با توجه به استفاده از رویکرد اصول محور در تدوین استانداردهای یادشده، حساب‌برسان بایستی قضاوت‌های حرفه‌ای بیشتری را در خصوص ارزیابی گزارش‌های مالی انجام دهند (یک آف و همکاران، ۲۰۱۶). این امر مستلزم به‌کارگیری آموخته‌ها و تجربیات در زمینه حسابداری و حسابرسی، با توجه به شرایط محیطی، قانونی، اقتصادی و حرفه‌ای است، برای آن‌که قضاوت حساب‌برسان به‌درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی‌قیدی حساب‌برسان یا نامحدود بودن اختیارات آن‌ها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و فرایندی که بایستی برای دستیابی به یک قضاوت منطقی، اندیشمندانه و دقیق طی شود، شناسایی گردد.
 در ایران با توجه به تبعیت استانداردهای ملی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و نیز پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، ارائه چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان که آن‌ها را به نتایجی قابل اتکا در ارتباط با اینکه آیا صورت‌های مالی محتوای اقتصادی رویدادهای اقتصادی را نشان می‌دهد یا خیر، حائز اهمیت است. وجود چارچوب مناسب قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، لزوماً تضمینی برای این امر که قضاوت‌ها به نتایج مناسب ختم می‌گردد نیست، اما دانستن یک فرآیند صحیح می‌تواند کیفیت قضاوت‌ها را ارتقا بخشد و کارایی حسابرسی را در شرایط پیچیده و عدم اطمینان بهبود بخشد.

اولین نوآوری و دستاورد پژوهش حاضر در حوزه حسابرسی، شناسایی فرایندی است که حساب‌برسان برای انجام قضاوت حرفه‌ای طی می‌کنند. دومین نوآوری و دستاورد پژوهش در حوزه روان‌شناختی بررسی فرایند شناختی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان و مقایسه آن با ادبیات این حوزه می‌باشد. پژوهش حاضر برای اولین بار است که در ایران انجام می‌شود و می‌تواند راهنمایی برای

قضاوت حسابرسان و حسابداران در ایران، مبنایی برای مستندسازی فرایند قضاوت و همچنین مبنایی برای سنجش عملکرد کارکنان حسابرسی و ارزیابی عملکرد مؤسسات حسابرسی توسط مراجع قانونی و حرفه‌ای باشد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲.۱. اهمیت قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی

ضرورت استفاده از قضاوت حرفه‌ای در فرایند حسابرسی از چنان اهمیتی برخوردار است که در بیشتر بخش‌های استانداردهای حسابرسی ایران که عمدتاً برگرفته از استانداردهای حسابرسی بین‌المللی (ISA^۱) است، به استفاده از قضاوت حرفه‌ای توسط حسابرسان اشاره شده است. نمونه‌هایی از این موارد در جدول زیر بیان شده است: (هیأت استانداردهای بین‌المللی اطمینان بخشی و حسابرسی، ۲۰۱۷).

شکل ۱: اهمیت قضاوت در استانداردهای حسابرسی

عنوان استاندارد	شماره استاندارد	شماره بند	شرح قضاوت
اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی	۲۰۰	ت-۲۰	<p>اعمال قضاوت حرفه‌ای برای انجام مناسب کار حسابرسی، امری مهم و اساسی است.</p> <p>اعمال قضاوت حرفه‌ای به‌خصوص برای تصمیم‌گیری درباره موضوعات زیر امری ضروری است:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی مورد استفاده برای رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی. • تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق واحد تجاری و محیط آن ارزیابی، کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کشف شده و نیاز به انجام کار بیشتر برای دسترسی به اهداف استانداردهای حسابرسی و در نتیجه اهداف کلی حسابرسی. • ارزیابی قضاوت‌های مدیران اجرایی در به‌کارگیری چارچوب گزارشگری مالی مربوط برای واحد تجاری. • نتیجه‌گیری بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده برای مثال، ارزیابی منطقی بودن برآوردهای انجام شده توسط مدیران اجرایی در تهیه صورت‌های مالی
شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی	۳۱۰	۹	<p>شناخت فعالیت، زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابرس با توجه به آن، به قضاوت حرفه‌ای بپردازد.</p>
اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی	۳۲۰	۳	<p>تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس مستلزم قضاوت حرفه‌ای است و خود تحت تأثیر برداشت حسابرس از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار دارد.</p>

عنوان استاندارد	شماره استاندارد	شماره بند	شرح قضاوت
شواهد حسابرسی	۵۰۰	۱۴	حسابرس برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه، کافی و مناسب بودن آن به‌عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرسی، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.
تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق واحد تجاری و محیط آن	۳۱۵	۱۴	حسابرس باید از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی شناخت کسب کند. اینکه یک کنترل، به تنهایی یا همراه با سایر کنترل‌ها، به حسابرسی مربوط است یا خیر به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد.
		۲۷	حسابرس بر اساس قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان بخشی از فرایند ارزیابی خطر باید مشخص کند کدامیک از خطرهای مشخص شده نیازمند توجه خاص است.
		ت-۳	حسابرس برای تعیین میزان شناخت لازم از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.
		ت-۱۴۴	حسابرس شیوه مستندسازی خطرهای تحریف بااهمیت را با استفاده از قضاوت حرفه‌ای تعیین می‌کند.

تأکید بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در بندهای مختلف استانداردهای حسابرسی، نشان‌دهنده نقش ضروری و بااهمیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در فرایند حسابرسی است.

۲.۲. چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

۲.۲.۱. چارچوب کی‌پی‌ام‌جی

موسسه حسابرسی کی‌پی‌ام‌جی که به‌عنوان یکی از چهار موسسه حسابرسی بزرگ در دنیا شناخته شده است، در سال ۲۰۱۱ اقدام به تهیه و تدوین چارچوبی به‌منظور بهبود تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای کارکنان خود نمود. در چارچوب قضاوت حرفه‌ای یادشده پنج مرحله اصلی برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شامل ۱- تعریف مسئله ۲- بررسی راهکارهای ممکن ۳- جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات ۴- نتیجه‌گیری ۵- بحث و مستندسازی اشاره شد. همچنین چارچوب یادشده مواردی از جمله بیش اعتمادی، در دسترس بودن، تأیید پذیری، و استفاده از میانبرها را به‌عنوان محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان معرفی نمود.

۲.۲.۲. چارچوب جامعه حسابداران رسمی اسکاتلند

جامعه حسابداران رسمی اسکاتلند در سال ۲۰۱۰ اقدام به تهیه چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای اعضای خود نمود. آن‌ها چارچوب قضاوت حرفه‌ای را به‌عنوان فرایندی ساختاریافته که در آن قضاوت کنندگان به‌صورت هدفمند و با برخورداری از سطح مناسبی از دانش و تجربه می‌توانند بر اساس واقعیات و شرایط نظر حرفه‌ای خود را در مورد مسائل حسابداری بیان

نماید تعریف نمودند، در چارچوب یادشده به‌منظور انجام قضاوت صحیح مراحل تحت عناوین ۱- جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات ۲- ارزیابی رهنمودهای حسابداری و حسابرسی ۳- به چالش کشیدن قضاوت مشتری ۴- مستندسازی قضاوت معرفی گردید.

۳.۲. پژوهش‌های خارجی

همان‌طور که در قسمت مقدمه توضیح داده شد، استاندارد‌گذاران بین‌المللی به این نتیجه رسیدند که استفاده از استانداردهای اصول محور نسبت به استانداردهای قاعده محور موجب توجه بیشتر به محتوای اقتصادی معاملات و رویدادهای اقتصادی می‌گردد. حرکت به سوی استانداردهای اصول محور در آمریکا بحث‌های فراوانی را ایجاد نمود، کمیته بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC^۱) این موضوع را این‌گونه بیان نمود: استانداردهایی که تنها مبتنی بر اصول هستند مشکلات اجرایی زیادی به دلیل رهنمودهای اندک و یا نبود ساختار مناسب برای قضاوت حرفه‌ای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان را دربر می‌گیرند. از طرف دیگر استانداردهای قاعده محور ابزارهایی برای دور زدن استانداردها را ارائه می‌کنند. (کمیته بورس اوراق بهادار، ۲۰۰۳).

کمیته بورس اوراق بهادار آمریکا به این نتیجه رسید که استانداردهای با دقت پایین (استانداردهای اصول محور) بهترین فرصت را برای حسابداران برای در نظر گرفتن واقعیت‌های اقتصادی فراهم می‌کنند (کمیته بورس اوراق بهادار، ۲۰۱۰، ۲۰۰۸). با این وجود مخالفان این امر هشدار دادند که "نبود قاعده" یک شمشیر دو لبه است که از یک طرف مدیران می‌توانند روش‌های حسابداری را به‌گونه‌ای انتخاب کنند که این روش‌ها نشان‌دهنده واقعیت اقتصادی معاملات باشند و از طرف دیگر این آزادی عمل به مدیران این امکان را می‌دهد که به گزارشگری مغرضانه روی آورند. (هایل و همکاران، ۲۰۱۰ و ماینز و همکاران، ۲۰۰۳)

پژوهش‌های گسترده‌ای در ارتباط با استانداردهای اصول محور و قاعده محور، تأثیر هر کدام از این دست استانداردها بر گزارشگری مغرضانه و نقش حسابرسان در ارتباط با هر کدام از این دست استانداردها، در سراسر جهان صورت پذیرفته است.

در ارتباط با استانداردهای قاعده محور پژوهش‌های پیشین این‌گونه نتیجه گرفته‌اند، هنگامی که استانداردها از دقت بالایی برخوردار هستند و قواعد الزام‌آور زیادی را تجویز می‌کنند. در واقع این فرصت را در اختیار مدیران قرار می‌دهند تا با ساختار بندی معاملات روش حسابداری مورد نظر خود را استفاده نمایند (ماینز و همکاران، ۲۰۰۳؛ اسکیر، ۲۰۰۳؛ کمیته بورس اوراق بهادار، ۲۰۰۸). همچنین پژوهش‌های دیگری نشان دادند، استانداردهای با دقت بالا موجب می‌شوند مدیران با ساختار بندی معاملات به نحوی که قاعده‌ها رعایت شوند اقدام به مدیریت سود نمایند (نلسون، ۲۰۰۳، نلسون و همکاران، ۲۰۰۲). در نهایت پژوهشگران به این نتیجه رسیدند،

1. Security Exchange Committee

2. Hail, Leuz, & Wysocki

3. Maines, L. A. Bartov, E. Fairfield, P. Hirst, D. E. Iannaconi, T. E. Mallett, R

4. Schipper

هنگامی که مدیریت با ساختار بندی معاملات به گونه‌ای که با قواعد تجویز شده در استانداردهای دقیق انطباق داشته باشد، قصد مدیریت سود را داشته باشند، حسابرسان تمایلی به جلوگیری از این امر ندارند. (نلسون^۱، ۲۰۰۳؛ نلسون و همکاران، ۲۰۰۲).

در ارتباط با استانداردهای اصول محور انجی و تان به این نتیجه رسیدند که حسابرسان هر جا که ابهامی در استانداردها وجود داشته باشد از آن به عنوان راهی برای مجاز دانستن گزارشگری مغرضانه استفاده می‌کنند. استانداردهای با دقت پایین قدرت حسابرسان را در مذاکرات با صاحب‌کار کاهش داده و از طرفی آزادی عمل فراوانی را برای آن‌ها برای پذیرش گزارشگری مغرضانه صاحب‌کاران ایجاد می‌کند (انجی و تان^۲، ۲۰۰۳). همچنین کادوس و همکاران^۳ (۲۰۰۳) دریافتند، هنگامی که استانداردهای حسابداری دارای ابهام هستند، حسابرسان تمایل دارند به مدیران اجازه استفاده از روش‌هایی که منجر به گزارشگری مغرضانه می‌شود را بدهند. از طرفی آگوگلیا و همکاران^۴ (۲۰۱۱) دریافتند هنگامی که استانداردهای با دقت پایین اجرا می‌شوند، مدیران به دلیل نگرانی که از طرح دعوی علیه خود دارند، کمتر به گزارشگری مغرضانه روی می‌آورند.

به طور خلاصه پژوهش‌های گذشته نشان دادند استانداردهای با دقت بالا مدیران را تشویق به گزارشگری مغرضانه در سایه قواعد دقیق می‌کنند (کوهن و همکاران^۵، ۲۰۱۳؛ پیچوا و همکاران^۶، ۲۰۱۴). همچنین استانداردهای با دقت پایین نیز این موقعیت را در اختیار مدیران قرار می‌دهند که به بهانه قضاوت حرفه‌ای اقدام به گزارشگری مغرضانه نمایند؛ بنابراین طراحی چارچوبی برای قضاوت که بتواند تردید حرفه‌ای حسابرسان را افزایش دهد و در نهایت منجر به قضاوت بهتر در راستای جلوگیری از گزارشگری مغرضانه مدیران شود از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

همچنین پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهند حسابرسان در سایه نبود چارچوب قضاوت، اجازه گزارشگری مغرضانه‌تر را در هنگام اجرای استانداردهای با دقت پایین (اصول محور) نسبت به اجرای استانداردهای با دقت بالا (قاعده محور) می‌دهند (هاکن برک و نلسون^۷، ۱۹۹۶؛ سالتریو و کونک^۸، ۱۹۹۷؛ نلسون و همکاران، ۲۰۰۲؛ کادوس و همکاران، ۲۰۰۳؛ بلی^۹، ۲۰۰۵) در نتیجه پیش‌بینی می‌شود ارائه چارچوب قضاوت هنگامی که استانداردهای با دقت پایین اجرا می‌شوند نسبت به زمانی که استانداردهای با دقت بالا به کار گرفته می‌شوند، از ضرورت بیشتری برخوردار

1. Nelson, M. W.
2. Ng, T. B. & Tan, H.T
3. Kadous, K. Kennedy, S. J. & Peecher, M. E
4. Agoglia, C. P. Doupnik, T. S. & Tsakumis, G. T
5. Cohen, J. Krishnamoorthy, G. Peytcheva, M. & Wright, A.
6. Peytcheva, M. Wright, A. & Majoor, B.
7. Hackenbrack, K. & Nelson, M
8. Salterio, S. & Koonce, L
9. Blay, A

باشد.

استوبس و توماس^۱ (۲۰۰۹) به بررسی چگونگی ارتقای کیفیت گزارشگری در کشور آمریکا پرداخته و این امر را از دو منظر یکی تغییر رویکرد تدوین استانداردها از رویکرد قاعده محور به سمت رویکرد اصول محور و دیگری ارائه رهنمود قضاوت حرفه‌ای حسابداران بررسی نمودند، و در نهایت به این نتیجه رسیدند که عوامل اقتصادی، فرهنگی، حقوقی، قانونی و همچنین گرایش‌های اخلاقی قضاوت حسابداران و حساب‌برسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد به همین دلیل بایستی چارچوب نظری بر مبنای معیارهای فوق تدوین گردد. چموتی و دانکن^۲ (۲۰۰۹) به بررسی فرآیند تغییر رویکرد تدوین استانداردهای حسابداران از قاعده محور به اصول محور پرداختند و با استفاده از مثال‌هایی از حوزه‌های مختلف قضاوت، مدلی مناسب برای قضاوت حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان را طراحی و ارائه نمودند. استوبس و توماس (۲۰۱۱) به بررسی اثر انگیزه‌ها بر قضاوت حرفه‌ای در هر یک از رویکردهای مختلف تدوین استانداردها با استفاده از مدل "سه وجهی تقلب" پرداختند و به مدلی سه وجهی شامل بعد اقتصادی، بعد اجتماعی، بعد اخلاقی به منظور انجام قضاوت اصول محور دست‌یافتند.

۴.۲. پژوهش‌های داخلی

علی احمدی و سروش یار (۱۳۹۵) به ارزیابی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حساب‌برس بر گزارشگری متهورانه پرداختند، یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد هنگامی که از رویکرد قاعده محور در تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌شود بین رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری و نوع تخصص کاری حساب‌برس با گزارشگری متهورانه رابطه وجود دارد. اما این رابطه هنگامی که از رویکرد اصول محور در تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌شود، تأیید نشد. خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۷) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر قضاوت حساب‌برسان پرداختند، یافته‌های پژوهش نشان داد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی و نظارت حرفه‌ای بر کار حساب‌برسان، وجود شرایطی که حساب‌برسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حساب‌برسی و غیرقابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حساب‌برسی مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حساب‌برسی است. نیکو مرام و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی این امر که آیا بکارگیری قضاوت‌های حرفه‌ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران، به ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، از جمله قابلیت مقایسه و قابلیت اتکا، خدشه‌ای وارد می‌کند و آیا مدیریت می‌تواند در سایه استانداردهای حسابداری دست به تغییر اطلاعات به نفع خود زند، پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد، استفاده از قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری ایران قابلیت مقایسه

1. Stuebs Jr, M. T., & Thomas, C. W

2. Schmutte, J., & Duncan, J. R

صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد همچنین مدیران نیز از قضاوت حرفه‌ای خود در جهت کسب منافع شخصی اقدام به مدیریت سود می‌نمایند.

۳. روش‌شناسی پژوهش و روش گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر به لحاظ هدف یک پژوهش کاربردی است، به این معنا که یافته‌های حاصل از آن را می‌توان به صورت مستقیم برای رفع مشکلات موجود و بهبود فرآیند فعلی به کار بست. از سوی دیگر این پژوهش به لحاظ ماهیت داده‌های مورد استفاده و روش‌های تحلیل داده‌ها در حیطه پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد.

به منظور انجام پژوهش حاضر مراحل ذیل طی شده است: ۱- در ابتدا متون مرتبط با موضوع پژوهش مطالعه شد تا در مراحل بعد هدایت بخش مسیر پژوهش باشند. ۲- در مرحله دوم، برای تکمیل دانش کلی لازم برای مراحل بعدی انجام پژوهش، از تعداد محدودی از افراد متخصص که به صورت قضاوتی و هدفمند انتخاب می‌شوند، مصاحبه اکتشافی^۱ به عمل آمد، اطلاعات حاصل از مطالعه متون مربوط موضوع مورد پژوهش و مصاحبه‌های اکتشافی در مراحل بعدی مورد استفاده قرار گرفته‌اند. ۳- در سومین گام، به واسطه ترکیب دانش به دست آمده از مطالعه متون مرتبط با موضوع مورد پژوهش و اطلاعات به دست آمده از مصاحبه‌های اکتشافی سؤالات مورد نظر برای مصاحبه‌های اصلی طراحی شده و سپس مصاحبه‌های اصلی را صورت پذیرفت. ۴- از آنجائی که در پژوهش‌های کیفی، فرآیند گردآوری و تفسیر داده‌ها یک فرایند پویا است، در صورتی که طی انجام فرایند مصاحبه‌ها با خبرگان حرفه حسابرسی، نیاز به تغییراتی در ساختار و نوع سؤالات وجود داشت، تغییرات لازم را جهت بهتر شدن گردآوری داده‌ها اعمال گردید. همچنین بررسی مقایسه‌ای^۲ دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان در تعیین ساختار مصاحبه‌های بعدی و در تعیین ساختار چارچوب قضاوت مورد استفاده قرار گرفت. ۵- مصاحبه‌ها ادامه یافت تا جائیکه دیگر مطالب جدیدی از سوی مصاحبه‌شوندگان مطرح نگردید. سپس پیاده‌سازی متن‌ها تکمیل شده و فرآیند تحلیل داده‌ها به صورت کامل انجام پذیرفت. ۶- بعد از کامل شدن پیاده‌سازی و تحلیل داده‌ها، با استفاده از روش تحلیل تفسیری^۳ چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران تدوین گردید. ۷- پس از طی مراحل بالا، به منظور اطمینان از محتوای تئوریک چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران پرسشنامه‌ای تهیه و بین دانشجویان، فارغ‌التحصیلان و اعضای هیئت‌علمی رشته حسابداری با این دیدگاه که دریافت نظرات ایشان تأییدی بر اصالت مبانی تئوریک چارچوب تهیه شده است توزیع می‌گردید. ۸- با جمع‌آوری و تحلیل پرسشنامه‌های توزیع شده در مرحله قبل چارچوب قضاوت و عناصر تشکیل‌دهنده آن تعدیل شده و پرسش‌نامه دیگری بر مبنای چارچوب تعدیل شده تهیه و بین کارکنان حرفه‌ای دارای مرتبه سرپرست و به بالا، شاغل در مؤسسات حسابرسی با رتبه الف توزیع شد تا چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به لحاظ

1. Exploratory interview

2. Comparative analysis

3. Interpretive analysis

کاربرد عملی نیز مورد آزمون قرار گیرد. ۹- در نهایت با جمع‌آوری تجزیه تحلیل پرسشنامه‌های توزیع شده میان کارکنان حرفه‌ای حسابرسی چارچوب نهایی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران و عوامل اثرگذار بر آن تدوین گردید.

۴. جامعه و نمونه آماری

به سبب چندمرحله‌ای بودن طرح پژوهش حاضر، جامعه و نمونه مورد مطالعه به ترتیب زیر انتخاب شدند:

۱. **مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته؛** در این مرحله، جامعه آماری کلیه شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رتبه الف می‌باشد. نمونه افرادی از جامعه آماری می‌باشند که بر اساس روش گلوله برفی ۱ یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر ارتباط دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد جامعه رهنمون می‌شوند، انتخاب می‌گردند (حریری، ۱۳۸۵). در این روش پژوهشگر به پیشنهاد مصاحبه‌شوندگان برای مصاحبه به سراغ افراد دیگر می‌رود (از کیا و دربان آستان، ۱۳۸۲) در پژوهش‌های کیفی تا زمانی که اشباع نظری ۲ یعنی تا زمانی که داده جدیدی به دست نیاید و مناسبات بین نشانه‌های اطلاعاتی به خوبی مشخص شده باشند، گردآوری داده‌ها ادامه می‌یابد (استراوس و کوربین به نقل از ترجمه افشار، ۱۳۹۲). در این پژوهش اشباع نظری با ۱۳ مصاحبه به انجام رسید.
۲. **پرسشنامه محتوای تئوریک؛** در این مرحله، جامعه آماری کلیه اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، فارغ‌التحصیلان و دانشجویان دوره دکتری رشته حسابداری می‌باشند و از نمونه قضاوتی ۳ و یا در دسترس و یا هدفمند استفاده شده است به عبارتی کلیه فارغ‌التحصیلان و دانشجویان دوره دکتری و همچنین اعضای هیأت علمی رشته حسابداری که فرصت کافی برای مشارکت در این پژوهش را داشته باشند شامل می‌شود.
۳. **پرسشنامه کاربرد عملی؛** در این مرحله، جامعه آماری شامل کلیه کارکنان حرفه‌ای با مرتبه سرپرست به بالا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با رتبه الف می‌باشد. و از نمونه قضاوتی و یا در دسترس و یا هدفمند استفاده شده است، به عبارت دیگر کلیه اشخاص حرفه‌ای با ویژگی‌های یادشده که تمایل همکاری داشته‌اند و امکان دسترسی به آن‌ها وجود داشته است.

۵. یافته‌های پژوهش

داده‌های اصلی مورد استفاده در پژوهش حاضر داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌های حضوری (شفاهی) هستند، که با روش تحلیل تفسیری مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. به منظور دستیابی به اطلاعات مورد نیاز در این پژوهش تعداد ۱۳ مصاحبه از شرکا و مدیران (همگی عضو

1. Snoeball method
2. Theoical saturation
3. Judgement sampling

جامعه حسابداران رسمی ایران) شاغل در مؤسسات حسابرسی با رتبه الف و سازمان حسابرسی صورت پذیرفت، به منظور انجام مصاحبه‌ها دستورالعملی تهیه گردید که در آن ابتدا در ارتباط با موضوع و هدف پژوهش توضیحاتی ارائه شد، سپس با تأکید بر این موضوع که اظهارات ایشان تنها در راستای انجام پژوهش مورداستفاده قرار می‌گیرد، اجازه ضبط صدا اخذ گردید، که تمامی مصاحبه‌شوندگان با این امر موافقت نمودند. پرسش‌های اصلی مصاحبه که برآمده از مطالعه متون مرتبط و مصاحبه‌های اکتشافی بود از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد و با توجه به ماهیت نیمه ساختاریافته مصاحبه‌ها، پرسش‌های دیگری نیز با توجه به پاسخ‌ها به منظور روشن تر شدن مفهوم پاسخ‌های ارائه‌شده، مطرح گردید. در پایان جلسات فرم اولیه چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت و از آن‌ها درخواست گردید نظر خود راجع به آن بیان کنند و چنانچه مطلب دیگری جهت بهبود چارچوب یادشده یا فرآیند تحقیق در نظر دارند ارائه نمایند. در ادامه به بررسی پرسش‌های اصلی مصاحبه و ذکر نمونه‌هایی از پاسخ‌های ارائه‌شده می‌پردازیم.

پرسش ۱: موضوع مورد قضاوت را چگونه تعیین می‌کنید؟ تعیین درست موضوع مورد قضاوت از چندان اهمیت بالایی برخوردار است که می‌تواند کل فرآیند قضاوت حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد به همین دلیل پرسشی با مضمون فوق از مصاحبه‌شوندگان صورت پذیرفت تا نظر آن‌ها را در این خصوص جویا شویم مصاحبه‌شوندگان این امر که قضاوت به اطلاعاتی فراتر از آنچه در چارچوب استانداردهای حسابرسی تعیین شده است نیاز دارد، بسیار مورد تأکید قرار دادند. به طوری که در پاسخ‌های ارائه‌شده شناخت ماهیت صنعت، ساختار سهامداری شرکت، تبعات اقتصادی و حقوقی قضاوت همگی حاکی از تأکید یادشده‌اند.

پرسش ۲: عوامل اثرگذار بر موضوع مورد قضاوت چیست؟ تعیین آثار و پیامدهای قضاوت، عوامل و شرایطی که ریسک قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد باعث می‌شود که تعیین موضوع مورد قضاوت با دقت بیشتری صورت پذیرد، با طرح پرسش فوق ابعاد دیگری از عوامل اثرگذار بر تعیین موضوع مورد قضاوت مشخص شد. سوابق مشتریان و تأمین‌کنندگان مواد و همچنین نوع محصولات، نحوه فروش محصولات و وضعیت رقبا از جمله عواملی است که بایستی جهت ارزیابی کلی واحد مورد رسیدگی مدنظر قرار گیرند.

پرسش ۳: چه دانش‌های مرتبطی در خصوص شکل‌گیری یک قضاوت صحیح وجود دارد؟ یکی از ابعاد مهم در انجام قضاوت به کارگیری دانش حرفه‌ای است. بنابراین شناخت دانش‌های مرتبط که بر فرآیند قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار است می‌تواند تأثیر عمده‌ای در فرآیند قضاوت حسابرس داشته باشد. تمامی مصاحبه‌شوندگان به لزوم برخورداری از دانش کافی در ارتباط با استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین مالیاتی و بیمه تأمین اجتماعی اشاره نموده‌اند. همچنین برخی از مصاحبه‌شوندگان داشتن اطلاعات کافی در خصوص قوانین و بخشنامه‌های مربوط به صنعتی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می‌کند را مورد تأکید قرار داده‌اند.

پرسش ۴: چه راهکارهایی برای دستیابی به یک قضاوت صحیح وجود دارد؟ در ارتباط با

راهکارهایی که هر فرد خبره حسابرسی به منظور دستیابی به قضاوت صحیح به کار می‌گیرد، پیش‌بینی می‌شد تفاوت‌هایی وجود داشته باشد لذا با طرح این پرسش در پی مشخص شدن اطلاعات جامعی از مجموعه راهکارهای ممکن بودیم که در نهایت نیز این امر محقق گردید. مواردی از قبیل شناخت وضعیت سیاسی اجتماعی و فرهنگی و اقتصادی می‌تواند از جمله راهکارهایی برای انجام قضاوت صحیح باشد در طی بحث‌های حاشیه‌ای صورت پذیرفته در این خصوص افراد مصاحبه‌شونده همواره تأکید خاصی بر اهمیت شناخت شرایط سیاسی و اقتصادی و تعیین آثار آن بر وضعیت جاری و آتی واحد مورد رسیدگی داشتند. بحث درستکاری و حسن شهرت مدیران برای بسیاری از مصاحبه‌شوندگان از اهمیت بالایی برخوردار بود تا بدان حد که، اهمیت آن را در مرحله اولیه حسابرسی و بحث قضاوت در مورد پذیرش یا عدم پذیرش کار می‌دانستند. شناخت صنعت، از جمله مواردی است که در بحث تعیین موضوع مورد قضاوت، عوامل اثرگذار بر موضوع مورد قضاوت و راهکارهای لازم جهت دستیابی به قضاوت صحیح بر آن تأکید شد، این امر می‌تواند به دلایلی چون:

۱. متفاوت بودن قوانین، مقررات، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها در هر صنعت. به‌عنوان مثال آیین‌نامه‌های بانک مرکزی برای بانک‌ها و مؤسسات پولی و اعتباری، صرافی‌های و شرکت‌های لیزینگ.
 ۲. وجود نهادهای نظارتی متفاوت حاکم بر هر صنعت به‌عنوان مثال صنعت بیمه تحت نظارت بیمه مرکزی ایران، بانک‌ها و مؤسسات پولی اعتباری تحت نظارت بانک مرکزی ج.ا.ا. قرار دارند.
 ۳. اتخاذ سیاست‌های جداگانه در ارتباط با صنایع مختلف به‌عنوان مثال شرکت‌های پتروشیمی بایستی محصولات خود را در بورس انرژی به فروش برسانند.
 ۴. شرایط خاص هر صنعت در ارتباط با فروش محصولات، تأمین مواد اولیه و ... ، به‌عنوان مثال در صنایعی که بخش عمده‌ای از خریدها و فروش‌های آن‌ها به‌صورت واردات و صادرات صورت می‌پذیرد نوسانات نرخ ارز و یا مناسبات سیاسی بین کشورها شدیداً فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
- بنابراین شناخت مناسب از صنعت یک مرحله ضروری و حیاتی در فرایند قضاوت حرفه‌ای مناسب حسابرسان است.

پرسش ۵: اطلاع از فرآیندی که قاضی یا رسیدگی‌کننده جهت بررسی طی می‌کند چه تأثیری در فرآیند قضاوت دارد؟ با توجه به پیامدهای مختلف قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و احتمال طرح دعوی حقوقی علیه آن‌ها بر این اساس و همچنین وجود نهادهای نظارتی که بر کار حرفه‌ای آن‌ها نظارت می‌کنند، روند و رویه‌ای که اشخاص یادشده برای سنجش عملکرد حسابرسان به کار می‌برند ممکن است بر فرآیند قضاوت حرفه‌ای آن‌ها اثرگذار باشد لذا سؤال مذکور بر این مبنی پرسیده شد پاسخ‌های ارائه‌شده نشان‌دهنده اهمیت وجود فرایندهای کنترلی بر شکل‌گیری

قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

پرسش ۶: تا چه حد در قضاوت‌های خود از اطلاعات حافظه استفاده می‌کنید؟ اطلاعات حافظه اطلاعاتی هستند که در نتیجه آموزش‌ها، مطالعات و تجربیات حرفه‌ای فرد در گذشته کسب شده‌اند و به خاطر آوردن آن‌ها می‌تواند در فرایند قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار باشد از نظر خبرگان حرفه حسابرسی نیز اطلاعات حافظه بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز جهت انجام قضاوت حرفه‌ای را فراهم می‌نماید. در مصاحبه‌ها بحث تجربیات گذشته در شرکت‌های هم‌گروه و هم صنعت بسیار مورد تأکید قرار گرفت.

پرسش ۷: به‌منظور مقابله با محدودیت‌های حافظه چه تمهیداتی دارید؟ بر اساس علوم روان‌شناختی حافظه انسان با محدودیت‌هایی مواجه است که یکی از آن‌ها محدودیت در بازیابی اطلاعات یا به عبارتی فراموشی است. بنابراین انتظار بر آن بود محدودیت یاد شده بر فرآیند قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار باشد بر این اساس سؤال فوق مطرح و نظر خبرگان حسابرسی در این خصوص دریافت شد. مطالعه قوانین و استانداردهای مربوط به فعالیت واحد مورد رسیدگی، مستندسازی مناسب قضاوت‌های گذشته و استفاده از چک‌لیست‌ها به‌عنوان راهکارهایی برای مقابله با محدودیت حافظه عنوان گردید.

پرسش ۸: جست‌وجوی اطلاعات در حسابرسی چگونه است ترتیبی یا هدایت‌شده؟ در ادبیات علوم شناختی دو روش ترتیبی و هدایت‌شده به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات پیش‌بینی شده است. به‌منظور آگاهی از روش مؤثر در جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی پرسش فوق مطرح شد، در این خصوص خبرگان حرفه حسابرسی استفاده از هر دو روش را مورد تأکید قرار دادند، اغلب آن‌ها بر این موضوع تأکید نمودند که تیم حسابرسی به‌منظور رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی و همچنین به‌منظور اطمینان خاطر از بررسی تمامی موارد بااهمیت بایستی از روش ترتیبی استفاده نموده و تمامی حساب‌ها را بررسی نمایند، درحالی‌که شریک یا مدیر مسئول کار می‌تواند تنها با بررسی حوزه‌های دارای ریسک و بااهمیت که حاصل شناخت وی بر اساس تجربیات گذشته و اطلاعاتی که تیم حسابرسی در اختیار او قرار می‌دهد، است، به شیوه هدایت‌شده عمل نماید. همچنین برخی از مصاحبه‌شوندگان بین حسابرسی نخستین و حسابرسی‌های بعدی تمایز قائل شدند و این‌گونه نتیجه‌گیری نمودند که مدیران و شرکای حسابرسی به‌منظور کسب شناخت کامل از واحد مورد رسیدگی در حسابرسی نخستین به شیوه ترتیبی عمل نمایند و در حسابرسی‌های بعدی شیوه هدایت‌شده را در دستور کار خود قرار دهند.

پرسش ۹: آیا بازیابی اطلاعات از حافظه و جمع‌آوری اطلاعات باعث تجدیدنظر در موضوع مورد قضاوت می‌شود؟ استفاده از اطلاعات حافظه به همراه اطلاعات جمع‌آوری شده از منابع مختلف می‌تواند موجب تجدیدنظر در موضوع مورد قضاوت شده و توجه فرد قضاوت‌کننده را به مسائل جدیدی جلب نماید، به‌منظور اطمینان از صحت امر فوق از خبرگان حسابرسی در این خصوص پرسش شد. پاسخ‌های دریافتی حاکی از آن بود که خبرگان حرفه حسابرسی هر کدام به

نحوی بر تأثیر اطلاعات حافظه و اطلاعات جمع‌آوری شده بر تجدیدنظر در موضوع مورد قضاوت تأکید نموده‌اند.

پرسش ۱۰: آیا بازیابی اطلاعات از حافظه و جمع‌آوری اطلاعات باعث صورت‌بندی جدید مسئله می‌شود؟ به‌مانند مرحله قبل به دنبال تأثیر اطلاعات بازیابی شده از حافظه و اطلاعات جمع‌آوری شده بر موضوع مورد قضاوت هستیم به‌این ترتیب که موارد یادشده باعث می‌شوند حسابرس به مسائلی کلی‌تر و فراتر از آنچه در ابتدای راه مشخص بوده رهنمون گردد. همان‌طور که در نمونه پاسخ‌های ارائه‌شده مشاهده می‌شود بازیابی اطلاعات از حافظه و جمع‌آوری اطلاعات باعث صورت‌بندی جدید مسئله می‌گردد. اغلب مصاحبه‌شوندگان در این مرحله بحث تداوم فعالیت شرکت و نگاه کلی به آینده فعالیت‌های شرکت را مورد توجه قرار دادند.

پرسش ۱۱: در حسابرسی از چه نوع فرضیه‌سازی استفاده می‌شود؟ در ادبیات علوم شناختی به دو نوع فرضیه‌سازی مبتنی بر اطلاعات حافظه و مبتنی بر اطلاعات جمع‌آوری شده اشاره شده است به‌منظور اطلاع از رویه‌ای که حسابرسان در ایران طی می‌کنند موضوع فوق از خبرگان حسابرسی مورد پرسش قرار گرفت، پاسخ‌های ارائه‌شده نشان داد که اغلب حسابرسان در ایران به فرضیه‌سازی مبتنی بر اطلاعات حافظه اشاره نموده‌اند و فرضیه‌سازی‌ها را به نحوی می‌دانستند که ابتدا بر اساس آنچه در تجربیات قبلی خود بدان دست‌یافته بودند راهکارهای مختلف را برای برخورد با موضوع مورد قضاوت انتخاب می‌نمودند و پس از آن اثر اطلاعات جمع‌آوری شده را بررسی می‌نمودند. برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز داشتن تجربه در صنعتی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت دارد را عامل تعیین‌کننده در تعیین نوع فرضیه‌سازی دانستند.

پرسش ۱۲: آیا فرایند قضاوت صاحب‌کار بررسی و به چالش کشیده می‌شود؟ صاحب‌کار یا به‌عبارت‌دیگر واحد مورد رسیدگی بایستی مطابق با استانداردهای حسابداری قضاوت‌هایی را مانند، برآورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، مالی یا عملیاتی بودن اجاره‌ها، استفاده از روش‌های مختلف نگهداشت موجودی کالا، برآورد عمر مفید و ارزش اسقاط دارایی‌های استهلاک‌پذیر، جاری یا بلندمدت بودن سرمایه‌گذاری‌ها و نوع آن‌ها و ... انجام دهند حسابرسان نیز بایستی صحت برآوردهای فوق و درستی استفاده از روش‌های یادشده را تأیید نمایند به همین دلیل سؤال بالا مطرح شد تا مشخص شود آیا حسابرسان فرآیند قضاوت صاحب‌کار را بررسی و آن را به چالش می‌کشند، توجه به پاسخ‌های ارائه‌شده نشان‌دهنده این امر است که تمامی خبرگان حسابرسی بر لزوم بررسی فرایندی که توسط صاحب‌کار برای انجام قضاوت‌های حرفه‌ای طی شده است تأکید می‌نمایند.

پرسش ۱۳: وقتی با موضوعات پیچیده مواجه می‌شوید چه اقداماتی انجام می‌دهید؟ با توجه به پویا بودن محیط حسابداری، همواره موضوعات جدیدی که نشأت گرفته از تصویب قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌ها و استانداردهای خاص است به وجود می‌آید و گاهاً موضوعات یادشده با پیچیدگی‌هایی همراه‌اند که شاید تا آن روز حسابرس با آن‌ها برخورد نکرد باشد، بنابراین سؤال فوق به‌منظور اطلاع از نحوه برخورد حسابرسان با همچنین مواردی مطرح گردید، با توجه به

پاسخ‌های ارائه‌شده حسابرسان هنگام برخورد با موضوعات پیچیده به دو روش برخورد می‌کنند یکی از آن‌ها بروز کردن دانش و اطلاعات خود فرد در نقش قضاوت‌کننده است و دیگری آشنایی بیشتر با جزئیات کار می‌باشد.

پرسش ۱۴: محدودیت‌های قضاوت حسابرسان چیست؟ همواره افراد در هر حرفه‌ای که فعالیت می‌کنند با محدودیت‌هایی مواجه هستند، حسابرسان در فرایند قضاوت حرفه‌ای که انجام می‌دهند نیز ممکن است با محدودیت‌هایی مواجه باشند که اطلاع از آن‌ها می‌تواند به حسابرسان در امر برنامه‌ریزی برای مقابله با چنین محدودیت‌هایی یاری‌رسان باشد، بر این اساس بود که پرسش بالا مطرح تا نظر خبرگان حسابرسی را در این خصوص جویا شویم. پاسخ‌های ارائه‌شده نشان داد که، محدودیت زمانی و همچنین بودجه‌بندی زمانی از جمله مهم‌ترین محدودیت‌های قضاوت در حسابرسی هستند که از طریق تحت تأثیر قرار دادن میزان اطلاعات جست‌وجو شده بر قضاوت حسابرسان اثر می‌گذارند. همچنین «مدیریت حسابرس» یکی از مواردی بود که بسیار مورد توجه قرار گرفت با این مضمون که مدیریت سعی در گمراه کردن حسابرس از طریق جلب توجه وی به مسائل حاشیه‌ای دارد.

پرسش ۱۵: آیا درنهایت در انجام قضاوت نظرات تعاملی تیم را هم جلب می‌کنید؟ پژوهش‌های پیشین نشان دادند، قضاوت‌هایی که به صورت تعاملی با تیم حرفه‌ای درگیر کار صورت می‌پذیرد، باعث افزایش کیفیت قضاوت می‌گردد. از آنجا که حسابرسی به صورت تیمی متشکل از افراد با رتبه‌های مختلف انجام می‌شود، سؤال بالا به منظور بررسی اثر تیم حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مطرح گردید، پاسخ‌های دریافتی مؤید استفاده تمامی مصاحبه‌شوندگان از نظرات تعاملی تیم حسابرسی بود.

پرسش ۱۶: قضاوت شما به‌عنوان شریک دوم چگونه شکل می‌گیرد؟ با توجه به مسئولیت‌های تضامنی که در ارتباط با گزارش‌های حسابرسی وجود دارد این گزارش‌ها توسط دو نفر از شرکای حسابرسی به امضا می‌رسد که یکی از آن‌ها شریک مسئول کار و دیگری شریک بررسی‌کننده است. بنابراین حسابرسان بایستی به‌عنوان شریک دوم (شریک بررسی‌کننده) نیز قضاوت‌هایی را انجام دهند که به این کار آن‌ها بررسی شریک دوم (SPR)^۱ گفته می‌شود. به‌منظور آگاهی از روش‌هایی که حسابرسان به‌منظور انجام قضاوت به‌عنوان شریک دوم طی می‌کنند سؤال فوق مطرح گردید، پاسخ‌های ارائه‌شده نشان داد که قضاوت‌های انجام‌شده به‌عنوان شریک دوم بر اساس اطلاعاتی مانند نکات عمده سرپرست حسابرسی، گزارش پیش‌نویس شریک اول، گزارش‌های سالهای قبل و تحلیل صورت‌های مالی صورت می‌پذیرد. اما آنچه در پاسخ‌های ارائه‌شده بسیار مورد تأکید قرار گرفت این بود که شریک دوم حتماً بایستی دارای تجربه قبلی در واحد مورد رسیدگی و یا در صنعتی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می‌کند باشد.

پرسش ۱۷: در صورت اختلاف با شریک اول به چه ترتیبی اختلاف برطرف می‌شود؟ همان‌گونه که در مرحله قبل اشاره شد، گزارش‌های حسابرسی بایستی توسط دو نفر از شرکای مؤسسات

حسابرسی به امضا برسد. بر این اساس ممکن است در مواردی بین شریک مسئول کار و شریک بررسی کننده اختلاف نظر وجود داشته باشد، به منظور آگاهی از رویه‌ای که حسابرسان به منظور حل اختلاف نظرهای پیش آمده در نظر می‌گیرند، سؤال فوق مطرح گردید، تمامی پاسخ‌دهندگان بر لزوم طرح مسئله مورد اختلاف، در گروه شرکای موسسه توافق نظر داشتند. همچنین برخی از مصاحبه‌شوندگان تأکید کردند اگر در گروه شرکا مسئله یادشده حل نشود نظر همکاران حرفه‌ای دیگر جلب و یا از کمیته فنی سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع قانونی ذیصلاح استعلام می‌شود. پرسش ۱۸: مستندسازی در خصوص قضاوت چگونه باشد؟ قضاوت حسابرسان پیامدهای فراوانی را برای آن‌ها به دنبال خواهد داشت، بنابراین بایستی قضاوت‌ها بر اساس مستندات کافی و مناسب صورت‌پذیرند. به این منظور نظر خبرگان حسابرسی در خصوص نحوه مستندسازی قضاوت حسابرسان جلب گردید، اغلب مصاحبه‌شوندگان بر لزوم مستندسازی ویژه برای قضاوت‌های صورت پذیرفته تأکید نمودند.

بر اساس متون مطالعه شده و مصاحبه‌های صورت پذیرفته به شرح فوق، در نهایت چارچوب زیر برای قضاوت حسابرسان در ایران تدوین گردید.

شکل ۲: چارچوب قضاوت حسابرسان



به‌منظور اطمینان از محتوای تئوریک و همچنین کاربرد عملی چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران پرسشنامه‌های جداگانه‌ای تهیه و برای صاحب‌نظران ارسال گردیده، در ادامه نتایج تحلیل پرسشنامه‌های یادشده بیان می‌گردد.

۵.۱. پرسشنامه محتوای تئوریک

به‌منظور اطمینان از محتوای تئوریک چارچوب ارائه‌شده پرسشنامه‌های، تهیه و بین دانشجویان، فارغ‌التحصیلان و اعضای هیئت‌علمی رشته حسابداری با این دیدگاه که دریافت نظرات ایشان تأییدی بر اصالت مبانی تئوریک چارچوب یادشده است، توزیع گردید. پرسشنامه مزبور مشتمل

بر ۶۷ پرسش است که ابتدا توضیحات کلی در ارتباط با قضاوت و مراحل چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران (مطابق با شکل بالا) ارائه و سپس پرسش‌های تخصصی، مطابق با مراحل یادشده و همچنین تعدادی هم پرسش عمومی به منظور اطلاع از سطح دانش، تجربه ویژگی‌های شخصی مشارکت‌کنندگان پرسیده شد. در نهایت این پرسشنامه توسط ۷۰ نفر تکمیل گردید.

به منظور اطمینان از روایی "پرسشنامه محتوای تئوریک" این پرسشنامه در اختیار سه نفر از صاحب‌نظران رشته حسابداری که همگی فارغ‌التحصیل رشته حسابداری در مقطع دکتری بودند، قرار داده شد تا در مورد روایی محتوای آن اظهار نظر نمایند. نکات و پیشنهادهای آن‌ها در پرسشنامه یادشده اعمال گردید. همچنین به منظور آزمون پایایی یا قابلیت اعتماد پرسشنامه یادشده از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار این آزمون برای ۶۷ پرسش برابر با ۰/۹۲۷ می‌باشد که نشان از پایایی بالای پرسشنامه دارد.

در این پژوهش از روش ارسال پرسشنامه دومرحله‌ای استفاده شده است. پرسشنامه محتوای تئوریک در مجموع برای حدود ۲۸۰ نفر از دانشجویان، فارغ‌التحصیلان و اساتید عضو هیأت علمی دانشگاه به صورت اینترنتی ارسال گردید. در این ارتباط در نوبت اول ۳۲ پرسشنامه و در نوبت دوم ۳۸ پرسشنامه جمع‌آوری شد، نتایج به دست آمده از پرسشنامه نوبت اول و دوم با استفاده از آزمون T-test باهم مقایسه گردید نتایج نشان داد که در سطح معناداری ۹۹ درصد به جز در یک پرسش از ۶۷ پرسش مطرح شده تفاوت معناداری بین نتایج به دست آمده در دو گروه وجود ندارد، بنابراین می‌توان ادعا نمود که پاسخ بالقوه پاسخ ندادگان بر نتایج پژوهش حاضر تأثیر چندانی نخواهد داشت، در نهایت نتیجه تحلیل پرسشنامه‌ها به شرح زیر است.

۵.۱.۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به مشارکت‌کنندگان در پیمایش اول به طور خلاصه در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱: آمار توصیفی مشارکت کنندگان در پرسشنامه محتوای تئوریک

گزینه‌ها	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	گزینه ۶
سابقه در حرفه حسابرسی	حسابرس نیستم ۳۹٪	کمتر از ۵ سال ۳۴٪	۵ تا ۱۰ سال ۱۷٪	۱۰ تا ۱۵ سال ۴٪	۱۵ تا ۲۰ سال ۴٪	۲۰ سال به بالا ۱٪
سمت در موسسه حسابرسی	حسابرس نیستم ۳۹٪	حسابرس ۲۳٪	سرپرست ۲۴٪	سرپرست ارشد ۴٪	مدیر ۷٪	شریک ۳٪
عضویت در مجامع حرفه‌ای	انجمن حسابداران خبره ایران ۱۹٪	انجمن حسابداران رسمی ایران ۱۴٪	انجمن حسابداری مدیریت ایران ۱۴٪	انجمن حسابداران داخلی ایران ۱۱٪	عضو هیأت علمی دانشگاه ۲۴٪	هیچ کدام ۴۱٪
سن مشارکت کنندگان	کمتر از ۳۰ سال ۲۶٪	۳۰ تا ۴۰ سال ۶۴٪	۴۰ تا ۵۰ سال ۹٪	۵۰ تا ۶۰ سال ۱٪	۶۰ سال به بالا ۰٪	
	حسابداری ۱۰۰٪	مدیریت ۰٪	اقتصاد ۰٪	سایر رشته‌ها ۰٪		
مقطع تحصیلی	دانشجوی دوره دکتری ۵۴٪	دکتری ۴۶٪				
	مرد ۶۶٪	زن ۳۴٪				
جنسیت						

همان‌طور که در جدول (۱) مشخص است بیش از ۶۱ درصد از مشارکت کنندگان در این پیمایش علاوه بر اینکه فارغ‌التحصیل یا دانشجوی دوره دکتری حسابداری بوده‌اند دارای تجربه کاری در حرفه حسابرسی، اغلب در سمت سرپرستی نیز می‌باشند، که این امر غنای بیشتر پاسخ‌های دریافتی را نشان می‌دهد. همچنین عمدتاً سن مشارکت کنندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال بوده و با توجه به جامعه آماری این پیمایش، رشته تحصیلی تمامی آن‌ها حسابداری می‌باشد. آمار توصیفی نشان می‌دهد نمونه انتخابی از تنوع کافی برخوردار بوده و قابلیت تعمیم به جامعه پژوهش را دارد.

۵.۱.۲. آزمون معناداری پرسشنامه محتوای تئوریک

به‌منظور تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه محتوای تئوریک از آزمون T تک نمونه‌ای استفاده شد و نتایج آن به شرح جدول شماره ۲ ارائه گردیده است. شایان ذکر است هر کدام از پرسش‌ها در نظر مشارکت کنندگان را در ارتباط با یک عامل اثرگذار بر قضاوت می‌سنجد که نتایج نشان دهنده آن است به‌جز پرسش شماره ۳۶ و پرسش شماره ۵۲ تمامی عوامل در سطح ۹۹ درصد معنادار می‌باشند.

جدول ۲: نتایج آزمون ف مستقل تک نمونه‌ای پرسشنامه محتوای تنوریک

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
مرحله اول: تعریف مسئله						
در این مرحله میزان تأثیر هر یک از عوامل زیر در تعیین موضوع مورد قضاوت از مشارکت‌کنندگان پرسش شد.						
پرسش ۱	حساب‌هایی که بیشتر تحت تأثیر قضاوت صاحب‌کار قرار گرفته باشند.	۴,۰۸۶	۰,۸۲۹۵۸	۱۰,۹۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲	تأثیر موضوع مورد قضاوت بر تصمیم‌کنندگان	۴,۳۰۰	۰,۶۶۷۰۳	۱۶,۳۰۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳	پیامدهای اقتصادی و حقوقی موضوع مورد قضاوت	۴,۲۰۰	۰,۷۵۳۷۳	۱۳,۳۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴	ریسک هر حساب برای حسابرس	۴,۱۲۹	۰,۷۹۷۱۲	۱۱,۸۴۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵	میزان بزرگی هر حساب نسبت کل صورت‌های مالی	۴,۰۸۶	۰,۷۹۳۸۷	۱۱,۴۴۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶	تغییرات هر حساب نسبت به دوره مشابه	۴,۰۲۹	۰,۷۹۸۰۳	۱۰,۷۸۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۷	شناخت صنعت واحد مورد رسیدگی	۴,۲۲۹	۰,۵۶۹۰۴	۱۸,۰۶۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۸	شناخت ماهیت فعالیت واحد مورد رسیدگی	۴,۱۲۹	۰,۶۵۷۶۵	۱۴,۳۵۸	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۹	شناخت ساختار سهامداری واحد مورد رسیدگی	۳,۶۱۴	۰,۹۳۷۰۵	۵,۴۸۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۰	سازمان‌ها و نهادهای نظارتی حاکم بر واحد مورد رسیدگی	۳,۸۴۳	۰,۷۹۱۹۱	۸,۹۰۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۱	صداقت حسن شهرت و درستکاری مدیریت	۳,۸۱۴	۰,۹۸۲۳۵	۶,۹۳۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۲	استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی	۳,۸۵۷	۰,۸۵۶۱۱	۸,۳۷۷	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۳	ریسک‌ها خاص واحد مورد رسیدگی، ساختار کنترل داخلی و کمیته حسابرسی	۴,۱۰۰	۰,۷۲۵۳۲	۱۲,۶۸۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۴	استقلال حرفه‌ای فرد قضاوت‌کننده	۴,۲۱۴	۰,۷۹۶۶	۱۲,۷۵۳	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله دوم: بررسی راهکارهای ممکن						
در این مرحله تأثیر هر یک از راهکارهای ممکن و همچنین عوامل اثرگذار در تعیین آن‌ها در انجام یک قضاوت صحیح از مشارکت‌کنندگان پرسش شد.						

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۱۵	مطالعه و جست‌وجوی اطلاعات از تمامی منابع مرتبط	۴,۱۵۷	۰,۶۹۴۴	۱۳,۹۴۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۶	داشتن طرح قضاوت بر اساس داشته‌های ذهنی و تعدیل آن بر اساس اطلاعات جمع‌آوری‌شده	۳,۷۷۱	۰,۹۸۰۵۶	۶,۵۸۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۷	شناخت ریسک‌های ذاتی و کنترل‌های داخلی ناظر بر آنها.	۴,۱۲۹	۰,۶۷۹۳۳	۱۳,۸۹۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۸	مطالعه صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی سالهای گذشته شرکت‌های هم‌صنعت	۴,۲۴۳	۰,۵۴۹۹۹	۱۸,۹۰۷	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۹	شاخص‌های مالی و عملیاتی صنعت فعالیت واحد مورد رسیدگی	۴,۰۱۴	۰,۸۴۲۵۸	۱۰,۰۷۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۰	مطالعه گزارش‌های حسابرسی دوره‌های گذشته واحد مورد رسیدگی	۴,۰۱۴	۰,۶۹۱۴۱	۱۲,۲۷۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۱	برخورداری از روابط خاص جهت به دست آوردن اطلاعات مربوط	۳,۶۱۴	۱,۰۱۱۴۳	۵,۰۸۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۲	میزان تجربه فرد قضاوت‌کننده و میزان به‌کارگیری این تجربیات در قضاوت‌های حرفه‌ای	۴,۲۵۷	۰,۶۰۶۳۸	۱۷,۳۴۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۳	شناخت محیط اجتماعی، سیاسی، فرهنگی و اقتصادی حاکم بر واحد مورد رسیدگی	۴,۰۰۰	۰,۶۳۷۰۲	۱۳,۱۳۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۴	بررسی شرایط تأمین‌کنندگان مواد اولیه و مشتریان در بازار رقابتی	۳,۵۷۱	۰,۸۴۳۹۳	۵,۶۶۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۵	تسلط بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی	۴,۳۴۳	۰,۷۲۰۰۲	۱۵,۶۰۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۶	آگاهی از کلیه قوانین و بخشنامه‌های مرتبط با صنعت و ماهیت فعالیت صاحب‌کار	۴,۳۱۴	۰,۵۵۲۸	۱۹,۸۹۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۲۷	دریافت نظرات کارشناسان در حوزه‌های غیر تخصصی فرد قضاوت کننده	۴,۰۷۱	۰,۵۹۷۶۱	۱۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۲۸	وجود فرآیندهای نظارتی و کنترلی از سوی مراجع قانونی یا حرفه‌ای	۳,۹۴۳	۰,۶۳۴۴۲	۱۲,۴۳۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۲۹	تبعات حقوقی و حرفه‌ای	۴,۱۷۱	۰,۷۰۱۳۷	۱۳,۹۷۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۳۰	پاسخ‌گو بودن در برابر نهادهای نظارتی	۴,۰۱۴	۰,۸۲۵۲	۱۰,۲۸۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
مرحله سوم: بازیابی اطلاعات از حافظه و به‌کارگیری رهنمودهای حسابداری و حسابرسی در این مرحله پرسش‌هایی از مشارکت کنندگان پرسیده می‌شود تا نظر آن‌ها در خصوص نحوه بازیابی اطلاعات از حافظه و عوامل اثرگذار بر آن جلب گردد						
پرسش ۳۱	تجربیات گذشته در انجام قضاوت اثرگذار است.	۴,۲۰۰	۰,۶۹۳۶۶	۱۴,۴۷۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۳۲	اطلاعات حافظه منجر به قضاوت اثربخش می‌شود.	۴,۰۰۰	۰,۷۴۲۱۱	۱۱,۲۷۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۳۳	مرور استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین و بخشنامه‌ها منجر به بهبود فرآیند بازیابی اطلاعات از حافظه می‌شوند.	۴,۲۵۷	۰,۶۵۲۴۴	۱۶,۱۲۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۳۴	مستندسازی قضاوت‌های پیشین باعث بهتر شدن فرآیند بازیابی اطلاعات از حافظه می‌شود.	۴,۲۱۴	۰,۶۷۸۷۲	۱۴,۹۶۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۳۵	استفاده از چک‌لیست‌های مختلف می‌تواند به‌عنوان راهی برای اطمینان از رعایت کلیه مفاد استانداردها و قوانین مناسب باشد.	۴,۳۱۴	۰,۶۲۶۵۴	۱۷,۵۵۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
مرحله چهارم: جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات در این مرحله راهکارها و عوامل اثرگذار بر جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات از مشارکت کنندگان پرسش شد.						
پرسش ۳۶	رسیدگی صرف به حساب‌های دارای تحریف توسط مدیران و شرکای حسابرسی	۲,۹۷۱	۱,۱۲۸۹۵	-۰,۲۱۲	۰,۸۳۳	عدم موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۳۷	رسیدگی به کلیه سرفصل‌ها توسط تیم حسابرسی	۳,۸۸۶	۰,۹۰۹۵۸	۸,۱۴۷	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت کنندگان با گزاره مطرح شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۳۸	مشخص شدن حوزه‌های رسیکدار بر اساس تجربیات گذشته توسط مدیران و شرکای حسابرسی	۴,۰۲۹	۰,۶۵۸۷۵	۱۳,۰۶۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۳۹	اطلاعاتی جمع‌آوری شده توسط تیم حسابرسی استفاده از تجربیات گذشته در حوزه‌های ریسک دار توسط شرکا و مدیران حسابرسی	۴,۰۴۳	۰,۷۱۰۹	۱۲,۲۷۳	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۴۰	استفاده از تجربیات گذشته در حوزه‌های ریسک دار توسط شرکا و مدیران حسابرسی	۴,۱۰۰	۰,۶۶۲۶۷	۱۳,۸۸۸	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
مرحله پنجم: بررسی مجدد موضوع مورد قضاوت و صورت‌بندی مسئله در این مرحله پرسش‌های در ارتباط با عواملی که موجب تجدیدنظر در موضوع مورد قضاوت می‌شوند، پرسیده می‌شود.						
پرسش ۴۱	اطلاعات حافظه و اطلاعات جمع‌آوری شده	۳,۹۸۶	۰,۶۴۸۱۴	۱۲,۷۲۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۴۲	ارتباط بین اطلاعات جمع‌آوری شده و بررسی‌های تحلیلی	۴,۰۸۶	۰,۵۰۳۴	۱۸,۰۴۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۴۳	بررسی چشم‌انداز آتی واحد مورد رسیدگی	۴,۰۱۴	۰,۷۵۱۶۷	۱۱,۲۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
مرحله ششم: فرضیه‌سازی در این مرحله پرسش‌هایی در ارتباط با فرضیه‌های مختلف به‌منظور قضاوت مناسب ارائه و نظر مشارکت‌کنندگان جلب می‌شود.						
پرسش ۴۴	مبنای فرضیه‌سازی مدیران و شرکای حسابرسی اطلاعات حافظه است	۳,۸۷۱	۰,۷۰۰۳۴	۱۰,۴۱۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۴۵	اطلاعات جمع‌آوری شده باعث تعدیل شناخت مدیران و شرکای حسابرسی می‌گردد	۴,۲۲۹	۰,۶۴۰۹۱	۱۶,۰۳۸	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
مرحله هفتم: ارزیابی فرضیه‌های و به چالش کشیدن قضاوت صاحب‌کار در این مرحله پرسش‌هایی در ارتباط با نحوه ارزیابی فرضیه‌ها و به چالش کشیدن قضاوت صاحب‌کار مطرح و نظر مشارکت‌کنندگان سنجیده می‌شود.						
پرسش ۴۶	اطلاعات حافظه مدیران باعث تعدیل اطلاعات جمع‌آوری شده می‌شود	۳,۷۴۳	۰,۸۹۵۸۱	۶,۹۳۸	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۴۷	انتقال تجربیات مدیران و شرکای حسابرسی به تیم حسابرسی و قضاوت بر اساس اطلاعات جمع‌آوری‌شده	۳,۸۷۱	۰,۷۷۸۷۳	۹,۳۶۳	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۸	بررسی فرآیند قضاوت صاحب‌کار	۳,۷۸۶	۰,۸۹۹۱۶	۷,۳۱۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۹	به چالش کشیدن فرآیند قضاوت صاحب‌کار	۳,۸۵۷	۰,۶۸۷۰۶	۱۰,۴۳۸	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله هشتم: بحث و نتیجه‌گیری						
در این مرحله به طرح پرسش‌هایی در خصوص عوامل اثرگذار بر بحث و نتیجه‌گیری در ارتباط با قضاوت پرداخته می‌شود.						
پرسش ۵۰	نظر تعاملی تیم حسابرسی	۴,۳۲۹	۰,۵۵۷۴۶	۱۹,۹۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۱	اطلاعات جمع‌آوری‌شده توسط تیم حسابرسی	۳,۹۴۳	۰,۷۲۰۰۲	۱۰,۹۵۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۲	تجربیات پیشین مدیر یا شریک حسابرسی و اطلاعات ارائه‌شده توسط تیم حسابرسی	۲,۷۲۹	۱,۳۲۸۸۵	-۱,۷۰۹	۰,۰۹۲	عدم موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله نهم: مستندسازی						
دی این مرحله پرسش‌هایی در ارتباط با مستندسازی با مشارکت‌کنندگان مطرح می‌شود..						
پرسش ۵۳	مستندسازی قضاوت‌های صورت پذیرفته به صورت جداگانه	۴,۲۵۷	۰,۵۲۹۸۵	۱۹,۸۵۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۴	انجام مستندسازی ویژه برای قضاوت‌های صورت پذیرفته	۴,۲۵۷	۰,۵۵۶۵۳	۱۸,۸۹۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش‌های کلی						
در این قسمت پرسش‌هایی در ارتباط با موارد خاص و محدودیت‌ها در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداخته می‌شود.						
پرسش ۵۵	تأثیر مطالعه منابع مربوط در حل موضوعات پیچیده	۴,۲۱۴	۰,۶۵۷۰۲	۱۵,۴۶۳	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۶	تأثیر آشنایی بیشتر با جزئیات کار در حل مسائل پیچیده	۴,۳۸۶	۰,۵۴۶۲۱	۲۱,۲۲۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۷	مشورت با سایر افراد ذیصلاح راهکار مناسب برای حل موضوعات پیچیده	۴,۱۸۶	۰,۶۶۵۷۹	۱۴,۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۵۸	عدم ارائه به‌موقع اطلاعات یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۱۵۷	۰,۶۹۴۴	۱۳,۹۴۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۹	ایجاد محدودیت در جست‌وجوی اطلاعات یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۱۸۶	۰,۵۹۶۹۲	۱۶,۶۱۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۰	عدم توجه به شرایط جاری در هنگام قضاوت مبتنی بر اطلاعات حافظه یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۳۲۹	۰,۶۰۷۲۴	۱۸,۳۰۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۱	تعجیل در امر قضاوت احساسات و حالات افراد از جمله محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۳,۹۷۱	۰,۷۷۹۶۶	۱۰,۴۲۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۲	ارائه اطلاعات گمراه‌کننده توسط مدیریت صاحب‌کار یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۲۵۷	۰,۸۹۵۸۱	۱۱,۷۴۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۳	محدودیت‌های زمانی حاکم بر حرفه حسابرسی یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۰۲۹	۰,۷۶۰۸۴	۱۱,۳۱۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۴	عدم استقلال فرد قضاوت‌کننده یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۱۷۱	۰,۵۰۹۹۴	۱۹,۲۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۵	تجزیه تحلیل صورت‌های مالی و تجربیات صنعت فرد قضاوت‌کننده، راهکاری مناسب برای بررسی شریک دوم	۴,۱۱۴	۰,۶۷۱۲۱	۱۳,۸۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۶	تشکیل گروه شرکا راهکاری مناسب برای حل اختلاف شریک اول و دوم	۳,۹۸۶	۰,۷۵۱۶۷	۱۰,۹۷۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۶۷	اخذ نظر همکاران حرفه‌ای راهکاری مناسب برای برطرف کردن اختلاف شریک اول و دوم	۳,۹۲۹	۰,۸۲۲۱۸	۹,۴۴۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

۵.۲. کاربرد عملی چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران

به‌منظور اطمینان از کاربرد عملی چارچوب ارائه‌شده پرسشنامه‌های تهیه و بین کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی ایران با رتبه سرپرست و به بالا با این دیدگاه که دریافت نظرات ایشان تأییدی بر بعد عملی و کاربردی چارچوب یادشده است توزیع گردید. پرسشنامه مزبور مشتمل بر ۶۷ پرسش است که ابتدا توضیحات کلی در ارتباط با قضاوت و مراحل چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران (مطابق با شکل بالا) ارائه و سپس پرسش‌های تخصصی، مطابق با مراحل یادشده و همچنین تعدادی هم پرسش عمومی به‌منظور اطلاع از سطح دانش، تجربه و ویژگی‌های شخصی مشارکت‌کننده پرسیده شد.

به‌منظور اطمینان از روایی "پرسشنامه کاربرد عملی" نیز این پرسشنامه در اختیار سه نفر از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی که همگی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند، قرار داده شد تا در مورد روایی محتوای آن اظهارنظر نمایند. نکات و پیشنهادهای آن‌ها در پرسشنامه یادشده اعمال گردید. نتایج حاصل از به‌کارگیری روش آلفای کرونباخ در سنجش پایایی پرسشنامه یادشده نشان داد مقدار این آزمون برای ۶۷ پرسش برابر با ۰/۹۵ می‌باشد که نشان از پایایی بالای پرسشنامه دارد. پرسشنامه یادشده در مجموع برای حدود ۲۳۴ نفر از دانشجویان، فارغ‌التحصیلان و اساتید عضو هیأت علمی دانشگاه به‌صورت اینترنتی ارسال گردید و درنهایت ۷۹ پرسشنامه تکمیل و دریافت شد.

در این پژوهش از روش ارسال پرسشنامه دومرحله‌ای استفاده‌شده است. در این ارتباط در نوبت اول ۳۶ پرسشنامه و در نوبت دوم ۴۳ پرسشنامه جمع‌آوری شد، نتایج به‌دست‌آمده از پرسشنامه نوبت اول و دوم با استفاده از آزمون T-test باهم مقایسه گردید نتایج نشان داد که در سطح معناداری ۹۹ درصد در هیچ‌کدام یک از ۶۷ پرسش مطرح‌شده تفاوت معناداری بین نتایج به‌دست‌آمده در دو گروه وجود ندارد، بنابراین می‌توان ادعا نمود که پاسخ بالقوه پاسخ ندادگان بر نتایج پژوهش حاضر تأثیر چندانی نخواهد داشت. درنهایت نتیجه تحلیل پرسشنامه‌ها به شرح زیر است.

۵.۲.۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به مشارکت‌کنندگان در پیمایش دوم به‌طور خلاصه در جدول (۳) ارائه‌شده است.

جدول ۳: آمار توصیفی مشارکت کنندگان در پرسشنامه کاربرد عملی

گزینه‌ها	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	گزینه ۶
عضویت در مجامع علمی و حرفه‌ای	انجمن حسابداران خبره ایران	جامعه حسابداران رسمی ایران	انجمن حسابداری مدیریت ایران	انجمن حساب‌رسان داخلی ایران	عضو هیأت علمی دانشگاه	هیچ‌کدام
	۴۶%	۴۱%	۱۱%	۲۵%	۳%	۳۳%
سابقه در حرفه حسابرسی	کمتر از ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۵ تا ۲۰ سال	۲۰ سال به بالا	
	۱۴%	۴۷%	۱۹%	۱۱%	۸%	
سن مشارکت‌کنندگان	کمتر از ۳۰ سال	۳۰ تا ۴۰ سال	۴۰ تا ۵۰ سال	۵۰ تا ۶۰ سال	۶۰ سال به بالا	
	۲۳%	۶۳%	۱۰%	۴%	۰%	
مقطع تحصیلی	کاردانی	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دانشجوی دوره دکتری	دکتری	
	۰%	۱۸%	۷۸%	۱%	۳%	
سمت در موسسه حسابرسی	سرپرست	سرپرست ارشد	مدیر	شریک		
	۵۳%	۱۴%	۲۴%	۹%		
رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت	اقتصاد	سایر رشته‌ها		
	۹۶%	۳%	۰%	۱%		
جنسیت	مرد	زن				
	۹۰%	۱۰%				

همان‌طور که در جدول فوق مشخص است بیش از ۶۷ درصد از مشارکت‌کنندگان در این پیمایش دارای عضویت در مجامع حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی بوده، این در حالی است که ۴۷ درصد از آنان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (بالاترین مدرک حرفه‌ای در ایران) می‌باشند، این امر غنای بیشتر پاسخ‌های دریافتی را نشان می‌دهد.

سابقه حرفه‌ای بیش از ۸۶ درصد از مشارکت‌کنندگان «بیشتر از ۵ سال» و همچنین مدرک تحصیلی بیش از ۸۲ درصد آنان «کارشناسی ارشد و بالاتر» می‌باشد، بنابراین می‌توان اطمینان حاصل نمود، نمونه مورد بررسی از نظر علمی و تجربی توانایی لازم برای پاسخ‌گویی به پرسش‌ها را داشته‌اند. همچنین عمدتاً مشارکت‌کنندگان در رده سنی بین ۳۰ تا ۴۰ سال بوده و رشته

تحصیلی ۹۸ درصد آن‌ها حسابداری می‌باشد. آمار توصیفی نشان می‌دهد نمونه انتخابی از تنوع کافی برخوردار بوده و قابلیت تعمیم به جامعه پژوهش را دارد.

۵.۲.۲. آزمون معناداری پرسشنامه کاربرد عملی

به‌منظور تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه کاربرد عملی از آزمون T تک نمونه‌ای استفاده شد و نتایج آن به شرح جدول شماره ۴ ارائه گردیده است. شایان ذکر است هرکدام از پرسش‌ها در نظر مشارکت‌کنندگان را در ارتباط با یک عامل اثرگذار بر قضاوت می‌سنجد که نتایج نشان‌دهنده آن است به‌جز پرسش شماره ۳۶ و پرسش شماره ۵۲ تمامی عوامل در سطح ۹۹ درصد معنادار می‌باشند.

جدول ۴: نتایج آزمون تی مستقل تک نمونه‌ای پرسشنامه کاربرد عملی

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
مرحله اول: تعریف مسئله						
در این مرحله میزان تأثیر هر یک از عوامل زیر در تعیین موضوع مورد قضاوت از مشارکت‌کنندگان پرسش شد.						
پرسش ۱	حساب‌هایی که بیشتر تحت تأثیر قضاوت صاحب‌کار قرار گرفته باشند.	۴,۰۱۳	۰,۸۸۴	۱۰,۱۷۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲	تأثیر موضوع مورد قضاوت بر تصمیم استفاده‌کنندگان	۴,۱۰۱	۰,۸۸۶	۱۱,۰۵۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳	پیامدهای اقتصادی و حقوقی موضوع مورد قضاوت	۳,۹۶۲	۰,۸۳۹	۱۰,۱۹۳	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴	ریسک هر حساب برای حسابرس	۴,۱۲۷	۰,۷۵۷	۱۳,۲۲۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵	میزان بزرگی هر حساب نسبت کل صورت‌های مالی	۳,۹۷۵	۰,۷۸۴	۱۱,۰۴۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶	تغییرات هر حساب نسبت به دوره مشابه	۳,۹۷۵	۰,۶۷۹	۱۲,۷۶۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۷	شناخت صنعت واحد مورد رسیدگی	۴,۰۵۱	۰,۷۴۹	۱۲,۴۶۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۸	شناخت ماهیت فعالیت واحد مورد رسیدگی	۴,۰۸۹	۰,۷۰۱	۱۳,۷۹۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۹	شناخت ساختار سهامداری واحد مورد رسیدگی	۳,۶۰۸	۰,۹۵۳	۵,۶۶۷	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۱۰	سازمان‌ها و نهادهای نظارتی حاکم بر واحد مورد رسیدگی	۳,۴۵۶	۰,۸۵۹	۴,۷۱۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۱	صداقت حسن شهرت و درستکاری مدیریت	۳,۷۸۵	۰,۸۸۷	۷,۸۶۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۲	استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی	۳,۶۵۸	۰,۸۹۰	۶,۵۷۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۳	ریسک‌ها خاص واحد مورد رسیدگی، ساختار کنترل داخلی و کمیته حسابرسی	۴,۰۰۰	۰,۶۹۸	۱۲,۷۳۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۴	استقلال حرفه‌ای فرد قضاوت‌کننده	۴,۱۲۷	۰,۸۰۷	۱۲,۴۱۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله دوم: بررسی راهکارهای ممکن در این مرحله تأثیر هر یک از راهکارهای ممکن و همچنین عوامل اثرگذار در تعیین آن‌ها در انجام یک قضاوت صحیح از مشارکت‌کنندگان پرسش شد.						
پرسش ۱۵	مطالعه و جست‌وجوی اطلاعات از تمامی منابع مرتبط	۴,۱۱۴	۰,۶۷۹	۱۴,۵۷۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۶	داشتن طرح قضاوت بر اساس داشته‌های ذهنی و تعدیل آن بر اساس اطلاعات جمع‌آوری‌شده	۳,۸۹۹	۰,۸۲۶	۹,۶۷۳	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۷	شناخت ریسک‌های ذاتی و کنترل‌های داخلی ناظر بر آن‌ها.	۴,۰۶۳	۰,۷۴۰	۱۲,۷۷۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۸	مطالعه صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی سالهای گذشته شرکت‌های هم صنعت	۴,۰۷۶	۰,۶۹۴	۱۳,۷۸۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۱۹	شاخص‌های مالی و عملیاتی صنعت فعالیت واحد مورد رسیدگی	۳,۸۷۳	۰,۶۰۷	۱۲,۷۹۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۰	مطالعه گزارش‌های حسابرسی دوره‌های گذشته واحد مورد رسیدگی	۴,۰۵۱	۰,۶۷۷	۱۳,۷۸۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۱	برخورداری از روابط خاص جهت به دست آوردن اطلاعات مربوط	۳,۶۵۸	۰,۸۴۶	۶,۹۱۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۲۲	میزان تجربه فرد قضاوت کننده و میزان به‌کارگیری این تجربیات در قضاوت‌های حرفه‌ای	۴,۲۰۳	۰,۶۸۷	۱۵,۵۶۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۳	شناخت محیط اجتماعی، سیاسی، فرهنگی و اقتصادی حاکم بر واحد مورد رسیدگی	۳,۷۰۹	۰,۸۶۵	۷,۲۸۷	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۴	بررسی شرایط تأمین‌کنندگان مواد اولیه و مشتریان در بازار رقابتی	۳,۶۴۶	۰,۸۱۷	۷,۰۲۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۵	تسلط بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی	۴,۱۹۰	۰,۷۱۷	۱۴,۷۴۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۶	آگاهی از کلیه قوانین و بخشنامه‌های مرتبط با صنعت و ماهیت فعالیت صاحب‌کار	۴,۱۲۷	۰,۵۶۳	۱۷,۷۸۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۷	دریافت نظرات کارشناسان در حوزه‌های غیرتخصصی فرد قضاوت کننده	۳,۸۶۱	۰,۸۷۳	۸,۷۶۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۸	وجود فرآیندهای نظارتی و کنترلی از سوی مراجع قانونی یا حرفه‌ای	۳,۷۹۸	۰,۸۳۸	۸,۴۵۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۲۹	تبعات حقوقی و حرفه‌ای	۳,۹۱۱	۰,۶۸۳	۱۱,۸۶۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش شماره ۳۰	پاسخگو بودن در برابر نهادهای نظارتی	۳,۸۴۸	۰,۸۰۲	۹,۳۹۸	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله سوم: بازیابی اطلاعات از حافظه و به‌کارگیری رهنمودهای حسابداری و حسابرسی در این مرحله پرسش‌هایی از مشارکت‌کنندگان پرسیده می‌شود تا نظر آن‌ها در خصوص نحوه بازیابی اطلاعات از حافظه و عوامل اثرگذار بر آن جلب گردد						
پرسش ۳۱	تجربیات گذشته در انجام قضاوت اثرگذار است.	۳,۸۸۶	۰,۶۹۸	۱۱,۲۸۷	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳۲	اطلاعات حافظه منجر به قضاوت اثربخش می‌شود.	۳,۷۶۰	۰,۷۷۲	۸,۷۵۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳۳	مرور استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین و بخشنامه‌ها منجر به بهبود فرآیند بازیابی اطلاعات از حافظه می‌شوند.	۳,۹۸۷	۰,۷۷۶	۱۱,۳۰۷	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۳۴	مستندسازی قضاوت‌های پیشین باعث بهتر شدن فرایند بازبایی اطلاعات از حافظه می‌شود.	۴,۱۱۴	۰,۶۲۰	۱۵,۹۷۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳۵	استفاده از چک‌لیست‌های مختلف می‌تواند به‌عنوان راهی برای اطمینان از رعایت کلیه مفاد استانداردها و قوانین مناسب باشد.	۴,۱۳۹	۰,۶۱۵	۱۶,۴۷۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله چهارم: جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات در این مرحله راهکارها و عوامل اثرگذار بر جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات از مشارکت‌کنندگان پرسش شد.						
پرسش ۳۶	رسیدگی صرف به حساب‌های دارای تحریف توسط مدیران و شرکای حسابرسی	۲,۹۴۹	۱,۰۶۱	-۰,۴۲۴	۰,۶۷۳	عدم موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳۷	رسیدگی به کلیه سرفصل‌ها توسط تیم حسابرسی	۴,۰۱۳	۰,۸۰۹	۱۱,۱۳۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳۸	مشخص شدن حوزه‌های ریسک‌دار بر اساس تجربیات گذشته توسط مدیران و شرکای حسابرسی	۴,۰۸۹	۰,۶۸۳	۱۴,۱۶۸	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۳۹	اطلاعاتی جمع‌آوری‌شده توسط تیم حسابرسی	۴,۰۲۵	۰,۶۴۰	۱۴,۲۳۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۰	استفاده از تجربه‌های گذشته در حوزه‌های ریسک‌دار توسط شرکا و مدیران حسابرسی	۴,۰۶۳	۰,۶۴۷	۱۴,۶۰۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله پنجم: بررسی مجدد موضوع مورد قضاوت و صورت‌بندی مسئله در این مرحله پرسشهایی در ارتباط با عواملی که موجب تجدیدنظر در موضوع مورد قضاوت می‌شوند، پرسیده می‌شود.						
پرسش ۴۱	اطلاعات حافظه و اطلاعات جمع‌آوری‌شده	۳,۸۷۳	۰,۷۲۳	۱۰,۷۴۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۲	ارتباط بین اطلاعات جمع‌آوری‌شده و بررسی‌های تحلیلی	۳,۹۷۵	۰,۶۶۰	۱۳,۱۳۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۳	بررسی چشم‌انداز آتی واحد مورد رسیدگی	۴,۱۵۲	۰,۶۲۲	۱۶,۴۶۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
مرحله ششم: فرضیه‌سازی						
در این مرحله پرسش‌هایی در ارتباط با فرضیه‌های مختلف به منظور قضاوت مناسب ارائه و نظر مشارکت‌کنندگان جلب می‌شود.						
پرسش ۴۴	مبنای فرضیه‌سازی مدیران و شرکای حسابرسی اطلاعات حافظه است	۳,۷۴۷	۰,۸۶۹	۷,۶۳۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۵	اطلاعات جمع‌آوری‌شده باعث تعدیل شناخت مدیران و شرکای حسابرسی می‌گردد	۴,۰۲۵	۰,۶۷۹	۱۳,۴۲۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله هفتم: ارزیابی فرضیه‌های و به چالش کشیدن قضاوت صاحب‌کار						
در این مرحله پرسش‌هایی در ارتباط با نحوه ارزیابی فرضیه‌ها و به چالش کشیدن قضاوت صاحب‌کار مطرح و نظر مشارکت‌کنندگان سنجیده می‌شود.						
پرسش ۴۶	اطلاعات حافظه مدیران باعث تعدیل اطلاعات جمع‌آوری‌شده می‌شود	۳,۷۹۸	۰,۷۹۱	۸,۹۶۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۷	انتقال تجربیات مدیران و شرکای حسابرسی به تیم حسابرسی و قضاوت بر اساس اطلاعات جمع‌آوری‌شده	۳,۹۶۲	۰,۷۲۴	۱۱,۸۱۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۸	بررسی فرآیند قضاوت صاحب‌کار	۴,۰۰۰	۰,۵۹۹	۱۴,۸۳۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۴۹	به چالش کشیدن فرآیند قضاوت صاحب‌کار	۳,۹۸۷	۰,۶۱۰	۱۴,۳۹۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله هشتم: بحث و نتیجه‌گیری						
در این مرحله به طرح پرسش‌هایی در خصوص عوامل اثرگذار بر بحث و نتیجه‌گیری در ارتباط با قضاوت پرداخته می‌شود.						
پرسش ۵۰	نظر تعاملی تیم حسابرسی	۴,۳۴۲	۰,۵۹۷	۱۹,۹۸۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۱	اطلاعات جمع‌آوری‌شده توسط تیم حسابرسی	۴,۱۰۱	۰,۷۹۴	۱۲,۳۲۶	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۵۲	تجربیات پیشین مدیر یا شریک حسابرسی و اطلاعات ارائه‌شده توسط تیم حسابرسی	۲,۶۲۰	۱,۳۰۴	-۲,۵۸۹	۰,۰۱۱	عدم موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
مرحله نهم: مستندسازی						
دی این مرحله پرسش‌هایی در ارتباط با مستندسازی با مشارکت‌کنندگان مطرح می‌شود.						

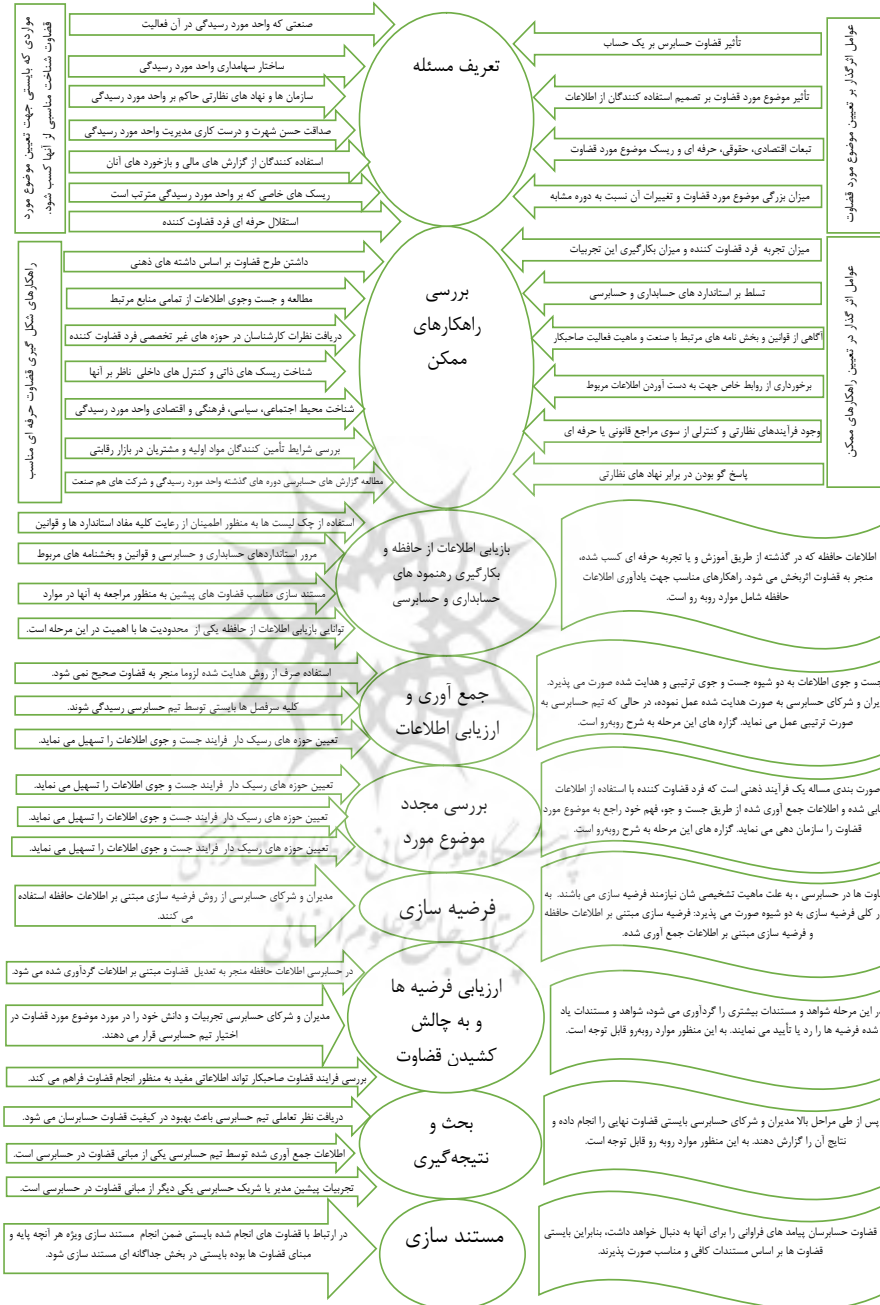
شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۵۳	مستندسازی قضاوت‌های صورت پذیرفته به صورت جداگانه	۴,۰۰۰	۰,۷۶۸	۱۱,۵۷۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۵۴	انجام مستندسازی ویژه برای قضاوت‌های صورت پذیرفته	۳,۸۶۱	۰,۶۷۴	۱۱,۳۴۵	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش‌های کلی در این قسمت پرسش‌هایی در ارتباط با موارد خاص و محدودیت‌ها در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداخته می‌شود.						
پرسش ۵۵	تأثیر مطالعه منابع مربوط در حل موضوعات پیچیده	۴,۰۶۳	۰,۷۰۴	۱۳,۴۲۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۵۶	تأثیر آشنایی بیشتر با جزئیات کار در حل مسائل پیچیده	۴,۱۱۴	۰,۶۶۰	۱۵,۰۰۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۵۷	مشورت با سایر افراد ذیصلاح راهکار مناسب برای حل موضوعات پیچیده	۴,۱۹۰	۰,۶۸۱	۱۵,۵۳۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۵۸	عدم ارائه به‌موقع اطلاعات یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۰۰۰	۰,۷۸۴	۱۱,۳۳۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۵۹	ایجاد محدودیت در جست‌وجوی اطلاعات یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۱۶۵	۰,۷۷۵	۱۳,۳۵۴	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۶۰	عدم توجه به شرایط جاری در هنگام قضاوت مبتنی بر اطلاعات حافظه یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۳,۹۴۹	۰,۷۸۳	۱۰,۷۷۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۶۱	تعمیل در امر قضاوت احساسات و حالات افراد از جمله محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴,۱۱۴	۰,۶۲۰	۱۵,۹۷۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده
پرسش ۶۲	ارائه اطلاعات گمراه‌کننده توسط مدیریت صاحب‌کار یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۳,۷۸۵	۰,۷۹۵	۸,۷۷۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح شده

شماره پرسش	موضوع مورد پرسش	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره T	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
پرسش ۶۳	محدودیت‌های زمانی حاکم بر حرفه حسابرسی یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۳,۶۴۶	۰,۸۹۲	۶,۴۳۲	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۴	عدم استقلال فرد قضاوت‌کننده یکی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۳,۹۲۴	۰,۹۱۷	۸,۹۶۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۵	تجزیه تحلیل صورت‌های مالی و تجربیات صنعت فرد قضاوت‌کننده، راهکاری مناسب برای بررسی شریک دوم	۴,۰۶۳	۰,۶۴۷	۱۴,۶۰۰	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۶	تشکیل گروه شرکا راهکاری مناسب برای حل اختلاف شریک اول و دوم	۴,۱۶۵	۰,۵۴۱	۱۹,۱۱۹	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده
پرسش ۶۷	اخذ نظر همکاران حرفه‌ای راهکاری مناسب برای برطرف کردن اختلاف شریک اول و دوم	۴,۰۸۹	۰,۶۰۳	۱۶,۰۴۱	۰,۰۰۰	موافقت مشارکت‌کنندگان با گزاره مطرح‌شده

۶. چارچوب نهایی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران

یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسان در ایران به‌منظور انجام قضاوت حرفه‌ای فرایندی ۹ مرحله‌ای را شامل ۱- تعریف مسئله ۲- بررسی راهکارهای ممکن ۳- بازیابی اطلاعات از حافظه و به‌کارگیری رهنمودهای حسابداری و حسابرسی ۴- جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات ۵- بررسی مجدد موضوع مورد قضاوت ۶- فرضیه‌سازی ۷- ارزیابی فرضیه‌ها و به‌چالش کشیدن قضاوت صاحب‌کار ۸- بحث و نتیجه‌گیری و ۹- مستندسازی را در برمی‌گیرد. نمودار چارچوب نهایی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران و عوامل مرتبط با آن در صفحه بعد ارائه‌شده است. همچنین پژوهش حاضر به نتایج فرعی در خصوص نحوه برخورد با موضوعات پیچیده، محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرس، نحوه قضاوت به‌عنوان شریک بررسی‌کننده دست‌یافت. در این ارتباط یافته‌های پژوهش نشان داد، حسابرسان هنگامی که با موضوعات پیچیده برخورد می‌کنند، بروز کردن دانش حرفه‌ای، آشنایی بیشتر با ویژگی‌های کار و مشورت با افراد حرفه‌ای و پرسش از مراجع ذیصلاح را به‌عنوان راهکارهایی مناسب در نظر می‌گیرند.

شکل ۳: چارچوب نهایی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران



محدودیت‌های قضاوت حسابرسان شامل الف) مدیریت حسابرسان، مدیران مایلند توجه حسابرسان به حوزه‌هایی از صورت‌های مالی که در آن‌ها مشکلی وجود ندارد، جلب نمایند، و از این طریق توجه آنان را از حوزه‌های ریسک دار منحرف گردانند. و یا از راه‌های مختلف محدودیت‌هایی را در راه دستیابی به اطلاعات مربوط ایجاد نمایند. ب) درگیری‌های شخصی، تجربه باعث افزایش درگیری شخصی و در نتیجه باعث کاهش کیفیت قضاوت می‌گردد. مقصود از درگیری شخصی این است که فرد قبلاً قضاوت‌های مشابهی را انجام داده، بنابراین در صورتی که قضاوت‌های گذشته از کیفیت پایینی برخوردار باشد احتمال دارد قضاوت فعلی نیز کیفیت لازم را نداشته باشد. ج) محدودیت‌های زمانی، محدودیت زمان یکی از متغیرهای عمده محیطی در حسابرسی است که از فشار زمانی انجام کار تا تاریخ مشخص و یا فشار زمانی انجام کار مطابق با بودجه زمانی نشأت می‌گیرد. یافته‌های پژوهش نشان داد در حسابرسی هر دو نوع فشار زمانی وجود دارد، تاریخ مجامع شرکت‌ها را می‌توان به‌عنوان فشار زمانی از نوع اول در نظر گرفت و بودجه زمانی که با توجه به مبلغ قرارداد تنظیم می‌شود نیز مصداقی از فشار زمانی نوع دوم است. همچنین «تعجیل در امر قضاوت»، «حالات و احساسات افراد» و «عدم استقلال فرد قضاوت کننده» از جمله سایر مواردی است که در پژوهش حاضر به‌عنوان محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان معرفی شدند.

نحوه قضاوت به‌عنوان شریک بررسی کننده با توجه به مسئولیت‌های تضامنی که در ارتباط با گزارش‌های حسابرسی وجود دارد این گزارش‌ها توسط دو نفر از شرکای حسابرسی به امضا می‌رسد، که یکی از آن‌ها شریک مسئول کار و دیگری شریک بررسی کننده است. بنابراین حسابرسان بایستی به‌عنوان شریک دوم (شریک بررسی کننده) نیز قضاوت‌هایی را انجام دهند، یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که «تجزیه تحلیل صورت‌های مالی»، «تجربیات صنعت فرد قضاوت کننده» و همچنین «مطالعه گزارش پیش‌نویس شریک مسئول کار و نکات عمده سرپرست کار» همگی به‌عنوان راهکارهایی مناسب برای قضاوت شریک دوم می‌باشند. همچنین پژوهش حاضر به این نتیجه رسید که «تشکیل گروه شرکا» و «اخذ نظر همکاران حرفه‌ای» در مواقعی که بین شریک مسئول کار و شریک بررسی کننده اختلاف نظر پیش می‌آید.

۷. پیشنهادهای پژوهش

۷.۱. پیشنهاد کاربردی

با توجه به اهمیت فراوانی که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در پی تغییر رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری پیدا کرد، تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران می‌تواند توسط طیف گسترده‌ای از اشخاص شامل حسابرسان، حسابداران، مراجع ذیصلاح قانونی و حرفه‌ای مورد استفاده قرار گیرد و موجب ساختار یافته شدن قضاوت حرفه‌ای حسابرسی در ایران شود.

۱.۱.۷. حساب‌برسان

مسلماً با تغییر رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری، حساب‌برسان بایستی وظایف حرفه‌ای خود را با رویکردی جدید، که چیزی جز پررنگ‌تر شدن نقش قضاوت حرفه‌ای نیست، انجام دهند. با توجه به مسئولیت‌ها و وظایفی که حساب‌برسان در قبال سهامداران، سرمایه‌گذاران، تأمین‌کنندگان مالی، مراجع ذیصلاح قانونی و آحاد جامعه دارند و پیامدهای مهمی که قضاوت حرفه‌ای، در نتیجه وظایف و مسئولیت‌های یادشده برای آن‌ها در پی دارد. ارائه چارچوب قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، ضمن مشخص نمودن مراحل قضاوت حرفه‌ای اثربخش، مبنایی مناسب نیز برای مستندسازی، ارزیابی عملکرد کارکنان حرفه‌ای و دفاع از انجام وظایف حرفه‌ای در برابر نهادهای قانونی و حرفه‌ای ذیصلاح را فراهم می‌نماید.

۲.۱.۷. حسابداران

حسابداران به‌عنوان تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری بایستی مطابق با استانداردهای حسابداری قضاوت‌هایی را انجام داده و در نهایت صورت‌های مالی را تهیه نمایند بنابراین چارچوبی که نحوه انجام قضاوت‌های صحیح و اثربخش را نشان دهد می‌تواند برای حسابداران نیز مفید باشد.

۳.۱.۷. مراجع ذیصلاح قانونی و حرفه‌ای

با توجه به اهمیت اطلاعات حسابداری و پیامدهای این اطلاعات، مراجع ذیصلاح قانونی (به‌عنوان مثال سازمان بورس اوراق بهادار، بانک و بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سازمان بازرسی، دیوان محاسبات و دادگاه‌های صالحه) به بررسی نحوه عملکرد حسابداران و حساب‌برسان می‌پردازند، همچنین مراجع حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی نیز ضمن بررسی‌های سالانه خود که به‌منظور رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری صورت می‌پذیرد، در مواردی نیز به شکایاتی که از جانب مشتریان صورت می‌پذیرد رسیدگی و عملکرد مؤسسات حسابداری را ارزیابی می‌کنند. در نتیجه با توجه به اعمال قضاوت حرفه‌ای از جانب حسابداران و حساب‌برسان در تهیه و ارزیابی صورت‌های مالی، آشنایی مراجع و نهادهای قانونی و حرفه‌ای به چارچوب قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان آن‌ها را در ارزیابی هرچه بهتر نحوه عملکرد حسابداران و حساب‌برسان یاری می‌نماید.

۲.۷. پیشنهاد پژوهشی

با توجه به تغییر رویکرد تدوین استانداردهای بین‌المللی از قاعده محور به اصول محور و با توجه به پذیرش استانداردهای بین‌المللی توسط کشور عزیزمان ایران، شیوه اجرای استانداردهای اصول محور در مقایسه با استانداردهای قاعده محور می‌تواند موضوع مناسبی جهت انجام پژوهش‌های آتی در ایران باشد. نتایج جانبی پژوهش حاضر به تعدادی از محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان در ایران اشاره نمود، اما به‌منظور بررسی دقیق این محدودیت‌ها می‌توان

پژوهش‌های بیشتری صورت پذیرد.

در پژوهش حاضر به صورت کلی به بررسی فرایند قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران پرداخته شد، در پژوهش‌های آتی می‌توان به صورت مطالعه موردی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مواردی که استانداردهای حسابداری بر لزوم استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای تأکید نموده، پرداخته شود.

۸. منابع

الف) منابع فارسی:

۱. ازکیا، مصطفی؛ دربان آستانه، علیرضا. (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق. جلد اول انتشارات کیهان. چاپ اول.
۲. استراوس، انسلم، کربین، جولیت. (۱۹۹۰). مبانی پژوهش کیفی. ترجمه حسن افشار. نشر نی. چاپ سوم، ۱۳۹۲.
۳. حریری، نجلا. (۱۳۸۵). اصول و روش‌های پژوهش کیفی. انتشارات دانشگاه آزاد. چاپ اول.
۴. خوش طینت محسن، بستانیان جواد (۱۳۸۷) «قضاوت حرفه‌ای در حسابداری»، مطالعات حسابداری، شماره ۱۸، صص ۵۷-۲۵.
۵. علی احمدی سعید، سروش یار افسانه (۱۳۹۵)، «ارزیابی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری متهورانه»، فصلنامه حسابداری مالی، سال هشتم، شماره ۳۰، تابستان ۱۳۹۵، صص ۱۶۱-۱۴۳.
۶. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۳، «استانداردهای حسابداری»، سازمان حسابداری.
۷. ناظمی امین (۱۳۸۵)، «رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری»، مجله حسابرس شماره ۳۳، تابستان ۱۳۸۵، صفحه ۵۷.
۸. نیکومرام هاشم، بزرگ اصل موسی، تقوی مهدی، محمودزاده علی اصغر، «تأثیر به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای مجاز در استانداردهای حسابداری بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲، صص ۲۹-۱.

ب) منابع انگلیسی:

1. Advisory Committee on improvement to financial reporting (CIFiR). (2008). Final report of the advisory committee on improvements to financial reporting to the United States Securities and Exchange Commission. Securities and Exchange Commission Advisory Committee, Washington, DC.
2. Agolia, C. P., Doupnik, T. S., & Tsakumis, G. T. (2011). Principles-based versus rule based accounting standards: The influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions. *The Accounting Review*, 86(3), 747-767.
3. Backof, A. G., Bamber, E. M., & Carpenter, T. D. (2013). More precise versus less precise accounting standards: The effect of auditor judgment frameworks in constraining aggressive reporting. *University of Georgia*.
4. Blay, A. (2005). Independence threats, litigation risk, and the auditors' decision process. *Contemporary Accounting Research*, 22(4), 759e789.
5. Bonner, S. E. (2008). Judgment and decision making in accounting. Prentice Hall.
6. Cohen, J. Krishnamoorthy, G. Peytcheva, M. & Wright, A. (2013). How does the strength of the financial regulatory regime influence auditors' judgments to constrain aggressive reporting in a principles-based versus rules-based accounting environment? *Accounting Horizons*, 27(3), 579e601.
7. Deloitte. (2009). Perspectives on professional judgment and professional skepticism. De-

- loitte Development LLC.
8. Grenier, J. H., Pomeroy, B., & Stern, M. T. (2015). The effects of accounting standard precision, auditor task expertise, and judgment frameworks on audit firm litigation exposure. *Contemporary Accounting Research*, 32(1), 336-357.
 9. Hackenbrack, K. & Nelson, M. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71(1), 43e59.
 10. Hastie, R., & Dawes, R. M. Rational choice in an uncertain world: The psychology of judgment and decision making. 2001.
 11. Hail, L. Leuz, C. & Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U.S. (part I): conceptual underpinnings and economic analysis. *Accounting Horizons*, 24(1), 355e394.
 12. Ionela, I. V. A. N. (2016). The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards. *Audit Financiar*, 14(142), 1127-1135.
 13. Kadous, K., Kennedy, S. J., & Peecher, M. E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3), 759-778.
 14. KPMG. (2011). Elevating professional judgment in auditing: the KPMG professional judgment framework. Available at https://clients.amr.kpmg.com/brand/NR/rdonlyres/DF68E646-F317-444B-90C0594AD86CBC0D/0/23069NSS_DPP_Judgment_Monographv11.pdf.
 15. Maines, L. A. Bartov, E. Fairfield, P. Hirst, D. E. Iannaconi, T. E. Mallett, R. et al(2003). Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting. *Accounting Horizons*, 17(1), 73e89.
 16. Nelson, M. W. (2003). Behavioral evidence on the effects of principles-and rules-based standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 91-104.
 17. Nelson, M. W., Elliott, J. A., & Tarpley, R. L. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The accounting review*, 77(s1), 175-202.
 18. Ng, T. B. P., & Tan, H. T. (2003). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review*, 78(3), 801-818.
 19. Peytcheva, M. Wright, A. & Majoor, B. (2014). The impact of principles-based versus rules-based judgment guidance on cognitive motivations and evidence demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2), 51e72.
 20. Salterio, S. & Koonce, L. (1997). The persuasiveness of audit evidence: the case of accounting policy decisions. *Accounting Organizations and Society*, 22(6), 573e588.
 21. Schipper, K. (2003). Principles-based accounting standards. *Accounting horizons*, 17(1), 61-72.
 22. Schmutte, J., & Duncan, J. R. (2009). Professional judgment: a model for accounting and auditing decisions. *The CPA Journal*, 79(9), 32.
 23. Schmutte, J., & Duncan, J. R. (2009). Professional judgment: a model for accounting and auditing decisions. *The CPA Journal*, 79(9), 32.
 24. Securities and Exchange Commission (SEC). (2003). Study pursuant to section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on adoption by the United States financial reporting system of a principles-based accounting system. Submitted to committee on banking, housing and urban affairs of the U.S. Senate and Committee on financial services of the U.S. House of representativeness. Washington, D.C.:Government Printing Office.
 25. Securities and Exchange Commission (SEC). (2008). Progress report of the advisory committee on improvements to financial reporting to the United States Securities and Exchange Commission. Washington, D.C.: Government Printing Office.
 26. Securities and Exchange Commission (SEC). (2010). Commission statement in support

- of convergence and global accounting standards. Washington, D.C.: Government Printing Office.
27. Stuebs Jr, M. T., & Thomas, C. W. (2009). Improved judgment in financial accounting: A principled approach. *The CPA Journal*, 79(1), 32
 28. Stuebs, M. T., & Thomas, C. W. (2011). Principles-based accounting: The case for principled judgment. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting* (pp. 47-73). Emerald Group Publishing Limited.

