

تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس

محمد سیرانی^۱، شکراله خواجوی^۲، میثم نوشادی^{۳*}

۱. دکترای حسابداری دانشگاه تهران، ایران

۲. استادیار حسابداری دانشگاه شیراز، ایران

۳. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد مرودشت، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۷/۵/۸، تاریخ تصویب: ۱۳۸۷/۱۰/۲۲)

چکیده

رفتار گرایان از دیرباز اثر تجربه را بر تصمیم بویژه در رشته‌های بسیار تخصصی نظیر حسابرسی، مورد توجه قرار داده‌اند. این مقاله، اثر تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار بررسی می‌کند و بر اساس مدل تصمیم‌گیری سیمون نشان می‌دهد هر چه وظایف و کار حسابرسی پیچیده‌تر شود، اهمیت و اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود. این مقاله با توجه به این مدل، به بررسی وظایف ساختار یافته، نیمه‌ساختار یافته و ساختار نیافته می‌پردازد و افراد تحت مطالعه را به دو گروه "باتجربه" (حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی) و "کم‌تجربه" (سطوح سازمانی پایین‌تر و حسابرسان کم‌تجربه شاغل در سازمان حسابرسی) تقسیم می‌کند. برای تعیین پیچیدگی و تعیین وظایف ساختار یافته، نیمه‌ساختار یافته و ساختار نیافته و تجربه مورد نیاز جهت قضاوت برای ارزیابی این وظایف، یک مطالعه جداگانه که با شرکت ۴۶ شریک و مدیر حسابرسی انجام شده است، مبنای قرار گرفته است. نتایج، نشان‌گر این واقعیت است که تفاوت معناداری بین تصمیم‌گیری گروه‌های مورد آزمایش وجود دارد و حسابرسان کم‌تجربه خصوصاً در مورد وظایف ساختار نیافته جانشین‌های مطمئن‌تری برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند.

واژه‌های کلیدی:

مقدمه

پژوهش‌گران از دیرباز متوجه تأثیر تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری بوده‌اند. برای مثال در رشته‌های بسیار تخصصی نظیر حسابرسی و حسابداری، آگاهی از تفاوت‌هایی که در فرآیندهای تصمیم‌گیری و روش تجربی متخصصین در مقابل تازه‌کارها وجود دارد، در طراحی ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری (مثل سیستم‌های خبره و پشتیبان تصمیم‌گیری) و پیشبرد برنامه‌های آموزشی کارکنان بسیار ارزشمند می‌باشد (عبدالحمیدیو رایت، ۱۹۸۷) [۵]. در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، بطوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با قضاوت همراه است. همچنین متغیرهای مربوط به شخص قضاوت‌کننده می‌تواند بخشی از علل اختلاف در قضاوت‌ها را تشریح کند (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲) [۱]. میکسنرو و کر (۱۹۸۸) ضرورت نزدیک شدن قضاوت در سطوح مختلف حسابرسی (از باتجربه‌ها تا تازه‌کارها) را ضروری دانستند [۱۸]، همچنین بونر (۱۹۹۴) دلایل آزمون پیچیدگی موضوعات حسابرسی در سطوح مختلف حسابرسی را اثر پیچیدگی بر عملکرد حسابرسان، تسهیل تصمیم‌گیری، بهبود ارتباط بین کارکنان حسابرسان و پیچیدگی می‌داند [۸]. پژوهش‌گران با توجه به پیچیدگی تصمیمات حسابرسی، تردید دارند که بکارگیری دانشجویان یا کارمندان کم‌تجربه جهت بررسی تصمیمات حسابرسی مناسب باشد. ولی مزایای فراوان کارمندان کم‌تجربه نسبت به باتجربه‌ها از جمله دسترسی بیشتر و هزینه کمتر باعث می‌شود که استفاده از این افراد مناسب به نظر برسد. به همین دلیل بررسی اثر تجربه در سطوح مختلف کار حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. هدف این مقاله، مقایسه‌ی قضاوت‌های حسابرسان باتجربه و حسابرسان کم‌تجربه در زمینه وظایف ساختار یافته، وظایف نیمه‌ساختار یافته و وظایف ساختار نیافته می‌باشد.

تجربه

تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می‌شود) فراهم می‌کند (لایبی، ۱۹۹۵) [۱۷]. تجربه در یک زمینه، به دانش ساختار یافته منجر می‌شود (بونر و همکاران، ۱۹۹۶) [۹] و تابس، ۱۹۹۲ [۲۲] در زمینه حسابرسی، چی و همکاران، ۱۹۸۱ در زمینه فیزیک [۱۰] و این تجربه مرتبط با ساختار دانش، تأثیر مهمی بر کیفیت حل مسائل دارد.

در مطالعه چی و همکاران (۱۹۸۱) تفاوت در حل مسائل بین فیزیک‌دانان باتجربه و کم‌تجربه آزمون شد. فیزیک‌دانان باتجربه به دلیل اینکه ساختار دانش آن‌ها بر اساس قوانین فیزیک سازماندهی شده بود، بر این اساس به حل مسائل پرداختند، این در حالی است که فقدان ساختار دانش باعث تمرکز بر ویژگی‌های سطحی می‌شود [۱۰]. تجربه، تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه‌کارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (گیببیز، ۱۹۸۴) [۱۳]. تجربه بر نحوه انتخاب و وزن ارقام مؤثر است (بونر ۱۹۹۰) [۷].

پیچیدگی کار

زمانی از یک فعالیت به عنوان پیچیده نام برده می‌شود که تصمیم‌گیرنده یا با این کار آشنایی ندارد و یا برای تصمیم‌گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد (آرنولد، کولر، لیک و ساتن، ۲۰۰۰) [۶]. حسابرسان نسبت به کارهایی که از آن به عنوان ساده یاد می‌شود اعتماد بیشتری برای قضاوت دقیق دارند، از طرف دیگر در خصوص کارهایی که از آن‌ها به عنوان مشکل یا پیچیده یاد می‌شود، اطمینان کمتری نسبت به دقت قضاوت دارند. این موضوع، دلیلی است برای اینکه حسابرسان در یک کار ساده (برعکس کارهای پیچیده)، انتظار دارند تا قضاوتی دقیق انجام دهند (چانگ و مانرو ۲۰۰۰) [۱۱].

قضاوت

فرآیند حل مسائل با یک ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می‌شود، بر این اساس هر فرد، یک استراتژی برای حل مسائل یا تصمیم‌گیری بکار می‌گیرد (قضاوت) (لمن و نرمن ۲۰۰۶) [۱۴]. لایبی در سال ۱۹۸۱ در کتاب خود به نام "حسابداری، پردازش اطلاعات توسط افراد، تئوری و کاربرد" در خصوص قضاوت و تصمیم‌گیری عنوان می‌کند در فرآیند تصمیم‌گیری، چگونگی شکل‌گیری تصمیمات و تشریح فرآیند تصمیم‌گیری از اهمیت بسزایی برخوردار است [۱۵]. به همین دلیل، تدوین مدل‌هایی متناسب با افراد مختلف و تغییر در متغیرها در طول زمان ضروری به نظر می‌رسد.

مدل تصمیم‌گیری سیمون

سیمون (۱۹۶۰) مدلی را برای ساختار شغلی پیشنهاد می‌کند که در آن، وی قضاوت‌ها را به مثابه طیفی از قضاوت‌های برنامه‌ریزی شده (وظایف ساختار یافته یا تکراری) تا قضاوت‌های برنامه‌ریزی نشده (وظایف ساختار نیافته) طبقه‌بندی نموده و مدلی پیشنهاد می‌کند که فرآیند تصمیم‌گیری را به ۳ مرحله آگاهی، طراحی و انتخاب تقسیم می‌کند [۲۰ و ۵]:

الف) آگاهی: جمع‌آوری اطلاعات جهت درک مشکل، خطرات موجود در آن و عوامل اصلی که باید مورد ملاحظه قرار گیرند.

ب) طراحی: شناسایی عملیات جایگزین.

ج) انتخاب: رسیدن به یک تصمیم برای انتخاب بهترین جایگزین.

نگاره ۱ پیچیدگی وظایف و فرآیند تصمیم را طبق مدل سیمون نشان می‌دهد.

نگاره ۱. پیچیدگی وظایف و فرآیند تصمیم طبق مدل سیمون

انتخاب	طراحی	آگاهی	پیچیدگی وظایف
نیاز به قضاوت و بصیرت زیاد	جایگزین‌های نامشخص و تعریف نشده	مشکل منحصر به فرد و تعریف نشده، فقدان یا کمبود رهنمود	ساختار نیافته
نیاز به قضاوت	جایگزین‌های محدود و مشخص	مشکل تکراری و نسبتاً تعریف شده، رهنمود قابل دسترس	نیمه‌ساختار یافته
نیاز به کمی قضاوت	راه کارهای کاملاً مشخص شده	سرنخ‌ها و مشکلات عادی و دقیق تعریف شده	ساختار یافته

تحقیقات پیشین

لایبی (۱۹۸۵) در تحقیقی با عنوان "سودمندی و تولید فرضیات در مرور رویه‌های تحلیلی" به بررسی تجربه در شناسایی نوسانات تحلیلی پرداخت. در این خصوص دستورالعملی به شرکت کنندگان ارائه شد که شامل اطلاعات کلی در خصوص مشتری و صورت‌های مالی حسابرسی شده سال قبل بود. همچنین این اطلاعات شامل ۳ نسبت مالی سال گذشته و سال جاری بود. نسبت‌های سال جاری حاوی چند اشتباه بود و در نسبت سال قبل تغییرات ناچیزی داده شده بود. لایبی در این تحقیق به وجود طرحی کلی نزد حساب‌رسان باتجربه در

شناسایی اشتباهات احتمالی ناشی از نوسانات روش‌های تحلیلی پی برد. خطاهای شناسایی شده شامل خطاهایی می‌شد که پیش‌بینی می‌گردید، غالباً در عمل رخ داده و نشان‌گر وجود مبنایی ادراکی، ناشی از تجربه باشند [۱۶]. فردریک و لایبی (۱۹۸۶) در مورد برآوردهای ارزیابی احتمالی اشتباهات حسابداران با توجه به توصیف ضعف‌های کنترل‌های داخلی، بررسی‌هایی انجام داده‌اند. این برآوردها به آگاهی فرد از رابطه بین کنترل‌ها و وقوع اشتباهات بستگی دارد. یافته‌ها نشان می‌دهد حسابرسان تازه‌کار در موقعیت‌های کنترلی گوناگون از الگوهای یکنواختی پیروی می‌کنند و حسابرسان باتجربه الگوهای مربوط به موقعیت‌های خطا و کنترل احتمالی را از روی تجربه به خاطر می‌سپارند، در حالی که حسابرسان تازه‌کار چنین توانایی را ندارند [۱۲]. عبدالمحمدی و رایت (۱۹۸۷) در تحقیقی، قضاوت حسابرسان باتجربه و کم‌تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار حسابرسی آزمون نمودند و به این نتیجه رسیدند که در کارهای پیچیده‌ی حسابرسی قضاوت حسابرسان باتجربه و حسابرسان کم‌تجربه با یکدیگر متفاوت است و در کارهای پیچیده‌تر اثر تجربه نمایان است [۵]. شلتون (۱۹۹۹) از پژوهشی با عنوان "تأثیر تجربه بر قضاوت حسابرس در استفاده از شواهد نامربوط"، برای تعیین و تشخیص اطلاعات نامربوط جهت قضاوت در خصوص تداوم فعالیت استفاده کرد. متغیرهای مستقل، "نوع شواهد" و "سطح تجربه" بود و "موضوع برآورد" با عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد. نتایج پژوهش نشان داد که تجربه، اثر اطلاعات غیرمربوط را بر قضاوت کاهش می‌دهد و حسابرسان باتجربه از اطلاعات غیرمربوط، در قضاوت تأثیر نمی‌پذیرند [۱۹]. رایت (۲۰۰۱) با توجه به اینکه در حسابرسی مؤسسات مالی، ارزیابی بخش غیرقابل بازیافت پرتفوی وام‌های مشتریان بسیار بااهمیت است و حسابرسان در این خصوص در معرض خطر قرار دارند، در پژوهشی با عنوان "تجربه حسابرس به عنوان یک عامل پیش‌بینی‌کننده‌ی قضاوت (پیش‌گوی قضاوت) در خصوص زیان وام" به بررسی تجربه حسابرس و اثر آن بر قضاوت در خصوص ارزیابی وام در مؤسسات مالی پرداخت. این مطالعه بر خلاف مطالعات قبلی، سطوح مختلف سازمانی یک مؤسسه حسابرسی را با هم مقایسه می‌کند. با توجه به اینکه حسابرسی وام‌ها، ماهیتاً پیچیده است، از آن به عنوان وظایف نیمه‌ساختار یافته یاد می‌شود. رایت قضاوت‌های حسابرسان ارشد، مدیران باتجربه و شرکاء و همچنین مدیران ارشد را با یک‌دیگر مقایسه کرد. قضاوت ۱۲ شریک حسابرسی با میانگین ۱۶/۱ سال تجربه در مورد ارزیابی قابلیت بازیافت وام‌ها به عنوان معیار ارزیابی قضاوت آزمون

شوندگان مد نظر قرار گرفت. نتایج قضاوت‌ها در این خصوص پراکنده بود، بطوری که بهترین اجماع قضاوت مربوط به مدیران ارشد و شرکاء و بدترین نتایج مربوط به حسابرسان ارشد بود [۲۲]. لمن و نرمن (۲۰۰۶)، تحقیقی با عنوان "اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت در حسابرسی: یک بررسی تجربی" انجام دادند. هدف این مطالعه، بررسی نتایج قضاوت در مورد ارزیابی تداوم فعالیت در سطوح مختلف تجربه می‌باشد. تجربه حسابرس به عنوان متغیر مستقل و قضاوت حسابرس به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که حسابرسان باتجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم‌تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند [۱۴]. در ایران نیز ساسان مهرانی (۱۳۷۹)، ساسان مهرانی و مهدیس نعیمی (۱۳۸۲) و جواد رضازاده و همکاران (۱۳۸۷) تحقیقاتی انجام داده‌اند. مهرانی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی را آزمون کرده است، نتایج تحقیق نشانگر این واقعیت بود که بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در ایران نیز وجود داشته که مهمترین دلایل آن فشار بودجه زمانی، فشار مدیر پروژه، عدم نظارت کافی و کم اهمیت بودن برخی مراحل می‌باشد [۳]. همچنین مهرانی و نعیمی تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی را بر رفتار حسابرسان مستقل بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که علی‌رغم این که حسابرسان، خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند [۴]. رضازاده و همکاران به بررسی تأثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان و انگیزه آن‌ها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین میزان رضایت شغلی حسابرسان و میزان اعمال اقدامات سه‌گانه سرپرستی در سازمان حسابرسی در مقایسه با مؤسسات حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد [۲].

روش تحقیق

جهت بررسی جنبه‌های پیچیدگی وظایف و ارزیابی حداقل تجربه لازم برای قضاوت در خصوص این جنبه‌ها، پرسش‌نامه‌ی اولیه‌ای برای ۴۶ مدیر و شریک حسابرسی ارسال شد. در این پرسش‌نامه ضمن تعریفی از مدل تصمیم‌گیری سیمون از آن‌ها خواسته شد تا سه وظیفه حسابرسی را بر اساس دو جنبه زیر ارزیابی کنند:

۱. پیچیدگی را بر اساس مقیاسی مستمر به عنوان ساختار یافته، نیمه ساختار یافته و یا ساختار نیافته طبقه بندی کنند. و
۲. سطح تجربه کارمندی جهت انجام قضاوت مورد نیاز را با فرض اینکه حداقل سطح سواد کارمندی، مدرک کارشناسی باشد را تعیین کنند. نگاره ۲ توزیع فراوانی پیچیدگی وظیفه را نشان می دهد.

نگاره ۲. توزیع فراوانی پیچیدگی وظیفه

شماره سؤال	پیچیدگی وظیفه	توزیع فراوانی (درصد)		
		ساختار یافته	نیمه ساختار یافته	ساختار نیافته
۱	اظهار نظر در خصوص تداوم فعالیت و اظهار نظر حسابرسان	-	۱۷/۴	۸۲/۶
۲	ارزیابی خطر کنترل در خصوص چرخه های عمده معاملات و ارزیابی ساختار کنترل های داخلی	۱۷/۴	۷۶/۱	۶/۵
۳	تعیین اهمیت در سطح صورت های مالی در صورتی که این ارزیابی کاملاً کمی شده باشد	۹۳/۵	۶/۵	-

با توجه به جدول ۲، اظهار نظر در خصوص تداوم فعالیت و اظهار نظر کلی حسابرسان با توجه به اینکه ۸۲/۶ شرکت کنندگان، آن را به عنوان وظایف ساختار نیافته شناختند، تحت این عنوان طبقه بندی می شود و میانگین حداقل تجربه لازم با فرض دارا بودن مدرک کارشناسی جهت این موارد توسط شرکت کنندگان ۵/۷۶ سال برآورد گردید. به همین ترتیب، ارزیابی خطر کنترل در خصوص هر یک از چرخه های عمده معاملات و ارزیابی ساختار کنترل داخلی جزء وظایف نیمه ساختار یافته طبقه بندی گردید و میانگین حداقل تجربه لازم با فرض دارا بودن مدرک کارشناسی جهت این موارد توسط شرکت کنندگان، ۲/۹ سال برآورد شد. ارزیابی اهمیت در سطح صورت های مالی با فرض اینکه نوع محاسبه اهمیت، کاملاً کمی شده و جدول تعیین سطح اهمیت به شرکت کنندگان ارائه شده باشد جزء وظیفه ساختار یافته طبقه بندی گردید و میانگین حداقل تجربه لازم با فرض دارا بودن مدرک کارشناسی جهت این موارد توسط شرکت کنندگان ۱/۸ سال برآورد گردید. با

توجه به نتایجی که از پرسش‌نامه اولیه بدست آمده است، پرسش‌نامه‌ی مرحله دوم بگونه‌ای طراحی شده است که حساب‌برسان کم‌تجربه و حساب‌برسان باتجربه می‌بایست به سؤالات پرسش‌نامه که در سه سطح پیچیدگی (ساختار یافته، نیمه‌ساختار یافته و ساختار نیافته) طراحی شده‌اند پاسخ دهند.

فرضیه‌های تحقیق

با توجه به اینکه با افزایش سطح پیچیدگی، تجربه می‌تواند در تصمیم‌گیری حساب‌برس بسیار سودمند باشد و وظایف پیچیده‌تر مستلزم بینش وسیع در مراحل تصمیم‌گیری است که جز در سایه‌ی تجربه بدست نمی‌آید، فرضیه اصلی تحقیق به صورت زیر تدوین شد:

هر چه پیچیدگی موضوعات حسابداری افزایش می‌یابد، تجربه، تأثیر بیشتری بر قضاوت می‌گذارد.

پس از بررسی ادبیات تحقیق و اخذ نظرات افراد باتجربه در زمینه حسابداری و اساتید دانشگاهی، پرسش‌نامه نهایی تهیه گردید. اعتبار پرسش‌نامه از جنبه‌های روایی، پایایی و محتوایی مورد آزمون قرار گرفت. بخش اول پرسش‌نامه شامل اطلاعات عمومی است و بخش دوم را یک افته شبیه سازی شده تشکیل می‌دهد. بخش دوم با توضیحاتی در مورد موضوع فعالیت شرکت، ساختار تصمیم‌گیری، اطلاعات اساسنامه‌ای شرکت، ترازنامه شرکت در تاریخ پایان سال مالی و صورت سود زیان برای سال مالی آغاز می‌شود. سپس اطلاعاتی در مورد کنترل‌های داخلی چرخه‌های عمده معاملات شرکت ارائه شده است و از شرکت کنندگان خواسته شده است تا خطر کنترل را در مورد هر کدام از چرخه‌ها (پنج چرخه) به طور جداگانه برآورد کنند (براساس مقیاسی مستمر و به صورت پنج گزینه‌ای). فرضیه فرعی اول که با توجه به اطلاعات جمع‌آوری شده از پرسش‌نامه‌ی اولیه به عنوان نیمه ساختار یافته طبقه‌بندی شده است به شرح زیر است:

بین برآورد حساب‌برسان کم‌تجربه و برآورد حساب‌برسان باتجربه در مورد ارزیابی خطر کنترل‌های داخلی در خصوص چرخه‌های عمده معاملات تفاوت وجود دارد.

سپس با توجه به همین اطلاعات، از شرکت کنندگان خواسته شد تا ساختار کنترل‌های داخلی شرکت را به صورت بسیار قوی، قوی، متوسط، ضعیف و بسیار ضعیف ارزیابی کنند. بنابراین فرضیه فرعی دوم که با توجه به اطلاعات جمع‌آوری شده از پرسش‌نامه اولیه به عنوان نیمه‌ساختار یافته طبقه‌بندی شده است به شرح زیر است:

بین برآورد حسابرسان کم تجربه و برآورد حسابرسان باتجربه در مورد ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی تفاوت وجود دارد. در ادامه پرسش‌نامه، اطلاعاتی شامل نحوه محاسبه اهمیت در سطح صورت‌های مالی (متوسط مجموع دارایی‌ها و فروش و جدول محاسبه سطح اهمیت) به شرکت کنندگان ارائه شده است و از آن‌ها خواسته شد تا در مورد اهمیت در سطح صورت‌های مالی که با توجه به پرسش‌نامه اولیه به عنوان وظیفه ساختار یافته طبقه‌بندی گردید قضاوت کنند. برای پاسخ دادن به سؤال مربوط به این فرضیه، شرکت کنندگان می‌بایست اهمیت در سطح صورت‌های مالی را که به صورت پنج گزینه‌ای با مقیاس مستمر ارائه شده بود، ارزیابی کنند. فرضیه فرعی سوم به شرح زیر است:

بین برآورد حسابرسان کم تجربه و برآورد حسابرسان باتجربه در مورد ارزیابی اهمیت در سطح صورت‌های مالی، در صورتی که تعیین سطح اهمیت کاملاً کمی شده باشد، تفاوت وجود ندارد.

فرضیه فرعی چهارم: در این قسمت، اطلاعاتی به شرکت کنندگان ارائه شده است که می‌تواند تداوم فعالیت شرکت را با تردید مواجه کند و از آن‌ها خواسته شد تا در مورد تداوم فعالیت شرکت قضاوت و با توجه به اثر آن، در این خصوص اظهارنظر مقبول، مشروط، عدم اظهارنظر و یا مردود را انتخاب کنند. این فرضیه با توجه به پرسش‌نامه اولیه به عنوان وظیفه ساختار نیافته طبقه‌بندی می‌گردد که در ذیل آمده است:

بین نظر حسابرسان کم تجربه و نظر حسابرسان باتجربه در خصوص ارزیابی فرض تداوم فعالیت شرکت تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی پنجم: این فرضیه با توجه به پرسش‌نامه اولیه به عنوان وظیفه ساختار نیافته طبقه‌بندی گردید. در این خصوص، بندهای نکات عمده استخراج شده از پرونده حسابرسی در اختیار حسابرسان قرار گرفته و از آن‌ها خواسته شده تا اظهارنظر خود را در مورد هر کدام از بندها، در قالب اظهارنظر مقبول، مشروط، عدم اظهارنظر و یا مردود ارائه کنند. این فرضیه به شرح زیر تدوین شده است:

بین اظهارنظر حسابرسان کم تجربه و اظهارنظر حسابرسان باتجربه در خصوص هر کدام از بندها تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی ششم: با توجه به اطلاعات ارائه شده برای پاسخ به سؤالات کلیه فرضیه‌های قبل (اطلاعات ارائه شده در مورد کنترل‌های داخلی، اهمیت، مورد تداوم فعالیت و نکات عمده استخراج شده از پرونده حسابرسی) از حسابرسان خواسته شده تا

اظهار نظر نهایی خود را قالب اظهار نظر مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و یا مردود ارائه کنند. این فرضیه با توجه به پرسش نامه اولیه به عنوان وظیفه ساختار نیافته طبقه بندی می گردد و به شرح زیر است:

بین اظهار نظر نهایی حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه تفاوت معناداری وجود دارد.

روش‌های آماری تحقیق

بعد از جمع آوری پرسشنامه و پاسخ آزمودنی‌ها به سؤال‌های مربوطه، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از دو روش آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. ابتدا برای بدست آوردن شناختی از جامعه مورد مطالعه، سؤال‌های عمومی پرسشنامه با استفاده از آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل شده است و سپس به منظور تحلیل پاسخ‌های داده شده به سؤال‌های تخصصی پرسشنامه، از روش آمار استنباطی "t" با دو نمونه مستقل استفاده شده است. پرسش نامه توسط ۱۵۷ نفر از حسابرسان باتجربه (حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی با حداقل سابقه ۵/۷۶ سال) و همین تعداد از حسابرسان رده پایین و کم تجربه در سازمان حسابرسی (با سابقه کمتر از ۵ سال) تکمیل شده است.

آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون t

در این قسمت با استفاده از آزمون t با دو نمونه مستقل فرضیه‌های پژوهش آزمون می شود.

تکراه ۳. نتیجه‌ی آزمون فرضیه‌ها

شماره فرضیه	تأیید یا رد فرضیه	نتیجه در سطح خطای ۵٪	p-value	مقدار T	انحراف استاندارد		میانگین		تعداد پاسخ‌ها
					میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	انحراف استاندارد	
۱	تأیید فرضیه	H ₀ رد فرض	۰/۰۱۴	-۲/۴۷۵	۱/۳۱۴۱	۰/۹۹۶۶	۲/۵۳۳	۲/۲۰۰	۷۸۵
۲	رد فرضیه	H ₀ قبول فرض	۰/۵۸۹	۰/۵۴۳	۰/۶۷۴۶۶	۰/۷۴۹۷۱	۳/۴	۳/۳	۱۵۷
۳	تأیید فرضیه	H ₀ قبول فرض	۰/۴۲۳	۰/۸۰۷	۰/۴۱۳۸۴	۰/۱۸۲۵۷	۲/۹۶۷	۳/۰۳۳	۱۵۷
۴	تأیید فرضیه	H ₀ رد فرض	۰/۰۰۱	-۳/۴۷۲	۰/۹۵۹۵۳	۰/۴۳۰۱۸	۱/۹۰۰	۱/۲۳۳	۱۵۷
۵	تأیید فرضیه	H ₀ رد فرض	۰/۰۰۰	-۵/۰۸۲	۰/۷۵۱۵۶	۰/۵۸۵۵۱	۱/۷۹۵	۱/۴۸۳	۱۲۵۶
۶	تأیید فرضیه	H ₀ رد فرض	۰/۰۴۱	-۲/۰۸۶	۰/۹۳۲۱۸	۰/۴۸۴۲۳	۲/۶	۲/۲	۱۵۷

مطابق با نگاره ۳، نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول، حاکی از رد فرض H_0 (فرض H_0 : بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه در خصوص برآورد خطر کنترل در مورد چرخه‌ها تفاوت وجود ندارد) در سطح خطای ۵٪ دارد. علی‌رغم این که پاسخ هر دو گروه آزمودنی‌ها در مورد چرخه‌های خرید، دارایی‌های ثابت، فروش و حقوق و دستمزد یکسان بود اما پاسخ آن‌ها در خصوص چرخه موجودی‌های مواد و کالا با هم تفاوت داشت که همین باعث رد فرض H_0 گردید. بنابراین، فرضیه اول تأیید می‌شود و بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه را در خصوص خطر کنترل چرخه‌ها تفاوت وجود دارد. با وجود اینکه این تفاوت زیاد نیست ولی در مجموع این نتیجه مؤید این است که تجربه در ارزیابی خطر کنترل نقش دارد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم، حاکی از قبول فرض H_0 (فرض H_0 : بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی تفاوت وجود ندارد) در سطح خطای ۵٪ دارد. اکثریت افراد (۸۰٪ از حسابرسان باتجربه و ۶۳/۳ حسابرسان کم تجربه) سیستم کنترل‌های داخلی را قوی یا متوسط ارزیابی نمودند، احتمالاً این افراد از راهنمایی‌ها و سرنخ‌های یکسانی برای این منظور استفاده کرده‌اند. برای مثال ممکن است هر دو دسته افراد باتجربه و کم تجربه تفکیک وظایف و اختیار تصویب مبادلات را از ویژگی‌های مهم کنترل‌های داخلی در نظر گرفته باشند. پس بین ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه تفاوت وجود ندارد و می‌توان نتیجه گرفت تجربه در ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی نقشی ندارد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه سوم حاکی از قبول فرض H_0 (فرض H_0 : بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه در خصوص تعیین اهمیت در سطح صورت‌های مالی تفاوت وجود ندارد) در سطح خطای ۵٪ دارد، بنابراین، بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه در خصوص تعیین اهمیت در سطح صورت‌های مالی تفاوت وجود ندارد. این نتیجه انتظار می‌رفت تا بدست آید زیرا این ارزیابی کاملاً کمی شده بود و سرنخ‌ها و مشکلات به طور کامل تعریف شده و راه‌حل‌های مشخصی در این مورد وجود داشت، در نتیجه نیاز به قضاوت کمتری احساس می‌شود. پس تجربه در تعیین اهمیت در سطح صورت‌های مالی نقشی ندارد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه چهارم حاکی از رد فرض H_0 (فرض H_0 : بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه در خصوص ارزیابی تداوم فعالیت تفاوت معناداری وجود ندارد) در سطح خطای ۵٪ دارد. بنابراین، بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان

باتجربه در خصوص ارزیابی تداوم فعالیت تفاوت معناداری وجود دارد. این تفاوت نسبت به تفاوت ارزیابی خطر کنترل‌های داخلی بسیار بیشتر به نظر می‌رسد. ۴۰٪ از افراد کم‌تجربه و ۷۶/۷٪ از افراد باتجربه اظهار نظر مقبول را پیشنهاد کردند یعنی از نظر آن‌ها تداوم فعالیت شرکت به صورت عمده تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد. نتیجه بدست آمده با نتیجه تحقیق شلتون مطابقت دارد؛ شلتون (۱۹۹۹) به این نتیجه رسید که حساب‌برسان با تجربه از اطلاعات نامربوط جهت قضاوت در خصوص ارزیابی تداوم فعالیت تأثیر نمی‌پذیرند. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه پنجم حاکی از رد فرض H_0 (فرض H_0 : بین اظهار نظر حساب‌برسان کم‌تجربه و حساب‌برسان باتجربه در خصوص هر کدام از بندها تفاوت معناداری وجود ندارد) در سطح خطای ۵٪ دارد. بنابراین، بین اظهار نظر حساب‌برسان کم‌تجربه و حساب‌برسان باتجربه در خصوص هر کدام از بندها (بندهای استخراج شده از نکات عمده) تفاوت معناداری وجود دارد و این تفاوت به نسبت زیاد است. ۸۳٪ از افراد باتجربه و ۵۰٪ درصد از افراد کم‌تجربه گزارش مشروط و ۱۷٪ از افراد باتجربه و ۵۰٪ از افراد کم‌تجربه گزارشی غیرمشروط را پیشنهاد کرده‌اند. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه ششم در نگاره ۳ حاکی از رد فرض H_0 (فرض H_0 : بین اظهار نظر نهایی حساب‌برسان کم‌تجربه و حساب‌برسان باتجربه تفاوت معناداری وجود ندارد) در سطح خطای ۵٪ دارد. بنابراین، فرض مقابل آن تأیید می‌شود و بین اظهار نظر نهایی حساب‌برسان کم‌تجربه و حساب‌برسان باتجربه تفاوت معناداری وجود دارد. این نتایج با توجه به این که این فرضیه به عنوان وظیفه ساختار نیافته طبقه‌بندی شده بود انتظار می‌رفت حاصل شود. در ضمن نتایج حاصل شده با نتایج عبدالمجمدی و رایت (۱۹۸۷) که حاکی از تفاوت بین اظهار نظر حساب‌برسان باتجربه و حساب‌برسان کم‌تجربه داشت، مطابقت دارد

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج بدست آمده، فرضیه اصلی تحقیق را تأیید می‌کند زیرا تفاوت‌های معناداری در تصمیم‌گیری افراد باتجربه و کم‌تجربه میان وظایف ساختار نیافته و نیمه‌ساختار یافته دیده شد. هر چند که در وظایف ساختار نیافته (فرضیه‌های فرعی چهارم، پنجم و ششم) تفاوت‌های حساب‌برسان بسیار بیشتر از وظایف نیمه‌ساختار یافته (فرضیه‌های فرعی اول و دوم) مشاهده شد و این نتایج در راستای این فرض است که در وظایف ساختار نیافته نسبت به وظایف نیمه‌ساختار یافته مشکلات و سرنخ‌ها تعریف نشده و نیاز به قضاوت و بصیرت

بیشتری احساس می‌شود. ارزیابی تجربه در خصوص تعیین اهمیت در سطح صورت‌های مالی نشان داد که در وظیفه ساختار یافته تجربه هیچ تأثیری ندارد. در نتیجه هر چه پیچیدگی موضوعات حسابرسی بیشتر می‌شود اثرات تجربه بیشتر نمایان می‌شود. تفاوت قضاوت‌های دیده شده می‌تواند ناشی از یکی از مراحل آگاهی، طراحی یا انتخاب فرآیند تصمیم و یا ترکیبی از آن‌ها باشد. در ضمن نتایج بدست آمده با نتایج تان، پیو و ماک و عبدالمحمدی و رایت مطابقت دارد. تان، پیو و ماک (۲۰۰۲) به این نتیجه رسیدند که عملکرد حسابرسان زمانی که حسابرسان دارای تجربه و مسئولیت پذیری زیادی باشند از پیچیدگی موضوعات حسابرسی تأثیر نمی‌پذیرد. هم‌چنین عبدالمحمدی و رایت (۱۹۸۷) دریافتند که حسابرسان با تجربه در ارزیابی موضوعات پیچیده حسابرسی، قضاوتی متفاوت با حسابرسان کم‌تجربه دارند.

پیشنهادات مبتنی بر نتایج بدست آمده از تحقیق

پژوهش‌گران با توجه به پیچیدگی تصمیمات حسابرسی، تردید دارند که بکارگیری دانشجویان یا کارمندان کم‌تجربه جهت بررسی تصمیمات حسابرسی مناسب باشد، ولی مزایای فراوان کارمندان کم‌تجربه نسبت به باتجربه‌ها از جمله دسترسی بیشتر و هزینه کمتر باعث می‌شود که استفاده از این افراد مناسب به نظر برسد. با توجه به نتایج تحقیق حاضر استفاده از حسابرسان کم‌تجربه به عنوان جانشین‌هایی برای حسابرسان باتجربه خصوصاً در مورد موضوعات پیچیده حسابرسی مثل اظهارنظر حسابرسی مناسب نیست و حسابرسان کم‌تجربه جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان باتجربه محسوب نمی‌شوند. بنابراین افراد شاغل در حرفه باید بدانند که از چنین جانشین‌هایی در حوزه‌های با ریسک بالا کمتر استفاده کنند.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

این تحقیق، اثرات تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار مورد بررسی قرار داد. تحقیقات آتی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. در این مطالعه دو سطح تجربه و سه سطح پیچیدگی مورد نظر بوده است، در مطالعات بعدی می‌توان وظایف حسابرسی و سطوح تجربه را توسعه داد.

۲. در تحقیقات بعدی می‌توان تأثیر تجربه را بر ارزیابی روش‌های تحلیلی، ارزیابی شواهد مورد بررسی قرار داد.

۳. در تحقیقات آتی می‌توان تأثیر آموزش مستمر کارکنان حسابرسی، تدوین دستورالعمل‌ها و برنامه‌های مرتبط با کارهای حسابرسی مشابه را بر اجزاء فرآیند تصمیم و نزدیک شدن قضاوت حسابرسان باتجربه و حسابرسان کم‌تجربه بررسی کرد.

همچنین محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه، عدم امکان بررسی میزان دقت پاسخ دهندگان به پرسش‌نامه‌ها، محدودیت‌های نمونه‌گیری، محدود بودن جامعه مورد بررسی تحقیق به سازمان حسابرسی را می‌توان به عنوان محدودیت‌های تحقیق برشمرد.

منابع

۱. حساس یگانه یحیی، کثیری حسین. کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن برظهار نظر حسابرسان مستقل. مطالعات حسابداری ۱۳۸۲؛ ۲.
۲. رضازاده جواد، رجب‌زاده علی، دوانی پور ایرج. بررسی تأثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان و انگیزه آن‌ها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی. فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۷؛ ۵۱: ۳۶-۱۹.
۳. مهرانی ساسان. تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی. رساله دکتری حسابداری دانشگاه تهران: ۱۳۷۹.
۴. مهرانی ساسان، نعیمی مهدیس. تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲؛ ۳۲: ۶۱-۴۳.
5. Abdolmohammadi M, Wright A. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. The Accounting Review 1987; 1-13.
6. Arnold V, Collier P. A, Leech S. A, Sutton S. G. The Effect of Experience and Complexity on Order and Recency Bias in Decision Making by Professional Accountants. Accounting and Finance 2000; 40: 109- 134.
7. Bonner S.E. Experience Effects in Auditing: the Role of Task-Specific knowledge. The Accounting Review 1990; 66: 72-92.

8. Bonner S.E. A model of the Effects of Audit Task Complexity", *Accounting, Organization and Society* 1994; Vol. 19, 3: 213-234.
9. Bonner S, Libby R, Nelson M. W. Using Decision Aid to Improve Auditors Conditional Probability Judgments. *The Accounting Review* 1996; 71: (April), 221-240.
10. Chi M, Feltovich P, Glaser R. Categorization and Representation of Physics Problems by Experts and Novices. *Cognitive Science* 1981; 5: 1211-152.
11. Chung J, Monroe S. The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors. *Accounting and Finance* 2000; 40: 135-152.
12. Frederick D, Liby R. Expertise and Auditors Judgments of Conjunctive Events. *Journal of Accounting Research* (forthcoming, Autumn) 1986.
13. Gibbins M. Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting", *Journal of Accounting Research* 1984; Vol. 22, 1: 103-125.
14. Lehmann C. M, Norman C. S. The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research In Accounting* 2006; 18: 65-83.
15. Libby R. *Accounting, Haman Information: Theory & Application*; 1981.
16. Libby R. Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review. *Journal of Accounting Research* (Autumn) 1985; 648-667.
17. Libby R. The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. in: R.H. Ashton and A.H Ashton, eds., *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing* (Cambridge University Press, New York, NY); 1995; 176-206.
18. Meixner W. F, Welker R. B. Judgment Consensus and Auditor Experience: An Examination of Organizational Relations. *The Accounting Review*(Jul) 1988; 505-513.
19. Shelton S.W. The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. *The Accounting Review* (April) 1999; 217-224.
20. Simon H. *The New Science of Management*, (Harper & Row); 1960.
21. Tubbs R. M. The Effect of Experience on the Auditors Arganization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review* 67 (October) 1992; 783-801.

22. Wright W. F. Research Notes Task Experience as a Predictor of Superior Loan Loss Judgments. Auditing: Journal of Practice Theory (March) 2001; 147-155.