

بررسی تاثیر حجم کاری حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی بر کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان

علیرضا اعرابی^۱

آرزو آقایی چادگان^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۱۲/۲۹

چکیده

هدف این مطالعه بررسی و مرور ادبیات مربوط به مسئله حجم کاری حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی و تاثیر آن بر کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان می باشد. پژوهش های پیشین با استفاده از یک روش آزمایشی و با ترکیب چند مولفه شامل تعداد کل ساعات کار شده توسط هر حسابرسان منحصر به فرد برای هر قرارداد حسابرسان، و یا در نظر گرفتن لگاریتم تعداد کل ساعات کار حسابرسان و یا بر اساس سطح هر حسابرسان این مسئله را بررسی کرده اند. ادبیات موضوع نمونه هایی شامل ارزیابی ها و نظرات حسابرسان مستقل را شامل می شوند. نتایج بسیاری از پژوهش ها نشان داده که سطح اطمینان بالاتر، تمایل حسابرسان به انجام تحلیل نظر و تعدیل آن را افزایش می دهد و از طرفی فشار زمانی و پیچیدگی قضاوت، تمایل حسابرسان به انجام تعدیلات پیشنهادی را کاهش می دهد. از این یافته ها استنباط می شود که عواملی مانند اعتماد، فشار زمانی و پیچیدگی قضاوت حسابرسان، هم به صورت فردی و هم به طور مشترک بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تأثیر می گذارند. این مطالعه مروری می تواند به کاربرد نظریه تصمیم گیری رفتاری کمک کند، زیرا نتایج جهت کمک به سازمان ها و مؤسسات حسابرسان در درک تأثیر مشترک و تعاملی عوامل فردی، محیطی و وظیفه ای در فعالیت های حرفه ای و امکان برنامه ریزی و ایجاد معیارهای بهتر برای شرایط کار حسابرسان، می تواند مورد استفاده قرار گیرد.

واژگان کلیدی

حجم کار حسابرسان، فشار کاری حسابرسان، کیفیت قضاوت و تصمیم گیری.

۱. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران.

مقدمه

در سیستم حسابداری نوین شرکت های بزرگ، حسابرس یک عنصر اساسی برای تایید و اعتماد اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان درون و برون سازمانی در نظر گرفته شده است. از طرفی تفاوت هایی در قضاوت و تصمیم گیری برای فرآیندهای شناختی مختلف حسابرسی وجود دارد که منجر به فعالیت های مختلف توسط حسابرسان می شود. بنابراین، پیچیدگی مولفه های تاثیرگذار بر قضاوت و کیفیت گزارش های حسابداری عمدتاً در یک سیستم مبتنی بر اصول مشخص می شوند. ادبیات اهمیت قضاوت حسابرسی را حول تصمیمات حسابرس در رابطه با خطر حسابرسی و اهمیت در اجرای روش های آن می داند (هارلی^۱، ۲۰۱۹). همین مسئله موجب شد تا ادبیاتی برای بهبود فرآیند قضاوت و تصمیم گیری توسعه یافته و در این زمینه چندین جنبه از تفاوت در قضاوت حسابرسی را مورد بررسی قرار دهد. این فرآیند به سؤالاتی در مورد فرصت طبقه بندی جنبه های مورد بحث در عوامل شخصی، محیطی و وظیفه ای اشاره دارد (مالا و چاند، ۲۰۱۵). اما با توجه به پژوهش مالا و چاند^۲ (۲۰۱۵) و گرینر و همکاران^۳ (۲۰۱۸)، هنگام بحث فقط یک عامل، اعم از فردی، محیطی یا وظیفه ای، تأثیر آن عامل بر قضاوت و تصمیم گیری مشخص شده است، اما این نشان نمی دهد که شدت این تأثیر در زمانی که این عوامل به صورت همزمان مشاهده می شوند، برابر است یا خیر. از آنجایی که شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه عوامل شخصی، محیطی و وظیفه ای به صورت جداگانه بر قضاوت و تصمیم گیری تأثیر می گذارند، هنگامی که به طور مشترک و تعاملی تجزیه و تحلیل شوند، می توانند هنگام تجزیه و تحلیل جداگانه، جهت تأثیر را تشدید، تغییر یا کاهش دهند. از سوی دیگر اعتماد (عامل شخصی)، فشار زمانی (عامل محیطی) و پیچیدگی (عامل وظیفه) عواملی هستند که نشانه هایی از تأثیر فردی را در فرآیندی که شامل کیفیت قضاوت حسابرس است نشان داده اند. اعتماد، به عنوان یک عامل شخصی، بر این باور است که شخص دیگری می تواند اعمالی را انجام دهد که نتایج مثبتی برای اولی به همراه داشته باشد و همچنین اینکه دومی به طور غیر منتظره عمل نمی کند و نتایج منفی برای دیگری به ارمغان نمی آورد. با در نظر گرفتن کیفیت قضاوت حسابرس سازگارتر، متخصصان به دنبال تبادل مشاوره با یک یا چند همکار مورد اعتماد هستند (سانوس و چان، ۲۰۲۳).

فشار زمانی به این معنی است که حسابرس باید قضاوت و تصمیم گیری را به سرعت انجام دهد، که منجر به افزایش دشواری و خطای کیفیت قضاوت حسابرس شده و در نتیجه بر کیفیت کار تأثیر منفی می گذارد. یکی از چالش هایی که پژوهشگران در بررسی رابطه بین کیفیت قضاوت حسابرس و حجم کار حسابرس تحت فشار بودجه زمانی با آن مواجه می شوند، ناشی از این واقعیت است که اندازه گیری این ساختارها دشوار است، زیرا داده های ساعتی حسابرسی واقعی و بودجه بندی شده که تفاوت آن ها اغلب به عنوان یک مقیاس برای فشار حجم کار استفاده می شود، در دسترس عموم قرار ندارند. از این رو ساتوس و چان^۴ (۲۰۲۳) بیان داشتند که در ابتدا انتظار می رود رابطه منفی بین حجم کار حسابرس و کیفیت قضاوت حسابرس

¹ Hurley

² Mala & Chand

³ Grenier

⁴ Suntos and Chuha

را تنها زمانی ثبت نماییم که کل ساعات حسابرسی گزارش شده از ساعات حسابرسی بودجه بندی شده بیشتر نشود. این یافته، سازگار با این مفهوم است که استرس و فرسودگی ناشی از ساعات حسابرسی افزایش یافته تحت فشار بودجه، منجر به درگیری حسابرسان در رفتار تهدید کننده کیفیت شده و تاثیر منفی بر کیفیت قضاوت حسابرس می‌گذارد. البته اکثر پژوهش‌های قبلی برای غلبه بر این مسئله در دسترس بودن داده‌ها، مقیاس‌های تجربی را در اندازه‌گیری فشار بار کاری به کار گرفته‌اند یا بر روش‌های پژوهش پیمایشی یا تجربی تکیه کرده‌اند. برای مثال بروبرگ و همکاران^۵ (۲۰۱۷) برای بررسی رابطه بین فشار بودجه زمانی حسابرسی و کیفیت قضاوت حسابرس در سوئد، از داده‌های نظرسنجی استفاده کردند. گودوین و وو^۶ (۲۰۱۶) برای اندازه‌گیری اشتغال بخش حسابرسی در استرالیا به عنوان مقیاسی برای حجم کار، از تعداد مشتریان فهرست شده در پرتفوی مشتری یک بخش حسابرسی استفاده می‌کنند. در حسابرسی، پیچیدگی همچنین باعث افزایش دشواری و عدم قطعیت در کیفیت قضاوت حسابرسی می‌شود و کیفیت کار را مختل می‌کند (آلیسا و همکاران، ۲۰۱۴). در این زمینه، هدف ارزیابی تاثیر رابطه متقابل عوامل اعتماد، فشار زمانی و پیچیدگی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی است. براساس مباحث فوق در فعالیت حسابرسی برای حرفه‌ای‌ها رسیدگی به وظایفی که به طور فزاینده مشکل دارند، چه در فرآیند برنامه ریزی، توسعه، یا نتیجه‌گیری معمول است. چالش‌ها عمدتاً توسط عواملی که ماهیت کار را درگیر می‌کنند، مانند مشکلات کار و همچنین جنبه‌های منابع یا نیروی کار ناکافی، عدم قطعیت‌ها یا فشارهای فعالیت حرفه‌ای تشدید شده‌اند یکی از بزرگ‌ترین چالش‌ها در زمینه مطالعه کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس، بررسی رابطه بین حسابرس و حجم کار حسابرس تحت فشار بودجه زمانی حسابرسی است. این پژوهش مجموعه مطالعات قبلی انجام شده را در بخش مبانی نظری و پیشینه به بوته نقد و بررسی سپرده و از یافته‌های آنها به طور هدفمند در راستای ارائه یک چهارچوب قابل سنجش استفاده می‌کند و در قسمت نتیجه‌گیری به بیان این مسئله که چگونه حجم کار حسابرس، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را تحت تاثیر قرار می‌دهد، به ارائه راهکارها در چهارچوب مباحث مرور شده می‌پردازد.

مبانی نظری و ادبیات موضوع

کیفیت قضاوت حسابرس شامل شکل‌گیری فرایند قضاوت حسابرس بعد از عناصری است که بخشی از سناریوی تصمیم‌گیری حسابرس به ارائه نظر در زمینه صورت‌های مالی را شکل می‌دهند. همچنین، شامل انتخاب‌های فردی بین گزینه‌های ممکن برای انجام یک قضاوت نهایی و اعلام نتیجه یک آزمون کیفیت صورت‌های مالی و از پیش برنامه‌ریزی شده در چهارچوب استاندارد‌های حسابرسی را شامل می‌شود که طیفی از عوامل فردی مانند روانشناسی شناخت، اعتماد به نفس در ارائه قضاوت و تصمیم‌گیری به عنوان فرآیندهای تصمیم‌گیری از نظر سرمایه‌های انسانی تا عوامل گروهی مثل هماهنگی در مواقع فشار کاری حسابرس را شامل می‌شود. بنابراین، مطالعه در مورد کیفیت قضاوت حسابرس در حسابرسی با هدف

⁵ Broberg

⁶ Goodwin & Wu

تجزیه و تحلیل و مشاهده عوامل فردی و گروهی که ممکن است بر بهبود و کیفیت کار حسابرسی تأثیر بگذارد قابل تحلیل است (تروتمن و همکاران^۷، ۲۰۱۱).

با توجه به تفاوت های موجود در قضاوت حسابرسان و با هدف کمک به بهبود کیفیت تصمیمات نهایی، بانر^۸ (۱۹۹۹) ساختاری را ارائه کرد که در آن مطالعات پیرامون کیفیت قضاوت حسابرسی را به سه دسته طبقه بندی کرد:

۱-عوامل شخصی

۲-عوامل محیطی

۳-وظیفه حسابر

با این دسته بندی، متغیرها در زمینه کیفیت قضاوت حسابرسان را می توان با عمق بیشتری بررسی و درک کرد. بانر (۱۹۹۹) استدلال می کند که مطالعات با رویکرد قضاوت و تصمیم گیری در این زمینه، به طور مجزا، عناصری را که دارای ویژگی های عوامل شخصی، محیطی و وظیفه قانونی هستند، تجزیه و تحلیل کرده اند. بر اساس نظرات بانر (۱۹۹۹)، نویسندگان مانند تروتمن و همکاران (۲۰۱۵) مطالعات مروری بر ادبیات را انجام داده و بر اساس یافته های مطالعات قبلی، بازتاب هایی را نیز در مورد رابطه متقابل دیدگاه های شخصی، محیطی و وظیفه ای آغاز کردند. به گفته مالا و چاند (۲۰۱۵) و هارلی و همکاران (۲۰۱۹)، تجزیه و تحلیل رابطه متقابل دیدگاه های شخصی، محیطی و وظیفه در کیفیت قضاوت حسابرسان ضروری است. در این میان تئوری ها تاکید دارد که درک قضاوت ها و تصمیمات فردی و گروهی مهم است، زیرا کل فرآیند کار حسابرسی مملو از قضاوت های حرفه ای است که با شواهد مشترک در نیاز به قضاوت های ظاهری مشخص می شود. مطالعات موجود در این زمینه بر پیامدهای بالقوه بهبود سیاست ها در زمینه هایی مانند توسعه و اصلاح روش های حسابرسی، استانداردها و رویه ها، رویکردهای آموزش و نظارت و ایجاد اشکال کمک به تصمیم گیری متمرکز شده است (سانوس و چان، ۲۰۲۳). روش آزمایش فرضیه و مدل سازی برای شناخت مولفه های درگیر با کیفیت قضاوت حسابرسی را به عنوان یک روش عملیاتی سازی مورد استفاده قرار داده است که امکان شناسایی و کنترل تهدیدات به اعتبار داخلی و خارجی حسابرسان و در نتیجه حذف تأثیر متغیرهای بدون سطح معنی داری را فراهم می کند. این آزمایش ها به دستکاری و کنترل مستقیم متغیرهای مورد بحث مثل فشار کاری و بودجه زمانی حسابرسی کمک می کند و امکان مشاهده قضاوت ها و تصمیم گیری شرکت کنندگان در سناریوهای منطبق با فعالیت انجام شده توسط حسابرسان در زندگی روزمره آنها را فراهم می کند (پاتری^۹، ۲۰۲۱).

در فرآیند قضاوت حسابرسان، عوامل شخصی، محیطی و وظیفه ای می توانند برای تأثیرگذاری بر کیفیت کار نهایی حسابرسان تعیین کننده باشند (پاتری، ۲۰۲۱). بر اساس تئوری تصمیم گیری رفتاری، اکتشاف می تواند در تحلیل تأثیر عوامل شخصی،

⁷ Trotman et al.

⁸ Bonner

⁹ Putri

محیطی و وظیفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرس کمک کند، زیرا دارای عناصر توضیحی کیفیت قضاوت حسابرس است (ساتوس و چان، ۲۰۲۳). از طرفی الگوسازی تفاوت در قضاوت بر نتیجه کار گروهی و فشار زمانی همراه با در نظر گرفتن تقسیم وظایف و در نظر گرفتن حجم کاری نیز مولفه‌ای است که مولفه‌های قابل‌سنجش و مهم در این زمینه هستند. از این نگاه مطالعاتی همچون آلیسا و همکاران (۲۰۱۴) و یا الگویی شبیه به آن توسط آقایی چادگانی و نظری (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت قضاوت حسابرس با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید با استفاده از یک الگوی کاربردی مورد سنجش قرار داده و یافته‌ها نشان داد که فشار روانی حسابرس بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. همچنین، نقش تعدیل‌کنندگی متغیر اولین حسابرسی صورتهای مالی مشتری جدید موجب تقویت تأثیر فشار روانی حسابرسان بر کیفیت قضاوت حسابرس در جهت منفی می‌گردد. هنگامی که بین متخصصان حسابرسی اتفاق نظر وجود نداشته باشد، عدم اطمینان به ویژه در سناریوهای دشواری که حسابرسان ممکن است هنگام قضاوت و تصمیم‌گیری همزمان برای وظایف حسابرسی مختلف، که دارای اطلاعات فراوان و رویه‌های احتمالی برای اتخاذ حسابرسی هستند، با آن مواجه شوند، تشدید می‌شود (آلیسا و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۴). طبق پژوهش دزرت و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۳) نیز، عدم قطعیت استدلال اهمیت حسابرس را ضعیف می‌کند، که می‌تواند بر توزیع احتمال حول ارزش واقعی پیشنهاد یا تعدیل اهمیت در حسابرسی تأثیر بگذارد. بنابراین، از آنجایی که اعتماد به هیئت مدیره شریک حسابرسی بر کاهش ابهام تأثیر می‌گذارد و این تأثیر، شانس پشتیبانی برای تعدیل را کاهش می‌دهد، انتظار می‌رود که در صورت اعتماد به توصیه‌های دریافتی، حمایت بیشتری برای انجام تعدیل حسابرسی وجود داشته باشد. پیچیدگی نیز به افزایش عدم قطعیت کمک می‌کند. افزایش سطح پیچیدگی کار منجر به تجزیه و تحلیل اطلاعات بیشتر می‌شود، حتی با عدم دقت و عدم قطعیت بیشتر. در این شرایط احتمالاً کیفیت قضاوت حسابرس تحت تأثیر منفی قرار خواهد گرفت. عدم قطعیت و دشواری بین کارها متفاوت است، عمدتاً به این دلیل که کار حسابرسی با سناریوهایی همراه است که از نظر پیچیدگی کم و زیاد در نوسان هستند. این نوسان سناریویی بین پیچیدگی کم و زیاد در تغییر بین نوع و اندازه مانده حساب یا گروه حساب‌ها و میزان شواهد و سازگاری مرتبط با اطلاعات به دست آمده توجیه می‌شود.

از طرف دیگر با وجود ابزارها و روشهای مختلف مورد استفاده در حسابداری به نظر می‌آید که حسابداری بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابداران در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت هستند. نیاز روزافزون حرفه حسابداری به ارائه کارهای اثربخش‌تر و کاراتر، محققان را به تحقیق بیشتر در مورد نحوه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و درک حرفه‌ای‌تر در عرصه‌های رقابتی وادار نموده است. بنابراین، با توجه به اهمیت فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابداران و تحت تأثیر قرار گرفتن آنها از ارزشها، بایدها و نبایدها، در ادامه پژوهش‌ها صورت گرفته در این زمینه مورد بررسی قرار گرفته شده است. یکی از چالش‌هایی که پژوهشگران در بررسی رابطه بین کیفیت قضاوت حسابرس و

¹⁰ Alissa

¹¹ DeZoort

حجم کار حسابرسان تحت فشار کاری و بودجه زمانی و احساسات با آن مواجه می‌شوند، ناشی از این واقعیت است که اندازه گیری این ساختارها دشوار است، زیرا داده‌های ساعتی حسابرسان واقعی و بودجه بندی شده که تفاوت آنها اغلب به عنوان یک مقیاس برای فشار حجم کار استفاده می‌شود، در دسترس عموم قرار ندارند. اعتبار این مطالعه در انتصاب چشم اندازی جدید به تحلیل و تصمیم‌گیری در حسابرسان است که با ارزیابی مشترک تأثیر عوامل شخصی، محیطی و وظیفه‌ای در قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان نشان داده می‌شود (آقای چادگانی و نظری، ۱۴۰۲).

طبق نتایج وانگ و هوانگ (۲۰۲۲) و ساتوس و چان (۲۰۲۳) که در این پژوهش‌ها از داده‌های ساعت حسابرسان منحصر به فرد (واقعی و بودجه بندی شده) در کره استفاده شده، به بررسی تأثیر حجم کار حسابرسان بر کیفیت قضاوت حسابرسان تحت فشار بودجه ساعت حسابرسان پرداخته شده است. آنها به این نتیجه رسیدند که زمانی که ساعات کل حسابرسان از ساعات بودجه بندی شده تجاوز کند (یعنی انحراف بودجه نامطلوب)، شدت حجم کار حسابرسان تأثیر منفی بر کیفیت قضاوت حسابرسان دارد. زمانی که حجم کار حسابرسان را توسط سطح حسابرسان تفکیک می‌کنیم، به این نتیجه می‌رسیم که حجم کار شریک، بدون توجه به انحراف بودجه، تأثیر منفی بر کیفیت قضاوت حسابرسان دارد، در حالی که حجم کار حسابرسان ارشد تنها زمانی تأثیر منفی بر کیفیت قضاوت حسابرسان دارد که انحراف بودجه نامطلوب باشد. آنها یافته‌های تجربی خود را به صورت محتاطانه تفسیر می‌کنند تا نشان دهند که استرس و فرسودگی که از ساعات حسابرسان افزایش یافته تحت فشار بودجه ایجاد می‌شود، می‌تواند حسابرسان را مجبور کند در رفتارهایی مشارکت کنند که به کیفیت قضاوت حسابرسان آسیب می‌رسانند. اکثر پژوهش‌های قبلی برای غلبه بر این مسئله در دسترس بودن داده‌ها، مقیاس‌های تجربی را در اندازه‌گیری فشار بار کاری به کار گرفته‌اند یا بر روش‌های تحقیق پیمایشی یا تجربی تکیه کرده‌اند.

پیشینه پژوهش

سلمانی و همکاران (۱۳۹۹) بیان داشتند که به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زائیده ماهیت حسابرسان است تنها با اتکال به قضاوت حرفه‌ای مقدر است. عوامل متعدد فردی، محیطی و حرفه‌ای بر فرایند کیفیت قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارد که تعیین روابط این عوامل، سهم و میزان تأثیرگذاری هر کدام از آنها و ارائه یک الگو برای پیش‌بینی کیفیت قضاوت حسابرسان هدف این پژوهش بوده است. اولین نتیجه این پژوهش شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های پیش‌بینی کیفیت قضاوت حسابرسان است که با استفاده از مطالعات نظری، جمع‌بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسان، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش و ارائه یک الگو برای پیش‌بینی کیفیت قضاوت حسابرسان می‌باشد. همچنین، نتایج این پژوهش نشان داد که بعد حرفه‌ای و شغلی، بیشترین تأثیر را بر پیش‌بینی کیفیت قضاوت حسابرسان دارد. بعد فردی در جایگاه دوم قرار دارد و بعد محیطی نسبت به دو بعد دیگر کمترین تأثیر بر پیش‌بینی کیفیت قضاوت حسابرسان دارد. صفاجو و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرسان پرداختند و آنها از روش ارزش در معرض خطر به بررسی رابطه تردید حرفه‌ای و خلاقیت فردی در

کاهش فشار کاری به این نتیجه رسیدند که این دو مولفه تاثیر مثبت بر قضاوت و تصمیم گیری دارد. بخشی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود عنوان نمودند که کیفیت قضاوت حسابرس، یکی از موضوع های بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. رفتارها و گرایش هایی که معلول فشار بودجه زمانی می باشند، به طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر کیفیت قضاوت حسابرس و کیفیت سود شرکت ها تأثیر می گذارند. در مروری دیگر سنگانی و همکاران (۱۴۰۱) بیان داشتند که علوم شناخت انسانی به کمک تحلیل شاخصه های قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان آمده است. نتایج نشان داد حسابرسانی که در سیکل های ذهنی، عاطفی و شهودی در منطقه مثبت قرار دارند، نسبت به حسابرسانی که در سیکل های ذهنی، عاطفی و شهودی در منطقه منفی و بحرانی قرار دارند، حسابرسی حرفه ای بالاتری دارند. آقای چادگانی و نظری (۱۴۰۲) عنوان داشتند که متخصصان امور مالی بر اطلاعات مالی و حسابداری که در گزارش ها و صورتهای مالی شرکت ها ارائه می شوند، وابسته هستند و استفاده کنندگان اطلاعات مالی نیز بر مبنای آن، تصمیم گیری می کنند. همین امر موجب شده حرفه حسابداری با موضوعات احتمالی زیادی روبرو گردد به گونه ای که این شغل حساس را تحت تاثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می دهد. لذا، با وجود ابزارها و روش های مختلف مورد استفاده در حسابداری به نظر می آید که حسابداری بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابداران در زمینه های گوناگونی ملزم به تصمیم گیری و قضاوت هستند.

ادبیات و پژوهش های خارجی صورت گرفته حول موضوع از جمله تحقیق گرینر و همکاران (۲۰۱۸) اذعان داشتند، این تفاوت ها در کیفیت قضاوت حسابرس به عنوان نتایج جدا شده از تأثیر عوامل شخصی، محیطی و وظیفه مشاهده شده است. هارلی (۲۰۲۱) بیان داشت که اثرات احساسات تجربه شده بر کیفیت قضاوت حسابرس قابل پیش بینی است هنگام قضاوت های ارزیابی، افراد اغلب با خود فکر می کنند: "درباره آن چه احساسی دارم؟" و از احساسات فعلی خود برای شکل دادن به قضاوت استفاده می کنند. این فرآیند مسیرهای مستقیمی را توصیف می کند که از طریق آن احساسات تجربه شده بر قضاوت و انتخاب تأثیر می گذارد. با این حال، احساسات تجربه شده نیز به روش های غیرمستقیم بر قضاوت و انتخاب تأثیر می گذارد. به گفته ساتوس و چان (۲۰۲۳) که بیان داشتند مدل اکتشافی مربوط به ساده سازی فرآیندهای جستجوی ذهنی است که شامل انتخاب و تجزیه و تحلیل اطلاعات برای تصمیم گیری است. روش تحقیق اکتشافی، به عنوان یک پارامتر، محدودیت اطلاعات موجود و هدف شناسایی بهترین نتیجه برای مسئله مورد نظر است. از طریق یک الگوی اکتشافی، کیفیت قضاوت حسابرس با تنظیم یک کمک یا پارامتر اولیه، به عنوان یک مقدار تقریبی یا اطلاعاتی که به راحتی در ذهن متخصصان ظاهر می شود، انجام می شود. این کمک، یا پارامتر اولیه، می تواند کمک به تصمیم گیری باشد، مانند توصیه ای که توسط یک همکار مورد اعتماد ارائه می شود. برای ارزیابی تأثیر رابطه متقابل عوامل در کیفیت قضاوت حسابرس، اعتماد به عنوان یک عامل شخصی، به عنوان یک عامل محیطی، فشار زمانی و به عنوان یک عامل وظیفه، پیچیدگی تعریف شد. این پژوهش مروری بر مطالعات پیرامون سطح اعتماد بر پیچیدگی در کیفیت قضاوت حسابرس را بررسی نموده و بیان داشت بر

طبق مطالعات شاخص در این زمینه کدامیک تأثیر معنی داری بر قضاوت و تصمیم‌گیری می‌گذارد. ادبیات نشان می‌دهد که اعتماد به کاهش عدم اطمینان کمک می‌کند.

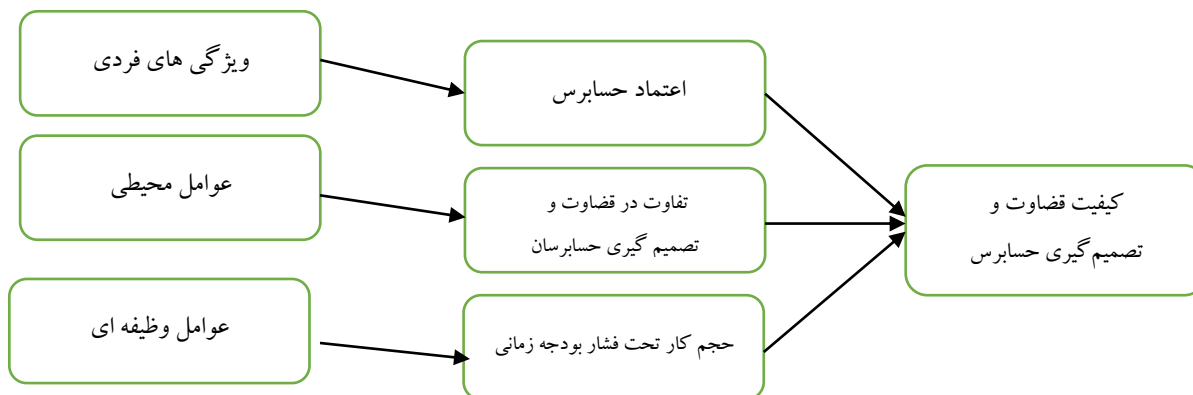
چهارچوب مفهومی پیشنهادی

بحث در مورد کیفیت قضاوت حسابرس به عوامل شخصی، محیطی و وظیفه‌ای، می‌پردازد و نویسندگان به نیاز و اهمیت ارتباط متقابل این سه دیدگاه برای یافته‌های جدید اشاره می‌کنند. شواهد از تأثیر عوامل شخصی، محیطی و وظیفه‌ای در قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی و ارتباط احتمالی بین آنها فرصتی را برای بررسی تأثیر مشترک این متغیرها بر کیفیت قضاوت حسابرس ایجاد می‌کند. همچنین، می‌تواند به بهبود فعالیت حسابرسی کمک کند، زیرا این تنها یک عامل نیست که بر آن تأثیر می‌گذارد. در فعالیت‌های حسابرسی که زمان تکمیل آنها حائز اهمیت است، کیفیت قضاوت حسابرس از نظر هزینه حسابرسی و فشرده بودن زمان عملیات از بابت نحوه قضاوت حسابرس و هماهنگی کار گروهی در معرض ناطمینانی است. در موقعیت‌های تحت فشار زمانی، دشواری و عدم قطعیت کار معمولاً نگران‌کننده است، که بر باور احتمالی به ارزش صحیح تعدیل تأثیر منفی می‌گذارد. لذا در یک چهارچوب مفهومی پیشنهادی باید استدلال شود که در چنین سناریوهایی، حسابرس برای حمایت از تعدیل ریسک حسابرسی با چه چالش‌هایی بیشتر روبرو خواهد شد. هنگامی که بین متخصصان تیم حسابرسی اتفاق نظر وجود نداشته باشد، عدم اطمینان به ویژه در سناریوهای دشواری که حسابرسان ممکن است هنگام قضاوت و تصمیم‌گیری با آن برخورد کنند همزمان برای وظایف حسابرسی مختلفی که با آن مواجه شوند، تشدید می‌شود (آلیسا و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۴). همانطور که در شکل (۱) نشان داده شده است، احساسات تجربه شده از طریق سه مسیر اصلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر می‌گذارند. محتوای فکری، اعتماد از نظر عوامل فردی و تفاوت در قضاوت و تصمیم‌گیری دو یا چند متخصص در گروه و حجم کاری تحت فشار زمانی، قابل بررسی است. فشار زمانی (عامل محیطی) تمایل دارد بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر منفی بگذارد. فشار زمانی می‌تواند منجر به عدم قطعیت‌ها و خطاها در فرآیند کیفیت قضاوت حسابرس شود و این اثر را زمانی تشدید کند که کار دارای سطح بالایی از پیچیدگی باشد. از آنجایی که توسعه کار تیمی امری عادی در حسابرسی است، وجود عامل شخصی اعتماد در بین همکاران، مانند ارائه و دریافت مشاوره، می‌تواند به کاهش مشکلات و عدم اطمینان در انجام فعالیت‌ها کمک کند. پیچیدگی قضاوت حسابرس زمانی رخ می‌دهد که افراد نمی‌توانند دانش خاصی را هنگام پردازش اطلاعات در کیفیت قضاوت حسابرس نادیده بگیرند. توصیه‌های دریافت شده از همکاران مورد اعتماد برای افزایش دقت و سازگاری کیفیت قضاوت حسابرس، به حداقل رساندن اثرات فشار زمانی و پیچیدگی کار، شواهدی از تأثیر مشترک عوامل اعتماد، فشار زمانی و پیچیدگی بر کیفیت قضاوت حسابرس را نشان می‌دهد. بنابراین، این فرضیه مطرح می‌شود که سطح اعتماد، فشار زمانی و پیچیدگی کار، با هم، بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارند. بنابراین تئوری‌های بررسی‌کننده حجم کاری و فشار بودجه زمانی بر این نکته دلالت دارند که

¹² Alissa

فرایند کیفیت حسابرسی می تواند به واسطه حجم کاری پیش بینی نشده، تفاوت در قضاوت و تصمیم گیری را در معرض ریسک قرار داده و رابطه حجم کاری با کیفیت قضاوت حسابرسی را به طور معنی داری منفی نشان دهد که البته در مدل پیشنهادی شکل (۱) نیز این ادعا قابل آزمون است.

شکل (۱) الگوی مفهومی پیشنهادی برای پژوهش های آتی



نتیجه گیری

نتایج بسیاری از پژوهش ها نشان داده که سطح اطمینان بالاتر، تمایل حسابرس به انجام تحلیل نظر و تعدیل آن را افزایش می دهد و از طرفی فشار زمانی و پیچیدگی قضاوت، تمایل حسابرس به انجام تعدیلات پیشنهادی را کاهش می دهد. از این یافته ها استنباط می شود که عواملی مانند اعتماد، فشار زمانی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی، هم به صورت فردی و هم به طور مشترک بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تأثیر می گذارند. این مطالعه مروری می تواند به کاربرد نظریه تصمیم گیری رفتاری کمک کند، زیرا نتایج جهت کمک به سازمان ها و مؤسسات حسابرسی در درک تأثیر مشترک و تعاملی عوامل فردی، محیطی و وظیفه ای در فعالیت های حرفه ای و امکان برنامه ریزی و ایجاد معیارهای بهتر برای شرایط کار حسابرسی، می تواند مورد استفاده قرار گیرد.

توسعه مطالعات در مورد کیفیت قضاوت حسابرس در زمینه های مختلف و در مورد طبقه بندی این متغیرها، از جمله موارد مهم قابل بررسی می باشد. عناصری که در مطالعات قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی بررسی می شود به عنوان عوامل شخصی، محیطی یا وظیفه ای طبقه بندی می گردد. با طبقه بندی و تعمیق بحث ها، تأملاتی در مورد ارتباطات احتمالی بین عوامل شروع به ظهور کرد. ادبیات به شواهدی مبنی بر تفاوت در قضاوت ها و تصمیم گیری برای فرآیندهای شناختی مختلف اشاره کرده است. این چهارچوب مفهومی برآمده از نتایج ادبیات نظری مرور شده ی پژوهش است که می تواند در پژوهش های آتی مورد سنجش قرار گیرد. طبق الگوی مفهومی پیشنهادی و بر مبنای ادبیات مرور شده آیا اعتماد به عنوان زیر مولفه عوامل فردی تأثیر معنی داری بر کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرس دارد؟ در قسمتی دیگر می توان بررسی نمود؛ آیا تفاوت در قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان به عنوان زیر مولفه عوامل محیطی تأثیر معنی داری بر کیفیت

قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس دارد؟ و یا این که آیا حجم کاری تحت فشار بودجه زمانی به عنوان زیرمولفه عوامل وظیفه‌ای تاثیر معنی داری بر کیفیت قضاوت حسابرسی دارد؟ در ادبیات قبلی به طور پراکنده مرور شد که از بین سه عامل موجود، اعتماد شخصی عاملی بود که بالاترین میزان ضریب را داشت که بیشترین قدرت توضیحی کیفیت قضاوت حسابرس را نشان می‌دهد. اعتماد که در این مدلها شامل تحلیل ظرفیت، صداقت و خیرخواهی است، باید در محیط‌های کاری تیم‌های حسابرسی وجود داشته باشد. اعتماد به همکاران این امکان را فراهم می‌کند که توصیه‌های دریافتی راحت‌تر جذب شوند، عمیق‌تر تحلیل شوند و به بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری کمک کنند. این پژوهش طبقه‌بندی عوامل شخصی، محیطی و وظیفه‌ای پیشنهاد شده توسط سلمانی (۱۳۹۹)، سنگانی (۱۴۰۰)؛ همچنین تایید شواهد و استدلال‌های ارائه شده توسط گرنیر و همکاران (۲۰۱۸) و ساتوس و چان (۲۰۲۳) را مرور کرد. تاییدارتباط بین عوامل، به طوری که یافته‌های مطالعات قبلی به تفکیک، شواهدی مبنی بر تاثیر جنبه‌های شخصی، محیطی و وظیفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرس در حسابرسی را نشان داده است، در این پژوهش نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. یافته‌های پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که نیاز است تا اثرات ایجاد شده توسط عوامل شخصی، محیطی و وظیفه‌ای با هم در نظر گرفته شود و مشاهده شود. این دیدگاه از طریق مشاهده مشترک ویژگی‌های شخصی حسابرس، محیط و وظیفه‌ای که باید انجام شود، به بهبود کیفیت قضاوت حسابرس کمک می‌کند، که می‌تواند به مؤسسات حسابرسی در درک بهتر تأثیرات این عوامل بر فعالیت‌های حرفه‌ای و در نتیجه کمک به آن اقدام کند و با توجه به شرایط متنوع کار حسابرسی، برنامه‌ریزی و تعیین معیارهای بهتری داشته باشد. عوامل فردی، گروهی و حجم کاری حسابرس بعضاً در شاخه‌های بین رشته‌ای با علوم روانشناسی، اجتماعی و فن آوری اطلاعات نیز درگیر است و ادبیات نوپایی در هر کدام از زمینه‌ها در حال گسترش است. از این نظر بررسی تمام عوامل فردی و یا گروهی یا فشار کاری حسابرسان و حجم روز افزون اسناد حسابرسی موضوعاتی با قلمرو گسترده است که انجام یک پژوهش مروری یا ارائه الگوهای کاربردی را با محدودیت بررسی مواجه می‌کند؛ که این پژوهش در این زمینه‌ها از نظر بررسی دچار محدودیت بود. اما بر مبنای نتایج مروری، الگویی با ساختار بررسی کامل را ارائه نمود که از نتایج آن می‌توان در بررسی‌های آتی مثل مطالعات کاربردی در این زمینه استفاده کرد.

منابع

آقایی چادگانی، آرزو و نظری، افسانه. (۱۴۰۲). فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری. سال هفتم،

شماره ۸

بخشی، مجید، آذین فرد، کاوه و نبوی چامشی، علی. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت قضاوت حسابرس و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۳ (پیاپی ۴۳).

چهارمحالی، مهدی؛ ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت قضاوت حسابرس با تاکید بر نقش تعدیل کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید. *حسابداری سلامت*، سال ۷، شماره ۲.

سلمانی، چنگیز، جبارزاده کنگرلویی، سعید، بحری ثالث، جمال، و پاک مرام، عسگر. (۱۳۹۹). الگویی برای پیش بینی کیفیت قضاوت حسابرس. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)*، ۱۲(۴۸)، ۱۷۹-۲۰۱. SID. <https://sid.ir/paper/374228/fa>

سنگانی، محمدحسین، عبدلی، محمدرضا، و ولیان، حسن. (۱۴۰۱). بررسی سیکل تناوبی بیوریتیمیک شناختی در حرفه ای حسابرسان. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۲(۴۳)، ۱۴۱-۱۷۲. SID. <https://sid.ir/paper/1049455/fa>

صفاجو، محسن، و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). تاثیر تردید حرفه ای بر کیفیت قضاوت حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۹)، ۳۳۷-۳۴۹. <https://sid.ir/paper/1047018/fa>

Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510.

Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4), 385-398.

Brydon, D. (2019). Assess, Assure and Inform Improving Audit Quality and Effectiveness: Report of the Independent Review into the Quality and Effectiveness of Audit.

Cleston Santos and Paulo Cunha. (2023). Influence of Trust, Time Pressure and Complexity Factors in Judgment and Decision-Making in Auditing BBR. *Brazilian Business Review*, vol. 18, no. 6, pp. 605-623

DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., & Houston, R. W. (2003). Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(2), 175-199.

Grenier, J. H., Reffett, A., Simon, C. A., & Warne, R. C. (2018). Researching juror judgment and decision making in cases of alleged auditor negligence: A toolkit for new scholars. *Behavioral Research in Accounting*, 30(1), 99-110.

Hwang, S., & Hong, P. K. (2022). Auditors' workload and audit quality under audit hour budget pressure: Evidence from the Korean audit market. *International Journal of Auditing*, 1-17. <https://doi.org/10.1111/ijau.12286>

Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and decision-making research in auditing and accounting: Future research implications of person, task, and environmental perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1), 1-50.

Patrick J. Hurley. (2019). Ego depletion and auditors' JDM quality, *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1211/ijau.16>

Plous, S. (1993). *The psychology of judgment and decision-making*. New York: McGraw-Hill Book Company.

- Putri, P. Y. A. (2021). The Effect Of Locus Of Control and Job Stress On Audit Budget Time Pressure and Its Impact On Audit Quality Reduction Behavior. *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science*, 1(2), 68-83
- Trotman, K. T., Bauer, T. D., & Humphreys, K. A. (2015). Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 56-72
- Trotman, K. T., Tan, H. C., & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting & Finance*, 51(1), 278-360 Volume 77, ISSN 0361-3682.