

۱. مقدمه

تحقیقات مرتبط با نقش تجربه در زمینه حسابداری توسط شلتون^۱ (۱۹۹۹) رایت^۲ (۲۰۰۱)، چانگ^۳ و مانرو^۴ (۲۰۰۰ و ۲۰۰۱)، میکسنر^۵ و وکر^۶ (۱۹۸۸)، تان^۷، پیو^۸ و ماک^۹ (۲۰۰۲)، لمن^{۱۰} و نورمن^{۱۱} (۲۰۰۶)، ادونل^{۱۲} (۲۰۰۲)، بونر^{۱۳} (۱۹۹۰، ۱۹۹۴، ۱۹۹۶)، موکل^{۱۴} (۱۹۹۰)، لایبی^{۱۵} (۱۹۸۵)، آرنولد^{۱۶}، کولر^{۱۷}، لیک^{۱۸} و ساتن^{۱۹} (۲۰۰۰)، کریست^{۲۰} (۱۹۹۳)، چو^{۲۱} و تراثمن^{۲۲} (۱۹۹۱)، موکل^{۲۳} (۱۹۹۰) و در دیگر زمینه ها توسط تان (۱۹۹۷)، برادیج^{۲۴} (۱۹۹۴) و جاجن^{۲۵} و همکاران (۱۹۹۳)، نقش تجربه را در حل مسائل و قضاوت به دلیل نقش محوری آن در تصمیم گیری حائز اهمیت تشخیص داده اند.

[۳۲، ۲۹، ۲۸، ۲۷، ۲۶، ۲۵، ۲۴، ۲۳، ۲۲، ۲۱، ۲۰، ۱۸، ۱۴، ۱۲، ۱۱، ۸]

در حسابرسی صورت های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می کند، بطوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با قضاوت همراه است (کمیتة ی تجدید نظر دستورات العمل [۲] حسابرسی، ۷۹-۱۳۷۸) و متغیرهای مربوط به شخص قضاوت کننده می تواند بخشی از علل اختلاف در قضاوت ها را تشریح کند (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). [۱]

این موضوع که افراد با موقعیت های تصمیم گیری یا سطوح پیچیدگی بسیار متفاوت روبرو هستند امری پذیرفته شده است (عبدالحمیدی^{۲۵} و رایت^{۲۶}) [۵]. سیمون^{۲۷} (۱۹۶۰) قضاوت ها را به مثابه طیفی از قضاوت های برنامه ریزی شده (وظایف ساختاریافته یا تکراری) تا قضاوت های برنامه ریزی نشده (وظایف ساختار نیافته یا پیچیده و بدیع) طبقه بندی نموده و مدلی پیشنهاد می کند که فرآیند تصمیم گیری را به ۳ مرحله آگاهی، طراحی و انتخاب تقسیم می کند.

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

.....*

1-Shelton	14-moeckel
2-wright	15-Libby
3-Chung	16-Arnold
4-Monroe	17-Collier
5-Meixner	18-Leech
6-Welker	19-Sutton
7-Tan	20-Christ
8-Peow	21-choo
9-Mak	22-trotman
10-Lehmann	23-brodage
11-Norman	24-gagne
12-O,Donnel	25-Abdolmohammadi
13-Bonner	26-Simon

تجربه حسابرسی و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابرسی

دکتر شکراله خواجهوی^۱، میثم نوشادی^۲

۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه شیراز

۲- کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

هدف این مطالعه این است که قضاوت حسابرسان باتجربه و حسابرسان کم تجربه در خصوص موضوعات پیچیده و ساختار نیافته حسابرسی مثل قضاوت در مورد موضوع تداوم فعالیت صاحبکار و اظهارنظر در حسابرسی بررسی شود. این مقاله نشان می دهد که در وظایف پیچیده حسابرسی، تجربه تأثیر غیر قابل انکاری بر قضاوت حسابرسان دارد. افراد تحت مطالعه به دو گروه حسابرسان باتجربه و حسابرسان کم تجربه تقسیم می شوند و برای تعیین پیچیدگی موضوع، تعیین وظایف 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، مبنا قرار گرفته است. نتایج بدست آمده از این پژوهش نشان می دهد که بین قضاوت حسابرسان باتجربه و حسابرسان کم تجربه در مورد وظایف ساختار نیافته تفاوت معناداری وجود دارد و تجربه تأثیر بسیار زیادی بر دقت قضاوت حسابرسان دارد.

واژه های کلیدی: ۱. تجربه حسابرسی، ۲. موضوعات ساختار نیافته حسابرسی، ۳. مدل های تصمیم گیری، ۴. قضاوت در حسابرسی

.....*

* نویسنده مسئول



ب- طراحی: شناسایی عملیات جایگزین. [۳۱]

ج- انتخاب: رسیدن به یک تصمیم برای انتخاب بهترین جایگزین

در وظایف ساختار یافته سرنخ ها و مشکلات به صورت عادی و دقیق تعریف شده (آگاهی)، راه کارهای دقیق و کاملاً مشخصی در این خصوص وجود دارد (طراحی) و نیاز به قضاوت کمتری احساس می شود (انتخاب). در وظایف نیمه ساختار یافته مشکلات تکراری و نسبتاً تعریف شده ای وجود دارد (آگاهی)، راه کارهای محدودی در این مورد وجود دارد (طراحی) و نیاز به قضاوت احساس می شود (انتخاب). در وظایف پیچیده و ساختار نیافته مشکلات به صورت تعریف نشده و فقدان رهنمود وجود دارد (آگاهی)، راه کاری در این خصوص پیش بینی نشده فقدان رهنمود وجود دارد (آگاهی)، راه کاری در این خصوص پیش بینی نشده است (طراحی) و نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می شود (انتخاب).

پژوهش گران با توجه به مدل تصمیم گیری سیمون در مورد موضوعات ساختار نیافته و پیچیده (فقدان رهنمود و راه کار و نیاز به بصیرت بیشتر)، تردید دارند که بکارگیری کارمندان کم تجربه جهت بررسی تصمیمات پیچیده حسابرسی مناسب باشد، ولی مزایای فراوان کارمندان کم تجربه نسبت به باتجربه ها از جمله دسترسی بیشتر و هزینه کمتر باعث می شود که استفاده از این افراد مناسب به نظر برسد. در این مقاله، برای رفع ابهام و یافتن پاسخ در این گونه مسائل، قضاوت حسابرسان باتجربه و حسابرسان کم تجربه در زمینه وظایف پیچیده و ساختار نیافته حسابرسی مقایسه می شود.

۲- پیشینه پژوهش

۲.۱. قضاوت

فرآیند حل مسائل با یک ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می شود، بر این اساس هر فرد، یک استراتژی برای حل مسائل یا تصمیم گیری بکار می گیرد (قضاوت) (لمن و نرمن ۲۰۰۶)، [۱۶]

لایبی در سال ۱۹۸۱ در کتاب خود به نام "حسابداری، پردازش اطلاعات توسط افراد، تئوری و کاربرد" در خصوص قضاوت و تصمیم گیری عنوان می کند در فرآیند تصمیم گیری، چگونگی شکل گیری تصمیمات و تشریح فرآیند تصمیم گیری از اهمیت بسزایی برخوردار است. در نتیجه، تحقیق در فرآیند تصمیم گیری افراد می تواند موجب بهبود و کیفیت تصمیمات شود. به نظر می رسد که مهمترین راه جهت بهبود بخشیدن به کیفیت تصمیمات می تواند تدوین مدل های تصمیم گیری باشد که اصلاحات موجود را دریافت و پردازش نماید. استفاده از این مدل ها باعث می شود که تصمیمات ثبات بیشتری داشته باشند. لایبی می گوید تحقیقات زیادی باید انجام شود تا مدل هایی ساخته شوند که برای افراد مختلف مناسب بوده و تغییرات در

1- Accounting, Haman Information: Theory & Application



متغیرها را در طول زمان در نظر بگیرد، اما در حال حاضر مشکلات زیادی در راه تحقق یافتن این مدل ها وجود دارد. [۱۷]

استراتژی تصمیم گیری و قضاوت، انتخاب رایج برای مقایسه راه حل ها با یک ویژگی برگزیده به منظور حذف راه حل های نامطلوب است. در این موقعیت، تصمیم گیرنده تمایل دارد تا استراتژی هایی را انتخاب کند که ویژگی ها را با هر راه حل به منظور سهولت اطلاعات ارائه شده مقایسه کند. این تضاد بین اطلاعات ارائه شده و استراتژی تصمیم، برای کمک به انتخاب یک راه حل و کیفیت تصمیم گیری مورد نیاز است (تیوتل^۱ و کرش^۲ ۱۹۹۸)، [۳۴]

۲.۲. موضوعات ساختار نیافته

با توجه به مدل تصمیم گیری سیمون، در وظایف پیچیده و ساختار نیافته مشکلات به صورت تعریف نشده و فقدان رهنمود وجود دارد، راه کاری در این خصوص پیش بینی نشده است و نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می شود.

زمانی از یک فعالیت به عنوان پیچیده نام برده می شود که تصمیم گیرنده یا با این کار آشنایی ندارد و یا برای تصمیم گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد (آرنولد، کولر، لیک و ساتن، ۲۰۰۰) [۶]. حسابرسان در خصوص کارهایی که از آن ها به عنوان مشکل یا پیچیده یاد می شود، اطمینان کمتری نسبت به دقت قضاوت دارند (چانگ و مانرو ۲۰۰۰)، [۱۳]

۲.۳. 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 می شود) فراهم می کند [۱۹] (لایبی، ۱۹۹۵). تجربه در یک زمینه، به دانش ساختار یافته منجر می شود (بونر و همکاران [۹]، ۱۹۹۶؛ تابس [۳۳]، ۱۹۹۲ در زمینه حسابرسی؛ چی^۳ و همکاران [۱۰]، ۱۹۸۱ در زمینه فیزیک) و این تجربه مرتبط با ساختار دانش، تأثیر مهمی بر کیفیت ارائه مسائل دارد.

یک نتیجه تجربه حسابرسی این است که حسابرسان دارای ساختار حافظه پیچیده و گسترده (عام) هستند که به آن ها به عنوان یک منبع اطلاعاتی در تصمیم گیری کمک می کند (لایبی، ۱۹۹۵). هم چنین ضروری است اطلاعات در کارهای مختلف از طریق حافظه یادآوری شوند

*.....
1-Tuttle
2-Kershaw
3-Tubbs
4-Chi
5-Frederick



(بونر [۷]، ۱۹۹۰، فردریک^۵ [۱۵] و لایبی [۱۹۸۶]). بنابراین ارتباط تنگاتنگ بین یادآوری اطلاعات و نیاز به آن‌ها در محیط کار بر قضاوت اثر می‌گذارد (لایبی و فردریک [۱۵]، ۱۹۸۶). این به حسابرسان با تجربه کمک می‌کند تا قضاوت دقیق‌تری انجام دهند، حسابرسان کم تجربه که از این ساختار حافظه برخوردار نیستند قادر نخواهند بود تا ارتباط فوق را برقرار کنند و در نتیجه قضاوت آن‌ها دارای دقت کمتری نسبت به قضاوت حسابرسان با تجربه است (چانگ و مانرو، ۲۰۰۰) [۱۳].

ساختار دانش یک حسابرسان با تجربه او را قیاساً در می‌سازد تا راهنما و سرخ‌های اطلاعاتی خاصی را که می‌بایست انتخاب شوند و در قضاوت به طور مناسب تأثیر داشته باشند شناسایی کند [۷] (بونر، ۱۹۹۰). در مطالعه چی و همکاران (۱۹۸۱) [۱۰] تفاوت در حل مسائل بین فیزیک دانان با تجربه و کم تجربه آزمون شد. فیزیک دانان با تجربه 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.

۲.۴. پژوهش‌های پیشین

بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد که در ایران پژوهش در این خصوص انجام شده است ولی در برخی از کشورها چندین تحقیق انجام شده است که تعدادی از آن‌ها در زیر آمده است:

مرادی، مهدی و سید مهدی پور حسینی (۱۳۸۸) را تحت عنوان "بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام می‌دادند نتایج حاصل نشان داد که متغیرهای اندازه، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سوددهی، نوع اظهار نظر حسابرسان و عمر شرکت ارتباط معناداری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسان دارند. [۴]

ستایش، محمد حسین و مظفر جمالیان پور (۱۳۸۸) نیز در تحقیق با عنوان بررسی رابطه و نسبت‌های مالی و متغیرهای غیر مالی با اظهار نظر حسابرسان "به بررسی رابطه میان نسبت‌های مالی و دو متغیر غیر مالی با نوع اظهار نظر حسابرسان پرداختند" نتایج از این قرار بود که به ترتیب نوع عملکرد، نسبت گردش موجودی کالا، نسبت بدهی سود ناخالص به فروش و سود خالص به فروش از بیشترین رابطه با نوع اظهار نظر حسابرسان برخوردارند. [۳]

عبدالحمیدی و رایت (۱۹۸۷) در تحقیقی، قضاوت حسابرسان با تجربه و کم تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار حسابرسان آزمون نمودند و به این نتیجه رسیدند که در کارهای پیچیده‌ی حسابرسان قضاوت حسابرسان با تجربه و حسابرسان کم تجربه با یکدیگر متفاوت است و در کارهای پیچیده تر اثر تجربه نمایان



است.

شلتون (۱۹۹۹) از پژوهشی با عنوان "تأثیر تجربه بر قضاوت حسابرسان 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 با تجربه از اطلاعات غیرمربوط، در قضاوت تأثیر نمی‌پذیرند [۳۰].

رایت (۲۰۰۱) با توجه به اینکه در حسابرسانی 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 حسابرسان به عنوان یک عامل پیش‌بینی‌کننده‌ی قضاوت (پیش‌گویی قضاوت) در خصوص زیان وام" به بررسی تجربه حسابرسان و اثر آن بر قضاوت در خصوص ارزیابی وام در مؤسسات مالی پرداخت. این مطالعه بر خلاف مطالعات قبلی، سطوح مختلف سازمانی یک موسسه حسابرسان را با هم مقایسه می‌کند. با توجه به اینکه حسابرسانی وام‌ها، ماهیتاً پیچیده است، از آن به عنوان وظایف نیمه ساختار یافته یاد می‌شود. رایت قضاوت‌های حسابرسان ارشد، مدیران با تجربه و شرکاء و همچنین مدیران ارشد را با یکدیگر مقایسه کرد. قضاوت ۱۲ شریک حسابرسان 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.

لمن و نرمن (۲۰۰۶)، تحقیقی با عنوان "اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت در حسابرسانی: یک بررسی تجربی" انجام دادند. هدف این مطالعه، بررسی نتایج قضاوت در مورد ارزیابی تداوم فعالیت در سطوح مختلف تجربه می‌باشد. تجربه حسابرسان به عنوان متغیر مستقل و قضاوت حسابرسان به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که حسابرسان با تجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند. [۱۶]

۳. فرضیه‌های پژوهش

جهت دستیابی به موضوعات پیچیده و ساختار نیافته حسابرسان و ارزیابی حداقل تجربه لازم برای قضاوت در خصوص این موضوعات، پرسش‌نامه‌ی اولیه‌ی برای ۴۶ مدیر و شریک حسابرسان ارسال شد. در این پرسش‌نامه از آن‌ها خواسته شد تا سه وظیفه حسابرسانی را بر اساس دو جنبه زیر ارزیابی کنند:

۱- پیچیدگی را بر اساس مقیاسی مستمر به عنوان ساختار یافته، نیمه ساختار یافته و یا پیچیده و ساختار نیافته طبقه‌بندی کنند.



تحقیق به صورت زیر تدوین شد:

بین قضاوت حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه در خصوص موضوعات پیچیده و ساختار نیافته حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد.

برای اثبات فرضیه اصلی تحقیق، سه فرضیه فرعی به شرح زیر طراحی شده است.

فرضیه فرعی اول

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

فرضیه فرعی دوم:

بین اظهار نظر حسابرسان کم تجربه و اظهار نظر حسابرسان باتجربه در خصوص موارد خاص تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم:

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

۴. جامعه مورد مطالعه

جامعه مورد نظر در این پژوهش از ۱- حسابرسان باتجربه شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و ۲- حسابرسان کم تجربه شامل حسابرسان رده پایین و کم تجربه شاغل در سازمان حسابرسی تشکیل می شود. پرسش نامه توسط ۱۵۳ نفر از حسابرسان باتجربه (حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی) و ۱۵۰ نفر از حسابرسان کم تجربه (حسابرسان رده پایین و کم تجربه در سازمان حسابرسی) تکمیل شده است.

۵. طراحی پرسشنامه مرحله دوم

پس از بررسی ادبیات تحقیق و اخذ نظرات افراد باتجربه و اساتید دانشگاهی، پرسش نامه نهایی تهیه گردید. اعتبار پرسش نامه از جنبه های روایی، پایایی و محتوایی مورد آزمون قرار گرفت.

بخش اول پرسش نامه شامل اطلاعات عمومی است.

.....*

۱- با توجه به پرسش نامه اولیه، میانگین حداقل تجربه مورد نیاز برای وظایف ساختار نیافته ۵/۷۶ سال برآورد گردید و با توجه به اینکه حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی سابقه آن ها از ۷۶/۵ بیشتر است، به عنوان حسابرسان با تجربه انتخاب شدند.



۲- سطح تجربه کارمندی جهت انجام قضاوت مورد نیاز را با فرض اینکه حداقل سطح سواد کارمندی، مدرک کارشناسی باشد را تعیین کنند. جدول ۱ توزیع فراوانی پیچیدگی وظیفه را نشان می دهد.

جدول ۱: توزیع فراوانی پیچیدگی وظیفه

شماره سؤال	پیچیدگی وظیفه	توزیع فراوانی (درصد)			حداقل تجربه
		ساختار یافته	نیمه ساختار یافته	پیچیده و ساختار نیافته (میانگین پاسخها)	
۱	اظهار نظر در خصوص تداوم فعالیت و اظهار نظر حسابرسان	-	۱۷/۴	۸۲/۶	۵/۷۶
۲	ارزیابی خطر کنترل در خصوص چرخه های عمده معاملات و ارزیابی ساختار کنترل های داخلی	۱۷/۴	۷۶/۱	۶/۵	۲/۹
۳	تعیین اهمیت در سطح صورت های مالی در صورتی که این ارزیابی کاملاً کمی شده باشد	۹۳/۵	۶/۵	-	۱/۸

با توجه به جدول ۱، اظهار نظر در خصوص تداوم فعالیت و اظهار نظر حسابرسی با توجه به این که ۸۲/۶ شرکت کنندگان، آن ها را به عنوان وظایف پیچیده و 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 این که 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 پرسش نامه اولیه بدست آمده است، ارزیابی تداوم فعالیت و اظهار نظر حسابرسی به عنوان موضوعات پیچیده و ساختار نیافته تلقی شد. در نتیجه پرسش نامه ی مرحله دوم به گونه ای طراحی شده است که حسابرسان می بایست به سؤالات مطرح شده در خصوص موضوع تداوم فعالیت شرکت و اظهار نظر حسابرسان پاسخ دهند.

با توجه به اینکه تجربه می تواند در تصمیم گیری حسابرسان بسیار سودمند باشد و وظایف پیچیده مستلزم بینش وسیع در مراحل تصمیم گیری است که جز در سایه ی تجربه بدست نمی آید، فرضیه اصلی

جدول ۲: نتیجه آزمون فرضیه اول

نتیجه در سطح خطای ۵٪	p-value	مقدار T	نوع آزمون		مقیاس	
			کم تجربه	با تجربه	کم تجربه	با تجربه
رد فرض H ₀	۰/۰۰۱	-۲/۲۷۲	۰/۹۵۹۵۳	۰/۲۳۰۱۸	۱/۹۰۰	۱/۲۳۲

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول با توجه به جدول ۲ حاکی از رد فرض H₀ در سطح خطای ۵٪ دارد چون مقدار (P-VALUE) کمتر از $\alpha = 0/05$ است. بنابراین، بین برآورد حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه در خصوص ارزیابی تداوم فعالیت تفاوت معناداری وجود دارد. ۴۰٪ از افراد کم تجربه و ۷/۷۶٪ از افراد با تجربه اظهار نظر مقبول را پیشنهاد کردند یعنی از نظر آن ها تداوم فعالیت شرکت به صورت عمده تحت تأثیر قرار نمی گیرد.

H₀: بین اظهار نظر حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه در خصوص موارد خاص تفاوت معناداری وجود ندارد.
 فرضیه اول
 H₁: بین اظهار نظر حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه در خصوص موارد خاص تفاوت معناداری وجود دارد.
 فرضیه دوم
 H₀: $\mu_1 = \mu_2$
 H₁: $\mu_1 \neq \mu_2$

۶.۱.۲. آزمون فرضیه دوم

جدول ۳: نتیجه آزمون فرضیه دوم

نتیجه در سطح خطای ۵٪	p-value	مقدار T	نوع آزمون		مقیاس	
			کم تجربه	با تجربه	کم تجربه	با تجربه
رد فرض H ₀	۰/۰۰۰	-۵۱/۸۲	۰/۷۵۱۵۶	۰/۵۸۵۵۱	۱/۷۹۵	۱/۴۸۳

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم با توجه به جدول ۳ حاکی از رد فرض H₀ در سطح خطای ۵٪ دارد چون مقدار (P-VALUE) کمتر از $\alpha = 0/05$ است. بنابراین، بین اظهار نظر حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه در خصوص موارد خاص تفاوت معناداری وجود دارد.

۶.۱.۳. آزمون فرضیه سوم

H₀: بین اظهار نظر نهایی حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه تفاوت معناداری وجود ندارد.
 فرضیه ششم
 H₁: بین اظهار نظر نهایی حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه تفاوت معناداری وجود دارد.
 H₀: $\mu_1 = \mu_2$
 H₁: $\mu_1 \neq \mu_2$

بخش دوم پرسش نامه را یک افته شبیه سازی شده تشکیل می دهد و شامل توضیحاتی در مورد موضوع فعالیت شرکت، ساختار تصمیم گیری، اطلاعات اساسنامه ای شرکت، ترازنامه شرکت در تاریخ پایان سال مالی، صورت سود زیان برای سال مالی و اطلاعاتی در مورد کنترل های داخلی چرخه های عمده معاملات شرکت ارائه شده است.

در بخش سوم پرسشنامه، اطلاعاتی تأثیر گذار در رابطه با تداوم فعالیت شرکت، به شرکت کنندگان ارائه شد و از آن ها خواسته شد تا در مورد تداوم فعالیت شرکت قضاوت و با توجه به اثر آن، در این خصوص به صورت مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و یا مردود را انتخاب کنند (فرضیه فرعی اول).

در بخش چهارم پرسشنامه، بندهای نکات عمده استخراج شده از پرونده حسابرسی در اختیار حسابرسان قرار گرفته و از آن ها خواسته شده تا اظهار نظر خود را در مورد هر کدام از بندها در قالب ۸ سؤال، با توجه به اثر آن به صورت اظهار نظر مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و یا مردود ارائه کنند (فرضیه فرعی دوم).

در بخش پنجم پرسشنامه با توجه به اطلاعات ارائه شده در مورد کنترل های داخلی، اهمیت، مورد تداوم فعالیت و نکات عمده استخراج شده از پرونده حسابرسی که در بخش های قبلی پرسشنامه ارائه شده است، از حسابرسان خواسته شده تا اظهار نظر نهایی خود را قالب اظهار نظر مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و یا مردود ارائه کنند (فرضیه فرعی سوم).

۶. روش های آماری مورد استفاده

در این تحقیق از هر دو روش آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. ابتدا برای بدست آوردن شناختی از جامعه مورد مطالعه به تجزیه و تحلیل داده های حاصل از نمونه مبادرت شده است و سپس به تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها با استفاده از روش های آمار استنباطی پرداخته شده است.

۶.۱. آزمون آماری فرضیه های پژوهش

در این قسمت از آزمون t با دو نمونه مستقل استفاده شده است.

۶.۱.۱. آزمون فرضیه اول

H₀: بین قضاوت حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه در خصوص ارزیابی تداوم فعالیت تفاوت معناداری وجود ندارد.
 فرضیه اول
 H₁: بین قضاوت حسابرسان کم تجربه و حسابرسان با تجربه در خصوص ارزیابی تداوم فعالیت تفاوت معناداری وجود دارد.
 H₀: $\mu_1 = \mu_2$
 H₁: $\mu_1 \neq \mu_2$

جدول ۴ نتیجه آزمون فرضیه سوم

تجربه	رد فرض H ₀	تأیید یا رد فرضیه	تأیید یا رد فرضیه	تأیید یا رد فرضیه	تأیید یا رد فرضیه	تأیید یا رد فرضیه
۲۱۷	۲۱۶	-۰۴۸۴۲۳	-۰۹۳۲۱۸	-۲۱۰۸۶	-۰۴۱	رد فرض H ₀

۸۳٪ از افراد باتجربه و ۵۰٪ درصد از افراد کم تجربه گزارش مشروط و ۱۷٪ از افراد باتجربه و ۵۰٪ از افراد کم تجربه گزارشی غیرمشروط را پیشنهاد کرده اند. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه سوم با توجه به جدول ۴ حاکی از رد فرض H₀ در سطح خطای ۵٪ دارد چون مقدار (P-VALUE) کمتر از $\alpha = 0/05$ است. بنابراین، فرض مقابل آن تأیید می شود. و بین اظهارنظر نهایی حسابرسان کم تجربه و حسابرسان باتجربه تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول ۵، نتایج آزمون فرضیه های فرعی را نشان می دهد.

جدول ۵، نتایج آزمون فرضیه های فرعی

فرضیه	تأیید یا رد فرض H ₀	تأیید یا رد فرضیه
فرضیه فرعی اول	رد فرض H ₀	تأیید فرضیه
فرضیه فرعی دوم	رد فرض H ₀	تأیید فرضیه
فرضیه فرعی سوم	رد فرض H ₀	تأیید فرضیه

بحث و نتیجه گیری

نتایج بدست آمده، فرضیه اصلی تحقیق را تأیید می کند زیرا تفاوت های معناداری در تصمیم گیری افراد باتجربه و کم تجربه در مورد ارزیابی تداوم فعالیت، اظهارنظر در مورد نکات عمده حسابرسان و اظهارنظر نهایی حسابرسان دیده شد. این نتایج در راستای این فرض است که در وظایف ساختار نیافته مشکلات و سرنخ ها تعریف نشده و نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می شود. تفاوت قضاوت های دیده شده می تواند ناشی از یکی از مراحل آگاهی، طراحی یا انتخاب فرآیند تصمیم و یا ترکیبی از آن ها باشد. اثرات معنی دار تجربه مشاهده شده در مورد این گونه وظایف مؤید آن است که افراد کم تجربه در چنین حوزه های تصمیم گیری، جانشین های مناسبی برای حسابرسان باتجربه محسوب نمی شوند و در این حوزه ها اطمینان لازم در مورد استفاده از افراد کم تجربه وجود ندارد.

۸- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش مد نظر قرار دادن تجربه حسابرسان در تصمیم گیری و به منظور استفاده سازمان حسابرسان و مؤسسات حسابرسان، انجام پژوهش هایی در زمینه های زیر پیشنهاد می شود:

- ۱- بررسی تجربه حسابرسان در خصوص موضوعات ساختار یافته و نیمه ساختار یافته در حسابرسان
- ۲- بررسی تأثیر تجربه حسابرسان بر روش های تحلیلی و ارزیابی شواهد
- ۳- بررسی تأثیر آموزش مستمر کارکنان حسابرسان، تدوین دستورالعمل ها و برنامه های مرتبط با کارهای حسابرسان مشابه بر اجزاء فرآیند تصمیم

۹- محدودیت های پژوهش

این پژوهش با محدودیت های زیر مواجه بوده است:

- ۱- محدودیت های ذاتی پرسش نامه
- ۲- عدم امکان بررسی میزان دقت پاسخ دهندگان به پرسش نامه ها
- ۳- محدودیت های نمونه گیری
- ۴- محدود بودن جامعه مورد بررسی تحقیق به سازمان حسابرسان

منابع

- ۱- حساس یگانه، یحیی و حسین کشیری (۱۳۸۲) «کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسان و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل»، نشریه مطالعات حسابداری، شماره ۲.
- ۲- کمیته ی تجدید نظر دستورالعمل حسابرسان (۱۳۸۱)، «بخش های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسان»، نشریه شماره ۱۵۰، چاپ دوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسان، سازمان حسابرسان.
- ۳- ستایش، محمد حسین و مظفر جمالیان پور (۱۳۸۸) «بررسی نسبت های مالی و متغیر های با اظهار نظر حسابرسان» نشریه تحقیقات حسابرسان شماره ۲
- ۴- مرادی، مهدی و سید مهدی پور حسینی (۱۳۸۸) «بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در اوراق بهادار تهران» نشریه تحقیقات حسابداری شماره ۱

5- Abdolmohammadi, M., and A Wright. (1987), "An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment": The Accounting Review

18-Libby, R. (1985). "Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review". *Journal of Accounting Research (Autumn)*, 648-667.

19-Libby, R. (1995), "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), 176-206.

20-Meixner, W. F and R. B. Welker. (1988), "Judgment Consensus and Auditor Experience: An Examination of Organizational Relations". *The Accounting Review (Jul)*, 505-513.

21-Moeckel, C. (1990). "The effect of experience on auditors memory errors". *Journal of Accounting Research*, PP. 368-387.

سایت رسمی انجمن حسابداری ایران

www.iranianaa.com

سایت جدید انجمن حسابداری ایران

WWW.ANSWERIAA.COM

تلفکس:

۸۸۰۵۱۳۴۱ و ۸۸۰۳۸۴۱۸

(January 1987), 1-13.

6-Arnold, V., P. A. Collier., S. A. Leech and S. G. Sutton. (2000), "The Effect of Experience and Complexity on Order and Recency Bias in Decision Making by Professional Accountants". *Accounting and Finance (40)*, 109- 134.

7-Bonner, S.E. (1990), "Experience Effects in Auditing: the Role of Task-Specific knowledge", *The Accounting Review* 66, 72-92.

8-Bonner, S.E. (1994), "A model of the Effects of Audit Task Complexity", *Accounting, Organization and Society 19 (3)*, 213-234.

9-Bonner, S., R. Libby, and M. W. Nelson. (1996), "Using Decision Aid to Improve Auditors Conditional Probability Judgments", *The Accounting Review 71 (April)*, 221-240.

10-Chi, M., P. Feltovich, and R. Glaser. (1981), "Categorization and Representation of Physics Problems by Experts and Novices", *Cognitive Science 5*, 1211-152.

11-Choo, F., and K. T. Trotman. (1991). "The relationship between Knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors". *Accounting Review*, PP. 464-485.

12-Christ, M. Y. (1993). "Evidence on the nature of audit planning problem representations-An examination of auditor free recalls". *The Accounting Review*. PP. 304-322.

13-Chung, J. and S. Monroe. (2000), "The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors", *Accounting and Finance (40)*, 135-152.

14-Chung, J., (2001), "A Research Note on the Effect of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment", *Behavioral Research In Accounting*, PP. 111-125.

15-Frederick, D., and R. Libby. (1986). "Expertise and Auditors Judgments of Conjunctive Events", *Journal of Accounting Research* (forthcoming, Autumn).

16-Lehmann, C. M and C. S. Norman. (2006). "The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation". *Behavioral Research In Accounting 18*, 65-83.

17-Libby, R.,(1981) "Accounting, Haman Information: Theory & Application".