

نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حساب‌برسان

دکتر غلامحسین مهدوی*

امیر سروستانی**

چکیده

استانداردهای حسابداری از مؤلفه‌های اصلی و اثرگذار در محیط کسب و کار است که حوزه‌های مختلفی را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد؛ حرفه حسابرسی و حساب‌برسان از جمله این موارد هستند. در این پژوهش با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری به بررسی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری (استانداردهای مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد) در ویژگی‌های روان‌شناختی حساب‌برسان پرداخته شده است. در راستای گردآوری داده‌های پژوهش از یک سناریوی شبه‌آزمایشی استفاده شده است که از نظر استاندارد حسابداری، در دو سطح مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد دست‌کاری شده‌اند. یافته‌های حاصل از پژوهش بیانگر این است که استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، سطح بالاتر پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی حساب‌برسان را در پی دارد. همچنین، یافته‌های پژوهش نشان داد نوع استانداردهای حسابداری، تأثیر معناداری بر سطح شواهد درخواستی حساب‌برسان ندارد لیکن استانداردهای

* استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: امیر سروستانی (Email: Sarvestani.amir@gmail.com)

تاریخ پذیرش: ۹۶/۷/۱۸

تاریخ دریافت: ۹۶/۲/۱۸

مبتنی بر اصول به صورت غیرمستقیم از طریق میانجی‌گری پاسخگویی فرآیندی، سطح شواهد درخواستی حساب‌برسان را افزایش می‌دهد. اثرگذاری مستقیم پاسخگویی فرآیندی بر سطح شواهد درخواستی نیز از دیگر یافته‌های پژوهش است. با وجود این، نتایج بیانگر آن است که انگیزش شناختی تأثیر معناداری بر سطح شواهد درخواستی حساب‌برسان ندارد. در مجموع، نتایج این پژوهش حاکی از تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول در سطح پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی حساب‌برسان است. این نتیجه مؤید این است که رویکرد مبتنی بر اصول باید بیش از پیش مورد توجه استانداردارگذاران و سیاست‌گذاران در حوزه حسابداری و حساب‌برسی قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری، پاسخگویی فرآیندی، انگیزش شناختی، شواهد حساب‌برسی.

مقدمه

رویکرد مبتنی بر قواعد و رویکرد مبتنی بر اصول، دو رویکرد اصلی و فراگیر در حوزه تدوین استانداردهای حسابداری است. استانداردهای حسابداری قاعده‌محور، استانداردهایی مشروح و دارای خط قرمزهای عینی است. در مقابل، استانداردهای اصول‌محور، استانداردهایی کلی و مستلزم قضاوت است. در طی دو دهه اخیر بحث‌های زیادی در خصوص تأثیر رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری (رویکرد مبتنی بر اصول^۱ و رویکرد مبتنی بر قواعد^۲) بر کیفیت گزارشگری مالی و راهکارهای عملی مورد استفاده در فرآیند تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی مطرح شده است. از ابتدای قرن ۲۱ میلادی، حرکت فزاینده‌ای به سمت پذیرش رویکرد مبتنی بر اصول به وسیله نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری آغاز شده است. این حرکت در ایران نیز ملموس بوده و استانداردهای مصوب فعلی متمایل به استانداردهای بین‌المللی است که بر اساس رویکرد مبتنی بر اصول تدوین شده‌اند (ساعی و همکاران، ۱۳۹۲). این تغییرات در حالی انجام می‌شود که پژوهش‌های انجام شده در گذشته نزدیک، اهمیت تأثیر استانداردهای حسابداری بر قضاوت و پاسخگویی^۳ حساب‌برسان را نشان می‌دهند (مانند

سگویا و همکاران، ۲۰۰۹؛ آگوگلیا و همکاران، ۲۰۱۱؛ و کوهن و همکاران، ۲۰۱۳). افزون بر این، از سویی یافته‌های برخی پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور بیانگر آن است که عوامل محیطی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد (به عنوان نمونه، ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵) و از سوی دیگر، استانداردهای حسابداری یکی از مهم‌ترین متغیرهای محیطی حاکم بر فضای حسابرسی است.

حسابرسان باید قادر باشند که قضاوت خود را درباره تطابق معاملات و رویدادهای حسابداری با استانداردهای حسابداری مربوط، در برابر ارزیابی سرمایه‌گذاران، ناظران بازار سرمایه و مراجع قضایی، به نحو مناسبی توجیه کرده و پاسخگو باشند (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴). این در حالی است که استانداردهای حسابداری ممکن است از نظر صراحت و پیچیدگی متفاوت باشد و از این رو مستلزم قضاوت بیشتر و در نهایت پاسخگویی بالاتر باشد. در سایر کشورها، پژوهش‌های بسیاری اثر استانداردهای حسابداری را بر قضاوت و ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان از جمله پاسخگویی و انگیزش^۴ آنان، بررسی کرده‌اند (به عنوان نمونه، ترامپتر، ۱۹۹۴؛ هاکنبراک و نلسون، ۱۹۹۶؛ نگ و تان، ۲۰۰۳؛ سگویا و همکاران، ۲۰۰۹؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۳؛ پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴؛ براون و همکاران، ۲۰۱۵ و باکوف و همکاران، ۲۰۱۶) و تا حدودی به نتایج متناقضی نیز رسیده‌اند.

موضوع پاسخگویی و انگیزش حسابرسان از جمله موضوعاتی است که در ایران کمتر مورد توجه واقع شده است و در نتیجه پژوهش‌های اندکی در خصوص آن انجام شده است. هم‌چنین، محیط حسابداری و گزارشگری مالی ایران در حال تجربه یک تغییر مهم و بنیادی یعنی حرکت به سمت پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۵ است؛ استانداردهایی که تا حد امکان با رویکرد مبتنی بر اصول تدوین شده‌اند. از این رو، پژوهش حاضر برای نخستین بار در ایران، به بررسی این مسئله پرداخته است که آیا رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری (مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قواعد) تأثیری بر

پاسخگویی، انگیزش و قضاوت حساب‌برسان در مورد سطح شواهد درخواستی برای تصمیم‌گیری دارد یا خیر؟

ساختار بقیه مقاله به این صورت است که در ابتدا ادبیات پژوهش شامل پیشینه پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد. پس از آن روش پژوهش و موارد مرتبط با آن ارائه می‌شود. نتایج مرتبط با آمار توصیفی و استنباطی، قسمت بعدی مقاله را تشکیل خواهد داد. در انتها نیز بحث و نتیجه‌گیری مطرح خواهد شد.

مبانی نظری

رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری

رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری (مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول) از زمان رسوایی‌های مالی ایجاد شده در اوایل دهه ۲۰۰۰ میلادی مورد بحث و توجه بیشتری قرار گرفت (سگویا و همکاران، ۲۰۰۹). در رویکرد مبتنی بر قواعد، استانداردهای حسابداری بر اساس قواعدی از پیش تعیین شده بنا نهاده شده است (نلسون، ۲۰۰۳). قواعد شامل معیارهای خاص، حد آستانه‌های مشخص، محدودیت در دامنه، موارد استثنا، اولویت‌های جایگزین، راهنمای به کارگیری مشروح و غیره است (ماینس، ۲۰۰۷). در تدوین استاندارد بر پایه قواعد، ممکن است تنها به شکل توجه شود و محتوا از دست برود در حالی که در تدوین استاندارد بر پایه اصول به محتوا و واقعیت‌ها نیز توجه می‌شود. در نتیجه، به نظر می‌رسد با استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول، اطلاعاتی مربوطتر نسبت به رویکرد مبتنی بر قواعد در راستای هدف‌های گزارشگری مالی تهیه و ارائه شود. در استانداردهای مبتنی بر اصول باید بسیاری از رهنمودهای به کارگیری و تفسیرهای غیرضروری حذف شود و استثناها کاهش یابد. البته، این استثناها ناشی از دامنه شمول و دوره‌گذار به کارگیری استانداردها است (رحمانی و اکرمی، ۱۳۹۰). رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول نیاز به وجود راهنما و تفسیر استانداردها را منتفی نمی‌سازد، اما در عین حال، هدف از این روش باید ارائه راهنمای به کارگیری و تفسیر در مورد موضوع‌های مهم باشد و بقیه به قضاوت حرفه‌ای حسابدار و حساب‌برس واگذار شود.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا معتقد است رویکرد مبتنی بر اصول، در جایی که اصول موجود در استانداردهای حسابداری با حسن نیت و در تطابق با هدف و روح استاندارد به کار نرود، منجر به سوء استفاده خواهد شد (آگوگلیا و همکاران، ۲۰۱۱).

پاسخگویی فرآیندی و رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری

پاسخگویی از جمله مفاهیم مطرح در زمینه روان‌شناسی است و روان‌شناسان این مفهوم را حداقل از دو بُعد مهم طبقه‌بندی می‌کنند. سیگل جاکوبز و یاتس (۱۹۹۶) دو نوع متفاوت پاسخگویی را بر می‌شمارند: پاسخگویی پیامدی^۷ و پاسخگویی فرآیندی^۸. بر اساس تعریف ارائه شده از این دو، در پاسخگویی پیامدی، فرد باید در قبال کیفیت خروجی عمل انجام شده به وسیله وی توجیه مناسب داشته باشد اما در پاسخگویی فرآیندی، افراد باید دلیل و توجیه مناسبی را در خصوص فرآیندی ارائه دهند، که منجر به انتخاب اقدام یا عمل انجام شده است.

افرادی که دارای ویژگی پاسخگویی فرآیندی هستند، انتظار دارند در قبال فرآیندهای تصمیم‌گیری فارغ از نتیجه این تصمیم‌ها در برابر ارزیابی کنندگان، ملزم به پاسخگویی باشند (لیبی و همکاران، ۲۰۰۴). نظریه‌ها و یافته‌های تجربی در رشته روان‌شناسی مؤید این است که پاسخگویی فرآیندی تفکر چند بُعدی، مطابقت با استانداردها و دقت در تصمیم‌گیری را ارتقا بخشیده و اقدامات شناختی و نیاز به پردازش کامل اطلاعات را افزایش می‌دهد (تتلاک و کیم، ۱۹۸۷؛ سایمونسن و استا، ۱۹۹۲؛ مرو و متوویدلوه، ۱۹۹۵ و سیگل جاکوبز و یاتس، ۱۹۹۶). پاسخگویی فرآیندی سبب می‌شود که افراد توجه نقادانه^۹ بیشتری را از خود نشان دهند و با دقت بیشتری اطلاعات مربوط ارائه شده را مورد توجه قرار داده و تحلیل کنند. دی درو و همکاران (۲۰۰۰) نشان دادند که پاسخگویی فرآیندی موجب می‌شود مذاکره‌کنندگان توجه مضاعفی به اطلاعات رد و بدل شده داشته باشند و اطلاعات جدید را در درک بهتر از کار در حال انجام، دخالت دهند.

با در نظر گرفتن نتایج پژوهش‌های انجام شده در رشته روان‌شناسی، پاسخگویی فرآیندی حسابرس ممکن است تحت تأثیر رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری

قرار گیرد. از آنجا که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، استانداردهایی کلی و بدون قواعد و با حد آستانه‌های مشخص هستند، حساب‌برسانی که با چنین استانداردهایی سروکار دارند، احتمالاً با محدودیت کم‌تری در انتخاب فرآیند مورد استفاده برای رسیدن به یک تصمیم مواجه هستند (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴). بر این اساس انتظار می‌رود، زمانی که استانداردها صراحت و تجویز کمتری پیرامون رویه‌های مناسب دارند، حساب‌برسان احساس نیاز مضاعفی را در خصوص توجیه فرآیند مورد استفاده در رسیدن به یک تصمیم مشخص حسابرسی داشته باشند. از این رو، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

فرضیه اول: استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، سطح بالاتر پاسخگویی فرآیندی حساب‌برسان را در پی خواهد داشت.

انگیزش شناختی و رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری

در حوزه روان‌شناسی، انگیزش شناختی^{۱۱} را تمایل به توسعه و حفظ درکی دقیق و غنی از هستی تعریف کرده‌اند (دی‌درو و همکاران، ۲۰۰۶). بر اساس نظریه پردازش دوگانه^{۱۲} در روان‌شناسی شناختی، راه‌هایی که افراد اطلاعات را مورد پردازش قرار می‌دهند را می‌توان از سبک سریع، کارآ و راحت تا روش هدفمند، آگاهانه و پرزحمت ترتیب‌بندی کرد. انگیزش شناختی باعث خواهد شد افراد به صورتی دقیق، هدفمند و متفکرانه درگیر پردازش اطلاعات شوند (ونکلیف و همکاران، ۲۰۰۴). انگیزش شناختی را می‌توان با مشخصه‌های ذاتی افراد از قبیل میل به شناخت و کنجکاوی بیشتر و هم‌چنین به عوامل محیطی مرتبط دانست (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴).

در حوزه کاری حساب‌برسان، یکی از مهم‌ترین عوامل محیطی، استانداردهای حسابداری حاکم بر آن محیط است که به عنوان یک معیار معتبر و مصوب، حساب‌برسان از آن استفاده می‌کنند. همان‌گونه که ذکر شد، استانداردهای حسابداری با توجه به رویکرد استفاده شده در تدوین آنها، از نظر صراحت و ابهام متفاوت هستند و این امر می‌تواند بر انگیزش شناختی حساب‌برس تأثیرگذار باشد؛ زیرا شواهد تجربی موجود به طور ضمنی بیانگر آن است که میزان ابهام موجود به هنگام تصمیم‌گیری، انگیزش فرد را تحت تأثیر قرار

می‌دهد (به عنوان نمونه، هیل و مرویلد، ۲۰۰۲) و روانشناسی شناختی، انسان را موجود پردازش‌کننده اطلاعات و مسئله‌گشا تلقی می‌کند. بنابراین، نظر به اینکه استانداردهای مبتنی بر اصول به دلیل کلی بودن و عدم صراحت، از ابهام بیشتری در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد برخوردار است، می‌توان انتظار داشت در شرایطی که استانداردهای مبتنی بر اصول ملاک عمل است، حساب‌رسان انگیزش شناختی بیشتری از خود نشان دهند. افزون بر این، انگیزش شناختی حساب‌رسان می‌تواند از بابت پاسخگویی فرآیندی ناشی از استانداردهای مبتنی بر اصول نیز تحریک شود (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه دوم: استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، سطح بالاتر انگیزش شناختی حساب‌رسان را در پی خواهد داشت.

سطح شواهد درخواستی حساب‌رسان

سطح کمی و کیفی شواهد حساب‌رسانی از جمله موضوعات بحث برانگیز در حساب‌رسانی است و حساب‌رسان در راستای تعیین این دو بُعد شواهد حساب‌رسانی در نهایت از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده می‌کنند هرچند برخی ویژگی‌های محیطی و ذاتی نیز ممکن است میزان و کیفیت شواهد درخواستی حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار دهد.

استانداردهای با صراحت کمتر، مستلزم قضاوت حرفه‌ای بیشتر حساب‌رسان است و این امر می‌تواند خطر اقامه دعوی علیه حساب‌رسان و محکومیت آنان در دادگاه‌ها را افزایش دهد. پژوهش‌های متعددی در سراسر جهان پیرامون این موضوع انجام شده است که همگی گواه بر این مدعا است (به عنوان نمونه، دانلسون و همکاران، ۲۰۱۲ و کادوس و مرسر، ۲۰۱۲). از این رو، می‌توان چنین انتظار داشت که حساب‌رسان به هنگام مواجهه با استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول (که از صراحت کمتری برخوردارند) در راستای کاهش ریسکی که متوجه آنان خواهد شد، شواهد و مدارک حساب‌رسانی بیشتری را مورد بررسی قرار دهند.

نتایج پژوهش‌های انجام شده در رشته روانشناسی نشان می‌دهد که افزایش پاسخگویی فرآیندی، تصمیم‌گیرندگان را به سمت آزمون و ارزیابی بیشتر اطلاعات و شواهد در تصمیم‌گیری سوق می‌دهد (تتلاک و بوتگر، ۱۹۸۹). تلاش برای بهبود پاسخگویی فرآیندی سبب می‌شود افراد به صورتی هوشمندانه، کلیه شواهد مربوط و موجود را در نظر گرفته، در کنار یکدیگر قرار دهند (لیسی و همکاران، ۲۰۰۴). افزون بر این، به دلیل اینکه با افزایش پاسخگویی فرآیندی نیاز به خود-توجهی^{۱۳} نیز افزایش می‌یابد، می‌توان انتظار داشت در مجموع نیاز به شواهد هم بیشتر شود.

از منظر کروگلانسکی (۱۹۸۹)، روابط مهمی بین انگیزش شناختی تصمیم‌گیرنده و نیاز به شواهد وجود دارد. به اعتقاد وی افرادی که از انگیزش شناختی بالایی برخوردارند، اطلاعات و شواهد جدید را به صورت قابل توجهی در فرآیند تصمیم‌گیری خود دخالت می‌دهند، اما افراد دارای انگیزش شناختی کم، حس نیاز به خاتمه^{۱۴} زودرسی دارند که سبب می‌شود انگیزش آنان در برابر اطلاعات و شواهد جدید اصطلاحاً دچار «انجماد^{۱۵}» یا «انسداد ذهنی^{۱۶}» شود. یافته‌های پژوهش مایسلس و کروگلانسکی (۱۹۸۷) نیز بیانگر آن بود که انگیزش شناختی بالا، قدرت فرضیه‌پردازی را افزایش می‌دهد و سبب می‌شود توجه به فرضیه‌های جایگزین تشدید شود. این در حالی است که فرضیه‌پردازی و در نظر گرفتن فرضیه‌های جایگزین، نیاز و تلاش برای کسب شواهد را افزایش می‌دهد. با توجه به مطالب مطرح شده در خصوص آثار نوع استانداردهای حسابداری، پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی بر نیاز به کسب شواهد، فرضیه‌هایی به شرح زیر ارائه شده است:

فرضیه سوم: حساب‌برسان به هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، شواهد بیشتری کسب می‌کنند.

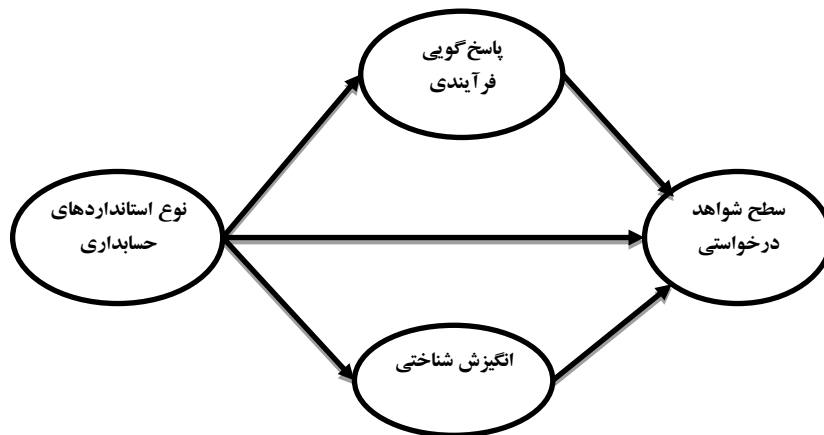
فرضیه چهارم: پاسخگویی فرآیندی حساب‌برسان تأثیر مثبت و معناداری بر سطح شواهد درخواستی حساب‌برسان دارد.

فرضیه پنجم: انگیزش شناختی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر سطح شواهد درخواستی حسابرسان دارد.

فرضیه ششم: پاسخگویی فرآیندی حسابرسان در رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و سطح شواهد درخواستی آنان نقش میانجی دارد.

فرضیه هفتم: انگیزش شناختی حسابرسان در رابطه بین نوع استانداردهای حسابداری و سطح شواهد درخواستی آنان نقش میانجی دارد.

در مجموع با توجه به مطالب مطرح شده و هم‌چنین فرضیه‌های ارائه شده، الگوی مفهومی به شکل ارائه شده در نمودار شماره ۱ است:



نمودار شماره ۱. الگوی مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش

این پژوهش از حیث هدف یک پژوهش کاربردی است. روش مورد استفاده آن، روش آزمایشی است. برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا برای تبیین ادبیات نظری پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری مبانی نظری مبادرت شد. پس از مطالعه نظری، با ارائه سناریو به آزمودنی‌های پژوهش و سپس ارائه پرسشنامه و کسب نظر از آزمودنی‌ها، داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های

پژوهش جمع‌آوری شد. سناریوی این پژوهش در خصوص طبقه‌بندی یک رویداد اجاره (اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای) است. ابزار جمع‌آوری داده‌های این پژوهش شامل سه بخش است. اولین بخش پس از ارائه توضیحاتی مختصر در خصوص موضوع پژوهش، پرسش‌هایی را در مورد ویژگی‌های عمومی آزمودنی مطرح می‌کند. در بخش دوم، سناریوی پژوهش که پیرامون اجاره یک سوله تولیدی است، از آزمودنی درخواست می‌شود تا پس از مطالعه کامل و با دقت سناریو و استاندارد حسابداری اجاره که پیرو سناریو ارائه شده است، نوع اجاره (اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای) را مشخص کند. در واقع، سناریوی پژوهش برای کلیه آزمودنی‌ها یکسان است، اما معیار تصمیم‌گیری که همان استاندارد حسابداری اجاره است، برای برخی آزمودنی‌ها قاعده‌محور و برای برخی دیگر اصول‌محور ارائه شده است. در بخش سوم، پرسشنامه‌ای ارائه شده است که از طریق آن میزان اصول‌محوری یا قاعده‌محوری استاندارد حسابداری ارائه شده، پاسخگویی فرآیندی، انگیزش شناختی و سطح شواهد درخواستی آزمودنی‌های پژوهش سنجیده می‌شود.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش را کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد. به منظور تعیین حجم نمونه مورد نیاز پژوهش، با در نظر گرفتن تعداد اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در زمان توزیع سناریو و پرسشنامه‌های پژوهش، از فرمول کوکران استفاده شده و حجم نمونه تعیین شده است. در زمان توزیع پرسشنامه‌های پژوهش و بر اساس اطلاعات مندرج در درگاه اینترنتی جامعه حسابداران رسمی به شرح جدول شماره ۱، مجموع اعضای جامعه (به استثنای افراد تعلیق یا لغو عضویت شده) برابر با ۲۲۵۸ نفر بود. بنابراین، با استفاده از فرمول کوکران در سطح خطای ۶٪، تعداد نمونه آماری پژوهش برابر با ۲۳۸ نفر به دست آمد. با توجه به احتمال عدم پاسخگویی یا عدم بازگشت پرسشنامه‌های ارسالی، ۹۰ عدد پرسشنامه مازاد بر تعداد مورد نیاز (۲۳۸) یعنی تعداد ۳۲۸ عدد پرسشنامه توزیع شد. پس از توزیع سناریو و پرسشنامه‌های پیوست آن و پیگیری‌های

چندباره، در نهایت ۲۱۲ پرسشنامه قابل استفاده، جمع آوری و تحلیل شد که اطلاعات مرتبط با آنها در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

جدول شماره ۱. اطلاعات جامعه و نمونه آماری پژوهش

| سمت اعضا | جامعه | | تعداد توزیع شده | | نمونه جمع آوری شده | |
|--------------------------|-------|------|-----------------|------|--------------------|------|
| | تعداد | درصد | تعداد | درصد | تعداد | درصد |
| شریک مؤسسه | ۹۳۳ | ٪۴۱ | ۱۰۳ | ٪۳۱ | ۸۲ | ٪۳۹ |
| شاغل در مؤسسات عضو جامعه | ۳۱۰ | ٪۱۴ | ۲۲ | ٪۷ | ۹ | ٪۴ |
| شاغل انفرادی | ۵۳ | ٪۲ | ۱۱ | ٪۳ | ۰ | ٪۰ |
| شاغل در سازمان حسابرسی | ۲۱۲ | ٪۹ | ۷۱ | ٪۲۲ | ۵۸ | ٪۲۷ |
| غیرشاغل | ۷۵۰ | ٪۳۴ | ۱۲۱ | ٪۳۷ | ۶۳ | ٪۳۰ |
| جمع | ۲۲۵۸ | ٪۱۰۰ | ۳۲۸ | ٪۱۰۰ | ۲۱۲ | ٪۱۰۰ |

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از الگویابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس^{۱۷} استفاده شده است. این رویکرد به عنوان دومین نسل روش‌های معادلات ساختاری، افق‌های تازه‌ای را به روی پژوهشگران علوم رفتاری و مدیریتی گشوده است (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳). افزون بر این، رویکرد مذکور به تازگی به وسیله پژوهشگران حوزه مالی و حسابداری نیز مورد استفاده قرار گرفته است (مانند دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۳۹۵ و خواجهی و کیامهر، ۱۳۹۵).

متغیرهای پژوهش و ابزارهای سنجش آنها

یکی از متغیرهای مستقل پژوهش حاضر نوع استانداردهای حسابداری است. نوع استانداردهای حسابداری، در دو سطح مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول دست‌کاری شده‌اند. آزمودنی‌های پژوهش (حسابرسان) در شرایط مواجهه با استانداردهای مبتنی بر اصول، با استاندارد کلی و بدون خط قرمزهای عینی در خصوص نحوه طبقه‌بندی اجاره روبرو هستند و در شرایطی که با استانداردهای مبتنی بر قواعد سر و کار دارند، استاندارد دارای شرط‌های عینی (۳ شرط) است. هم‌چنین، به منظور کمی‌سازی متغیر مذکور، دو پرسش در خصوص میزان قواعد و رهنمودهای مستتر در استاندارد حسابداری ارائه شده و

از آزمودنی‌های پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ مقیاسی (از خیلی کم تا خیلی زیاد) نظرسنجی شده است. این دو پرسش به شرح زیر است:

۱. به نظر شما استاندارد حسابداری مذکور، تا چه میزان دارای قواعد و جزئیات است؟

۲. به نظر شما استاندارد حسابداری مذکور، تا چه میزان رهنمودی مشخص برای تصمیم‌گیری ارائه کرده است؟

لازم به ذکر است بر اساس نظر آزمودنی‌های پژوهش، به گزینه «خیلی کم» امتیاز ۵ و به گزینه «خیلی زیاد»، امتیاز ۱ اختصاص داده شده است. نزدیک بودن میانگین امتیازهای به دست آمده به عدد ۵، بیانگر اصول‌محوری استاندارد ارائه شده است و در صورتی که میانگین مذکور به عدد ۱ نزدیک باشد، حاکی از قاعده‌محوری استاندارد است. واریانس‌های دست‌کاری^{۱۸} این متغیر مفهومی، در بخش نتایج پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است.

پاسخگویی فرآیندی یکی دیگر از متغیرهای پژوهش است که در فرضیه اول متغیر وابسته، در فرضیه چهارم متغیر مستقل و در فرضیه ششم متغیر میانجی گر است. به منظور سنجش متغیر پاسخگویی فرآیندی از پرسشنامه‌ای استفاده شده است که در ادبیات روان‌شناسی به طور گسترده‌ای در پژوهش‌های افرادی همچون **تتلاک و کیم (۱۹۸۷)**، **تتلاک و بوتگر (۱۹۸۹)**، **سیگل جاکوبز و یاتس (۱۹۹۶)** و **پیتچوا و همکاران (۲۰۱۴)** به کار رفته است. این پرسشنامه شامل ۵ گویه است که گویه نخست آن مربوط به پاسخگویی در مورد چگونگی استفاده از استاندارد و گویه‌های بعدی آن سطح پاسخگویی حساب‌برسان را در خصوص فرآیند و چگونگی استفاده از اطلاعات و شواهد در تصمیم‌گیری می‌سنجد. گویه‌های این پرسشنامه نیز براساس طیف ۵ مقیاسی لیکرت سنجیده شده‌اند.

انگیزش شناختی نیز از جمله متغیرهای پژوهش است که در فرضیه دوم نقش متغیر وابسته، در فرضیه پنجم متغیر مستقل و در فرضیه هفتم متغیر میانجی گر را ایفا می‌کند. برای سنجش این متغیر، از پرسشنامه طراحی شده به وسیله **دی‌درو و همکاران (۲۰۰۶)** استفاده

شد. این پرسشنامه در پژوهش **پیتچوا و همکاران (۲۰۱۴)** نیز به کار رفته است. پرسشنامه مذکور دارای ۳ گویه است که بر اساس طیف لیکرت (۵ مقیاسی) مقیاس‌بندی شده است. سطح شواهد درخواستی حسابرس متغیر وابسته پژوهش است. به منظور اندازه‌گیری سطح شواهد درخواستی حساب‌برسان، فهرستی از شواهد حسابرسی شامل ۳۲ مورد از اطلاعات معمول در حسابرسی که ممکن است به هنگام طبقه‌بندی یک رویداد اجاره مدنظر قرار گیرد، به آزمودنی‌های پژوهش ارائه شده و از آنان در خصوص میزان اهمیت (بر اساس طیف ۵ مقیاسی لیکرت) شواهد مذکور در فرآیند تصمیم‌گیری نظرسنجی شده است. از تعداد ۳۲ مورد شواهد حسابرسی، تعداد ۸ مورد از آنها، جز شواهد تشخیصی و مرتبط با تصمیم اجاره است و مابقی شواهد مذکور جز شواهد غیرمرتبط با تصمیم اجاره است. این شواهد بر اساس پژوهش **پیتچوا و همکاران (۲۰۱۴)** و با کسب نظر از چند تن از خبرگان حسابرسی و حسابداران رسمی به منظور بومی‌سازی با شرایط ایران انتخاب شده‌اند.

یافته‌های پژوهش

وارسی‌های دست‌کاری

در این بخش، اثربخشی دستکاری استانداردهای حسابداری آزمون شده است. این امر از طریق مقایسه میانگین امتیاز داده شده توسط آزمودنی‌ها به دو پرسشی که میزان قاعده‌محوری یا اصول‌محوری را مشخص می‌کند، انجام شده است. میانگین و انحراف معیار امتیازهای دو پرسش مذکور به شرح جدول شماره ۲ است.

آماره t و سطح معناداری آزمون مقایسه میانگین پرسش اول به ترتیب $۱۶/۸۹$ و $(۰/۰۰۰)$ است و بیانگر تفاوت معنادار میانگین امتیاز پاسخ‌های داده شده به پرسش اول به وسیله آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد مبتنی بر اصول و آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد مبتنی بر قواعد است. هم‌چنین آماره t و سطح معناداری آزمون مقایسه میانگین پرسش دوم نیز به ترتیب $۱۸/۰۵$ و $(۰/۰۰۰)$ است و حاکی از تفاوت معنادار میانگین امتیاز پاسخ‌های داده شده به پرسش دوم در بین دو گروه است. بنابراین، بر اساس نتایج آزمون و

میانگین‌های به دست آمده، دست‌کاری استاندارد حسابداری اثربخش بوده و هدف مدنظر تحقق یافته است.

جدول شماره ۲. میانگین و انحراف معیار پرسش‌های سنجش اصول محوری و قاعده‌محوری استاندارد

| پرسش اول | | پرسش دوم | | |
|----------|--------------|----------|--------------|--|
| میانگین | انحراف معیار | میانگین | انحراف معیار | |
| ۳/۷۹۶ | ۰/۹۰۴ | ۳/۹۸۱ | ۰/۹۱۷ | آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد حسابداری مبتنی بر اصول |
| ۱/۶۸۲ | ۰/۹۱۶۵ | ۱/۶۳۴ | ۰/۹۷۶ | آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد حسابداری مبتنی بر قواعد |

آمار توصیفی

در جدول شماره ۳ ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش ارائه شده است. از جمله نکات قابل ذکر در این خصوص، سابقه کاری مناسب مشارکت‌کنندگان در پژوهش است. همچنین، سمت شغلی ۶۰ نفر از آزمودنی‌های پژوهش سرپرست و سرپرست ارشد ذکر شده است. این امر ناشی از این است که حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی با این سمت در حال فعالیت بودند. از ۹ نفر حسابدار رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه نیز ۲ نفر با سمت سرپرست ارشد و ۷ نفر با سمت مدیر فنی مشغول بودند. سایر موارد ارائه شده نیز حاکی از تنوع و مناسب بودن ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش است.

آزمون الگوهای پژوهش

جميع پژوهشگران از یک چارچوب واحد برای برازش الگوسازی معادلات ساختاری واریانس‌محور یا همان روش حداقل مربعات جزئی^{۱۹} به شرح زیر پیروی کرده‌اند (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳):

۱. ارزیابی الگوی اندازه‌گیری انعکاسی یا ترکیبی.
۲. آزمون الگوی ساختاری.
۳. آزمون الگوی کلی PLS یا حداقل مربعات جزئی.

جدول شماره ۳. ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش

| سن | | سابقه کاری | | سمت شغلی | | سطح تحصیلات | |
|-------|--------------|------------|--------------|----------|----------------------|-------------|---------------|
| تعداد | سال | تعداد | سال | تعداد | سمت | تعداد | مدرک |
| ۴۵ | بین ۲۵ تا ۳۵ | ۵۸ | کمتر از ۱۰ | ۶۰ | سرپرست و سرپرست ارشد | ۱۱۲ | کارشناسی |
| ۸۴ | بین ۳۵ تا ۴۵ | ۳۶ | بین ۱۰ تا ۱۵ | ۷ | مدیرفنی | ۹۲ | کارشناسی ارشد |
| ۷۸ | بین ۴۵ تا ۵۵ | ۳۵ | بین ۱۵ تا ۲۰ | ۸۲ | شریک مؤسسه | ۳ | دانشجوی دکتری |
| ۵ | بیش از ۵۵ | ۸۳ | بیش از ۲۰ | ۶۳ | غیر شاغل | ۵ | دکتری |
| ۲۱۲ | جمع | ۲۱۲ | جمع | ۲۱۲ | جمع | ۲۱۲ | جمع |

آزمون الگوی اندازه‌گیری (پایایی و روایی)

الگوی اندازه‌گیری، الگویی است که در آن روابط بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و مکنون مورد توجه قرار گرفته و اندازه‌گیری می‌شود (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳). در ادبیات الگوسازی معادلات ساختاری، سه دیدگاه از الگوهای اندازه‌گیری وجود دارد: الگوی اندازه‌گیری انعکاسی، الگوی اندازه‌گیری ترکیبی یا سازنده و الگوی ساختاری با چندین متغیر مکنون و غیر مکنون. در این پژوهش بر اساس معیارهایی همچون تعداد متغیرهای مشاهده‌پذیر سنجش متغیر پنهان و میزان هم‌بستگی بین متغیرهای مشاهده‌پذیر مذکور، الگوی اندازه‌گیری متغیرهای پنهان مشخص شده است. متغیرهای پنهان پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی بر اساس الگوی انعکاسی سنجیده شده‌اند و متغیرهای پنهان نوع استانداردهای حسابداری و سطح شواهد درخواستی حسابرس نیز بر مبنای الگوی ترکیبی اندازه‌گیری شده‌اند. پایایی^{۲۰} (سازگاری درونی) در الگوی اندازه‌گیری ترکیبی، به این دلیل که هم‌بستگی میان متغیرهای مشاهده‌پذیر ممکن است مثبت، منفی یا صفر باشد و هم‌چنین مقادیر خطا در سطح متغیرهای مشاهده‌پذیر ترکیبی اندازه‌گیری نمی‌شود، چندان معنادار نیستند و حتی مباحث مربوط به روایی^{۲۱} هم‌گرا و تشخیصی نیز در این نوع الگوها کاربردی ندارد (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳). به نقل از باگازی و همکاران، ۱۹۹۱ و بولن، ۱۹۸۹). بنابراین، در این بخش به بررسی پایایی و روایی متغیرهای پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی پرداخته شده است که با استفاده از

الگوی انعکاسی سنجیده شده‌اند. در ابتدا پایایی الگوی اندازه‌گیری بررسی شده است. در این راستا از دو معیار آلفای کرونباخ^{۲۲} و پایایی مرکب^{۲۳} استفاده شده است. حداقل سطح مناسب معیارهای مذکور ۰/۷ است. در جدول شماره ۴ مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی مرکب مربوط به متغیرهای پنهان پژوهش ارائه شده و حاکی از پایایی مناسب الگوهای اندازه‌گیری است.

هم‌چنین، در جدول شماره ۴، با استفاده از معیار متوسط واریانس استخراج شده^{۲۴} (AVE) به بررسی روایی همگرا^{۲۵} پرداخته شده است. منظور از شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان به وسیله متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است (بارکلی و همکاران، ۱۹۹۵). حداقل مقدار مناسب برای معیار متوسط واریانس استخراج شده عدد ۰/۵ است.

جدول شماره ۴. آزمون پایایی و روایی همگرای سازه‌های پژوهش

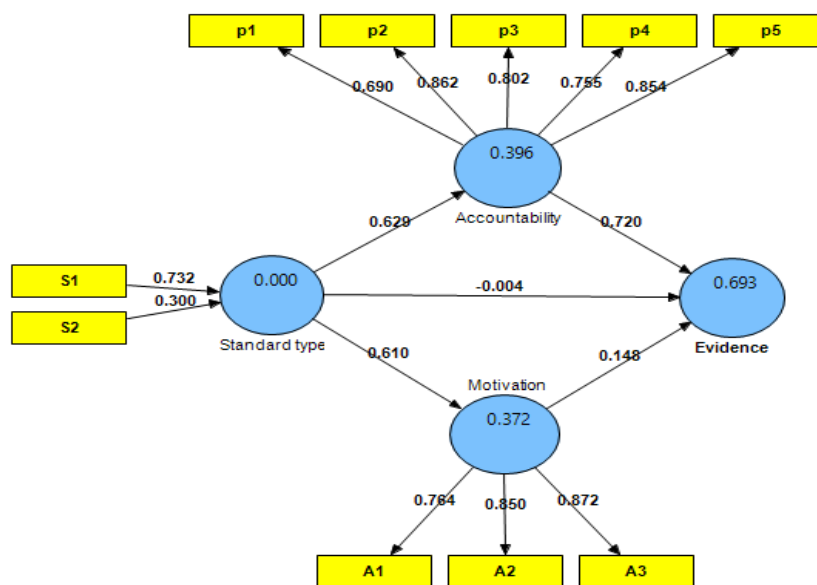
| متغیر پنهان پژوهش | آلفای کرونباخ | سطح قابل قبول | پایایی مرکب | سطح قابل قبول | متوسط واریانس استخراج شده | سطح قابل قبول |
|-------------------|---------------|---------------|-------------|---------------|---------------------------|---------------|
| پاسخگویی فرآیندی | ۰/۸۵۲ | ۰/۷ | ۰/۸۹۵ | ۰/۷ | ۰/۶۳۲ | ۰/۵ |
| انگیزش شناختی | ۰/۷۷۳ | | ۰/۸۶۸ | | ۰/۶۸۸ | |

آزمون الگوی ساختاری

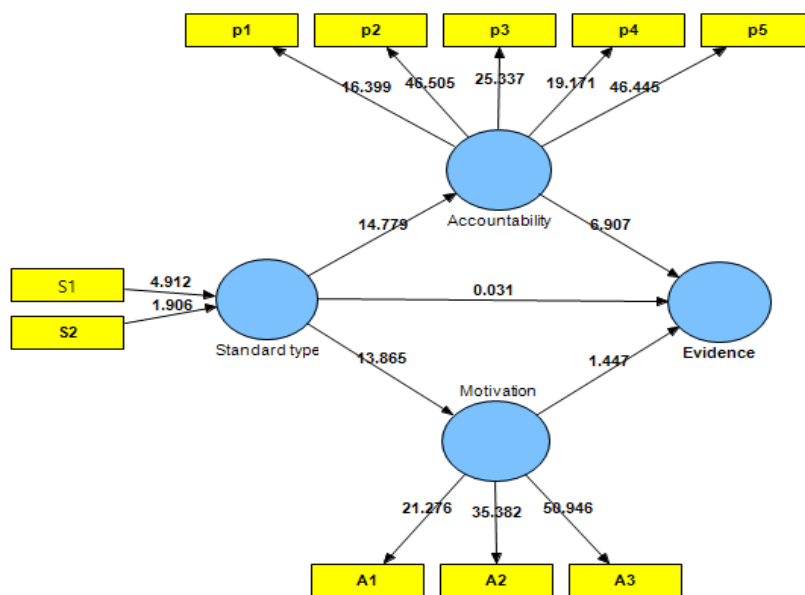
در این قسمت با استفاده از معیارهایی همچون ضریب تعیین، ارتباط پیش‌بین الگوی ساختاری، ضرایب مسیر^{۲۶} و آماره‌های t مربوط به آنها به بررسی کیفیت الگوی ساختاری و آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است. در نمودار شماره ۲ که از خروجی‌های نرم‌افزار است، ضرایب مسیر و ضریب تعیین متغیرهای پنهان درون‌زای پژوهش ارائه شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر درون‌زا توسط متغیر برون‌زا تبیین می‌شود. مقادیر ۰/۶۷، ۰/۳۳ و ۰/۱۹ برای متغیرهای مکنون درون‌زا (وابسته) در الگوی مسیر ساختاری (درونی) به ترتیب قابل توجه، متوسط و ضعیف توصیف شده است ولی چنانچه متغیر مکنون درون‌زا تحت تأثیر تعداد معدودی متغیر برون‌زا باشد، مقادیر

متوسط ضریب تعیین نیز قابل پذیرش است (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳ به نقل از هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). بنابراین، بر اساس اطلاعات مندرج در نمودار شماره ۲، ضرایب تعیین متغیرهای مکنون که در داخل دایره‌های نمودار مشخص است در حد مناسب و قابل قبولی است.

در جدول شماره ۵ و نمودار شماره ۳ اطلاعات مرتبط با مسیرهای الگوی ساختاری پژوهش ارائه شده است. ستون آخر جدول مذکور بیانگر آماره t مسیرهای الگوی ساختاری است و معناداری ضرایب مسیر با استفاده از آنها مشخص می‌شود. چنانچه مقدار به دست آمده بالاتر از حداقل آماره t در سطح اطمینان مورد نظر باشد، نمی‌توان رابطه یا فرضیه مورد نظر را رد کرد. در سطح معناداری ۰/۹۰، ۰/۹۵ و ۰/۹۹ این مقدار به ترتیب با حداقل آماره t ۱/۶۴، ۱/۹۶ و ۲/۵۸ مقایسه می‌شود (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳). در ادامه، با استفاده از اطلاعات مندرج در نمودار شماره ۲ جدول شماره ۵ به بررسی فرضیه‌های اول تا پنجم پژوهش پرداخته شده است.



نمودار شماره ۲. ضرایب مسیر الگو و ضریب تعیین متغیرهای پنهان پژوهش



نمودار شماره ۳. آماره t ضرایب مسیر الگوی ساختاری پژوهش

جدول شماره ۵. آماره t مسیرهای الگوی ساختاری پژوهش

| T Statistics (O/STERR) | Standard Error (STERR) | Sample Mean (M) | Original Sample (O) | مسیرهای الگوی ساختاری |
|------------------------|------------------------|-----------------|---------------------|--------------------------------|
| ۱۴/۷۷۹ | ۰/۰۴۲۵ | ۰/۶۲۸ | ۰/۶۲۹ | نوع استاندارد (پاسخگویی) |
| ۱۳/۸۶۵ | ۰/۰۴۳۹ | ۰/۶۱۲ | ۰/۶۱۰ | نوع استاندارد (انگیزش شناختی) |
| ۰/۰۳۰۵ | ۰/۱۱۴۶ | ۰/۰۰۳۱۶ | -۰/۰۰۳۵ | نوع استاندارد (شواهد درخواستی) |
| ۶/۹۰۷ | ۰/۱۰۴۲ | ۰/۷۴۰۶ | ۰/۷۱۹۶ | پاسخگویی (شواهد درخواستی) |
| ۱/۴۴۷ | ۰/۱۰۲۳۷ | ۰/۱۶۱۹ | ۰/۱۴۸۱ | انگیزش شناختی (شواهد درخواستی) |

فرضیه اول: بر اساس فرضیه مذکور انتظار می‌رود استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد پاسخگویی فرآیندی بالاتر حسابرسان را در پی داشته باشد. ضریب مسیر نوع استاندارد به سمت پاسخگویی فرآیندی (۰/۶۲۹) و همچنین آماره t مربوط به این مسیر (۱۴/۷۷۹) مؤید این است که در سطح اطمینان ۹۹٪ این فرضیه

رد نمی‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد هر آنچه استاندارد حسابداری ارائه شده، کلی‌تر و بدون حد آستانه‌های مشخص باشد (مبتنی بر اصول)، آزمودنی‌های پژوهش (حسابرسان) پاسخگویی فرآیندی بالاتری را از خود نشان می‌دهند.

فرضیه دوم: بر اساس فرضیه دوم پیش‌بینی شد استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد انگیزش شناختی بالاتر حسابرسان را در پی داشته باشد. ضریب مسیر نوع استاندارد به سمت انگیزش شناختی (۰/۶۱۰) و هم‌چنین آماره t مربوط به این مسیر (۱۳/۸۶۵) مؤید این است که در سطح اطمینان ۹۹٪ این فرضیه رد نمی‌شود. یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه بیانگر آن است که هرچه استاندارد حسابداری ارائه شده، کلی‌تر و بدون حد آستانه‌های مشخص باشد (مبتنی بر اصول)، آزمودنی‌های پژوهش (حسابرسان) انگیزش شناختی بالاتری را از خود بروز می‌دهند.

فرضیه سوم: بر اساس فرضیه سوم پیش‌بینی شد استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، منجر به کسب شواهد بیشتر به وسیله حسابرسان شود. ضریب مسیر نوع استاندارد به سمت شواهد درخواستی (۰-/۰۰۴) و هم‌چنین آماره t (قدرمطلق) مربوط به این مسیر (۰/۰۳۰۵) مؤید این است که فرضیه مذکور رد می‌شود. به عبارت دیگر، این نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسان در شرایط مواجهه با استانداردهای حسابداری کلی و بدون حد آستانه‌های مشخص، رفتار متفاوتی را در خصوص کسب شواهد در مقایسه با شرایطی که با استانداردهای صریح و مشروط روبرو هستند، از خود نشان نمی‌دهند.

فرضیه چهارم: بر اساس فرضیه چهارم پاسخگویی فرآیندی بالاتر منجر به کسب شواهد بیشتر به وسیله حسابرسان خواهد شد. نتایج به دست آمده بیانگر آن است که نمی‌توان این فرضیه را رد کرد. به عبارت دیگر، ضریب مسیر پاسخگویی فرآیندی به سمت شواهد درخواستی (۰/۷۲۰) و هم‌چنین آماره t مربوط به این مسیر (۶/۹۰۷) مؤید این است که در سطح اطمینان ۹۹٪ این فرضیه رد نمی‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد حسابرسان

به هنگام احساس پاسخگویی فرآیندی در قبال تصمیم گرفته شده به دنبال دقت و افزایش کیفیت تصمیم خود هستند و در این راستا شواهد بیشتری را کسب می‌کنند.

فرضیه پنجم: بر اساس فرضیه پنجم با افزایش انگیزش شناختی، حساب‌برس به دنبال کسب شواهد بیشتری خواهد بود. ضریب مسیر انگیزش شناختی به سمت شواهد درخواستی (۰/۱۴۸) و هم‌چنین آماره t مربوط به این مسیر (۱/۴۴۷) مؤید این است که فرضیه پنجم پژوهش رد می‌شود. بنابراین، بر اساس یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه، انگیزش شناختی آزمودنی‌های پژوهش (حساب‌برسان) تأثیر معناداری بر سطح شواهد درخواستی آنان ندارد.

آزمون نقش میانجی‌گری پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی

به منظور آزمون فرضیه‌های ششم و هفتم پژوهش که به بررسی نقش میانجی‌گری پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی در رابطه بین نوع استاندارد و شواهد درخواستی اختصاص دارد، از آزمون Z سوبل^{۳۷} استفاده شد. آزمون سوبل به منظور تعیین معناداری اثر متغیر میانجی انجام می‌شود. در صورتی که مقدار z -value این آزمون از عدد ۱/۹۶ بزرگ‌تر باشد، اثر متغیر میانجی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار خواهد بود.

جدول شماره ۶. آماره Z سوبل و سطح معناداری متغیرهای میانجی‌گر پژوهش

| متغیر میانجی | Standard error | z -value | p -value |
|------------------|----------------|------------|------------|
| پاسخگویی فرآیندی | ۰/۰۷۲۳ | ۶/۲۵۸ | ۰/۰۰۰ |
| انگیزش شناختی | ۰/۰۶۲۸ | ۱/۴۳۹ | ۰/۱۴۹ |

در جدول شماره ۶ نتایج مربوط به بررسی نقش میانجی‌گری پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی در رابطه بین نوع استاندارد و شواهد درخواستی ارائه شده است. بر اساس اطلاعات مذکور، فرضیه ششم پژوهش مبنی بر نقش میانجی‌گری پاسخگویی فرآیندی در رابطه بین نوع استاندارد و شواهد درخواستی با توجه به مقدار z -value (۶/۲۵۸) و سطح معناداری متناظر آن (۰/۰۰۰) رد نمی‌شود. با وجود این، فرضیه هفتم پژوهش مبنی بر نقش

میانجی گری انگیزش شناختی در رابطه بین نوع استاندارد و شواهد درخواستی با توجه به مقدار z-value (۱/۴۳۹) و سطح معناداری متناظر آن (۰/۱۴۹) رد می‌شود.

ارتباط پیش‌بین الگوی ساختاری

ارتباط پیش‌بین شاخصی دیگر در ارزیابی الگوی ساختاری و کیفیت آن است. معروف‌ترین و شناخته‌شده‌ترین معیار در این خصوص شاخص Q^2 استون-گیسر^{۲۸} است که بر اساس این ملاک، الگو باید نشانگرهای متغیرهای مکنون درون‌زا انعکاسی را پیش‌بینی کند. مقادیر Q^2 بالای صفر نشان می‌دهند که مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده‌اند و الگو توانایی پیش‌بینی دارد (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳ به نقل از هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). در جدول شماره (۷) مقادیر شاخص Q^2 استون-گیسر متغیرهای پنهان درون‌زای انعکاسی پژوهش ارائه شده است. ستون آخر جدول مذکور بیانگر مقادیر Q^2 است و همانگونه که مشخص است الگوی پژوهش از منظر ارتباط پیش‌بین نیز در سطح مناسبی قرار دارد.

جدول شماره ۷. مقادیر Q^2 استون-گیسر متغیرهای پنهان درون‌زای پژوهش

| متغیر پنهان | SSO | SSE | 1-SSE/SSO |
|------------------|------|---------|-----------|
| پاسخگویی فرآیندی | ۱۰۶۰ | ۷۹۶/۷ | ۰/۲۴۸ |
| انگیزش شناختی | ۶۳۶ | ۴۷۳/۷۴۶ | ۰/۲۵۵ |

آزمون الگوی کلی PLS

در الگوسازی معادلات ساختاری به کمک روش PLS بر خلاف روش کواریانس محور، شاخصی برای سنجش کل الگو وجود ندارد ولی شاخصی به نام نیکویی برازش^{۲۹} (GOF) به وسیله تننهاوس و همکاران (۲۰۰۵) پیشنهاد شده است. این شاخص به وسیله رابطه ۱ محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\frac{1}{n} \sum_1^n Communality_i \times \frac{1}{n} \sum_1^n R_i^2} \quad (1)$$

بر اساس این رابطه، شاخص نیکویی برازش از طریق مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضرایب تعیین محاسبه می‌شود. مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ برای

این شاخص، به ترتیب، به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته شده است. شاخص نیکویی برآزش الگوی کلی پژوهش پس از محاسبه، مقدار ۰/۵۳۲ به دست آمد که مؤید کیفیت قوی الگوی کلی پژوهش از این منظر است.

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر به بررسی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری (مبتنی بر اصول در مقابل مبتنی بر قواعد) در پاسخگویی، انگیزش و سطح شواهد درخواستی حساب‌برسان پرداخته شد. یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از آثار مثبت استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد بر پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی حساب‌برسان است. به صورت جزئی‌تر، نتایج این پژوهش نشان داد استانداردهای مبتنی بر اصول، ادراک فردی حساب‌برسان را در خصوص پاسخگو بودن در قبال کیفیت فرآیند مورد استفاده در رسیدن به یک تصمیم مشخص (پاسخگویی فرآیندی) افزایش می‌دهد. این نتیجه به طور ضمنی با یافته‌های پژوهش پژوهشگرانی همچون **مارک من و تتلاک (۲۰۰۰)** و **لیبی و همکاران (۲۰۰۴)** در تطابق است. این امر نشان می‌دهد که استانداردهای مبتنی بر اصول می‌تواند نگرانی‌های حساب‌برسان را در خصوص کسب رضایت ناظران، مراجع قضایی و دیگر استفاده‌کنندگان از نتایج کار حسابرسی افزایش دهد. این ادعا زمانی قابل قبول‌تر به نظر می‌رسد که به اثرگذاری مثبت پاسخگویی فرآیندی بر سطح شواهد درخواستی حساب‌برسان - که از دیگر نتایج پژوهش حاضر است - نیز توجه شود.

تأثیرگذاری مثبت استانداردهای مبتنی بر اصول بر انگیزش شناختی حساب‌برسان از دیگر نتایج پژوهش است. این امر حاکی از آن است که با توجه به کلی بودن استانداردهای مبتنی بر اصول و بازگذاشتن دست حساب‌برسان در انجام قضاوت حرفه‌ای، حساب‌برسان انگیزه بیشتری در راستای شناخت هرچه بیشتر ابعاد مختلف موضوع مورد تصمیم خواهد داشت. در خصوص شواهد درخواستی حساب‌برسان نیز نتایج نشان می‌دهد که استانداردهای مبتنی بر اصول به طور غیرمستقیم از طریق میانجی‌گری پاسخگویی فرآیندی

قضاوت حسابرس در مورد میزان شواهد حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و سبب می‌شود به دنبال کسب شواهد بیشتر باشد.

پژوهش حاضر نخستین پژوهش در ایران است که به بررسی عوامل مؤثر بر پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرسان و نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری پرداخته است. از این رو، با توجه به جدید بودن موضوع پژوهش و نبود پژوهش‌های مشابه در این زمینه، امکان تطبیق و مقایسه یافته‌های این پژوهش با پژوهشی مشابه فراهم نشد. مفاهیم مذکور که برگرفته از حوزه روان‌شناسی شناختی است، از منظرهای مختلف در پژوهش‌های روانشناسی مورد کنکاش قرار گرفته و فواید متعددی برای آنان ذکر شده است (مانند مایسلس و کروگلانسکی، ۱۹۸۷ و دی‌درو و همکاران، ۲۰۰۶). با توجه به یافته‌های پژوهش، می‌توان پیشنهادهای زیر را ارائه کرد:

۱. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران به عنوان متولی اصلی تدوین استانداردهای حسابداری کشور تا زمان پذیرفتن کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تا حد امکان رویکرد مبتنی بر اصول را در تدوین استانداردهای حسابداری در دستور کار قرار داده و در استانداردهای مصوب قبلی نیز که از رویکرد مبتنی بر قواعد استفاده کرده است، تجدید نظر کند.

۲. به جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی اصلی تدوین و ارائه آئین‌نامه‌های الزام‌آور در خصوص حسابداران رسمی، پیشنهاد می‌شود آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها را تا حد امکان با رویکرد مبتنی بر اصول و بدون خط قرمزهای عینی و حد آستانه‌های مشخص ارائه کند تا از این طریق امکان پاسخگویی و انگیزش بالاتر حسابرسان فراهم شود.

در پایان لازم به ذکر است که مشکل تصنعی بودن شرایط و سناریو برای آزمودنی‌های پژوهش از جمله محدودیت‌ها و چالش‌هایی بود که ممکن است نتایج پژوهش حاضر را دستخوش تغییر کند. به عبارت دیگر، آزمودنی‌های پژوهش ممکن است

در دنیای واقعی در مواجهه با شرایط توصیف شده در سناریوی پژوهش حاضر، رفتار و نگرش‌های متفاوتی از خود نشان دهند. با وجود این، پژوهشگران سعی کردند با استفاده از نظر خبرگان و همچنین استانداردهای حسابداری حداکثری سناریو و ابزارهای سنجش متغیرهای پژوهش بر این محدودیت چیره شوند؛ لیکن در تعمیم یافته‌های پژوهش باید جانب احتیاط رعایت شود. هم‌چنین، علی‌رغم پیگیری‌های مستمری که انجام شد، از میان پرسشنامه‌های توزیع شده بین جامعه مورد نظر، تعداد ۲۱۲ پرسشنامه قابل استفاده جمع‌آوری شد که با توجه به تعداد نمونه مورد نیاز در سطح خطای ۶٪ یعنی ۲۳۸ پرسشنامه، نرخ بازگشت پرسشنامه‌های توزیع شده حدود ۸۹٪ بود. از این رو، در تعمیم نتایج باید احتیاط کافی را لحاظ کرد.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|---------------------------|
| 1. Principle Based Approach | 2. Rule Based Approach |
| 3. Accountability | 4. Motivation |
| 5. International Financial Reporting Standards | |
| 6. Financial Accounting Standards Board | 7. Outcome Accountability |
| 8. Process Accountability | 9. Process-accountable |
| 10. Critical Attention | 11. Epistemic Motivation |
| 12. Dual-Process Theory | |

بر پایه این نظریه، ذهن انسان از دو نظام مجزا و متفاوت تشکیل شده و در یک نظام پردازش‌های آن ناخودآگاه و ضمنی و در دیگری پردازش‌ها به صورت خودآگاه و صریح انجام می‌شود. این نظریه اثبات می‌کند که چگونه این دو نظام می‌توانند در کنار هم، رفتارها و حالت‌های ذهنی انسان را کنترل کنند (برای آگاهی بیشتر به ونکلیف و همکاران، ۲۰۰۴ رجوع کنید).

- | | |
|---|----------------------|
| 13. Self-justification | 14. Need for Closure |
| 15. Freezing | 16. Closed-minded |
| 17. Variance-based Structural Equation Modeling | |
| 18. Manipulation Checks | |

این عبارت از جمله عبارت‌های رایج در پژوهش‌های آزمایشی است و اشاره به آزمون‌هایی دارد که میزان اثربخشی دست‌کاری در متغیرهای مستقل پژوهش را می‌سنجند.

- | | |
|---------------------------|------------------------------------|
| 19. Partial least squares | 20. Reliability |
| 21. Validity | 22. Cronbach's alpha |
| 23. Composite reliability | 24. Average variance extracted |
| 25. Convergent Validity | 26. Path Coefficients |
| 27. Sobel-test | 28. Stone-Geisser's Q ² |
| 29. Goodness of Fit index | |

منابع

- ایمانی برندق، محمد؛ مهرازی، کاوه؛ حجت شمامی، رحیم. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. *دانش حسابداری*، ۷(۲۵)، ۱۶۷-۱۸۹.
- خواجوی، شکرالله؛ کیامهر، محمد. (۱۳۹۵). مدل سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری*، ۷(۲۵)، ۷۹-۱۰۰.
- دیانی دیلمی، زهرا؛ علم بیگی، امیر؛ پرزگر، مرتضی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین خصوصی سازی، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۵۱، ۴۷-۷۸.
- رحمانی، حلیمه؛ اکرمی، سلمان. (۱۳۹۰). استانداردهای مبتنی بر اصول و قواعد در مورد حسابداری اجاره. *حسابرس*، ۵۳، ۱-۱۲.
- ساعی، محمدجواد؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی؛ حسن زاده کوجو، صادق. (۱۳۹۲). بررسی میزان موافقت استفاده کنندگان صورت های مالی با تفاوت های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین المللی. *پیشرفت های حسابداری*، ۵(۲)، ۲۵-۴۵.
- محسنین، شهریار؛ اسفیدانی، محمدرحیم. (۱۳۹۳). *معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smart-PLS*. انتشارات مؤسسه کتاب مهربان نشر، تهران.
- Agoglia, C.P., Douppnik, T.S., Tsakumis, G.T. (2011). Principles-based versus rules-based accounting standards: The influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions. *The Accounting Review*, 86(3), 747-767.
- Backof, A.G., Bamber, E.M., Carpenter, T.D. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 1-11.
- Bagozzi, R.P., Yi, Y., Phillips, L.W. (1991) Assessing construct validity in organizational research. *Administrative Science Quarterly*, 36(3), 421-458.
- Barclay, D., Higgins, C., Thompson, R. (1995). The partial least squares (PLS) approach to causal modelling: personal computer adoption and use as an illustration. *Technology Studies*, 2(2), 285-309.
- Bollen, K.A. (1989) *Structural Equations with Latent Variables*. John Wiley and Sons, Inc., New York.
- Braun, G.P., Haynes, C.M., Lewis, T.D., Taylor, M.H. (2015). Principles-based vs. rules-based accounting standards: The effects of auditee proposed accounting

- treatment and regulatory enforcement on auditor judgments and confidence. *Research in Accounting Regulation*, 27(1), 45-50.
- 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 versus rules-based accounting environment? *Accounting Horizons*, 27(3), 579-601.
- De Dreu, C.K.W., Beersma, W.B., Stroebe, K., Euwema, M. (2006). Motivated information processing, strategic choice, and the quality of negotiated agreement. *Journal of Personality and Social Psychology*, 90(6), 927-943.
- De Dreu, C.K.W., Koole, S.L., Steinel, W. (2000). Unfixing the fixed pie: A motivated information-processing approach to integrative negotiation. *Journal of Personality and Social Psychology*, 79(6), 975-987.
- Dianati Deylami, Z., Alam Baigi, A., Barzegar, M. (2016). Investigating the relation between privatization, use of management accounting tools (MAT) and the performance of financial companies accepted on (TSM) Tehran's stock market. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 51, 55-86 [In Persian].
- Donelson, D., McInnis, J., Mergenthaler, R. (2012). Rules-based accounting standards and litigation. *The Accounting Review*, 87(4), 1247-1279.
- Hackenbrack, K., Nelson, M.W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71(1), 43-59.
- Henseler, J., Ringle, M.C., Sinkovics, R.R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing*, 20, 277-319.
- Hiel, V.A., Mervielde, I. (2002). Effects of ambiguity and need for closure on the acquisition of information. *Social Cognition*, 20(5), 380-408.
- Imani Barandagh, M., Mehrani, K., Hojat Shamami, R. (2016). Determining factors of audit quality in perspective of Iranian certified public accountants. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(25), 167-189 [In Persian].
- Kadous, K., Mercer, M. (2012). Can reporting norms create a safe harbor? Jury verdicts against auditors under precise and imprecise accounting standards. *The Accounting Review*, 87(2), 565-587.
- Khajavi, Sh., Kiamehr, M. (2016). Modeling tax avoidance by accounting information: evidence from Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(25), 79-100 [In Persian].
- Kruglanski, A.W. (1989). *Lay Epistemics and Human Knowledge: Cognitive and Motivational Biases*. New York, NY: Plenum Publishing.

- Libby, T., Salterio, S.E., Webb, A. (2004). The balanced-scorecard: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment. *The Accounting Review*, 79(4), 1075-1094.
- Maines, L.A. (2007). Spotlight on principles-based financial reporting. *Business Horizons*, 50(5), 359-364.
- Markman, K.D., Tetlock, P.E. (2000). Accountability and close-call counterfactuals: The loser who nearly won and the winner who nearly lost. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 26, 1213-1224.
- Mayseless, O., Kruglanski, A.W. (1987). What makes you so sure? Effects of epistemic motivations on judgmental confidence. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 39(2), 162-183.
- Mero, N.P., Motowidlo, S.J. (1995). Effects of rater accountability on the accuracy and the favorability of performance ratings. *Journal of Applied Psychology*, 80(4), 517-524.
- Mohsenin, Sh., Esfidani, M.R. (2015). *Structural Equation Based PLS with Smart-PLS*. Mehrabanpub, Tehran [In Persian].
- Nelson, M.W. (2003). Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. *Accounting Horizons*, 19(1), 25-34.
- Ng, T.B., 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.
- Peytcheva, M., Wright, A., Majoor, B. (2014). The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on auditors' motivations and evidence demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2), 51-72.
- Rahmani, H., Akrami, S. (2011). Principle-based and rule-based standards about lease accounting. *Hesabras*, 53, 1-12 [In Persian].
- Saei, M.J., Bagherpour, M.A., Hasanzade Kogo, S. (2014). An examination of financial statements user's agreement about current differences between Iranian financial accounting standards and international financial reporting standards (IFRS's). *Journal of Accounting Advances*, 5(2), 25-44 [In Persian].
- Segovia, J., Arnold, V., Sutton, S.G. (2009). Do principles-versus rules-based standards have a differential impact on U.S. auditors' decisions? *Advances in Accounting Behavioral Research*, 12, 61-84.
- Siegel-Jacobs, K., Yates, J.F. (1996). Effects of procedural and outcome accountability on judgment quality. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 65(1), 1-17.
- Simonson, I., Staw, B.M. (1992). De-escalation strategies: A comparison of techniques for reducing commitment to losing courses of action. *Journal of Applied Psychology*, 77(4), 419-426.

- Tenenhaus, M., Esposito, V., Chatelin, C. (2005). PLS path modeling. *Computational Statistics and Data Analysis*, 48(1), 159-205
- Tetlock, P.E., Boettger, R. (1989). Accountability: A social magnifier of the dilution effect. *Journal of Personality and Social Psychology*, 57(3), 388-398.
- Tetlock, P.E., Kim, J.I. (1987). Accountability and judgment processes in a personality prediction task. *Journal of Personality and Social Psychology*, 52(4), 700-709.
- Trompeter, G. (1994). The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 56-68.
- Van Kleef, G.A., De Dreu, C.K.W., Manstead, A. (2004). The interpersonal effects of emotions in negotiations: A motivated information processing approach. *Journal of Personality and Social Psychology*, 87(4), 510-528.