

## Investigating the Effect of Auditor's Prior Commitment and Risk on Evaluation of Subsequent Events<sup>1</sup>

Zahra Masoumi Bilondi<sup>2</sup>, Nasrin Yousefzadeh<sup>3</sup>, Zeinab Azami<sup>4</sup>

Received: 2024/05/06

Accepted: 2024/06/18

Research Paper

### Abstract

The goal of the present study was to investigate the effect of prior commitment and control environment risk on auditors' proposed adjustments regarding subsequent events. To this end, a between-groups 2x2 factorial design was used. The statistical sample of this research includes 130 supervisors, senior supervisors, managers and partners who were employed in auditing organizations certified by Tehran Securities & Exchange Organization in 2023. To test the research hypotheses, independent multifactor analysis of variance was used. The findings revealed that auditors make smaller (larger) audit adjustments of subsequent events when these events are identified after (before) communicating their initial viewpoint regarding the fair presentation of financial statements to the management. Moreover, the findings indicate that control environment risk moderates the effect of prior commitment on auditors' assessment of subsequent events and, compared to a high-risk control environment, auditors' prior commitment to the management regarding the fair presentation of financial statements leads to a greater reduction in the proposed audit adjustments under a low-risk control environment. With regard to these findings, we can say that considering supervisory mechanisms for reducing the bias stemming from auditors' prior commitment can improve the quality of their judgment about the evaluation of subsequent events.

**Keyword:** Subsequent events, Prior commitment, Control Environment Risk.

**JEL Classification:** M42.

---

1. doi: 10.22051/jera.2024.47113.3239

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (z.masoumi@pnu.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Vali -e- Asr University of Rafsanjan, Rafsanjan, Iran. (Corresponding Author). (n.yousefzadeh@vru.ac.ir).

4. Academic Member, Department of Accounting, Baft Higher Education Center, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (z.aazami@uk.ac.ir).

## بررسی تاثیر تعهد قبلی حسابرس و ریسک بر ارزیابی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه<sup>۱</sup>

زهرا معصومی بیلندی<sup>۲</sup>، نسرین یوسف زاده<sup>۳</sup>، زینب اعظمی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۲۹

مقاله پژوهشی

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر، بررسی تاثیر ناشی از تشدید تعهد و ریسک محیط کنترلی بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه است. بدین منظور، از طرح عاملی بین گروهی ۲×۲ استفاده گردید. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۳۰ نفر از سرپرستان، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای شاغل در موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۲ است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل واریانس چندعاملی مستقل استفاده شده است. نتایج نشان داد که هنگامی حسابرسان اصلاحات حسابرسی کمتری (بیشتری) در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه‌ای انجام می‌دهند که این رویدادها بعد (قبل) از انتقال دیدگاه اولیه آنها به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی شناسایی شود. همچنین نتایج حاکی از آن است که ریسک محیط کنترلی، اثر تعهد قبلی بر ارزیابی حسابرسان از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را تعدیل می‌نماید و تعهد قبلی حسابرسان به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی اثر کاهش بیشتری بر اصلاحات پیشنهادی حسابرسی در شرایط ریسک کنترلی پایین در مقایسه با ریسک کنترلی بالا دارد. با توجه به این نتایج می‌توان بیان نمود توجه به ساز و کارهای نظارتی در راستای کاهش سوگیری ناشی از تعهد قبلی حسابرسان می‌تواند منجر به بهبود کیفیت قضاوت آنها در ارتباط با ارزیابی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه گردد.

**واژه‌های کلیدی:** رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، تعهد قبلی، ریسک محیط کنترلی.

**طبقه‌بندی موضوعی:** M42.

10.22051/jera.2024.47113.3239 .doi

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (z.masoumi@pnu.ac.ir)

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان، رفسنجان، ایران. (n.yousefzadeh@vru.ac.ir)

۳. مربی، گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (z.aazami@uk.ac.ir)

https://jera.alzahra.ac.ir

## مقدمه

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه رویدادهایی هستند که پس از تاریخ صورت‌های مالی واقع می‌شود و بر طبق استانداردهای حسابرسی شماره ۵۶۰، حسابرسان ملزم به بررسی این رویدادها و واکنش مناسب نسبت به آنها هستند. به دلیل این که بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در نزدیکی پایان کار حسابرسی بعد از تکمیل بخش عمده کار حسابرسی انجام می‌شود، شواهد ارائه شده در پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه با کاستی‌ها و نواقص متعددی همراه است (جانورین و جفری<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷؛ هیردا و لاولیل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴؛ فانگ و فارگر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). این نواقص مربوط به شناسایی، ارزیابی، و اتخاذ اقدام مناسب در مواجهه با این رویدادها است. به بیان دیگر، یکی از مشکلات کلیدی در ارتباط با حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه این است که حسابرسان در ارتباط با واکنش مناسب و کافی نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نوع اول که در فاصله نزدیک به خاتمه حسابرسی شناسایی می‌شوند، ناتوان هستند (چانگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳؛ و هیردا و لاولیل، ۲۰۱۴). رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نوع اول نیازمند تعدیل صورت‌های مالی پس از تکمیل عملیات حسابرسی هستند و این تعدیل می‌تواند باعث ایجاد وضعیت چالش برانگیز بین حسابرس و مدیریت شود (هاتفیلد و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱).

بر اساس تئوری تشدید تعهد<sup>۶</sup> می‌توان اذعان نمود که حسابرسان هنگام مواجهه با رویدادهایی که توجه آنها را پس از تکمیل حجم قابل توجهی از کار حسابرسی به خود جلب می‌نمایند، انگیزه‌ای برای اقدام مناسب ندارند و در عمل حسابرسان «متعهد» به این انتظار می‌شوند که صورت‌های مالی به طور منصفانه ارائه شده است (فانگ و فارگر، ۲۰۱۹). نتایج مطالعات پیشین نشان می‌دهد حسابرسان ممکن است تعهد بیش از حد نسبت به اقدامات قبلی خود داشته و به احتمال کمتر شواهد متضاد با این اقدام را در گزارش خود مورد توجه قرار دهند (هاتفیلد و همکاران، ۲۰۱۱؛ و میسیر و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۴). به بیان دیگر، حسابرسان ممکن است به حفظ

1. Janvrin and Jeffrey.
2. Herda and Lavelle.
3. Phang and Fargher.
4. Chung et al.
5. Hatfield et al.
6. Escalation of commitment theory.
7. Messier et al.

نتایج بررسی‌های خود پس از تکمیل رسیدگی‌ها تمایل داشته و به احتمال کمتر واکنش مناسب نسبت به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نشان دهند. یک دلیل احتمالی برای مشاهده این رفتار می‌تواند این امر باشد که جلب توجه صاحبکار به یک رویداد بعد از تاریخ ترازنامه و پیشنهاد شناسایی آن در صورت‌های مالی پس از تکمیل رسیدگی‌ها می‌تواند نشان‌دهنده پذیرش کیفیت پایین حسابرسی در طول فرآیند اولیه رسیدگی‌ها باشد (چورچ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱). به این ترتیب در پژوهش حاضر این سوال مطرح شده که آیا احتمال انجام تعدیلات مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در شرایط وجود تعهد قبلی به مدیریت در ارتباط با ارائه منصفانه صورت‌های مالی در مقایسه با نبود تعهد قبلی کمتر است.

از سوی دیگر، با توجه به نتایج برخی مطالعات انجام شده بر روی تئوری تشدید تعهد مبنی بر وجود یک رابطه منفی بین عوامل ریسک و تعهد (هی و میتال<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷؛ فانگ و فارگر، ۲۰۱۹)، این مطالعه همچنین این موضوع را بررسی کرده که آیا حسابرسان ارزیابی ریسک خود را هنگام بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مورد توجه قرار می‌دهند.

با توجه به این که در استانداردهای حسابرسی، ضرورت واکنش مناسب نسبت به رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی مورد تاکید قرار گرفته است، اما در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و همچنین در خصوص قضاوت و تصمیم حسابرس در این زمینه، تاکنون پژوهشی در ایران انجام نشده است. پژوهش حاضر تاثیر تعهد قبلی و ریسک محیط کنترلی بر تعدیلات حسابرس نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نوع اول را مورد توجه قرار داده است. از این رو، انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند موجب بسط و بهبود ادبیات مرتبط با حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه گردد و ایده‌های جدیدی را برای پژوهش‌های آتی در این حوزه در ایران فراهم آورد. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد هنگامی که حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه به فاصله نزدیک به انتهای فرآیند حسابرسی انجام شود، در این شرایط ممکن است حسابرسان تعهد بیش از حد به تصمیم اولیه خود در مواقعی داشته باشند که سطح ریسک فعالیت آن‌ها پایین باشد. در واقع این نتایج نشان می‌دهد قضاوت و تصمیم حسابرس می‌تواند مستعد سوگیری ناشی از تشدید تعهد باشد. نتایج این پژوهش می‌تواند بازخوردهای مهمی برای سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در راستای بهبود

1. Church.

2. He and Mittal.

حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه فراهم آورد. در حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه حسابرسان ممکن است از وقوع یک رویداد پس از تاریخ ترازنامه مطلع شوند، اما آنها در برخورد با مدارک بدست آمده همواره به گونه‌ای عمل نمی‌نمایند که منجر به تجدید نظر در شرایط و گزارش حسابرسی شود.

### مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بر طبق استاندارد حسابرسی شماره ۵۶۰، حسابرسان بایستی شواهد حسابرسی کافی و مناسب در ارتباط با رویدادهایی جمع‌آوری نمایند که در فاصله زمانی بین گزارش مالی و تاریخ گزارش حسابرسی واقع می‌شوند و بر اساس این شواهد لزوم تعدیل یا افشای این رویدادها در گزارش های مالی را بررسی نمایند. همچنین حسابرسان ملزم هستند نسبت به حقایقی که ممکن است نیازمند اصلاح گزارش حسابرسی بوده و این رویدادها پس از تاریخ گزارش حسابرسی شناسایی می‌شوند، نیز واکنش مناسب داشته باشند. به طور کلی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه به دو دسته اصلی قابل تفکیک هستند. رویدادهای نوع اول نشان دهنده رویدادهایی است که شواهدی را در مورد شرایط موجود در تاریخ صورت‌های مالی فراهم می‌کند. این نوع خاص معمولاً نشان دهنده دستیابی به اطلاعات خاص پس از دوره گزارشگری مالی هستند که نیازمند اصلاح صورت‌های مالی می‌باشد. رویدادهای نوع دوم نشان دهنده رویدادهایی هستند که شواهدی را در مورد شرایط ایجاد شده پس از تاریخ صورت‌های مالی فراهم می‌کند. با توجه به این که اکثر موارد نقص در حسابرسی مربوط به نوع اول رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه می‌باشد و قضاوت حسابرسان نسبت به اصلاحات مورد نیاز بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر حیاتی دارد، در پژوهش حاضر بر نوع اول رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که نیازمند اتخاذ تصمیم درباره انجام اصلاح در صورت‌های مالی بوده، تمرکز شده و به نوع دوم این رویدادها که فقط نیازمند افشای اضافی هستند، توجه نشده است.

### تعهد قبلی در حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

بر طبق تئوری تشدید تعهد، در شرایطی یک تصمیم گیرنده با بازخورد منفی در مورد تصمیم قبلی خود مواجه می‌شود، علی‌رغم پیامدهای منفی، همچنان به تعهد خود نسبت به گزینش منابع اطلاعاتی قبلی خود پایبند است (فانگ و فارگر، ۲۰۱۹). مطالعات انجام شده در خصوص پابندی بیش از حد حسابرسان به تصمیم اولیه خود نشان می‌دهد حسابرسان ممکن است نسبت به نظرات

اولیه خود در طول فرآیند حسابرسی (جفری، ۱۹۹۲) یا در ارتباط با تصمیم‌های اتخاذ شده در رسیدگی‌های سال قبل (هاتفیلد و همکاران، ۲۰۱۱؛ میسر و همکاران، ۲۰۱۴) پافشاری غیرمنطقی داشته باشند. هنگامی که افراد پایبندی بیش از حد به یک دیدگاه داشته باشند، الگوی تفکر آنها باعث می‌شود قضاوت‌ها یا ارزیابی‌های انجام شده نسبت به شواهد به نحوی شکل گیرد که با دیدگاه قبلی آنها در این حوزه هماهنگی و مطابقت داشته باشد (فانگ و فارگر، ۲۰۱۹).

جفری (۱۹۹۲) در مطالعه خود اذعان می‌نماید سوگیری تشدید تعهد به احتمال زیاد در محیط حسابرسی به دلایل زیر رخ می‌دهد: (۱) ارزیابی‌های متوالی در ارتباط با اقدامات انجام می‌شود، (۲) تصمیم‌گیرنده مسئولیت شخصی در قبال تصمیم مطلوب قبلی خود دارد، و (۳) نتیجه ناشی از تصمیم، منفی است و نتایج اقدام انتخابی با انتظارات موجود نسبت به صورت‌های مالی مطابقت ندارد. لازم به ذکر است که تاثیر تشدید کننده می‌تواند ناشی از پیامدهای منفی تصمیم‌های قبلی باشد. بر اساس دیدگاه جفری (۱۹۹۲)، تعهد قبلی به احتمال زیاد ممکن است بر فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه به دلایل زیر تاثیر داشته باشد (۱) رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در برگیرنده ارزیابی‌های متوالی درباره یک مجموعه اقدامات یا تصمیم‌های اتخاذ شده است، (۲) حسابرس مسئولیت تصمیم‌های مطلوب قبلی خود درباره ارائه صورت‌های مالی را بر عهده دارد، و (۳) نتایج حاصل از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نامطلوب بوده و با انتظارات قبلی مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی مغایرت دارد (فانگ و فارگر، ۲۰۱۹). به این ترتیب هنگامی که شواهد حاصل از بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نیازمند تجدیدنظر در عملیات حسابرسی تکمیل شده قبلی باشد، این شواهد ماهیت بازخورد منفی نسبت به موقعیت اولیه حسابرس داشته و از این رو، حسابرس ممکن است تمایلی به در نظر گرفتن اقدامات اصلاحی کافی و مناسب نسبت به شواهد جدید یا شواهد مغایر بدست آمده نداشته باشد (فانگ و فارگر، ۲۰۱۹). در پژوهش حاضر این فرض مطرح شده که حسابرسان هنگامی که رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه پس از انتقال دیدگاه آنها به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی شناسایی می‌شوند، تعدیلات کمتری را در ارتباط با این رویدادها پیشنهاد می‌نمایند. در مقابل، حسابرسان هنگامی که رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه قبل از انتقال دیدگاه آنها به مدیریت واحد مورد رسیدگی شناسایی شوند، تعدیلات بیشتری در ارتباط با این رویدادها پیشنهاد می‌نمایند. با توجه به مباحث بیان شده، فرضیه اول به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: حسابرسان تعدیلات حسابرسی کمتر (بیشتر) در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه‌ای پیشنهاد می‌دهند که این رویدادها بعد (قبل) از انتقال دیدگاه اولیه آن‌ها مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی به مدیریت شناسایی شوند.

### اثر متقابل تعهد قبلی و ریسک محیط کنترلی

بر طبق استاندارد حسابرسی شماره ۵۶۰، حسابرسان ملزم به در نظر گرفتن ارزیابی خود از ریسک در هنگام حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ می‌باشند. مطالعات قبلی نشان می‌دهد حسابرسان عوامل ریسک را شناسایی نموده و به نحو مناسب به آن‌ها واکنش نشان می‌دهند و هنگامی که عوامل ریسک بالا باشد، تردید حرفه‌ای بیشتری در رسیدگی‌های خود لحاظ می‌نمایند (روحنک و اشمیت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). یکی از مهمترین عوامل ریسک، ارزیابی محیط کنترل صاحبکار است، زیرا محیط کنترلی واحد مورد رسیدگی تاثیر بااهمیتی بر احتمال تحریف بااهمیت دارد (کواداگرز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

با توجه به مطالعات قبلی انجام شده درباره اهمیت ریسک در تصمیم‌گیری حسابرسان، لازم است نحوه ارزیابی حسابرسان از شواهد مربوط به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در هر دو شرایط کم ریسک و پر ریسک مورد بررسی قرار گیرد. مطابق با تئوری تشدید تعهد، رفتار تشدید کننده تصمیم‌گیرندگان رابطه نزدیکی با سطح ریسک دارد. برخی از مطالعات درباره تئوری تشدید تعهد نشان دهنده رابطه منفی بین عوامل ریسک و سطح تعهد است به این معنا که ریسک بالاتر موجب کاهش تعهد تصمیم‌گیرندگان نسبت به موقعیت و دیدگاه اولیه آن‌ها می‌شود (هی و میتال، ۲۰۰۷). در حوزه حسابرسی، با در نظر گرفتن این که حسابرسان معمولاً به عوامل ریسک بالاتر از طریق انجام سطوح گسترده‌تر رسیدگی‌ها واکنش نشان می‌دهند، می‌توان انتظار داشت ریسک محیط کنترلی اثر تعهد قبلی بر ارزیابی حسابرسان از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را تعدیل می‌کند. در این مطالعه این فرض کلی مطرح شده که حسابرسانی که با شرایط ریسک محیط کنترلی پایین مواجه می‌شوند، تعدیلات حسابرسی کمتری (بیشتری) در ارتباط با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را در مواقعی پیشنهاد می‌کنند که این رویدادها پس (قبل) از انتقال دیدگاه اولیه آن‌ها مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی شناسایی شود.

1. Ruhnke and Schmidt.

2. Quadackers et al.

مقابل، انتظار می‌رود هنگامی که عوامل ریسک بالاتر باشند، سطح تردید حرفه ای بالاتری از خود نشان دهند. بنابراین، هنگامی که سطح ریسک بالا باشد، اصلاحات حسابرسی پیشنهادی در شرایطی که تعهد قبلی حسابرسان به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی وجود داشته باشد، در مقایسه با شرایطی که تعهد قبلی وجود نداشته است، تفاوت معنی‌داری نخواهد داشت. به این ترتیب، فرضیه دوم به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: تعهد قبلی حسابرسان به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی تاثیر کاهشی بزرگتری بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس در شرایطی دارد که سطح ریسک محیط کنترلی پایین تر باشد.

بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه حاکی از آن است که پژوهش‌های چندانی در این زمینه صورت نگرفته که این موضوع عمدتاً ناشی از جدید بودن زمینه پژوهش مربوط به حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه می‌باشد. تنها پژوهش داخلی مرتبط با حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه مربوط به فروغی و همکاران (۱۳۹۳) می‌باشد که به بررسی عواملی می‌پردازد که بر قضاوت حسابرسان در راستای جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار است. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که عوامل تاثیرگذار در فرآیند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه شامل ویژگی‌های قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه، ویژگی‌های شواهد غیرمنتظره و شرایط و ویژگی‌های حاکم بر محیط حسابرسی می‌باشد. برخی از معدود پژوهش‌های خارجی انجام شده در این حوزه به شرح زیر است:

رشوان<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) تاثیر همه‌گیری کووید ۱۹ را بر حسابرسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد همه‌گیری کووید ۱۹ بر رویه‌های جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به منظور شناسایی و بحث در مورد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه موثر است. فانگ (۲۰۲۰)، زمان‌بندی کشف رویداد بعد از تاریخ ترازنامه بر روش انتخابی حسابرس نسبت به این رویدادها را مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که حسابرسان به احتمال کمتر اصلاحات لازم را برای رویدادهای نوع اول شناسایی شده پس از تکمیل رسیدگی‌ها در

1. Rashwan.



زمانی انجام می‌دهند که سطح ریسک پایین باشد، اما این شرایط در زمانی که سطح ریسک بالا باشد، مشاهده نمی‌شود. همچنین این شرایط برای رویدادهای نوع دوم که فقط نیازمند افشا توسط حسابرسان هستند، مشاهده نمی‌شود. فانگ و فارگر (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر تعهد قبلی و حساب‌خواهی بر ارزیابی حسابرسان از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه پرداختند. نتایج نشان داد حسابرسان تعدیلات حسابرسی کمتری را در زمانی ارائه می‌دهند که رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه پس از ارائه دیدگاه اولیه آن‌ها نسبت به ارائه منصفانه صورت‌های مالی در شرایط محیطی دارای ریسک پایین شناسایی شده باشد. همچنین اصلاحات پیشنهادی حسابرسان نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تاثیر کمتری از تعهد قبلی آن‌ها در مواقعی داشته که حسابرسان انتظار قضاوت شدن بر مبنای فرآیند قضاوت و نه نتیجه قضاوت خود داشته باشند.

هردا و لاول<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) در پژوهش خود عوامل موثر بر جستجوی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، ارزیابی، مذاکره، حل و فصل، و همچنین چالش‌ها و راهکارهای بهبود حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادهایی به منظور اثربخشی حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه ارائه نمود که ملاحظات برنامه حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، فاصله زمانی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، بودجه زمانی اختصاص یافته و روابط حسابرسان و صاحبکار را مورد بحث قرار می‌دهد. چانگ و همکاران (۲۰۱۳) به طراحی مدلی از عوامل موثر بر اثربخشی رویه‌های حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه پرداختند. نتایج حاکی از آن است که اثربخشی این رویه‌ها عمدتاً تحت تاثیر شیوه پردازش شناختی حسابرسان است که خود متاثر از عوامل محیطی، فردی و عوامل خاص کار می‌باشد.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش‌های مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری بر پایه تئوری‌های روانشناسی هستند و از آنجایی که عموماً بر علل رفتاری تمرکز دارند، از طرح‌های تجربی استفاده می‌نمایند. رایج‌ترین روش مورد استفاده در این پژوهش‌ها به دلیل توانایی در شناسایی علیت، آزمایش است (یوسف زاده و همکاران، ۱۴۰۰). پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری بوده و با توجه به جایگاه بین‌رشته‌ای فرضیه‌های پژوهش، طرح پژوهش تجربی

و روش مورد استفاده آزمایش است. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزاری متشکل از دو بخش طرح آزمایش تجربی و پرسشنامه جمع‌آوری شده است در بخش طرح آزمایش، افته پژوهش در اختیار مشارکت کنندگان قرار گرفت و در بخش پرسشنامه پس از آزمایش، سوالات مربوط به ویژگی شخصیتی خود نظارتی<sup>۱</sup>، و همچنین سوالات جمعیت‌شناسی مطرح شده است. به منظور بررسی روایی محتوا، افته و پرسشنامه پژوهش در اختیار اساتید، شرکا و مدیران حسابداری قرار گرفت و بر اساس دیدگاه‌های تخصصی آن‌ها اصلاحات لازم صورت گرفت. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از روش آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفته است. لازم به ذکر است آلفای کرونباخ محاسبه شده برای مقیاس خود نظارتی برابر با ۰/۷۱ بود. به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش از تحلیل واریانس چندعاملی مستقل استفاده گردید.

با توجه به این که هدف این پژوهش، بررسی تاثیر تعهد قبلی و ریسک محیط کنترلی بر قضاوت حسابداری نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه است و هر یک از متغیرهای مستقل در دو سطح مورد دستکاری قرار گرفت، از یک طرح عاملی بین گروهی (۲×۲) استفاده گردید و مشارکت کنندگان به طور تصافی به چهار گروه مختلف تخصیص یافتند. جامعه آماری این پژوهش متشکل از سرپرستان، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای شاغل در موسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است. در نهایت، این مطالعه با مشارکت ۱۳۰ نفر در سال ۱۴۰۲ انجام گرفت.

### طرح آزمون

در افته آزمایش با استناد به رویکرد بائور<sup>۲</sup> (۲۰۱۵)، یک مورد وظیفه رسیدگی به موجودی کالای ناباب مطرح شده است. در همین راستا، اطلاعاتی در ارتباط با رسیدگی به موجودی کالا یک شرکت تولیدی به مشارکت کنندگان ارائه شد و از آن‌ها خواسته شد اصلاحات مبتنی بر رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را مشخص نمایند که مربوط به نابابی موجودی‌ها بوده است. در افته آزمایش، اطلاعاتی در اختیار مشارکت کنندگان قرار گرفته که نشان می‌دهد شرکت مورد بررسی رابطه خود را با یکی از توزیع کنندگان پس از پایان سال مالی قطع نموده است. در ادامه بیان شده با توجه به این که موجودی برگشت شده به انبار شرکت ناباب یا آسیب دیده

1. Self-monitoring.

2. Bauer.

بوده است (وقوع یک رویداد پس از تاریخ ترازنامه)، بنابراین نگرانی‌هایی در مورد اصلاح مانده پایان دوره حساب موجودی کالا مطرح است که نشانگر ضرورت ذخیره‌گیری برای موجودی ناباب است.

شریک موسسه حسابرسی از مشارکت کنندگان در مطالعه درخواست ارزیابی کاهش ارزش (حذف) موجودی کالا می‌نماید و این موضوع در ادامه با مدیریت شرکت به بحث گذاشته می‌شود. به این ترتیب، خلاصه کاربرگ‌های حسابرسی در ارتباط با رسیدگی‌های شرکت در اختیار مشارکت کنندگان قرار می‌گیرد. موجودی کالای شرکت برابر ۱۰/۰۸ میلیارد ریال است و تیم حسابرسی با توجه به ارزش غیرقابل بازیافت، مبلغ کاهش ارزش (حذف) موجودی کالا را ۷/۵۶ میلیارد ریال برآورد نموده است و این مسئله منجر به شناسایی زیان خالص به مبلغ ۲/۶۹ میلیارد ریال در صورت سود و زیان شرکت می‌شود. هر چند، مدیر مالی شرکت مورد بررسی معتقد است به این دلیل که شرکت به احتمال زیاد محصولات قدیمی خود را تبدیل نموده و تغییر می‌دهد، فقط مبلغ ۳/۹۳ میلیارد ریال نابابی موجودی کالا منطقی است و در چرخه عمر حذف این موجودی‌ها بسیار زود هنگام است. به این ترتیب، در صورتی که این شرایط مورد پذیرش قرار گیرد، مبلغ سود خالص شرکت برابر با ۹۴۰ میلیون ریال خواهد بود. با این وجود مشخص است هر دوی موارد کاهش ارزش موجودی تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی شرکت مورد بررسی دارد. در ادامه با توجه به شرایط فوق از مشارکت کنندگان در مطالعه خواسته شده در مورد حداقل مبلغ کاهش ارزش موجودی کالا تصمیم‌گیری نمایند. در پایان این بخش، مشارکت کنندگان می‌بایست به منظور تایید کنترل توجه آنها، به پرسشی در خصوص این که قبل از یا بعد از گزارش ارائه منصفانه صورت‌های مالی به مدیریت، از طریق اعضای تیم حسابرسی از وجود رویداد بعد از تاریخ ترازنامه در مورد ناباب شدن موجودی‌ها مطلع شده‌اند یا خیر، پاسخ دهند. لازم به ذکر است مشارکت کنندگانی که به این سوال به طور صحیح پاسخ نداده بودند، از نمونه پژوهش حذف گردیدند. در نهایت، پس از پاسخگویی به سوال مربوط به کنترل دستکاری متغیر ریسک محیط کنترلی، از مشارکت کنندگان خواسته شد مقیاس خودنظارتی (مشمول بر ۱۸ گویه) طراحی شده توسط اسنیدر و گانگستاد<sup>۱</sup> (۱۹۸۶)، سوالات جمعیت‌شناسی و سوالی در ارتباط با میزان مواجهه با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را تکمیل نمایند.

1. Snyder and Gangestad.

### متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته پژوهش، ارزیابی حداقل مبلغ کاهش ارزش موجودی (عددی بین صفر و کل ارزش موجودی قدیمی) است که حسابرسان تمایل به پذیرش آن برای ثبت در صورت‌های مالی داشتند. به این ترتیب، یک مبلغ پیشنهادی کمتر برای اصلاح حسابرسی نشان دهنده توافق بیشتر با صاحبکار می‌باشد (بائور، ۲۰۱۵).

اولین متغیر مستقل پژوهش، تعهد به مدیریت است. این متغیر در دو سطح، مورد دستکاری قرار گرفت (وجود تعهد قبلی در مقابل عدم وجود تعهد). در وضعیتی که «تعهد قبلی» وجود داشته باشد، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، بعد از گزارش ارائه منصفانه صورت‌های مالی به مدیریت شناسایی شده است. در وضعیت «عدم وجود تعهد»، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، قبل از گزارش ارائه منصفانه صورت‌های مالی به مدیریت شناسایی می‌شود. دومین متغیر مستقل، ریسک محیط کنترلی است، این متغیر نیز در دو سطح، ریسک بالا یا پایین مورد دستکاری قرار گرفت. در این پژوهش، با استناد به پژوهش کواداکرز و همکاران (۲۰۱۴) از محیط کنترلی واحد اقتصادی به عنوان عامل دستکاری ریسک محیط کنترلی استفاده شده است. به این ترتیب، به مشارکت کنندگان اختصاص یافته به وضعیت «ریسک بالا» بیان گردید، محیط کنترلی صاحبکار، ضعیف است. در مقابل، به مشارکت کنندگانی اختصاص یافته به وضعیت «ریسک پایین» بیان شد، محیط کنترلی صاحبکار، قوی است. در افته پژوهش این شرایط در بخش برنامه‌ریزی حسابرسی مورد تاکید قرار گرفته است.

### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی آزمودنی‌های پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، از ۱۳۰ آزمودنی در مطالعه، ۸۳/۸ درصد را مردان تشکیل می‌دادند. ۶/۲ درصد آزمودنی‌ها کمتر از ۳۱ بودند، ۳۶/۱ درصد در رده سنی بین ۳۱ تا ۴۰ سال، ۲۰/۸ درصد در رده سنی بین ۴۱ تا ۵۰ سال، ۳۰ درصد در رده سنی بین ۵۱ تا ۶۰ سال قرار داشتند و ۶/۹ درصد بیشتر از ۶۰ سال سن داشتند. اکثر آزمودنی‌ها، تجربه حسابرسی بیشتر از ۲۰ سال (۴۵/۹ درصد) داشتند. از لحاظ موقعیت در موسسه حسابرسی، ۳۶/۲ درصد آزمودنی‌ها سرپرست و ۳۲/۳ درصد مدیر بودند. تقریباً ۵۹ درصد آزمودنی‌ها دارای گواهینامه حسابدار

رسمی بودند و حدود ۴۷ درصد آزمودنی‌ها شاغل در سازمان حسابرسی بودند. میانگین میزان مواجهه آزمودنی‌ها با رویدادهای بعد از تاریخ ترانامه، ۳/۰۲ بوده که تقریباً نزدیک به نقطه میانی طیف (۳) است.

جدول ۱.۱. اطلاعات جمعیت شناختی آزمودنی‌های پژوهش

مرد		زن		جنسیت	
۱۰۹ (۸۳/۸)		۲۱ (۱۶/۲)		تعداد (درصد)	
دکتری	دانشجوی دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	سطح تحصیلات	
۷ (۵/۴)	۱۳ (۱۰)	۷۸ (۶۰)	۳۲ (۲۴/۶)	تعداد (درصد)	
بیشتر از ۶۰	۶۰ تا ۵۱	۵۰ تا ۴۱	۴۰ تا ۳۱	کمتر از ۳۱	سن (سال)
۹ (۶/۹)	۳۹ (۳۰)	۲۷ (۲۰/۸)	۴۷ (۳۶/۱)	۸ (۶/۲)	تعداد (درصد)
بیشتر از ۲۰	۲۰ تا ۱۶	۱۵ تا ۱۱	۱۰ تا ۶	کمتر از ۶	تجربه حسابرسی (سال)
۵۹ (۴۵/۴)	۱۵ (۱۱/۵)	۲۸ (۲۱/۵)	۲۱ (۱۶/۲)	۷ (۵/۴)	تعداد (درصد)
سرپرست	سرپرست ارشد	مدیر	شریک	موقعیت شغلی فعلی	
۴۷ (۳۶/۲)	۲۲ (۱۶/۹)	۴۲ (۳۲/۳)	۱۹ (۱۴/۶)	تعداد (درصد)	
خیر		بلی		دارای گواهینامه حسابدار رسمی	
۵۳ (۴۰/۸)		۷۷ (۵۹/۲)		تعداد (درصد)	
شاغل در سایر موسسات حسابرسی		شاغل در سازمان حسابرسی		وضعیت اشتغال	
۶۹ (۵۳/۱)		۶۱ (۴۶/۹)		تعداد (درصد)	
انحراف معیار	میانگین	مواجهه با رویدادهای بعد از تاریخ ترانامه (۱-۵، ۱: خیلی کم- ۵: خیلی زیاد)			
۱/۲۷۳	۳/۰۲۳				
۳/۳۸۶		۸/۹۲۳			ویژگی خود نظارتی

لازم به ذکر است که همگن بودن گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی با استفاده از آزمون خی دو سنجیده شد و همچنین به منظور بررسی همگن بودن چهار گروه از لحاظ ویژگی خودنظارتی از تحلیل واریانس یک راه بهره گرفته شد. یافته‌های حاصل از آزمون خی دو نشان می‌دهد که چهار گروه مورد مطالعه از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی شامل: جنسیت ( $\chi^2_{(3)}=2/298, p=0/513$ )؛ سطح تحصیلات ( $p=0/629$ )؛ رده‌های سنی ( $\chi^2_{(9)}=7/077, p=0/680$ )؛ تجربه حسابرسی ( $\chi^2_{(12)}=9/267, p=0/492$ )؛ موقعیت حسابرس در موسسه ( $\chi^2_{(15)}=4/938, p=0/840$ ) و دارا بودن گواهینامه حسابدار رسمی ( $\chi^2_{(3)}=4/659, p=0/199$ ) و همچنین وضعیت اشتغال ( $p=0/492$ )

همگن بودند. سطح معنی‌داری آماره تحلیل واریانس یک راه برای ویژگی خودنظارتی، بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد ( $F=۰/۷۲۶$ ،  $p=۰/۵۳۸$ ). در نتیجه، چهار گروه از لحاظ نمرات و ویژگی خود نظارتی همگن بودند. از این رو، نتایج بدست آمده تحت تأثیر متغیرهای یاد شده نبوده است.

### جدول ۲. شاخص‌های توصیفی میانگین و انحراف معیار ارزیابی کاهش ارزش موجودی‌ها

سطوح تعهد			
ردیف‌ها	وجود تعهد قبلی	عدم تعهد قبلی	سطوح ریسک
میانگین (انحراف معیار)	میانگین (انحراف معیار)	میانگین (انحراف معیار)	
۶/۱۶ (۲/۶۴) تعداد = ۶۱	۵/۱۴ (۲/۷۴) تعداد = ۳۱	۷/۲۲ (۲/۰۹) تعداد = ۳۰	ریسک پایین
۷/۱۰ (۲/۴۰) تعداد = ۶۹	۷/۰۶ (۲/۵۷) تعداد = ۳۵	۷/۱۴ (۲/۲۶) تعداد = ۳۴	ریسک بالا
<u>کل</u>			ستون‌ها
۶/۶۶ (۲/۵۵) تعداد = ۱۳۰	۶/۱۶ (۲/۸۰) تعداد = ۶۶	۷/۱۸ (۲/۱۶) تعداد = ۶۴	میانگین (انحراف معیار)

یادداشت‌ها: تعهد = ۱۰ اگر تعهد قبلی وجود نداشته باشد، ۱ اگر تعهد قبلی وجود داشته باشد.

ریسک = ۰ اگر سطح ریسک پایین باشد، ۱ اگر سطح ریسک بالا باشد.

جدول ۲ میانگین ارزیابی کاهش ارزش موجودی‌ها را برای هر یک از چهار گروه آزمایش نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، میانگین ارزیابی کاهش ارزش موجودی‌ها برای گروه فاقد تعهد و ریسک پایین (گروه اول) ۷/۲۲؛ برای گروه دارای تعهد و ریسک پایین (گروه دوم) ۵/۱۴؛ برای گروه فاقد تعهد و ریسک بالا (گروه سوم) ۷/۱۴؛ و برای گروه دارای تعهد و ریسک بالا (گروه چهارم) ۷/۰۶ است.

یافته‌ها نشان می‌دهد که مشارکت‌کنندگانی که هیچ تعهدی نداشته‌اند مقادیر اصلاح حسابرسی بزرگ‌تری (میانگین = ۷/۱۸ میلیارد ریال) را در مقایسه با مشارکت‌کنندگانی پیشنهاد نموده‌اند که تعهد قبلی برای آن‌ها وجود داشته است (میانگین = ۶/۱۶ میلیارد ریال) که این نتیجه با پیش‌بینی فرضیه اول مطابقت دارد. همچنین میانگین پاسخ مشارکت‌کنندگان گروه اول و دوم نشان می‌دهد که در شرایطی که رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه پس از انتقال دیدگاه حسابرس به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی شناسایی می‌شوند (در وضعیت وجود تعهد

قبلی حسابرسان به مدیریت)، میانگین مبالغ اصلاح حسابرسان در شرایط ریسک کنترلی پایین (میانگین = ۵/۱۴ میلیارد ریال) در مقایسه با شرایط ریسک کنترلی بالا (میانگین = ۷/۰۶ میلیارد ریال) کمتر است که این نتیجه با پیش‌بینی فرضیه دوم مطابقت دارد.

### کنترل دستکاری متغیرهای مستقل

به منظور تایید توجه حسابرسان به دستکاری متغیر تعهد به مدیریت، از مشارکت کنندگان خواسته شده که به سؤالی در مورد این که قبل از یا بعد از گزارش ارائه منصفانه صورت‌های مالی به مدیریت، از طریق اعضای تیم حسابرسان از وجود رویداد بعد از تاریخ ترازنامه در مورد نایاب شدن موجودی‌ها اطلاع پیدا کرده‌اند یا خیر، پاسخ دهند. آزمودنی‌هایی که به این سوال کنترلی به طور صحیح پاسخ نداده بودند، از نمونه پژوهش حذف گردیدند. تعداد ۲۳ آزمودنی که با دقت لازم به سوال کنترلی پاسخ نداده بودند، و یا پاسخنامه آن‌ها ناقص بود، از نمونه پژوهش حذف شدند. در نهایت، این مطالعه با مشارکت ۱۳۰ نفر انجام گرفت.

به منظور تایید توجه حسابرسان به دستکاری ریسک محیط کنترلی، از مشارکت کنندگان در مطالعه خواسته شده سطح ریسک محیط کنترلی را در افته پژوهش با استفاده از یک طیف ۱۱ نقطه‌ای (از ۰: ریسک بسیار پایین تا ۱۰: ریسک بسیار بالا) ارزیابی نمایند. سپس میانگین نمرات به دست آمده این سوال برای آزمودنی‌ها در دو وضعیت ریسک بالا و ریسک پایین مقایسه شد. مقادیر چولگی و کشیدگی حاکی از پیروی متغیر یاد شده از توزیع نرمال است، آزمون  $t$  مستقل به منظور مقایسه میانگین متغیر یاد شده در دو وضعیت ریسک بالا و پایین، مناسب تشخیص داده شد. نتایج آزمون  $t$  مستقل حاکی از آن است که میانگین متغیر یاد شده برای آزمودنی‌های دارای سطح ریسک بالا (۵/۳۱۱) به طور معنی‌داری بیشتر از میانگین پاسخ آزمودنی‌ها در سطح ریسک پایین (۶/۹۲۸) بوده است ( $p=۰/۰۰۰$ ؛  $t=۴/۷۲۰$ ) و در نتیجه می‌توان انتظار داشت که دستکاری متغیر ریسک محیط کنترلی موفقیت‌آمیز بوده است.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، به منظور بررسی نرمال بودن متغیر وابسته در هر یک از گروه‌ها، از شاخص چولگی و کشیدگی استفاده شده است. اگر چه مقادیر متفاوتی برای ارزیابی نرمال بودن داده‌ها با استفاده از شاخص‌های چولگی و کشیدگی عنوان شده است، اما معمولاً مقادیر چولگی و کشیدگی بین +۲ و -۲ را شرط نرمال بودن می‌دانند. نتایج نشان می‌دهد که

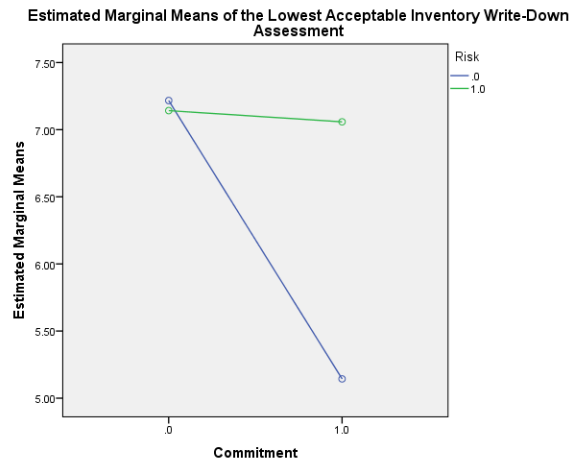
توزیع متغیر ارزیابی کاهش ارزش موجودی‌ها در هر یک از گروه‌ها از توزیع نرمال انحراف معناداری ندارد. آخرین نکته اساسی که در این پژوهش در مفروضه‌های تحلیل واریانس آزمون گردید، بحث همسانی واریانس‌ها در بین گروه‌ها است. همسانی واریانس‌ها بین گروهی با استفاده از آزمون لون مورد بررسی قرار گرفت. با در نظر گرفتن نتایج آزمون لون، سطح معنی‌داری آماره این آزمون برای مدل (۰/۰۹۴) بیش‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ است، بنابراین، فرضیه صفر مربوط به این آزمون (همسانی واریانس‌های بین گروهی) با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

جدول ۳. تحلیل واریانس دوعاملی

منبع تغییرات	مجدورات مجموع	درجه آزادی	میانگین مجدورات	آماره F	سطح معناداری	مجدوراتا سهمی
تعهد	۳۷/۶۳۸	۱	۳۷/۶۳۸	۶/۳۷۰	۰/۰۱۳	۰/۰۴۸
ریسک	۲۷/۳۹۱	۱	۲۷/۳۹۱	۴/۶۳۵	۰/۰۳۳	۰/۰۳۵
تعهد*ریسک	۳۲/۰۵۵	۱	۳۲/۰۵۵	۵/۴۲۵	۰/۰۲۱	۰/۰۴۱
خطا	۷۴۴/۵۲۹	۱۲۶	۵/۹۰۹			

فرضیه اول، اثر اصلی تعهد قبلی به مدیریت بر ارزیابی حساب‌برسان از کاهش ارزش موجودی‌ها را بررسی می‌کند. در فرضیه اول مطرح شده که حساب‌برسان مبالغ اصلاح حسابرسی کمتری (بیشتری) را برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه شناسایی شده بعد (قبل) از تعهد آن‌ها به مدیریت نسبت به دیدگاه اولیه ارائه منصفانه صورت‌های مالی شناسایی می‌نمایند. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، اثر اصلی تعهد قبلی بر ارزیابی آزمودنی‌ها از کاهش ارزش موجودی‌ها معنی‌دار است ( $F_{(1, 126)} = 6/370, p = 0/013$ ). بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان استدلال نمود که وجود تعهد قبلی بر مقادیر تعدیل حسابرسی تأثیرگذار است. افزون بر این، یافته‌ها به دست آمده در جدول ۲ حاکی از آن است مشارکت کنندگانی که هیچ تعهدی نداشته‌اند مقادیر اصلاح حسابرسی بزرگ‌تری (میانگین = ۷/۱۸ میلیارد ریال) را در مقایسه با مشارکت کنندگانی انجام داده‌اند که تعهد قبلی برای آن‌ها وجود داشته است (میانگین = ۶/۱۶ میلیارد ریال) که این نتیجه با پیش‌بینی فرضیه اول مطابقت دارد. طبق یافته‌های فوق، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد.





### نگاره ۱.۱ اثر متقابل تعهد و ریسک

#### جدول ۴.۴ آزمون تعقیبی گابریل جهت مقایسه زوجی

سطح معنی داری	خطای استاندارد	اختلاف میانگین	
۰/۰۰۷	۰/۶۲۲	۲/۰۷۳	گروه اول (عدم تعهد و ریسک پایین) با گروه دوم (دارای تعهد و ریسک پایین)
۱/۰۰۰	۰/۵۸۵	۰/۰۸۳	گروه سوم (عدم تعهد و ریسک بالا) با گروه چهارم (دارای تعهد و ریسک بالا)
۰/۰۱۱	۰/۵۹۹	-۱/۹۱۵	گروه دوم (دارای تعهد و ریسک پایین) با گروه چهارم (دارای تعهد و ریسک بالا)

در ادامه، برای تحلیل بیشتر اثرات اصلی، از آزمون تعقیبی استفاده گردید. با توجه به نابرابری اندازه گروه‌های مورد مطالعه و همچنین برابری واریانس‌های بین گروهی، آزمون تعقیبی گابریل<sup>۱</sup> مورد استفاده قرار گرفت. نتایج آزمون تعقیبی در جدول ۴ نشان می‌دهد که در شرایطی که سطح ریسک پایین باشد، میانگین اصلاحات حسابرسان برای موارد عدم وجود تعهد بطور معنی داری بزرگتر از زمانی است که تعهد قبلی برای حسابرسان وجود داشته است (عدم تعهد = ۷/۲۲؛ تعهد قبلی = ۵/۱۴؛  $p=۰/۰۰۷$ )، اما در شرایطی که سطح ریسک بالا باشد، این وضعیت مشاهده نمی‌شود (عدم تعهد = ۷/۱۴؛ تعهد قبلی = ۷/۰۶؛  $p=۱/۰۰۰$ ). به بیان دقیق‌تر، زمانی که سطح ریسک بالا باشد، اصلاحات حسابرسان پیشنهادی در شرایطی که تعهد قبلی حسابرسان به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه

1. Gabriel.

صورت‌های مالی وجود داشته باشد، در مقایسه با شرایطی که تعهد قبلی وجود نداشته است، تفاوت معنی‌داری نخواهد داشت. در ادامه می‌توان مشاهده کرد برای حسابرسانی که تعهد قبلی داشته‌اند، میانگین تعدیلات حسابرسی در محیط کنترلی با ریسک پایین در مقایسه با ریسک کنترلی بالا، بطور معنی‌داری کمتر می‌باشد (ریسک پایین =  $5/14$ ؛ ریسک بالا =  $7/06$ ؛  $p=0/011$ ). این شرایط نشان می‌دهد حسابرسان موارد اصلاح حسابرسی کمتری را به مدیریت در زمانی پیشنهاد می‌دهند که رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بعد از تعهد آن‌ها به مدیریت مبنی بر دیدگاه اولیه نسبت به ارائه منصفانه صورت‌های مالی در محیط کنترلی دارای ریسک پایین شناسایی شده باشد. با توجه به این نتایج می‌توان بیان کرد اثر تعهد قبلی مشاهده شده در شرایط سطح ریسک پایین قابل تعمیم به شرایط دارای ریسک بالا نیست. به این ترتیب، حسابرسان سطح ریسک بالای صاحبکار را تشخیص داده و هنگام ارزیابی و تحلیل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه از استراتژی‌های تصمیم‌گیری خود برای مقابله با سطح ریسک بالا استفاده خواهند کرد. طبق یافته‌های فوق، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌گردد و تعهد قبلی حسابرسان به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی اثر کاهش بیشتری بر مبلغ اصلاح پیشنهادی حسابرسی در شرایط ریسک کنترلی پایین در مقایسه با شرایط ریسک کنترلی بالا دارد. همانطور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، ریسک محیط کنترلی نقش تعدیل‌کننده در ارتباط با تاثیر تعهدات قبلی بر ارزیابی حسابرسان نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه دارد.

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

از آن جایی که یکی از ویژگی‌های رسیدگی به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه این است که این ارزیابی‌ها به طور مکرر در اواخر فرآیند حسابرسی انجام می‌شود، به ویژه زمانی که حسابرسان احتمالاً دیدگاه اولیه خود را نسبت به ارائه منصفانه صورت‌های مالی به مدیریت منتقل نموده است، از این رو، یکی از دغدغه‌های قانون‌گذاران در ارتباط با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه این است که حسابرسان گاهی اوقات امکان واکنش مناسب نسبت به این رویدادها را در هنگام شناسایی آن‌ها در جریان تکمیل رسیدگی‌ها نداشته یا از شواهد جدید در دسترس پس از تکمیل رسیدگی‌ها چشم‌پوشی می‌نمایند (فانگ و فارگر، ۲۰۱۹). هر چند، حسابرسان ملزم به واکنش نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بوده، نگرانی اصلی در این زمینه این است که حسابرسان به واسطه این شرایط ممکن است دچار سوگیری تشدید تعهد نسبت به تصمیم اولیه خود شده و به پایبندی به تصمیم و تعهد اولیه خود تمایل داشته و در نتیجه برای یک رویداد

پس از تاریخ ترازنامه که تغییر بااهمیتی در سود گزارش شده در صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی ایجاد می‌کند، اصلاحات کافی را لحاظ نمایند. در این راستا، در مطالعه حاضر تاثیر تعهد قبلی حسابرس بر ارزیابی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مورد بررسی قرار گرفت. همچنین، به بررسی نقش ریسک محیط کنترلی در ارتباط با تاثیر تعهدات قبلی بر ارزیابی حسابرسان نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه پرداخته شد.

نتایج فرضیه اول پژوهش حاکی از آن است که هنگامی حسابرسان اصلاحات حسابرسی کمتری در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه‌ای انجام می‌دهند که این رویدادها بعد از انتقال دیدگاه اولیه آن‌ها به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی شناسایی شود. در مقابل، هنگامی که این رویدادها قبل از انتقال دیدگاه حسابرس به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی شناسایی شود، حسابرسان اصلاحات بیشتری در ارتباط با این رویدادها پیشنهاد می‌نمایند. این یافته با ادبیات تحقیق موجود درباره رفتار مبتنی بر پابندی به تصمیم اولیه حسابرس ارتباط دارد و همراستا با پژوهش جفری (۱۹۹۲)، فانگ و فارگر (۲۰۱۹) و فانگ (۲۰۲۰) نتایج این پژوهش نشان داد فرآیند حسابرسی می‌تواند منجر به ترغیب حسابرس به انجام این رفتار در ارتباط با رسیدگی‌ها شود. جفری (۱۹۹۲) براساس تئوری تشدید تعهد اذعان می‌نماید در شرایطی که نتایج حاصل از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نامطلوب بوده و با انتظارات قبلی مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی مغایرت داشته باشد، تعهد قبلی حسابرس به احتمال زیاد می‌تواند بر فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تاثیر داشته باشد.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد که زمانی حسابرسان اصلاحات حسابرسی کمتری را انجام می‌دهند که رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بعد از ارائه دیدگاه اولیه آن‌ها نسبت به ارائه منصفانه صورت‌های مالی در شرایط محیطی دارای ریسک پایین شناسایی شده باشد. با توجه به این نتایج می‌توان بیان نمود اثر تعهد قبلی مشاهده شده در سطح ریسک پایین قابل تعمیم به شرایط دارای ریسک بالا نیست. به بیان دقیق‌تر، افزایش ریسک منجر به کاهش تعهد حسابرسان نسبت به تصمیم قبلی آن‌ها شده و انتظار می‌رود حسابرسان ارزیابی خود از ریسک را در ارتباط با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مورد توجه قرار دهند. به این ترتیب، انتظار می‌رود هنگامی که حسابرسان سطح ریسک صاحبکار را بالا ارزیابی می‌نمایند، در موقع ارزیابی و تحلیل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، سطح تردید حرفه‌ای بالاتری از خود نشان دهند و از

استراتژی‌های تصمیم‌گیری مناسب برای مقابله با سطح ریسک بالا بهره‌گیرند. این نتایج با نتایج پژوهش فانگ و فارگر (۲۰۱۹) همخوانی دارد.

یافته‌های این پژوهش می‌تواند بازخوردهای مهمی برای حسابرسان، سازمان حسابرسی، و سایر موسسات حسابرسی، و همچنین جامعه حسابداران رسمی فراهم آورد. در ارتباط با عملیات حسابرسی، یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد حسابرسان ممکن است رفتار تشدید شونده در ارتباط با ارزیابی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه‌ای داشته باشند که این رویدادها بعد از ارائه گزارش به مدیریت مبنی بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی شناسایی شده باشد. چورچ (۱۹۹۱) در مطالعه خود رفتار مبتنی بر تشدید تعهد در حسابرسی را تشریح کرده و بیان می‌نماید یک دلیل احتمالی برای مشاهده این رفتار ممکن است این موضوع باشد که جلب توجه صاحبکار به رویداد پس از تاریخ ترازنامه و پیشنهاد شناسایی در صورت‌های مالی پس از تکمیل رسیدگی‌ها می‌تواند نشان دهنده پذیرش کیفیت پایین حسابرسی در طول فرآیند اولیه رسیدگی‌ها باشد. پژوهش حاضر شواهدی را ارائه نموده که مطابق آن حسابرسان با موانعی برای تغییر تصمیم خود پس از ایجاد تعهد به مدیریت یا سرپرست حسابرسی روبرو هستند. در عمل، حسابرسان ملزم به انتقال مکرر دیدگاه‌های خود به مدیریت در فرآیند حسابرسی، جمع‌آوری شواهد حسابرسی، یا ارائه توضیح برای رفع مسائل حسابرسی تا زمان انتشار گزارش خود هستند. بر این اساس، چنانچه حسابرسان رسیدگی‌های خود را تکمیل کرده و دیدگاه اولیه خود را به مدیریت گزارش دهند، این امر می‌تواند منجر به ناتوانی آن‌ها در توجه کافی به شواهد غیرمتقاعدکننده شناسایی شده در اواخر فرآیند حسابرسی گردد. این یافته‌ها از این جهت حائز اهمیت است که تشدید سوگیری در مرحله تکمیل فرآیند حسابرسی که در پژوهش حاضر شناسایی شده، ممکن است بر نتایج نهایی حسابرسی تأثیر داشته باشد. بر این اساس به سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود توصیه می‌شود که از ساز و کارهای مشخص برای کاهش تعهد حسابرسان درباره انتقال دیدگاه اولیه آن‌ها همچون اجرای فرآیند نظارت مستمر و بررسی‌های کنترل کیفیت برای شناسایی و اصلاح موارد ضعیف قضاوت در طول مراحل حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه استفاده نمایند. همچنین به سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود از این یافته‌ها برای تأکید بر الزامات مستندسازی در پایان فرآیند حسابرسی در راستای بهبود کیفیت قضاوت حسابرسان در ارتباط با ارزیابی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه استفاده نمایند و اعضای تیم حسابرسی را ملزم به مستندسازی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه قبل از انتشار گزارش حسابرسی و ارائه آن نماید. مستندسازی دقیق‌تر فرآیند استفاده شده

برای ارزیابی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه ممکن است باعث ایجاد انگیزه در حسابرسان برای توجه بیشتر به رویدادهایی شود که در اواخر فرآیند حسابرسی شناسایی می‌شوند. در نهایت، یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای جامعه حسابداران رسمی در زمینه آموزش حسابرسان سودمند واقع شود. به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود دوره‌های آموزشی را برای اعضای خود با هدف بهبود کیفیت قضاوت حسابرسان در ارتباط با ارزیابی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه برگزار نمایند. همچنین توصیه می‌شود علاوه بر برگزاری دوره‌های آموزشی در این حوزه، حساسیت بیشتری نسبت به رویدادهایی نشان دهند که در اواخر فرآیند حسابرسی شناسایی می‌شوند.

نتایج این پژوهش دارای محدودیت‌های مشابه تمام مطالعات دیگری است که در آن قضاوت و تصمیم‌گیری مورد بررسی قرار می‌گیرد. این محدودیت‌ها می‌تواند نشان دهنده فرصت‌های پیش‌رو برای انجام مطالعات آتی باشد. در پژوهش‌های تجربی که در محیط آزمایشگاه انجام می‌شوند، همه متغیرها به جز متغیرهای مورد بررسی کنترل می‌شوند، مشابه پژوهش‌های علوم اجتماعی در این پژوهش نیز کنترل همه متغیرها امکان‌پذیر نبود. یافته‌های این پژوهش بر مبنای یک سناریوی در ارتباط با نابابی موجودی‌ها به دست آمده و احتمالاً نتایج حاصله برای تمام انواع رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه قابل تعمیم نیست. به این ترتیب، پژوهش‌های بعدی در این حوزه می‌تواند انواع مختلف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نظیر رویدادهای نوع دوم که مستلزم افشا می‌باشد و مسائلی همچون رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه ناشی از دعاوی حقوقی و بدهی‌های احتمالی را مورد بررسی قرار دهد. در نهایت، با توجه به این که حسابرسان و واحدهای مورد رسیدگی معمولاً در یک فرآیند چانه‌زنی پیچیده برای چشم‌پوشی یا توافق درباره اصلاحات حسابرسی پیشنهادی قرار می‌گیرند، به این ترتیب در مطالعات بعدی می‌توان چالش‌ها و محتوای پیچیده ابعاد فرآیند رسیدگی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه مورد بررسی و توجه قرار داد.

### ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.

## منابع

- فروغی، داریوش؛ رجبی، روح‌الله و بهزادیان، فتاح. (۱۳۹۳). بررسی نحوه استنباط حساب‌رسان از عوامل موثر بر فرآیند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و ارائه یک مدل کاربردی. *دانش حسابداری*، ۱۴(۵۵): ۷۱-۹۴.
- یوسف‌زاده، نسرین؛ پورحیدری، امید و خدای‌پور، احمد. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر ساختار سوالات پرس‌وجو و رابطه بین حساب‌رس و صاحبکار بر گزارشگری تقلب. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱(۳): ۲۱۵-۲۳۶.

## References

- Bauer, T. D. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review* 90 (1): 95–114.
- Church, B. K. (1991). An examination of the effect that commitment to a hypothesis has on auditors' evaluations of confirming and disconfirming evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7 (2): 513–534.
- Chung, J. O. Y; C. P. Cullinan, M. Frank, J. H. Long, J. Mueller-Phillips, & D. M. O'Reilly. (2013). the auditor's approach to subsequent events: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement 1): 167–207.
- Foroghi, D; Rajabi T R; & Behzadiyan, F. (2014). Investigating how auditors deduce factors affecting the process of searching, discovering and evaluating evidence related to events after the balance sheet date and providing a practical model. *Audit knowledge*, 14(55): 71-94. (In Persian).
- He, X; & V. Mittal. (2007). the effect of decision risk and project stage on escalation of commitment. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 103 (2): 225–237.
- Herda, D. N; & J. J. Lavelle. (2014). auditing subsequent events: Perspectives from the field. *Current Issues in Auditing* 8 (2): A10–A24.
- Hatfield, R. C; S. B. Jackson, & S. D. Vandervelde. (2011). the effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting* 23 (2): 117–130.
- Janvrin, D. J; & C. G. Jeffrey. (2007). an investigation of auditor perceptions about subsequent events and factors that influence this audit task. *Accounting Horizons*, 21 (3): 295–312.
- Jeffrey, C. (1992). The relation of judgment, personal involvement, and experience in the audit of bank loans. *The Accounting Review*, 67 (4): 802–819.
- Messier, W. F; Jr; L. A. Quick, & S. D. Vandervelde. (2014). the influence of process accountability and accounting standard type on auditor usage of a status quo heuristic. *Accounting, Organizations and Society* 39 (1): 59–74.
- Phang, S. Y; & Fargher, N. L. (2019). Auditors' evaluation of subsequent events: The effects of prior commitment and type of accountability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3):167-182.

- Phang, S. Y. (2020). Impacts of the timing of the discovery of a subsequent event on the auditors' approach to subsequent events. *Accounting & Finance*, 60(4): 4121-4146.
- Quadackers, L; T. Groot, & A. Wright. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research* 31 (3): 639-657.
- Rashwan, R; & El, A. (2023). The Impact of the Covid-19 pandemic on the Auditing of Subsequent Events of financial lists in Accordance with the International Auditing Standard No. (560). *An-Najah University Journal for Research, B: Humanities*, 37(4).
- Ruhnke, K; & M. Schmidt, (2014), Misstatements in financial statements: the relationship between inherent and control risk factors and audit adjustments, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 247-269.
- Snyder, M; & S. Gangestad. (1986). on the nature of self-monitoring: Matters of assessment, matters of validity. *Journal of Personality and Social Psychology* 51 (1): 125-139.
- Yousefzadeh, N; Pourheidari, O; & Khodamipour, A.(2021).The Impact of the Structure of Inquiry Questions and Rapport between the Auditor and Client on Fraud Reporting. *Empirical Research in Accounting*, 11(3), 215-236. (In Persian).

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.