

## تحقیق تجربی از نحوه قضاوت حسابرس در اعمال آزمون های تحلیلی

دکتر حسین فخاری<sup>۱</sup> دکتر محمد کاشانی پور<sup>۲</sup> مهدی افشار<sup>۳</sup> علی اکبر پورموسی<sup>۴</sup>

**چکیده:** در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی دارد به طوری که تمام مراحل حسابرسی، با قضاوت همراه است. نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی، به‌عنوان بخشی از فرآیند حسابرسی، موضوعی است که کمتر مورد توجه محققین بوده است. هدف این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی، از اطلاعات حسابرسی نشده سال جاری و یا اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل تاثیر می‌پذیرد یا خیر؟ همچنین در این تحقیق میزان تاثیرپذیری قضاوت حسابرسان در صورتی که روند تهیه و افشاء صورت‌های مالی در سال جاری مشابه یا متفاوت با سال‌های قبل باشد مورد بررسی قرار می‌گیرد.

تحقیق مذکور تحقیق نیمه تجربی بوده که از طریق توزیع پرسشنامه انجام گردیده است. شیوه تحقیق بدین صورت است که از حسابرسان مستقل در دو گروه کنترلی و تحت آزمایش، خواسته شده است تا با توجه به اطلاعات صورت سود و زیان حسابرسی نشده شرکت در سال جاری و حسابرسی شده شرکت در سال‌های قبل، راجع به در صد سود ناویژه سال جاری و حد بالا و حد پائین در صد سود ناویژه سال جاری، برآوردهایی را انجام دهند.

یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی، تحت تاثیر صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. همچنین نتایج تحقیق نشان‌دهنده این است که هرگاه روند تهیه و افشاء اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی متفاوت با اطلاعات سال‌های قبل باشد، نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی دارای سوءگیری قضاوتی بیشتری است. یافته‌های این تحقیق علاوه بر بسط تئوریک کاربرد آزمون‌های تحلیلی در حسابرسی، می‌تواند بیانگر نقش و کاربرد این آزمون‌ها توسط حسابرسان در فرآیند حسابرسی باشد.

**واژه‌های کلیدی:** آزمون‌های تحلیلی، قضاوت حسابرسی، سود ناویژه مورد انتظار، ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده و جا نبداری (سوگیری قضاوتی)

۱ استادیار دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه مازندران

۲ دانشیار دانشگاه مازندران، گروه حسابداری، ایران

۳ کارشناس ارشد حسابداری

۴ عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد محمود آباد

## مقدمه

یکی از موضوعات بحث انگیز و مهم در حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سر و کار دارند. با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده، در حسابرسی به نظر می‌آید که حسابرسی بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوتند (رحیمیان، ۱۳۸۴)

از سوی دیگر نیاز روز افزون حرفه حسابرسی و حسابرسان به ارائه کارهای اثر بخش‌تر و کاراتر نقش برجسته‌ای را به استفاده از آزمون‌های تحلیلی در فرایند حسابرسی بخشیده است. در ادبیات حسابرسی، استفاده از آزمون‌های تحلیلی در حسابرسی مستقل بعنوان تکنیکی که به کارایی بیشتر حسابرسی رهنمون می‌شود معرفی شده است. (Chen & leith; ۱۹۹۹)

(Coglitore & Berryman; ۱۹۸۸) هدف اصلی حسابرسی مستقل اظهار نظر درباره کلیت صورت‌های مالی مورد رسیدگی و اعتبار بخشی به آن است. حسابرس برای برخورداری از قدرت چنین اظهار نظری باید منطقی بودن صورت‌های مالی و مانده حساب‌ها را بررسی، ارزیابی و توجیه کند. بنابراین آزمون‌های تحلیلی هم در شناخت موارد غیر عادی در صورت‌های مالی و هم در ارزیابی منطقی بودن کلیات صورت‌های مالی و اجرای آزمون‌های محتوا و منطقی بودن مانده حساب‌ها به حسابرسان یاری می‌دهند. (Koonce; ۱۹۹۲)

"پیشینه روش‌های تحلیلی در آمریکا، به سال ۱۹۷۲ میلادی برمی‌گردد. در آن سال، روش‌های تحلیلی در استاندارد شماره ۲۳ حسابرسی مطرح شد (ایکپا، ۱۹۷۲) استاندارد یاد شده حدود ۱۶ سال مورد استفاده حسابرسان مستقل بود تا این که در سال ۱۹۸۸ میلادی، استاندارد شماره ۵۶ جایگزین استاندارد قبلی گردید" (سجادی، ۱۳۸۴)

بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۶ آمریکا (ایکپا، ۱۹۸۸) در خصوص روش‌های تحلیلی بیان می‌کند که، روش‌های تحلیلی را می‌توان در سه مرحله از حسابرسی به کاربرد که عبارتند از:

۱- در مرحله برنامه ریزی

۲- به عنوان آزمون محتوا

۳- در بررسی کلی و نهایی صورت‌های مالی

علیرغم مشخص بودن ضرورت بکارگیری آزمون‌های تحلیلی در ادبیات حسابرسی (حساس یگانه، ۱۳۷۶) (سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹) (رحیمیان، ۱۳۸۴) (Biggs & Wild, ۱۹۸۴) (Bedard & Biggs; ۱۹۹۹) (Hirst & Lissa. ۱۹۹۶) محققین علاقمند حوزه حسابرسی آزمون‌های تحلیلی را از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار داده اند (Blocher & patterson, ۱۹۹۶) (Kenny & Fraser ; ۲۰۰۳) آنها مدل‌های بکارگیری آزمون‌های تحلیلی در حسابرسی را به چهار مدل

قضاوتی، تجربی، روندنمایی و مدل ساختاری تقسیم می‌کنند. (نیکخواه آزاد و سماواتی، ۱۳۷۹) (اسلامی بیدگلی و زارعی، ۱۳۸۲)

اگر چه اکثر مقالات راجع به آزمون‌های تحلیلی، در رابطه با مدل‌های روند نمایی و مدل ساختاری مورد استفاده جهت برآورد ارزش‌های مورد انتظار حساب‌های مورد بررسی است. (اسلامی بیدگلی و زارعی، ۱۳۸۲) اما عموماً در این مقالات مدل‌های قضاوتی در فرایند تصمیم‌گیری و قضاوت حساب‌برسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی نادیده انگاشته شده است. (Kinney & cker, ۱۹۸۲) برای مثال بیگز و والد، پی بردند که بیش از ۹۰٪ برآورد حساب‌برسان در آزمون‌های تحلیلی بر اساس قضاوت شخصی و تعصبات فکری صورت می‌گیرد. (Biggs & WILD, ۱۹۸۵) همچنین شواهد قابل توجهی دال بر اینکه قضاوت اشخاص متأثر از تعصب و تمایل آنها می‌باشد وجود دارد. از آنجا که وقوع جانبداری و تعصب در مورد قضاوت و تشخیص حساب‌برسان راجع به حساب‌های مورد رسیدگی همواره وجود دارد لذا لازم است به این موضوع پرداخته شود که نحوه قضاوت حساب‌برسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی چگونه است.

هدف از این تحقیق بررسی این مطلب است که تا چه میزان حساب‌برسان در برآورد ارزش‌های مورد انتظار خود، مبنای قضاوت خود را ارزش‌های دفتری حساب‌برسی نشده سال جاری و صورت‌های مالی حساب‌برسی نشده سال مورد رسیدگی قرار می‌دهند؟ همچنین آیا حساب‌برسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی، ارزش‌های دفتری و صورت‌های مالی حساب‌برسی شده سال‌های قبل را مبنای قضاوت خویش قرار می‌دهند؟ به عبارت دیگر آیا اطلاعات حساب‌برسی شده سال‌های قبل بر برآوردهای حساب‌برسان تأثیر دارد یا خیر؟ و آیا روند اطلاعات حال، گذشته می‌تواند بر این قضاوت تأثیر بگذارد؟

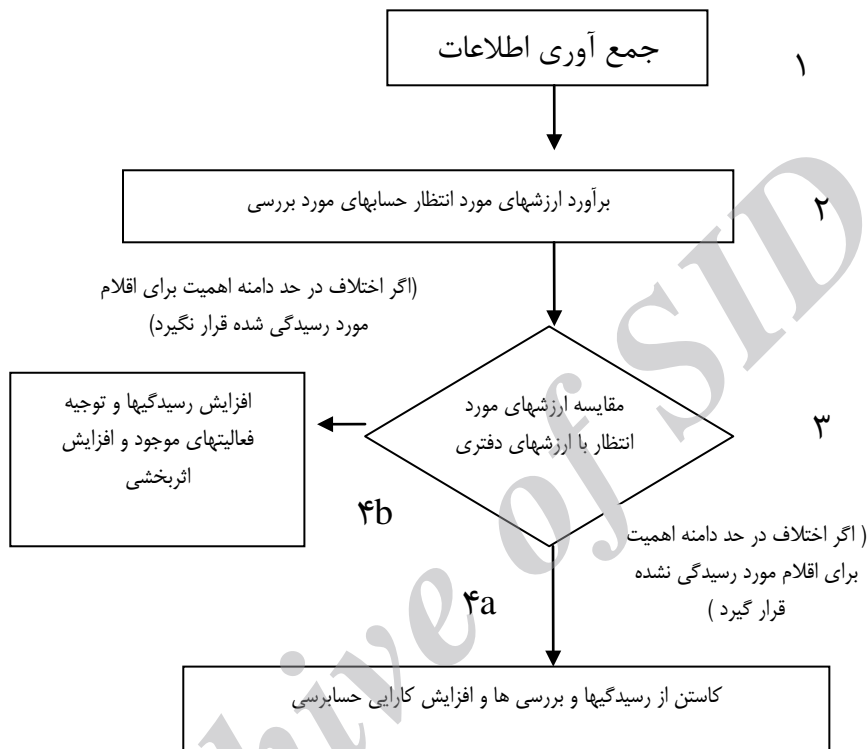
بر این اساس در ادامه به آزمون‌های تحلیلی و نحوه بکارگیری آنها پرداخته و پس از بیان پیشینه پژوهش به فرضیه‌ها، روش آزمون و یافته‌ها اشاره شده و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه می‌شود.

### **آزمون‌های تحلیلی و فرایند بکارگیری آن توسط حساب‌برسان :**

ادبیات حساب‌برسی فرایند بکارگیری آزمون‌های تحلیلی را در چهار مرحله به شرح زیر بیان می‌کند :

- ۱) جمع‌آوری اطلاعات کلی راجع به شرکت و صورت‌های مالی و حساب‌های رسیدگی شده سال‌های قبل، اطلاعات صنعت و غیره
- ۲) برآورد ارزش‌های مورد انتظار
- ۳) مقایسه ارقام مربوط به حساب‌های رسیدگی نشده با ارزش‌های مورد انتظار برآورد شده

۴ - پی جویی انحرافات عمده از نتایج مورد انتظار  
 نمودار زیر فرآیند بکارگیری آزمون های تحلیلی توسط حسابرسان را نشان می دهد.



#### نمودار ۱. فرایند آزمون های تحلیلی در حسابرسی صورت های مالی

همان طور که در نمودار ملاحظه می شود به طور کلی حسابرسان در فرایند آزمون تحلیلی ارزش های مورد انتظار را برای حساب های بررسی نشده، برآورد کرده و سپس ارقام واقعی مربوط به این حساب ها را با نتایج برآورد شده مورد مقایسه قرار می دهند و بسته به میزان انحراف، اقدامات متنوعی را انجام خواهند داد. تحقیق حاضر راجع به مرحله دوم یعنی نحوه قضاوت و تشخیص حسابرسان در رابطه با برآورد ارزش های مورد انتظار خواهد بود و اینکه برآورد آنها تحت تاثیر چه عواملی قرار می گیرد؟ آیا اطلاعات حسابرسی نشده سال جاری و یا اطلاعات حسابرسی شده سال های قبل و روند آنها در برآورد سود مورد انتظار واحد مورد رسیدگی، توسط حسابرسان موثر است یا خیر؟

کنی و یوکر<sup>۱</sup> (۱۹۸۲) به نقل از استنلی بیگز و جان وایلد معتقدند که استفاده از ارزش‌های دفتری حساب‌های رسیدگی نشده و یا صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی، اطلاعات نامناسبی را در اختیار حسابرسان جهت برآورد ارزش‌های مورد انتظار قرار خواهند داد. آنها دو دلیل بنیادی زیر را در دفاع از عقیده خود ارائه می‌دهد:

الف) استفاده از ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده جهت برآورد ارزش‌های مورد انتظار توسط حسابرسان برای آزمون صحت ارزش‌های دفتری و صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی اصل استقلال حسابرسان برای بررسی صورت‌های مالی مشتریان را خدشه دار خواهد نمود. ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده بعنوان «ادعاهای مدیریت» باید توسط حسابرسان با تردید حرفه‌ای و با این پیش فرض که صورت‌های مالی دارای اشتباه و تقلب می‌باشد مورد حسابرسی قرار گیرند. بنابراین وظیفه اولیه حسابرسان جمع آوری مدارک مستقل لازم جهت آزمون و ارزیابی صحت «ادعاهای مدیریت» خواهد بود. یکی از این منابع اطلاعاتی، انجام آزمون‌های تحلیلی و انجام برآوردهای مستقل جهت اطمینان از صحت ارزش‌های دفتری و مقایسه این ارقام با ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده به منظور تشخیص نوسانات غیر عادی است. روشن است که استفاده از اظهارات مدیریت (صورت‌های مالی حسابرسی نشده) برای برآورد ارزش‌های مورد انتظار جهت آزمون صحت ارزش‌های دفتری، مفهوم تحصیل مدارک مستقل از مشتری را خدشه دار خواهد نمود.

ب) استفاده از ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده جهت برآورد ارزش‌های مورد انتظار در آزمون‌های تحلیلی منجر به افزایش ریسک حسابرسی در رابطه با عدم رسیدگی به حساب‌های که دارای اشتباهات با اهمیت می‌باشند، خواهد شد و این منجر به کاهش اثر بخشی حسابرسی خواهد شد (ریسک  $\beta$  پذیرش نادرست)

عدم تشخیص یک اشتباه با اهمیت یا تقلب در حسابرسی برای حسابرسان بسیار هزینه بر خواهد بود. لذا توصیه می‌شود که حسابرسان آزمون‌های خود را طوری برنامه ریزی کنند تا خطر  $\beta$  را به حداقل کاهش دهند تا حسابرسی دارای حداکثر اثربخشی باشد. در همین رابطه نیکخواه (۱۳۷۹) معتقد است که عدم بکارگیری آزمون‌های تحلیلی و یا استفاده نادرست آنها خارج از چارچوب قواعد مشخص بطور جدی بر اثربخشی کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. همچنین فریزر<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) در تحقیقی نشان داد که بکارگیری آزمون تحلیلی، تاثیری را بر کارایی حسابرسی ندارد. در هر حال انجام قضاوت در اعمال رویه‌های تحلیلی امری اجتناب ناپذیر است و اینکه نحوه

<sup>۱</sup> Kinney and ucker

<sup>۲</sup> Fraser

قضاوت حسابرسان چگونه در برآوردهای آنها موثر است موضوعی است که در سایر کشورها به آن پرداخته شده است.

### پیشینه پژوهش

هولدر<sup>۱</sup> (۱۹۸۳) به نقل از استنلی بیگز و جان وایلد در تحقیقی نسبت های مالی برآورد شده توسط حسابرسان با استفاده از آزمون های تحلیلی را در موسسات عمده فروشی مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق نشان داده است که نسبت های محاسبه شده توسط حسابرسان با اعمال آزمون های تحلیلی دارای اختلافات قابل توجه با یکدیگر می باشد. یعنی به عبارتی حسابرسان، قضاوت های متفاوتی را راجع به یک مورد خاص داشته اند.

کنی و آکر در تحقیقی در سال (۱۹۸۳) به این نتیجه رسیده اند که دامنه قابل رسیدگی که حسابرسان جهت آزمون صحت ارزش های دفتری برآورد خواهند کرد متأثر از ارزش های دفتری حسابرسی نشده و ارقام مندرج در صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی است. در ضمن آنها به این نتیجه رسیده اند که اگر روند صورت های مالی مورد رسیدگی مشابه روند صورت های مالی سال های قبل باشد این تأثیر پذیری بیشتر می باشد.

استنلی بیگز و جان وایلد<sup>۲</sup> در سال (۱۹۸۵) در تحقیق خود از حسابرسان خواستند تا ارزش های مورد انتظار و دامنه قابل رسیدگی را در حالت های مختلف، زمانی که به اطلاعات حسابرسی شده سال قبل و نیز در حالت ارائه یا عدم ارائه صورت های مالی حسابرسی نشده سال جاری دسترسی دارند برآورد نمایند، نتایج این تحقیق نیز مشابه تحقیق کنی و آکر مشخص نمود که قضاوت حسابرسان برای برآورد ارزش های مورد انتظار بصورت جانبدارانه تحت تأثیر ارقام مندرج در صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی و ارزش های دفتری حسابرسی نشده قرار می گیرد.

جیمز و وایت<sup>۳</sup> (۱۹۸۹) در تحقیق خود به این نتیجه رسیده اند که برآورد حسابرسان در مورد ارزش های مورد انتظار و ارزش های حسابرسی و نیز دامنه آنها متأثر از اطلاعات حسابرسی نشده صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی شده می باشد. قضاوت حسابرسان در مواردی که روند صورت های مالی برخلاف روند صورت های مالی سال های قبل باشد یا صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی کاهش را نسبت به صورت های مالی

<sup>۱</sup> Holder

<sup>۲</sup> Stanly F. Biggs and John. Wild

<sup>۳</sup> James A. Heintz and Wendolen B. white

سال‌های قبل نشان دهد، بیشتر تحت تأثیر ارزش‌های قابل رسیدگی قرار خواهد گرفت. جان کندی<sup>۱</sup> در سال (۱۹۹۵) در تحقیق خود نشان داد که وجود دیدگاه و تعصبات قبلی حسابرسان تأثیر بسزایی بر قضاوت آنان در اعمال آزمون‌های تحلیلی خواهد داشت. و قضاوت اولیه تحت تأثیر عوامل مختلف مانند پاسخگویی مسئولین واحد مورد رسیدگی در قبال صورت‌های مالی و تجربه حسابرسان تعدیل نمی‌گردد. دلیل این امر به این مسئله بر می‌گردد که حسابرسان قادر به نادیده انگاشتن اثرات و شواهد دوره‌های قبل که مورد رسیدگی آنان قرار گرفته نخواهند بود. فریزر و همکاران در سال (۱۹۹۷) نشان دادند که حسابرسان انگلیسی در عمل از آزمون‌های تحلیلی ساده تر نسبت به روش‌های پیچیده آزمون تحلیلی همچون رگرسیونی استفاده می‌کنند. شلتون<sup>۲</sup> در سال (۱۹۹۹) در تحقیق خود نشان داد که حسابرسان در اعمال قضاوت خویش علاوه بر مدارک مربوط غالباً مدارک نامربوط و نامناسب را نیز در نظر می‌گیرند. بنابراین هر چه استفاده از این مدارک بیشتر گردد قضاوت آنها دارای جانبداری<sup>۳</sup> بیشتر خواهد بود. نهایتاً آنها نتیجه‌گیری نمودند که هر چه سطح تجربه افراد و رده سازمانی آنها بیشتر باشد آنان قادر به تعدیل اثرات این موارد بوده و قادر به اعمال قضاوت بهتر و مناسبتر در استفاده از مدارک موجود در اعمال آزمون‌های محتوا و تحلیلی خواهند بود.

پپ و همکاران در سال (۲۰۰۰) در تحقیق خود به تأثیر محیط حسابرسی بر نحوه اعمال آزمون‌های تحلیلی پرداختند، یافته‌های آنها نشان داد که نحوه قضاوت اولیه حسابرس در چگونگی اعمال آزمون‌های تحلیلی تأثیر دارد. آنها عوامل تعدیل‌کننده نحوه قضاوت را به نحوه ارزیابی اولیه، نحوه شکل‌گیری و ایجاد فرضیات اولیه و نحوه فرضیات در نظر گرفته شده مربوط دانسته‌اند.

پایک در سال (۲۰۰۹) در مقاله دکترای خود به بررسی تأثیر اقلام حسابرسی نشده بر اجرای آزمون‌های تحلیلی پرداخت، یافته‌های او نشان می‌دهد که سوءگیری انتظاراتی حسابرس نسبت به مانده‌ها می‌تواند بر کیفیت قضاوت حسابرسی در زمانی که از آزمون‌های تحلیلی استفاده می‌کند، تأثیر منفی بگذارد.

علیرغم تحقیقات مختلف موجود راجع به آزمون‌های تحلیلی در ادبیات حسابرسی و حسابداری، تحقیقات کمی راجع به آزمون‌های تحلیلی و اثربخشی آن در مراحل مختلف حسابرسی در ایران، انجام شده است. در ادامه به بخشی از این تحقیقات که بیانگر ادبیات آزمون‌های تحلیلی

---

<sup>۱</sup> jan kennedy

<sup>۲</sup> shelton

<sup>۳</sup> Bias

موجود در حوزه حسابرسی و حسابداری ایران می‌باشند و لیکن تا حدودی به تحقیق حاضر مرتبط می‌شوند اشاره می‌شود.

حساس یگانه در سال (۱۳۷۶) به بررسی سطح آگاهی افراد حرفه‌ای و دانشگاهی از آزمون‌های تحلیلی پرداخته است، یافته‌های او نشان می‌دهد که شناخت اندکی نسبت به این آزمون‌ها در سطح حرفه و دانشگاه وجود دارد.

نیکخواه و دیگران در سال (۱۳۷۹) در تحقیق خود به این نتیجه رسیده‌اند که آزمون‌های تحلیلی در تمامی مراحل حسابرسی توسط حسابرسان ایرانی بکار گرفته می‌شود اما ضریب اهمیت این روش‌ها برای حسابرسان ایرانی از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار نیست. همچنین از روش‌های پیشرفته آزمون تحلیلی مثل رگرسیونی استفاده نمی‌شود، او معتقد است که این وضعیت می‌تواند کیفیت حسابرسی در ایران را مخدوش سازد.

اسلامی بیگدلی (۱۳۸۲) به بررسی تطبیقی روش‌های آماری در آزمون‌های تحلیلی در حسابرسی پرداخت. نتایج او نشان داد که روش‌های تحلیلی آماری دارای قابلیت عملی و پیش‌بینی متفاوتی هستند و داده‌های غیرمالی برای پیش‌بینی در آزمون‌های تحلیلی کاربرد بیشتری دارند. سجادی (۱۳۸۴) در تحقیق خود نشان داد که آزمون‌های تحلیلی توسط اعضای جامعه حسابرسان رسمی استفاده شده ولی حسابداران رسمی شاغل انفرادی از آن استفاده کمتری می‌کنند.

رحیمیان (۱۳۸۷) در تحقیق خود نشان داد که آزمون‌های تحلیلی در مراحل برنامه‌ریزی به ندرت استفاده شده و تقریباً در نیمی از قراردادهای حسابرسی در اجرای آزمون‌های محتوا بکار گرفته می‌شود. همچنین در کلیه قراردادهای حسابرسی، در مرحله نهایی از این آزمون استفاده می‌شود.

مرور یافته‌های داخلی و خارجی نشان می‌دهد که این یافته‌ها و نحوه بکارگیری آزمون‌های تحلیلی در مواردی با یکدیگر متفاوتند اما در مورد اینکه نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی چگونه است موضوعی است که تا کنون در ایران مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا در این تحقیق در صددیم تا مطابق با تحقیق جیمز و دیگران به بررسی نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی در حرفه حسابرسی ایران بپردازیم. انتظار می‌رود که یافته‌های این تحقیق بتواند به بسط ادبیات تئوریک آزمون‌های تحلیلی در ایران کمک کرده و همچنین به تبیین نحوه قضاوت حسابرسان در بکارگیری این تکنیک بیانجامد. لذا اهداف پژوهش حاضر را می‌توان به شرح زیر توضیح داد:



## اهداف پژوهش

اهداف پژوهش حاضر را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

- ۱- انجام تحقیق نیمه تجربی برای درک این مسئله که آیا اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی و روند آنها و اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل تاثیری بر نحوه‌ی قضاوت حسابرسان جهت برآورد ارزش‌های مورد انتظار دارد یا خیر؟
- ۲- ارائه‌ی اطلاعات برای حرفه جهت آسیب‌شناسی شاغلین در حرفه، جهت فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی
- ۳- تعیین اعتبار آزمون‌های تحلیلی به عنوان یک روش حسابرسی کارآمد و بکارگیری آن در مراحل مختلف حسابرسی شرکت‌های ایرانی

## روش شناسی پژوهش

تحقیق مذکور تحقیق نیمه تجربی است که از طریق پرسشنامه از گروه‌های کنترلی و تحت آزمایش که بطور تصادفی انتخاب شده‌اند، خواسته شده است تا راجع به مهم‌ترین قلم صورت‌های مالی، یعنی درصد سود ناویژه مورد انتظار، برآوردهایی را انجام دهند. گروه‌های مورد آزمون، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشند و برآورد آنها شامل موارد ذیل می‌باشد:

درصد سود ناویژه مورد انتظار (EV) Expected Value  
حد بالای درصد سود ناویژه مورد انتظار (UB) Upper bounds  
حد پایین درصد سود ناویژه مورد انتظار (LB) Lower bounds

## گردآوری داده‌ها و تعریف متغیرهای تحقیق

حسابرسان گروه‌های مورد آزمون، به شش دسته تصادفی تقسیم بندی و از هر گروه خواسته شده بود با توجه به صورت سود و زیان ناویژه، برآوردهای سه گانه فوق را انجام داده تا با توجه به این نتایج فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار گیرند.

اطلاعات مندرج در پرسشنامه‌ها با توجه به تاریخ صورت‌های مالی به چهار گروه ذیل می‌باشند:

عنوان	سال مالی	شرح
I	$X_1$ $X_2$ $X_3$	اطلاعات حسابرسی شده سه ساله بخش سود و زیان ناویژه شرکت
II	$X_4$ $X_5$	اطلاعات حسابرسی شده دو ساله بخش سود و زیان ناویژه شرکت
III	$X_6$	اطلاعات حسابرسی نشده سود و زیان ناویژه سال جاری با حداقل مبلغ
IV	$X_6$	اطلاعات حسابرسی نشده سود و زیان ناویژه سال جاری با حداکثر مبلغ

شش گروه مختلف از حسابرسان انتخاب شده به دو طبقه تقسیم گردیدند و هر گروه قسمتی از اطلاعات فوق را دریافت نمودند.

طبقه اول شامل سه گروه از حسابرسان هستند که اطلاعات حسابرسی شده کوتاه مدت ( ۲ ساله) را دریافت کرده اند یعنی 'SL,Sh,SN' و طبقه دوم شامل گروههای ۳ گانه بعدی هستند که علاوه بر اطلاعات کوتاه مدت ( ۲ ساله )، اطلاعات بلند مدت یعنی ۳ سال قبل حسابرسی شده را در دسترس دارند. یعنی LL,Lh,LN

با توجه به در دسترس بودن اطلاعات، گروههای ۶ گانه را می توان بشرح ذیل نام گذاری کرد.

طبقه اول	طبقه دوم
SL = II + III SH = II + IV SN = II (گروه کنترل)	LL = I + II + III LH = I + II + IV LN = I + II (گروه کنترل)

(SL) دسته ای از حسابرسان می باشند که اطلاعات کوتاه مدت سود و زیان نایژه ۲ ساله (II) را به همراه اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی با حداقل مبلغ مورد انتظار از سود نایژه (III) در اختیار دارند.

(SH) دسته ای از حسابرسان می باشند که اطلاعات کوتاه مدت سود و زیان نایژه ۲ ساله (II) را به همراه اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی با حداکثر مبلغ مورد انتظار از سود نایژه (III) در اختیار دارند.

(SN) دسته ای از حسابرسان می باشند که تنها اطلاعات کوتاه مدت سود و زیان نایژه ۲ ساله (II) را در اختیار دارند و بعنوان گروه کنترل جهت آزمون فرضیات تحقیق مورد استفاده قرار گرفتند.

(LL) دسته ای از حسابرسان می باشند که علاوه بر اطلاعات کوتاه مدت سود و زیان نایژه ۲ ساله (II)، اطلاعات بلند مدت ۳ ساله سود و زیان نایژه (I) را به همراه اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی با حداقل مبلغ (III) در اختیار دارند.

(LH) دسته ای از حسابرسان می باشند که علاوه بر اطلاعات کوتاه مدت سود و زیان نایژه ۲ ساله (II)، اطلاعات بلند مدت ۳ ساله سود و زیان نایژه (I) را به همراه اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی با حداکثر مبلغ (IV) در اختیار دارند.

(LN) دسته ای از حسابرسان می‌باشند که علاوه بر اطلاعات کوتاه مدت سود وزیان ناویژه ۲ ساله (II)، اطلاعات بلند مدت ۳ ساله سود وزیان ناویژه (I) را نیز در اختیار دارند و بعنوان گروه کنترل جهت آزمون فرضیات تحقیق مورد استفاده قرار گرفتند. بر مبنای تقسیم بندی فوق فرضیات تحقیق برای سنجش سوگیری قضاوتی حسابرسان به صورت زیر ارائه گردید. این فرضیات عبارتند از:

### فرضیه‌های پژوهش:

#### فرض اول:

"برآورد ارزش‌های مورد انتظار سود ناویژه (EV) و حد بالا (UB) و حد پایین (LB) توسط حسابرسان گروه‌های (SH) و (SL) متاثر از ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی می‌باشد."

#### فرض دوم:

"اختلاف برآورد ارزش‌های مورد انتظار سود ناویژه (EV) و (UB) و (LB) در بین حسابرسان گروه‌های (SN) و (SH) بیشتر از اختلاف برآورد ارزش‌های مورد انتظار سود ناویژه (EV) و (UB) و (LB) در بین حسابرسان گروه‌های (SN) و (SL) می‌باشد."

#### فرض سوم:

"اختلاف در میزان فراوانی قضاوت‌های اعمال شده بین دو گروه (SN) و (SH) به‌طور معنادار بیشتر از اختلاف در میزان فراوانی قضاوت‌های اعمال شده بین حسابرسان دو گروه (SN) و (SL) خواهد بود."

#### فرض چهارم:

"برآورد سود ناویژه مورد انتظار (EV) و (UB) و (LB) توسط حسابرسانی که اطلاعاتی بلند مدت را در دسترس دارند بطور معناداری متفاوت از برآورد ارزش‌های مورد انتظار حسابرسانی می‌باشد که اطلاعات کوتاه مدت دو ساله را در اختیار دارند" (LN vs SN, LH vs SH, LL vs SL)

### تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها:

به منظور ارزیابی فروض ۴ گانه تحقیق حاضر اقدام به توزیع<sup>۱</sup> ۴۰۰ پرسشنامه در بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران گردید. رده سازمانی حسابرسان مورد آزمون شامل حسابرسی ارشد سرپرست مدیر و شریک می‌باشد.

<sup>۱</sup> طبق قانون مورگان در جوامع بیش از ۱۰۰۰ نفر توزیع پرسشنامه به میزان ۴۰۰ نسخه کافی می‌باشد.

از مجموع ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده تنها ۱۸۳ پرسشنامه جمع آوری گردید و مابقی پرسشنامه‌ها پاسخ داده نشدند. (جدول ۱)

جدول ۱. اطلاعات مربوط به پرسشنامه‌های توزیع شده

شرح	پرسشنامه‌های توزیع شده		پرسشنامه‌های دریافت شده		پرسشنامه‌های دریافت نشده	
	تعداد	%	تعداد	%	تعداد	%
نوبت اول	۲۰۰	۱۰۰	۸۰	۴۰	۱۲۰	۶۰
نوبت دوم	۲۰۰	۱۰۰	۱۰۳	۵۲	۹۷	۴۸
جمع	۴۰۰	۱۰۰	۱۸۳	۴۶	۲۱۷	۵۴

### روش‌های پردازش داده‌ها و آزمون‌های آماری

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم افزار (SPSS) استفاده شده است که در آن برای آزمون فرضیه سه، بدلیل تست فراوانی‌های مشاهده شده از آزمون کای اسکوئر و برای مابقی فروض چون هدف بررسی میانگین پاسخ‌های دریافت شده دو نمونه مستقل بوده است از آزمون (T-TEST) استفاده شده است. برای آزمون فرضیات تحقیق میزان خطای مورد قبول به میزان  $\alpha > 0.05$  (قبول فرض  $H_0$ ) در نظر گرفته شده است.

### نتایج

#### فرض اول

برای پاسخ‌گویی به این سوال که آیا حساب‌برسان در هنگام حسابرسی صورت‌های مالی سال مورد رسیدگی مبنای قضاوتی خود را مدارکی مستقل از صورت‌های مالی قرار خواهند داد یا اینکه مبنای قضاوتی خود را صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد بررسی در نظر خواهند گرفت، فرضیه اول به شرح زیر مطرح گردید:

"برآورد ارزش‌های مورد انتظار سود ناویژه (EV) و حد بالا (UB) و حد پایین (LB) توسط حساب‌برسان گروه‌های (SH) و (SL) متاثر از ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی می‌باشد."

جهت آزمون فرض فوق میانگین پاسخ‌های دریافتی از گروه‌های مورد آزمون (SH) و (SL) مورد مقایسه قرار گرفت و تفاوت میانگین گروه‌های مورد بررسی فوق توسط آزمون (T-TEST) اندازه‌گیری گردید. بدیهی است که اگر دو گروه مورد آزمون در برآورد سودهای مورد انتظار و دامنه مورد پذیرش سود مستقل از صورت‌های مالی مورد رسیدگی اظهار نظر و قضاوت نمایند قاعدتاً باید بین میانگین پاسخ‌های دریافتی بین دو گروه (SH) و (SL) تفاوت

معناداری وجود نداشته باشد. مطابق با یافته‌ها میانگین پاسخ‌های دریافتی توسط گروه ( SH ) برای ارزش‌های مورد انتظار سود ناویژه ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) به ترتیب برابر است با ( ۲۷/۵۲ و ۳۰/۹۲ و ۲۸/۷۲ ) در مقابل میانگین پاسخ‌های دریافتی برای ارزش‌های مورد انتظار سود ناویژه ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) گروه ( SL ) به ترتیب برابر است با ( ۲۲/۷۹ و ۲۶/۸۸ و ۲۴/۷۰ ) همان‌گونه که مشاهده می‌نماید میانگین پاسخ‌های دریافتی متفاوت از هم بوده که این نشان دهنده پذیرش فرض اول می‌باشد.

نتایج آزمون ( T-TEST ) جهت آزمون معنادار بودن تفاوت میانگین پاسخ‌های دو گروه در جدول ۲ خلاصه شده است. طبق جدول سطح معناداری برای دو گروه ( SH ) و ( SL ) در ارتباط با ارزش‌های مورد انتظار ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) به ترتیب جدول ذیل خلاصه گردیده است.

جدول ۲. تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه ( SH و SL )

EV	LB	UB	
۴/۰۲	۴/۰۴	۴/۷۳	تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار SH-SL
۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	سطح معناداری (Sig) برای تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار SH-SL

همان‌گونه که در جدول فوق مشاهده می‌گردد سطح معناداری کمتر از  $\alpha = 0.05$  می‌باشد. بنابراین تفاوت میانگین‌های بین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه ( SH ) و ( SL ) معنادار می‌باشد. (پذیرش فرض  $H_1$ )

نتایج تحقیق حاضر نشان‌دهنده این مطلب می‌باشد که حساب‌برسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی و قضاوت خویش، مینا را صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی قرار می‌دهند. این مطلب نشان‌دهنده تاثیر سوء صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی بر قضاوت حساب‌برسان می‌باشد و یک خطر ذاتی را برای حساب‌برسان نمایش می‌دهد.

## فرض دوم

فرض دوم به بررسی میزان تاثیر صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی بر روی قضاوت حسابرسان خواهد پرداخت. جهت بررسی این مطلب محقق اقدام به طراحی فرض ذیل نموده است:

"اختلاف برآورد ارزش‌های مورد انتظار سود ناویژه (EV) و (UB) و (LB) بین حسابرسان گروه‌های (SN) و (SH) بیشتر از اختلاف برآورد ارزش‌های مورد انتظار (EV) و (UB) و (LB) در بین حسابرسان گروه‌های (SN) و (SL) می‌باشد."

فرضیه فوق به بررسی این مطلب می‌پردازد که اگر روند صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد بررسی متفاوت از روند صورت‌های مالی سال‌های گذشته باشد تاثیر بیشتری بر قضاوت‌های اعمال شده حسابرسان خواهد گذاشت یا اگر این روندها مشابه سنوات گذشته باشد؟ جهت بررسی مطلب فوق میانگین پاسخ‌ها دریافتی دو گروه (SH) و (SL) با گروه کنترل (SN) مقایسه شده است. قاعدتاً اگر تفاوت میانگین بین این دو مقایسه وجود داشته باشد می‌توان تاثیر روندهای صورت‌های مالی را بر قضاوت حسابرسان مشخص نمود. همان‌طور که در جدول ۳ قابل مشاهده می‌باشد تفاوت میانگین بین دو گروه (SN) و (SH) معنادار بوده و این تفاوت در بین دو گروه (SN) و (SL) معنادار نمی‌باشد. قاعدتاً می‌توان چنین استنباط نمود که تاثیر صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی (X<sub>6</sub>) گروه (SH) که متفاوت از روند صورت‌های مالی گذشته (دو سال قبل) می‌باشد بیشتر بر قضاوت حسابرسان تاثیر گذار بوده است.

جدول ۳. تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه (SH و SN)

	EV	UB	LB
تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه SH-SN	۳/۳۳	۳/۰۵	۴/۴۲
سطح معناداری (sig) برای تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه SH-SN	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰

جدول ۴. تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه (SL و SN)

	EV	UB	LB
تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه SL-SN	-۰/۶۸	-۰/۹۹	-۰/۳۱
سطح معناداری (sig) برای تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار دو گروه SL-SN	۰/۴۳۹	۰/۳۰۹	۰/۷

همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌گردد سطح معناداری در بین تفاوت میانگین دو گروه (SN) و میانگین (SH) معنادار بوده است یعنی این میزان از  $\partial = 0/05$  کوچک‌تر می‌باشد. اما همین تفاوت برای دو گروه (SN) و (SL) بزرگتر از  $\partial = 0/05$  می‌باشد. که این امر نشان دهنده عدم معنادار بودن تفاوت میانگین دو گروه (SN) و (SL) می‌باشد.

با مشاهده جدول فوق مشخص می‌گردد که تفاوت میانگین بین دو گروه (SN) و (SH) در هر سه ارزش مورد انتظار سود ناویژه (EV) و (UB) و (LB) بزرگتر از تفاوت میانگین بین دو گروه (SN) و (SL) می‌باشد. در نتیجه استنباط نهایی چنین می‌باشد که فرض دوم نیز مورد پذیرش قرار گرفته و به عبارت دیگر اگر روند صورت‌های مالی متفاوت از روند صورت‌های مالی سنوات گذشته باشد این امر می‌تواند تاثیر بیشتری بر قضاوت حسابرس گذاشته و حسابرس میزان قضاوت خود را تعدیل خواهد نمود.

### فرض سوم

فرضیه سوم به بررسی تفاوت در فراوانی میزان قضاوت‌های اعمال شده بین حسابرسان دو گروه (SH) و (SL) می‌پردازد برای آزمون این فرض ابتدا درصد سود ناخالص مورد انتظار حسابرسان مورد آزمون گروه‌های (SH) و (SL) را به چند رده تقسیم می‌کنیم و فراوانی مشاهده شده با توجه به پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده را برای هر یک از سه گروه (SN) و (SH) و (SL) را مشخص می‌کنیم سپس این فراوانی‌ها را با فراوانی‌های مورد انتظار که توسط برنامه (SPSS) مشخص شده است و نیز آزمون کای اسکوئر مورد بررسی قرار می‌دهیم. همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌گردد آزمون کای اسکوئر (آماره X) نتایج حاصله را ارائه داده است.

با توجه به مقدار آماره  $X=8/593$  و درجه آزادی  $df=3$  سطح معناداری  $sig=0/035$  نشان دهنده معنادار بودن میزان فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار بین دو گروه (SN) و (SH) می‌باشند.

اما در ارتباط با دو گروه (SN) و (SL) نتایج ذیل حاصل شده است:

با توجه به مقدار آماره  $X=2/411$  و درجه آزادی  $df=2$  سطح معناداری  $sig=0/3$  حاصل شده است که این امر نشان دهنده عدم معنادار بودن تفاوت در میزان فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار در بین دو گروه (SN) و (SL) می‌باشد.

جدول ۵. سطح معنادار (sig) برای آزمون کای اسکوئر

گروه	SN
SH	0/035
SL	0/3

جدول ۶. مقایسه فراوانیهای مشاهده شده و مورد انتظار آزمون کای اسکوئر

دامنه	۱۷-۲۲	۲۲-۲۷	۲۷-۳۲	۳۲-۳۷
فراوانی مشاهده شده SN	۶	۱۲	۱۴	۰
فراوانی مورد انتظار	۴/۴	۹/۴	۱۵/۳	۳
فراوانی مشاهده شده SH	۳	۷	۱۷	۶
فراوانی مورد انتظار	۴/۶	۹/۶	۱۵/۷	۳

دامنه	۱۷ - ۲۲	۲۲ - ۲۷	۲۷ - ۳۲
فراوانی مشاهده شده SN	۶	۱۲	۱۴
فراوانی مورد انتظار	۶/۴	۱۴/۱	۱۱/۴۲
فراوانی مشاهده شده SL	۶	۱۵	۷
فراوانی مورد انتظار	۵/۶	۱۲/۶	۹/۸

همان‌گونه که در جدول ۶ مشاهده می‌گردد و با توجه به آزمون کای اسکوئر تفاوت ارزش‌های مورد انتظار و مشاهده شده در دو گروه ( SN ) و ( SH ) بیشتر از دو گروه ( SN ) و ( SL ) می‌باشند. در نتیجه فرض سوم مورد پذیرش قرار خواهد گرفت. نتایج این فرض مشابه فرض دوم بیانگر این مطلب است که حساب‌برسان گروه ( SH ) بیشتر از حساب‌برسان گروه ( SL ) تحت تاثیر صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی قرار خواهند گرفت. بنابراین اگر ارزش‌های دفتری حسابرسی نشده دارای اشتباه یا تقلب باشند چنین امری منجر به افزایش احتمال عدم بررسی یک حساب که باید مورد بررسی قرار گیرد خواهد شد و ریسک ( B ) افزایش می‌یابد.

از آنجا که عموماً اطلاعات بیش از دو سال قبل از سال مورد رسیدگی در اختیار حساب‌برسان خواهد بود طرح این سوال منطقی بنظر می‌رسد که آیا وجود اطلاعات بلند مدت مثلاً پنج سال قبل از سال مورد رسیدگی می‌تواند تاثیری بر میزان قضاوت حساب‌برسان داشته باشد یا خیر و تا چه اندازه وجود اطلاعات بلند مدت می‌تواند اثر سوء صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی را بر قضاوت حساب‌برسان تعدیل نماید. لذا جهت بررسی این مطلب فرضیه چهار توسط محقق مطرح گردید تا بتواند شواهد عینی برای رد یا قبول این مساله یافته باشد.



## فرض چهارم

فرض چهارم به بررسی این مطلب خواهد پرداخت که آیا وجود اطلاعات بلند مدت پنج سال قبل می‌تواند تاثیری بر میزان قضاوت حسابرسان در برآورد ارزش‌های مورد انتظار آنان برای سال مورد بررسی داشته باشد یا خیر؟ لذا محقق جهت بررسی این مطلب اقدام به طرح فرضیه ذیل نموده است:

"برآورد سود ناویژه مورد انتظار (EV) و (UB) و (LB) توسط حسابرسانی که اطلاعاتی بلند مدت را در دسترس دارند بطور معناداری متفاوت از برآورد ارزش‌های مورد انتظار حسابرسانی می‌باشد که اطلاعات کوتاه مدت دو ساله را در اختیار دارند"

(LNvsSN, LHvsSH, LLvsSL)

انچه منطقی به نظر می‌رسد این است که اگر اطلاعات بلند مدت تاثیری بر قضاوت حسابرسان نداشته باشند لزوماً باید میانگین ارزش‌های مورد انتظار برآوردی آن دسته از حسابرسانی که اطلاعات کوتاه مدت را در اختیار دارند مشابه ارزش‌های مورد انتظار برآوردی حسابرسانی باشد که اطلاعات بلند مدت را در دسترس دارند و تفاوت میانگین این دو گروه نباید معنادار باشد. همانگونه که در جدول ۷ مشاهده می‌گردد تفاوت میانگین گروه حسابرسانی که اطلاعات بلند مدت پنج ساله را در اختیار دارند با حسابرسانی که اطلاعات کوتاه مدت دو ساله را در اختیار دارند معنادار نبوده و این بدان معنا می‌باشد که وجود اطلاعات بلند مدت نمی‌تواند تاثیر چندانی بر قضاوت حسابرسان داشته باشد.

جدول ۷. تفاوت میانگین برآوردی گروه‌های مورد آزمون (فرض ۴)

	EV	UB	LB
تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار LN-SN	۲/۵۶	۲/۳۹	۲/۵۴
سطح معناداری (sig) برای تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار LN-SN	۰/۰۰۱	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲

جدول ۸. تفاوت میانگین برآوردی بین گروه‌های مورد آزمون (فرض ۴)

	EV	UB	LB
تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار LH-SH	۱/۰۸	۰/۷۸	۰/۰۴
سطح معناداری (sig) برای تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار LH-SH	۰/۲۱	۰/۳۴۳	۰/۹۶۲

جدول ۹. تفاوت میانگین برآوردی بین گروه‌های مورد آزمون (فرض ۴)

	EV	UB	LB
تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار LL-SL	۱/۴۶	۱/۴۲	۱/۵۵
سطح معناداری (sig) برای تفاوت میانگین ارزش‌های مورد انتظار LL-SL	۰/۰۸۸	۰/۱۲۴	۰/۰۵۷

همان‌طور که در جدول‌های ۷، ۸، ۹ مشاهده می‌گردد با مقایسه ای که بین گروه‌های شش گانه انجام گردیده است و نیز آزمون T-TEST انجام شده نتیجه گیری می‌شود که اختلاف در تفاوت میانگین پاسخ‌های دریافتی در بین گروه‌های (SH) و (LH) و نیز (LL) و (SL) معنادار نبوده و تنها اختلاف تفاوت در میانگین پاسخ دریافتی از گروه‌های کنترل (SN) و (LN) معنادار می‌باشد.

نتایج موجود نشان دهنده این مطلب است که تفاوت در برآورد ارزش‌های مورد انتظار توسط گروه‌های مورد آزمون معنادار نمی‌باشد. نتایج حاصله تاکید مجددی بر صحت فرض اول بوده و نمایانگر این مطلب می‌باشد که قضاوت حسابرسان کاملاً تحت تاثیر صورت‌های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و این خود زنگ خطری برای حسابرسان می‌باشد.

#### نتیجه گیری و پیشنهادات

هدف اصلی حسابرس مستقل اظهار نظر درباره کلیت صورت‌های مالی مورد رسیدگی می‌باشد. آزمون‌های تحلیلی، حسابرسان را در شناخت موارد غیرعادی در صورت‌های مالی و همچنین ارزیابی منطقی بودن کلیت صورت‌های مالی و اجرای آزمون‌های محتوا و منطقی بودن مانده حساب‌ها یاری می‌دهد. هدف این پژوهش بررسی این موضوع بوده است که آیا نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی، از اطلاعات حسابرسی نشده سال جاری و یا اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل تاثیر می‌پذیرد یا خیر؟ همچنین میزان تاثیر پذیری قضاوت حسابرسان در صورتی که روند تهیه و افشاء صورت‌های مالی در سال جاری مشابه یا متفاوت با سال‌های قبل باشد نیز در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است. برای این منظور از حسابرسان مستقل در دو گروه کنترلی و تحت آزمایش، خواسته شده است تا با توجه به اطلاعات حسابرسی شده شرکت در سال جاری و حسابرسی نشده شرکت در سال‌های قبل راجع به سودناویژه، برآوردهایی را انجام دهند.

نتایج تحقیق نشان دهنده این مطلب است که قضاوت حسابرسان تحت تاثیر اطلاعات ارائه شده توسط صاحبکاران بوده و ارقام مندرج در صورت‌های مالی سال مورد رسیدگی، قضاوت حسابرسان را تحت الشعاع قرار می‌دهد. همچنین هرگاه روند تهیه و افشاء اطلاعات صورت‌های

مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی متفاوت با اطلاعات سال های قبل باشد، نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون های تحلیلی دارای سوء گیری قضاوتی بیشتری است. نتایج حاصل از این تحقیق با نتایج بسیاری از تحقیقات خارجی پیشین این حوزه که در صفحات قبل تشریح گردیده است، مطابقت دارد. (Biggs & WILD, ۱۹۸۵) ( Jackson & Tong ) (Tan. ۲۰۰۰) (Jame & white, ۱۹۸۹) (Kenndy, ۱۹۹۵) (Kinney & cker, ۱۹۸۲) (Pike; ۲۰۰۹)

### **پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش**

با توجه به نتایج این تحقیق مبنی بر تأثیرپذیری حسابرسان از اطلاعات ارائه شده توسط صاحبکاران، پیشنهاد می شود که جامعه حسابرسی و صاحب نظران حرفه راه حلی مناسب جهت رعایت استقلال حسابرسی در اعمال آزمون های تحلیلی ارائه داده و شاغلین در حرفه را ملزم به رعایت این راه حل ها نمایند. همچنین هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی، با بررسی الزامات و نکات لازم در استاندارد حسابرسی زمینه بکارگیری از آزمون های تحلیلی را همچون سایر کشورها فراهم آورده و به مدیران الزام نمائید تا با آموزش های لازم، توان اعضای حرفه را در نحوه استفاده از آزمون های تحلیلی تقویت نمایند تا بدین وسیله گام های موثری جهت تعدیل اثرات سوء قضاوت، و تعصبات شخصی افراد در هنگام اعمال آزمون ها تحلیلی برداشته شود.

### **پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی**

با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق می توان عناوینی بشرح ذیل را برای تحقیقات آتی پیشنهاد نمود:

انجام تحقیق با مشاهده شواهد عینی بجای پرسشنامه.

انجام تحقیقات مشابه در موسسات حسابرسی کوچک و مطابقت و مقایسه این نتایج با شرکت های بزرگ حسابرسی

### **محدودیت های تحقیق**

از آنجایی که روش جمع آوری اطلاعات پرسشنامه بوده است از این رو نتایج حاصله، از محدودیت های ذاتی پرسشنامه برخوردار است.

دیگر اینکه احتمال عدم تعمیم پذیری نتایج به آن دسته از حسابرسان مستقل که نمونه آنان در جامعه آماری حضور نداشتند وجود دارد.

و نهایتاً عدم دریافت پاسخ به پرسشنامه از طرف آن تعداد از حسابرسان مستقل که در نمونه آماری وجود داشته اند ولی در تکمیل پرسشنامه همکاری نکردند ممکن است تعمیم پذیری نتایج حاصله را محدود نماید.

## منابع .:

۱. اسلامی بیدگلی، غ.، زارعی، ح. (۱۳۸۲) «پژوهش تجربی پیرامون روش‌های تحلیلی آماری در حسابرسی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳، ص ۱۰۷-۱۳۰
۲. حساس یگانه، ی. (۱۳۷۶) «روش‌های تحلیلی در حسابرسی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، شماره ۱۹، ص ۹۹-۱۱۲
۳. رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۷) کاربرد روش‌های تحلیلی در حسابرسی صورتهای مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۳، ص ۵۳ تا ۶۶
۴. سازمان حسابرسی (۱۳۷۹). استانداردهای حسابرسی کمیته فنی سازمان حسابرسی نشریه شماره ۱۲۴. تهران: سازمان حسابرسی
۵. سجادی، ح.، اوستا، س. (۱۳۸۴). کاربرد روش‌های تحلیلی در حسابرسی، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۲، شماره ۲، ص ۸۹ - ۱۰۲
۶. رحیمیان، ن. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی. (۱۳۸۴) حسابدار رسمی. ص ۱۱۹-۱۰۳
۷. نیکخواه آزاد، ع.، سماواتی ژ. (۱۳۷۹) بررسی نحوه استفاده از روش‌های تحلیلی و شناسایی میزان و موارد کاربرد آن در حسابرسی مستقل مالی در ایران با تاکید بر موسسات حسابرسی متوسط و کوچک. پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران ۱۳۷۹ ص ۱۵-۱
۸. Bedard, Jean C. & Stanley F. Biggs. (۱۹۹۹) the Role of Problem Representation Shifts in Auditor Decision Processes in Analytical Procedures. Journal of Practice & Theory, ۱-۱۸.
۹. Biggs.S.F & J.J.WILD,(october ۱۹۸۵).An investigation of Auditor judgment in Analytical Review", The Accounting Review", pp , ۶۰۷ - ۳۳.
۱۰. Biggs, S.F. & j.z. Wild, (Spring ۱۹۸۴) "A Note on the Practice of Analytical Review," Auditing : A Journal of Practice & Theory, pp. ۶۸-۷۹.
۱۱. Blocher E. & G. patterson., (February ۱۹۹۶,) "The use of Analytical procedures", The Journal of Accounting Research.: ۵۳-۶۵.
۱۲. Chen. Y. & R.leith. ۱۹۹۹. An Analysis of the Relative Power Characteristics of Analytical Procedures" Auditing: A Journal of Practice & theory, pp ۳۵-۶۹.
۱۳. Coglitore F. & R. Berryman., (Spring ۱۹۸۸) "Analytical procedures: A Defensive Necessity", Auditing: A Journal of Practice & Theory,: ۱۵۰-۱۶۳.
۱۴. Jackson Yip-Ow & Hun-Tong Tan. (۲۰۰۰ ), Effects of the preparer's justification on the reviewer's hypothesis generation & judgment. Accounting in analytical procedures., Organizations & Society. Vol ۲۵, Issue ۲, February, Pages ۲۰۳-۲۱۵.

۱۵. Jame A. Heintz & Gwendolen B. white, "( spring ۱۹۸۹) Auditor judgment in Analytical Review –some Further Evidence." Auditing : A journal of practice & theory ۷. ۱۸. N.۲
۱۶. Kenndy Jane. November ۳, (۱۹۹۵ ) Debiassing the Curse of Knowledge in Audit Judgment Cornell University. Cornell University. Presented on novemder ۳
۱۷. Hirst D. Eric & Koonce Lissa. (۱۹۹۶)., Audit Analytical Procedures: A Field Investigation, Contemporary Accounting Research, University of Texas at Austin ۱۳, ۲.
۱۸. Holder, W. (۱۹۸۳) Analytical review procedures in planning the audit: an application study. Auditing: A Journal of Practice & Theory, ۲ (۲), ۱۰۰-۱۰۷.
۱۹. Ian A. M. Fraser, David J. Hatherly & Kenny Z. Lin., (۲۰۰۳) AN Emperical investigation of the use of Analytical review by external auditors. the british accounting review , Vol ۲۹, Issue ۱, March, Pages ۳۵-۴۷.
۲۰. Kenny Z. Lin & Ian A. M. Fraser (۲۰۰۳.) The use of analytical procedures by external auditors in Canada. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation , Vol ۱۲, Issue ۲, Pages ۱۵۳-۱۶۸.
۲۱. Kinney, W.R. & WC.U cker ( January ۱۹۸۲ ) " Mitigating the Consequences of Anchoring in Auditor Judgments". The Accounting Review , pp , ۵۵-۶۹.
۲۲. Koonce L., (January ۱۹۹۲) "Explanation & Counterexplanation During Audit Analytical Review", The Accounting Review, : ۵۶-۷۶.
۲۳. Pike. J. (۲۰۰۹) Dose the knowledge of unaudited account balances adversely affect the performavce of substantive analytical procedures? Dissertation for the Degree of Doctor Of philophy University of north Texas
۲۴. Shelton, S. W. (۱۹۹۹), The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. The Accounting Review. ۷۴(۲): ۲۱۷-۲۲۴

## **An Empirical study about auditor's judgment in applying of analytical procedures**

Hossien fakhari<sup>\</sup>

Mohamad kashanipoor<sup>∨</sup>

Mehdi afshar<sup>∨</sup>

Ali Akbar Pour mousa<sup>∧</sup>

**Abstract:** judgment is very important in financial statement auditing So that the whole process accompanied by the auditor's judgment. How the auditor's judgment in applying analytical procedures as part of the auditing process, is a topic that has been under-researched. The purpose of this study is How the auditor's judgment in applying analytical procedures, is affected or not from Non Audited financial data of the current year or audited financial data of previous years? Also In this study, the level of interaction of auditor's judgment would be reviewed. more specifically the study examines the interaction of auditor judgment whether or not the process of preparing and disclosure of financial statements in the current year is the same as or different from previous years will be reviewed.

The study was semi experimental study conducted through distributions of questioners between independent auditors. The Research methods were include the opinion of independent auditors in the test and control groups about the information of companys non-audited income statement in the current year and audited information of previous years. Also In the questioner reques them make estimates about the percentage of gross in current year and upper and lower bounds of gross income of current year.

The research findings showed that the auditor's judgment in applying analytical procedures affected by not audited financial statements in the current year. The results also indicate that if process of preparing and disclosure of financial statements in the current year was different to information in previous years, the auditor's judgment in applying analytical procedures are more biased judgment. The Contribution of results of this research is that In addition to the theoretical development of analytical procedures in audit, it can indicate the role and use of these procedures by auditors in the audit process.

**Keywords:** Analytical procedures, audited judgment expected gross profit, not audited book values and biased judgment.

---

<sup>\</sup> Assistant professor of accounting of UMZ

<sup>∨</sup> Associated professor of accounting in UMZ

<sup>∧</sup> Master of accounting

<sup>∧</sup> Master of accounting