

سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی

دکتر سید حسین سجادی* - لادن ناصح**

چکیده مقاله

در این تحقیق سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر مدیران مالی شرکت‌های مزبور، حسابرسی مستقل در خصوص کشف و کاهش احتمال وقوع تخلف، اعمال غیرقانونی و ارزیابی دقیق مبنای برآوردهای حسابداری مؤثر و سودمند است ولی در خصوص بهبود سیستم کنترل داخلی، کشف و کاهش احتمال وقوع اشتباه، تقلب و ارائه مبنایی برای ارزیابی فرض تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی سودمند نمی‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مستقل، صورت‌های مالی، تخلف، تقلب، اشتباه، برآوردهای حسابداری، فرض تداوم فعالیت.

مقدمه

با توجه به خصوصیات نوع بشر، حاکمیت اصل هزینه - منفعت، بر کلیه تصمیم‌گیری‌های انسانی امری بدیهی به نظر می‌رسد. بر طبق این اصل برای اخذ هر تصمیم - خصوصاً

* - استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران

** - کارشناس ارشد حسابداری
www.SID.ir

تصمیمات اقتصادی - می‌بایست منافع حاصل از هر تصمیم با هزینه مرتبط با همان تصمیم مقابله شود و چنانچه فزونی منافع بر مخارج حاصل شود، اخذ تصمیم و اجرای آن عقلایی خواهد بود. اخذ تصمیم در خصوص پذیرش حسابرسی نیز از این قاعده کلی مستثنی نمی‌باشد. از آنجایی که طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان در قبال ارزیابی کنترل‌های داخلی عاری بودن صورت‌های مالی از هر گونه اشتباه، تخلف، تقلب، اعمال غیر قانونی با اهمیت، ارزیابی برآوردهای حسابداری و تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی مورد رسیدگی مسوولیت دارند و کلیه موارد مزبور بر میزان قابلیت اتکا اطلاعات صورت‌های مالی تأثیر بسزایی دارد. بنابراین چنانچه نتایج حاصل از انجام حسابرسی در بردارنده موارد مذکور باشد می‌توان نتیجه‌گیری نمود که حسابرسی سودمند بوده و منافع آن بیشتر از مخارج آن می‌باشد.

ادبیات موضوعی تحقیق

مسوولیت حسابرسان در قبال ارزیابی سیستم کنترل داخلی

بر طبق استاندارد شماره ۴۰۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی با عنوان «برآورد خطر سیستم کنترل داخلی» حسابرس باید از سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی (محیط کنترلی و روش‌های کنترل) چنان شناختی بدست آورد که برای برنامه‌ریزی و تدوین رویکرد مؤثر حسابرسی، کافی باشد. بعلاوه حسابرس می‌بایست شناخت بدست آمده از سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی را در کاربرگ‌های حسابرسی مستند سازد. شایان ذکر است که حسابرس باید از اعمال کنترل‌های داخلی در تمام طول دوره مالی اطمینان یابد. در نهایت پس از انجام رسیدگی‌های لازم، حسابرس باید در اولین فرصت ممکن رده مناسبی از مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی که با آنها برخورد کرده است، آگاه کند.

علاوه بر این، طبق استاندارد شماره ۴۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان «برآورد خطر و سیستم کنترل داخلی» و استاندارد شماره ۳۰۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی انگلستان با عنوان «سیستم کنترل داخلی و استاندارد شماره ۵۵ از

مجموعه استانداردهای حسابرسی آمریکا با عنوان «بررسی ساختار کنترل‌های داخلی در حسابرسی صورت‌های مالی» حسابرس باید چنان شناختی از ساختار کنترل‌های داخلی سیستم حسابداری (محیط کنترلی و روش‌های کنترل) بدست آورد که برای برنامه‌ریزی حسابرسی و چگونگی اجرای آن کافی باشد. همچنین حسابرس باید نقایص ساختار کنترل داخلی را که ممکن است بر توانایی واحد مورد رسیدگی در خصوص ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش اطلاعات مالی مرتبط با ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی تأثیر داشته باشد (شرایط قابل گزارش) را به رده مناسبی از مدیریت گزارش کند.

بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مسوولیت حسابرسان در قبال ارزیابی کنترل‌های داخلی از تمامی جنبه‌های با اهمیت بر طبق استانداردهای کشورهای مزبور مشابه می‌باشد. به عبارت دیگر حسابرسان موظفند علاوه بر کسب شناخت کافی در خصوص کنترل‌های داخلی، چگونگی اعمال آنها و در نتیجه نقایص مرتبط با این کنترل‌ها را شناسایی نمایند. شناسایی نقایص اولین گام برای اصلاح و بهبود به شمار می‌رود. بعلاوه، معمولاً حسابرسان راه کارهای اصلاح کننده نقایص را نیز به مدیریت پیشنهاد کرده و از این طریق موجبات پویایی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی را فراهم می‌آورند.

مسوولیت حسابرسان در قبال کشف تقلب و اشتباه

بر طبق استاندارد شماره ۲۴ از مجموعه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی با عنوان «تقلب و اشتباه» حسابرس هنگام طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر ارائه نادرست صورت‌های مالی را که از تقلب و اشتباه ناشی می‌شود، ارزیابی کند و بر همین اساس روش‌هایی را طراحی کند که از کشف موارد ارائه نادرست ناشی از اشتباهات با اهمیت و تقلب به گونه‌ای معقول اطمینان یابد. حسابرس باید یافته‌های خود را در خصوص احتمال وجود تقلب و هرگونه اشتباه با اهمیت یا تقلب کشف شده به موقع به مدیریت گزارش کند. همچنین این استاندارد رهنمودهایی را در خصوص گزارش به استفاده کنندگان و مقامات ذیصلاح قانونی نیز ارائه می‌دهد.

علاوه بر این طبق استاندارد شماره ۲۴ از مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران با

عنوان «تقلب و اشتباه» و استاندارد شماره ۱۱۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی انگلستان با عنوان «تقلب و اشتباه» و طبق استاندارد شماره ۵۳ از مجموعه استانداردهای حسابرسی آمریکا با عنوان «مسئولیت حاکم در قبال کشف و گزارش اشتباهات و تخلفات» حسابرس باید خطر ارائه نادرست صورت‌های مالی را که از تخلف یا اشتباه ناشی می‌شود، ارزیابی کند و بر اساس این ارزیابی، حسابرس باید روش‌هایی را طراحی کند که از کشف موارد نادرست ناشی از اشتباهات با اهمیت و تخلف به گونه‌ای معقول اطمینان یابد. همچنین حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و نباید فرض را بر این اساس قرار دهد که مدیران غیر صادق هستند و بعلاوه نباید صداقت و درستکاری مدیریت را بدون بررسی بپذیرد. همچنین این استاندارد رهنمودهایی را در خصوص چگونگی شناسایی و گزارش اشتباه با اهمیت و تخلف به رده‌ای مناسبی از مدیریت و سایرین ارائه می‌دهد. از طرف دیگر استاندارد ۸۲ از مجموعه استانداردهای حسابرسی آمریکا با عنوان «شناسایی تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی» رهنمودهای مشابهی در خصوص برآورد احتمال ارائه نادرست صورت‌های مالی ناشی از تقلب و چگونگی شناسایی آثار تقلب در صورت‌های مالی و گزارش موارد تقلب را ارائه می‌دهد.

با توجه به مطالب پیش‌گرفته مشخص می‌شود که الزامات قانونی حسابرسان در خصوص شناسایی و گزارش اشتباه و تقلب، از تمامی جنبه‌های با اهمیت بر طبق استانداردهای حسابرسی کشورهای مزبور مشابه می‌باشد. شایان ذکر است که واژه تخلف که در متن استانداردهای حسابرسی آمریکا به آن اشاره شده است در سایر استانداردهای پیش‌گفته نیز به طور ضمنی در نظر گرفته شده است. بدین معنا که سوءاستفاده از دارایی‌ها و نادیده گرفتن حقایق موجود در متن استاندارد آمریکا به عنوان مصادیق تخلف و در متن سایر استانداردها به ترتیب از مصادیق تقلب و اشتباه تعریف شده‌اند. در تمامی استانداردهای حرفه‌ای پیش‌گفته به حسابرسان توصیه شده است که راه کارهای اصلاحی جهت اصلاح موارد ارائه نادرست صورت‌های مالی را به مدیریت ارائه کنند. بنابر این می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسی بر طبق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی به منزله یک عامل بازدارنده‌ای است که از وقوع اشتباه و تقلب جلوگیری کرده و موجبات ارائه هر چه بهتر مالی را نیز فراهم می‌آورد.

مسئولیت حسابرسان در قبال ارزیابی رعایت قوانین و مقررات

بر طبق استاندارد شماره ۲۵۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی با عنوان «ارزیابی قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی» حسابرس هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و همچنین، ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل از رسیدگی‌ها باید توجه داشته باشد که عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی ممکن است به گونه‌ای با اهمیت بر صورت‌های مالی اثر گذارد. در همین راستا لازم است که حسابرس برای برنامه‌ریزی حسابرسی شناختی کلی از چارچوب قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی، صنعتی که در آن فعالیت می‌کند و چگونگی رعایت این قوانین و مقررات توسط واحد مزبور بدست آورد. چنانچه حسابرس بر این باور باشد که مواردی از عدم رعایت ممکن است وجود داشته باشد باید یافته‌های خود را مستند و درباره آنها باید مدیریت مذاکره کند. بعلاوه این استاندارد مقرر می‌دارد که حسابرس باید در اولین فرصت ممکن درباره موارد عدم رعایتی که با آنها برخورد می‌کند با هیأت مدیریت و کمیته‌های هیأت مدیره مذاکره کند یا شواهدی دال بر آگاهی آنان از این موضوع بدست آورد. همچنین این استاندارد رهنمودهایی را در خصوص گزارش به استفاده‌کنندگان و مقامات ذیصلاح نیز ارائه می‌دهد.

علاوه بر این، طبق استاندارد شماره ۲۵ از مجموع استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان «ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی» و طبق استاندارد شماره ۱۲۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی انگلستان با عنوان «ارزیابی قوانین و مقررات» و استاندارد شماره ۵۴ از مجموعه استانداردهای حسابرسی آمریکا با عنوان «اعمال غیر قانونی صاحبکار» ماهیت و میزان رسیدگی که یک حسابرس باید در حسابرسی اقدامات غیر قانونی یک صاحبکار انجام دهد را تشریح می‌کند. همچنین این استاندارد رهنمودهایی را در خصوص مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با وقوع یک عمل قانونی ارائه می‌دهد. این استاندارد تصریح می‌کند که مسئولیت حسابرس در خصوص کشف و گزارش ارائه نادرست صورت‌های مالی ناشی از عدم رعایت قوانینی که دارای آثار مهم و با اهمیتی بر تعیین اقلام مندرج در صورت‌های مالی هستند، مشابه مسئولیت حسابرس در خصوص کشف و گزارش

ارائه نادرست صورت‌های مالی ناشی از اشتباه و تخلف مندرج در متن استاندارد شماره ۵۳ می‌باشد.

همچنین بعلت گستردگی دامنه قوانین مؤثر بر هر واحد تجاری، معمولاً حسابرس تخصص کافی برای تشخیص امکان تخطی از سایر قوانین و مقررات را ندارد ولی چنانچه به نظر حسابرس وقوع یا احتمال وقوع اعمال غیر قانونی محرز باشد، حسابرس باید اثر این عدم رعایت را بر صورت‌های مالی و سایر جنبه‌های حسابرسی ارزیابی کند. همچنین در این استانداردها رهنمودهایی را در خصوص گزارش موارد عدم رعایت کشف شده به رده مناسبی از مدیریت و سایرین ارائه شده است.

با توجه به مطالب مذکور مشخص می‌شود که حسابرسان بر طبق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی کشورهای مزبور ملزم به رسیدگی و ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در تهیه صورت‌های مالی می‌باشند و هر چه آثار موارد عدم رعایت قوانین بر صورت‌های مالی با اهمیت‌تر باشد، مسوولیت حسابرسان در قبال کشف و گزارش آن افزایش خواهد یافت. در نهایت، نتیجه رسیدگی حسابرسان می‌بایست منجر به ایجاد یک اطمینان منطقی از عدم وجود تحریفات (مواردی که منجر به ارائه نادرست صورت‌های مالی شود) با اهمیت در صورت‌های مالی شود.

مسوولیت حسابرسان در قبال حسابرسی برآوردهای حسابداری

طبق استاندارد ۵۴۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری» حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبولی را درباره برآوردهای حسابداری گردآوری کند تا از منطقی بودن آنها در شرایط موجود و در صورت لزوم، افشای مناسب آنها اطمینان حاصل کند. همچنین، کسب شناخت از روش‌ها و شیوه‌های مورد استفاده مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری شامل سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی همواره برای برنامه‌ریزی نوع و ماهیت، زمان‌بندی و اجرا و حدود روش‌های حسابرسی اهمیت دارد. بعلاوه این استاندارد رهنمودهایی در خصوص چگونگی برخورد

برآوردهای منعکس در صورت‌های مالی ارائه می‌دهد.

علاوه بر این، طبق استاندارد شماره ۵۴ از مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری» و طبق استاندارد شماره ۴۲۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی انگلستان با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری» و استاندارد شماره ۵۷ از مجموعه استانداردهای حسابرسی آمریکا با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری» حسابرس مسوولیت ارزیابی منطقی بودن برآوردهای صورت گرفته توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی را بر عهده دارد. حسابرس باید هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی به منظور ارزیابی برآوردهای حسابداری دقت حرفه‌ای در ارتباط با عوامل عینی و غیر عینی اعمال دارد. همچنین این استاندارد تصریح می‌کند که ساختار کنترل داخلی یک واحد تجاری ممکن است احتمال وجود تحریفات با اهمیت مرتبط با برآوردهای حسابداری را کاهش دهد. بعلاوه این استاندارد بیان می‌دارد که منظور از منطقی بودن برآوردها، منعکس نمودن کلیه برآوردهای با اهمیت در صورت‌های مالی، منطقی بودن برآوردهای انجام شده در شرایط موجود و مطابقت روش انجام برآوردها با اصول حسابداری و افشاء مناسب آنها می‌باشد.

با توجه به مطالب پیش گفته، مشخص می‌شود که طبق استانداردهای حسابرسی کشورهای مزبور، در خصوص ارزیابی برآوردهای حسابداری، حسابرسان موظفند حسابرسی را به گونه‌ای انجام دهند که اطمینان معقولی از منطقی بودن برآوردهای حسابداری با توجه به شرایط موجود کسب نمایند.

مسوولیت حسابرسان در قبال ارزیابی تداوم فعالیت

بر طبق استاندارد شماره ۵۷۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی با عنوان «تداوم فعالیت» حسابرس در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید برقرار بودن فرض تداوم فعالیت را به عنوان مبنای تهیه صورت‌های مالی، ارزیابی کند. در مواردی که فرض تداوم فعالیت مورد تردید قرار می‌گیرد، حسابرس باید با گردآوری شواهد کافی و قابل قبول، تردید خود را درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به

ادامه فعالیت در آینده قابل پیش‌بینی به گونه‌ای رضایت بخش برطرف کند. اگر به نظر حسابرس شواهد کافی و قابل قبولی برای پشتیبانی از وجود فرض تداوم فعالیت بدست آمده باشد، حسابرس نباید گزارش خود را تعدیل نماید. اما چنانچه حسابرس فرض تداوم فعالیت را به دلیل عوامل تخفیف دهنده برقرار تشخیص دهد باید ضرورت افشای آن عوامل را در صورت‌های مالی ارزیابی کند. همچنین این استاندارد نحوه گزارشگری حسابرس در صورت برقرار نبودن فرض تداوم فعالیت را نیز تصریح می‌نماید.

علاوه بر این، طبق استاندارد شماره ۵۷ از مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان «تداوم فعالیت» و استاندارد شماره ۱۳۰ از مجموع استانداردهای حسابرسی انگلستان با عنوان «تداوم فعالیت در صورت‌های مالی» و استاندارد شماره ۵۹ از مجموعه استانداردهای حسابرسی آمریکا با عنوان «ارزیابی حسابرسان از تداوم فعالیت واحد تجاری» حسابرس در خصوص ارزیابی تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی به عنوان یک واحد دایر در یک حوزه زمانی منطقی (حداکثر تا یکسال بعد از تاریخ دوره‌ای که صورت‌های مالی را حسابرسی می‌کند) مسوولیت دارد. در جریان فرایند حسابرسی، حسابرس ممکن است اطلاعاتی را در مورد شرایط یا رویدادهای خاص شناسایی کند که در مجموع می‌تواند نشان دهنده تردید اساسی (در ارتباط با تداوم فعالیت) باشد. چنانچه حسابرس بعد از ارزیابی برنامه‌های مدیریت (به عنوان عوامل تخفیف دهنده) به این نتیجه برسد که تردید اساسی (در ارتباط با تداوم فعالیت) برطرف نشده است، باید اثرات احتمالی آن را بر صورت‌های مالی و کفایت افشای انجام شده را مد نظر قرار دهد. در ادامه، این استاندارد رهنمودهایی را در خصوص گزارش به سایرین ارائه می‌دهد.

با توجه به مطالب پیش گفته مشخص می‌شود که استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی کشورهای مزبور در خصوص مسوولیت حسابرسان در قبال ارزیابی تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی به عنوان مبنای تهیه صورت‌های مالی اتفاق نظر دارند. همچنین حسابرسان موظفند در صورت وجود تردید اساسی نسبت به برقراری تداوم فعالیت، شواهد بیشتری جمع‌آوری نمایند و عوامل تخفیف دهنده مربوطه را بررسی نمایند. در مواردی که صورت‌های مالی جاری حاوی افشاء کافی نبوده یا تردید اساسی در ارتباط با تداوم فعالیت وجود دارد،

حسابرس باید گزارش خود را تعدیل نماید تا از این طریق، افشاء کافی برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی فراهم گردد.

فرضیات تحقیق

برای بررسی سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، مجموعه‌ای از وظایف حسابرسان که تأثیر مستقیمی بر قابلیت اتکا اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی داشته و در استانداردهای حسابرسی کشورهای آمریکا، انگلیس، ایران و بین‌المللی بر آن تأکید شده است، به عنوان فرضیه‌های تحقیق انتخاب شدند. این فرضیات عبارتند از:

۱- حسابرس مستقل صورت‌های مالی موجب بهبود سیستم کنترل داخلی بنگاه اقتصادی می‌شود.

۲- حسابرسی مستقل صورت‌های مالی احتمال وقوع اشتباه در صورت‌های مورد رسیدگی را کاهش می‌دهد.

۳- حسابرسی مستقل صورت‌های مالی احتمال وقوع اعمال غیر قانونی در صورت‌های مالی مورد رسیدگی را کاهش می‌دهد.

۴- حسابرسی مستقل صورت‌های مالی احتمال وقوع اعمال غیر قانونی در صورت‌های مالی مورد رسیدگی را کاهش می‌دهد.

۵- حسابرسی مستقل صورت‌های مالی منجر به ایجاد اطمینان منطقی از کشف تقلب‌های احتمالی در صورت‌های مالی مورد رسیدگی می‌شود.

۶- حسابرسی مستقل صورت‌های مالی منجر به ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن مبنای برآوردهای حسابداری صورت گرفته توسط مدیریت بنگاه اقتصادی می‌گردد.

۷- حسابرسی مستقل صورت‌های مالی مبنایی معقولانه برای ارزیابی تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی فراهم می‌آورد.

به منظور شناسایی متغیرهای تعدیل کننده و اثرات آنها در رابطه با متغیرهای مستقل و متغیر وابسته فرضیه‌های ذیل نیز تدوین گردیدند:

۱- بین میزان تحصیلات آزمودنی‌ها و ادارک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های

مالی رابطه وجود ندارد.

۲- بین میزان سابقه کار آزمودنی‌ها و ادراک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی رابطه وجود ندارد.

۳- بین رشته تحصیلی آزمودنی‌ها و ادراک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی رابطه وجود ندارد.

مروری بر تحقیقات انجام شده

تحقیقات گوناگونی پیرامون حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسان و تأثیر حسابرسی بر صورت‌های مالی انجام شده است که ذیلاً به تعدادی از آنها اختصاراً اشاره می‌گردد:

۱- بررسی پیامدهای قانون عدم الزام شرکت‌های بزرگ سهامی خاص به انجام حسابرسی صورت‌های مالی عنوان تحقیقی است که در کانادا انجام شده است بخشی از این تحقیق به بررسی آثار حسابرسی بر صورت‌های مالی از دیدگاه مدیران مالی اختصاص یافته است. محققین ۲۵۱ شرکت را از بین شرکت‌های بزرگ سهامی خاص انتخاب نموده و با طرح سؤالاتی از طریق پرسشنامه نظرات مدیران مالی را در مورد آثار حسابرسی جویا شدند. نگاره ۱ نشان دهنده پاسخ‌های دریافت شده است.

جواب‌های مدیران در یک طیف پنج‌گزینه‌ای که گزینه یک معادل موافقت کامل و گزینه پنج معادل مخالفت کامل است در نگاره ۱ دسته‌بندی گردید.

۲- کشف تقلب عنوان تحقیقی است که توسط ماتسومورا انجام شده است. در این تحقیق چهار موضوع به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

الف - زیان‌های احتمالی ناشی از اقامه دعوی علیه حساب‌برسان و یا کاهش اعتبار حساب‌برسان به دلیل سهل‌انگاری در کشف تقلب؛

ب - الزامات استانداردهای حسابرسی در مورد افزایش مسوولیت حساب‌برسان در خصوص کشف تقلب یا سایر تحریفات؛

ج - کیفیت ساختار کنترل داخلی بنگاه‌های اقتصادی؛

د - حق‌الزحمه حسابرسی.

نگاره ۱. تأثیر حسابرسی بر صورت‌های مالی از دیدگاه مدیران مالی

تأثیر حسابرسی صورت‌های مالی بر	درصد پاسخ‌های مدیران				
	۱	۲	۳	۴	۵
۱- افزایش کیفیت صورت‌های مالی	۳۰	۳۵	۲۰	۱۱	۴
۲- بهبود سیستم کنترل داخلی	۱۶	۴۶	۱۶	۸	۴
۳- پیشگیری از بروز تقلب و سایر اعمال غیر قانونی	۷	۲۷	۲۳	۲۳	۱۱
۴- انگیزش کارکنان امور مالی برای افزایش کیفیت کار	۱۲	۳۱	۲۰	۲۰	۹
۵- کاهش رسیدگی مالیاتی	۸	۲۲	۲۷	۲۷	۲۰

نتایج تحقیق مزبور نشان داد که افزایش احتمال زیان حسابرسان به دلیل افزایش مسوولیت‌های قانونی موجب افزایش انجام آزمون‌های جزئیات و معاملات می‌شود در نتیجه احتمال کشف تقلب افزایش می‌یابد.

نویسندگان معتقدند که وجود یک ساختار کنترل داخلی قوی از یک طرف موجب توجه بیشتر حسابرسان به آزمون معاملات و از طرف دیگر سبب کاهش تمایل مدیریت برای اقدامات متقلبانه می‌گردد.

۳- تقلب و اشتباه عنوان تحقیق دیگری است که توسط سلی و ترنر انجام شده است. در این تحقیق تصریح شده است که احتمال عدم کشف تقلب از احتمال عدم کشف اشتباه توسط حسابرس بیشتر است زیرا معمولاً تقلب با هدف و نقشه کاملاً دقیق از پیش تعیین شده و در جهت سرپوش گذاشتن انجام می‌شود.

۴- به منظور شناسایی عوامل وقوع تقلب تحقیقی در سال ۱۹۹۴ توسط مؤسسه حسابرسی پیت مارویک انجام شد. نتایج این تحقیق نشان داد که ضعف کنترل‌های داخلی، نادیده گرفتن کنترل‌های داخلی توسط مدیریت، نوع صنعت و تبانی از جمله مهمترین عوامل در خصوص وقوع تقلب در شرکت‌های بزرگ و متوسط می‌باشد نگاره ۲ خلاصه نتایج تحقیق

را نشان می‌دهد.

نگاره ۲. عوامل مؤثر بر وقوع تقلب در شرکت‌های بزرگ و متوسط

درصد	عوامل مؤثر در وقوع تقلب
۵۹	کنترل‌های داخلی ضعیف
۳۶	نادیده گرفتن کنترل‌های داخلی توسط مدیریت
۳۴	نوع صنعت
۳۳	تبانی کارکنان با اشخاص ثالث
۲۳	تبانی کارکنان با هم یا با مدیریت
۷	ضعف عدم توجه به اصول اخلاقی
۶	ضعف نظارتی مدیریت
۲	سایر

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه در این تحقیق مدیران مالی ارشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. طبق آمار منتشره توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران تا پایان خرداد ماه سال ۱۳۸۱ تعداد ۳۲۰ شرکت به عضویت بورس تهران درآمدند. تعداد ۵۱ شرکت به روش تصادفی طبقه‌ای انتخاب شدند. نگاره ۳ چگونگی توزیع شرکت‌های عضو جامعه و نمونه آماری را نشان می‌دهد.

نگاره ۳. توزیع شرکت‌های عضو جامعه و نمونه آماری

ردیف	شرح صنعت (گروه)	جامعه		نمونه	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد
۱	غذایی و آشامیدنی‌ها	۴۳	۱۳/۴۵	۷	۱۳/۴۵
۲	ساخت منسوجات	۲۶	۸/۱۵	۴	۸/۱۵
۳	کاغذ و محصولات کاغذی	۹	۲/۸	۱	۲/۸
۴	ساخت مواد شیمیایی	۵۳	۱۶/۵۶	۸	۱۶/۵۶
۵	محصولات لاستیک و پلاستیک	۱۲	۳/۷۵	۲	۳/۷۵
۶	محصولات کانی غیر فلزی	۴۱	۱۲/۸	۷	۱۲/۸
۷	ساخت فلزات اساسی	۱۷	۵/۳	۳	۵/۳
۸	محصولات فلزات فابریکی	۱۶	۵	۳	۵
۹	ماشین‌آلات و تجهیزات	۲۸	۸/۷۵	۴	۸/۷۵
۱۰	دستگاه‌های برقی	۹	۲/۸	۱	۲/۸
۱۱	وسایل نقلیه	۲۲	۶/۸۸	۴	۶/۸۸
۱۲	واسطه‌گری‌های مالی	۱۹	۵/۹۵	۳	۵/۹۵
۱۳	سایر	۲۵	۷/۸۱	۴	۷/۸۱
جمع		۳۲۰	۱۰۰	۵۱	۱۰۰

روش تحقیق

تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی از نوع کاربردی است که با هدف بررسی سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی از طریق آزمون مفاهیم نظری در یک موقعیت واقعی و زنده می‌باشد.

به منظور اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق از مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. در این تحقیق گویه‌ها به ترتیب اتفاقی در اختیار پاسخگو قرار داده شده و از وی خواسته

شده است که میزان موافقت خود را با هر گویه بر مبنای یک طیف بیان کند. لذا به او طیفی پنج‌گزینه‌ای داده شده که هر گزینه از کلمات مشخصی تشکیل شده است. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها به منظور امکان تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها به طیف مزبور به ترتیب خیلی کم تا خیلی زیاد رتبه‌ای از ۱ تا ۵ داده شد.

روش جمع‌آوری اطلاعات

در جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا جهت تبیین موضوعی و تحقیقاتی پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری اطلاعات مبادرت شده است. پس از مطالعات نظری، به روش میدانی پرسشنامه‌ای تدوین گردید. به منظور حصول اطمینان از مربوط بودن سؤالات مطرح شده در پرسشنامه به موضوع تحقیق، موضوع هر سؤال بر مبنای ادبیات مرتبط با موضوع تعیین گردیدند. همچنین به منظور ارزیابی و حصول اطمینان منطقی از اعتبار و روایی پرسشنامه علاوه بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب‌نظران (به عنوان گروه کنترل خارج از جامعه آماری)، از پیش‌آزمون استفاده گردید. بنابر این پرسشنامه اولیه برای ۲۰ نفر از افراد جامعه آماری ارسال و بر مبنای پیشنهادهاى این گروه، اصلاحات لازم بر پرسشنامه اعمال گردید.

روش‌های آماری تحقیق

در این تحقیق هر دو روش آمار توصیفی و استنباطی مورد استفاده قرار گرفته است. ابتدا با توجه به اهداف تحقیق و برای به دست آوردن شناختی از جامعه مورد مطالعه به عنوان نمونه به تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از نمونه مبادرت شده است. و از متون آمار توصیفی چون فراوانی و درصد فراوانی، آمارهای میانگین و انحراف استاندارد استفاده شده است. با توجه به اینکه حجم نمونه به اندازه کافی بزرگ بوده لذا توزیع نمونه‌گیری تقریباً نرمال است. از آنجا که انحراف استاندارد جامعه نامعین است σ_x توسط S_x برآورد شده و به جای استفاده از توزیع t از توزیع Z استفاده شده است. از این رو آزمون فرض آماری مقایسه میانگین‌ها از طریق روش آزمون یک طرفه Z با استفاده از نمونه‌های وابسته و همچنین احتمال رد فرض‌های

آماري به کمک P-value (حداقل احتمال رد فرض ادعا) انجام شده است. آماره آزمون و فرض‌های آماری H_0 , H_1 در سطوح معنی دار $\alpha = 5\%$ و میانگین $(\mu_0=3)$ به شکل زیر است:

$$H_0 : \mu < 3$$

$$H_1 : \mu \geq 3$$

نتایج تحقیق

به طور کلی این تحقیق با هفت فرضیه اصلی و سه فرضیه فرعی صورت‌بندی گردید. تمامی فرضیه‌ها در سطوح اطمینان ۹۵ درصد مورد آزمون قرار گرفتند. از بین فرضیات مطرح شده، فرضیات اصلی شماره سه، چهار و شش و تمام فرضیات فرعی مورد تأیید قرار گرفتند ولی فرضیه‌های شماره یک، دو و هفت مورد تأیید قرار نگرفتند. نگاره ۴ میانگین و انحراف استاندارد را برای هر یک از شاخص‌ها با رتبه‌بندی نتایج تحقیق نشان می‌دهد.

فرضیه شماره یک: حسابرسی مستقل صورت‌های مالی موجب بهبود سیستم کنترل داخلی بنگاه اقتصادی می‌شود. آماره آزمون $Z = -/۸۲۹$ در نگاره ۵ در مقایسه با مقدار بحرانی نشان می‌دهد که فرضیه پژوهشی تأیید نمی‌گردد. به عبارت دیگر مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس (نمونه) اعتقاد ندارند که حسابرسی مستقل صورت‌های مالی سبب بهبود سیستم کنترل داخلی بنگاه اقتصادی می‌گردد. میانگین نمره نظرات آزمودنی‌ها در خصوص بهبود سیستم کنترل داخلی بر اثر حسابرسی مستقل صورت‌های مالی برابر $۲/۹$ می‌باشد که تفاوت معنی داری با وضعیت متوسط مورد انتظار (عدد ۳) دارد. همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود حساب‌برسان در ارتباط با سیستم کنترل داخلی سه عمل گزارش نقاط ضعف، ارائه راه حل و پیگیری رفع نقاط ضعف را انجام می‌دهند به اعتقاد مدیران مالی نمونه، اگر چه حساب‌برسان به گزارشی نقاط ضعف مشاهده در سیستم کنترل داخلی می‌پردازد (میانگین نمره $۳/۱۶$) ولی راه‌کارهای مناسب (میانگین $۲/۹۲$) و پیگیری برای رفع نقایض (میانگین $۲/۶۳$) را به خوبی انجام نمی‌دهند.

نگاره ۴. میانگین و انحراف استاندارد شاخص‌های فرضیه‌های تحقیق

شماره سؤال	شاخص	میانگین	انحراف استاندارد	شماره فرضیه
۱	گزارش ضعف‌های مشاهده شده در سیستم کنترل داخلی	۳/۱۵	۰/۸۷	فرضیه اول
۲	ارائه راه کارهای پیشنهادی جهت اصلاح نقایص	۲/۹۲	۱/۰۱	فرضیه اول
۳	پیگیری رفع نقایص	۲/۶۳	۱/۱۰	فرضیه اول
۴	گزارش اشتباهات مشاهده شده	۳/۰۶	۱/۰۰	فرضیه دوم
۵	ارائه راه کارهای پیشنهادی جهت اصلاح اشتباهات	۲/۶۵	۱/۱۰	فرضیه دوم
۶	پیگیری اصلاح اشتباهات	۳/۰۰	۱/۰۵	فرضیه دوم
۷	پیگیری دلایل بروز اختلاف بین مدارک حسابداری و تأییدیه‌های دریافتی	۳/۸۳	۰/۲	فرضیه سوم
۸	بررسی ثبت‌های تعدیلی فراوان پایان سال	۳/۴۶	۰/۹	فرضیه سوم
۹	توجه به تفکیک وظایف ناسازگار	۲/۳۵	۱/۱۶	فرضیه سوم
۱۰	بررسی روش‌های مربوط به رعایت قوانین	۳/۵۸	۰/۷۹	فرضیه چهارم
۱۱	بررسی قوانین و مقررات با اهمیت	۳/۴۴	۱/۰۱	فرضیه چهارم
۱۲	ارزیابی روش‌های چگونه به حساب گرفتن آثار دعاوی حقوقی	۳/۰۸	۱/۰۷	فرضیه چهارم
۱۳	بررسی دلایل عدم توجه مدیریت به اصلاح سیستم کنترل داخلی	۲/۹۲	۱/۰۱	فرضیه پنجم
۱۴	بررسی تغییرات مکرر کارکنان اصلی امور مالی	۱/۹۲	۰/۹۶	فرضیه پنجم
۱۵	بررسی دلایل تعویض مشاور حقوقی	۱/۹۴	۱/۰۲	فرضیه پنجم
۱۶	بررسی اطلاعات و مفروضات مبنای برآوردها	۳/۲۳	۰/۹۵	فرضیه ششم
۱۷	بررسی روش‌های تصویب برآوردها	۳/۰۲	۰/۸۸	فرضیه ششم
۱۸	انجام مقایسه تطبیقی بین برآوردهای حسابرس و مدیریت	۳/۰۲	۰/۹۶	فرضیه ششم

ادامه نگاره ۴. میانگین و انحراف استاندارد شاخص های فرضیه های تحقیق

شماره سؤال	شاخص	میانگین	انحراف استاندارد	شماره فرضیه
۱۹	بررسی زبان های عمده عملیاتی	۳/۳۳	۱/۱۵	فرضیه هفتم
۲۰	بررسی برنامه های مهارکننده مشکلات نقدینگی	۲/۶۹	۰/۹۳	فرضیه هفتم
۲۱	توجه به نسبت های مالی نامساعد	۲/۹۰	۱/۱۹	فرضیه هفتم

نگاره ۵. آماره آزمون فرضیه شماره یک

متغیر (شاخص آماری)	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار z
بهبود سیستم کنترل داخلی	۴۸	۲/۹۲	۰/۸۷	-۰/۸۲۹
وضعیت متوسط	۴۸	۳	۰	

فرضیه شماره دو: حسابرسی مستقل صورت های مالی احتمال وقوع اشتباه در صورت های مالی بنگاه اقتصادی را کاهش می دهند. آماره آزمون $z = -/۶۲۷$ مندرج در نگاره ۶ در مقایسه با مقدار بحرانی نشان می دهد که فرضیه پژوهشی تأیید نمی گردد. به عبارت دیگر آزمودنی ها اعتقاد ندارند که حسابرسی مستقل صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران موجب کاهش احتمال بروز اشتباه در صورت های مالی می شود. تفاوت معنی داری بین میانگین نمره حاصل از نظر سنجی آزمودنی ها (عدد ۲/۹۲) با وضعیت متوسط مورد انتظار وجود دارد. همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می شود به اعتقاد مدیران مالی شرکت های نمونه اگر چه حسابرسان وظایف خود را در ارتباط با گزارش اشتباهات کشف شده (عدد ۳/۰۶) تا حدودی انجام می دهد ولی ارائه راه کارها جهت اصلاح اشتباهات (عدد ۲/۶۵) و پیگیری اصلاح اشتباهات (عدد ۳) را به خوبی انجام نمی دهند.

نگاره ۶. آماره آزمون فرضیه شماره دو

متغیر (شاخص آماری)	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار Z
کاهش احتمال بروز اشتباه	۴۸	۲/۹	۰/۹۲	-۰/۶۲۷
وضعیت متوسط	۴۸	۳	۰	

فرضیه شماره سه: حسابرسی مستقل صورت‌های مالی احتمال وقوع تخلف در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد. آماره آزمون $Z = ۲/۱۳۲$ مندرج در نگاره ۷ در مقایسه با

نگاره ۷. آماره آزمون فرضیه شماره سه

متغیر (شاخص آماری)	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار Z
کاهش احتمال بروز تخلف	۴۸	۳/۲۲	۰/۷	۲/۱۳۲
وضعیت متوسط	۴۸	۳	۰	

مقدار بحرانی نشان می‌دهد که فرضیه پژوهشی تأیید می‌گردد و در نتیجه می‌توان ادعا کرد که آزمودنی‌ها معتقدند حسابرسی صورت‌های مالی احتمال بروز تخلف در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد زیرا میانگین نمره حاصل از نظر سنجی آزمودنی‌ها (عدد ۳/۲۲) بیش از وضعیت متوسط مورد انتظار (عدد ۳) می‌باشد همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود حساب‌برسان از دیدگاه مدیران مالی نمونه به طور مطلوب به پیگیری دلایل بروز اختلاف بین مدارک حسابداری و تأییدیه‌های دریافتی (عدد ۳/۸۳)، بررسی ثبت‌های تعدیلی فراوان در پایان سال (عدد ۳/۴۶) می‌پردازند ولی توجه کافی به تفکیک وظایف ناسازگار (عدد ۲/۳۵) توسط مدیریت بنگاه اقتصادی ندارند

فرضیه شماره چهار: حسابرسی مستقل صورت‌های مالی احتمال وقوع اعمال غیر قانونی در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد.

نگاره ۸. آماره آزمون فرضیه شماره چهار

مقدار Z	درجه آزادی	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد نمونه	متغیر (شاخص آماری)
۳/۱۶۶	۴۷	۰/۸۱	۳/۳۷	۴۸	کاهش احتمال بروز اعمال غیرقانونی
		.	۳	۴۸	وضعیت متوسط

آماره آزمون $Z = ۳/۱۶۶$ مندرج در نگاره ۸ در مقایسه با مقدار بحرانی نشان می‌دهد که فرضیه پژوهشی تأیید می‌گردد. به عبارت دیگر به اعتقاد مدیران مالی شرکت‌های نمونه، حسابرسی مستقل صورت‌های مالی احتمال وقوع اعمال غیرقانونی در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد، زیرا میانگین نمره حاصل از نظر سنجی آزمودنی‌ها (عدد ۳/۳۷) بیش از وضعیت متوسط مورد انتظار (عدد ۳) می‌باشد. همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود به اعتقاد مدیران مالی شرکت‌های نمونه، حسابرسان وظایف خود را در ارتباط با بررسی روش‌های مربوط به رعایت قوانین (عدد ۳/۵۸)، بررسی قوانین و مقررات با اهمیت (عدد ۳/۴۴) و ارزیابی روش‌های چگونگی به حساب گرفتن آثار دعوی حقوقی (عدد ۳/۰۸) به خوبی انجام نمی‌دهند.

فرضیه شماره پنج: حسابرسی مستقل صورت‌های مالی منجر به ایجاد اطمینان منطقی از کشف تقلبات احتمالی در صورت‌های مالی می‌شود.

آماره آزمون $Z = ۰/۷۲۶$ مندرج در نگاره ۹ در مقایسه با مقدار بحرانی نشان می‌دهد که فرضیه پژوهشی تأیید نمی‌گردد به عبارت دیگر مدیران مالی شرکت‌های بوری نمونه اعتقاد ندارند که حسابرسی صورت‌های مالی منجر به ایجاد اطمینان منطقی از کشف تقلبات احتمالی در صورت‌های مالی می‌شود زیرا تفاوت معنی داری بین میانگین نمره حاصل از نظر سنجی (۲/۹۷) و وضعیت متوسط مورد انتظار ($M \geq 3$) وجود دارد.

همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود به اعتقاد مدیران مالی شرکت‌های بوری نمونه، حسابرسان به وظایف خود در بررسی دلایل عدم توجه مدیریت به اصلاح سیستم کنترل داخلی بنگاه اقتصادی عدد (۲/۹۲)، تغییرات مکرر کارکنان اصلی امور مالی (عدد ۱/۹۲) و

نگاره ۹. آماره آزمون فرضیه شماره پنج

مقدار Z	درجه آزادی	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد نمونه	متغیر (شاخص آماری)
۰/۷۲۶	۴۷	۰/۷۹	۲/۹۷	۴۸	ایجاد مبنای اطمینان منطقی از کشف تقلب‌های احتمالی
		۰	۳	۴۸	وضعیت متوسط

دلایل تفویض مشاور حقوقی (عدد ۱/۹۴) به نحو مطلوب عمل نمی‌نماید.

فرضیه شماره شش: حسابرسی مستقل صورت‌های مالی منجر به ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن مبنای برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت بنگاه تجاری می‌گردد.

آماره آزمون $Z = ۳/۱۶۶$ مندرج در نگاره ۱۰ در مقایسه با مقدار بحرانی نشان می‌دهد که فرضیه پژوهشی تأیید می‌گردد، به اعتقاد آزمودنی‌ها حسابرسی صورت‌های مالی منجر به ارزیابی دقیق، کامل و مربوط بودن مبنای برآوردهای حسابداری انجام گرفته توسط مدیریت بنگاه اقتصادی می‌گردد. زیرا تفاوت معنی داری بین میانگین نمره حاصل از نظر سنجی آزمودنی‌ها (عدد ۳/۳۷) با متوسط مورد انتظار ($M \geq 3$) وجود ندارد.

نگاره ۱۰. آماره آزمون فرضیه شماره پنج

مقدار Z	درجه آزادی	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد نمونه	متغیر (شاخص آماری)
۳/۱۶۶	۴۷	۰/۸۱	۳/۳۷	۴۸	ایجاد مبنایی جهت ارزیابی برآوردهای حسابداری
		۰	۳	۴۸	وضعیت متوسط

همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود، اگر چه به اعتقاد مدیران مالی شرکت‌های بورسی

نمونه، حسابرسان به وظایف خود در مورد ارزیابی معقولانه بودن برآوردهای حسابداری می‌پردازند، ولی به بررسی اطلاعات و مفروضات مبنای برآوردها (عدد ۳/۲۳) بیش از بررسی روش‌های تصویب برآوردها (عدد ۳/۰۲) و مقایسه تطبیقی برآوردها (عدد ۳/۰۲) می‌پردازند.

فرضیه شماره هفت: حسابرسی مستقل صورت‌های مالی مبنایی معقولانه برای ارزیابی تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی فراهم می‌آورد.

آماره آزمون $Z = -0/226$ مندرج در نگاره ۱۱ در مقایسه با مقدار بحرانی نشان می‌دهد که فرضیه پژوهشی تأیید نمی‌گردد. به عبارت دیگر آزمودنی‌ها اعتقاد ندارند که حسابرسی مستقل صورت‌های مالی مبنایی معقولانه برای ارزیابی تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی فراهم می‌آورد، زیرا تفاوت معنی‌داری بین میانگین نمره حاصل از نظر سنجی آزمودنی‌ها (عدد ۲/۹۷) با شاخص مقایسه $(M \geq 3)$ وجود دارد.

نگاره ۱۱. آماره آزمون فرضیه شماره هفت

متغیر (شاخص آماری)	تعداد نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	درجه آزادی	مقدار Z
ایجاد مبنایی برای ارزیابی تداوم فعالیت	۴۸	۲/۹۷	۰/۸۵	۴۷	-۰/۲۲۶
وضعیت متوسط	۴۸	۳	۰		

همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌گردد، اگر چه حسابرسان در فرایند حسابرسی به بررسی زیان‌های عمده عملیاتی (عدد ۳/۳۳) می‌پردازند. ولی توجه چندانی به برنامه‌های شرکت برای رفع مشکلات نقدینگی (عدد ۲/۶۹) و نسبت‌های مالی نامساعد (عدد ۲/۹) ندارند.

فرضیه فرعی شماره یک: بین میزان تحصیلات آزمودنی‌ها و ادراک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی رابطه وجود ندارد.

فرضیه فرعی شماره یک این ادعا که میزان تحصیلات آزمودنی‌ها در ادراک و استنباط آنها

از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی تأثیر دارد را آزمون می‌کند محققین با تبیین فرضیه شماره یک در پی آن هستند که در طرح تحقیق، متغیر تعدیل کننده را شناسایی و تأثیر آن را دریابند. متغیر تعدیل کننده یک متغیر ثانوی است که یافتن تأثیر آن در رابطه با متغیرهای مستقل اولیه و متغیر وابسته ضروری می‌باشد. متغیر تعدیل کننده بدین منظور انتخاب می‌شود تا مشخص گردد آیا این متغیر، رابطه بین متغیر مستقل و وابسته را تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر، در فرضیه فرعی شماره یک مقطع تحصیلی نقش متغیر تعدیل کننده یا واسطه‌ای را ایفا می‌کند.

نگاره ۱۲. نتایج آزمون فرضیات فرعی

فرضیه	متغیر	سؤالات	مقدار x کای - مربع	ضریب کرامر	D.F درجه آزادی	سطح معنی‌دار قراردادی	سطح معنی‌دار	نتیجه
فرعی ۱	میزان تحصیلات	۱۱ الی ۲۱	۵/۷۶۷۳	۰/۳۸	۲	۰/۰۵	۰/۰۶	رد
فرعی ۲	سابقه خدمت	۲۱ الی	۱/۱۲۹۱	۰/۱۹	۲	۰/۰۵	۰/۰۵۷	رد
فرعی ۳	رشته تحصیلی	۱۱ الی ۲۱	۲/۳۱۳۳	۰/۲۳	۲	۰/۰۵	۰/۰۵۹	رد

همانطور که در نگاره ۱۲ مشاهده می‌شود، برای آزمون فرعی شماره یک $z = ۵/۷۶۷۳$ و با توجه به اینکه در فرضیه‌های تبیین شده این تحقیق آلفا برابر پنج درصد در نظر گرفته شده است و از آنجا که آماره آزمون در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد پس نمی‌توان گفت که در سطر اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی‌داری را نشان می‌دهد (سطح معنی‌داری ۰/۰۶ مقدار بحرانی) به عبارتی رابطه سیستماتیک معنی‌داری بین دو متغیر سطوح تحصیلی آزمودنی‌ها و میزان ادراک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی وجود ندارد و دو متغیر یاد شده

مستقل از هم هستند. بنابراین نتایج به دست آمده از آزمون فرضیات اصلی تحقیق تحت تأثیر سطوح تحصیلی آزمودنی‌ها نمی‌باشد. و این متغیر در ادراک آزمودنی‌ها تأثیر قابل ملاحظه‌ای ندارد.

فرضیه فرعی شماره دو: بین میزان سابقه کار و ادراک مدیران مالی از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی رابطه وجود ندارد.

فرضیه فرعی شماره دو این ادعا که سابقه خدمت آزمودنی‌ها در ادراک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی تأثیر دارد را مورد آزمون قرار می‌دهد. در فرضیه فرعی شماره دو سابقه خدمت آزمودنی‌ها نقش متغیر تعدیل کننده یا واسطه‌ای را ایفا می‌کند. همان طور که در نگاره ۱۲ مشاهده می‌شود $x = 1/1291$ و با توجه به اینکه در فرضیه‌های تبیین شده این تحقیق آلفا برابر پنج درصد در نظر گرفته شده است و از آنجا که آماره آزمون در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد پس نمی‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی داری را نشان می‌دهد (سطح معنی داری $0.05 < 0.07$ مقدار بحرانی) لذا نتیجه گرفته می‌شود که سابقه خدمت آزمودنی‌ها در ادراک آنها نسبت به میزان سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی تأثیری ندارد.

فرضیه فرعی شماره سه: بین رشته تحصیلی آزمودنی‌ها و ادراک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی رابطه وجود ندارد.

فرضیه فرعی شماره سه این ادعا که رشته تحصیلی آزمودنی‌ها در ادراک آنها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی تأثیر دارد، را مورد آزمون قرار می‌دهد. در فرضیه فرعی شماره سه، رشته تحصیلی آزمودنی‌ها نقش متغیر تعدیل کننده یا واسطه‌ای را ایفا می‌کند، همانطور که اطلاعات مندرج در نگاره ۱۲ نشان می‌دهد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین رشته تحصیلی و ادراک آزمودنی‌ها از سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی رابطه معنی داری وجود ندارد.

پیشنهادات

به منظور افزایش سودمندی حسابرسی موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

با توجه به هدف اصلی حسابرسی یعنی افزایش قابلیت اتکا صورت‌های مالی لازم است که صورت‌های مالی حسابرسی شده عاری از هرگونه تحریف با اهمیت باشند. تحقق این امر مستلزم وجود سیستم کنترل داخلی قوی و بررسی دقیق جهت کشف تحریفات می‌باشد. اصلاح نقایص و تحریفات کشف شده مستلزم دسترسی به راه‌کاری مناسب می‌باشد که حسابرسان به عنوان متخصصان امور مالی، توانایی لازم در این خصوص را دارا می‌باشند. بنابر این هر چند که استانداردهای حسابرسی ارائه راه‌کارهای پیشنهادی جهت انجام اصلاحات را محصول فرعی حسابرسی معرفی می‌کند، اما این پیشنهادها برای مدیریت با ارزش است. با توجه به نگاره ۴ مشخص می‌شود که از دیدگاه مدیران، حسابرسان به ارائه راه‌کارهای اصلاح‌کننده نقایص و تحریفات کشف شده توجه چندانی ندارند. بنابر این پیشنهاد می‌شود که حسابرسان علاوه بر گزارش نقایص و تحریفات کشف شده، به ارائه راه‌کارهای اصلاحی برای نقایص و تحریفات کشف شده نیز پردازند. علاوه بر این، به منظور اطمینان از اصلاح نقایص و تحریفات پیشنهاد می‌شود که حسابرسان پیگیری لازم را انجام دهند و چنانچه اقدامات اصلاح‌کننده لازم صورت نگرفته باشد، دلایل آن را بررسی کرده و ارتباط موضوع با درستکاری مدیریت را مد نظر داشته باشند.

همچنین طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان می‌بایست دلایل عدم تفکیک وظایف ناسازگار را به عنوان یکی از نشانه‌های بروز تخلف مورد بررسی قرار دهند. طبق نتایج تحقیق حاضر (با توجه به نگاره ۴) مدیران معتقدند که حسابرسان به بررسی این موضوع توجه کافی نشان نمی‌دهند. بنابراین پیشنهاد می‌شود که حسابرسان در خصوص این موضوع توجه کافی مبذول دارند. علاوه بر استانداردهای حسابرسی، عدم رفع نقاط ضعف کنترل‌های داخلی - زمانی که چنین کاری ممکن باشد - تغییرات مکرر کارکنان اصلی امور مالی و مشاور حقوقی را از جمله نشانه‌های بروز تقلب بر می‌شمرد و حسابرسان را به ارزیابی صورت‌های مالی در خصوص عاری بودن از هرگونه تحریف ناشی از تقلب ملزم می‌نماید. با توجه به نگاره ۴ مشخص می‌شود، مدیران معتقدند که حسابرسان نسبت به هیچ‌یک از موارد مزبور توجه کافی ندارند. بنابر این به حسابرسان توصیه می‌شود که به موارد مذکور توجه کافی مبذول دارند. همچنین طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان برای ارزیابی برقراری

تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی (در صورت لزوم) می‌بایست طرح‌های مدیریت جهت حل مشکلات نقدینگی و دلایل ایجاد نسبت‌های مالی نامساعد را مورد بررسی قرار دهند. در صورتی که نتایج حاصل در نگاره ۴ نشان می‌دهد که مدیران معتقدند، حساب‌برسان در این خصوص به مسوولیت قانونی خویش عمل نمی‌کنند. بنابراین توصیه می‌شود که حساب‌برسان به موارد مزبور توجه بیشتری مبذول دارند.

محدودیت‌های تحقیق

این تحقیق با محدودیت‌هایی به شرح ذیل مواجه بوده است:

- ۱- محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی
- ۲- محدودیت دیگر تحقیق مربوط به مقیاس اندازه‌گیری داده‌ها و طیف لیکرت است. انتقاد عمده‌ای که برخی به این طیف وارد می‌دانند، آن است که با اینکه طیف لیکرت نسبت به طیف‌های دیگر گرایش‌ها را دقیق‌تر و با حجم کار کمتر می‌سنجد، با این وصف از سطح یک مقیاس ترتیبی تجاوز نمی‌کند و نمی‌توان آن را در سطح مقیاس‌های فاصله‌ای دانست.
- ۳- نتایج تحقیق تنها به شرکت‌هایی که از نظر محتوا و محیط فعالیت مشابه شرکت‌های مورد بررسی هستند، قابل تعمیم است.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی موارد زیر مد نظر قرار گیرد:

- ۱- سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی از دیدگاه سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری از جمله سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، دولت و ...
- ۲- سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی از نقطه نظر استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در شرکت‌های غیر بورسی از جمله مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و ...

منابع و مأخذ

مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران. نشریه شماره ۱۲۴ سازمان حسابرسی. استاندارد شماره ۴۰.

اسفند ۱۳۷۷.

مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران. نشریه شماره ۱۲۴ سازمان حسابرسی. استاندارد شماره ۲۴. اسفند ۱۳۷۷.

مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران. نشریه شماره ۱۲۴ سازمان حسابرسی. استاندارد شماره ۲۵. اسفند ۱۳۷۷.

مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران. نشریه شماره ۱۲۴ سازمان حسابرسی. استاندارد شماره ۵۴. اسفند ۱۳۷۷.

مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران. نشریه شماره ۱۲۴ سازمان حسابرسی. استاندارد شماره ۵۷. اسفند ۱۳۷۷.

Auditing & Reporting, Institute of Chartered Accounting, 2000-2001. SAS. No. 30.

Auditing & Reporting, Institute of Chartered Accountants. 2000-2001. SAS. No. 110.

Auditing & Reporting, Institute of Chartered Accountants. 2000-2001. SAS. No. 110.

Auditing & Reporting, Institute of Chartered Accountants. 2000-2001. SAS. No. 120.

Auditing & Reporting, Institute of Chartered Accountants. 2000-2001. SAS. No. 420. Audit of Accounting Estimates.

Auditing & Reporting, Institute of Chartered Accountants. 2000-2001. SAS. No. 130.

Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 87, American Institute of Certified Public Accountants, January 1999. SAS. No. 55.

Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 87, American Institute of Certified Public Accountants, January 1999. Communiation of Internal Structure Related Matters Noted in an Audit.

Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 87, American Institute of Certified Public Accountants, January 1999. SAS. No. 53.

Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 87, American Institute of Certified Public Accountants, January 1999. SAS. No. 82.

Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 87, American

- Institute of Certified Public Accountants, January 1999. SAS. No. 54.
- Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 87, American Institute of Certified Public Accountants, January 1999. SAS. No. 57.
- Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 87, American Institute of Certified Public Accountants, January 1999. SAS. No. 59.
- David C. Selley and Eric Turner, *Fraud and Error*, Ca Magazing, August 2002.
- David, R. Tucker and Ellamea Matsumura. 1999. *Fraud Detection*, *Accounting Review*. Vol. 67. No. 4. pp. 753-782.
- IFAC Handbook of Technical Pronouncements of Ethics and Auditing. 2001. LAS. No. 400.
- IFAC Handbook of Technical Pronouncements of Ethics and Auditing. 2001. IASB. No. 240.
- IFAC Handbook of Technical Pronouncements of Ethics and Auditing. 2001. LAS. No. 250.
- IFAC Handbook of Technical Pronouncements of Ethics and Auditing. 2001. LAS. No. 540.
- IFAC Handbook of Technical Pronouncements of Ethics and Auditing. 2001. LAS. No. 570.
- Robert, R. Tucker & Ellamea Matsumura. 1992. *Fraud Detection*. *Accounting Review*. Vol. 67. No. 4. pp. 753-782.

Archive of SID

.

www.SID.ir