

## اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در صورت های مالی

دکتر یحیی حساس یگانه\*

آزاده مداحی\*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۰۷/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۸/۰۸/۱۹

### چکیده

حسابرسی منطبق بر استانداردهای حسابرسی به گونه ای طراحی می شود که از نبود اشتباه و یا تحریفی با اهمیت در صورت های مالی به عنوان یک مجموعه اطمینانی معقول بدست آید. این مقاله نتایج تحقیقی را نشان می دهد که در آن اثربخشی فرایند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی، آزمون شده است. در این تحقیق کشف تحریفات با اهمیت ناشی از اشتباه در برآوردهای حسابداری و عدم رعایت قوانین و مقررات مدنظر قرار گرفت. به این منظور با بررسی صورت های مالی کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، شرکت هایی که مبلغ اشتباهات و تحریف های موجود در صورت های مالی آنها (مبلغ تعدیلات سنواتی) با اهمیت بود

---

\* عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران.

۵۰ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

مشخص گردید و نهایتاً گزارش حسابرس مستقل در خصوص صورت های مالی سال قبل بمنظور تعیین کشف یا عدم کشف تحریفات با اهمیت توسط حسابرس مستقل و عبارت دیگر تعیین اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفهای با اهمیت دربرآوردهای حسابداری و همچنین کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی اثربخش می‌باشد. همچنین تفاوت معنی داری بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورتهای مالی و مبالغ کشف شده توسط حسابرس وجود دارد و مبالغ اعلام شده از سوی حسابرس عمدتاً کمتر از مبلغ تحریفات بوده است.

**واژه‌های کلیدی:** اثربخشی فرایندحسابرسی، تحریفات، اشتباهات، تقلب، با اهمیت، برآوردهای حسابداری، گزارش حسابرس.

## ۱- مقدمه

گروه کثیری از استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، به اطلاعاتی اتکا می کنند که به شکل صورت های مالی و یادداشت های توضیحی توسط مدیران تهیه و ارائه می شوند، در بسیاری از موارد هدف تهیه کنندگان اطلاعات مالی، با استفاده کنندگان آنها یکسان نیست و این موضوع ناشی از تضاد منافع بین گروه های ذینفع در شرکت هاست. بنابراین جهت کاهش تضاد منافع گروه های مذکور، استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، به خدمات افراد صاحب نظر باصلاحیت و مستقل برای اعتباردهی به اطلاعات حسابداری نیاز دارند، به نحوی که اطلاعات مذکور را باور کنند. نیاز به خدمات حسابرسی مستقل، در این استدلال نهفته است و فلسفه وجودی حسابرسی مستقل ایفای وظیفه اعتباردهی است. اعتباردهی به صورت های مالی، به مفهوم ایجاد اطمینان از منصفانه بودن اطلاعات مندرج در صورت های مالی و قابلیت اعتماد به آنهاست (حساس یگانه، ۱۰:۱۳۷۸). با توجه به نقش مذکور چنانچه حسابرسی در کشف و گزارش اطلاعات مالی گمراه کننده و تحریفات با اهمیت قصور نمایند، این موضوع در دراز مدت ارزش اقتصادی حسابرسی را کاهش داده و با سلب اعتماد استفاده کنندگان نسبت به گزارشگری مالی و کیفیت و اثر بخشی حسابرسی، به ثبات و استحکام بازار سرمایه آسیب جدی وارد خواهد نمود.

کشف تقلب های بزرگ مدیران در سال های اخیر، نقش بزرگتری را به حسابرسی محول کرده است. این آخرین تغییر هدف حسابرسی، نتیجه افزایش چشمگیر تعدادی از دعاوی حقوقی بوده است که در آن حسابرسی مستقل به عدم کشف تقلب های مدیریت متهم شده اند.

افزایش شمار تقلب، تحریفها و ارائه های مجدد که اغلب با ورشکستگی شرکت های بزرگ در هم آمیخته، نگرانی هایی را درباره کیفیت صورت های مالی به همراه داشته است. به همین جهت پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در

۵۲ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری

صورت های مالی همواره کانون توجه سرمایه گذاران، قانون گذاران، مدیران و حسابرسان بوده است و بر همین اساس استانداردها و دستورالعمل های متعددی در زمینه مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب و تحریفات در صورت های مالی وضع گردیده است.

در این مقاله تلاش می شود تا میزان رعایت استانداردهای حسابداری در خصوص کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورت های مالی، مورد آزمون قرار گیرد. در واقع هدف اصلی تحقیق این است که اثربخشی یا عدم اثربخشی فرایند حسابداری در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در صورت های مالی مشخص شود و همچنین اقلام عمده تشکیل دهنده اشتباهات و تحریف های با اهمیت و میزان اختلاف مبالغ اشتباهات و تحریف های با اهمیت با مبالغ کشف شده توسط حسابرس، تعیین گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

### ۲-۱- استانداردها و رهنمودهای ارائه شده توسط مراجع حرفه ای

معمولاً به طور ادواری ادعاهایی در مورد میزان توانایی حرفه حسابداری در برآوردن نیازهای استفاده کنندگان آن مطرح شده است، اما در اواخر قرن گذشته و بویژه در دهه ۱۹۸۰ این مباحث شدت یافت. تا قبل از ۱۹۷۷، اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده<sup>۱</sup>، بر این نکته تاکید داشت که آزمون های متداولی که به منظور ارائه اظهار نظر در خصوص صورت های مالی انجام می شود نمی توانند برای کشف اختلاس یا تحریف عمدی توسط مدیریت مورد استفاده قرار گیرند و کفایت کنند. حسابرس تنها زمانی مسئول کشف تقلب بود که قصور در کشف آن تقلب منجر به عدم مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری می گردید. اما در سال ۱۹۷۷ استانداردها مورد تجدید نظر قرار

---

۱. US Generally Accepted Accounting Principal

اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۵۳

گرفتند و براساس استانداردهای حسابرسی تجدید نظر شده AICPA<sup>۱</sup>، مسئولیت رسیدگی و تحقیق در مورد اشتباهات یا تحریف ها برعهده حسابرسان گذاشته شد. مطابق استاندارد حسابرسی شماره<sup>۲</sup> ۱۶ حسابرسان می بایست آزمون های محتوا (اثبات مانده ها) را به گونه ای طراحی می کردند که مهارت و مراقبت کافی برای کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت داشته باشند. بعبارت دیگر، می توان استاندارد حسابرسی شماره ۱۶ را به این ترتیب تفسیر کرد که حسابرسان ملزم به جستجو و تحقیق در مورد تقلب و تحریفات بودند، اما مسئولیتی در قبال عدم کشف آنها برعهده نداشتند (همراج، ۲۰۰۲؛ ۸۵).

با توجه به ادعاهای متعددی که در خصوص ناتوانی حرفه حسابرسی مطرح شده بود، هیئت استانداردهای حسابرسی، استاندارد شماره ۵۳ را تدوین نمود که از اول ژانویه ۱۹۸۹ الزامی شد. بر اساس استاندارد مزبور حسابرس باید احتمال اینکه اشتباهات و تخلفات سبب تحریف با اهمیت در صورت های مالی شود را ارزیابی نماید. بر مبنای ارزیابی ریسک مذکور، حسابرس باید حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی نماید که اطمینان معقولی از کشف اشتباهات و تخلفاتی که تاثیر با اهمیت بر صورت های مالی دارند، بدست آورد (لوئیک، اینینگ و ویلینگهام، ۱۹۸۹).

علاوه بر این در استاندارد حسابرسی شماره ۱۶ بیان شده بود که حسابرس باید فرض را بر درستکاری مدیریت قرار دهد مگر اینکه خلاف این امر اثبات شود، اما مطابق استاندارد شماره ۵۳ «حسابرسان نمی توانند فرض کنند که مدیریت درستکار است یا خیر. آنها باید نسبت به احتمال ارائه نادرست (جعل و تقلب) مدیریت در شروع حسابرسی نگاه بی طرفانه داشته باشند و احتمال ارائه نادرست مدیریت را در فرایند حسابرسی مورد آزمون مجدد قرار دهند.» (همراج، ۲۰۰۲: ۸۶).

---

۱. American Institute Of Certified Public Accountants

۲. SAS No.16

۵۴ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

مطابق استاندارد شماره ۵۳ تحریفات با اهمیت به دو گروه اشتباهات (سهوی) و تخلفات (عمدی) تفکیک می‌گردید که تخلفات خود شامل تقلب (که عمدتاً توسط مدیریت صورت می‌گیرد) و اختلاس دارایی‌ها (که عمدتاً توسط کارکنان شرکت صورت می‌گیرد) بودند. لوبک<sup>۱</sup> و ویلینگهام<sup>۲</sup> معتقد بودند که اگرچه الزامات استاندارد مزبور در مورد اشتباهات و تخلفات بطور یکسان به‌کاربرده می‌شود، لیکن الزامات مزبور برای هر یک از این تحریفات تفاوت عمده‌ای با یکدیگر دارد و در حقیقت الزامات فوق برای دو گروه تخلفات - اختلاس و تقلب مدیریت - نیز متفاوت است.

به اعتقاد آنها کشف اشتباهات با اهمیت امری نسبتاً ساده است. چرا که اولاً: اشتباهات را پنهان نمی‌کنند و بنابراین در زمان بررسی شواهد و مدارک مربوطه، آشکار خواهند شد. ثانیاً: در صورتی که مبالغ اشتباهات کم‌اهمیت باشد، مجموع این اشتباهات کوچک منجر به یک مبلغ با اهمیت در صورت‌های مالی خواهد شد و بنابراین احتمال اینکه یک یا چند مورد از شواهد و مدارک مربوط به این اشتباهات توسط حسابرس مورد بررسی قرارگیرد، بسیار زیاد می‌باشد و ثالثاً اگر مبلغ اشتباه یا اشتباهات با اهمیت باشد، مدارک مربوط به آن یا جزئیات حساب مذکور، حتماً توسط حسابرس مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

از سوی دیگر کشف تخلفات معمولاً امر بسیار دشواری است، چرا که در مورد تخلفات مخفی کاری و پنهان سازی صورت می‌گیرد. این پنهان در ثبت‌های حسابداری و مدارک مثبت آن و همچنین در پاسخ‌هایی که فرد متخلف به سوالات و تحقیقات حسابرس در زمان اجرای حسابرسی می‌دهد، صورت خواهد گرفت (لوبک، اینینگ و ویلینگهام، ۱۹۸۹).

با وجودی که استانداردهای جدید ارائه شده توسط هیات استانداردهای حسابرسی به میزان زیادی فرایند حسابرسی را بهبود بخشیده و ارتقا داده بود، اما مطرح شدن

---

۱. James K. Lobbecke

۲. John J. Willingham

اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۵۵

برخی سئوالات به ویژه در مورد توانایی مؤسسات حسابرسی در شناسایی اعمال متقلبانه ای که در برخی شرکت ها روی داده بود، سبب شد که هیئت مزبور از منظر جدیدی به مسئله کشف تقلب نگاه کرده و استاندارد حسابرسی شماره ۸۲ « بررسی تقلب در حسابرسی صورت های مالی »<sup>۱</sup> را در فوریه ۱۹۹۷ تصویب نماید. این استاندارد به وضوح مسئولیت حسابرسان در حسابرسی صورت های مالی را در تطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی (GAAS) افزایش داد.

در استاندارد مذکور مسئولیت حسابرسان در رابطه با کشف تقلب تغییری نکرد، در این استاندارد تقلب و ویژگی های آن شرح داده شد و حسابرسان ملزم شدند که صریحاً ریسک تحریفات ناشی از تقلب را ارزیابی نمایند. همچنین مجدداً، در این استاندارد رهنمودهایی در مورد نحوه پاسخ گویی و عکس العمل نسبت به نتایج ارزیابی ریسک و نحوه ارتباط دادن نتایج آزمون های حسابرسی با ریسک تقلب ارائه شده است. یکی از مهمترین بخش های استاندارد حسابرسی شماره ۸۲، مستندسازی فرایند ارزیابی است. به ویژه اینکه حسابرس باید شواهد و مستندات مربوط به انجام ارزیابی، نحوه بررسی عوامل ریسک تقلب و سایر شرایط، عوامل ریسکی که به اعتقاد حسابرس وجود دارد، تاثیر عمده ریسک تحریف با اهمیت و عکس العمل حسابرس نسبت به آن عوامل ریسک را مستندسازی نماید.

علیرغم تاکید و توجه هیئت استانداردهای حسابرسی بر مسئله کشف تقلب، تحقیقات انجام شده در سال ۱۹۹۸ نشان داد که بیش از یک سوم از موارد تقلب به صورت تصادفی کشف شده و تنها چهار درصد از موارد توسط حسابرسان مستقل کشف گردیده بود (لین و همکاران، ۲۰۰۳).

در اکتبر ۲۰۰۲، هیئت تدوین استانداردها، استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ با عنوان « بررسی تقلب در حسابرسی صورت های مالی »<sup>۲</sup> را منتشر نمود. هدف از استاندارد مزبور

---

۱. SAS no.82 "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit"

۲. SAS No.99 "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit"

۵۶ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

این است که رهنمودهایی را به حسابرسان برای ایفای مسئولیت خود در زمینه کشف تقلب در حسابرسی صورت های مالی در تطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی ارائه دهد. اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس، همواره یکی از اجزاء کلیدی هرکار حسابرسی است، اما استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ صراحتاً بیان می‌دارد که چگونه این امر باید در هر کار حسابرسی آشکار و مستند باشد. استاندارد مزبور تردید حرفه‌ای را « داشتن ذهن پرسشگر و ارزیابی منتقدانه شواهد حسابرسی » تعریف نموده است. هر چند که استاندارد جدید مسئولیت حسابرسان را در قبال تقلب در صورت های مالی نسبت به قبل تغییر نداد، اما مفاهیم، الزامات و رهنمودهای جدیدی را به منظور کمک به حسابرسان جهت ایفای مسئولیت خطیر خود در این زمینه معرفی کرد.

استاندارد جدید در پی آن است که ارزیابی تقلب توسط حسابرسان با فرایند حسابرسی آمیخته شود و این ارزیابی تا پایان عملیات حسابرسی به‌طور مستمر مورد بازنگری قرار گیرد. اعمال تردید حرفه‌ای باید در تمام فرایند حسابرسی از زمان برنامه-ریزی حسابرسی تا تکمیل حسابرسی، صرفنظر از هرگونه سابقه قبلی یا اعتقاد به درستکاری مدیریت، صورت‌گیرد (بوکیز و فلمینگ، ۲۰۰۳).

استاندارد حسابرسی شماره ۹۹، رهنمودهای استاندارد قبلی را در مورد مستندسازی شواهد موید الزامات مقرر در استاندارد، وسعت بخشیده است. در استاندارد اخیر فهرست کامل و قابل توجهی از الزامات مستندسازی ارائه شده است. این استاندارد از توانایی های لازم برای ارتقای سطح حرفه حسابرسی و یاری حسابرسان جهت انجام حسابرسی اثربخش و هوشیارانه برخوردار است. استاندارد مزبور تمام حوزه‌های حسابرسی را فرا می‌گیرد، حسابرسان را از اتکای صرف بر چک لیست ها به سمت تفکرگرایی هدایت می‌کند و تردید حرفه‌ای را به عنوان یکی از موضوع‌های اصلی در کار حسابرسی مورد تاکید خاص قرار می‌دهد.



اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۵۷

## 2-2- مروری بر تحقیقات انجام شده

در سال ۱۹۸۹ لوبک، اینینگ و ویلینگهام تحقیقی با موضوع « تجربه حسابرسان در رابطه با تخلفات با اهمیت: فراوانی، ماهیت و قابلیت کشف » انجام دادند که این تحقیق به تجربیات حسابرسان در مورد تخلفات با اهمیت می پرداخت. تحقیق مزبور تحقیقی پیمایشی بود که تجربیات شرکای حسابرسی یکی از هشت موسسه بزرگ حسابداری را مورد بررسی قرار می داد تا میزان فراوانی (تکرار پذیری) و ماهیت تخلفات با اهمیت و همچنین سودمندی مدل برنامه ریزی حسابرسی برای ارزیابی احتمال وجود تقلب با اهمیت مدیریت (که توسط نویسندگان مقاله طراحی گردیده بود) را برای کشف تقلب و اختلاس ها ارزیابی نماید. نتایج تحقیق حاکی از آن است که مدل پیشنهادی نویسندگان به عنوان یک ابزار فنی برای ارزیابی تقلب های مدیریتی با اهمیت، مناسب می باشد. همچنین مدل ارزیابی برای کشف اختلاس ها خیلی ضعیف تر از کشف تقلب های مدیریتی است. گرچه مدل مزبور را نمی توان بطور کامل برای ارزیابی اختلاس و اشتباهات بکار برد، اما برخی از معیارهای آن می تواند توجه حسابرس را به احتمال وقوع اختلاس یا اشتباه جلب نماید تا حسابرس بررسی های بیشتری در خصوص احتمال وجود این تحریفات انجام دهد. بر اساس نتایج این تحقیق، حسابرس در حین برنامه ریزی حسابرسی باید ارزیابی مستقلی از اشتباهات با اهمیت، اختلاس های با اهمیت و تقلب های مدیریتی با اهمیت داشته باشد و انجام حسابرسی شرکت ها یکی پس از دیگری و بدون مواجهه حسابرس با تخلفات با اهمیت، نباید سبب شود که حسابرسان در شناسایی و کشف موردی که با آن مواجه می شوند، قصور و کوتاهی نمایند و به عبارت دیگر، حسابرسان همواره باید آماده نبرد با این امر باشند و با توجه به فشارهای اقتصادی و گرایش های طبیعی، تردید حرفه ای را اعمال نمایند. همچنین زیملمن در سال ۱۹۹۷، تأثیر استاندارد شماره ۸۲ بر میزان توجه حسابرسان به عوامل ریسک تقلب و تصمیمات مربوط به برنامه ریزی حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. در تحقیق مزبور این موضوع بررسی شده است که آیا الزامات

۵۸ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

استاندارد شماره ۸۲ مبنی بر ارزیابی بحرانی ریسک تقلب سبب خواهد شد که حسابرسان زمان بیشتری را صرف شناسایی تقلب نمایند. همچنین آیا اطلاعاتی که حسابرسان با صرف توجه بیشتر به شناسایی تقلب طراحی و اجرا می‌کنند با برنامه‌های حسابرسی که ریسک عمومی را ارزیابی می‌کنند، متفاوت است یا خیر. نتایج تحقیق نشان داده است که ارزیابی بحرانی ریسک تقلب (بصورتی که در استاندارد شماره ۸۲ مطرح شده است) توجه حسابرسان به علائم تقلب و تصمیمات برنامه‌ریزی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به ویژه اینکه انتظار می‌رود که استاندارد شماره ۸۲ توجه حسابرسان را به علائم تقلب جلب نموده و منجر به افزایش ساعات بودجه شده برای کار حسابرسی گردد. اما نتایج نشان می‌دهد که ماهیت برنامه‌های حسابرسی تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد (زیمبلمن، ۱۹۹۷).

توتل، کلر و پلوملی تحقیقی با عنوان «تأثیر مبلغ تحریف بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی - تحقیق تجربی در خصوص آستانه اهمیت» انجام دادند که تحقیق مذکور به منظور بررسی تأثیر مبلغ تحریف بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی صورت گرفته است و نتایج تحقیق حاکی از آن است که تحریفاتی که در آستانه اهمیت قرار گرفته‌اند بر قیمت بازار سهام تأثیر ندارند (تاتل و همکاران، ۲۰۰۲).

کامینسکی، وتزل و لیمینگ به این موضوع پرداختند که آیا نسبت‌های مالی قادر به کشف گزارشگری مالی متقلبانه هستند یا خیر. با توجه به اینکه تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی یکی از متداول‌ترین روش‌های تحلیلی است، در این تحقیق بررسی شده است که آیا نسبت‌های مالی شرکت‌هایی که گزارشگری متقلبانه داشته‌اند با نسبت‌های مالی سایر شرکت‌ها تفاوت با اهمیتی دارد یا خیر؟ در تحقیق مزبور شرکت‌های با گزارشگری مالی متقلبانه با استفاده از انتشارات حسابداری و حسابرسی کمیسیون بورس اوراق بهادار (AAERs)<sup>۱</sup> طی سال‌های ۱۹۸۲ تا ۱۹۹۹ تعیین شده‌اند. شرکت‌های متقلب (که

---

۱. SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases

اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۵۹

تعداد آنها ۷۹ شرکت می باشد) با سایر شرکت ها (که گزارشگری مالی متقالبانه نداشتند) از نظر اندازه، دوره زمانی و صنعت مطابقت داده شده اند و سپس تجزیه و تحلیل نسبت های مالی برای یک دوره هفت ساله (سال تقلب و سه سال قبل و بعد از آن سال) انجام گردیده است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که از نظر آماری تفاوت با اهمیتی بین نسبت های مالی شرکت هایی که گزارشگری مالی متقالبانه داشته اند، با سایر شرکت ها وجود ندارد و بنابراین به طریق تجربی اثبات می گردد که تجزیه و تحلیل نسبت های مالی در کشف تقلب صورت های مالی، توانایی محدودی دارد (کامینسکی و همکاران، ۲۰۰۴).

در ایران نیز نقش حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک در افزایش اثر بخشی و کارایی حسابرسان مستقل در ایران توسط اسماعیلی کاکرودی مورد بررسی قرار گرفته که نتایج حاصل از تحقیق حاکی از آن است که حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک می تواند در افزایش اثر بخشی و کارایی حسابرسان مستقل در ایران مؤثر باشد (اسماعیلی کاکرودی، ۱۳۸۰).

همچنین مجتهدزاده به بررسی حوزه های مسئولیت حسابرسان مستقل در رابطه با حسابرسی مالی از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل پرداخته است. اهداف تحقیق مزبور عبارتند از:

شناسایی حوزه های مسئولیت حسابرسان مستقل در رابطه با حسابرسی مالی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی.

شناسایی تفاوت بین دیدگاه های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در ارتباط با حوزه های مسئولیت حسابرسی مالی و تفاوت بین دیدگاه های گروه های مختلف استفاده کننده خدمات حسابرسی.

با توجه به ارتباط موضوع، فرضیه هایی که مربوط به مسئولیت حسابرس در کشف تحریفات و عدم رعایت قوانین می باشد به شرح زیر است:

۱- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تحریف های (اشتباهات و تخلفات) صورت های مالی سازمان مورد حسابرسی مسئولیت دارند.

۶۰ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

۲- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تقلب‌های انجام شده در سازمان مورد حسابرسی مسئولیت دارند.

۳- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف عدم رعایت قوانین با تاثیر مستقیم بر صورت های مالی سازمان مورد حسابرسی مسئولیت دارند.

۴- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف عدم رعایت قوانین با تاثیر غیر مستقیم بر صورت های مالی سازمان مورد حسابرسی مسئولیت دارند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فوق به شرح زیر است:

- فرضیه اول (کشف تحریف‌های- اشتباهات و تخلفات- صورت های مالی): بر اساس نتایج تحقیق فرضیه مزبور مورد تایید قرار گرفت. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی داری بین دیدگاه های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. به نظر می‌رسد تاکید بیشتر استفاده‌کنندگان، از آن جهت باشد که با پذیرش این مسئولیت توسط حسابرسان مستقل، آنها اطمینان خاطر نسبی می‌یابند که صورت های مالی از تحریفات با اهمیت مبرا هستند.

- فرضیه دوم (کشف تقلب های انجام شده در سازمان مورد حسابرسی): بر اساس بررسی انجام شده فرضیه مزبور تایید گردید و در مقایسه بین گروهی نیز تفاوت معنی داری بین دیدگاه های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تاکید زیادی بر وجود این حوزه مسئولیت داشتند. به نظر می‌رسد که دلیل تاکید کمتر حسابرسان مستقل، بالا رفتن میزان آسیب‌پذیری و گسترده شدن طیف پاسخگویی آنها باشد که خود دربردارنده خطرات ناشی از موضوعات قانونی است.

- فرضیه سوم (کشف عدم رعایت قوانین با تاثیر مستقیم بر صورت های مالی): بیش از ۹۴ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسئولیت پاسخ مثبت دادند و فرضیه مزبور مورد تایید قرار گرفت. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی داری بین دیدگاه های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود نداشت.

اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۶۱

می توان چنین استنباط کرد که حسابرسان مستقل سعی دارند تا در جهت مصون نگه داشتن خود از تبعات ناشی از عدم رعایت قوانین با تاثیر مستقیم بر صورت های مالی سازمان مورد حسابرسی، با جدیت بیشتری به جمع آوری شواهد مرتبط با این مورد بپردازند. دیگر دلیل توجیهی اثربخشی حسابرسی در این مقوله ادغام وظایف حسابرس مستقل و بازرس قانونی است. به لحاظ آن که بازرس قانونی مسئولیت صریح در رابطه با کشف عدم رعایت قوانین دارد، طبیعتاً حسابرسانی که نقش بازرس قانونی را نیز ایفا می کنند، در قبال کشف عدم رعایت قوانین حساسیت بیشتری داشته و این مسئولیت را به طور جدی تری انجام می دهند.

فرضیه چهارم (کشف عدم رعایت قوانین با تاثیر غیرمستقیم بر صورت های مالی): بر اساس بررسی انجام شده، فرضیه فوق تایید شد. تایید این فرضیه دال بر این است که در محیط ایران، به رغم استانداردهای حسابرسی رایج در این ارتباط، انتظار آزمودنی ها از حسابرسان مستقل این است که مسئولیت کشف عدم رعایت قوانین با تاثیر غیرمستقیم را نیز عهده دار باشند. در رابطه با مقایسه بین گروهی که در آن پاسخ های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی با پاسخ های حسابرسان مستقل مورد مقایسه قرار گرفت و تفاوت معنی داری بین دیدگاه های دو گروه مشاهده شد، استفاده کنندگان خدمات حسابرسی تاکید بیشتری بر وجود این حوزه مسئولیت داشتند. به نظر می رسد دلیل تاکید کمتر حسابرسان مستقل، محدودیت های حسابرسی و همچنین نگرانی آنها از افزایش آسیب پذیری حقوقی به جهت نوع حسابرسی که در ارتباط با وجود این حوزه مسئولیت باید انجام پذیرد، باشد (مجتهدزاده، ۱۳۷۸).

### ۳- بیان مساله و فرضیه های تحقیق

بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران<sup>۱</sup>، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه ای - احتمال وجود شرایطی که ممکن است موجب اشتباه و یا تحریف با اهمیت

۱. استانداردهای حسابرسی، بخش ۲۰ «هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی»

۶۲ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

در صورت های مالی شود - برنامه ریزی و اجرا نماید. همچنین در حسابرسی برآوردهای حسابداری<sup>۱</sup>، 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 افشاء مناسب آنها اطمینان حاصل کند. هرگاه مبلغی که حسابرس بر اساس شواهد موجود حسابرسی برآورد می کند با مبلغ برآوردی منعکس شده در صورت های مالی اختلاف داشته باشد، حسابرس باید ضرورت اصلاح صورت های مالی را بابت چنین اختلافی ارزیابی کند. چنانچه اختلاف مزبور معقول نبوده و مدیریت واحد مورد رسیدگی نیز از تجدید نظر در آن برآورد خودداری کند، حسابرس باید اختلاف مزبور را یک اشتباه و یا تحریف تلقی نماید.

با توجه به اینکه وجود اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورت های مالی، سبب ارائه نامطلوب وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی شده و بر تصمیم گیری استفاده کنندگان تأثیر بسزایی دارد، لذا کشف اینگونه اشتباهات در استانداردهای حسابرسی مورد تأکید قرار گرفته است. بر اساس استانداردهای مذکور<sup>۲</sup> حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روش های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت های مالی را که از تقلب یا اشتباه ناشی می شود، در نظر گیرد. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به گونه ای طراحی می شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت های مالی، اطمینانی معقول بدست آید. حسابرس هنگامی که اطمینان می یابد صورت های مالی در اثر تقلب یا اشتباه به گونه ای با اهمیت تحریف شده است یا در مواردی که قادر به نتیجه گیری در این خصوص نمی باشد، باید اثر آن را بر حسابرسی، مورد توجه قرار دهد.

از آنجا که برخی از اقلام تحریفات با اهمیت مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی، اشتباهات و تحریفاتی هستند که در سال قبل در صورت های مالی وجود داشته اما در

۲. استانداردهای حسابرسی، بخش ۵۴ «حسابرسی برآوردهای حسابداری»

۱. استانداردهای حسابرسی، بخش ۲۴ «تقلب و اشتباه»

اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۶۳

آن سال اصلاح نشده‌اند، بنابراین شناسایی آنها در دوره مربوطه توسط حسابرس و افشاء آن به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی دوره مزبور، بیانگر اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف این گونه تحریفات می‌باشد.

بنابراین در پاسخ به این پرسش با اهمیت که: « آیا فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت، اثر بخش است؟ » و به عبارت دیگر: « آیا اشتباهات و تحریف های با اهمیت، توسط حسابرس کشف و به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی مطرح شده است؟ » سه فرضیه مطرح شد که به شرح زیر است:

۱- فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در برآوردهای حسابداری اثر بخش می‌باشد.

۲- فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی اثر بخش است.

۳- تفاوت معنی داری بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورت های مالی و مبالغ کشف شده توسط حسابرس وجود ندارد.

تعریف عملیاتی متغیرهای مطرح شده در فرضیه‌های فوق به شرح زیر است:  
اثر بخشی فرآیند حسابرسی<sup>۱</sup>: واژه اثر بخشی حسابرسی در مفهوم کلی عبارتست از: « دستیابی به اهداف حسابرسی و ارائه گزارش مناسب با وضعیت شرکت ». تعریف مذکور بسیار کلی بوده و تمام اهداف حسابرسی را در بر می‌گیرد. بنابراین تعریف عملیاتی و اخص این متغیر، با توجه به شیوه اندازه‌گیری و هدف فرضیه‌ها، کشف اشتباهات با اهمیت موجود در صورت های مالی (که در سال بعد تحت سرفصل تعدیلات سنواتی اصلاح شده‌اند) توسط حسابرس و ارائه اظهار نظر مشروط در سال مذکور، مدنظر می‌باشد.

---

۱. Effectiveness Of Audit Process

۶۴ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

تحریفات<sup>۱</sup>: ارائه نادرست اطلاعات در صورت های مالی. تحریفات در صورت های مالی ممکن است ناشی از اشتباه و یا تقلب باشد. اشتباهات<sup>۲</sup>: خطاهای سهوی در صورت های مالی و مدارک حسابداری. با اهمیت<sup>۳</sup>: بدان حد مهم که بر ارزیابی یا تصمیم گیری استفاده کنندگان منطقی صورت های مالی اثر بگذارد. در تحقیق حاضر جهت تعیین مبالغ با اهمیت از دستورالعمل سازمان حسابرسی استفاده شده است.

#### ۴- روش شناسی و نحوه اجرای تحقیق

##### ۴-۱- روش تحقیق

از آنجاکه هدف اصلی این تحقیق، بررسی وضعیت موجود از نظر اثربخشی فرایند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت بوده است، لذا تحقیق در دسته تحقیقات کاربردی قرار می گیرد و از نوع توصیفی (پیمایشی) می باشد. به منظور آزمون فرضیه های تحقیق کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تا پایان سال ۱۳۸۲ را به عنوان جامعه آماری انتخاب نموده و صورت های مالی آخرین سال مالی کلیه شرکت های مذکور مورد پژوهش قرار گرفت.

##### ۴-۲- نحوه استخراج اطلاعات از منابع و اندازه گیری متغیرهای تحقیق

متغیرهای مورد مطالعه در فرضیه های تحقیق و منابع استخراج آنها به شرح جدول ۱ می باشد:

---

۱. Misstatement

۲. Errors

۳. Material



اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۶۵

جدول ۱- متغیرهای مورد مطالعه در فرضیه های تحقیق و منابع استخراج آنها

منبع	متغیر مورد مطالعه
صورت های مالی حسابرسی شده شرکت	۱- اشتباهات و تحریف های با اهمیت در برآوردهای حسابداری
صورت های مالی حسابرسی شده شرکت	۲- تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسیدگی
گزارش حسابرس مستقل	۳- اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت

منبع: یافته های پژوهشگر

مراحل استخراج اطلاعات از منابع و نحوه اندازه گیری متغیرهای تحقیق به شرح زیر بوده است:

۴-۲-۱- تعیین کلیه شرکت هایی که صورت های مالی حسابرسی شده آنها حاوی اشتباهات یا تحریف با اهمیت بوده است: به این منظور آخرین صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۲، مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به اینکه برخی از اقلام مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی، عمدتاً اشتباهات و تحریف هایی هستند که در سال قبل در صورت های مالی وجود داشته اما در آن سال اصلاح نشده است، از اینرو شرکت هایی که آخرین صورت های مالی حسابرسی شده آنها حاوی سرفصل تعدیلات سنواتی بود، به عنوان شرکت هایی که صورت های مالی آنها حاوی اشتباهات و تحریف های با اهمیت بوده است، انتخاب شدند.

۴-۲-۲- تعیین شرکت هایی که مبلغ اشتباهات و تحریف های موجود در صورت های مالی آنها (مبلغ تعدیلات سنواتی) با اهمیت بوده است: با توجه به اینکه تعدیلات سنواتی، مربوط به اشتباهات و تحریف های موجود در سال قبل می باشد، از

۶۶ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

اینرو مبلغ اهمیت در صورت های مالی سال قبل با استفاده از شاخص اهمیت ارائه شده در دستورالعمل حسابرسی محاسبه شده و با رقم تعدیلات سنواتی مقایسه گردیده است. مطابق دستورالعمل سازمان حسابرسی<sup>۱</sup>، مبلغ اهمیت برای شرایط عادی بر اساس متوسط جمع دارایی ها و فروش (درآمد) و با نرخ های ارائه شده در جدول ۲ محاسبه می گردد:

جدول ۲- برآورد مبلغ اهمیت در سطح صورت های مالی

سطح اهمیت (درصد)	متوسط جمع داراییها و فروش/درآمد
۳٪	تا ۱ میلیارد ریال
نسبت به مازاد ۱ میلیارد ریال	تا ۱۰ میلیارد ریال
۲.۵٪	تا ۱۰۰ میلیارد ریال
نسبت به مازاد ۱۰ میلیارد ریال	تا ۱۰۰۰ میلیارد ریال
۲٪	تا ۱۰۰۰۰ میلیارد ریال
نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیارد ریال	بیش از ۱۰۰۰۰ میلیارد ریال
۱.۵٪	
نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰ میلیارد ریال	
۱٪	

منبع: یافته های پژوهشگر

همچنین طبق دستورالعمل مزبور « در صورت وجود اقلام پایاپای شده در ترازنامه یا درآمدهای عمده دیگری در صورت سود و زیان، باید آن اقلام به جمع درآمدها و فروش (یا درآمد واحد مورد رسیدگی) افزوده گردد » با توجه به اینکه تعیین اقلام پایاپای شده در ترازنامه، با بررسی صورت های مالی امکان پذیر نمی باشد و همچنین با عنایت به اینکه تعداد مواردی که درآمد عمده دیگری غیر از درآمد اصلی شرکت وجود داشته باشد، بندرت وجود دارد، از اینرو از اعمال این بند در تعیین سطح اهمیت صرف نظر شده است.

۴-۲-۳- تعیین جزئیات مبالغ و اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی با اهمیت:

۱. "دستورالعمل حسابرسی"، نشریه شماره ۱۵۰ سازمان حسابرسی، بخش ۶-۱ « برآورد اهمیت M »

اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۶۷

نتایج حاصل از بررسی اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی در جدول ۳ خلاصه شده است:

جدول ۳- تعیین جزئیات مبالغ و اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی با اهمیت

ردیف	شرح	تعداد شرکت ها
۱	شرکت هایی که تعدیلات سنواتی آنها ناشی از اشتباه در برآوردهای حسابداری، عدم رعایت قوانین و مقررات یا بکارگیری نادرست رویه های حسابداری بوده است.	۶۵
۲	شرکت هایی که تعدیلات سنواتی آنها بابت تخصیص سود طبق تصمیمات مجمع بوده است.	۱۶
۳	شرکت هایی که تعدیلات سنواتی آنها بابت بخشودگی جرایم تسهیلات مالی یا برگشت از فروش بوده است.	۳
۴	شرکت هایی که جزئیات اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی ارائه نشده است.	۱۸
جمع		۱۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه موارد مندرج در ردیف های ۲ و ۳ فوق به عنوان اشتباه یا تحریف در سال مالی قبل تلقی نمی گردد و همچنین بررسی جزئیات اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی شرکت های ردیف ۴ امکان پذیر نمی باشد، لذا از جامعه مورد تحقیق حذف شده و شرکت های ردیف ۱ مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

۴-۲-۴- تعیین شرکت هایی که در آنها اقلام اشتباه در برآوردهای حسابداری، موارد عدم رعایت قوانین و مقررات، یا به کارگیری نادرست رویه های حسابداری، بیش از مبلغ اهمیت بوده است:

۶۸ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

مطابق دستورالعمل حسابرسی<sup>۱</sup> پس از برآورد اهمیت در سطح صورت های مالی (به شرح بند ۲ فوق) مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی تخصیص داده می شود. اشتباهات و یا تحریف های بیش از ۵ درصد اهمیت در سطح صورت های مالی... جمع بندی می شود. سپس نتایج این جمع بندی با سطح اهمیت در صورت های مالی مقایسه و بر اساس قضاوت حسابرس، موارد قابل درج در گزارش که معمولاً آثار مالی هیچ یک از آنها نباید کمتر از حدود اهمیت در سطح صورت های مالی باشد، تعیین می شود. با توجه به اینکه تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی مستلزم صرف زمان بسیار و به نوعی انجام حسابرسی مجدد صورت های مالی می باشد، لذا در تحقیق حاضر از تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی صرف نظر شده و فقط اقلامی مورد بررسی قرار گرفته اند که به تنهایی از مبلغ اهمیت در سطح صورت های مالی بیشتر بوده اند و طبق دستورالعمل مزبور، قطعاً می بایست به عنوان بند شرط در گزارش حسابرس مطرح گردند.

با توجه به مطالب فوق، نتایج حاصل از بررسی، به شرح جدول ۴ می باشد:

جدول ۴- تعیین شرکت هایی که در آنها اقلام اشتباه در برآوردهای حسابداری، موارد عدم رعایت قوانین و مقررات، یا به کارگیری نادرست رویه های حسابداری، به تنهایی، بیش از مبلغ اهمیت بوده است.

درصد	تعداد	نوع تحریف
۸۲	۵۳	تعديلات سنواتی ناشی از اشتباه در برآوردهای حسابداری
۱۴	۹	تعديلات سنواتی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات
۴	۳	تعديلات سنواتی ناشی از بکارگیری نادرست رویه های حسابداری
۱۰۰	۶۵	جمع

منبع: یافته های پژوهشگر

۱. دستورالعمل حسابرسی، بخش ۱-۶ « برآورد اهمیت M »

اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۶۹

۴-۲-۵- بررسی گزارش حسابرس مستقل در خصوص صورت های مالی سال قبل به منظور تعیین کشف یا عدم کشف تحریفات با اهمیت (موضوع بند 4 فوق) توسط حسابرس مستقل و به عبارت دیگر تعیین اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت: با توجه به اینکه مطابق بند 4، تنها آن دسته از اشتباهات و تحریفات (مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی) مورد بررسی قرار گرفته اند که مبلغ آنها از مبلغ اهمیت در سطح صورت های مالی سال قبل بیشتر بوده است، از اینرو مطابق دستورالعمل حسابرسی و استانداردهای حسابرسی، حسابرس می بایست تحریفات مزبور را کشف و به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی (سال قبل) مطرح نماید. بنابراین ارائه یا عدم ارائه بند شرط در گزارش حسابرس به عنوان معیار تعیین اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات مذکور به کار رفته است.

## ۵- روش آماری آزمون فرضیه ها

برای آزمون فرضیه های اول و دوم تحقیق از آزمون فرض نسبت موفقیت در جامعه (P) و برای آزمون فرضیه سوم از آزمون مقایسه زوج ها استفاده گردیده است. مطابق دستورالعمل حسابرسی<sup>۱</sup> در خصوص تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی آمده است که «خطر حسابرسی یعنی احتمال خطر اینکه حسابرس نسبت به صورت های مالی حاوی اشتباه و یا تحریف با اهمیت، نظر حرفه ای نا مناسب اظهار کند.» در دستورالعمل مزبور، خطر قابل پذیرش حسابرسی برای شرکت های پذیرفته شده در بورس بین ۵ تا ۸ درصد تعیین شده است. با توجه به اینکه طبق بند ۳ بخش ۳-۳ فوق، از محاسبه ارقام پایاپای شده در ترازنامه و درآمد عمده دیگر غیر از درآمد اصلی شرکت، در تعیین سطح اهمیت صرف نظر شده است، لذا جهت اطمینان بیشتر، در تحقیق حاضر خطر قابل پذیرش حسابرسی معادل ۱۰ درصد در نظر گرفته شده است.

۱. دستورالعمل حسابرسی، بخش ۷-۱ «تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی AAR»

۷۰ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

با توجه به توضیحات فوق، بیان آماری فرضیه‌های تحقیق در قالب فرضیه‌های صفر

( $H_0$ ) به شرح ذیل می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0: P > 90 \\ H_1: P < 90 \end{cases}$$

فرضیه صفر اول بیان می‌کند که حداقل ۹۰ درصد از اشتباهات و تحریف‌های با

اهمیت در برآوردهای حسابداری توسط فرایند حسابرسی کشف می‌گردد.

فرضیه صفر دوم بیان می‌دارد که حداقل ۹۰ درصد از اشتباهات و تحریف‌های با

اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسیدگی، توسط فرایند حسابرسی کشف می‌گردد.

$$\begin{cases} H_0: P > 90 \\ H_1: P < 90 \end{cases}$$

در فرضیه صفر سوم نیز این موضوع مورد آزمون قرار می‌گیرد که تفاوت معنی‌داری

بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورتهای مالی و مبالغ کشف شده توسط

حسابرس وجود ندارد.

$$\begin{cases} H_0: \mu_d = 0 \\ H_1: \mu_d \neq 0 \end{cases}$$

$\mu_d$ : میانگین تفاوت بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورت‌های مالی و

مبالغ کشف شده توسط حسابرس.

سطح معنی‌دار آماری برای رد یا قبول فرضیه‌های تحقیق ۵ درصد و آزمون آنها با

استفاده از نرم افزار SPSS2 صورت گرفته است.

## ۶- ارائه و تجزیه و تحلیل یافته‌ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول حاکی از آن است که در سطح اطمینان 95 درصد

اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۷۱

می توان ادعا کرد که « حداقل ۹۰ درصد از اشتباهات و تحریف های با اهمیت در برآوردهای حسابداری توسط فرایند حسابرسی کشف می گردد » و به عبارت دیگر « فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در برآوردهای حسابداری اثر بخش می باشد ».

همچنین آزمون فرضیه دوم نشان می دهد که با اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا کرد که « حداقل ۹۰ درصد از تحریفات با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات، توسط فرایند حسابرسی کشف می گردد » به عبارت دیگر « فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسیدگی اثر بخش می باشد ».

در خصوص فرضیه سوم فرض  $H_0$  که بیانگر ادعاست تایید نشده و بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا کرد که « بین مبالغ تحریفات با اهمیت در برآوردهای حسابداری موجود در صورت های مالی و مبالغ کشف شده توسط حسابرس تفاوت معنی داری وجود دارد ». همچنین با توجه به بررسی انجام شده، ملاحظه گردید که در اکثر موارد ( ۲۱ مورد معادل ۷۲ درصد) مبالغ مندرج در بند شرط گزارش حسابرس، از مبلغ تحریفات با اهمیت در صورت های مالی (اقلام مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی) کمتر بوده است که به نظر می رسد این امر ناشی از محافظه کاری و رعایت احتیاط توسط حسابرسان بوده است.

## ۷- محدودیتهای احتمالی در کاربرد نتایج تحقیق

در این بخش برخی از محدودیت هایی که ممکن است در کاربرد یافته های تحقیق مطرح باشد به شرح زیر ارائه می شود:

۱- شرکت های مورد مطالعه در این آزمون شرکت های پذیرفته شده در بورس

۷۲ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری

اوراق بهادار بوده اند و حسابرسان آنها نیز « حسابرسان معتمد بورس»<sup>۱</sup> می‌باشند، ممکن است که این شرکت‌ها معرف کل شرکت‌های ایرانی نباشند و بنابراین تعمیم نتایج باید با احتیاط و قید مذکور صورت گیرد.

۲- مطابق دستورالعمل حسابداری<sup>۲</sup> « پس از تعیین اهمیت در سطح صورت‌های مالی، مبلغ اهمیت به اجزای صورت‌های مالی تخصیص داده می‌شود. با توجه به اینکه تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت‌های مالی، مستلزم صرف زمان زیادی می‌باشد، لذا در تحقیق حاضر از تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت‌های مالی صرف‌نظر شده است و فقط اقلامی مورد بررسی قرار گرفته‌اند که به تنهایی از مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی بیشتر بوده‌اند و طبق دستورالعمل مزبور، قطعاً می‌بایست به عنوان بند شرط در گزارش حسابرس مطرح گردند. در صورتی که فرایند تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت‌های مالی و مانده حساب‌ها انجام شود، قطعاً تعداد موارد با اهمیت قابل درج در گزارش حسابرس افزایش خواهد یافت و بنابراین ممکن است نتایج آزمون آماری فرضیه‌ها، متفاوت از نتایج حاصله در این تحقیق باشد.

۳- در تحقیق حاضر فقط مواردی که در سال بعد شناسایی و اصلاح شده‌اند، مورد بررسی قرار گرفته است و تعمیم نتایج باید با احتیاط و قید مزبور صورت گیرد.

## ۸- نتیجه گیری

یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که فرایند حسابداری در کشف تحریفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی اثربخش بوده و حسابرسان تحریفات مذکور را به عنوان بند شرط در گزارش حسابداری مطرح نموده‌اند، لذا توصیه می‌شود که:

۱- در مجامع عمومی، موارد مشروط ارائه شده در گزارش حسابرس مد نظر قرار

---

۱. جهت کسب اطلاعات بیشتر در خصوص حسابرسان معتمد بورس، به کتاب «مجموعه قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های بورس اوراق بهادار» بخش "آیین‌نامه ضوابط مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تهران" و یا سایت [www.irbourse.com](http://www.irbourse.com) مراجعه شود.

۲. دستورالعمل حسابداری، بخش ۱-۶ «برآورد اهمیت M»



اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۷۳

گرفته و بر رفع موارد مشروط تأکید گردد. به ویژه در هنگام تصمیم گیری در خصوص تقسیم سود، کسری ذخایر اعلام شده در گزارش حسابرس در محاسبه سود قابل تقسیم لحاظ شود تا از تقسیم منافع موهوم جلوگیری گردد.

۲- سرمایه گذاران و استفاده کنندگان از صورت های مالی در زمان تصمیم گیری در خصوص وضعیت مالی و عملکرد شرکت، گزارش حسابرس را مورد توجه قرار دهند.  
۳- سازمان بورس اوراق بهادار شرکت ها را ملزم به رفع موارد مشروط، به ویژه در مواردی که بند شرط در چند سال متوالی مطرح می گردد، نماید.

## ۹- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

۱- با توجه به اینکه در تحقیق حاضر از تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی صرف نظر شده است و فقط اقلامی مورد بررسی قرار گرفته اند که به تنهایی از مبلغ اهمیت در سطح صورت های مالی بیشتر بوده اند، پیشنهاد می شود که در تحقیق دیگری با تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی، اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت در صورت های مالی آزمون گردد.

۲- در این تحقیق به « اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت » پرداخته شده است، پیشنهاد می شود که در تحقیق دیگری موضوع « کارایی فرآیند حسابرسی » مورد بررسی و آزمون قرار گیرد.

۳- با توجه به افزایش وظایف حسابرسان بر اساس قانون جدید بازار سرمایه و نیز افزایش مسئولیت پاسخگویی آنها بر اساس قانون مزبور، پیشنهاد می شود که پس از اجرایی نمودن قانون مجدداً اثر بخشی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت مورد آزمون قرار گیرد.

## منابع

- آذر، عادل، منصور مؤمنی، (۱۳۷۹)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری)"، چاپ سوم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها. ارباب سلیمانی، عباس، محمود نفری، (۱۳۷۱)، "اصول حسابداری"، ج ۱، نشریه ۸۷ سازمان حسابداری.
- اسماعیلی کاکرودی، ارسلان، (۱۳۸۰)، "نقش حسابداری مبتنی بر مدل ریسک در افزایش اثربخشی و کارایی حسابداری حسابرسان مستقل در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی.
- حساس یگانه، یحیی، (۱۳۷۸)، "تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری استفاده کنندگان"، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- سازمان بورس اوراق بهادار، (۱۳۸۱)، "مجموعه قوانین، مقررات و آیین نامه های بورس اوراق بهادار"، چاپ سوم، تهران.
- غلامی، مجتبی، (۱۳۷۶)، "موارد گزارشگری بازرسی قانونی در خصوص عدم رعایت مفاد اصلاحیه قانون تجارت و علل و آثار آن در شرکت های سهامی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی.
- کثیری، حسین، (۱۳۸۱)، "مفهوم اهمیت در حسابداری و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان"، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابداری، (۱۳۷۹)، "دستورالعمل حسابداری"، نشریه ۱۵۰ سازمان حسابداری.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۵)، "استانداردهای حسابداری"، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابداری.
- کمیته فنی سازمان حسابداری، (۱۳۷۷)، "اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری"، نشریه ۱۲۴ سازمان حسابداری.

اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در ... ..... ۷۵

مجتهدزاده، ویدا، (۱۳۷۸)، " بررسی حوزه های مسئولیت حسابرسان مستقل در رابطه با حسابرسی مالی از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل"، رساله دکتری، دانشگاه تهران.

مهرانی، کاوه، (۱۳۷۴)، " بررسی تاثیر تجربه حسابداری بر کشف خطاهای صورت های مالی بوسیله چرخه معاملات اهداف حسابرسی و نسبت های مالی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

ناصح، لادن، (۱۳۸۰)، " بررسی سودمندی حسابرسی مستقل صورت های مالی از دیدگاه مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس"، دانشگاه شهید چمران اهواز.

Bukics, Rose Marie L.,John.M,(2003) , " Fleming, Fraud Detection: SAS 99 Increases Auditors' Responsibilities ", CPA Journal.

D.R.Carmichael, (1988), " The Auditor's New guide To Errors, Irregularities and Illegal Acts ", journal of Accountancy, p.40.

Glen D. Hasan, (1996) , Moyes, Iftekhar, "An Empirical Analysis of Fraud Detection Likelihood ", Managerial Auditing Journal, Vol.11, No.3, pp.41-46.

Hemraj, Mohammed.B.(2002), " The Detection of Financial Irregularities in US Corporations ", Journal of Financial Crime, vol.10, no.1, 85-90.

Khondkar E. Karim, Philip H. Siegel,(1998) , "A Signal Detection Theory Approach to Analyzing the Efficiency and Effectiveness of Auditing to Detect Management Fraud " , Managerial Auditing Journal, Vol.13, No 6, 367-375.

Lin, Jerry W. Hwang, Mark I.,Jack.D, (2003) , Becker, , " A Fuzzy Neural Network for Assessing the Risk of Fraudulent Financial Reporting ", Managerial Auditing Journal, Vol. 18, NO. 8 , 657-665.

Lobbecke, James.K, Eining. Martha.M,John ,(1989), Willingham ."Auditor's Experience With Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability ",

- Auditing a Journal of Practice & Theory, vol.9, no.1, 1-28.
- Munter, Paul, Thomas, Ratcliffe, "Auditor's Responsibilities for Detection of Fraud ", National Public Accountant, vol.43.
- Ramos. Michael, (2003) , " Auditors' Responsibility for Fraud Detection ", Journal of Accountancy.
- Tuttle. Brad ,Coller. Maribeth , ,R.David , (2002) , Plumlee, "The Effect of Misstatement of Varying Magnitude on the decisions of Financial Statement Users: An Experimental Investigation of Auditor Materiality Thresholds ", journal of Practice and Theory, vol.21, no.1, pp11-27.
- Zimelman,(1997), " The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions", Journal of Accounting Research,Vol.35, Supplement, pp75-97.