

فصلنامه مطالعات حسابداری

شماره ۲۴ - زمستان ۱۳۸۷

ص ص ۱۱۷-۱۴۶

## ارزیابی عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان و تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورتهای مالی

دکتر ابراهیم وحیدی الیزی \*

آذر راهداریان \*\*

### چکیده

این تحقیق در نیمه دوم سال ۱۳۸۷ برای ارزیابی عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان و تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورتهای مالی انجام گرفت. پس از مطالعات نظری، عوامل کمی و کیفی شناسایی و در قالب ۲۸ عامل در دو گروه مساوی طبقه بندی شد و طی تعداد ۳۵۰ و ۳۰۰ پرسشنامه برای حسابرسان مستقل و داخلی ارسال گردید که تعداد ۱۳۱ نفر از حسابرسان مستقل و تعداد ۵۹ نفر از حسابرسان داخلی به آن پاسخ دادند.

برداشت حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به کارایی هر یک از عوامل با استفاده

---

\* استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی - واحد علوم و تحقیقات خوزستان

\*\* کارشناس ارشد حسابداری

از آزمونهای آماری مورد ارزیابی قرار گرفت و مشخص شد که حسابرسان دارای برداشت یکسانی نسبت به عوامل کمی و کیفی هستند، اما دارای شناخت یکسانی از این عوامل نیستند.

نتایج این تحقیق نشان داد که علی رغم عدم وجود تفاوت کلی در برداشت حسابرسان نسبت به کارایی عوامل، حسابرسان آنها را به گونه‌های متفاوتی رتبه‌بندی می‌نمایند. بطوریکه حسابرسان مستقل ۸ عامل کمی و ۵ عامل کیفی را موثرترین عوامل شناسایی نمودند و در مقابل حسابرسان داخلی ۶ عامل کمی و تنها ۱ عامل را موثرترین عوامل کیفی تشخیص دادند. همچنین نتایج پژوهش نشانگر این بود که حسابرسان مستقل، عوامل کیفی و حسابرسان داخلی، عوامل کمی را موثرتر می‌دانند.

واژگان کلیدی: عوامل کمی، عوامل کیفی، اهمیت، قضاوت.

#### مقدمه

امروزه اقتصاد کشورهای صنعتی در کنترل شرکت‌های سهامی بزرگی قرار دارد که سرمایه خود را از میلیون‌ها سرمایه گذار تامین کرده‌اند. این سرمایه‌گذاران با توجه به صورت‌های مالی حسابرسی شده که توسط شرکت‌ها انتشار می‌یابد نسبت به درستی یا نادرستی سرمایه گذاری خود اطمینان حاصل می‌کنند. در صورت گمراه کننده بودن صورت‌های مالی، سرمایه گذاران و اعتبار دهندگانی که متحمل زیان‌های مالی می‌شوند می‌توانند حسابرسان را به عملکرد نادرست حرفه ای متهم سازند و آنها را برای جبران خسارت خود تحت پیگرد قانونی قرار دهند.

مسئولیت بالقوه حسابرسان در برابر اشخاصی که ممکن است از عملکرد آنان زیان ببینند به مراتب بیشتر از پزشکان یا سایر افراد حرفه ای است. یکی از دلایل این موضوع، زیاد بودن بالقوه تعداد افراد زیان دیده است. چنانچه یک پزشک یا وکیل حقوقی سهل انگاری کند، یا دچار اشتباهی در تصمیم گیری شود طرف زیان دیده، معمولاً تنها شخص بیمار یا موکل است. اما اگر حسابرس مستقل به درستی درباره صورت‌های مالی اظهار نظر نکند میلیون‌ها سرمایه گذار دچار زیان می‌شوند. از این

رو یکی از جالب ترین و مهم ترین جنبه های حسابرسی، درگیر بودن آن با قضاوت و تصمیم گیری است.

قضاوت های صحیح حسابرسان یکی از عناصر مهم در ایجاد اعتماد برای استفاده کنندگان نسبت به گزارشگری عمومی است که معمولاً مورد استفاده بازارهای سرمایه می باشد. ممکن است حذف یا ارائه نادرست یک مورد در گزارش مالی بسیار با اهمیت باشد و عدم ارائه آن موجب گمراهی استفاده کنندگان صورت های مالی شود. بنابراین حسابرسان باید در مورد کاربرد اهمیت دانشی ژرف داشته باشند، چراکه هیچ کار حسابرسی بدون ملاحظات اهمیت به انجام نمی رسد.

تعریف اهمیت بعنوان یک کلمه ساده است. این کلمه به زبان ساده به این معنی است که می خواهیم بدانیم چه چیز مهم و با اهمیت است و به چه چیزهایی باید توجه نمود.

اما هنگامی که این برداشت به یکی از مفاهیم عمده در کاربرد اصول حسابداری و حسابرسی تبدیل می گردد، فقدان یک تعریف دقیق از آن به صورت مسئله ای اساسی تجلی می نماید.

مفهوم اهمیت در بیانیه مفاهیم شماره ۲ هیات استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup> (۱۹۸۰)، بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> (۱۹۸۴) بشرح زیر تعریف شده است:

"اطلاعاتی با اهمیت تلقی می شود که حذف یا تحریف آن بتواند بر قضاوت و تصمیم گیری یک شخص منطقی که از صورت های مالی استفاده می کند تاثیر بگذارد."

همواره هنگام تصمیم گیری در مورد اهمیت در صورت های مالی باید به این نکته توجه داشت که آگاهی از این گونه اقلام تا چه حد بر تصمیم گیری استفاده کنندگان تاثیر خواهد گذاشت.

اما برآستی تصمیم گیری درباره اینکه چه چیزی بی اهمیت، با اهمیت یا بسیار با اهمیت است دشوار است. چون هنوز در خصوص تعریف این "اندازه" یا میزان

1- Financial Accounting Standard Board(FASB)

2- American institute of certified public accountants( AICPA)

مورد نیاز برای تاثیر گذاشتن بر تصمیم استفاده کنندگان بحث وجود دارد. از این رو به نظر می‌رسد برای شناسایی موارد با اهمیت در صورت‌های مالی ضرورت وجود رهنمود یا استانداردهای بین‌المللی به شدت احساس می‌شود.

تا زمانی که هیچ‌گونه معیار و رهنمودی جامع جهت راهنمایی حساب‌برسان در امر تشخیص سطح اهمیت وجود نداشته باشد، قضاوت‌ها، منجر به ارائه اظهارنظرهای متفاوت و ناهمسانی عملکرد در مورد یک موضوع واحد خواهد شد. تصور کنید صورت‌های مالی واحدی را به دو حساب‌برس ارائه نماییم و از آنها بخواهیم که مشخص کنند که یک قلم خاص در چه حد و مبلغی از نظر آنها دارای اهمیت است، بی‌شک از آنها دو پاسخ متفاوت دریافت خواهیم کرد. چراکه قضاوت افراد متفاوت است. بررسی و مرور ادبیات و متون حسابداری و حسابرسی نشان می‌دهد که حساب‌برسان قدیمی از قاعده‌های کمی در قضاوت‌های مربوط به اهمیت استفاده می‌کردند.

اعتماد زیاد به آستانه اهمیت کمی (از جمله ۵٪ سود خالص) ممکن است باعث شود حساب‌برسان، تفاوت‌های حسابرسی مهم از نظر کیفی اما نه چندان با اهمیت از دیدگاه کمی را نادیده گرفته و در نتیجه کیفیت گزارش‌های مالی حسابرسی شده را کاهش دهند.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۱</sup> (۱۹۹۹) معتقد است با وجود مفید بودن معیارهای کمی، حساب‌برسان نباید در قضاوت در مورد اهمیت تنها به اعداد و عوامل کمی بسنده کنند. اتکای کامل به عوامل کمی در برآورد اهمیت، چه در ادبیات حسابداری و چه از نظر قانونی، مقبول و مجاز نیست.

بولتن شماره ۹۹ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا به طور خاص اخطار می‌دهد که آستانه‌های عددی به تنهایی قابل قبول نیستند. در این راستا حساب‌برس باید در برنامه ریزی حسابرسی، میزان قابل قبولی از اهمیت را مشخص کند که بتواند تحریف‌های با اهمیت کمی را کشف نماید. اما هم مبلغ (کمیت) و هم ماهیت (کیفیت) تحریف‌ها باید مورد توجه قرار گیرد.

## مطالعات داخلی

### مطالعات داخلی

زارعی (۱۳۷۵) در تحقیقی با عنوان "مفهوم اهمیت در فرایند گزارشدهی حسابرسی" هدف زیر را دنبال کرده است:

با توجه به اینکه تعیین سطح اهمیت در مرحله گزارش دهی حسابرسی فرایندی فضاوتی است و هیچ گونه رهنمود خاصی جهت کمک به حسابرسان در تعیین درجه اهمیت ارقام و رویدادها انتشار نیافته است، آیا بین حسابرسان ایرانی در تعیین اهمیت موارد مذکور توافق عمومی وجود دارد؟

تحقیق ایشان به این نتیجه رسیده که حسابرسان ایرانی با سطح ۹۵ درصد در داخل گروه‌ها (حسابرسان بخش خصوصی و عمومی) دارای توافق عمومی مناسبی در درجه بندی اهمیت ارقام و رویدادها و نوع مناسب گزارش حسابرسی هستند اما توافق مذکور بین گروه‌ها وجود ندارد.

براتی (۱۳۷۵) تاثیر متغیرهای کمی و کیفی بر قضاوت های حسابرسان در مورد اهمیت ارقام و افساء آنها در گزارش های مالی را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق با استفاده از مدل های تجزیه و تحلیل جداساز چند متغیره و رگرسیون لجستیک و آنالیز واریانس امکان استفاده از تعدادی از متغیرهای کمی و کیفی جهت جداسازی ارقام کم اهمیت و با اهمیت مورد بررسی قرار گرفت. نتایج به دست آمده نشان می دهد که:

- ۱- نسبت ارقام مورد قضاوت به متغیرهای کمی (فروش، سود ناویژه، سود ویژه، دارائیهها، ارزش ویژه و دارائی جاری) بر قضاوت های اهمیت و افساء موثر بوده و توان پیش بینی مدل چندمتغیره از ۵۸ درصد تا ۶۶ درصد می باشد.
- ۲- متغیرهای کیفی (قابلیت اندازه گیری و منشاء ایجاد اشتباه) اثر تعدیلی با اهمیتی بر سطح و مرز اهمیت دارند.

۳- در اغلب موارد با افزایش دقت اندازه گیری مرز اهمیت کاهش می یابد، لیکن حسابرسان نسبت به برآوردهای مدیریت نیز حساس هستند. به علاوه به نظر می رسد

مرز اهمیت اقلام ناشی از اعمال عمدی پایین تر از مرز اهمیت اقلام ناشی از اعمال غیر عمدی است.

۴- مدل رگرسیون لجستیک مبتنی بر سود ویژه دارای توان جداسازی ۷۸ درصد و ۸۳ درصد اقلام کم اهمیت و با اهمیت است.

۵- سود ویژه مهمترین عامل موثر و قابل استفاده جهت جداسازی اقلام کم اهمیت و با اهمیت می باشد.

حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲) تحقیقی با اهداف زیر را انجام دادند:  
 (۱) شناسایی عوامل کمی و کیفی موثر در تعیین سطح اهمیت حسابرسی صورت های مالی توسط حسابرسان مستقل و اولویت بندی آنها، (۲) تعیین میزان توافق عمومی حسابرسان در انتخاب و به کارگیری رهنمودهای کمی اهمیت در پروژه های حسابرسی انجام شده، (۳) شناسایی مشکلات، موانع و ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت در ایران.

این تحقیق در دو مرحله با استفاده از پرسشنامه و اسناد کاوی انجام گرفت. جامعه آماری، مرحله اول، مدیران حسابرسی سازمان حسابرسی و مدیران حسابرسی بخش خصوصی همکار با آن سازمان بودند که ۷۰ نفر آنان در نمونه انتخابی مورد پرسش قرار گرفتند.

جامعه آماری مرحله دوم تحقیق را گزارش ها و پرونده های حسابرسی شرکت هایی که طی سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۸۰ توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شده و اظهار نظر غیرمقبول (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) دریافت کرده اند، تشکیل می داد. از این جامعه تعداد ۲۲۳ شرکت انتخاب شد و مورد پژوهش قرار گرفت و نتایج تحقیق مذکور به شرح زیر بود:

۱- عوامل کمی (تعیین کننده) چون اندازه قلم مورد قضاوت، مبلغ مجموع داراییها، مبلغ مجموع درآمدها، متوسط مبلغ مجموع داراییها و درآمدها، مبلغ سود خالص، مبلغ حقوق صاحبان سرمایه، مبلغ اصلی و طبقات اصلی وابسته به قلم مورد قضاوت در صورت های مالی، مهمترین عوامل کمی در تعیین سطح اهمیت حسابرسی هستند.

۲- عوامل کیفی (تعدیل کننده) چون فراگیر بودن آثار اشتباه بر بخش های مختلف صورت های مالی، ارتباط قلم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و شبهه دار، ماهیت عمدی یا غیر عمدی بودن، عادی یا غیر عادی بودن، برآوردی یا قابل تعیین بودن، تخطی از الزامات قانونی و مقرراتی و احتمال خطر حسابرسی قلم مورد قضاوت، عوامل کیفی هستند که ممکن است منجر به تعدیل سطح اهمیت حسابرسی شود.

۳- رهنمودهای کمی مبتنی بر مجموع دارایی ها، مجموع درآمدها، متوسط آنها و حقوق صاحبان سرمایه (به میزان ۱ تا ۳ درصد) و نیز رهنمود کمی مبتنی بر سود خالص قبل از مالیات (بالا تر از ۵ درصد) مورد توافق مدیران حسابرسی است. در این مورد کاربرد رهنمود کمی متوسط مجموع دارایی ها و درآمدها (توصیه شده توسط سازمان حسابرسی) توأم با رهنمود کمی سود خالص قبل از مالیات، قضاوت های اهمیت را بهبود می بخشد.

۴- نتایج تحقیق نشانگر ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت توسط مراجع حرفه ای ایران است. وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی در اظهارنظرهای حسابرسی در شرایط مشابه، رفع مشکلات ناشی از تغییر حسابرسان، یکنواختی حجم کار حسابرسی و در نهایت بهبود اثربخشی و کارایی حسابرسی می شود.

### مطالعات انجام شده در سایر کشورها

برنشتاین<sup>۱</sup> (۱۹۶۷) تعداد ۳۲۴ قلم انتخابی از صورت های مالی منتشر شده را مورد بررسی قرار داد. هدف تحقیق این بوده است که آیا اندازه اقلام در ارتباط با سود خالص (میانگین سود خالص) تاثیری بر طبقه بندی اقلام بعنوان بااهمیت دارد یا نه. نتایج نشان داد که رابطه نظام داری بین اقلام با اهمیت و اثر آنها بر سود خالص وجود ندارد. اما وی با این که نتیجه می گیرد که الگوی مورد توافق برای کاربرد مفهوم اهمیت وجود ندارد ناحیه ۱۰ تا ۱۵ درصد سود خالص پس از کسر مالیات را بعنوان نقطه جداسازی اقلام کم اهمیت و با اهمیت پیشنهاد می کند. (براتی ۱۳۷۵)



نومان<sup>۱</sup> (۱۹۶۸) گزارش های سالانه شرکت ها را مورد بررسی قرار داد، برای اینکه تعیین کند آیا تغییرات حسابداری و افشای عدم ثبات رویه می تواند مرزهای اهمیت را تعیین نماید یا نه. وی دو رویداد را انتخاب و برای هریک از آنها ۳۰۰ گزارش را مورد بررسی قرار داد. هدف نومان پاسخ به سوالات زیر بود:

۱- آیا تغییرات حسابداری واقع شده است؟

۲- آیا در صورتی که نتیجه تغییر حسابداری با اهمیت بوده شرکت آن را افشا نموده و حسابرس نیز عدم ثبات رویه را افشا کرده است یا نه؟

اهمیت برحسب اثر تغییر حسابداری بر درآمد گزارش شده اندازه گیری شد. نومان در مورد هر رویداد تغییرات افشا شده را با تغییرات افشا نشده مقایسه نمود، با وجودی که نتایج مطالعه قاطع و روشن نبود ولی به طور کلی عدم توافق در مورد اهمیت و افشا را آشکار ساخت.

پاتیلو<sup>۲</sup> (۱۹۷۶) تحقیقی را تحت عنوان "مفهوم اهمیت در گزارشگری مالی" انجام داد. که مشارکت کنندگان این تحقیق شامل حسابداران، مدیران مالی، بانکداران، تحلیل گران مالی و دانشگاهیان بودند. تحقیق پاتیلو فقط به بررسی خطاهای شناخته شده نظر داشت. تحقیق وی به ۱۵ نتیجه دست یافت که در ذیل به ۳ نمونه از مهم ترین این نتایج اشاره می گردد:

۱. بطور کلی، یک معیار برای قضاوت در مورد اهمیت به شکل پولی یا روابط درصدی، در تمام شرایط مناسب نیست. در عمل نیز، قاعده تجربی (سرانگشتی) ۵ تا ۱۰ درصد سود خالص همراه با سایر معیارهای قضاوت کمی و نیز غیر کمی بکار می رود.

۲. ارزیابی های اهمیت بین مشارکت کنندگان در شرایط یکسان، بسیار متفاوت است. الگوهای کلی قابل تشخیص چنین هستند: حسابداران غالباً دارای محافظه کارانه ترین ارزیابی ها هستند، در حالیکه مدیران مالی، حداقل محافظه کاری را در ارزیابی اعمال می کنند. در حد فاصل بین این دو تفکر، تحلیل گران مالی و دانشگاهیان قرار دارند، که البته آنها دارای آستانه های اهمیت کمتری از



بانکداران می‌باشند.

۳. مدیران مالی نسبتاً دارای بالاترین توافق پیرامون آستانه اهمیت هستند. در مقابل گروه‌های استفاده کننده دارای وسیع ترین دامنه اختلاف نظر پیرامون آستانه‌های اهمیت می‌باشند.

مسیر<sup>۱</sup> (۱۹۸۳) اثر تجربه، نوع شرکت و متغیرهای مالی بر قضاوت حسابرسان در مورد افشا و اهمیت را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که:

۱- سود خالص معنادارترین متغیر بود در حالی که روند درآمدها از لحاظ اهمیت در رده بعدی بود.

۲- قضاوت حسابرسان در مورد افشا و اهمیت تحت تاثیر تجربه و نوع شرکت قرار می‌گیرد.

رایبسون و فرتاک<sup>۲</sup> (۱۹۸۵) جهت بررسی قضاوت در مورد اهمیت اطلاعات ۶۱۰ پرونده حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نمونه آنها شامل ۶۱ شرکت کانادایی از ۳ موسسه حسابرسی بود، که نتایج ذیل حاصل گردید:

۱. اثر تحریف روی سود ویژه بطور قابل توجهی در تصمیم‌گیری در مورد اهمیت موثر است، اما تنها عامل مربوط نیست.

۲. تحریف‌هایی که از اهمیت بیشتری برخوردار بودند مانند تحریف‌های شرکت‌هایی که صاحبکار مخالف اصلاحات است بطور عینی تری قابل اثبات هستند. و نیاز به قضاوت ندارند.

۳. تحریف‌ها در شرکت‌هایی که نسبت بدهی بالاتری داشتند کمتر با اهمیت اعلام می‌شد.

استینز، بارت<sup>۳</sup> (۱۹۸۷) با تکیه به دستورالعمل ده موسسه حسابرسی برای ساختن یک قاعده مبتنی بر سیستم‌های خبره برای تصمیم‌گیری در مورد اهمیت با همراهی حسابرسان ماهر زحمت زیادی کشید. استین بارت دریافت که برنامه ریزی قضاوت‌ها در مورد اهمیت شامل دو نوع تصمیم فرعی مجزا است:

1- Messier

2- Robinson & fertuck

3- Steinbart

۱. انتخاب یک پایه مناسب (عامل کمی) برای محاسبه اهمیت

۲. انتخاب یک نرخ درصدی برای ضرب کردن در مبنا

انتخاب درصد برای اعمال در مبنا بسیار ذهنی است و بستگی به اطلاعات در مورد قصد استفاده از صورت‌های مالی صاحبکار و ماهیت کار حسابرسی دارد. بعنوان مثال شرایط خاصی که نشانگر افزایش ریسک تجاری است و حساب‌رسان ترجیح می‌دهند به آن ریسک پاسخ دهند. در نهایت سطح اهمیت سالهای گذشته برای اصلاح نتایج میزان اهمیت استفاده می‌شود.

استس و ریمس<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) اثر ویژگی‌های شخصی حساب‌رسان مانند (تجربه، تحصیلات، مکان استخدام، فراوانی تصمیم‌های اهمیت، سن و جنس) را بر قضاوت در مورد اهمیت و اطمینان‌شان از آن قضاوت‌ها را مطالعه کردند. پانصد و نود و شش حسابدار رسمی به کاوش آنان پاسخ گفتند.

نتایج تحقیق آنها نشان داد تنها سن و محل استخدام به طور قابل توجهی بر قضاوت شرکت‌کنندگان در مورد اهمیت تأثیر گذاشتند.

فریدبرگ<sup>۲</sup> و همکاران (۱۹۸۹) عوامل مرتبط با اهمیت را تعیین کرده و دریافتند که سود قبل از مالیات، درآمد حاصل از عملیات مستمر و کل سرمایه اغلب مواقع در کارهای حسابرسی مورد توجه واقع می‌شوند.

ون اون وینگ<sup>۳</sup> و همکاران (۱۹۸۹) بررسی کردند که چگونه برداشت حساب‌رسان از مدیریت بر قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابرسی از جمله قضاوت در مورد آستانه اهمیت تأثیر می‌گذارد. از صد و هفده حسابرس خواسته شد اهمیت افشای سود ناشی از فروش دارایی‌های بلندمدت و میزان آن را که برای افشا با اهمیت می‌دانند (به صورت درصدی از سود قبل از مالیات) مشخص کنند. نتایج نشان می‌دهند که آستانه‌های پایین‌تر اهمیت به طور قابل توجهی مرتبط با استدلال‌های شخصی در مورد مدیریت بودند و شرکت‌کنندگانی که برداشت شخصی از خصوصیات مدیریت داشتند، قضاوت‌های اهمیت یک دست تری را نسبت به آنهایی که چنین

1- Estes & Reames

2- Friedberg

3- Won-on-wing

برداشتی نداشتند انجام می‌دادند. همچنین آستانه‌های پایین‌تر اهمیت با درک بالاتری از اهمیت افشا مرتبط بود.

برناردی و آرنول<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) اثر چهار عامل کیفی (سطح برداشت شده صاحبکار از صلاحیت و درستی، قضاوت و تجربه موسسه) را بر برآوردهای حسابرسان از اهمیت بررسی کردند. آنها یک افته به صد و پنجاه و دو مدیر و ۳۴۲ حسابرس ارشد از شش موسسه بزرگ حسابرسی ارائه دادند و از آنها خواستند، کوچکترین اندازه یک خطا در حساب موجودی کالا را که با اهمیت تلقی می‌کنند برآورد کنند. برآوردهای هشتاد و هفت درصد شرکت کنندگان در آزمون از اهمیت، بالاتر یا پایین‌تر از میانگین همگان نبود. تفاوت با اهمیت و معنی دار، در سطح کارکنان هر موسسه وجود داشت. واریانس برآورد حسابرسان ارشد بالاتر از برآورد مدیران بود که نشان دهنده این مطلب است که افزایش تجربه اتفاق آرا را ایجاد می‌کند. دست آخر سطح قضاوت برای مدیران معنادار بود. در برآورد آنها به موازات افزایش در امتیازات نسبت به تعریف موارد «کاهش» وجود داشت.

لیبی و کینی<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) تحقیق تکمیلی در مورد مدیریت درآمدها را با بررسی قضاوت حسابرسان برای شناسایی یک تحریف که بطور کمی نسبت به درآمدها ناچیز است، انجام دادند. این محققین دو آزمایش تجربی که در آنها سود پیش‌بینی شده هر سهم و استاندارد حسابرسی (استانداردهای حسابرسی شماره ۸۹) دستکاری می‌شد را طراحی کردند. در آزمایش اول حسابرس باور داشت که مزایای مدیریت در ازای نابابی موجودی کالا کمتر از واقع بیان می‌شود منجر به بیش از واقع نشان دادن درآمدها پیش از حسابرسی خواهد شد. آزمایش دوم مشابه با آزمایش اول بود به جز آنکه موجودیها بیش از واقع بیان شده بودند (به عنوان مثال برخی از موجودیها به اشتباه دوبار شمارش شده بودند). اندازه و بزرگی تحریف (۰/۰۳ دلار به ازای هر سهم) که این مقدار براساس رهنمود مرسوم اهمیت، ناچیز بود، در تمامی شرایط آزمایشی ثابت نگه داشته شد. مدیران حسابرسی از دواير مختلف پنج موسسه بزرگ

1- Bernardi &amp; Arnol

2- Libby &amp; Kinney

در مورد میزان احتمالی سود هر سهم گزارش شده قضاوت‌هایی نمودند. نتایج آنها نشان می‌دهد که حساب‌برسان انتظار دارند تنها در صورتی بخش عمده‌ای از صاحبکارها تصحیح جامعی در مورد تحریف‌های ناچیز از لحاظ کمی صورت دهند که پیش‌بینی نمایند سود هر سهم گمراه‌کننده نمی‌شود. نتایج همچنین نشان می‌دهند که استاندارد شماره ۸۹<sup>۱</sup> احتمالاً تعداد اصلاحات بی‌اهمیت تحریف‌ها را تنها وقتی که تصحیح باعث نشود که درآمدها زیر پیش‌بینی واقع شوند می‌افزاید. توتل<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۲) تناسب آستانه‌های معمول اهمیت به کار گرفته شده توسط حساب‌برسان را از دیدگاه استفاده‌کننده در یک رویکرد بازار تجربی، مورد بررسی قرار دادند. برای این منظور ۱۲ جلسه بازار اجرا شد هر یک با شش معامله‌گر و متشکل از ۱۲ دوره تجاری سه دقیقه‌ای مستقل.

به هفتاد و دو دانشجوی ممتاز دوره لیسانس بازرگانی که معرف سرمایه‌گذاران نیمه ماهر بودند، اطلاعات مالی داده شد که این اطلاعات شامل تحریف با اهمیت بی‌اهمیت بود. در واقع سطح اهمیت در دو سطح دستکاری شده بود: اهمیت محافظه‌کارانه (براساس ۵٪ سود قبل از مالیات یا ۲/۵٪ درصد از فروش خالص) و اهمیت زیاد (براساس ده سود قبل از مالیات یا ۵٪ درصد از فروش خالص). مقایسه قیمت‌های ایجاد شده توسط شرکت کنندگان در بازار نشان داد که تحریف‌های افشانه‌شده در چارچوب آستانه‌های اهمیت با رویه‌های حسابداری حاضر سازگارند. یعنی در آستانه اهمیت یا زیر آن بر قیمت‌های بازار اثر نمی‌گذارند در حالی که تحریف‌های بزرگ اثر گذارند.

نلسون<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۵) بررسی کردند که آیا دو رویکرد اهمیت کمی (تجمعی یا دوره فعلی) در عمل از تصمیم حساب‌برسان برای ثبت اصلاح بهره تحت تأثیر قرار گرفتند یا خیر. تحت رویکرد تجمعی تنها تحریف‌های شناسایی شده در دوره فعلی ارزیابی می‌شوند در حالیکه رویکرد دوره فعلی نه تنها تحریف‌های شناسایی شده در دوره فعلی را لحاظ می‌کند بلکه اثر «انباشته» تحریف‌هایی که در

1- SAS NO.89

2- Tuttle

3- Nelson

دوره پیشین ثبت نشده بود را نیز در نظر می‌گیرد. در این تحقیق عواملی که قضاوت در مورد اهمیت و تصمیم‌گیری در مورد تعدیلاتها را تحت تأثیر قرار می‌داد دستکاری کردند. نلسون و همکاران گزارش می‌کنند که در بین تنوعی از عوامل (مثلاً اندازه تحریف، تحریف‌های سوگیرانه، دقت و اثر درآمد) احتمال بیشتری دارد که حسابرسان از صاحبکار بخوانند که تحریف را تحت رویکرد اهمیت ثبت کند، سبب می‌شود که تحریف مهم‌تر جلوه کند. آنها توصیه می‌کنند که طراحان استاندارد، حسابرسان را مجاب کنند که هر گونه تحریفی که تحت هر یک از دو رویکرد مهم است را اصلاح نمایند.

مطالعات تحقیق تجربی تعدادی از یافته‌های مهم را به بار آورده‌اند. اول آنکه سازگار با دیگر انواع تحقیق، سود خالص مهم‌ترین عامل در تعیین اهمیت تحریف می‌باشد. تعدادی از مطالعات هم در می‌یابند که اثر تحریف بر روند درآمدها در درجه دوم اهمیت است. ثانیاً تعدادی از عوامل کیفی آزمایش شدند و مشخص شد که بر تصمیم‌های اهمیت اثر می‌گذارند. سوم آنکه قضاوت‌های اهمیت بر اساس تجربه و نوع شرکت نوسان دارند. در نهایت یافته‌های این تحقیقات می‌تواند به عنوان رهنمود برای قضاوت حسابرسان مفید واقع شود.

### اهداف تحقیق

از آنجایی که محصول نهایی هر حسابرسی ارائه گزارش حسابرسی است. تصمیم‌گیری راجع به اهمیت تحریف‌های کشف شده بر نوع اظهار نظر حسابرسان تأثیر خواهد گذاشت. حسابرسان برای قضاوت در تعیین درجه اهمیت اقلام (بی اهمیت، با اهمیت یا بسیار با اهمیت) باید به هر دو بعد کمی و کیفی همزمان توجه داشته باشند. در این راستا هدف اصلی تحقیق شناسایی عوامل کمی و کیفی موثر بر قضاوت حسابرسان در کشف تحریف‌ها، به منظور مطلوبیت ارائه صورتهای مالی است.

ضمن تعقیب هدف اصلی فوق اهداف زیر نیز دنبال می‌شود:

۱. اولویت بندی هر یک از عوامل کمی و کیفی موثر بر قضاوت حسابرسان

۲. مقایسه برداشت حسابرسان داخلی و مستقل نسبت عوامل با اهمیت
۳. بررسی تاثیر سایر عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان
۴. جلب توجه حسابرسان و مجامع حرفه ای به ضرورت تدوین یک دستورالعمل کاربردی در شناسایی اقلام با اهمیت

### فرضیه های پژوهش

فرضیات پژوهش به دو دسته کلی تقسیم می شوند:

الف) فرضیات اصلی

ب) فرضیات فرعی

### فرضیه های اصلی:

- ۱- بین برداشت حسابرسان (داخلی و مستقل) نسبت به کارایی عوامل کمی و کیفی موثر بر قضاوت حسابرسان در تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت های مالی تفاوت وجود دارد.
- ۲- بین برداشت حسابرسان (داخلی و مستقل) نسبت به کارایی عوامل کمی موثر بر قضاوت حسابرسان در تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت های مالی تفاوت وجود دارد.
- ۳- بین برداشت حسابرسان (داخلی و مستقل) نسبت به کارایی عوامل کیفی موثر بر قضاوت حسابرسان در تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت های مالی تفاوت وجود دارد.
- ۴- بین میزان شناخت حسابرسان (داخلی و مستقل) از عوامل کمی موثر بر قضاوت حسابرسان در تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت های مالی تفاوت وجود دارد.
- ۵- بین میزان شناخت حسابرسان (داخلی و مستقل) از عوامل کیفی موثر بر قضاوت حسابرسان در تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت های مالی تفاوت وجود دارد.



## فرضیه‌های فرعی

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

۱- بین جنسیت حسابرسان و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

۲- بین تجربه حسابرسان و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

۳- بین مدرک تحصیلی / رشته تحصیلی حسابرسان و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

۴- بین برداشت حسابرسانی که در کنفرانس‌های مرتبط با اهمیت شرکت کرده‌اند و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

۵- بین برداشت حسابرسانی که در دوره‌های آموزشی مرتبط با اهمیت شرکت کرده‌اند و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

۶- بین برداشت حسابرسانی که سابقه تدریس دروس حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌ها را دارند و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

۷- بین رده شغلی حسابرسان و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

۸- بین آن دسته از حسابرسانی که در مشاغل مرتبط با حسابرسی فعالیت داشته‌اند و برداشت آنها نسبت به کارایی و درجه بندی عوامل کمی و کیفی رابطه وجود دارد.

## جامعه‌ی آماری

جامعه آماری در این تحقیق از دو جامعه مجزا از هم به شرح زیر تشکیل شده

است:

## ۱- حسابرسی مستقل

این جامعه کلیه حسابرسیانی که در موسسات حسابرسی اشتغال دارند را دربر می‌گیرد.

## ۲- حسابرسی داخلی

این جامعه کلیه افرادی که در دایره حسابرسی داخلی موسسات اعم از خصوصی و دولتی، تولیدی، تجاری و بانک‌ها اشتغال دارند را دربر می‌گیرد.

## نمونه‌گیری از جامعه آماری

برای انتخاب نمونه، از میان روش‌های نمونه‌گیری، از روش نمونه‌گیری ساده تصادفی استفاده شده است. نحوه انتخاب نمونه‌ها به گونه‌ای صورت گرفته که هیچ یک از واحدهای نمونه بیش از یک بار در نمونه ظاهر نشود.

## حجم نمونه و روش تعیین آن

از آنجا که از تعداد افراد شاغل در هر دو جامعه آماری اطلاعات دقیقی در دست نیست، از اینرو در این تحقیق جهت محاسبه حجم نمونه از فرمول‌های آماری زیر استفاده شده است:

$$n = \left[ \frac{z_{\alpha/2} \times \sigma}{\varepsilon} \right]^2$$

که در آن  $n$  حجم نمونه،  $\sigma$  واریانس،  $z$  مقدار احتمال نرمال استاندارد،  $\alpha$  سطح خطا و  $\varepsilon$  دقت مورد انتظار محقق می‌باشد.

براساس جدول  $z_{\alpha/2} = 1.96$  و  $\sigma = 1$  و دقت مورد انتظار  $0.1$  می‌باشد، بنابراین حجم نمونه برابر است با:

$$n = \left[ \frac{1.96 \times 1}{0.1} \right]^2 \cong 384$$

در جهت حذف تعدیلات وارده بر واریانس ناشی از انتخاب بیشینه و کمینه طیف لیکرت، تعداد ۶۵۰ پرسشنامه بین حسابرسان داخلی و مستقل تقریباً به طور مساوی توزیع شد که ۱۳۱ پرسشنامه از حسابرسان مستقل و ۵۹ پرسشنامه از حسابرسان داخلی دریافت گردید.

### روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر تحقیقی کیفی از نوع کاربردی در حوزه تحقیقهای حسابرسی است. این تحقیق براساس اهداف پیش گفته در مراحل زیر انجام شد:

مرحله اول - ابتدا جهت تبیین موضوع و تحقیق، با استفاده از شیوه کتابخانه ای به جمع آوری اطلاعات از کتب، مجلات و فصلنامه‌های علمی و اینترنت مبادرت شد.

مرحله دوم - با استفاده از نظرات اساتید حسابداری، آمار، روش تحقیق و مدیران ارشد سازمان حسابرسی و متخصصانی که در ارتباط با موضوع تحقیق صاحب نظر بوده‌اند (به عنوان گروه کنترل خارج از جامعه آماری) به روش میدانی پرسشنامه ای در دو بخش تدوین گردید. بخش اول آن سوالات عمومی (جمعیت شناختی) و بخش دوم سوالات مرتبط با فرضیات تحقیق است که براساس مطالعات اولیه از متون و تحقیقات قبلی و تغییرات قبلی ایجاد شده در حرفه حسابرسی یکسری از عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان که از اهمیت بیشتری برخوردار بودند و در تحقیقات قبلی بر آنها تاکید بیشتری شده بود در قالب ۲۸ عامل متشکل از ۱۴ عامل کمی و ۱۴ عامل کیفی تاثیر گذار بر قضاوت حسابرسان شناسایی شدند.

مرحله سوم - در پی تایید وجود یا عدم وجود رابطه آماری معنادار بین عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان بعنوان متغیر مستقل و برداشت حسابرسان در تعیین کارایی و درجه اهمیت عوامل به عنوان متغیر وابسته از پاسخگویان خواسته شد میزان موافقت خود را با اثر گذاری هریک از عوامل بر مبنای یک طیف بیان کنند.

پس از جمع آوری پرسشنامه به منظور امکان تجزیه و تحلیل پاسخها به طیف مزبور، به ترتیب از هیچ تا بسیار زیاد رتبه‌ای از ۱ تا ۷ داده شد. سپس تک تک عوامل مستقل مورد آزمون قرار گرفت، فراوانی و میانگین پاسخها به هر عامل

محاسبه شد و درجه اهمیت هر یک در گروه خود و در مقایسه با گروه دوم از دیدگاه حسابرسان داخلی و مستقل با استفاده از روشهای آماری Z تک نمونه ای، T-TEST، تحلیل واریانس\*\* و روشهای ناپارامتری Binomial Test مورد آزمون قرار گرفت و نتایج آن در چارچوب فرضیات اصلی بیان شد.

همچنین سطح مردودی فرضیه‌ها هم به میزان احتمال  $P > 0/05$  در نظر گرفته شد. (احتمال رد فرضیه‌ها به کمک حداقل احتمال رد فرض ادعا)\*\*، فرضیه‌های تحقیق در قالب آزمون فرض آماری به صورت  $H_0$  و  $H_1$  طراحی شد. مرحله چهارم - برای بررسی روایی و پایایی پرسشنامه آماره آلفا کرونباخ\*\* استفاده شد.

ضریب آلفای کرونباخ برای ۲۸ سوال که بین ۱۹۰ نفر از حسابرسان توزیع گردید با استفاده از فرمول زیر در نرم افزار SPSS محاسبه شد.

$$1 - \frac{\sum_{i=1}^p \sigma^2}{\sigma^2} \left[ \alpha = \left[ \frac{p}{p-1} \right] \right]$$

میزان ضریب آلفا کرونباخ پرسشنامه ۰/۹۰۸ درصد بدست آمد که نشان می‌دهد پرسشنامه از روایی و پایایی بسیار خوبی برخوردار است.\*\* (این ضریب برای حسابرسان داخلی ۰/۹۱۴ و حسابرسان مستقل ۰/۹۰۵ است). بررسی وضعیت تک تک سوالات نشان داد، در صورت حذف هر کدام از سوالات ضریب آلفای کرونباخ افزایش یا کاهش چشم‌گیری پیدا نمی‌کند که این خود نشان دهنده آن است که سوالات دارای همسانی درونی خوبی بوده‌اند.

- 1- ANOVA
- 2- P-value
- 3- Alpha Cornbach

۴- در مواردی که میزان ضریب آلفا کرونباخ بزرگتر از ۰/۷ درصد باشد. پرسشنامه از روایی و پایایی قابل قبولی برخوردار است.

## آزمون فرضیه‌ها و نتیجه گیری

نتیجه گیری مربوط به آزمون فرضیه اول:

بررسی میانگین های محاسبه شده برای تک تک عوامل از Q1-Q28 نشان داد که میانگین های محاسبه شده در بیشتر سوالات از عدد ۴ بعنوان حد متوسط بیشتر است. حتی در برخی از موارد میانگین های محاسبه شده از ۵ و ۶ نیز بیشتر است. این نتیجه بیانگر این است که مجموع حسابرسان نسبت به کارایی عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان به میزان زیادی اعتقاد و اعتماد دارند. در عین حال جهت بررسی این موضوع که آیا از نظر آمار استنباطی نیز می توان میانگین های نمونه را به جامعه تعمیم داد از آماره Z تک نمونه ای استفاده شده است.

نتایج حاصل از آزمون آماری Z نیز نشان داد که نظر حسابرسان نسبت به کارایی تمامی سوالات در سطح اطمینان ۹۵٪ ( $\alpha=0/05$ ) دارای تفاوت معنی دار است. برای پاسخ به این سوال که آیا بین برداشت حسابرسان داخلی و مستقل در کارایی عوامل کمی و کیفی موثر بر قضاوت حسابرسان تفاوت معنی داری وجود دارد یا خیر؟ فرضیه اول شکل گرفت. برای تعمیم میانگین های نمونه به جامعه از آماره T-TEST استفاده شد. نتایج تجزیه و تحلیل آماری در جدول (۱) نشان می دهد سطح معناداری مربوط به واریانس های نمونه ۰/۸۲۸ است که از سطح معناداری ۰/۰۵ بیشتر بوده، بنابراین فرضیه H0 در سطح اطمینان ۹۵٪ رد نمی شود. یا بعبارت دیگر هیچ تفاوتی بین برداشت حسابرسان (داخلی و مستقل) نسبت به کارایی عوامل کمی و کیفی در قضاوت در مورد اهمیت تحریف های کشف شده وجود ندارد.

وجود چنین توافق عمومی بین حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به کارایی

\*- نظر به اینکه کلیه محاسبات با استفاده از نرم افزارهای آماری SPSS صورت گرفته است لذا این نرم افزارها به طور دقیق به محاسبه سطح خطا می پردازند. سطح خطا با Sig یا P-Value در تمامی جداول نشان داده شده است. بدین ترتیب نیاز به مراجعه به مقادیر بحرانی نمی باشد. چنانچه Sig یا P-Value محاسبه شده از ۰/۰۵ کوچکتر باشد می توان نتیجه گرفت که فرض صفر آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می گردد و چنانچه سطح خطا Sig یا P-Value از ۰/۰۱ هم کوچکتر باشد فرض صفر در سطح اطمینان ۹۹ درصد رد می شود. اگر Sig یا P-Value از ۰/۰۵ بیشتر باشد فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می شود.

عوامل می‌تواند منجر به اخذ تصمیمات یکسان در شرایط مشابه توسط حسابرسان داخلی و مستقل شود. که این امر بسیاری از تردیدهای موجود پیرامون قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را از بین خواهد برد.

نتایج تحقیق زارعی (۱۳۷۵) با سطح اطمینان ۹۵٪ نشان داد در داخل گروه (حسابرسان بخش خصوصی و عمومی) توافق مناسبی وجود دارد. اما توافق مذکور در درجه بندی اهمیت بین گروه‌ها وجود ندارد.

تحقیق حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲) نشان داد رهنمودهای کمی مبتنی بر مجموع دارایی‌ها، مجموع درآمدها، متوسط آنها و حقوق صاحبان سرمایه (به میزان ۱ تا ۳ درصد) و نیز رهنمود کمی مبتنی بر سود خالص قبل از مالیات (بالا تر از ۵ درصد) مورد توافق مدیران حسابرسی است.

پاتیلو (۱۹۷۶) به این نتیجه رسید که ارزیابی‌های اهمیت بین حسابداران، مدیران مالی، تحلیل‌گران مالی و دانشگامیان بطور وسیعی در شرایط یکسان، متفاوت است و در این میان مدیران مالی دارای بالاترین توافق پیرامون آستانه‌های اهمیت هستند.

### نتیجه‌گیری مربوط به آزمون فرضیه دوم:

همانگونه که در جدول (۱) نشان داده شده است سطح معناداری مربوط به واریانس‌های نمونه برای حسابرسان داخلی و مستقل ۰/۶۷۷ می‌باشد که این مقدار از سطح معنی داری ۵٪ بیشتر است. بنابراین آماره آزمون در سطح معناداری ۹۵٪ رابطه معناداری را نشان نمی‌دهد. به عبارت دیگر رابطه سیستماتیک و معنی داری بین برداشت حسابرسان (داخلی و مستقل) نسبت به کارایی عوامل کمی و تعیین درجه اهمیت عوامل در کشف تحریف صورت‌های مالی وجود ندارد.

اما علی‌رغم عدم وجود تفاوت کلی در برداشت حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به تاثیر گذاری عوامل بر قضاوت در مورد اهمیت، هر یک از آنان رتبه متفاوتی را برای هر یک از عوامل قائل بودند.

بررسی‌ها نشان داد ۵۱٪ از حسابرسان معتقدند عوامل کمی از اهمیت بیشتری برخوردارند که این مسئله با تحقیقات پیشین و قاعده معروف سرانگشتی مطابقت



دارد.

براساس اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه، عوامل را از نظر سطح کارایی براساس میانگین و انحراف خطای میانگین به سه دسته تقسیم نمودیم:

(الف) موثرترین  
(ب) موثر  
(ج) کم اثر

جدول (۱)

شماره فرضیات اصلی	نوع حسابرسان	سوالات	میانگین	انحراف معیار	سطح معناداری	نتیجه
۱	مستقل	۱-۲۸	۵/۳۰۵۱	۰/۶۹۳۸۰	۰/۸۲۸	رد
	داخلی		۵/۳۶۳۲	۰/۶۶۱۶۴		
۲	مستقل	۱-۱۴	۵/۲۵۹۰	۰/۸۲۲۳۴	۰/۶۷۷	رد
	داخلی		۵/۳۹۲۳	۰/۷۲۹۰۸		
۳	مستقل	۱۴-۲۸	۵/۳۵۱۱	۰/۸۲۵۷۵	۰/۴۶۴	رد
	داخلی		۵/۳۳۴۱	۰/۷۰۸۶۵		
۴	مجموع	۸	۵/۳۰۱۲	۰/۷۹۷۰۷	۰/۰۰۱	تایید
	مستقل		۵/۲۶۸۷	۰/۸۱۷۹۹	۰/۰۰۰	
	داخلی		۵/۳۷۴۱	۰/۷۴۴۹۵	۰/۰۲۵	
۵	مجموع	۹	۵/۳۰۱۲	۰/۷۹۷۰۷	۰/۰۰۰	تایید
	مستقل		۵/۲۶۸۷	۰/۸۱۷۹۹/	۰/۰۱۳	
	داخلی		۵/۳۷۴۱	۰/۷۴۴۹۵	۰/۰۰۱	

پس از تجزیه و تحلیل مشخص شد، حسابرسان مستقل به ترتیب ۸، ۲ و ۴ عامل و حسابرسان داخلی به ترتیب ۶، ۲ و ۶ عامل را به عنوان موثرترین، موثر و کم اثر طبقه بندی نمودند.

عوامل به ترتیب اهمیت از دیدگاه حسابرسان مستقل و داخلی نشان داده شده است. همانگونه که مشاهده می شود حسابرسان مستقل و داخلی هر دو مجموع در آمدها را بعنوان موثرترین عامل کمی شناسایی نمودند.

فریدبرگ<sup>۱</sup> و همکاران (۱۹۸۹) سود قبل از مالیات و سود ناشی از فعالیت های مستمر را مهمترین عامل شناسایی نمودند. رایبسون و فرتاک<sup>۲</sup> (۱۹۸۵) اثر تحریف روی سود ویژه را بطور قابل توجهی در تصمیم های اهمیت موثر دانسته اند اما معتقدند که این تنها عامل مربوط نیست. تحقیق براتی (۱۳۷۵) نشان داد سود ویژه مهمترین عامل موثر و قابل استفاده جهت جداسازی اقلام کم اهمیت و با اهمیت می باشد.

نتیجه گیری مربوط به آزمون فرضیه سوم:

نتایج آزمون با استفاده از آماره T-TEST نشان می دهد که سطح معناداری واریانس های نمونه ۰/۴۶۴ بوده که از سطح معناداری ۵٪ بیشتر است. بنابراین فرضیه H0 در سطح خطای ۵٪ رد نمی شود یا بعبارت دیگر تفاوتی بین برداشت حسابرسان (داخلی و مستقل) نسبت به کارایی عوامل کیفی در کشف تحریف صورت های مالی وجود ندارد.

اما حسابرسان داخلی و مستقل در رتبه بندی عوامل دیدگاه متفاوتی دارند. تقسیم بندی عوامل از نظر سطح کارایی براساس میانگین و انحراف خطای میانگین نشان داد حسابرسان مستقل ۵، ۲ و ۷ عامل و حسابرسان داخلی ۱، ۱۰ و ۳ عامل را به ترتیب به موثرترین، موثر و کم اثر طبقه بندی نمودند.

همانگونه که در جدول (۲) مشاهده می شود در مقابل ۵ عامل کیفی که از دیدگاه حسابرسان مستقل موثرترین عوامل شناسایی شدند، حسابرسان داخلی تنها ۱ عامل کیفی را موثرترین عامل تشخیص دادند. لازم به ذکر است نتایج رده بندی ۲۸ عامل در جدول ۵ و ۶ بطور کامل آورده شده است.

همانگونه که در جدول (۲) مشاهده می شود حسابرسان مستقل و داخلی عوامل کیفی را به ترتیب متفاوتی رتبه بندی نمودند. بطوریکه یک عامل که از نظر حسابرسان مستقل مهمترین عامل محسوب شده است ممکن است از نظر حسابرسان

1- Friedberg

2- Robinson & fertuck

داخلی کم اهمیت طبقه بندی شود.

جدول (۲)

موثرترین عوامل کیفی		موثرترین عوامل کمی	
حسابرسان داخلی	حسابرسان مستقل	حسابرسان داخلی	حسابرسان مستقل
ارتباط اقلام مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و شبهه دار	ضعف سیستم کنترل داخلی	مجموع درآمدها	مجموع درآمدها
	فراگیر بودن آثار اشتباه بر بخش های مختلف صورت های مالی	مجموع هزینه ها	فروش خالص
	تخطی از الزامات قانونی و مقرراتی	سود ناویژه	مجموع هزینه ها
	ارتباط اقلام مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و شبهه دار	فروش خالص	مجموع داراییها
	احتمال خطر حسابرسی در اقلام مورد قضاوت	مجموع داراییها	سود ناویژه
		مجموع بدهیها	متوسط مبلغ مجموع داراییها و درآمدها
			اندازه اقلام مورد قضاوت
		سود قبل از کسر مالیات	
		مجموع بدهیها	

### نتیجه گیری مربوط به آزمون فرضیه چهارم و پنجم

همانطور که نتایج آزمون ANOVA در جدول ۳ نشان می دهد سطح معنا داری بدست آمده برای مجموع حسابرسان، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل از ۰.۵٪ کوچکتر است و این فرضیه ها با سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار گرفتند یا بعبارت دیگر می توان گفت حسابرسان داخلی و مستقل دارای شناخت یکسانی از عوامل کمی و کیفی موثر بر اهمیت نیستند. بطور کلی ۹۴/۲ درصد حسابرسان با عوامل آشنایی داشته اند و تنها ۵/۳ درصد از حسابرسان با این عوامل نا آشنا بوده اند.

جدول (۳)

عوامل کیفی				عوامل کمی				میزان آشنایی	Q1-Q28
Sig	F	انحراف معیار	میانگین	Sig	F	انحراف معیار	میانگین		
۰/۰۰۰	۸/۷۷۵	۰/۸۲۷۲۴	۵/۵۸۶۳	۵/۸۴۵	۵/۸۴۵	۰/۸۵۱۵۵	۵/۴۹۴۹	زیاد	کل حسابرسان
		۰/۵۸۱۲۹	۴/۹۸۱۶			۰/۶۰۷۱۲	۴/۹۹۶۵	کم	
		۰/۷۵۵۸۷	۵/۲۳۳۱			۰/۷۱۲۰۱	۵/۲۷۴۴	خیلی کم	
		۰/۴۵۴۵۷	۵/۱۷۸۶			۱/۱۶۱۶۸	۴/۷۵۰۰	آشنایی ندارم	
		۰/۷۹۰۹۳	۵/۳۴۸۱			۰/۷۹۷۰۷	۵/۳۰۱۲	کل	
۰/۰۱۳	۳/۹۲۴	۰/۶۴۹۰۶	۵/۶۴۲۹	۷/۴۳۰	۷/۴۳۰	۰/۶۰۳۲۵	۵/۷۵۳۷	زیاد	حسابرسان داخلی
		۰/۵۹۶۱۴	۵/۰۶۳۹			۰/۵۲۵۲۰	۴/۸۷۲۲	کم	
		۰/۸۳۱۰۹	۵/۰۴۲۹			۰/۹۲۷۹۳	۵/۲۰۷۱	خیلی کم	
		۰	۴/۸۵۷۱			۰	۵/۵۷۱۴	آشنایی ندارم	
		۰/۷۱۴۷۹	۵/۳۴۱۴			۰/۷۴۴۹۵	۵/۳۷۴۱	کل	
۰/۰۰۱	۷/۰۸۸	۰/۸۷۸۲۶	۵/۵۷۳۳	۳/۲۳۲	۳/۲۳۲	۰/۸۹۱۳۴	۵/۴۱۶۵	زیاد	حسابرسان مستقل
		۰/۵۷۱۵۰	۴/۹۴۸۱			۰/۶۵۵۷۳	۵/۰۲۴۴	کم	
		۰/۶۷۸۴۴	۵/۴۱۰۷			۰/۴۲۶۸۷	۵/۳۵۷۱	خیلی کم	
		۰	۵/۵۰۰۰			۰	۳/۹۲۸۶	آشنایی ندارم	
		۰/۸۲۰۷۰	۵/۳۵۱۱			۰/۸۱۷۹۹	۵/۲۶۸۷	کل	

## نتیجه گیری مربوط به آزمون فرضیات فرعی پژوهش

- در فرضیات ۱ و ۷ پیش بینی شد که بین جنسیت حسابرسان و قضاوت آنها همچنین بین رده شغلی حسابرسان و قضاوت آنان رابطه وجود دارد. پس از بررسی فرضیات فوق با استفاده از آزمون ANOVA مشخص شد که جنسیت و رده شغلی هیچ تاثیری بر قضاوت حسابرسان ندارد. نتایج این تحقیق با تحقیق استس و ریمس (۱۹۸۸) همخوانی دارد.

لازم به ذکر است در این تحقیق ۱۶/۳ شرکت کنندگان زن و ۸۳/۷ شرکت

کنندگان مرد بوده اند.

- در فرضیات ۲ و ۶ پیش بینی شد که بین تجربه و قضاوت حسابرسان و همچنین بین سابقه تدریس دانشگاهی و قضاوت آنان رابطه وجود دارد. پس از بررسی فرضیات فوق با استفاده از آزمون ANOVA مشخص شد که تجربه و سابقه تدریس حسابرسان تاثیری بر برداشت آنان نسبت به کارایی عوامل کمی و کیفی در تعیین درجه اهمیت تحریفها ندارد.

تحقیقات استس و رمیس (۱۹۸۸) نیز این مسئله را تایید می کند. اما با نتایج تحقیق مسیر<sup>۱</sup> (۱۹۸۳)، کروگستاد<sup>۲</sup> (۱۹۸۴) و دیر اسمیت و کارپنتر<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) مطابقت ندارد.

نتایج آزمون آمار توصیفی نشان می دهد ۲۱٪ آزمون شوندگان بیش از ۲۰ سال سابقه حسابرسی مستقل و ۱۳/۷ درصد آنان به همین میزان سابقه حسابرسی داخلی داشته اند. از مجموع حسابرسان شرکت کننده نیز تنها ۲۵ درصد سابقه تدریس دروس دانشگاهی داشته اند.

- در فرضیات ۴ و ۵ پیش بینی شد که بین برداشت حسابرسانی که دوره آموزشی مرتبط با اهمیت را گذرانده اند و همچنین در کنفرانس های مربوط شرکت کرده اند تفاوت وجود دارد. پس از بررسی فرضیات فوق با استفاده از آزمون ANOVA مشخص شد که گذراندن دوره های آموزشی و شرکت در کنفرانس های مربوط به اهمیت، تاثیری بر برداشت حسابرسان نداشته است.

- در فرضیات ۳ و ۸ پیش بینی شد که بین مدرک تحصیلی / رشته تحصیلی و قضاوت حسابرسان و همچنین بین آن دسته از حسابرسانی که در مشاغل مرتبط با حسابرسی فعالیت داشته اند و قضاوت آنان رابطه وجود دارد. پس از بررسی فرضیات فوق با استفاده از آزمون ANOVA مشخص شد، هیچ یک از عوامل مورد بررسی تاثیری بر برداشت حسابرسان نسبت به کارایی عوامل کمی و کیفی و درجه بندی آنها وجود ندارد. در این تحقیق ۷۳/۱ درصد از حسابرسان مدرک حسابداری،

1- Messier

2- Krogstad

3- Carpenter و Dirsmith

۱۸/۴۲ مدیریت، ۴/۲ اقتصاد و ۳/۷ در سایر رشته تحصیل کرده‌اند و در این بین ۶۳/۷ درصد آنان مدرک کارشناسی، ۲۹/۵ درصد کارشناسی ارشد و ۳/۷ درصد مدرک دکتری داشته‌اند.

### پیشنهادها

در طی انجام پژوهش با بررسی منابع اطلاعاتی در ارتباط با موضوع پژوهش و با توجه به نتایج و دستاوردهای تحقیق حاضر پیشنهادهایی مورد توجه قرار گرفت که در دو بخش به شرح ذیل ارایه می‌شوند:

### پیشنهادهایی در ارتباط با موضوع تحقیق

۱- طبق بررسی‌های بعمل آمده در این پژوهش مشخص گردید، علی‌رغم اعتقاد حسابرسان داخلی و مستقل به کارایی هر دو عامل کمی و کیفی در قضاوت‌ها اما هر یک درجه اهمیت متفاوتی را برای عوامل قائل هستند بطوریکه یک عامل بسیار مهم از نظر یک گروه می‌تواند از نظر گروه دیگر کاملاً بی‌اهمیت تلقی شود. پراکندگی نظرات و اتخاذ تصمیمات متفاوت می‌تواند باعث متضرر شدن یا حتی منتفع شدن نادرست استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باشد. از این رو به نظر می‌رسد ضرورت تدوین رهنمود اهمیت توسط مراجع حرفه‌ای ایران ضرورتی اجتناب‌ناپذیر باشد. وجود چنین رهنمودهایی موجب یکنواختی در اظهارنظرهای حسابرسی در شرایط مشابه و رفع مشکلات ناشی از تغییر حسابرسان، یکنواختی حجم کار حسابرسی و در نهایت بهبود اثربخشی و کارایی حرفه حسابرسی شود.

۲- آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی و مستقل دارای شناخت یکسانی از عوامل کمی و کیفی نیستند. میانگین‌های نمونه مورد بررسی نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی از عوامل کمی و حسابرسان مستقل از عوامل کیفی شناخت بیشتری دارند. به منظور آشنایی بیشتر حسابرسان داخلی و مستقل با هر یک از عوامل پیشنهاد می‌گردد سازمان حسابرسی و دیگر سازمان‌های متولی در این امر کتاب‌ها، بروشورها و دستورالعمل‌هایی منحصراً در مورد اهمیت و عوامل موثر بر آن تهیه نمایند و آنرا در اختیار حسابرسان قرار دهند.



از طرف دیگر به صاحب نظران و استاندارد گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌گردد از نتایج بدست آمده از تحقیقات دانشجویی جهت رفع کاستی‌های استاندارد حسابرسی شماره ۳۲ (اهمیت در حسابرسی) استفاده نموده و زمینه شناخت هر چه بیشتر حسابرسان را با اهمیت و شاخص‌های آن مهیا سازند.

۳- از آنجایی که ارائه صحیح و منصفانه صورتهای مالی بر مفهوم اهمیت استوار می‌باشد. تصمیم‌گیری در مورد آن مستلزم داشتن قضاوت حرفه‌ای است. نتایج تحقیق حاضر نشان داد که هیچ رابطه‌ای بین سطح تحصیلات و مدرک تحصیلی حسابرسان و برداشت آنان نسبت به کارایی عوامل کمی و کیفی وجود نداشته است از این رو توجه بیشتر به مبحث اهمیت در دروس دانشگاهی دوره کارشناسی و کارشناسی ارشد ضرورتی انکارناپذیر است. لازم است در تدوین کتاب‌های حسابرسی دانشگاهی در مبحث اهمیت تجدید نظر شود.

### پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آینده

رشد و توسعه هر علمی در پرتو تحقیق‌های منسجمی است که به صورت علمی و هدفمند انجام می‌شود. با افزایش حیطه تحقیق‌ها و بهبود روش‌های تحقیق در علوم، این امید وجود دارد که هرچه بهتر و بیشتر توسعه علوم مختلف شکل گیرد و راحتی و آسایش بیشتری عاید جوامع بشری شود.

با توجه به موضوع تحقیق، برخی از زمینه‌های تحقیقی که در انجام تحقیق ضرورت آنها آشکار شد، به شرح زیر است:

۱. بررسی سایر عوامل موثر بر اهمیت و قضاوت حسابرسان
۲. مقایسه استانداردهای ایران با استانداردهای کشورهای دیگر و یافتن کاستی‌های آن
۳. بررسی قضاوت‌های مربوط به اهمیت در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار
۴. بررسی اثر اطلاعات مالی و غیر مالی بر قضاوت حسابرسان در مورد اهمیت

## محدودیت‌های تحقیق

یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های تحقیق عدم وجود منابع فارسی در مورد اهمیت است. این مسئله محققان و دانشجویان علاقمند را با مشکلات عدیده‌ای روبرو ساخته به طوری‌که عده‌ای از انتخاب موضوع مورد علاقه خود صرف نظر نموده و موضوعی را انتخاب می‌نمایند که منابع کافی در مورد آن وجود داشته باشد. لذا ضروری است مولفان و مترجمان سازمان توجه بیشتری به این مقوله داشته و دستورالعمل‌ها و مقالات منتشر شده در نشریات معتبر را با ترجمه صحیح به فارسی برگردانده و در اختیار حساب‌برسان و دانشجویان علاقمند قرار دهند. سایر محدودیت‌های پیش روی محقق به شرح زیر بوده است:

۱- محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی

۲- عدم همکاری تعدادی از حساب‌برسان در تکمیل پرسشنامه‌ها و ارسال به موقع آن به محقق

## منابع و ماخذ

۱. براتی، سهراب (۱۳۷۵)، "بررسی تاثیر متغیرهای کمی و کیفی بر قضاوتهای حسابرسان در مورد اهمیت اقلام و افشا آنها در گزارشگری مالی"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی.
۲. حساس یگانه، یحیی، کثیری، حسین (۱۳۸۲)، "مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان"، حسابرس شماره ۱۹.
۳. زارعی، حسین (۱۳۷۵)، "تحقیقی پیرامون مفهوم اهمیت در فرایند گزارشدهی حسابرسی" پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
4. American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA). 1984.**Audit Risk Materiality In Conducting On Audit** .Statement On Auditing standards No.47. New York, Ny:AICPA.
5. Carpenter, B. W., and M. W. Dirsmith. 1992. **Early debt extinguishment transactions and auditor materiality judgments: A bounded rationality perspective**. Accounting, Organizations and Society 17 (8): 709-740.
6. Estes, R., and D. D. Reames. 1988. **Effects of personal characteristics on materiality decisions: A multivariate analysis**. Accounting & Business Research 18 (72): 291-296.
7. Financial Accounting Standards Board. 1980. **Qualitative Characteristics of Accounting Information**. Statement of Financial Accounting Concepts No. 47.(FASB)
8. Friedberg, A. H., J. R. Strawser, and J. H. Cassidy. 1989. **Factors affecting materiality judgments: A comparison of "Big eight" accounting firms' materiality views with the results of empirical research**. Advances in Accounting 7: 187-201.
9. Krogstad, J. L., R. T. Ettenson, and J. Shanteau. 1984. **Context and experience in auditors' materiality judgments**. Auditing: A Journal of Practice and Theory 4 (1): 54-74.
10. Libby, R., and W. R. Kinney, Jr. 2000. **Does mandated audit communication reduce opportunistic corrections to manage earnings to forecast**. The Accounting Review 75 (4): 383-404.
11. Messier, W. F., Jr. 1983. **The effect of experience and firm type of materiality/disclosure judgments**. Journal of Accounting Research 21 (2): 611-618.
12. Messier W. F., Jr and Bennie N. M and Eilifsen A. 2005. **A Review And Integration Of Empirical Research On Materiality:Two Decades later**.[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=786688](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=786688)
13. Nelson, M. W., S. D. Smith, and Z-V. Palmrose. 2005. **The effect of quantitative materiality approach on**. The Accounting Review 80 (forthcoming).
14. Patlillo, **the concept of materiality in financial Reporting** .(new york FERF,1976).chapter 3
15. Robinson, C., and L. Fertuck. 1985. **Materiality: An empirical study of actual auditor decisions**. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation. Research Monograph Number 12.
16. Securities and Exchange Commission (SEC). 1999. **Materiality**. SEC Staff Accounting Bulletin No. 99. (August 12). Washington, D.C.: SEC.
17. Steinbart, P. J. 1987. **The construction of a rule-based expert system as a method for studying materiality judgments**. The Accounting Review 62 (1): 97-

116.

18. Tuttle, B., M. Collier, and R. D. Plumlee. 2002. **The effect of misstatements on decisions of financial statement users: An experimental investigation auditor materiality thresholds.** *Auditing: Journal of Practice and Theory* 21 (1): 11-27.

19. Wong-On-Wing, B., J. H. Reneau, and S. G. West. 1989. **Auditors' perception of management: Determinants and consequences.** *Accounting, Organizations and Society* 14 (5/6): 577-587.