

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

دکتر یحیی حساس یگانه\*  
آزاده مداحی\*\*

تاریخ دریافت: 1388/07/12 تاریخ پذیرش: 1388/08/19

## 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 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 بعبارت دیگر تعیین اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت مورد بررسی قرار گرفت. یافته های تحقیق حاکی از آن است که فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفهای با اهمیت دربرآورد های حسابداری و همچنین کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی اثربخش می باشد. 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.

**واژه های کلیدی:** اثربخشی فرایند حسابرسی، تحریفات، اشتباهات، تقلب، با اهمیت، برآوردهای حسابداری، گزارش حسابرس.

---

\* عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.  
\*\* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران.

## 1- مقدمه

گروه کثیری از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، به اطلاعاتی اتکا می‌کنند که به شکل صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی توسط مدیران تهیه و ارائه می‌شوند، در بسیاری از موارد هدف تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، با استفاده‌کنندگان آنها یکسان نیست و این موضوع ناشی از تضاد منافع بین گروه‌های ذینفع در شرکت هاست. بنابراین جهت کاهش تضاد منافع گروه‌های مذکور، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، به خدمات افراد صاحب نظر باصلاحیت و مستقل برای اعتباردهی به اطلاعات حسابداری نیاز دارند، به نحوی که اطلاعات مذکور را باورکنند. نیاز به خدمات حسابرسان مستقل، در این استدلال نهفته است و فلسفه وجودی حسابرسان مستقل ایفای وظیفه اعتباردهی است. اعتباردهی به صورت‌های مالی، به مفهوم ایجاد اطمینان از منصفانه بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و قابلیت اعتماد به آنهاست (حساس یگانه، 1378:10). با توجه به نقش مذکور چنانچه حسابرسان در کشف و گزارش اطلاعات مالی گمراه‌کننده و تحریف‌ها با اهمیت قصور نمایند، این موضوع در دراز مدت ارزش اقتصادی حسابرسی را کاهش داده و با سلب اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری مالی و کیفیت و اثربخشی حسابرسی، به ثبات و استحکام بازار سرمایه آسیب جدی وارد خواهد نمود.

کشف تقلب‌های بزرگ مدیران در سال‌های 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 حسابرسان مستقل به عدم کشف تقلب‌های مدیریت متهم شده‌اند. افزایش شمار تقلب، تحریف‌ها و ارائه‌های مجدد که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در هم آمیخته، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت صورت‌های مالی به همراه داشته است. به همین جهت پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، مدیران و حسابرسان بوده است و بر همین اساس استانداردها و دستورالعمل‌های متعددی در زمینه مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب و تحریف‌ها در صورت‌های مالی وضع گردیده است.

در این مقاله تلاش می‌شود تا میزان رعایت استانداردهای حسابرسی در خصوص کشف اشتباهات و تحریف‌ها با اهمیت در صورت‌های مالی، مورد آزمون قرار گیرد. در واقع هدف اصلی تحقیق این است که اثربخشی یا عدم اثربخشی فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی مشخص شود و همچنین اقلام عمده تشکیل‌دهنده اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت و میزان اختلاف مبالغ اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت با مبالغ کشف شده توسط حسابرس، تعیین گردد.

## 2- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

## 2-1- استانداردها و رهنمودهای ارائه شده توسط مراجع حرفه‌ای

معمولاً به طور ادواری ادعاهایی در مورد میزان توانایی حرفه حسابرسی در برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان آن مطرح شده است، اما در اواخر قرن گذشته و بویژه در دهه 1980 این مباحث شدت یافت. تا قبل از 1977، اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده<sup>2</sup>، برای این نکته تأکید داشت که آزمون‌های متداولی که به منظور ارائه اظهارنظر درخصوص صورت‌های مالی انجام می‌شود نمی‌توانند برای کشف اختلاس یا تحریف عمده توسط مدیریت مورد استفاده قرار گیرند و کفایت‌کنند. حسابرس تنها زمانی مسئول کشف تقلب بود که تصور در کشف آن تقلب منجر به عدم مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری می‌گردید. اما در سال 1977 استانداردها مورد تجدید نظر قرار گرفتند و براساس استانداردهای حسابرسی تجدید نظر شده AICPA<sup>3</sup>، مسئولیت رسیدگی و تحقیق در مورد اشتباهات یا تحریف‌ها برعهده حسابرسان گذاشته شد.

مطابق استاندارد حسابرسی شماره<sup>4</sup> 16 حسابرسان می‌بایست آزمون‌های محتوا (اثبات‌مانده‌ها) را به‌گونه‌ای طراحی می‌کردند که مهارت و مراقبت کافی برای کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیّت داشته‌باشند. بعبارت دیگر، می‌توان استاندارد حسابرسی شماره 16 را به این ترتیب تفسیر کرد که حسابرسان ملزم به جستجو و تحقیق در مورد تقلب و تحریفات بودند، اما مسئولیتی درقبال عدم کشف آنها برعهده نداشتند (همراج، 2002؛ 85).

با توجه به ادعاهای متعددی که در خصوص ناتوانی حرفه حسابرسی مطرح شده بود، هیئت استانداردهای حسابرسی، استاندارد شماره 53 را تدوین نمود که از اول ژانویه 1989 الزامی شد. بر اساس استاندارد مزبور حسابرس باید احتمال اینکه اشتباهات و تخلفات سبب تحریف با اهمیّت در صورت‌های مالی شود را ارزیابی نماید. بر مبنای ارزیابی ریسک مذکور، حسابرس باید حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی نماید که اطمینان معقولی از کشف اشتباهات و تخلفاتی که تأثیر با اهمیّت بر صورت‌های مالی دارند، بدست آورد (لویک، اینینگ و ویلینگهام، 1989).

علاوه بر این در استاندارد حسابرسی شماره 16 بیان شده بود که حسابرس باید فرض را بر درستکاری مدیریتی قرار دهد مگر اینکه خلاف این امر اثبات شود، اما مطابق استاندارد شماره 53 «حسابرسان نمی‌توانند فرض کنند که مدیریت درستکار است یا خیر. آنها باید نسبت به احتمال ارائه نادرست (جعل و تقلب) مدیریت در شروع حسابرسی نگاه بی‌طرفانه داشته‌باشند و احتمال ارائه نادرست مدیریت را در فرایند حسابرسی مورد آزمون مجدد قرار دهند.» (همراج، 2002؛ 86).

مطابق استاندارد شماره 53 تحریفات با اهمیّت به دو گروه اشتباهات (سهوی) و تخلفات (عمدی) تفکیک می‌گردید که تخلفات خود شامل تقلب (که عمدتاً توسط مدیریت صورت می‌گیرد) و اختلاس دارایی

2. US Generally Accepted Accounting Principal

3. American Institute Of Certified Public Accountants

4. SAS No.16

ها (که عمدتاً توسط کارکنان شرکت صورت می‌گیرد) بودند. لوبک<sup>5</sup> و ویلینگهام<sup>6</sup> معتقد بودند که اگرچه الزامات استاندارد مزبور در مورد اشتباهات و تخلفات بطور یکسان به کاربرده می‌شود، لیکن الزامات مزبور برای هر یک از این تخریفات تفاوت عمده ای 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 کم اهمیت باشد، مجموع این اشتباهات کوچک منجر به یک مبلغ با اهمیت در صورت های مالی خواهد شد و بنابراین احتمال اینکه یک یا چند مورد از شواهد و مدارک مربوط به این اشتباهات توسط حسابرس مورد بررسی قرار گیرد، 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 ثبت های حسابداری و مدارک مثبت آن و همچنین در پاسخ هایی که فرد متخلف به سوالات و تحقیقات حسابرس در زمان اجرای حسابرسی می‌دهد، صورت خواهد گرفت (لوبک، اینینگ و ویلینگهام، 1989).

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 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 82 «بررسی تقلب در حسابرسی صورت های مالی»<sup>7</sup> را در فوریه 1997 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 تخریفات 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 82، 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

5. James K. Lobbecke

6. John J. Willingham

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

دارد، تاثیر عمده ريسك تحريف با اهميت و عكس العمل حسابرس نسبت به آن عوامل ريسك را مستندسازي نمايد. عليرغم تاكيد و توجه هيئت استانداردهاي حسابري بر مسئله كشف تقلب، تحقيقات انجام شده در سال 1998 نشان داد كه بيش از يك سوم از موارد تقلب به صورت تصادفي كشف شده و تنها چهار درصد از موارد توسط حسابرسان مستقل كشف گرديده بود (لين و همكاران ، 2003).

در اكتوبر 2002، هيئت تدوين استانداردها ، استاندارد حسابري شماره 99 با عنوان « بررسي تقلب در حسابري صورت هاي مالي<sup>8</sup> » را منتشر نمود. هدف از استاندارد مزبور اين است كه رهنمودهايي را به حسابرسان براي ايفاي مسئوليت خود در زمينه كشف تقلب در حسابري صورت هاي مالي در تطابق با استانداردهاي پذيرفته شده حسابري ارائه دهد. اعمال ترديد حرفه اي توسط حسابرس ، همواره يكي از اجزاء كليدي هركار حسابري است، اما استاندارد حسابري شماره 99 صراحتاً بيان مي دارد كه چگونه اين امر بايد در هر كار حسابري آشكار و مستند باشد. استاندارد مزبور ترديد حرفه اي را « داشتن ذهن پرسشگر و ارزيابي منتقدانه شواهد حسابري » تعريف نموده است. هر چند كه استاندارد جديد مسئوليت حسابرسان را در قبال تقلب در صورت هاي مالي نسبت به قبل تغيير نداد ، اما مفاهيم ، الزامات و رهنمودهاي جديدي را به منظور كمك به حسابرسان جهت ايفاي مسئوليت خطير خود در اين زمينه معرفي كرد استاندارد جديد در پي آن است كه ارزيابي تقلب توسط حسابرسان با فرايند حسابري آميخته شود و اين ارزيابي تا پايان عمليات حسابري به طور مستمر مورد بازنگري قرار گيرد . اعمال ترديد حرفه اي بايد در تمام فرايند حسابري از زمان برنامه ريزي حسابري تا تكميل حسابري، صرفنظر از هرگونه سابقه قبلي ي ا اعتقاد به درستكاري مديريت، صورت گيرد (بوکيز و فلمينگ، 2003).

استاندارد حسابري شماره 99، رهنمودهاي استانداردهاي قبلي را در مورد مستندسازي شواهد مويد الزامات مقرر در استاندارد ، وسعت بخشيده است. در استاندارد اخير فهرست كامل و قابل توجهي از الزامات مستندسازي ارائه شده است. اين استاندارد از توانايي هاي لازم براي ارتقاي سطح حرفه حسابري و ياري حسابرسان جهت انجام حسابري اثربخش و هوشيارانه برخوردار است . استاندارد مزبور تمام حوزه هاي حسابري را فرا مي گيرد ، حسابرسان را از اتكاي صرف بر چك ليست ها به سمت تفكرگرايي هد ايت مي كند و ترديد حرفه اي را به عنوان يكي از موضوع هاي اصلي در كار حسابري مورد تاكيد خاص قرار مي دهد.

## 2-2- مروری بر تحقیقات انجام شده

در سال 1989 لوبک، اينينگ و ويلينگهام تحقيقي با موضوع « تجربه حسابرسان در رابطه با تخلفات با اهميت: فراواني، ماهيت و قابليت كشف » انجام دادند كه اين تحقيق به تجربيات حسابرسان در مورد تخلفات با اهميت مي پرداخت. تحقيق مزبور تحقيقي پيمائشي بود كه تجربيات شركاي حسابري يكي از هشت موسسه بزرگ حسابداري

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

را مورد بررسی قرار می‌داد 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 اختلاس‌ها ارزیابی نماید. نتایج تحقیق حاکی از آن است که مدل پیشنهادی نویسندگان به عنوان یک ابزار فنی برای ارزیابی تقلب‌های مدیریتی با اهمیت، مناسب می‌باشد. همچنین مدل ارزیابی برای کشف اختلاس‌ها خیلی ضعیف‌تر از کشف تقلب‌های مدیریتی است. گرچه مدل مزبور را نمی‌توان بطور کامل برای ارزیابی اختلاس و اشتباهات بکار برد، اما برخی از معیارهای آن می‌تواند توجه حسابرس را به احتمال وقوع اختلاس یا اشتباه جلب نماید تا حسابرس بررسی‌های بیشتری درخصوص احتمال وجود این تحریفات انجام دهد. بر اساس نتایج این تحقیق، حسابرس در حین برنامه ریزی حسابرسی باید ارزیابی مستقلی از اشتباهات با اهمیت، اختلاس‌های با اهمیت و تقلب‌های مدیریتی با اهمیت داشته باشد و انجام حسابرسی شرکت‌ها 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 می‌شوند، قصور و کوتاهی نمایند و به عبارت دیگر، حسابرسان همواره باید آماده نبرد با این امر باشند و با توجه به فشارهای اقتصادی و گرایش‌های طبیعی، تردید حرفه‌ای را اعمال نمایند.

همچنین زیملمن در سال 1997، تأثیر استاندارد شماره 82 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 استاندارد شماره 82 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 82 مطرح شده است) توجه حسابرسان به علائم تقلب و تصمیمات برنامه ریزی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به ویژه اینکه انتظار می‌رود که استاندارد شماره 82 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 (زیملمن، 1997).

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 تحریفات که در آستانه اهمیت قرار گرفته‌اند بر قیمت بازار سهام تأثیر ندارند (تاتل و همکاران، 2002).

کامینسکی، وتزل و لیمنگ به این موضوع پرداختند که آیا نسبت های مالی قادر به کشف گزارشگری مالی متقلبانه هستند یا خیر با توجه به اینکه تجزیه و تحلیل نسبت های م الی یکی از متداول ترین روش های تحلیلی است، در این تحقیق بررسی شده است که آیا نسبت های مالی شرکت هایی که گزارشگری متقلبانه داشته اند با نسبت های مالی سایر شرکت ها تفاوت با اهمیتی دارد یا خیر ؟ در تحقیق مزبور شرکت های با گزارشگری مالی متقلبانه با استفاده از انتشارات حسابداری و حسابرسی کمیسیون بورس اوراق بهادار (AAERs)<sup>9</sup> طی سال های 1982 تا 1999 تعیین شده اند. شرکت های متقلب (که تعداد آنها 79 شرکت می باشد) با سایر شرکت ها (که گزارشگری مالی متقلبانه 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 قبل 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 متقلبانه 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، 2004).

در ایران نیز نقش حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک در افزایش اثربخشی و کارایی حسابرسان مستقل در ایران توسط اسم اعیلی کاکرودی مورد بررسی قرار گرفته که نتایج حاصل از تحقیق حاکی از آن است که حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک می تواند در افزایش اثربخشی و کارایی حسابرسان مستقل در ایران مؤثر باشد (اسماعیلی کاکرودی، 1380).

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:

- 1- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تحریف های (اشتباهات و تخلفات) صورت های مالی سازمان مورد حسابرسی مسئولیت دارند.
- 2- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تقلب های انجام شده در سازمان مورد حسابرسی مسئولیت دارند.

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

4- 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 فرضیه های فوق به شرح زیر است:  
- فرضیه اول (کشف تحریف های- 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 استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. به نظر می رسد تاکید بیشتر استفاده کنندگان، از آن جهت باشد که با پذیرش این مسئولیت توسط حسابرسان مستقل، آنها اطمینان خاطر نسبی می یابند 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 استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. استفاده کنندگان خدمات حسابرسی تاکید زیادی بر وجود این حوزه مسئولیت داشتند. به نظر می رسد که دلیل تاکید کمتر حسابرسان مستقل، بالا رفتن میزان آسیب پذیری 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 94 درصد پرسش شوندگان 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 استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود نداشت. 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



پاسخ‌های حساب‌رسان مستقل مورد مقایسه قرار گرفت و تفاوت معنی داری بین دیدگاه‌های دو گروه مشاهده شد، استفاده کنندگان خدمات حسابرسی تاکید بیشتری بر وجود این حوزه مسئولیت داشتند. به نظر می‌رسد دلیل تاکید کمتر حساب‌رسان مستقل، محدودیت‌های حسابرسی و همچنین نگرانی آنها از افزایش آسیب‌پذیری حقوقی به جهت نوع حسابرسی که در ارتباط با وجود این حوزه مسئولیت باید انجام پذیرد، باشد (مجتهدزاده، 1378).

### 3- بیان مساله و فرضیه های تحقیق

بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران<sup>10</sup>، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای - احتمال وجود شرایطی که ممکن است موجب اشتباه و یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی شود - برنامه ریزی و اجرا نماید. همچنین در حسابرسی برآوردهای حسابداری<sup>11</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 می‌کند با مبلغ برآوردی منعکس شده در صورت‌های مالی اختلاف داشته باشد، حسابرس باید ضرورت اصلاح صورت‌های 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 صورت‌های مالی، سبب ارائه نامطلوب وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی شده و بر تصمیم‌گیری استفاده کنندگان تأثیر بسزایی دارد، لذا کشف اینگونه اشتباهات در استانداردهای حسابرسی مورد تاکید قرار گرفته است. بر اساس استانداردهای مذکور<sup>12</sup> حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی را که از تقلب یا اشتباه ناشی می‌شود، در نظر گیرد. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به‌گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول بدست آید. حسابرس هنگامی که اطمینان می‌یابد صورت‌های مالی در اثر تقلب یا اشتباه به‌گونه‌ای با اهمیت تحریف شده است یا در مواردی که قادر به نتیجه‌گیری در این خصوص نمی‌باشد، 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 صورت‌های مالی وجود داشته اما در آن سال اصلاح نشده اند، بنابراین شناسایی آنها در دوره مربوطه توسط حسابرس و افشاء آن

---

1. استانداردهای حسابرسی، بخش 20 «هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی»  
2. استانداردهای حسابرسی، بخش 54 «حسابرسی برآوردهای حسابداری»  
1. استانداردهای حسابرسی، بخش 24 «تقلب و اشتباه»

به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی دوره مزبور، بیانگر اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اینگونه تحریفات می‌باشد.

بنابراین در پاسخ به این پرسش با اهمیت که: « آیا فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات های با اهمیت، اثربخش است؟ » و به عبارت دیگر: « آیا اشتباهات و تحریفات 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:

1- فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات های با اهمیت در برآوردهای حسابداری اثربخش می‌باشد.

2- فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی اثربخش است.

3- 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 فرضیه های فوق به شرح زیر است:

اثربخشی فرآیند حسابرسی<sup>13</sup>: واژه اثربخشی 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، باتوجه به شیوه اندازه گیری و هدف فرضیه ها، کشف اشتباهات با اهمیت موجود در صورت های مالی (که در سال بعد تحت سرفصل تعدیلات سنواتی اصلاح شده اند) توسط حسابرس و ارائه اظهارنظر مشروط در سال مذکور، مدنظر می‌باشد.

تحریفات<sup>14</sup>: ارائه نادرست اطلاعات در صورت های مالی. تحریفات در صورت های مالی ممکن است ناشی از اشتباه و یا تقلب باشد. اشتباهات<sup>15</sup>: خطاهای سهوی در صورت های مالی و مدارک حسابداری. با اهمیت<sup>16</sup>: بدان حد مهم که بر ارزیابی یا تصمی م‌گیری استفاده‌کنندگان منطقی صورت های مالی اثر بگذارد. در تحقیق حاضر جهت تعیین مبالغ با اهمیت از دستورالعمل سازمان حسابرسی استفاده شده است.

## 4- روش شناسی و نحوه اجرای تحقیق

### 4-1- روش تحقیق

از آنجاکه هدف اصلی این تحقیق، بررسی وضعیت موجود از نظر اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت بوده است، لذا تحقیق در دسته تحقیقات کاربردی قرار می‌گیرد و از نوع توصیفی (پیمایشی) می‌باشد.

به منظور آزمون فرضیه های تحقیق کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تا پایان سال 1382 را به عنوان جامعه آماری انتخاب نموده و صورت های مالی آخرین سال مالی کلیه شرکت

13. Effectiveness Of Audit Process

14. Misstatement

15. Errors

16. Material

هاي مذکور مورد پژوهش قرارگرفت.

## **4-2- نحوه استخراج اطلاعات از منابع و اندازه‌گيري متغيرهاي تحقيق**

متغيرهاي مورد مطالعه در فرضيه هاي تحقيق و منابع استخراج آنها به شرح جدول 1 مي‌باشد:

**جدول 1- متغیرهای مورد مطالعه در فرضیه‌های تحقیق و منابع استخراج آنها**

منبع	متغیر مورد مطالعه
صورت های مالی حسابرسی شده شرکت	1- اشتباهات و تحریف های با اهمیت در برآوردهای حسابداری
صورت های مالی حسابرسی شده شرکت	2- تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسیدگی
گزارش حسابرس مستقل	3- 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:

**4-2-1- 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 1382، 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.

**4-2-2- 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 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>17</sup>، مبلغ اهمیت برای شرایط عادی بر اساس متوسط جمع دارایی ها و فروش (درآمد) و با نرخ های ارائه شده در جدول 2 محاسبه می گردد:

**جدول 2- برآورد مبلغ اهمیت در سطح صورت های مالی**

سطح اهمیت (درصد)	متوسط جمع داراییها و فروش/درآمد
نسبت به مازاد 1 میلیارد ریال 3%	تا 1 میلیارد ریال
نسبت به مازاد 10 میلیارد ریال 2.5%	تا 10 میلیارد ریال
نسبت به مازاد 100 میلیارد ریال 2%	تا 100 میلیارد ریال
نسبت به مازاد 1000 میلیارد ریال 1.5%	تا 1.000 میلیارد ریال
نسبت به مازاد 10000 میلیارد ریال 1%	بیش از 1.000 میلیارد ریال

نسبت به مازاد  
1.000 میلیارد ریال

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.

**4-2-3- تعیین جزئیات مبالغ و اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی با اهمیت:** نتایج حاصل از بررسی اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی در جدول 3 خلاصه شده است:

جدول 3- تعیین جزئیات مبالغ و اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی با اهمیت

ردیف	شرح	تعداد شرکتها
1	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.	65
2	شرکت هایی که تعدیلات سنواتی آنها بابت تخصیص سود طبق تصمیمات مجمع بوده است	16
3	شرکت هایی که تعدیلات سنواتی آنها بابت بخشودگی جرایم تسهیلات مالی یا برگشت از فروش بوده است.	3
4	شرکت هایی که جزئیات اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی ارائه نشده است.	18
<b>جمع</b>		<b>100</b>

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه موارد مندرج در ردیف های 2 و 3 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 4 امکان پذیر نمی باشد، لذا از جامعه مورد تحقیق حذف شده و شرکت های ردیف 1 مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

**4-2-4- 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:**

مطابق دستورالعمل حسابرسی<sup>18</sup> پس از برآورد اهمیت در سطح صورت های مالی (به شرح بند 2 فوق) مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی تخصیص داده می شود. اشتباهات و یا تحریف های بیش از 5 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

1. دستورالعمل حسابرسی، بخش 6-1 « برآورد اهمیت M »

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 4 می باشد:

جدول 4- 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
82	53	تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه در برآوردهای حسابداری
14	9	تعدیلات سنواتی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات
4	3	تعدیلات سنواتی ناشی از به کارگیری نادرست رویه های حسابداری
<b>100</b>	<b>65</b>	<b>جمع</b>

منبع: یافته های پژوهشگر

4-2-5- 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 اثربخشی 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 اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف تحریفات مذکور به کار رفته است.

## 5- 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.<sup>19</sup> مطابق دستورالعمل حسابرسی در خصوص تعیین خطر قابل پذیرش

1. دستورالعمل حسابرسی، بخش 7-1 «تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی AAR»

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 5 تا 8 درصد تعیین شده است. با توجه به اینکه طبق بند 3 بخش 3-3 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 10 درصد در نظر گرفته شده است. با توجه به توضیحات فوق، بیان آماری فرضیه های تحقیق در قالب فرضیه های صفر ( $H_0$ ) به شرح ذیل می باشد:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: P > 90 \\ H_1: P < 90 \end{array} \right\}$$

فرضیه صفر اول بیان می کند که حداقل 90 درصد از اشتباهات و تحریف های با اهمیت در برآوردهای حسابداری توسط فرایند حسابرسی کشف می گردد.

فرضیه صفر دوم بیان می دارد که حداقل 90 درصد از اشتباهات و تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسیدگی، توسط فرایند حسابرسی کشف می گردد.

$$\left. \begin{array}{l} H_0: P > 90 \\ H_1: P < 90 \end{array} \right\}$$

در فرضیه صفر سوم نیز این موضوع مورد آزمون قرار می گیرد که تفاوت معنی داری بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورتهای مالی و مبالغ کشف شده توسط حسابرس وجود ندارد.

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \mu_d = 0 \\ H_1: \mu_d \neq 0 \end{array} \right\}$$

$\mu_d$ : میانگین تفاوت بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورت های مالی و مبالغ کشف شده توسط حسابرس. سطح معنی دار آماری برای رد یا قبول فرضیه های تحقیق 5 درصد و آزمون آنها با استفاده از نرم افزار SPSS2 صورت گرفته است.

## 6- ارائه و تجزیه و تحلیل یافته ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول حاکی از آن است که در سطح اطمینان 95 درصد می توان ادعا کرد که « حداقل 90 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 اثربخش می باشد ».

همچنین آزمون فرضیه دوم نشان می دهد که با اطمینان 95 درصد می توان ادعا کرد که « حداقل 90 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

تحریرهای با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسی‌دگی اثر بخش می‌باشد».

در خصوص فرضیه سوم فرض  $H_0$  که بیانگر ادعاست تایید نشده و بنابراین در سطح اطمینان 95 درصد می‌توان 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 ( 21 مورد معادل 72 درصد) مبالغ مندرج در بند شرط گزارش حسابرس، از مبلغ تحریفات با اهمیت در صورت های مالی (اقدام مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی) کمتر بوده است که به نظر می‌رسد این امر ناشی از محافظه کاری و رعایت احتیاط توسط حسابرسان بوده است.

## 7- محدودیتهای احتمالی در کاربرد نتایج تحقیق

در این بخش برخی از محدودیت هایی که ممکن است در کاربرد یافته‌های تحقیق مطرح باشد به شرح زیر ارائه می‌شود:

- 1- شرکت های مورد مطالعه در این آزمون شرکت های پذی‌رفته شده در بورس اوراق بهادار بوده اند و حسابرسان آنها نیز « حسابرسان معتمد بورس»<sup>20</sup> می‌باشند، ممکن است که این شرکت ها معرف کل شرکت های ایرانی نباشند و بنابراین تعمیم نتایج باید با احتیاط و قید مذکور صورت گیرد.
- 2- مطابق دستورالعمل حسابرسی<sup>21</sup> « پس از تعیین اهمی ت در سطح صورت های مالی، مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی تخصیص داده می‌شود. با توجه به اینکه تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی، مستلزم صرف زمان زیادی می باشد، لذا در تحقیق حاضر از تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی صرفنظر شده است 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 می‌بایست به عنوان بند شرط در گزارش حسابرس مطرح گردند. در صورتی که فرایند تخصیص مبلغ اهمیت به اجزای صورت های مالی و مانده حساب ها انجام شود، قطعاً تعداد موارد با اهمیت قابل درج در گزارش حسابرس افزایش خواهد یافت و بنابراین ممکن است نتایج آزمون آماري فرضیه ها، متفاوت از نتایج حاصله در این تحقیق باشد.
- 3- در تحقیق حاضر فقط مواردی که در سال بعد شناسایی و اصلاح شده اند، مورد بررسی قرار گرفته است و تعمیم نتایج باید با احتیاط و قید مزبور صورت گیرد.

## 8- نتیجه‌گیری

یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که فرایند حسابرسی در کشف

---

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

2. دستورالعمل حسابرسی، بخش 1-6 « برآورد اهمیت M »



تحریفات با اهمیت موجود در صورت های مالی اثربخش بوده و حسابرسان تحریفات مذکور را به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی مطرح نموده اند، لذا توصیه می شود که:

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

2- 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.

3- سازمان بورس اوراق بهادار شرکتها را ملزم به رفع موارد مشروط، به ویژه در مواردی که بند شرط در چند سال متوالی مطرح می گردد، نماید.

## 9- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

1- 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، اثربخشی فرایند حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت در صورت های مالی آزمون گردد.

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

3- 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 اثربخشی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت مورد آزمون قرار گیرد.

## منابع

- آذر، عادل ، منصور مؤمني ، (1379) ، " آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری)" ، چاپ سوم ، تهران ، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها .
- ارباب سلیمانی، عباس، محمود نفري، (1371) ، " اصول حسابرسی " ، ج 1، نشریه 87 سازمان حسابرسی.
- اسماعیلی کاکرودی، ارسلان، (1380) ، " نقش حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک در افزایش اثربخشی و کارایی حسابرسی حسابرسان مستقل در ایران " ، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی.
- حساس یگانه، یحیی، (1378) ، " تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری استفاده کنندگان " ، رساله دکتری ، دانشگاه علامه طباطبایی.
- سازمان بورس و اوراق بهادار ، (1381) ، " مجموعه قوانین، مقررات و آیین نامه های بورس و اوراق بهادار" ، چاپ سوم، تهران .
- غلامی، مجتبی، (1376) ، "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، (1381) ، " مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان" ، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی ، (1379) ، " دستورالعمل حسابرسی " ، نشریه 150 سازمان حسابرسی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ، (1385) ، " استانداردهای حسابرسی " ، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابرسی.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی ، (1377) ، " اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی" ، نشریه 124 سازمان حسابرسی.
- مجتهدزاده، ویدا، (1378) ، " 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، (1374) ، " بررسی تاثیر تجربه حسابداری بر کشف خطاهای صورتهای مالی بوسیله چرخه معاملات اهداف حسابرسی و نسبت های مالی " ، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- ناصر، لادن، (1380) ، " بررسی سودمندی حسابرسی مستقل صورتهای 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, Iftekhhar, "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.
- Zimbelman,(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.