تحقیق تجربی از نحوه قضاوت حسابرس در اعمال آزمون هاي تحليلي

دکتر حسين فخاري[[1]](#footnote-1) دکتر محمد کاشانی پور[[2]](#footnote-2) مهدي افشار[[3]](#footnote-3) علی اکبر پورموسی [[4]](#footnote-4)

**چكيده:** در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسيار مهمي دارد به‌طوری که تمام مراحل حسابرسی، با قضاوت همراه است. نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي، به‌عنوان بخشي از فرآيند حسابرسي، موضوعي است كه كمتر مورد توجه محققين بوده است. هدف اين پژوهش بررسي این موضوع است که آیا نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي، از اطلاعات حسابرسی نشده سال جاری و یا اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل تاثیر می‌پذیرد یا خیر؟ همچنین در این تحقیق میزان تاثیرپذیری قضاوت حسابرسان در صورتی که روند تهیه و افشا ء صورت‌هاي مالي در سال جاری مشابه یا متفاوت با سال‌هاي قبل باشد مورد بررسی قرار می‌گيرد.

تحقيق مذكور تحقيق نيمه تجربي بوده كه از طريق توزيع پرسشنامه انجام گرديده است. شيوه تحقيق بدين صورت است كه از حسابرسان مستقل در دو گروه کنترلی و تحت آزمایش، خواسته شده است تا با توجه به اطلاعات صورت سود و زيان حسابرسی نشده شرکت در سال جاری و حسابرسی شده شرکت در سال‌های قبل، راجع به در صد سود ناویژه سال جاري و حد بالا و حد پائين در صد سود ناويژه سال جاري، برآوردهایی را انجام دهند.

یافته‌های تحقيق حاكي از آن است كه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي، تحت تاثير صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي قرار می‌گیرد. همچنین نتایج تحقیق نشاندهنده این است که هرگاه روند تهیه و افشاء اطلاعات صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي متفاوت با اطلاعات سال هاي قبل باشد، نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون های تحلیلی داراي سوءگيري قضاوتي بيشتري است. يافته‌هاي اين تحقيق علاوه بربسط تئوريك كاربرد آزمون‌هاي تحليلي در حسابرسي، مي‌تواند بيانگر نقش و كاربرد اين آزمون‌ها توسط حسابرسان در فرايند حسابرسي باشد.

***واژه‌هاي كليدي : آزمون‌هاي تحليلي، قضاوت حسابرسي، سود ناويژه مورد انتظار، ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده و جا نبداري(سو گیری قضاوتی)***

مقدمه

يكي از موضوعات بحث انگيز و مهم در حسابرسي، قضاوت‌هايي است كه حسابرسان به عنوان بخشي از كار روزمره خود با آن سر و كار دارند. با وجود ابزارها و روش‌هاي مختلف مورد استفاده، در حسابرسی به نظر می‌آیدکه حسابرسي بيش از هر چيز، فرآيندي قضاوتي است و حسابرسان در زمينه‌هاي گوناگوني ملزم به تصميم‌گيري و قضاوتند (رحيميان، 1384)

 از سوی دیگر نياز روز افزون حرفه حسابرسی و حسابرسان به ارائه كارهای اثر بخش‌تر و كاراتر نقش برجسته‌اي را به استفاده از آزمون‌های تحليلي درفرایند حسابرسي بخشيده است. در ادبیات حسابرسی، استفاده از آزمون‌هاي تحليلي در حسابرسي مستقل بعنوان تكنيكي كه به كارايي بيشتر حسابرسي رهنمون مي‌شود معرفی شده است.( Chen & leith;1999)

(Coglitore &Berryman;1988) هدف اصلي حسابرسي مستقل اظهار نظر درباره كليت صورت‌هاي مالي مورد رسيدگي واعتبار بخشی به آن است. حسابرس براي برخورداري از قدرت چنين اظهار نظري بايد منطقي بودن صورت‌هاي مالي و مانده حساب‌ها را بررسي، ارزيابي و توجيه كند. بنابراين آزمون‌هاي تحليلي هم در شناخت موارد غير عادي در صورت‌هاي مالي و هم در ارزيابي منطقي بودن كليات صورت‌هاي مالي و اجراي آزمون‌هاي محتوا و منطقي بودن مانده حساب‌ها به حسابرسان ياري مي‌دهند.( Koonce;1992)

"پيشينه روش‌هاي تحليلي در آمريكا، به سال 1972 ميلادي برمی‌گردد. در آن سال، روش‌هاي تحليلي دراستاندارد شماره 23 حسابرسي مطرح شد (ايكپا، 1972 ) استاندارد ياد شده حدود 16 سال مورد استفاده حسابرسان مستقل بود تا اين كه در سال 1988 ميلادي، استاندارد شماره 56 جايگزين استاندارد قبلي گرديد "( سجادي،1384)

بيانيه استاندارد حسابرسي شماره 56 آمريكا ( ايكپا، 1988 ) در خصوص روش‌هاي تحليلي بیان می‌کند كه، روش‌هاي تحليلي را مي‌توان در سه مرحله از حسابرسي به كاربرد كه عبارتند از:

1. در مرحله برنامه ریزی
2. به عنوان آزمون محتوا
3. در بررسي كلي و نهايي صورت‌هاي مالي

 علیرغم مشخص بودن ضرورت بکارگیری آزمون‌های تحلیلی درادبیات حسابرسی (حساس يگآنه، 1376) (سازمان حسابرسي، 1379) (رحيميآن، 1384) (Biggs & Wild, 1984) (Bedard & Biggs;1999 ) (Hirst & Lissa.1996 ) محققین علاقمند حوزه حسابرسی آزمون‌های تحلیلی را از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرارداده اند(Blocher & patterson, 1996) (Kenny & Fraser ; 2003 ) آنها مدل‌هاي بكارگيري آزمون‌هاي تحليلي در حسابرسي را به چهار مدل قضاوتي، تجربي، روندنمائي ومدل ساختاري تقسيم مي‌كنند.(نيكخواه آزاد و سماواتي، 1379) (اسلامي بيدگلي و زارعي، 1382)

اگر چه اکثر مقالات راجع به ‌آزمون‌هاي تحليلي، در رابطه با مدل‌هاي روند نمائي و مدل ساختاري مورد استفاده جهت برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار حساب‌هاي مورد بررسي است. (اسلامي بيدگلي و زارعي، 1382) اما عموماً در این مقالات مدل‌هاي قضاوتي در فرايند تصميم‌گيري و قضاوت حسابرسان در اعمال ‌آزمون‌هاي تحليلي ناديده انگاشته شده است.( Kinney & cker, 1982 ) براي مثال بيگز و والد، پي بردند كه بيش از 90 % برآورد حسابرسان در ‌آزمون‌هاي تحليلي بر اساس قضاوت شخصي و تعصبات فکری صورت مي‌گيرد. (Biggs & WILD, 1985) همچنین شواهد قابل توجهي دال بر اينكه قضاوت اشخاص متأثر از تعصب و تمایل آنها مي‌باشد وجود دارد. از آنجا که وقوع جانبداری و تعصب در مورد قضاوت و تشخيص حسابرسان راجع به حساب‌هاي مورد رسيدگي همواره وجود دارد لذا لازم است به این موضوع پرداخته شود که نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال ‌آزمون‌هاي تحليلي چگونه است.

هدف از اين تحقيق بررسي اين مطلب است که تا چه میزان حسابرسان در برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار خود، مبنای قضاوت خود را ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده سال جاری و صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي قرار مي‌دهند؟ همچنین آیا حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي، ارزش‌هاي دفتري و صورت‌هاي مالي حسابرسی شده سال‌های قبل را مبناي قضاوت خويش قرار مي‌دهند؟ به عبارت ديگر آیا اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل بر برآوردهای حسابرسان تاثیر دارد یا خیر؟ وآيا روند اطلاعات حال،گذشته مي‌تواند بر اين قضاوت تاثير بگذارد؟

بر اين اساس در ادامه به آزمون‌هاي تحليلي و نحوه بكارگيري آنها پرداخته و پس از بيان پيشينه پژوهش به فرضيه‌ها،و روش آزمون و يافته‌ها اشاره شده و در نهايت نتيجه گيري و پيشنهادات ارائه مي‌شود.

**آزمون‌های تحلیلی وفرایند بکار گیری آن توسط حسابرسان :**

 ادبیات حسابرسی فرآیند بکارگیری آزمون‌های تحلیلی را درچهار مرحله به شرح زیر بیان می‌کند :

1) جمع آوري اطلاعات کلی راجع به شرکت و صورت‌هاي مالي و حساب‌هاي رسيدگي شده سال‌هاي قبل، اطلاعات صنعت و غیره

2) برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار

3) مقايسه ارقام مربوط به حساب‌هاي رسيدگي نشده با ارزش‌هاي مورد انتظار برآورد شده

4 - پی جویی انحرافات عمده از نتایج مورد انتظار

نمودار زیر فرآیند بکارگیری آزمون های تحلیلی توسط حسابرسان را نشان می‌دهد.

جمع آوري اطلاعات

برآورد ارزشهاي مورد انتظار حسابهاي مورد بررسي

مقايسه ارزشهاي مورد انتظار با ارزشهاي دفتري

كاستن از رسيدگيها و بررسي ها و افزايش كارايي حسابرسي

افزايش رسيدگيها و توجيه فعاليتهای موجود و افزایش اثربخشی

(اگر اختلاف در حد دامنه اهمیت برای اقلام مورد رسيدگي شده قرار نگيرد)

( اگر اختلاف در حد دامنه اهمیت برای اقلام مورد رسيدگي نشده قرار گيرد )

1

4b

2

3

4a

**نمودار 1. فرايند ‌آزمون‌هاي تحليلي در حسابرسي صورت‌هاي مالي**

 همان‌طور كه در نمودار ملاحظه مي‌شود به‌طور کلی حسابرسان در فرايند آزمون تحليلي ارزش‌های مورد انتظار را برای حساب‌هاي بررسي نشده، برآورد كرده و سپس ارقام واقعی مربوط به این حساب‌ها را با نتایج برآورد شده مورد مقايسه قرار می‌دهند و بسته به ميزان انحراف، اقدامات متنوعي را انجام خواهند داد. تحقيق حاضر راجع به مرحله دوم يعني نحوه قضاوت و تشخيص حسابرسان در رابطه با برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار خواهد بود و اینکه برآورد آنها تحت تاثیر چه عواملی قرار می‌گیرد؟ آیا اطلاعات حسابرسی نشده سال جاری و یا اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل و روند آنها در برآورد سود مورد انتظار واحد مورد رسیدگی، توسط حسابرسان موثر است یا خیر؟

كني و يوكر[[5]](#footnote-5) ( 1982)به نقل ازاستنلي بيگز و جان وايلد معتقدند كه استفاده از ارزش‌هاي دفتري حساب‌هاي رسيدگي نشده و یا صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي، اطلاعات نامناسبي را در اختيار حسابرسان جهت برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار قرار خواهند داد. آنها دو دليل بنيادي زیر را در دفاع از عقيده خود ارائه می‌دهد :

الف) استفاده از ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده جهت برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار توسط حسابرسان براي آزمون صحت ارزش‌هاي دفتري و صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي اصل استقلال حسابرسان براي بررسي صورت‌هاي مالي مشتريان را خدشه دار خواهد نمود. ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده بعنوان «‌ادعاهاي مديريت » بايد توسط حسابرسان با ترديد حرفه اي و با اين پيش فرض كه صورت‌هاي مالي داراي اشتباه و تقلب مي‌باشد مورد حسابرسي قرار گيرند. بنابراين وظيفه اوليه حسابرسان جمع آوري مدارك مستقل لازم جهت آزمون و ارزيابي صحت « ادعاهاي مديريت » خواهد بود. يكي از اين منابع اطلاعاتي، انجام آزمون‌هاي تحليلي و انجام برآوردهاي مستقل جهت اطمينان از صحت ارزش‌هاي دفتري و مقايسه اين ارقام با ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده به‌منظور تشخيص نوسانات غير عادي است. روشن است كه استفاده از اظهارات مديريت (صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده ) براي برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار جهت آزمون صحت ارزش‌هاي دفتري، مفهوم تحصيل مدارك مستقل از مشتري را خدشه دار خواهد نمود.

ب) استفاده از ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده جهت برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار در آزمون‌هاي تحليلي منجر به افزايش ريسك حسابرسي در رابطه با عدم رسيدگي به حساب‌هاي كه داراي اشتباهات با اهميت مي‌باشند، خواهد شد و این منجر به کاهش اثر بخشی حسابرسی خواهد شد ( ريسك  پذيرش نادرست )

عدم تشخيص يك اشتباه با اهميت يا تقلب در حسابرسي براي حسابرسان بسيار هزينه بر خواهد بود. لذا توصيه مي‌شود كه حسابرسان آزمون‌هاي خود را طوري برنامه ريزي كنند تا خطر  را به حداقل كاهش دهند تا حسابرسي داراي حداكثر اثربخشي باشد. در همين رابطه نيكخواه (1379) معتقد است كه عدم بكارگيري آزمون‌هاي تحليلي و يا استفاده نادرست آنها خارج از چارچوب قواعد مشخص بطور جدي بر اثربخشي كيفيت حسابرسي تاثير دارد. همچنين فریزر[[6]](#footnote-6) (2003) در تحقیقی نشان داد که بکارگیری آزمون تحلیلی، تاثیری را بر کارایی حسابرسی ندارد. در هر حال انجام قضاوت در اعمال رويه‌هاي تحليلي امري اجتناب ناپذير است و اينكه نحوه قضاوت حسابرسان چگونه در برآوردهاي آنها موثر است موضوعي است كه در ساير كشورها به آن پرداخته شده است.

پيشينه پژوهش

هولدر[[7]](#footnote-7) (1983) به نقل از استنلي بيگز وجان وايلد در تحقيقي نسبت هاي مالي برآورد شده توسط حسابرسان با استفاده از آزمون‌هاي تحليلي را در موسسات عمده فروشي مورد بررسي قرار داد. نتايج تحقيق نشان داده است كه نسبت‌هاي محاسبه شده توسط حسابرسان با اعمال آزمون‌هاي تحليلي داراي اختلافات قابل توجه با یکدیگر مي‌باشد. يعني به عبارتي حسابرسان، قضاوت‌هاي متفاوتي را راجع به يک مورد خاص داشته‌اند.

كني و آكر در تحقيقي در سال (1983) به اين نتيجه رسيده اند كه دامنه قابل رسیدگی كه حسابرسان جهت آزمون صحت ارزش‌هاي دفتري برآورد خواهند كرد متأثر از ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده و ارقام مندرج در صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي است. در ضمن آنها به اين نتيجه رسيده اند كه اگر روند صورت‌هاي مالي مورد رسيدگي مشابه روند صورت‌هاي مالي سال‌هاي قبل باشد اين تأثير پذيري بيشتر مي‌باشد.

استنلي بيگز و جان وايلد[[8]](#footnote-8) در سال (1985) در تحقيق خود از حسابرسان خواستند تا ارزش‌هاي مورد انتظار و دامنه قابل رسیدگی را در حالتهاي مختلف, زمانی‌که به اطلاعات حسابرسي شده سال قبل و نيز در حالت ارائه يا عدم ارائه صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال جاری دسترسی دارند برآورد نمایند، نتايج اين تحقيق نيز مشابه تحقيق كني و آكر مشخص نمود كه قضاوت حسابرسان براي برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار بصورت جانبدارانه تحت تأثير ارقام مندرج در صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي و ارزش‌هاي دفتري حسابرسی نشده قرار مي‌گيرد.

جيمز و وايت[[9]](#footnote-9) (1989) در تحقيق خود به اين نتيجه رسيده اند كه برآورد حسابرسان در مورد ارزش‌هاي مورد انتظار و ارزش‌هاي حسابرسي و نيز دامنه آنها متأثر از اطلاعات حسابرسي نشده صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي شده مي‌باشد. قضاوت حسابرسان در مواردي كه روند صورت‌هاي مالي برخلاف روند صورت‌هاي مالي سال‌هاي قبل باشد يا صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي كاهشي را نسبت به صورت‌هاي مالي سال‌هاي قبل نشان دهد، بيشتر تحت تأثير ارزش‌هاي قابل رسیدگی قرار خواهد گرفت. جان کندي[[10]](#footnote-10) در سال ( 1995 ) در تحقيق خود نشان داد که وجود ديدگاه و تعصبات قبلي حسابرسان تاثير بسزايي بر قضاوت آنان در اعمال آزمون هاي تحليلي خواهد داشت. و قضاوت اوليه تحت تاثير عوامل مختلف مانند پاسخگويي مسئولين واحد مورد رسيدگي در قبال صورت‌هاي مالي وتجربه حسابرسان تعديل نمي‌گردد. دليل اين امر به این مسئله بر می‌گردد که حسابرسان قادر به ناديده انگاشتن اثرات و شواهد دوره‌هاي قبل که مورد رسيدگي آنان قرار گرفته نخواهند بود.

فریزر و همكاران در سال (1997) نشان دادند كه حسابرسان انگليسي در عمل از آزمون‌هاي تحليلي ساده تر نسبت به روش‌هاي پيچيده آزمون تحليلي همچون رگرسيوني استفاده مي‌كنند. شلتون[[11]](#footnote-11) در سال (1999) در تحقيق خود نشان داد که حسابرسان در اعمال قضاوت خويش علاوه بر مدارک مربوط غالبا مدارک نامربوط و نامناسب را نيز در نظر می‌گیرند. بنابراين هر چه استفاده از اين مدارک بيشتر گردد قضاوت آنها داراي جانبداری[[12]](#footnote-12) بيشتر خواهد بود.نهايتا آنها نتيجه‌گيري نمودند که هر چه سطح تجربه افراد و رده سازماني آنها بيشتر باشد آنان قادر به تعديل اثرات اين موارد بوده و قادر به اعمال قضاوت بهتر و مناسبتر در استفاده از مدارک موجود در اعمال آزمون هاي محتوا و تحليلي خواهند بود.

یپ و همكاران در سال (2000) در تحقيق خود به تاثير محيط حسابرسي بر نحوه اعمال آزمون‌هاي تحليلي پرداختند، يافته‌هاي آنها نشان داد كه نحوه قضاوت اولیه حسابرس در چگونگي اعمال آزمون‌هاي تحليلي تاثير دارد. آنها عوامل تعديل‌كننده نحوه قضاوت را به نحوه ارزيابي اوليه، نحوه شكل‌گيري و ايجاد فرضيات اوليه و نحوه فرضيات در نظر گرفته شده مربوط دانسته اند.

پایک در سال ( 2009 ) در مقاله دكتراي خود به بررسي تاثير اقلام حسابرسي نشده بر اجراي آزمون‌هاي تحليلي پرداخت، يافته‌هاي او نشان مي‌دهد كه سوءگيري انتظاراتي حسابرس نسبت به مانده‌ها مي‌تواند بر كيفيت قضاوت حسابرسي در زماني كه از آزمون‌هاي تحليلي استفاده مي‌كند، تاثير منفي بگذارد.

عليرغم تحقيقات مختلف موجود راجع به آزمون‌هاي تحليلي در ادبيات حسابرسي و حسابداري، تحقيقات كمي راجع به آزمون‌هاي تحليلي و اثربخشي آن در مراحل مختلف حسابرسي در ايران، انجام شده است. در ادامه به بخشي از اين تحقيقات كه بيانگر ادبيات آزمون‌هاي تحليلي موجود در حوزه حسابرسي و حسابداري ايران مي‌باشند و ليكن تا حدودي به تحقيق حاضر مرتبط مي‌شوند اشاره مي‌شود.

حساس يگانه در سال (1376) به بررسي سطح آگاهي افراد حرفه‌اي و دانشگاهي از آزمون‌هاي تحليلي پرداخته است، يافته‌هاي او نشان مي‌دهد كه شناخت اندكي نسبت به اين آزمون‌ها در سطح حرفه و دانشگاه وجود دارد.

نيكخواه و ديگران در سال ( 1379 ) در تحقیق خود به این نتیجه رسیده اند که آزمون‌هاي تحليلي در تمامي مراحل حسابرسي توسط حسابرسان ايراني بكار گرفته مي‌شود اما ضريب اهميت اين روش‌ها براي حسابرسان ايراني از اهميت قابل ملاحظه اي برخوردار نيست. همچنين از روش‌هاي پيشرفته آزمون تحليلي مثل رگرسيوني استفاده نمي‌شود، او معتقد است كه اين وضعيت مي‌تواند كيفيت حسابرسي در ايران را مخدوش سازد.

اسلامي بيگدلي (1382) به بررسي تطبيقي روش‌هاي آماري در آزمون‌هاي تحليلي در حسابرسي پرداخت. نتايج او نشان داد كه روش‌هاي تحليلي آماري داراي قابليت عملي و پيش‌بيني متفاوتي هستند و داده‌هاي غيرمالي براي پيش بيني در آزمون‌هاي تحليلي كاربرد بيشتري دارند.

 سجادي (1384) در تحقيق خود نشان داد كه آزمون‌هاي تحليلي توسط اعضاي جامعه حسابرسان رسمي استفاده شده ولي حسابداران رسمي شاغل انفرادي از آن استفاده كمتري مي‌كنند.

رحيميان ( 1387 ) در تحقيق خود نشان داد كه آزمون‌هاي تحليلي در مراحل برنامه‌ريزي به ندرت استفاده شده و تقريبا در نيمي از قراردادهاي حسابرسي در اجراي آزمون‌هاي محتوا بكارگرفته مي‌شود. همچنين در كليه قراردادهاي حسابرسي، در مرحله نهايي از اين آزمون استفاده مي‌شود.

مرور يافته‌هاي داخلي و خارجي نشان مي‌دهد كه اين يافته‌ها ونحوه بكارگيري آزمون‌هاي تحليلي در مواردي با يكديگر متفاوتند اما در مورد اينكه نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي چگونه است موضوعي است كه تا كنون در ايران مورد بررسي قرار نگرفته است. لذا در اين تحقيق در صدديم تامطابق با تحقيق جيمز و ديگران به بررسی نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي در حرفه حسابرسي ايران بپردازيم. انتظار مي‌رود كه يافته‌هاي اين تحقيق بتواند به بسط ادبيات تئوريكي آزمون‌هاي تحليلي در ايران كمك كرده و همچنين به تبين نحوه قضاوت حسابرسان در بكارگيري اين تكنيك بيانجامد. لذا اهداف پژوهش حاضر را مي‌توان به شرح زير توضيح داد:

اهداف پژوهش

اهداف پژوهش حاضر را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

1. انجام تحقیق نیمه تجربی برای درک این مسئله که آیا اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی وروند آنها و اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل تاثیری بر نحوه‌ی قضاوت حسابرسان جهت برآورد ارزش‌ها ی مورد انتظار دارد یا خیر ؟
2. ارائه‌ی اطلاعات برای حرفه جهت آسیب‌شناسی شاغلین در حرفه، جهت فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌های تحلیلی
3. تعیین اعتبار آزمون‌های تحلیلی به عنوان یک روش حسابرسی كار آمد و بكار گيري آن در مراحل مختلف حسابرسي شر كت هاي ایرانی

روش شناسی پژوهش

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

درصدسود ناو يژه مورد انتظار (EV) Expected Value

حد بالاي درصدسود ناو يژه مورد انتظار (UB) Upper bounds

حد پايين درصدسود ناو يژه مورد انتظار (LB) Lower bounds

گردآوري داده‌ها و تعريف متغيرهاي تحقيق

حسابرسان گروه‌هاي مورد آزمون، به شش دسته تصادفي تقسيم بندي و از هر گروه خواسته شده بود با توجه به صورت سود وزيان ناويژه، برآوردهاي سه گانه فوق را انجام داده تا با توجه به اين نتايج فرضيات تحقيق مورد آزمون قرار گيرند.

اطلاعات مندرج در پرسشنامه‌ها با توجه به تاريخ صورت‌هاي مالي به چهار گروه ذيل مي‌باشند :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| عنوان | سال مالي | شرح |
| I | X1 X2 X3 | اطلاعات حسابرسي شده سه ساله بخش سود و زيان ناويژه شرکت  |
| II | X4 X5 | اطلاعات حسابرسي شده دو ساله بخش سود و زيان ناويژه شرکت  |
| III | X6 | اطلاعات حسابرسي نشده سود و زيان ناويژه سال جاري با حداقل مبلغ |
| IV | X6 | اطلاعات حسابرسي نشده سود و زيان ناويژه سال جاري با حداكثر مبلغ  |

شش گروه مختلف از حسابرسان انتخاب شده به دو طبقه تقسيم گرديدند و هر گروه قسمتي از اطلاعات فوق را دريافت نمودند.

طبقه اول شامل سه گروه از حسابرسان هستند كه اطلاعات حسابرسي‌شده كوتاه مدت ( 2 ساله) را دريافت كرده اند يعنیSL,Sh,SN ‘ وطبقه دوم شامل گروههاي 3 گانه بعدي هستند كه علاوه بر اطلاعات كوتاه مدت ( 2 ساله )، اطلاعات بلند مدت يعني 3 سال قبل حسابرسی شده را در دسترس دارند.يعني LL,Lh,LN

با توجه به در دسترس بودن اطلاعات، گروه‌هاي 6 گانه را مي‌توان بشرح ذيل نام‌گذاري كرد.

|  |  |
| --- | --- |
| طبقه اول | طبقه دوم |
| SL = II + IIISH = II + IV) SN = II گروه كنترل) | LL = I + II + IIILH = I + II + IVLN = I + II (گروه كنترل) |

(SL) دسته‌اي از حسابرسان مي‌باشند كه اطلاعات كوتاه مدت سود وزيان ناويژه 2 ساله (II) را به همراه اطلاعات حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي با حداقل مبلغ مورد انتظار از سود ناويژه (III) در اختيار دارند.

(SH) دسته‌اي از حسابرسان مي‌باشند كه اطلاعات كوتاه مدت سود وزيان ناويژه 2 ساله (II) را به همراه اطلاعات حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي با حداكثر مبلغ مورد انتظاراز سود ناويژه (III) در اختيار دارند.

(SN ) دسته‌اي از حسابرسان مي‌باشند كه تنها اطلاعات كوتاه مدت سود وزيان ناويژه 2 ساله (II) را در اختيار دارند و بعنوان گروه كنترل جهت آزمون فرضيات تحقيق مورد استفاده قرارگرفتند.

(LL) دسته‌اي از حسابرسان مي‌باشند كه علاوه بر اطلاعات كوتاه مدت سود وزيان ناويژه 2 ساله (II)، اطلاعات بلند مدت 3 ساله سود وزيان ناويژه (I) را به همراه اطلاعات حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي با حداقل مبلغ (III) در اختيار دارند.

(LH ) دسته‌اي از حسابرسان مي‌باشند كه علاوه بر اطلاعات كوتاه مدت سود وزيان ناويژه 2 ساله (II)، اطلاعات بلند مدت 3 ساله سود وزيان ناويژه (I) را به همراه اطلاعات حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي با حداكثر مبلغ (IV) در اختيار دارند.

(LN ) دسته ‌اي از حسابرسان مي‌باشند كه علاوه بر اطلاعات كوتاه مدت سود وزيان ناويژه 2 ساله (II)، اطلاعات بلند مدت 3 ساله سود وزيان ناويژه (I) را نيز در اختيار دارند و بعنوان گروه كنترل جهت آزمون فرضيات تحقيق مورد استفاده قرارگرفتند.

 بر مبنای تقسیم بندی فوق فرضیات تحقیق برای سنجش سوگیری قضاوتی حسابرسان به صورت زیر ارائه گردید. این فرضیات عبارتند از:

فرضیه‌های پژوهش :

**فرض اول :**

"براورد ارزش‌هاي مورد انتظار سود ناويژه (EV) و حد بالا(UB) و حد پايين ( LB ) توسط حسابرسان گروه‌هاي( SH) و (SL )متاثر از ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده و صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي مي‌باشد".

**فرض دوم :**

"اختلاف برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار سود ناويژه (EV) و ( UB ) و ( LB) دربین حسابرسان گروه‌هاي (SN ) و ( SH) بيشتر از اختلاف براورد ارزش‌هاي مورد انتظار سود ناويژه (EV) و ( UB ) و ( LB) دربین حسابرسان گروه‌هاي (SN ) و ( SL ) مي‌باشد.

**فرض سوم :**

"اختلاف در ميزان فراواني قضاوت‌هاي اعمال شده بين دو گرو ه ( SN ) و ( SH ) به‌طور معنادار بيشتر از اختلاف در ميزان فراواني قضاوت‌هاي اعمال شده بين حسابرسان دو گروه (SN ) و ( SL) خواهد بود."

**فرض چهارم :**

"براورد سود ناويژه مورد انتظار (EV) و( UB )و( LB)توسط حسابرساني كه اطلاعاتي بلند مدت را در دسترس دارند بطور معناداري متفاوت از براورد ارزش‌هاي مورد انتظار حسابرساني مي‌باشد كه اطلاعات كوتاه مدت دو ساله را در اختيار دارند"(LN vs SN ,LHvsSH, LL vs SL)

تجزیه وتحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها **:**

به منظور ارزيابي فروض 4 گانه تحقيق حاضر اقدام به توزيع [[13]](#footnote-13)400 پرسشنامه در بين حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسي و جامعه حسابداران رسمي ايران گرديد. رده سازماني حسابرسان مورد آزمون شامل حسابرسي ارشد سرپرست مدير و شريك مي‌باشد.

از مجموع 400 پرسشنامه توزيع شده تنها 183 پرسشنامه جمع آوري گرديد و مابقي پرسشنامه‌ها پاسخ داده نشدند.( جدول1 )

 **جدول1. اطلاعات مربوط به پرسشنامه‌هاي توزيع شده**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| پرسشنامه‌هاي دريافت نشده | پرسشنامه‌هاي دريافت شده | پرسشنامه‌هاي توزيع شده | شرح |
| % | تعداد | % | تعداد | % | تعداد |
| 6048 | 12097 | 4052 | 80103 | 100100 | 200­200 | نوبت اولنوبت دوم |
| 54 | 217 | 46 | 183 | 100 | 400 | جمع |

**روش‌های پردازش داده‌ها وآزمون‌های آماری**

در اين تحقيق براي تجزيه و تحليل اطلاعات از نرم افزار (SPSS) استفاده شده است كه در آن براي آزمون فرضيه سه، بدلیل تست فراوانی‌های مشاهده شده از آزمون کاي اسکوئر و براي مابقي فروض چون هدف بررسي ميانگين پاسخ‌هاي دريافت شده دو نمونه مستقل بوده است از ازمون(T-TEST ) استفاده شده است. براي آزمون فرضيات تحقيق میزان خطای مورد قبول به ميزان05/0< ∂ ( قبول فرض H0) در نظر گرفته شده ست.

نتايج

 **فرض اول**

برای پاسخ‌گوئی به این سوال كه آيا حسابرسان در هنگام حسابرسي صورت‌هاي مالی سال مورد رسیدگی مبناي قضاوتي خود را مداركي مستقل از صورت‌هاي مالي قرار خواهند داد يا اينكه مبناي قضاوتي خود را صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد بررسي در نظر خواهند گرفت، فرضیه اول به شرح زیر مطرح گرديد :

" براورد ارزش‌هاي مورد انتظار سود ناويژه ( EV ) و حد بالا ( UB ) و حد پايين ( LB ) توسط حسابرسان گروههاي ( SH ) و ( SL ) متاثر از ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده و صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي مي‌باشد".

جهت آزمون فرض فوق ميانگين پاسخ‌هاي دريافتي از گروه‌هاي مورد آزمون ( SH ) و ( SL) مورد مقايسه قرار گرفت و تفاوت ميانگين گروه‌هاي مورد بررسي فوق توسط ازمون (T-TEST) اندازه‌گيري گرديد. بدیهی است كه اگر دو گروه مورد آزمون در براورد سودهاي مورد انتظار و دامنه مورد پذيرش سود مستقل از صورت‌هاي مالي مورد رسیدگی اظهار نظر و قضاوت نمايند قاعدتاٌ بايد بین ميانگين پاسخ‌هاي دريافتي بين دو گروه ( SH ) و ( SL ) تفاوت معناداري وجود نداشته باشد. مطابق با يافته‌ها ميانگين پاسخ‌هاي دريافتي توسط گروه ( SH ) براي ارزش‌هاي مورد انتظار سود ناويژه ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) به‌ترتيب برابر است با (52/27 و92 /30 و72 /28) در مقابل ميانگين پاسخ‌هاي دريافت‌هاي براي ارزش‌هاي مورد انتظار سود ناويژه ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) گروه ( SL ) به‌ترتيب برابر است با (79/22 و 88/26 و 70/24)همان‌گونه كه مشاهده مي‌نماييد ميانگين پاسخ‌هاي دريافتي متفاوت از هم بوده كه اين نشان دهنده پذيرش فرض اول مي‌باشد.

نتايج ازمون ( T-TEST ) جهت آزمون معنادار بودن تفاوت ميانگين پاسخ‌هاي دو گروه در جدول 2 خلاصه شده است. طبق جدول سطح معناداري براي دو گروه( SH ) و ( SL ) در ارتباط با ارزش‌هاي مورد انتظار ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) به‌ترتيب جدول ذيل خلاصه گرديده است.

 **جدول2. تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظاردو گروه (SH و SL )**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| EV | LB | UB |
| 02/4 | 04/4 | 73/4 | تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار SH-SL |
| 00/0 | 00/0 | 00/0 | سطح معناداري sig))براي تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار SH-SL |

همان‌گونه كه در جدول فوق مشاهده مي‌گردد سطح معناداري كمتر از05/0= ∂ مي‌باشد. بنابراين تفاوت ميانگين‌هاي بين ارزش‌هاي مورد انتظار دو گروهSH) ( و ( SL ) معنادار مي‌باشد. (پذيرش فرض (H1

نتايج تحقيق حاضر نشان‌دهنده اين مطلب مي‌باشد كه حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي و قضاوت خويش، مبنا را صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسیدگی قرار می‌دهند. اين مطلب نشان دهنده تاثير سوء صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي بر قضاوت حسابرسان مي‌باشد و يك خطر ذاتي را براي حسابرسان نمايش مي‌دهد.

**فرض دوم**

فرض دوم به بررسي ميزان تاثير صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي بر روي قضاوت حسابرسان خواهد پرداخت. جهت بررسي اين مطلب محقق اقدام به طراحي فرض ذيل نموده است:

"اختلاف برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار سود ناويژه( EV) و ( UB ) و ( LB ) بين حسابرسان گروه‌هاي ( SN ) و (SH) بيشتر از اختلاف برآورد ارزش‌هاي مورد انتظار ( EV) و ( UB) و ( LB ) در بين حسابرسان گروه‌هاي( SN ) و ( SL ) مي‌باشد."

فرضیه فوق به بررسي اين مطلب مي‌پردازد كه اگر روند صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد بررسي متفاوت از روند صورت‌هاي مالي سال‌هاي گذشته باشد تاثير بيشتري بر قضاوت‌هاي اعمال شده حسابرسان خواهد گذاشت يا اگر اين روندها مشابه سنوات گذشته باشد؟

جهت بررسي مطلب فوق ميانگين پاسخ‌ها دريافتي دو گروه (SH) و ( SL ) با گروه كنترل (SN) مقايسه شده است. قاعدتاٌ اگر تفاوت ميانگين بين اين دو مقايسه وجود داشته باشد مي‌توان تاثير روندهاي صورت‌هاي مالي را بر قضاوت حسابرسان مشخص نمود. همان‌طور كه در جدول3 قابل مشاهده مي‌باشد تفاوت ميانگين بين دو گروه ( SN ) و (SH) معنادار بوده و اين تفاوت در بين دو گروه ( SN ) و ( SL ) معنادار نمي‌باشد. قاعدتاٌ مي‌توان چنين استنباط نمود كه تاثير صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي ( X6 ) گروه (SH) كه متفاوت از روند صورت‌هاي مالي گذشته ( دو سال قبل ) مي‌باشد بيشتر بر قضاوت حسابرسان تاثير گذار بوده است.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | EV | UB | LB |
| تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار دو گروه SH-SN | 33/3 | 05/3 | 42/4 |
| سطح معناداري( (sig براي تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار دو گروه SH-SN | 001/0 | 001/0 | 000/0 |

**جدول3. تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار دو گروه (SN و (SH**

**جدول4 . تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار دو گروه (SN و SL)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | EV | UB | LB |
| تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار دو گروه SL-SN | 68/0- | 99/0- | 31/0- |
| سطح معناداري( (sig براي تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار دو گروه SL-SN | 439/0 | 309/0 | 7/0 |

همان‌گونه كه در جدول3 مشاهده مي‌گردد سطح معناداري در بین تفاوت ميانگين دو گروه (SN) و میانگین ( SH ) معنادار بوده است يعني اين ميزان از 05/0= ∂ كوچك‌تر مي‌باشد.

اما همين تفاوت براي دو گروه ( SN ) و ( SL ) بزرگتر از05/0= ∂ مي‌باشد.كه اين امر نشان د‌هنده عدم معنادار بودن تفاوت ميانگين دو گروه ( SN ) و ( SL ) مي‌باشد.

با مشاهده جدول فوق مشخص مي‌گرددكه تفاوت ميانگين بين دو گروه ( SN ) و (SH) در هر سه ارزش مورد انتظار سود ناويژه ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) بزرگتر از تفاوت ميانگين بين دو گروه ( SN ) و ( SL ) مي‌باشد. در نتیجهٌ استنباط نهايي چنين مي‌باشد كه فرض دوم نيز مورد پذيرش قرار گرفته و به‌عبارت ديگر اگر روند صورت‌هاي مالي متفاوت از روند صورت‌هاي مالي سنوات گذشته باشد اين امر مي‌تواند تاثير بيشتري بر قضاوت حسابرس گذاشته و حسابرس ميزان قضاوت خود را تعديل خواهد نمود.

**فرض سوم**

فرضیه سوم به بررسي تفاوت در فراواني ميزان قضاوت‌هاي اعمال شده بين حسابرسان دو گروه ( SH ) و ( SL ) مي‌پردازد براي آزمون اين فرض ابتدا درصد سود ناخالص مورد انتظار حسابرسان مورد آزمون گروه‌هاي ( SH ) و ( SL ) را به چند رده تقسيم مي‌كنيم و فراواني مشاهده شده با توجه به پرسشنامه‌هاي جمع آوري شده را براي هر يك از سه گروه( SN ) و ( SH ) و ( SL ) را مشخص مي‌كنيم سپس اين فراواني‌ها را با فراواني‌هاي مورد انتظار كه توسط برنامه ( SPSS ) مشخص شده است و نيز آزمون کاي اسکوئر مورد بررسي قرار مي‌دهيم. همانطور كه در جدول 5 مشاهده مي‌گردد آزمون کاي اسکوئر ( آمارهX ) نتايج حاصله را ارائه داده است.

با توجه به مقدار اماره 593/8X= و درجه آزادي 3df= سطح معناداري 035/0 sig=نشان دهنده معنادار بودن ميزان فراواني‌هاي مشاهده شده و مورد انتظار بين دو گروه ( SN ) و ( SH ) مي‌باشند.

 اما در ارتباط با دو گروه ( SN ) و ( SL ) نتايج ذيل حاصل شده است :

با توجه به مقدارآماره 411/2X= و درجه آزادي2df= سطح معناداري 3/0 sig= حاصل شده است كه اين امر نشان دهنده عدم معنادار بودن تفاوت در ميزان فراواني‌هاي مشاهده شده و مورد انتظار در بين دو گروه ( SN ) و ( SL ) مي‌باشد.

**جدول 5.سطح معنادار sig)) براي آزمون کا ي اسکوئر**

|  |  |
| --- | --- |
| گروه | SN |
| SH | 035/0 |
| SL | 3/0 |

**جدول 6. مقايسه فراوانيهاي مشاهده شده و مورد انتظار آزمون کا ي اسکوئر**

|  |  |
| --- | --- |
| دامنه | 37-32 32-27 27-22 22-17 |
| فراواني مشاهده شده SN فراواني مورد انتظار | 0 14 12 6 |
| 3 3/15 4/9 4/4 |
| فراواني مشاهده شده SHفراواني مورد انتظار | 6 17 7 3 |
| 3 7/15 6/9 6/4 |

|  |  |
| --- | --- |
| دامنه | 32 - 27 27- 22 22- 17 |
| فراواني مشاهده شده SNفراواني مورد انتظار | 14 12 6 |
| 42/11 /14 4/6 |
| فراواني مشاهده شده SLفراواني مورد انتظار | 7 15 6 |
| 8/9 6/12 6/5 |

همان‌گونه كه در جدول 6 مشاهده مي‌گردد و با توجه به آزمون کاي اسکوئر تفاوت ارزش‌هاي مورد انتظار و مشاهده شده در دو گروه ( SN ) و ( SH ) بيشتر از دو گروه ( SN ) و (SL ) مي‌باشند. در نتيجه فرض سوم مورد پذيرش قرار خواهد گرفت. نتايج اين فرض مشابه فرض دوم بيانگر اين مطلب است كه حسابرسان گروه ( SH ) بيشتر از حسابرسان گروه (SL) تحت تاثير صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي قرار خواهند گرفت. بنابراين اگر ارزش‌هاي دفتري حسابرسي نشده داراي اشتباه يا تقلب باشند چنين امري منجر به افزايش احتمال عدم بررسي يك حساب كه بايد مورد بررسي قرار گيرد خواهد شد و ريسک ( B ) افزايش مي‌يابد.

از انجا كه عموماٌ اطلاعات بيش از دو سال قبل از سال مورد رسيدگي در اختيار حسابرسان خواهد بود طرح اين سوال منطقي بنظر مي‌رسد كه آيا وجود اطلاعات بلند مدت مثلا پنج سال قبل از سال مورد رسيدگي مي‌تواند تاثيري بر ميزان قضاوت حسابرسان داشته باشد يا خير و تا چه اندازه وجود اطلاعات بلند مدت مي‌تواند اثر سوء صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي را بر قضاوت حسابرسان تعديل نمايد. لذا جهت بررسي اين مطلب فرضيه چهار توسط محقق مطرح گرديد تا بتواند شواهد عيني براي رد يا قبول اين مساله يافته باشد.

**فرض چهارم**

فرض چهارم به بررسي اين مطلب خواهد پرداخت كه ايا وجود اطلاعات بلند مدت پنج سال قبل مي‌تواند تاثيري بر ميزان قضاوت حسابرسان در براورد ارزش‌هاي مورد انتظار آنان براي سال مورد بررسي داشته باشد يا خير؟ لذا محقق جهت بررسي اين مطلب اقدام به طرح فرضيه ذيل نموده است:

"براورد سود ناويژه مورد انتظار ( EV ) و ( UB ) و ( LB ) توسط حسابرساني كه اطلاعاتي بلند مدت را در دسترس دارند بطور معناداري متفاوت از براورد ارزش‌هاي مورد انتظار حسابرساني مي‌باشد كه اطلاعات كوتاه مدت دو ساله را در اختيار دارند" (LNvsSN,LHvsSH,LLvsSL)

انچه منطقي به نظر مي‌رسد اين است كه اگر اطلاعات بلند مدت تاثيري بر قضاوت حسابرسان نداشته باشند لزوماٌ بايد ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار براوردي آن دسته از حسابرساني كه اطلاعات كوتاه مدت را در اختيار دارند مشابه ارزش‌هاي مورد انتظار براوردي حسابرساني باشد كه اطلاعات بلند مدت را در دسترس دارند و تفاوت ميانگين اين دو گروه نبايد معنادار باشد.

همانگونه كه در جدول 7 مشاهده مي‌گردد تفاوت ميانگين گروه حسابرساني كه اطلاعات بلند مدت پنج ساله را در اختيار دارند با حسابرساني كه اطلاعات كوتاه مدت دو ساله را در اختيار دارند معنادار نبوده و اين بدان معنا مي‌باشد كه وجود اطلاعات بلند مدت نمي‌تواند تاثير چنداني بر قضاوت حسابرسان داشته باشد.

 **جدول7 . تفاوت ميانگين براوردي گروه‌هاي مورد آزمون (فرض 4)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | EV | UB | LB |
| تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار LN-SN  | 56/2 | 39/2 | 54/2 |
| سطح معناداري( (sig براي تفاوت ميانگينارزش‌هاي مورد انتظار LN-SN | 001/0 | 003/0 | 002/0 |

**جدول 8 . تفاوت ميانگين براوردي بين گروه‌هاي مورد آزمون (فرض 4)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | EV | UB | LB |
| تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظارLH-SH | 08/1 | 78/0 | 04/0 |
| سطح معناداري( (sig براي تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار LH-SH | 21/0 | 343/0 | 962/0 |

**جدول 9 . تفاوت ميانگين براوردي بين گروه‌هاي مورد آزمون (فرض 4)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | EV | UB | LB |
| تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار LL-SL  | 46/1 | 42/1 | 55/1 |
| سطح معناداري( (sig براي تفاوت ميانگين ارزش‌هاي مورد انتظار LL-SL | 088/0 | 124/0 | 057/0 |

همان‌طور كه در جدول‌های 7، 8 , 9 مشاهده مي‌گردد با مقايسه اي كه بين گروه‌هاي شش گانه انجام گرديده است و نيز آزمون T-TEST انجام شده نتيجه گيري مي‌شود كه اختلاف در تفاوت ميانگين پاسخ‌هاي دريافتي دربين گروههاي ( SH ) و ( LH ) و نيز ( LL ) و( SL ) معنادار نبوده و تنها اختلاف تفاوت در ميانگين پاسخ دريافتي از گروه‌هاي كنترل ( SN ) و (LN) معنادار مي‌باشد.

نتايج موجود نشان دهنده اين مطلب است كه تفاوت در براورد ارزش‌هاي مورد انتظار توسط گروه‌هاي مورد آزمون معنادار نمي‌باشد. نتايج حاصله تاكيد مجددي بر صحت فرض اول بوده و نمايانگر اين مطلب مي‌باشد كه قضاوت حسابرسان كاملاٌ تحت تاثير صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي قرار مي‌گيرد و اين خود زنگ خطري براي حسابرسان مي‌باشد.

**نتيجه گيري و پیشنهادات**

هدف اصلي حسابرس مستقل اظهار نظر درباره كليت صورت‌هاي مالي مورد رسيدگي مي‌باشد. آزمون‌هاي تحليلي، حسابرسان را در شناخت موارد غيرعادي در صورت‌هاي مالي و همچنین ارزيابي منطقي بودن كليت صورت‌هاي مالي و اجراي آزمون‌هاي محتوا و منطقي بودن مانده حساب‌ها ياري مي‌دهد. هدف اين پژوهش بررسي این موضوع بوده است که آیا نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون‌هاي تحليلي، از اطلاعات حسابرسی نشده سال جاری و یا اطلاعات حسابرسی شده سال‌های قبل تاثیر می‌پذیرد یا خیر؟همچنین میزان تاثیر پذیری قضاوت حسابرسان در صورتی که روند تهیه و افشاء صورت‌هاي مالي در سال جاری مشابه یا متفاوت با سال‌هاي قبل باشد نیز در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است. برای این منظور از حسابرسان مستقل در دو گروه کنترلی و تحت آزمایش، خواسته شده است تا با توجه به اطلاعات حسابرسی شده شرکت در سال جاری و حسابرسی نشده شرکت در سال‌های قبل راجع به سودناویژه، برآوردهایی را انجام دهند.

نتايج تحقیق نشان دهنده اين مطلب است که قضاوت حسابرسان تحت تاثير اطلاعات ارائه شده توسط صاحبکاران بوده و ارقام مندرج در صورت‌هاي مالي سال مورد رسیدگی، قضاوت حسابرسان را تحت الشعاع قرار مي‌دهد. همچنین هرگاه روند تهیه و افشاء اطلاعات صورت‌هاي مالي حسابرسي نشده سال مورد رسيدگي متفاوت با اطلاعات سال هاي قبل باشد، نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون های تحلیلی داراي سوء گيري قضاوتي بيشتري است.

نتایج حاصل از این تحقيق با نتایج بسیاری از تحقيقات خارجی پیشین این حوزه که در صفحات قبل تشريح گردیده است، مطابقت دارد. ( Biggs & WILD, 1985) (Jackson & Tong Tan. 2000) (Jame & white, 1989) (Kenndy, 1995 ) (Kinney & cker, 1982 ) (Pike; 2009 )

**پيشنهادهاي مبتني بر نتايج پژوهش**

با توجه به نتایج اين تحقیق مبنی بر تاثیر‌پذیری حسابرسان از اطلاعات ارائه شده توسط صاحبکاران، پيشنهاد مي‌شود كه جامعه حسابرسي و صاحبنظران حرفه راه حلي مناسب جهت رعايت استقلال حسابرسی در اعمال آزمون‌هاي تحليلي ارائه داده و شاغلين در حرفه را ملزم به رعايت اين راه‌حل‌ها نمايند.همچنین هيئت تدوين استانداردهاي حسابرسي، با بررسي الزامات و نكات لازم در استاندارد حسابرسي زمينه بكارگيري از آزمون‌هاي تحليلي را همچون ساير كشورها فراهم آورده و به مديران الزام نمائيدتا با آموزش‌هاي لازم، توان اعضاي حرفه را در نحوه استفاده از آزمون‌های تحلیلی تقويت نمايند تا بدين وسيله گام‌هاي موثري جهت تعديل اثرات سوء‌قضاوت، و تعصبات شخصي افراد در هنگام اعمال آزمون‌ها تحليلي برداشته شود.

**پيشنهادهايي براي پژوهش‌هاي آتي**

با توجه به نتايج حاصل از اين تحقيق مي‌توان عناويني بشرح ذيل را براي تحقيقات آتي پيشنهاد نمود:

انجام تحقيق با مشاهده شواهدعيني بجاي پرسشنامه.

انجام تحقيقات مشابه در موسسات حسابرسي كوچك و مطابقت و مقايسه اين نتايج با شركت‌هاي بزرگ حسابرسي

**محدوديت‌هاي تحقيق**

از آنجايي كه روش جمع آوري اطلاعات پرسشنامه بوده است از اين‌رو نتايج حاصله، از محدوديت‌هاي ذاتي پرسشنامه برخوردار است.

ديگراينكه احتمال عدم تعميم‌پذيري نتايج به آن دسته ازحسابرسان مستقل كه نمونه آنان درجامعه آماري حضور نداشتند وجود دارد.

ونهايتاٌ عدم دريافت پاسخ به پرسشنامه از طرف آن تعداد از حسابرسان مستقل كه در نمونه آماري وجود داشته اند ولي در تكميل پرسشنامه همكاري نكردند ممكن است تعميم پذيري نتايج حاصله را محدود نمايد.

. **منابع :**

1. اسلامي بيدگلي، غ.، زارعي، ح.(1382) «پژوهش تجربي پيرامون روش‌هاي تحليلي آماري در حسابرسي »، *بررسي‌هاي حسابداري و حسابرسي*، شماره 33، ص 130-107

2.حساس يگآنه، ي.(1376)« روش‌هاي تحليلي در حسابرسي »، *فصلنامه بررسي‌هاي حسابداري*، شماره 19، ص 112-99.

3.رحیمیان، نظام الدین. (1387) كاربرد رو شهای تحلیلی در حسابرسی صور تهای مالی، *بررسیهای حسابداری و حسابرسی*، دوره 15، شماره 53، ص 53 تا 66

4.سازمان حسابرسي (1379). *استانداردهاي حسابرسي كميته فني سا زمان حسابرسي نشريه شماره124. تهران : سازمان حسابرسی*

5.سجادي، ح.، اوستا، س. (1384). كاربرد روش‌هاي تحليلي در حسابرسي، *مجله علوم اجتماعي و انساني دانشگاه شيراز*،دوره 22، شماره 2. ص 89 – 102

6. رحيميآن، ن. قضاوت و تصميم‌گيري در حسابرسي.(1384) *حسابدار رسمي*. ص119-103

7.نيكخواه آزاد ع.، سماواتي ‍‍‍ژ. (1379) *بررسي نحوه استفاده از روش‌هاي تحليلي و شناسايي ميزان و موارد كاربرد آن در حسابرسي مستقل مالي در ايران با تاكيد بر موسسات حسابرسي متوسط و كوچك‌*. پايآن نامه كارشناسي ارشد دآنشگاه تهران1379 ص 15-1

8.Bedard, Jean C. & Stanley F. Biggs. (1999) the Role of Problem Representation Shifts in Auditor Decision Processes in Analytical Procedures. Journal of Practice & Theory, 1-18.

9.Biggs.S.F & J.J.WILD,(october 1985(.An investigation of Auditor judgment in Analytical Review", The Accounting Review", pp , 607 – 33.

10.Biggs, S.F. & j.j. Wild, (Spring 1984) "A Note on the Practice of Analytical Review, " Auditing : A Journal of Practice & Theory, pp. 68-79.

11.Blocher E. & G. patterson., (February1996,) “The use of Analytical procedures”, The Journal of Accounting Research،: 53-65.

12.Chen. Y. & R.leith.1999 .An Analysis of the Relative Power Characteristics of Analytical Procedures" Auditing:A Journal of Practice & theory,pp 35-69.

13.Coglitore F. & R. Berryman،,(Spring1988) “Analytical procedures: A Defensive Necessity”, Auditing: A Journal of Practice & Theory,: 150-163.

14.Jackson Yip-Ow & Hun-Tong Tan. (2000 ), Effects of the preparer's justification on the reviewer's hypothesis generation & judgment.Accounting in analytical procedures.[,Organizations & Society](http://www.sciencedirect.com/science/journal/03613682). [Vol 25, Issue 2](http://www.sciencedirect.com/science?_ob=PublicationURL&_tockey=%23TOC%235957%232000%23999749997%23157781%23FLA%23&_cdi=5957&_pubType=J&view=c&_auth=y&_acct=C000052581&_version=1&_urlVersion=0&_userid=1400147&md5=6c1aaca28de8b924a0b045cdb219c5b1), February, Pages 203-215.

15.Jame A.Heintz & Gwendolen B. white,") spring 1989( Auditor judgment in Analytical Review –some Further Evidence." Auditing : A journal of practice & theory v018. N02

16. Kenndy Jane. November 3, (1995 ) Debiasing the Curse of Knowledge in Audit Judgment Cornell University. Cornell University. Presented on novemder 3

17.Hirst D. Eric & Koonce Lissa. (1996)., Audit Analytical Procedures: A Field Investigation, Contemporary Accounting Research, University of Texas at Austin13, 2.

18.Holder, W. (1983) Analytical review procedures in planning the audit: an application study. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2 (2), 100-107.

19.Ian A. M. Fraser, David J. Hatherly & Kenny Z. Lin., )2003( AN Emperical investigation of the use of Analytical review by external auditors. the british accounting review ,[Vol 29, Issue 1](http://www.sciencedirect.com/science?_ob=PublicationURL&_tockey=%23TOC%236727%231997%23999709998%23307649%23FLT%23&_cdi=6727&_pubType=J&view=c&_auth=y&_acct=C000052581&_version=1&_urlVersion=0&_userid=1400147&md5=0aa9c05e697ea62cb79d8dd0794084af), March, Pages 35-47.

20.Kenny Z. Lin & Ian A. M. Fraser) 2003.( The use of analytical procedures by external auditors in Canada. [Journal of International Accounting, Auditing & Taxation](http://www.sciencedirect.com/science/journal/10619518) , [Vol 12, Issue 2](http://www.sciencedirect.com/science?_ob=PublicationURL&_tockey=%23TOC%236564%232003%23999879997%23467110%23FLA%23&_cdi=6564&_pubType=J&view=c&_auth=y&_acct=C000052581&_version=1&_urlVersion=0&_userid=1400147&md5=1a90f41b2ace2e85fefc142e4e872224), Pages 153-168.

21.Kinney, W.R. & WC.U cker ( January 1982 ) " Mitigating the Consequences of Anchoring in Auditor Judgments". The Accounting Review , pp , 55-69.

22.Koonce L.,(January1992) “Explanation & Counterexplaination During Audit Analytical Review”, The Accounting Review**,**: 56-76.

23.Pike. J.(2009) Dose the knowledge of unaudited account balances adversely affect the performavce of substantive analytical procedures? Dissertation for the Degree of Doctor Of philophy University of north Texas

24.Shelton, S. W.(1999),The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. The Accounting Review. 74(2): 217-224

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

Hossien fakhari[[14]](#footnote-14)

Mohamad kashanipoor[[15]](#footnote-15)

Mehdi afshar[[16]](#footnote-16)

Ali Akbar Pour mousa[[17]](#footnote-17)

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

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

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

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

1. استاديار دانشکده علوم اداري و اقتصاد دانشگاه مازندران [↑](#footnote-ref-1)
2. دانشیار دانشگاه مازندران، گروه حسابداري، ايران [↑](#footnote-ref-2)
3. کارشناس ارشد حسابداري [↑](#footnote-ref-3)
4. عضو هئيت علمي دانشگاه آزاد اسلامی واحد محمود آباد [↑](#footnote-ref-4)
5. *Kinney and ucker* [↑](#footnote-ref-5)
6. Fraser [↑](#footnote-ref-6)
7. Holder [↑](#footnote-ref-7)
8. Stanly F.Biggs and John.Wild [↑](#footnote-ref-8)
9. James A.Heintz and 6wendolen B.white [↑](#footnote-ref-9)
10. jan kenndy [↑](#footnote-ref-10)
11. shelton [↑](#footnote-ref-11)
12. Bias [↑](#footnote-ref-12)
13. طبق قانون مورگان در جوامع بیش از 1000نفر توزیع پرسشنامه به میزان 400نسخه کافی می‌باشد. [↑](#footnote-ref-13)
14. Assistant professor of accounting of UMZ [↑](#footnote-ref-14)
15. Associated professor of accounting in UMZ [↑](#footnote-ref-15)
16. Master of accounting [↑](#footnote-ref-16)
17. Master of acounting [↑](#footnote-ref-17)