

## بررسی تأثیر روش های حسابرسی در قضاوت نسبت به صورت های مالی واحدهای مورد رسیدگی

علی سهرابی جهرمی\*

### چکیده

این مقاله، به بررسی تفاوت بین دو رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی در مقایسه با رویکرد حسابرسی سنتی و تأثیر آن بر عملکرد قضاوت نسبت به صورت های مالی صاحبکار و کاهش ریسک حسابرسی، پرداخته است. طرفداران رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی معتقدند که این روش باعث بوجود آمدن قضاوت های بهتر روی صورت های مالی صاحبکار نسبت به رویکرد حسابرسی سنتی می گردد.

جامعه آماری در این تحقیق، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی است. در این تحقیق، انتخاب نمونه بصورت تصادفی صورت گرفت و پرسشنامه بین حسابرسان با گروه های شغلی متفاوت سازمانی توزیع گردید. روشهای آماری حاکی از آن بود که باید ۹۰ مورد از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی به عنوان نمونه انتخاب شوند. در این تحقیق، برای تجزیه و تحلیل داده ها از آزمون  $F$  و  $t$ -student برای آزمون فرضیه های تحقیق استفاده شده است. آزمون نرمال بودن داده ها با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف بررسی و با توجه به نرمال بودن داده ها، آزمون های پارامتری بر آزمونهای ناپارامتری ارجحیت داشته است.

نتایج تحقیق نشان داد که حسابرسان استفاده کننده از رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی، قضاوت بهتری نسبت به صورت های مالی صاحبکار داشته و این قضاوت، عاملی برای کاهش ریسک حسابرسی می باشد.

واژه های کلیدی: رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی، رویکرد حسابرسی سنتی، عملکرد قضاوت، ریسک حسابرسی.

## مقدمه

فشارهای فراگیر بازار به حسابداری موجب گردیده تغییراتی برای حسابداری برخی از شرکتها بوجود آید، این تغییرات برای کاهش هزینه‌های حسابداری می‌باشد. در صورتی که حسابداری بخواهد رضایتمندی صاحبکار و اثربخشی حسابداری را افزایش دهد، باید مطابق با رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی، رسیدگی نماید (والیچ و همکاران، ۲۰۰۱). این رویکرد حسابداری شامل تجزیه و تحلیل راهبردی، ارزیابی ریسک، اندازه‌گیری فعالیت‌های تجاری و تجزیه و تحلیل فرآیند تجاری می‌باشد که در کاربرگها مستند می‌شود و احتمالاً در حافظه حسابرسان به صورت بلند مدت نیز می‌ماند (سالتریو و وریچ، ۲۰۰۲).

روش بکار گرفته شده توسط حسابرسان هر موسسه حسابداری می‌تواند هم بر دانش حسابداری و هم بر قضاوت حسابداری تأثیرگذار باشد. رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی<sup>۲</sup> با رویکرد حسابداری سنتی<sup>۳</sup> از دو جهت تفاوت دارند (بل و همکاران، ۱۹۹۷)

• حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی به کسب شناخت از صاحبکار، با توجه به روابط برون سازمانی و نیروهای بیرونی وارد شده بر واحد تجاری، نسبت به شناخت منطقی از صاحبکار اقدام می‌کنند. علاوه بر این، ارتقای دانش در این رویکرد به منزله حلقه‌ای از زنجیره شواهد حسابداری می‌باشد که قابل اتکا برای شکل دادن به عقیده حسابداری می‌باشد. بر خلاف این روش، در رویکرد حسابداری سنتی جمع‌آوری اطلاعات با استفاده از برنامه‌ریزی، آزمون‌های محتوا و روشهای اتمام حسابداری شامل بررسی نکات معوق هر حساب و پیگیری نسبت به آنها و همچنین نوشتن نکات عمده و در نهایت گزارش حسابداری صورت می‌گیرد.

• مهمترین تفاوت این دو رویکرد آن است که حسابداری سیستمهای راهبردی یک رویکرد بالا-پایینی، جامع است و ارزیابی حسابداری از ریسک توسط عدسی قوی صورت می‌گیرد. تاکید این رویکرد بر کسب شناخت عمیق حسابداری در مورد صورتهای مالی ارائه شده می‌باشد. همچنین این رویکرد بر ارزیابی ریسک توسط حسابداری تاکید دارد. در این رویکرد توجه حسابداری بر سیستم صاحبکار، بصورتی پویا صورت می‌گیرد. در مقایسه با آن، رویکرد حسابداری سنتی یک رویکرد پایین-بالایی، غیر جامع است و ارزیابی حسابداری از ریسک توسط عدسی ضعیف صورت می‌گیرد و سبب ارزیابی و آزمایش فعالیتها، ماهیت حسابها، طبقه‌بندی معاملات و داراییها به منظور ارزیابی خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف می‌گردد.

بطور خلاصه در این مقاله به رابطه بین روش حسابداری، قضاوت نسبت به صورتهای مالی صاحبکار و ریسک حسابداری پرداخته شده است. این تحقیق درصدد نشان دادن چگونگی تفاوت در قضاوت و ریسک حسابداری با بکارگیری روشهای مختلف می باشد.

### مبانی نظری تحقیق

سیستمهای راهبردی حسابداری همان پیشرفت اخیر در زمینه حسابداری صورتهای مالی می باشد. از این موارد، نسخه های کمی در زمینه ماهیت و یا کاربرد عملی رویکرد موجود است. منبع اولیه اطلاعات این مقاله برگرفته از تحقیق بل و همکاران (۱۹۹۷) و همچنین سالتریو و وریچ (۲۰۰۲) می باشد که به توصیف ماهیت و مفاهیم اساسی رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی ضمن ارائه جزئیات مربوط به اینکه چگونه موسسه حسابداری می تواند این رویکرد را عملی کند، می پردازد.

رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی دارای چهار جزء سازنده زیر می باشد:

#### ۱- تجزیه و تحلیل راهبردی

حسابرس در تجزیه و تحلیل راهبردی، اقدام به ارزیابی جامع صنعتی می کند که صاحبکار در آن قرار دارد. صاحبکار راهبردی برای نیل به مزیت رقابتی پایدار در صنعت، مجبور به انجام ریسک برای کسب موفقیت می باشد و البته از بابت ریسک تقبل شده از جانب بازار واکنشهایی نیز دریافت می کند. از ابزارهای مورد استفاده برای ارزیابی توسط حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی می توان به ابزارهای: سیاسی<sup>۳</sup>، قانونی<sup>۴</sup>، اقتصادی<sup>۵</sup>، اجتماعی<sup>۶</sup> و فناوری<sup>۷</sup> اشاره نمود (سالتریو و وریچ، ۲۰۰۲).

۱. ابزارهای سیاسی: الف) ثبات دولت ب) سیاست مالیاتی ج) مخارج دولت د) روابط دولت با سایر کشورها ه) سیاست صنعتی (بطور مثال خصوصی سازی، قانونمندی و ملی کردن صنایع را می توان نام برد).

۲. ابزارهای قانونی: الف) قانون استخدام ب) قانون انحصارات و مالکیت ج) قوانین حفاظت از محیط زیست د) قوانین تجاری بین المللی.

۳. ابزارهای اقتصادی: الف) تورم ب) استخدام ج) مصرف درآمد د) چرخه های تجاری ه) نرخ بهره و) نرخ رشد ر) نرخ ارز ز) انرژی و قیمت پایه مواد خام.

۴. ابزارهای اجتماعی: الف) ترکیب جمعیت ب) توزیع درآمد ج) سطح تحصیلات د) ایجاد



تغییرات در شیوه زندگی (و نگرش به کار و تفریح (ر) مصرف (ز) تحرک و فعالیت اجتماعی.

۵. ابزارهای فناوری: الف) فناوری جدید / تحولات در افراد و یا صنایع مربوطه ب) سرعت انتقال انرژی (انتشار) ج) مخارج دولت در زمینه تحقیقات د) میزان قدمت صنایع.

پنج نیروی رقابتی پیشگفته، ناشی از بازارهای جدید، محصولات و خدمات جایگزین خارج از صنعت، رقابت میان رقبای موجود در صنعت، همکاری و چانه زنی بین تامین کننده مواد اولیه و فروشنده و همکاری و چانه زنی بین خریدار و فروشنده می باشند.

لمن<sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۰۰) به این نتیجه رسیدند که ریسک کسب و کار، تهدیدی است که بر روی توانایی انجام کار و هدفهای تجاری سازمان می تواند موثر باشد. ریسکهای کسب و کار به اشتباه مدیریت شده، دارای اثر جدی منفی بر روی عملیات و موقعیت مالی صاحبکار می باشد. بنابراین اولین گام اساسی برای هدایت در مورد صورتهای مالی صاحبکار، تجزیه و تحلیل راهبردی بصورت صحیحی می باشد (همان).

## ۲- تجزیه و تحلیل فرآیند تجاری

تجزیه و تحلیل فرآیند تجاری برای حسابرس، درک عمیقی نسبت به فرآیندهای کلیدی کسب و کار صاحبکار فراهم می کند. فرآیند تجاری، مجموعه ای از فعالیتهای ساختار یافته است که به تولید خروجی های خاص و ایجاد ارزش برای سازمان منجر می گردد. برای حسابرس بدست آوردن درک اساسی از هر یک از فرآیندهای صاحبکار و زیر مجموعه های هر فرآیند بسیار مهم می باشد، اما توجه ویژه ای به تجزیه و تحلیل فرآیندهای کلیدی است.

فرآیندهای کلیدی انتخاب شده توسط حسابرس، حداقل باید دارای سه عامل زیر باشد:

۱. ارتباط فرآیندها با اهداف راهبردی: بدین معنی که فرآیندها برای دستیابی به هدفهای راهبردی صاحبکار چقدر ضروری می باشند.

۲. ریسک ذاتی فعالیت تجاری: بدین معنی که چقدر احتمال وجود ریسک کسب و کار در فرآیند وجود دارد، با توجه به اینکه اثر کنترلهای مربوطه در آن نادیده گرفته شود.

۳. قدرت کنترل محیط توسط صاحبکار: بدین معنی که نگرش، آگاهی و تعهد مدیریت نسبت به اهمیت کنترلهای چه میزان بوده است.

حسابرس پس از انتخاب، هر یک از فرآیندهای کلیدی را برای بدست آوردن درک هدفهای فرآیند، ریسکهای مرتبط تجاری، کنترلهای برای کاهش این ریسکها، نتایجی که این کنترلهای ریسکها

بر صورت‌های مالی می‌تواند داشته باشد مطالعه می‌کند. برای حاصل شدن انتظارات نسبت به صورت‌های مالی، حسابرس معاملات را طبقه بندی کرده و اقدام به کشف خطر تحریف با اهمیت<sup>۹</sup> (خطر تحریف با اهمیت شامل ریسک ذاتی<sup>۱۰</sup> و ریسک کنترل<sup>۱۱</sup> می‌باشد) در صورت‌های مالی می‌کند. در داخل هر فرآیند ریسک‌های ذاتی و کنترل زیادی وجود دارد. برای مثال، می‌توان به روال عادی و غیر عادی معاملات، تخمین‌های حسابداری و ریسک‌های مرتبط با حساب‌های خاص اشاره کرد (بل و همکاران، ۱۹۹۷).

در تکمیل فرآیند تجزیه و تحلیل تجاری، حسابرس درک صحیحی از:

۱- چگونگی ایجاد ارزش توسط صاحبکار: بدین معنی که صاحبکار از چه فرآیندهایی جهت کسب و کار بهره می‌گیرد.

۲- هم راستا بودن فعالیتها و راه کارهای تجاری صاحبکار: بدین معنی که آیا فعالیت‌های صاحبکار در راستای اهداف و مقاصد شرکت می‌باشد.

۳- ریسک‌های مهم فرآیند که تهدیدی برای دستیابی به اهداف تجاری صاحبکار می‌باشد؛ بدین معنی که حسابرس باید اقدام به شناسایی ریسک‌های فرآیندهای تجاری صاحبکار نماید.

۴- مؤثر بودن فرآیندها در کنترل ریسکها و راه کارهای اساسی: بدین معنی که آیا در هر فرآیند، کنترل‌هایی متناسب با خود برای کاهش ریسک وجود دارد.

۵- و اینکه صورت‌های مالی تا چه میزان دلالت بر فرآیندها و کنترلها و ریسک‌های مرتبط با آنها دارد: بدین معنی که صورت‌های مالی با توجه به کنترل‌های لحاظ شده توسط صاحبکار آیا می‌تواند منعکس کننده همه فرآیندها و فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی باشد.

دانستن این جزئیات توسط حسابرس به او این امکان را می‌دهد که شناختش را نسبت به صاحبکار بهبود بخشد.

بالو و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۴) با ارائه شواهد تجربی به بیان این نکته می‌پردازند که چگونه موقعیت‌های راهبردی پیش آمده در جریان فعالیت حسابرسی، مانع از حسابرسی مؤثر می‌گردد. بر اساس یافته‌های قبلی در زمینه روانشناختی و ادبیات حسابرسی، نویسندگان پیش‌بینی می‌کنند که حسابرس فرآیندهای بحرانی تجاری ناشی از موقعیت‌های راهبردی را نادیده می‌گیرد. بر اساس این پیش‌بینی موقعیت‌های راهبردی اثر منفی بر ارزیابی شواهد حسابرسان می‌گذارد.



## ۳- ارزیابی ریسک

مطلب دیگری که در رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی باید مورد توجه قرار گیرد، ارزیابی ریسک می باشد که یک جریان مستمر است. در مقایسه با آن در رویکرد حسابرسی سنتی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل و تشخیص ریسک در مرحله برنامه‌ریزی ارزیابی می‌شود و سپس بدون تغییر، کنار گذاشته شده تا ادامه حسابرسی انجام شود (مگر اینکه اطلاعات نیاز به تجدید نظر داشته باشد). ارزیابی ریسک در رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی یک فرآیند مستمر در جهت بررسی ریسک‌های راهبردی می باشد. ریسک‌های کسب و کار، ریسک‌های فرآیند و ریسک‌های مرتبط با این دو نوع ریسک، ریسک‌های حسابرسی در این رویکرد را تشکیل می‌دهد.

حسابرس رویکرد سیستم‌های راهبردی از تجزیه و تحلیل راهبردی و تجزیه و تحلیل فرآیند در جهت بدست آوردن شناخت استفاده می کند. شناخت بدست آمده همراه با ارزیابی منطقی از اثرات بالقوه ریسک‌ها می باشد و اینکه قضاوت مدیریت در بررسی همه ریسک‌های کسب و کار مهم و برخورد با آنها چگونه است. تجزیه و تحلیل بعدی شامل بدست آوردن درک درستی از کنترل‌های مدیریت جهت کاهش اینگونه ریسک‌ها و همچنین آزمایش موثر بودن این کنترل‌ها می‌باشد. حسابرس سپس ریسک‌های باقی مانده که با توجه به کنترل‌های مدیریت کاهش پیدا نکرده و با توجه به اظهارات صورت‌های مالی و اینکه چگونه ریسک ممکن است در صورت‌های مالی بروز نماید و اعتبار صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهد را مورد بررسی قرار می دهد. در صورتی که در رویکرد حسابرسی سنتی، نتایج ارزیابی ریسک جهت تعیین نیاز برای شواهد اضافی حسابرسی برای حمایت از نظر حسابرس می‌باشد.

خانم کتوچوا<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۲) شواهدی مربوط به اثر بالقوه تجزیه و تحلیل راهبردی ارائه داده است که کمکی در جهت ارزیابی ریسک و برنامه‌ریزی حسابرس می‌باشد. او پیشنهاد می‌کند که روش تجزیه و تحلیل راهبردی در مقایسه با روش سنتی آن منجر به افزایش توانایی حسابرس در شناسایی ریسک‌های مختلف صاحبکار و در نتیجه منجر به تصمیمات بهتر در جهت برنامه‌ریزی حسابرسی می‌گردد. او در این زمینه شرکت کنندگانی با سطوح مختلف از اطلاعات راهبردی را فراهم آورد و از آنها خواست که تصمیمات برنامه‌ریزی اساسی و قضاوت‌هایی اتخاذ نمایند. در برخی از موارد تجزیه و تحلیل راهبردی منجر به قضاوت بهتر گردید، ولی در سایر موارد درک اولیه و ابتدایی از صاحبکار منجر به قضاوت به همان اندازه دقیق شد که با استفاده از اطلاعات راهبردی انجام گردید. علاوه بر

این مواردی نیز مشاهده گردید که شرکت کنندگان با داشتن اطلاعات اولیه از صاحبکار، قضاوت بهتر نسبت به کسانی که دارای تجزیه و تحلیل راهبردی بودند، انجام دادند(همان).

از جمله مطالعات مرتبط با این زمینه، مربوط به آدائل<sup>۱۴</sup> می باشد که به بررسی تفاوت‌های بین دو رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی و رویکرد حسابرسی سنتی و ارزیابی ریسک مؤثر آنها پرداخت. آدائل (۲۰۰۳) دو گروه از دانشجویان حسابداری را توسط کامپیوتر (روش<sup>۱۵</sup> EDP) تحت کنترل قرار داد. گروه اول که تمرکز آنها بر روی فرآیند بود (تمرکز - فرآیند)، تحت عنوان رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی شناخته شده و گروه دوم که تمرکز آنها بر روی هدف می بود (تمرکز - هدف)، تحت عنوان رویکرد حسابرسی سنتی شناخته شدند. شرکت کنندگان شرایط تمرکز - فرآیند وظیفه کمتر و ساده‌تری نسبت به شرکت کنندگان شرایط تمرکز - هدف داشتند. این کاهش پیچیدگی از بابت افزایش شفافیت اطلاعات در شرایط تمرکز - فرآیند می باشد(همان).

آدائل و اسکالتر<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۳) به بررسی چگونگی تفاوت‌های دو رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی و رویکرد حسابرسی سنتی، در جهت بدست آوردن اطلاعات صاحبکار توسط حسابرسان با استفاده از ارزیابی و شناسایی ریسک پرداختند. آنها تجربیات خود را تحت دو گروه طبقه‌بندی کردند:

۱- حسابرسان رویکرد سیستم‌های راهبردی با روش تمرکز - فرآیند

۲- حسابرسان رویکرد سنتی با روش تمرکز - چرخه معاملات

آنها سپس به شناسایی خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف پرداختند. نتایج نشان داد که حسابرسانی که از رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی استفاده می کنند از قابلیت تشخیص بالاتری در جهت شناسایی خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف نسبت به حسابرسانی که از رویکرد حسابرسی سنتی استفاده می کنند، برخوردارند. تفاوت‌های دو رویکرد در تصمیمات حسابرس، می تواند مؤثر واقع گردد.

کاپ و آدائل<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۵) به این نتیجه رسیدند که به منظور کنترل اطلاعات داخلی، استفاده از رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی (تمرکز - فرآیند) بهتر از رویکرد حسابرسی سنتی (تمرکز - هدف) می باشد. تجزیه و تحلیل حاکی از آن است که روش تمرکز - فرآیند سبب بهبود شناخت نسبت به روش تمرکز - هدف می گردد(همان).

مطالعه دیگری به بررسی تأثیر ملیت بر قضاوت حسابرسی و این مسئله می‌پردازد که چگونه خطر تحریف با اهمیت ممکن است به حسابهای صورتهای مالی وارد گردد. تحقیق به بررسی الگوهای



ارزیابی خطر تحریف با اهمیت می‌پردازد که توسط حسابرسان کشورهای انگلیس، فرانسه و آمریکا اجرا شده است. تحقیق بیان می‌کند که تغییرات در فرهنگ و عوامل محیطی می‌تواند سبب شود که افراد در اینگونه کشورها تصمیمات متفاوتی در ارتباط با حسابداری اتخاذ کنند. حسابداری که در موسسات یکسانی کار می‌کردند ولی ساکن کشورهای متفاوتی بودند، روشهای تحلیلی برای ارزیابی خطر تحریف با اهمیت برای دو سال متوالی برای صاحبکار یکسانی را انجام دادند. نتایج نشان داد که شرایط موجب افزایش ریسک در سال دوم می‌گردد. در حالی که ارزیابی نهایی خطر تحریف با اهمیت برای سه کشور تفاوتی را نشان نمی‌داد، ریسک هر حساب با توجه به ملیت حسابرسان، تغییراتی را نشان می‌داد، ولی در مجموع ریسک کلی ثابت بود (آدائل و همکاران، ۲۰۱۰).

مطالعه دیگری به بررسی آموزش و تجزیه و تحلیل اطلاعات در دو رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی و رویکرد حسابداری سنتی و تأثیر آن بر گسترش شناخت حسابرسان از ریسک کسب و کار و قضاوت نسبت به خطر تحریف با اهمیت در ارتباط با صورتهای مالی می‌پردازد. تنها حسابرسان آموزش دیده با رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی، ارزیابی مؤثری نسبت به ریسک کسب و کار و خطر تحریف با اهمیت داشتند (اسکالتز و همکاران، ۲۰۱۰).

#### ۴- اندازه‌گیری فعالیتهای تجاری

مرحله چهارم در رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی، اندازه‌گیری فعالیتهای تجاری است که به معنی تجزیه و تحلیل ریسک باقی مانده و انسجام راهکارها، بمنظور این است که آیا انتظارات در مورد محتوای صورتهای مالی برآورده شده یا خیر؟ هدف اصلی در این مرحله، بررسی دقیق این سوال است که آیا این انتظارات در راستای عملیات و موقعیتهای مالی در صورتهای مالی صاحبکار نمود دارد؟ برای رسیدن به این هدف روشهای متعددی از جمله موارد زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

- ۱- بررسی و ارزیابی خط مشی‌های مهم حسابداری، بویژه خط مشی تشخیص درآمد
- ۲- مقایسه عملکرد صاحبکار با همتایان آن در صنعت (بطور مثال، با استفاده از تجزیه و تحلیل نسبتها)

۳- تجزیه و تحلیل کیفیت درآمد صاحبکار

۴- تجزیه و تحلیل تداوم فعالیتهای مالی و غیر مالی صاحبکار

۵- ارزیابی منصفانه بودن ارائه و افشای صورتهای مالی

شناخت بسیار عمقی بدست آمده در رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی، باعث افزایش



اثر بخشی این روشها می‌گردد، به ویژه اینکه حسابرسان باید در موقعیتهای مهم، به ارزیابی معاملات حسابداری غیر معمول، تخمینهای حسابداری، اندازه گیری و افشا شدن اقلامی که در صورتهای مالی فاقد قطعیت می‌باشد و موضوعات مرتبط با تداوم فعالیت، اقدام نماید (سالتریو و وریج، ۲۰۰۲). در پایان حسابداری، حسابرسان رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی به ترسیم شناخت از صاحبکار با توجه به همه اطلاعات جمع آوری شده از طریق پنج اصل پیشگفته، اقدام به شبیه سازی فرآیند تجاری می‌کنند (حسابرس پس از اندازه گیری فعالیتهای تجاری از طریق پنج اصل پیشگفته، اقدام به مستند سازی آنها در کاربرگها می‌نماید). شناخت ترسیم شده، مبنایی برای مرور صورتهای مالی تعدیل شده و ارزیابی نهایی توانایی صاحبکار برای ادامه فعالیت می‌باشد (بل و همکاران، ۱۹۹۷).

### مقایسه دو رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی و رویکرد حسابداری سنتی

تفاوتهای اساسی بین دو رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی و سنتی به شرح جدول ۱ می‌باشد (بل و همکاران، ۱۹۹۷)

جدول ۱- مقایسه دو رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی و سنتی

رویکرد حسابداری سنتی	رویکرد حسابداری سیستمهای راهبردی
تمرکز بر روی معاملات بر این مبنا که تمام نتایج حسابداری با توجه به رسیدگی به حسابها و معاملات تعیین می‌گردد	تمرکز بر دید جامع گرا بر مبنای این باور که چارچوب گسترده تری در حسابداری لحاظ می‌گردد
تمرکز بر روی فرآیند اطلاعات از طریق درک روابط متقابل در میان اطلاعات گزارش، قادر به توسعه شناخت می‌باشد	تمرکز بر روی فرآیند تجاری از طریق اهداف راهبردی تجاری و فرآیندهای کلیدی، قادر به توسعه شناخت می‌باشد
شناخت تخصصی از حسابداری و حسابداری توسط حسابرسان با اتکا بر درک عمیق از روشهای حسابداری و قوانین حسابداری، قادر به جمع آوری شواهد و تشخیص ناهنجاریها می‌باشد	شناخت تخصصی از کسب و کار، توسط حسابرسان با اتکا بر درک عمیق از واحد مورد رسیدگی و محیط اطراف، قادر به جمع آوری شواهد و تشخیص ناهنجاریها می‌باشد
سیستم های مجزا قبول اینکه سازمان بعنوان یک سیستم مجزا از سایر سازمانها می‌باشد و معاملات بصورت منحصر به فرد مورد بررسی قرار می‌گیرند	شبکه قبول اینکه سازمان بعنوان یک شبکه پویا در ارتباط با سایر سازمانها می‌باشد و نمی‌تواند به صورت مجزا به فعالیت خود ادامه دهد
ریسک حسابداری بر اساس این باور که عقاید در مورد صورتهای مالی می‌تواند مستقل از تفسیر ریسک صاحبکار باشد	ریسک کسب و کار بر اساس این باور که عقاید در مورد صورتهای مالی به صورت گسترده ای در ارتباط با ریسک صاحبکار می‌باشد (ریسک صورتهای مالی در ارتباط با ریسک صاحبکار)

منبع: بل و همکاران (۱۹۹۷، ص ۷۲)



### مفهوم عوامل مؤثر بر عملکرد قضاوت حسابرسی

لایبی و لوفت<sup>۱۸</sup> (۱۹۹۳)، با توجه به نتایج تحقیقات قبلی انجام شده در زمینه حسابداری و حسابرسی، معادله زیر را بعنوان عوامل مؤثر بر عملکرد قضاوت حسابرسی پیشنهاد می‌کنند (رابطه ۱):

$$(۱) \text{ (انگیزه، محیط، شناخت، توانایی و تجربه) } = F \text{ عملکرد قضاوت حسابرسی}$$

آنها برای تکمیل معادله رابطه (۱) به این نتیجه رسیدند که تجربه و توانایی رابطه مستقیمی با شناخت دارند، همچنین بین توانایی و شناخت رابطه مستقیمی در جهت عملکرد قضاوت حسابرسی وجود دارد (شکل ۱).

شکل ۱- عوامل نشان دهنده تخصص حسابرس



منبع: لایبی و لوفت (۱۹۹۳)

### محیط

محیط حسابرسی می‌تواند به عنوان عاملی برای هدایت و شکل‌گیری قضاوت حسابرسی مؤثر واقع گردد. قضاوت حسابرسی توسط گروه حسابرسی مستقر در شرکت و تصمیماتشان متأثر و توسط استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی محدود می‌گردد، روشها و سیاستهای حسابرسی و سیستمهای پشتیبان تصمیمات در قضاوتهای حسابرسی مؤثر می‌باشد. عامل محیطی در مطالعات اخیر به صورت اثبات شده حاکی از آن است که این عامل سبب تعیین مقدار شواهد گرد آوری شده، روشها و ابزارهای مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل شواهد، مدارک و اطلاعات برون سازمانی برای قضاوت حسابرسی می‌باشد.

بطور کلی، عناصر محیط حسابرسی، بر قضاوت حسابرسی مؤثر می‌باشد و این قضاوت حسابرسی همچنین از تجربه، شناخت، توانایی و انگیزه حسابرس نیز تأثیر می‌پذیرد.

## شناخت

لایبی (۱۹۹۵) شناخت را بعنوان اطلاعات ذخیره شده در حافظه می داند، شناخت شامل هم جنبه عمومی شناخت (مانند ریسک حسابرسی) و هم جنبه تخصصی شناخت (مانند اصل تشخیص درآمد) می باشد. در چارچوب حسابرسی، شناخت از صاحبکار ضروری است. اما در اینجا به دلیل اینکه موضوع پژوهش بدست آوردن تفاوت بین دو رویکرد می باشد، شناخت دارای اهمیت بیشتری است. بر اساس آنچه گفته شد، اتکای رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی بر فهم عمیق، با توجه به صورتهای مالی صاحبکار است. این فهم ناشی از شناخت راهکارهای صاحبکار، شناخت فرآیندهای اجرایی و نظارتی راهکارها، شناخت از خطرات همراه با فرآیندها و راهکارها و شناخت از چگونگی کنترل مدیریت این گونه ریسکها می باشد. در اصل ممکن است حسابرس رویکرد سنتی نیز به گرد آوری و تجزیه و تحلیل این اطلاعات برای شناخت صاحبکار اقدام نماید. البته این گونه شناخت بیشتر مد نظر در رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی می باشد و حسابرسان در این رویکرد به مستند کردن این اطلاعات می پردازند. در عمل حسابرسان رویکرد حسابرسی سنتی چه از نظر کیفیت و چه از نظر کمیت به جمع آوری اطلاعات کمتری نسبت به حسابرسان رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی جهت شناخت اقدام می کنند. عقیده حسابرس در مورد صاحبکار نیز تفاوت بین دو رویکرد را از نظر شناخت آشکار می سازد. حسابرسان رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی، سازمان تجاری را به مانند هسته ای در نظر می گیرند که متأثر از عوامل مختلف می باشد. ارتباطات پیچیده اقتصادی که ناشی از روابط متقابل و تعامل میان این واحدهای تجاری با عرضه کنندگان، مشتریان، بازارهای سرمایه و ... می باشد.

حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی نسبت به بهبود شناخت و گردآوری مدارک بمنظور بدست آوردن ماهیت و قدرت ارتباط متقابل سایر واحدهای تجاری با صاحبکار اقدام می نمایند. در مقابل آن، رویکرد حسابرسی سنتی فقط به زیر مجموعه ای از این روابط متقابل توجه می کند و کلیه آن را مورد تجزیه و تحلیل قرار نمی دهند.

## عملکرد قضاوت

عملکرد قضاوت عموماً بعنوان درجه ای از ارتباط بین قضاوت و ارزش برخی از معیارهای اثرگذار (مانند نتیجه یک رویداد، هنجارها و یا قضاوت دیگران) و کاراً (مانند زمان استاندارد برای تکمیل کار و

یا بهای تمام شده هر واحد از اطلاعات بدست آمده) تعریف می‌شود. عوامل مستقیم عملکرد قضاوت، توانایی و شناخت می‌باشد که این دو عامل با محیط حسابرسی و انگیزه فرد در تعامل مستقیم هستند (لایبی، ۱۹۹۵).

توانایی‌ها بعنوان ظرفیتی در جهت تکمیل کدگذاری، بازیابی و تجزیه و تحلیل اطلاعات تعریف می‌گردد که به حسابرس در حل مشکل کمک می‌کند. این توانایی‌ها قابل اندازه‌گیری با استفاده از فنون سنجش هوش، توسط زبان و مهارت‌های کمی می‌باشد. توانایی‌ها با توجه به ذات و منحصر به فرد بودن هر فرد مورد بررسی قرار می‌گیرد، تفاوت‌های افراد در توانایشان مؤثر در یادگیری و قضاوت می‌باشد. مقدار و سازماندهی شناخت بر عملکرد قضاوت حسابرسی بصورت مستقل تأثیر گذار است (لایبی و لوفت، ۱۹۹۳).

### سایر تحقیقات انجام شده

تحقیقی با عنوان "بررسی تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس" در ایران انجام شده است. این مقاله، اثر تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار بررسی می‌کند، نتایج نشان می‌دهد هر چه وظایف و کار حسابرسی پیچیده تر شود، اهمیت و اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود. این مقاله با توجه به این مدل، به بررسی وظایف ساختار یافته، نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته می‌پردازد و افراد تحت مطالعه را به دو گروه "با تجربه" (حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی) و "کم تجربه" (سطوح سازمانی پایین تر و حسابرسان کم تجربه شاغل در سازمان حسابرسی) تقسیم می‌کند. برای تعیین پیچیدگی و تعیین وظایف ساختار یافته، نیم ساختار یافته و ساختار نیافته و تجربه مورد نیاز جهت قضاوت برای ارزیابی این وظایف، مطالعه جداگانه ای مبنا قرار گرفته که با شرکت ۴۶ شریک و مدیر حسابرسی انجام شده است. نتایج نشانگر این واقعیت است که تفاوت معناداری بین تصمیم‌گیری گروه‌های مورد آزمایش وجود دارد و حسابرسان کم تجربه خصوصاً در مورد وظایف ساختار نیافته جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند (سیرانی، خواجه‌وی و نوشادی، ۱۳۸۸).

تحقیقی با عنوان "تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی" در ایران انجام شده است. این مقاله به تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسان می‌پردازد. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که حسابرسان نقش مهمی در اطمینان بخشی به استفاده

کنندگان صورتهای مالی دارند. این موقعیت به شدت تحت تأثیر نگرش جامعه به حرفه حسابرسی است. بهبود هر چه بیشتر کیفیت گزارش حسابرسی می‌تواند پاسخی مناسب به انتقاداتی باشد که امروزه حسابرسان به علت فروپاشی شرکت‌های مطرح و رسوایی‌های مالی با آن مواجه‌اند. به منظور ارتقای سطح کیفی گزارش حسابرسی، توجه به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و چگونگی برخورد آنان با جامعه (سهامداران، اعتبار دهندگان و ...) و شرکت‌های مورد رسیدگی بسیار حیاتی است (حساس یگانه، مقصودی، ۱۳۸۸).

تحقیقی با عنوان "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی" در ایران انجام شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای‌بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهمترین ویژگی‌های شخصی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک لیست‌های حسابرسی و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهمترین عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است (خوش طینت، بستانیان، ۱۳۸۶).

تحقیقی با عنوان "نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان" در ایران انجام شده است. هدف این پژوهش بررسی رابطه میان سطوح مختلف متفاوت پاسخگویی و ویژگی‌های کیفی قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت در حسابرسی است. این بررسی در دو مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی نتایج کار حسابرسی صورت پذیرفته است. میزان عینیت، محافظه‌کاری و تلاش انجام شده برای قضاوت، از جمله ویژگی‌های کیفی قضاوت هستند که در این پژوهش مد نظر قرار گرفته‌اند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که افزایش سطح پاسخگویی در مرحله ارزیابی نتایج کار حسابرسی منجر به افزایش میزان محافظه‌کاری، تلاش و عینیت قضاوت حسابرسان می‌شود ولی تأثیری بر میزان عینیت و محافظه‌کاری قضاوت حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی ندارد. تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که تدوین و انتشار دستور العمل حسابرسی (با نگرش خطر حسابرسی) توسط سازمان حسابرسی منجر به بهبود کیفیت قضاوت‌های حسابرسان درباره تعیین و بکارگیری سطح اهمیت در حسابرسی شده است (اعتمادی، جباری، ۱۳۸۶).

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های تحقیق که نشان دهنده رابطه بین روش حسابرسان با قضاوت حسابرسی می‌گردد،

شامل فرضیات زیر می‌باشد:

فرضیه (۱): حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی، قضاوت بهتری از صاحبکار نسبت به حسابرسان رویکرد سنتی دارند.

فرضیه (۲): حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی، برداشت دقیقتری از ریسک حسابرسی واحد مورد رسیدگی، نسبت به حسابرسان رویکرد سنتی دارند.

## متغیرهای پژوهش

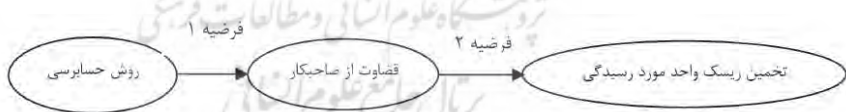
### متغیر مستقل

یک ویژگی از محیط فیزیکی یا اجتماعی که بعد از انتخاب، دخالت یا دستکاری شدن توسط محقق، مقادیری را می‌پذیرد تا تأثیرش را بر روی متغیر دیگر مشاهده کند، متغیر مستقل می‌باشد. لذا در این تحقیق، روش حسابرسی بعنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است (شکل ۲).

### متغیر وابسته

شرایط یا خصایصی متغیر وابسته می‌باشد که با وارد کردن، از میان برداشتن یا تغییر متغیرهای مستقل ظاهر شود، از بین رود یا تغییر کند. لذا در این تحقیق، قضاوت حسابرسان از صاحبکار بعنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است (شکل ۲).

شکل ۲- مدل نظری فرضیه‌ها



منبع: یافته‌های پژوهش

## جامعه آماری و نمونه‌گیری

با توجه به اینکه موضوع مورد بررسی تأثیر روش و تجربیات حسابرسی در بهبود شناخت حسابرسان از صاحبکار می‌باشد، لذا بدلیل منسجم بودن، سلسله مراتب منظم و کیفیت کاری در سازمان حسابرسی، جامعه آماری به سازمان حسابرسی محدود می‌گردد. با توجه به اطلاعات دریافت

شده از سازمان حسابرسی می‌توان به صورت تقریبی کارکنان سازمان حسابرسی را به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

مدیر ارشد ۱۶ نفر، مدیر ۶۵ نفر، سرپرست ارشد و سرپرست ۳۶۵ نفر، حسابرس ارشد ۳۲۸ نفر، حسابرس ۷۲۶ نفر که در مجموع ۱۵۰۰ نفر می‌باشند (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹).  
برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده شده است (رابطه ۲):

$$n = \frac{N \cdot (Z_{\alpha/2})^2 \cdot p(1-p)}{(N-1) \cdot (\delta)^2 + (Z_{\alpha/2})^2 \cdot p(1-p)} = \frac{1500 \cdot (1/96)^2 \cdot 0/5(1-0/5)}{(1500-1) \cdot (0/1)^2 + (1/96)^2 \cdot 0/5(1-0/5)} \quad (2)$$

در همین راستا، مقادیر ذیل در رابطه مذکور جایگزین گردید:

$$N=1500, Z_{\alpha/2}=96/1, P=5/0, \delta=1/0$$

لذا مقدار حجم نمونه معادل ۳۱۷/۹۰ بدست خواهد آمد که بطور تقریبی می‌توان ۹۰ مورد در سطح خطای ۱/۰ در نظر گرفت.

تعداد ۱۱۵ پرسشنامه در سطوح مختلف سازمان حسابرسی توزیع گردید که ۹۶ مورد از آنها عودت داده شد و از این تعداد نیز با توجه به عدم پاسخگویی برخی از شرکت‌کنندگان به تعدادی از سوالات پرسشنامه، فقط ۹۰ مورد از پرسشنامه‌های دریافتی قابل قبول بود که شامل:

مدیر ۱۰ نفر، سرپرست ۱۲ نفر، حسابرس ارشد ۱۸ نفر، حسابرس ۵۰ نفر که در مجموع ۹۰ نفر می‌باشند که با توجه به پرسشنامه توزیع شده مبنی بر میزان استفاده حسابرسان از تجزیه و تحلیل راهبردی، تجزیه و تحلیل فرآیند تجاری، ارزیابی ریسک و اندازه‌گیری فعالیت‌های تجاری که معیاری جهت تعیین روش حسابرسی می‌باشد، روش حسابرسی ۳۶ مورد از افراد نمونه منطبق با رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی و ۵۴ مورد دیگر منطبق با رویکرد حسابرسی سنتی تعیین گردید.

## روش پژوهش

روش انجام پژوهش، توصیفی - پیمایشی است. در روش پیمایشی برای گردآوری اطلاعات، از پرسشنامه استفاده به عمل آمده که از مهمترین ابزارهای گردآوری اطلاعات می‌باشد. در این تحقیق،

انتخاب نمونه بصورت تصادفی صورت گرفت و پرسشنامه بین حسابرسان با گروه‌های شغلی متفاوت سازمانی توزیع گردید. داده‌های جمع‌آوری شده وارد نرم‌افزار Excel گردیده و با استفاده از نرم‌افزار SPSS آزمونهای آماری انجام گردید. برای تحلیل داده‌ها از آزمون F و t-student برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده شده است. آزمون نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف بررسی گردید و با توجه به نرمال بودن داده‌ها آزمون‌های پارامتری بر آزمونهای ناپارامتری ارجحیت داشته است.

در بررسی این تحقیق از روایی محتوایی استفاده شده است. منظور از روایی محتوایی، آن است که تا چه حد پرسشنامه توان سنجش میزان وجود اندازه صفت مورد نظری را که برای آن طراحی شده است، اندازه‌گیری می‌نماید. پس از طراحی پرسشنامه، جهت اطمینان و بررسی بیشتر، مجدداً پرسشنامه از حیث روایی محتوایی و ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته و پس از اصلاحات لازم، در جامعه آماری بصورت نمونه‌ای توزیع گردید.

برای محاسبه پایایی (اعتبار) و اعتماد علمی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شده است. محاسبه این شاخص با استفاده از رابطه (۳) امکان‌پذیر است. در این رابطه  $k$  تعداد پرسشها و  $S_i$  انحراف معیار امتیاز پرسش  $i$ -ام و  $S$  میانگین امتیاز کل پرسشها است. هرچه این شاخص به یک نزدیکتر شود به معنی همبستگی درونی بالاتر و همگن تر بودن پرسشها خواهد بود. بدیهی است در صورت پایین بودن مقدار آلفا بایستی بررسی نمود که با حذف کدام پرسشها مقدار آن افزایش خواهد یافت:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[ 1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S^2} \right] \quad (3)$$

هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان‌دهنده میزان پایایی بالاست. با توجه به خروجی SPSS، میزان آلفای کرونباخ استخراج شده برای هفت سوال پرسشنامه، ۰/۹۱ حاصل گشته است (جدول ۲)، از آنجا که این خروجی از ۰/۷۰ یا ۰/۷۰ درصد بیشتر است، لذا می‌توان اعتبار پرسشنامه را بالا دانست.



جدول ۲- میزان آلفای کرونباخ برای اعتبار پرسشنامه

تعداد نمونه	تعداد سوالات بکار گرفته شده جهت آزمون آلفای کرونباخ	میزان آلفای کرونباخ
۹۰	۷ سوال	۹۱۵/۰

## یافته های پژوهش

### فرضیه اول

این فرضیه نشان دهنده این سوال اساسی بود که آیا حسابربان رویکرد سیستمهای راهبردی، قضاوت بهتری نسبت به حسابربان رویکرد سنتی دارند؟ برای آزمایش فرضیه مذکور ابتدا باید آزمون نرمال بودن برای دادهها انجام می شد.

نرمال بودن متغیرها به اندازه ای مهم است که روشهای آماری در تقسیم بندی با برقراری این فرض رده بندی می گردند، به طوری که تحت نرمال بودن اغلب از آزمونهای پارامتری و در غیر این صورت از آزمونهای ناپارامتری برای تحلیل بکار می رود. در ادامه با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنف نرمال بودن متغیرها بررسی شده است. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می شود:

$$\begin{cases} H_0: & \text{داده ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می کند} \\ H_1: & \text{داده ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی کند} \end{cases}$$

جدول ۳- آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای قضاوت از صاحبکار توسط حسابربان

سطح معناداری	آماره کولموگروف - اسمیرنوف	تفاوت منفی	تفاوت مثبت	انحراف معیار	میانگین	تعداد نمونه	مشخصه
۱۲۰/۰	۱۸۷/۱	-۰۸۷/۰	۱۲۵/۰	۳۳۷/۹	۵۰/۱۸	۹۰	قضاوت از صاحبکار

منبع: یافته های پژوهش

مقدار سطح معناداری برای متغیر وابسته یعنی معدل کل بیشتر از ۰/۵/۰ است (با توجه به جدول ۳، مقدار آن ۱۲/۰ است) یعنی فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد نمی شود، پس توزیع داده ها برای این متغیر نرمال است.

حال با توجه به نرمال بودن داده ها باید در این مرحله برای مقایسه میانگین دو گروه مستقل

(مانند مقایسه میانگین قضاوت از صاحبکار برای حسابرسان رویکرد سیستم‌های راهبردی و سنتی) از آزمون  $t$  استفاده شود. در این آزمون مقدار میانگین برای دو گروه مورد مقایسه قرار می‌گیرد، البته قبل از مقایسه میانگین دو گروه لازم است همسانی واریانس دو گروه آزمون گردد، زیرا آزمون  $t$  تحت همسانی و یا ناهمسانی واریانس متفاوت است، در خروجی نرم افزار SPSS ابتدا آزمون همسانی واریانس با استفاده از آزمون لون انجام شده است. سپس، هم تحت همسانی واریانس و هم تحت ناهمسانی واریانس مقدار آماره  $t$  محاسبه می‌گردد.

فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 \\ H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases} \begin{cases} H_0 : \text{میانگین قضاوت از صاحبکار برای حسابرسان دو رویکرد اختلاف معناداری ندارد} \\ H_1 : \text{میانگین قضاوت از صاحبکار برای حسابرسان دو رویکرد اختلاف معناداری دارد} \end{cases}$$

جدول ۴- آزمون  $t$  دو نمونه مستقل برای مقایسه میانگین قضاوت از صاحبکار در دو نوع روش حسابرسی

شاخص	روش حسابرسی	تعداد	میانگین	انحراف معیار	فرض همسانی واریانس	مقدار F	سطح معناداری $t$	مقدار $t$	درجه آزادی	سطح معناداری $t$
قضاوت از صاحبکار	سنتی	۵۴	۶۵/۱۳	۷۴/۶	همسانی واریانس	۴۵/۵	۰/۲۱/۰	-۸۱/۷	۸۸	۰/۰/۰
	سیستم‌های راهبردی	۳۶	۷۸/۲۵	۸۹/۷	ناهمسانی واریانس			-۵۷/۷	۶۷	۰/۰/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که بیان شد، قبل از مقایسه میانگین دو گروه، لازم است آزمون همسانی واریانس آنها انجام شود.

$$\begin{cases} H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 \\ H_1 : \sigma_1^2 \neq \sigma_2^2 \end{cases} \begin{cases} \text{واریانس برای حسابرسان دو رویکرد یکسانند} \\ \text{واریانس برای حسابرسان دو رویکرد یکسان نیستند} \end{cases}$$

مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر با ۰/۲۱/۰ است (جدول ۴) که این مقدار کمتر از ۰/۵/۰ می‌باشد. بنابراین فرض صفر، همسانی واریانس در این دو رویکرد حسابرسی رد می‌شود. پس مقدار آماره  $t$  تحت ناهمسانی مورد توجه است.

مقدار آماره آزمون برابر با  $-۵۷/۷$  است که در ناحیه رد فرض صفر برابری میانگینها قرار می‌گیرد، بنابراین بین میانگین این دو گروه تفاوت معناداری وجود دارد. مقدار میانگین قضاوت از صاحبکار برای حسابرسان رویکرد سنتی برابر با  $۶۵/۱۳$  و برای حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی برابر با  $۷۸/۲۵$  است، بنابراین مقدار قضاوت از صاحبکار برای حسابرسان رویکرد سنتی کمتر از حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی است، در نتیجه فرضیه اول تایید می‌گردد (جدول ۴).

## فرضیه دوم

این فرضیه نشان دهنده این سوال اساسی بود که آیا حسابرسان رویکرد سیستمهای راهبردی، برداشت دقیقتری از ریسک حسابرسی واحد مورد رسیدگی، نسبت به حسابرسان رویکرد سنتی دارند؟ برای آزمایش فرضیه مذکور ابتدا باید آزمون نرمال بودن برای داده‌ها انجام می‌شود. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0: \text{داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می‌کند} \\ H_1: \text{داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند} \end{cases}$$

جدول ۵- آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای انحراف از ریسک

مشخصه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	تفاوت مثبت	تفاوت منفی	آماره کولموگروف - اسمیرنوف	سطح معناداری
انحراف از ریسک	۹۰	۰۵۴۸/۴۸	۴۲۴۶۱/۱۷	۰۹۹/۰	-۱۳۴/۰	۲۶۸/۱	۰۸/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار سطح معناداری برابر با  $۰/۰۸$  است که چون بیشتر از  $۰/۰۵$  است، بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بودن توزیع انحراف از ریسک رد نمی‌شود (جدول ۵).

حال با توجه به نرمال بودن داده‌ها، برای مقایسه میانگین انحراف از ریسک در دو رویکرد حسابرسی سنتی و سیستمهای راهبردی از آزمون  $t$  استفاده شده است.

فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases} \begin{cases} H_0: \text{میانگین انحراف از ریسک برای حسابرسان دو رویکرد اختلاف معنادار ندارد} \\ H_1: \text{میانگین انحراف از ریسک برای حسابرسان دو رویکرد اختلاف معنادار دارد} \end{cases}$$

جدول ۶- آزمون t دو نمونه مستقل برای مقایسه میانگین انحراف از ریسک در دو نوع روش حسابداری

شاخص	روش حسابداری	تعداد	میانگین	انحراف معیار	فرض همسانی واریانس	مقدار F	سطح معناداری t	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری t
انحراف از ریسک	سنتی	۵۴	۲۳/۶۰	۶۳/۸	همسانی واریانس	۱۱/۱	۲۹۵/۰	۸۷/۱۵	۸۸	۰۰۰/۰
	سیستم‌های راهبردی	۳۶	۷۹/۲۹	۳۳/۹	ناهمسانی واریانس			۶۲/۱۵	۷۱	۰۰۰/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر با ۲۹۵/۰ است (جدول ۶) که این مقدار بیشتر از ۰۵/۰ می‌باشد. بنابراین فرض صفر همسانی واریانس در این دو رویکرد حسابداری سنتی و سیستم‌های راهبردی رد نمی‌شود.

مقدار آماره آزمون برابر با ۸۷/۱۵ است که در ناحیه رد فرض صفر برابری میانگینها قرار می‌گیرد، بنابراین بین میانگین این دو گروه تفاوت معناداری وجود دارد. مقدار میانگین انحراف از ریسک برای حساب‌رسان رویکرد سنتی برابر با ۲۳/۶۰ و برای حساب‌رسان رویکرد سیستم‌های راهبردی برابر با ۷۹/۲۹ می‌باشد، بنابراین مقدار انحراف از ریسک برای حساب‌رسان رویکرد سنتی بیشتر از حساب‌رسان رویکرد سیستم‌های راهبردی است، پس با توجه مطالب گفته شده فرضیه دوم نیز تایید می‌شود (جدول ۶).

## بحث و نتیجه گیری

### پیشنهادات مبتنی بر نتایج تحقیق

براساس نتایج تحقیق و با توجه به اینکه حساب‌رسانی که از رویکرد سیستم‌های راهبردی (یعنی حسابداری بر مبنای تجزیه و تحلیل راهبردی، تجزیه و تحلیل فرآیند تجاری، ارزیابی ریسک و اندازه‌گیری فعالیت‌های تجاری) استفاده می‌کنند، قضاوت بهتر و ارزیابی دقیقتری از ریسک حسابداری واحد مورد رسیدگی نسبت به حساب‌رسان رویکرد سنتی دارند، پیشنهاد می‌گردد حساب‌رسان در موسسات مختلف و در سازمان حسابداری با توجه به تجزیه و تحلیل راهبردی صاحبکار (منظور از تجزیه و تحلیل راهبردی صاحبکار، بررسی نیروهای سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، فناوری می‌باشد که

بر روی صاحبکار وجود دارد)، تجزیه و تحلیل فرآیندهای تجاری کلیدی (فرآیندهای کلیدی شامل فرآیندهای ایجاد و حفظ ارزش توسط صاحبکار می‌باشد) و تجزیه و تحلیل شاخص‌های کلیدی عملکرد (شاخص‌های عملکرد شامل معیارهای مالی و غیر مالی که باعث پیش بینی اطلاعات در مورد عوامل مربوط به فرآیندهای بحرانی می‌گردد) اقدام به شناخت و قضاوت از صاحبکار نمایند، زیرا بکارگیری تجزیه و تحلیل‌های مذکور موجب قضاوت بهتر از صاحبکار و ارزیابی دقیقتر از ریسک واحد مورد رسیدگی می‌گردد. در ضمن نتایج بدست آمده با نتایج کتوچوا، آدائل و اسکالتز، بالو و همکاران، کاپ و آدائل، اسکالتز و همکاران مطابقت دارد. خانم کتوچوا (۲۰۰۲) به این نتیجه رسید که روش تجزیه و تحلیل راهبردی در مقایسه با روش سنتی منجر به افزایش توانایی حسابرس در شناسایی ریسک‌های مختلف صاحبکار و در نتیجه منجر به تصمیمات بهتر در جهت برنامه‌ریزی حسابرسی می‌گردد. همچنین آدائل و اسکالتز (۲۰۰۳) دریافتند که حسابرسان رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی از قابلیت تشخیص بالاتری در جهت شناسایی ریسک حسابرسی برخوردارند و این امر در تصمیمات حسابرس می‌تواند موثر واقع گردد. بالو و همکاران (۲۰۰۴) به این نتیجه رسیدند که موقعیتهای راهبردی اثر منفی بر ارزیابی شواهد حسابرسان می‌گذارد. کاپ و آدائل (۲۰۰۵)، اسکالتز و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که حسابرسان رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی شناخت بهتری از ریسک حسابرسی و قضاوت بهتری از صورتهای مالی صاحبکار نسبت به حسابرسان رویکرد سنتی دارند.

### پیشنهادات تحقیقات آتی

این تحقیق به بررسی تأثیر روش حسابرسی بر بهبود قضاوت از صاحبکار پرداخت و همچنین ارتباط روش را در جهت تأثیرگذاری بر ریسک مورد بررسی قرار داد.

تحقیقات آتی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

الف) در تحقیقات آتی می‌توان به تأثیر روش و تجارب بر قضاوت‌های متفاوتی (اظهار نظر مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) که حسابرس مجبور به ارائه آنها می‌باشد، پرداخت.

ب) در تحقیقات آتی می‌توان به تأثیر شرایط محیطی داخل شرکت (نحوه ارائه اطلاعات توسط صاحبکار)، بر شناخت و قضاوت حسابرسی، پرداخت.

ج) در تحقیقات آتی می‌توان به تأثیر آموزش‌های مستمر کارکنان حسابرسی، تدوین دستورالعمل‌ها و برنامه‌های مرتبط با کارهای حسابرسی بر فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسی پرداخت.

## پی‌نوشت‌ها:

- 1- Strategic-Systems Audit (SSA)
- 2- Traditional-Based Audit (TBA)
- 3- Political
- 4- Legal
- 5- Economic
- 6- Social
- 7- Technological
- 8- Lemon
- 9- Risk of Material Misstatement (RMM)
- 10- Inherent Risk (IR)
- 11- Control Risk (CR)
- 12- Ballou et al.
- 13- Kotchetova
- 14- O,Donell
- 15- Electronic Data Processing
- 16- O,Donell et al.
- 17- Schultz et al.
- 18- Libby Luft

## منابع و مأخذ:

۱. اعتمادی، حسین و جباری (۱۳۸۶)، "نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان"، *مطالعات حسابداری*، شماره ۱۸.
۲. حساس یگانه، یحیی و مقصودی (۱۳۸۹)، "تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابداری"، *مجله حسابداری رسمی*، شماره ۹.
۳. خوش طینت، محسن و بستانیان (۱۳۸۶)، "قضاوت حرفه‌ای در حسابداری"، *مطالعات حسابداری*، شماره ۱۸.
۴. سیرانی، محمد، خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸)، "تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابداری بر قضاوت حسابرس"، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، دوره ۱۶، شماره ۵۵.
5. Ballou, B., C. E. Earley, and J. S. Rich (2004). "The impact of strategic-positioning information on auditor judgments about business-process performance". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23(2): 71-88.
6. Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas, (1997). "Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens", the KPMG Business Measurement Process: KPMG Peat Marwick LLP.
7. Kopp, L. S., and E. O'Donnell (2005). "The influence of business-process focuses on category knowledge and internal control evaluation". *Accounting, Organizations and Society* 30: 423-434.
8. Kotchetova, N. V. (2002). An analysis of client's strategy content and strategy process: Impact on risk assessment and audit planning. Unpublished doctoral dissertation: Georgia State University.
9. Lemon, W. M., K. T. Tatum, and W. S. Turley (2000). *Developments in the audit methodologies of large accounting firms*. UK: ABG Professional Information.
10. Libby, R. (1995). "The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*". Cambridge University Press, p. 294.
11. Libby, R., and J. Luft, (1993). "Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings:

Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 425-450.

12. O'Donnell, E. (2003). "The influence of process-focused knowledge acquisition on evaluative judgment during a systems assurance task". *International Journal of Accounting Information Systems* 4(2): 115-139.

13. O'Donnell, E. and J. Prather-Kinsey (2010). Nationality and differences in auditor risk assessment: A research note with experimental evidence. *Accounting, Organizations and Society* 35(5) (July): 558-564.

14. O'Donnell, E., and J. Schultz (2003). "The Influence of Business-Process-Focused Audit Support Software on Analytical Procedures Judgments". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22(2): 265-279.

15. Salterio, S. E., and T. R. Weirich, (2002). "A Primer on the Strategic-Systems Approach to Auditing". University of Waterloo.

16. Schultz, J., J. Bierstaker, and E. O'Donnell (2010). Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach. *Accounting, Organizations and Society* 35(2) (February): 238-251.

17. Wallage, P., A. Eilifsen, and W. R. Knechel (2001). Application of the Business Risk Audit Model: A field study. *Accounting Horizons* 15(3): 193-207.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی