

مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز

دوره‌ی چهارم، شماره‌ی اول، بهار و تابستان ۱۳۹۱، پیاپی ۶۲/۳، صفحه‌های ۱۱۱-۱۳۵
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران

دکتر داریوش فروغی* محسن خالقی** امیر رسائیان***
دانشگاه اصفهان دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه دانشگاه مازندران

چکیده

در این پژوهش، تأثیر اهمیت در حسابرسی بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران، بررسی شده است. به منظور گردآوری اطلاعات، از ابزار پرسش‌نامه و مشاهده‌ی عینی شواهد (اسنادکاوی) استفاده شده است. نمونه‌های مورد مطالعه، شامل ۸۲ نفر از مدیران و سرپرستان شاغل در سازمان حسابرسی و تعداد ۱۲۴ گزارش حسابرسی طی سال‌های ۱۳۸۶-۱۳۸۷ می‌باشد. نتایج پژوهش، حاکی از آن است که اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، مانع توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران می‌گردد. بررسی گزارش‌های حسابرسی، نشان داد که فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی حداکثر در ۶/۳ درصد از موارد، مؤید کشف تقلب احتمالی مدیران است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، اهمیت، تقلب، قضاوت حرفه‌ای، احتمال خطر

* استادیار گروه حسابداری (نویسنده‌ی مسئول) email: foroghi@ase.ui.ac.ir

** کارشناس ارشد حسابداری

*** کارشناس ارشد حسابداری

پذیرش مقاله: ۱۳۹۰/۱۰/۲۵

دریافت مقاله: ۱۳۹۰/۵/۶

۱. مقدمه

اهمیت^۱، یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است. در بیانیه‌ی شماره‌ی چهار هیأت اصول حسابداری^۲، مفهوم اهمیت، به عنوان یکی از اصول محدوده‌کننده^۳ یا به عبارتی میثاق‌های تعدیل‌کننده طبقه بندی شده است.

در متن استانداردهای حسابرسی ایران، به صراحت بیان شده استانداردهای حسابرسی منحصرأ در مورد موضوعات با اهمیت کاربرد دارد و اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه‌ی نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده‌ی منطقی از صورت‌های مالی درباره‌ی امور واحد اقتصادی را تغییر دهد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵: ۲۰). هم‌چنین درج عبارت "از تمام جنبه‌های با اهمیت" در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی حاکی از آن است که حسابرس تنها به موضوعاتی توجه دارد که نسبت به صورت‌های مالی با اهمیت باشد، در این صورت حسابرسی به عنوان یک عامل کنترلی، تنها به دنبال کشف تحریف‌های با اهمیت است. تعریفی از مفهوم اهمیت که به عنوان مرجع در نوشتارهای حرفه‌ای از آن استفاده می‌شود، تعریفی است که هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی طی بیانیه‌ی شماره‌ی دو، به شرح زیر ارائه داده است: "اطلاعاتی با اهمیت است که ارائه، تغییر و یا عدم ارائه‌ی آن بتواند قضاوت شخص معقولی که به این گزارش اعتماد می‌نماید را تغییر داده و یا بر فرایند تصمیم‌گیری وی اثرگذار باشد. (هندریکسون و ون بردا، ۱۳۸۴: ۱۷۷)"

هم‌چنین در بخش ۳۲ استانداردهای حسابرسی ایران، اهمیت به شرح زیر تعریف شده است: "اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده‌ی منطقی از صورت‌های مالی را درباره‌ی امور واحد اقتصادی تغییر دهد. درجه‌ی اهمیت اقلام، به کمیّت، ماهیّت و شرایط ایجاد آن‌ها و هم‌چنین نوع و اندازه‌ی واحد اقتصادی بستگی دارد. تعیین اینکه چه چیز با اهمیت است، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است." (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵: ۱۴۱)

هدف اصلی این پژوهش، بررسی اثر مفهوم اهمیت در حسابرسی بر میزان دقت و توجه حسابرسان، جهت کشف شواهد گزارشگری مالی متقلبانه است تا مشخص شود که

آیا مفهوم اهمیت در حسابرسی می‌تواند یکی از عوامل تضعیف ویژگی کنترلی (کشف کنندگی) فرایند حسابرسی باشد؟

۲. ادبیات و پیشینه پژوهش

۲-۱. سیر تکاملی مفهوم اهمیت

مفهوم اهمیت در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، سابقه‌ی طولانی دارد. این مفهوم، از اوایل دهه‌ی ۱۹۳۰ به حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی راه یافت. در نهایت، در سال ۲۰۰۶ استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۱۰۷ امریکا، تدوین گردید. طبق این استاندارد: تعیین رقم اهمیت، مبنایی مناسب برای قضاوت حرفه‌ای است و سطح اهمیت برای دو واحد تجاری، هم از نظر اندازه و هم از نظر ماهیت تفاوت دارد. هم‌چنین سطح اهمیت برای یک واحد تجاری در دو سال متوالی می‌تواند متفاوت باشد. برخلاف استاندارد شماره‌ی ۴۷، این استاندارد حسابرسان را ملزم نموده تا سطح اهمیتی که به عنوان مبنای قضاوت، جهت ارزیابی صورت‌های مالی به کار برده‌اند، مستند نمایند. طبق این استاندارد، حسابرسی باید به شکلی اجرا شود که خطر حسابرسی به حداقل سطح ممکن، برای یک اظهارنظر مناسب نسبت به صورت‌های مالی، کاهش یابد (انجمن حسابداران رسمی امریکا، ۲۰۰۶: ۱۱).

۲-۲. تقلب و اشتباه و ویژگی آن‌ها

تحریف در صورت‌های مالی، می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. «تقلب» عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیر قانونی. (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵: ۶۳)

تقلب، ماهیتاً با اهمیت است. نکته‌ی اساسی این است که صرف‌نظر از زیانی که وارد آمده یا در آینده خواهد آمد، صرف وجود تقلب می‌تواند مخاطرات بزرگ و جدی در پی داشته باشد، مگر این که اقدامات تنبیهی صورت گیرد یا دست کم، اقدامات پیشگیرانه به عمل آید. (راتلیف^۴ و همکاران، ۱۳۸۵: ۱۲۹)

گلین^۵ (۲۰۰۴)، معتقد است: "اگر موسسات حسابرسی، کشف تقلب را به عنوان مرکز ثقل خدمات خود قرار ندهند، نه تنها با خطر از بین رفتن اعتبار خود روبرو خواهند بود بلکه بقای آن‌ها، به خطر خواهد افتاد."

مطابق بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی ایران:

۱- حسابرس هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل، باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی که ناشی از تقلب یا اشتباه است را در نظر گیرد.

۲- چنان‌چه حسابرس با هر یک از موارد زیر برخورد کند، باید آن را به موقع، به سطح مناسبی از مدیران اطلاع دهد و ضرورت گزارش آن به هیأت مدیره یا مجمع عمومی را در نظر گیرد:

* شناسایی تقلب، حتی در شرایطی که به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی منجر نشده باشد.

* کسب شواهدی که بیانگر امکان وجود تقلب است حتی اگر اثر بالقوه‌ی آن بر صورت‌های مالی با اهمیت نباشد (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵: ۸۰-۸۱).

هم‌چنین مطابق دستورالعمل حسابرسی با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی، حسابرس ملزم است، در مواردی که آثار مالی ناشی از اشتباهات و یا تحریف‌ها کم‌تر از حدود اهمیت است، اما بر اساس نظر حسابرس، نیاز به درج آن در گزارش باشد (وجود موارد با اهمیت از نظر کیفی)، موضوع را به عنوان بند تأکید بر مطلب خاص (بعد از اظهار نظر) گزارش نماید. (کمیته‌ی تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۶: ۶۱)

از طرف دیگر، در ایران حسابرسان، به عنوان بازرس قانونی شرکت‌ها انتخاب می‌شوند؛ بنابراین، به استناد ماده‌ی ۱۵۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مصوب ۱۳۴۷: "بازرس یا بازرسان، باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه‌ی مدیران و مدیرعامل مشاهده کنند، به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند، باید به مرجع قضایی صلاحیتدار اعلام نموده و جریان را

به اولین مجمع عمومی گزارش دهند. (منصور، ۱۳۸۵: ۷۱)"

۲-۳. پیشینه‌ی پژوهش

فیلیپس^۶ (۱۹۹۹) در پژوهشی تحت عنوان "توجه حسابرسان و قضاوت آن‌ها در مورد گزارشگری مالی متقلبانه" میزان دقت و توجه حسابرسان، نسبت به شواهد گزارشگری مالی متقلبانه را بررسی کرده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، فقدان ریسک بالا برای یک حساب، مانع توجه حسابرسان جهت جستجوی شواهد گزارشگری متقلبانه در آن حساب می‌گردد. به عبارت دیگر، حسابرسان در حساب‌های با ریسک پایین، کم‌تر به دنبال کشف شواهدی هستند که مؤید وجود تقلب است. هم‌چنین زمانی توجه حسابرسان در مورد احتمال گزارشگری متقلبانه در حساب‌های با ریسک پایین افزایش می‌یابد که پیش از آزمون حساب‌های با ریسک پایین، شواهدی مبنی بر تقلب را در حساب‌های با ریسک بالا کشف نمایند.

توتل و همکاران^۷ (۲۰۰۲) در تحقیقی با عنوان "تأثیر اظهارنظر نادرست، بر تصمیمات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: یک پژوهش تجربی از کیفیت آستانه‌ای اهمیت در حسابرسی" بیان می‌کنند؛ موارد گزارشگری نادرست که از نظر حسابرسان زیر آستانه‌ی اهمیت قرار دارند بر تصمیمات استفاده‌کنندگان تأثیری ندارند، مگر زمانی که گزارشگری نادرست بالاتر از آستانه‌ی اهمیت انجام شود.

ولکر و چن لی^۸ (۲۰۰۷) در پژوهش خود با عنوان "تأثیر رسیدگی‌های ناکارآمد حسابرسی در کشف گزارش‌های مالی نادرست" بیان می‌کنند؛ استفاده از روش پرس و جو در حسابرسی، نمی‌تواند توانایی حسابرسان را در کشف تقلب افزایش دهد؛ اما می‌تواند با ایجاد شک و تردید در حسابرسان، در فرایند کشف تقلب مفید باشد.

رز^۹ (۲۰۰۷) در پژوهشی با عنوان "توجه به شواهد گزارشگری مالی نادرست و قضاوت نسبت به عمده بودن آن: تأثیرات تجربه و اعتماد" دریافت، حسابرسانی که در فرایند رسیدگی‌های خود از مفهوم اعتماد، کم‌تر استفاده می‌کنند و هم‌چنین دارای تجربه‌ی کشف تقلب هستند، هنگام برخورد با شواهد گزارشگری نادرست، دقت و توجه خود را

افزایش داده و احتمال بیش‌تری در زمینه‌ی عمدی بودن ارائه‌ی گزارش نادرست می‌دهند. آسیتو و همکاران^{۱۰} (۲۰۰۹) در پژوهشی با عنوان "تصمیمات مربوط به اهمیت و اصلاح اشتباهات حسابداری" تحریف‌های کشف شده در گزارش‌های مالی ۲۵۰ شرکت امریکایی طی سال‌های ۲۰۰۴-۲۰۰۶ را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد، علی‌رغم این‌که در بیانیه‌ی شماره‌ی ۹۹ استانداردهای حسابرسی، بر لزوم توجه به ماهیت کمی و کیفی اهمیت، جهت کشف و افشای تحریف‌های عمدی تأکید بسیاری شده؛ اما بسیاری از تحریف‌های موجود، مربوط به تصمیمات شرکت‌ها نسبت به اصلاح اشتباهات حسابداری است.

زارعی (۱۳۷۴) در پژوهشی با عنوان "تحقیقی پیرامون مفهوم اهمیت، در فرایند گزارش‌دهی حسابرسی" میزان توافق عمومی حساب‌برسان، در قضاوت‌های مربوط به اهمیت را بررسی کرده است. وی بیان می‌کند: مفهوم اهمیت علی‌رغم وسعت کاربردش در حسابرسی و حسابداری، مبهم است؛ زیرا، این مفهوم کیفی بوده و مبنای درجه‌بندی آن، قضاوت انسانی است.

حاجی‌پور (۱۳۷۶) در پژوهش خود با عنوان "بررسی و ارزیابی فرایند ذهنی و عملی حساب‌برسان مستقل، در ارزیابی سطح اهمیت بندهای توضیحی مندرج در گزارش‌های حسابرسی مالی در ایران" بیان می‌کند: حساب‌برسان هر زمان که نواقص موجود در صورت‌های مالی بی‌اهمیت باشند، اظهار نظر مقبول ارائه می‌دهند و هرگاه نواقص نام‌برده با اهمیت باشند، با توجه به نوع و ماهیت اشکال، اظهار نظر مشروط، مردود و یا عدم اظهار نظر ارائه می‌نمایند.

کثیری و حساس یگانه (۱۳۸۲) در پژوهشی تجربی با عنوان "مفهوم اهمیت، در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حساب‌برس" دریافتند که حساب‌برسان به جنبه‌هایی از استاندارد حسابرسی اهمیت، به شرح زیر کم‌تر توجه می‌کنند:

الف) حساب‌برسان به رابطه‌ی معکوس اهمیت و احتمال خطر حسابرسی در حسابرسی‌های انجام شده، به‌ویژه تعدیل آزمون‌های محتوی و آزمون کنترل، هنگامی که مبلغ اهمیت در مرحله‌ی ارزیابی نهایی پایین‌تر از برآورد اولیه‌ی اهمیت است، توجه

نمی‌کنند.

ب) حسابرسان در مرحله‌ی ارزیابی نهایی، تنها اشتباهات و تحریف‌های کشف شده را مد نظر قرار می‌دهند و به آثار اشتباهات تعمیم یافته و بالقوه (برآوردی) جهت تعیین آثار مجموع اشتباهات توجه نمی‌کنند.

پ) در قضاوت‌های اهمیت، می‌بایست به ماهیت اقلام و عوامل کیفی توجه شود و آثار اشتباهات و تحریف‌ها، ابتدا به صورت جداگانه و سپس در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی مدنظر قرار گیرد.

مداحی و حساس‌یگانه (۱۳۸۸) در نتیجه‌ی پژوهش خود با عنوان "اثر بخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی" بیان می‌نماید؛ فرآیند حسابرسی، در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در برآوردهای حسابداری و عدم رعایت قوانین و مقررات، توسط واحد مورد رسیدگی اثربخش است.

۳. روش پژوهش

این پژوهش در بخش مبانی نظری، کتابخانه‌ای و در بخش تجزیه و تحلیل اطلاعات، میدانی از نوع پیمایشی است.

۳-۱. فرضیه‌های پژوهش

سوال اصلی این پژوهش به شرح زیر است:

آیا مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، می‌تواند مانع توجه حسابرسان در کشف تقلب مدیران باشد؟ بر مبنای سوال فوق، فرضیه‌های پژوهش شامل یک فرضیه‌ی مهم و سه فرضیه‌ی اخص، به شرح زیر تدوین شده است:

۳-۱-۱. فرضیه‌ی مهم

مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، مانع توجه حسابرسان در کشف

تحریف‌های عمدی مدیران می‌گردد.

۲-۱-۳. فرضیه‌های اخص

- ۱- در صورتی که مانده یک حساب نسبت به سایر حساب‌ها از اهمیت بیشتری برخوردار باشد، حساب‌برسان توجه بیشتری، برای اثبات گزارشگری متقربانه آن حساب، اختصاص می‌دهند.
- ۲- در صورتی که مانده یک حساب، دارای نوسان با اهمیت نسبت به سال مالی قبل باشد، حساب‌برسان احتمال بالاتری از گزارشگری نادرست برای آن در نظر خواهند گرفت.
- ۳- در مرحله جمع‌آوری شواهد، توجه حساب‌برسان بیش‌تر معطوف به شواهدی است که با اهمیت تلقی شوند.

۲-۳. روش گردآوری داده‌ها

در این پژوهش، گردآوری اطلاعات، در دو مرحله به شرح زیر انجام شده است:

۲-۳-۱. مرحله اول: زمینه‌یابی میدانی با استفاده از پرسش‌نامه

در این مرحله از پژوهش، به منظور جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه‌ی محقق ساخته استفاده شده است. پرسش‌نامه‌ی طراحی شده، ماحصل مطالعات کتابخانه‌ای و بهره‌گیری از نظر متخصصان و کارشناسان مجرب بوده است. ارزیابی ابزار اندازه‌گیری، با دو عامل پایایی و اعتبار ابزار انجام شده است. در این پژوهش، به منظور ارزیابی پایایی ابزار، ابتدا تعداد ۳۰ پرسش‌نامه با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، بدون جایگزینی و از طریق مراجعه‌ی حضوری توزیع و پاسخ آن‌ها جمع‌آوری گردید سپس با استفاده از نرم افزار SPSS، آزمون آلفای کرونباخ بر روی پاسخ‌های جمع‌آوری شده، انجام شد که بر اساس نتایج به دست آمده، ضریب آلفای محاسبه شده، برابر $0/821$ است که ($0/7 < 0/821$) بیانگر پایایی بالای ابزار، اندازه‌گیری در این پژوهش است. جهت ارزیابی اعتبار ابزار از روش روایی صوری استفاده شده است و به دنبال مطالعه‌ی مبانی نظری و رهنمودهای موجود، در رابطه با به‌کارگیری مفهوم اهمیت در حسابرسی، با بهره‌گیری از نظر متخصصان و کارشناسان مجرب، پرسش‌نامه‌ی اولیه طراحی شده و سپس طی چندین مرحله، نظرات اصلاحی کارشناسان در زمینه‌ی سوالات پرسش‌نامه اعمال گردیده و

پرسش‌نامه‌ی نهایی تدوین شد.

۲-۳. مرحله‌ی دوم: زمینه‌یابی توصیفی با استفاده از اسناد کاوی

در این مرحله، به منظور اعتبار بخشیدن به نتایج حاصل از نظرخواهی و اندازه‌گیری میزان پایبندی حسابرسان و رعایت رهنمودهای کمی اهمیت، تعداد ۱۲۴ فقره از گزارش‌های حسابرسی منتشره توسط سازمان حسابرسی در سال‌های ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ به منظور تعیین وجود و یا عدم وجود بند گزارش مبنی بر تقلب و سوء استفاده مدیران بررسی شد.

۳-۳. جامعه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش، از دو بخش به شرح زیر تشکیل می‌شود:

الف) حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی، دارای رتبه‌ی سرپرست به بالا در چارت سازمانی. این گروه حسابرسان واجد دو ویژگی مهم هستند که باعث می‌گردد به عنوان مرجع صلاحیت‌دار برای کسب نظر در رابطه با موضوع پژوهش محسوب شوند.

ویژگی اول: سازمان حسابرسی، به دلیل وضعیت خاص و جایگاه قدرتمند قانونی و قهری آن با سایر واحدهای حرفه‌ای متفاوت است. (رجبی، ۱۳۸۴: ۸۲) به عبارتی، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی، از استقلال بیش‌تری نسبت به حسابداران رسمی شریک در موسسات حسابرسی برخوردار بوده و قدرت حرفه‌ای آن‌ها کم‌تر، تحت تأثیر عوامل خارجی نظیر قدرت صاحبکار قرار می‌گیرد. ویژگی دوم این گروه، دارا بودن تخصص و آگاهی در رابطه با موضوع پژوهش است. کسب رتبه‌ی بالاتر در چارت سازمانی سازمان حسابرسی، مستلزم احراز شرایطی از جمله موفقیت در آزمون حرفه‌ای، دارا بودن سوابق حرفه‌ای طولانی و تحصیلات دانشگاهی است؛ از این رو، پذیرش این گروه، به عنوان گروه متخصص توجیه منطقی خواهد داشت.

ب) گزارش‌های حسابرسی منتشره توسط سازمان حسابرسی طی سال‌های ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷.

۴-۳. حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

روش نمونه‌گیری در این پژوهش، نمونه‌گیری تصادفی ساده، بدون جایگزینی است

به نحوی که هر یک از اعضاء جامعه بیش از یک بار شانس یا احتمال انتخاب شدن نداشته باشند. با توجه به آخرین آمار منتشره از سوی سازمان حسابرسی، تعداد کارکنان شاغل در آن سازمان در رده‌ی سرپرست به بالا در پایان سال ۱۳۸۷ در نگاره‌ی شماره ۱ نمایان است:

نگاره ۱: آمار کارکنان شاغل در سازمان حسابرسی بر حسب مسؤلیت‌های شغلی (پایان ۱۳۸۷)

پست سازمانی	مدیر ارشد	مدیر فنی	سرپرست ارشد	سرپرست	جمع کل
تعداد	۱۸	۶۶	۱۲۷	۲۳۷	۴۴۸

در این پژوهش، جهت برآورد نمونه از جامعه‌ی مورد بررسی، ابتدا ۳۰ عدد پرسش‌نامه از طریق مراجعه‌ی حضوری بین حسابرسان، توزیع و پاسخ آن‌ها دریافت گردید. با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده، برآورد اولیه‌ی واریانس به کمک نرم افزار SPSS محاسبه شد و بر این اساس در سطح اطمینان ۹۵ درصد، حجم نمونه بر مبنای فرمول ککران با تقریب برابر رقم ۷۳ تعیین گردید: (آذر و مؤمنی، ۱۳۷۹)

در این پژوهش، حجم نمونه شامل دو گروه مساوی از نظر تعداد و مشابه از نظر پست سازمانی است. گروه اول، در شرایط عادی و با توجه به تجربه‌ی حرفه‌ای خود به سوالات پاسخ داده‌اند؛ اما از گروه دوم خواسته شده است که با پیش فرض آن‌که پیش از این، شواهدی حاکی بر وجود تقلب و سوء استفاده مدیران مشاهده شده، به سوالات پاسخ دهند. هدف از تقسیم نمونه‌ی آماری به دو گروه مشابه، ارزیابی تأثیر پیش فرض نام‌برده بر میزان توجه حسابرسان، به شواهد گزارشگری متقلبان، از طریق مقایسه‌ی میانگین پاسخ گروه‌ها با یکدیگر است.

برای دستیابی به نمونه‌ی مورد نیاز، تعداد ۱۱۰ پرسش‌نامه به طور مستقیم در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت و در نهایت تعداد ۸۲ پرسش‌نامه‌ی تکمیل شده به شرح نگاره‌ی شماره ۲ دریافت گردید. از آنجایی که توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها، از طریق مراجعه‌ی حضوری انجام گردید؛ از این رو پرسش‌نامه‌های دریافت شده، به صورت کامل و با دقت کافی توسط پاسخ دهنده، تکمیل شده بود؛ بنابراین، تمامی پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده قابل استفاده بوده و در تجزیه و تحلیل آماری مورد استفاده قرار گرفت.

نگاره ۲: تعداد پاسخ‌های دریافتی طی مرحله‌ی توزیع پرسش‌نامه

جمع	تعداد پاسخ به تفکیک رده‌ی سازمانی				گروه
	سرپرست	سرپرست ارشد	مدیرفنی	مدیر ارشد	
۴۱	۱۵	۱۳	۱۱	۲	گروه اول (شرایط عادی)
۴۱	۱۵	۱۳	۱۱	۲	گروه دوم (با وجود پیش فرض)
۸۲	۳۰	۲۶	۲۲	۴	جمع کل

بخش اول پرسش‌نامه، اختصاص به ویژگی‌های شخصی پاسخ‌دهندگان داشته است. اطلاعات به‌دست آمده در این رابطه نشان داد که ۷۸ درصد پاسخ‌دهندگان، دارای مدرک تحصیلی لیسانس و ۲۲ درصد از این افراد دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس هستند. رشته‌ی تحصیلی ۸۸ درصد از پاسخ‌دهندگان، حسابداری است و مدرک تحصیلی سایرین در رشته‌های مرتبط نظیر اقتصاد و مدیریت بوده است و کلیه‌ی پاسخ‌دهندگان دارای بیش از ۱۰ سال سابقه کار هستند و ویژگی‌های مذکور نشان می‌دهد پاسخ‌دهندگان از صلاحیت لازم جهت پاسخگویی به سوالات پرسش‌نامه برخوردار بوده‌اند.

در بخش دوم، بر اساس آخرین منابع و استانداردهای تدوین شده، اصطلاحات و واژگان تخصصی به کار رفته در سوالات پرسش‌نامه، تعریف شده است.

در بخش سوم، صورت‌های مالی شرکت نمونه، شامل ترازنامه و صورت سود و زیان به همراه ارقام مقایسه‌ای سال قبل و هم‌چنین رقم کمی اهمیت محاسبه شده، بر مبنای متوسط مجموع دارائی‌ها و درآمدها (توصیه شده توسط سازمان حسابرسی) در اختیار اعضاء نمونه قرار داده شد و از آن‌ها خواسته شد تا با توجه به تجربه‌ی حرفه‌ای خود، به سوالات اصلی مطرح شده در پرسش‌نامه پاسخ دهند. پرسش‌نامه طراحی شده، شامل سه سوال اصلی متناظر با فرضیه‌های اخص تحقیق است که این سوالات، در مجموع به ۲۱ سوال فرعی تقسیم شده‌اند. این سوالات، از نوع پرسش‌های بسته بوده و برای اندازه‌گیری نظر حرفه‌ای حسابرسان، از مقیاس نسبی استفاده شده است.

نگاره ۳: فرضیه های پژوهش و تعداد سوال مربوط به هر فرضیه

فرضیه	سوال اصلی	تعداد سوال فرعی
فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۱	سوال شماره‌ی ۱	۶ سوال
فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۲	سوال شماره‌ی ۲	۶ سوال
فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۳	سوال شماره‌ی ۳	۹ سوال
تعداد کل		۲۱ سوال

نگاره‌ی شماره ۳، تناظر هر یک از سوالات پرسش‌نامه را با فرضیه‌های پژوهش نشان

می‌دهد:

در مرحله‌ی اسنادکاو، از روش نمونه‌گیری تصادفی بدون جایگزینی استفاده شده است. با توجه به تعداد گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی منتشره، توسط سازمان حسابرسی طی سال‌های ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ (حدود ۲۱۰۰ گزارش)، نمونه‌ی انتخابی از طریق رابطه‌ی زیر و با در نظر گرفتن احتمال موفقیت و شکست در بدترین وضعیت ($p=0/5$ و $q=0/5$)، حداکثر خطای برآورد نمونه ($d=0/1$) و سطح اطمینان ۹۵ درصد ($t=1/96$)، مقدار n به طور تقریبی برابر ۹۲ گزارش برآورد گردید.

$$n = (N.t^2.p.q) / (N.d^2 + t^2.p.q)$$

$$(2100 \times 1/96^2 \times 0/5 \times 0/5) / (2100 \times 0/1^2 + 1/96^2 \times 0/5 \times 0/5) = 91/84 \approx 92$$

در این پژوهش، تعداد ۱۲۴ گزارش حسابرسی صورت‌های مالی مربوط به ۶۲

شرکت، بررسی شده است.

۴. تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها

با توجه به این‌که اطلاعات مورد نیاز در این پژوهش، در دو مرحله‌ی جداگانه

گردآوری شده، نحوه‌ی تجزیه و تحلیل اطلاعات در هر مرحله از پژوهش، به شرح زیر

است:

۴-۱. مرحله‌ی اول: پژوهش زمینه‌ی یابی میدانی با استفاده از پرسش‌نامه

در این مرحله، ابتدا با استفاده از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف، نرمال بودن پاسخ‌ها تأیید شد. جهت آزمون فرضیه‌های اخص در شرایط عادی، پاسخ‌های گروه اول با استفاده از آزمون تی هتلینگ و آزمون تی برای نمونه‌های مرتبط ارزیابی شد. در ادامه، به منظور آزمون فرضیه‌ها در سایر شرایط، میانگین پاسخ‌های گروه اول (شرایط عادی) و گروه دوم (شرایط خاص با وجود پیش فرض)، به وسیله‌ی آزمون آماری تحلیل واریانس چند متغیری یکطرفه با یکدیگر مقایسه گردید. در ادامه، به صورت مختصر هر یک از روش‌های آماری مورد استفاده، به بررسی می‌شود.

۴-۱-۱. آزمون t هتلینگ

نگاره ۴: خلاصه‌ی نتایج آزمون t هتلینگ برای گروه اول

نتیجه	P.Value	F	Value	n	فرضیه
تأیید شد	۰/۰۰	۶۵۰/۴۵۱۷	۱۱۱/۵۰۶۰	۴۱	فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۱
تأیید شد	۰/۰۰	۶۴۹/۹۷۴۸	۱۱۱/۴۲۴۲	۴۱	فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۲
تأیید شد	۰/۰۰	۱۶۷۴/۵۷۲	۴۷۰/۹۷۳۴	۴۱	فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۳

خلاصه‌ی اطلاعات به دست آمده از اجرای این آزمون، در نگاره‌ی شماره ۴ نشان داده

می‌شود:

با توجه به نتایج به دست آمده، از آنجا که مقدار $p.value < 0/05$ است؛ از این رو، در این آزمون فرض پژوهش تأیید می‌گردد. به عبارتی، میانگین‌ها با هم برابر نبوده و حداقل یکی از میانگین‌ها با بقیه دارای تفاوت معنی‌دار است. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که در مرحله‌ی برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی، میزان دقت و توجه حسابرسان، به گزارشگری مالی متقلبانه در کلیه‌ی سطوح کمی اهمیت یکسان نیست و حداقل بین دو سطح، تفاوت معنی‌دار وجود دارد. در ادامه، به منظور مقایسه‌ی تک تک میانگین‌ها با یکدیگر، از آزمون t زوجی برای نمونه‌های مرتبط استفاده شده است.

۲-۱-۴. آزمون t زوجی برای نمونه‌های مرتبط

آزمون t برای نمونه‌های مرتبط، مشخص می‌نماید که آیا میانگین دو نمونه‌ی مرتبط، با یکدیگر متفاوتند یا خیر؟ این مدل، تمامی میانگین‌ها را به شرح نگاره‌ی شماره ۵ به صورت زوجی با یکدیگر مقایسه می‌نماید.

نگاره ۵: خلاصه‌ی نتایج آزمون t زوجی برای نمونه‌های مرتبط

نتایج آزمون t زوجی برای نمونه‌های مرتبط - سوال اول						
سوال فرعی	۱-۱	۱-۲	۱-۳	۱-۴	۱-۵	۱-۶
۱-۱						
۱-۲	۶/۳۱۱ (۰/۰۰)					
۱-۳	۹/۸۲۲ (۰/۰۰)	۷/۴۴۹ (۰/۰۰)				
۱-۴	۲۵/۶۷۶ (۰/۰۰)	۲۲/۲۷۹ (۰/۰۰)	۱۲/۴۰۱ (۰/۰۰)			
۱-۵	۲۷/۵۱۷ (۰/۰۰)	۲۴/۹۵۴ (۰/۰۰)	۱۷/۷۷۶ (۰/۰۰)	۷/۱۶۴ (۰/۰۰)		
۱-۶	۲۲/۱۹۰ (۰/۰۰)	۲۱/۴۵۸ (۰/۰۰)	۱۷/۸۳۹ (۰/۰۰)	۵/۸۶۳ (۰/۰۰)	۳/۳۶۲ (۰/۰۲)	
						Df = ۴۰
						n = ۴۱
						t.value (p.value)

مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در ... ۱۲۵

نتایج آزمون t زوجی برای نمونه‌های مرتبط - سوال سوم										
سوال	۳-۱	۳-۲	۳-۳	۳-۴	۳-۵	۳-۶	۳-۷	۳-۸	۳-۹	
۳-۱										Df = ۴۰ n = ۴۱
۳-۲	۱۰/۸۶۶ (۰/۰۰)									
۳-۳	۲۰/۴۸۰ (۰/۰۰)	۱۲/۷۹۲ (۰/۰۰)								
۳-۴	۳۵/۶۵۸ (۰/۰۰)	۱۹/۳۵۷ (۰/۰۰)	۶/۲۷۹ (۰/۰۰)							
۳-۵	۵۰/۸۹۹ (۰/۰۰)	۲۷/۲۶۳ (۰/۰۰)	۱۲/۶۳ (۰/۰۰)	۱۰/۸۰ (۰/۰۰)						
۳-۶	۵۶/۰۵۷ (۰/۰۰)	۲۸/۶۱۴ (۰/۰۰)	۱۴/۶۴ (۰/۰۰)	۱۳/۱۸ (۰/۰۰)	۸/۸۶۷ (۰/۰۰)					
۳-۷	۷۱/۰۳۱ (۰/۰۰)	۳۱/۵۳۹ (۰/۰۰)	۱۹/۲۷ (۰/۰۰)	۲۰/۱۳ (۰/۰۰)	۱۹/۶۷ (۰/۰۰)	۱۱/۹۸ (۰/۰۰)				
۳-۸	۸۷/۶۰۱ (۰/۰۰)	۳۵/۱۲۴ (۰/۰۰)	۲۱/۸۳ (۰/۰۰)	۲۴/۰۵ (۰/۰۰)	۲۲/۵۵ (۰/۰۰)	۱۵/۸۷ (۰/۰۰)	۱۲/۸۲ (۰/۰۰)			
۳-۹	۱۱۴/۶۲ (۰/۰۰)	۳۷/۰۹۵ (۰/۰۰)	۲۲/۵۲ (۰/۰۰)	۲۵/۳۹ (۰/۰۰)	۲۲/۴۵ (۰/۰۰)	۱۵/۷۱ (۰/۰۰)	۱۲/۰۶ (۰/۰۰)	۴/۶۹۳ (۰/۰۰)	t.value (p.value)	

نتایج آزمون t زوجی برای نمونه‌های مرتبط - سوال دوم							
سوال فرعی	۲-۱	۲-۲	۲-۳	۲-۴	۲-۵	۲-۶	
۲-۱							Df = ۴۰ n = ۴۱
۲-۲	۱۵/۹۲۵ (۰/۰۰)						
۲-۳	۱۷/۷۹۹ (۰/۰۰)	۷/۱۸۹ (۰/۰۰)					
۲-۴	۳۲/۹۳۳ (۰/۰۰)	۱۹/۲۲۵ (۰/۰۰)	۱۳/۹۳۹ (۰/۰۰)				
۲-۵	۲۷/۷۷۹ (۰/۰۰)	۱۶/۵۸۳ (۰/۰۰)	۱۴/۰۲۶ (۰/۰۰)	۵/۱۷۴ (۰/۰۰)			
۲-۶	۴۵/۰۸۴ (۰/۰۰)	۲۶/۹۸۶ (۰/۰۰)	۲۵/۲۰۵ (۰/۰۰)	۱۵/۸۱۴ (۰/۰۰)	۶/۶۴۰ (۰/۰۰)		t.value (p.value)

با توجه به نتایج به‌دست آمده از اجرای آزمون t زوجی ($p.value < 0/05$)، در سطح ۹۵ درصد اطمینان، تمامی میانگین‌های سوالات، به صورت دو به دو (زوجی) با یکدیگر دارای تفاوت معنی‌دار هستند. بنابراین، فرضیه‌های اخص در شرایط عادی تأیید می‌گردد. تأیید فرضیه‌های اخص، حاکی از آن است که حساب‌رسان توجه بیشتری به اقلام با اهمیت (از نظر کمی) دارند و با افزایش سطح اهمیت، میزان دقت و توجه حساب‌رسان افزایش می‌یابد به عبارتی، با افزایش سطح اهمیت، حساب‌رسان احتمال خطر بالاتری نسبت به گزارشگری نادرست و تحریف عمدی اقلام در نظر می‌گیرند.

در ادامه، به منظور آزمون فرضیه‌های اخص در شرایط خاص (با وجود پیش فرض)، با استفاده از آزمون تحلیل واریانس چند متغیری یک‌طرفه (MANOVA)، میانگین پاسخ‌های گروه اول و گروه دوم با یکدیگر مقایسه گردید.

۳-۱-۴. آزمون تحلیل واریانس چند متغیری یک‌طرفه

خلاصه‌ی نتایج به‌دست آمده از اجرای این آزمون، در نگاره‌ی شماره ۶ نشان داده

شده است:

نگاره ۶: خلاصه‌ی نتایج آزمون MANOVA بین دو گروه اول و دوم

نتیجه	P.Value	F	Value	n	test	فرضیه
تأیید شد	۰/۰۰	۶۱/۰۹۳	۰/۱۶۹۹	۸۲	ویلکز	فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۱
	۰/۰۰	۶۱/۰۹۳	۴/۸۸۷۴	۸۲	هتلینگ	
تأیید شد	۰/۰۰	۴۳/۲۷۷	۰/۲۲۴۱	۸۲	ویلکز	فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۲
	۰/۰۰	۴۳/۲۷۷	۳/۴۶۲۱	۸۲	هتلینگ	
تأیید شد	۰/۰۰	۲۷/۵۵۴	۰/۲۲۵۰	۸۲	ویلکز	فرضیه‌ی اخص شماره‌ی ۳
	۰/۰۰	۲۷/۵۵۴	۳/۴۴۴۳	۸۲	هتلینگ	

با توجه به نتایج به‌دست آمده از اجرای آزمون MANOVA، مقدار $P.value < 0/05$

است و هم‌چنین مقادیر کوچک لانداى ویلکز و مقادیر بزرگ F ، بیانگر رد فرض صفر و

تأیید فرضیه پژوهش است. بنابراین، در سطح ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت میانگین‌ها در دو گروه با یکدیگر، دارای تفاوت معنی‌دار هستند. این تفاوت نشان می‌دهد، وجود عوامل کیفی نظیر شواهدی حاکی از تقلب مدیران در گذشته، باعث می‌شود حسابرسان به منظور کشف تحریف‌های عمدی مدیران، علاوه بر ماهیت کمی، ماهیت کیفی اقلام را در نظر گیرند.

در ادامه، به منظور کسب اطمینان بیش‌تر نسبت به نتایج به‌دست آمده، و هم‌چنین بررسی نوع تأثیر عامل کیفی (وجود شواهدی حاکی از تقلب مدیران در گذشته) بر توجه حسابرسان، میانگین کل پاسخ‌ها، به هر یک از سوالات گروه اول را به عنوان حد انتظار (نقطه بُرش) در نظر گرفته و پاسخ‌های گروه دوم، با استفاده از آزمون t تک نمونه ای و t هتلینگ ارزیابی گردید.

خلاصه‌ی نتایج به‌دست آمده از اجرای این آزمون، در نگاره‌ی شماره ۷ نشان داده

شده است:

نگاره ۷: مقایسه‌ی پاسخ‌های گروه دوم با ملاک حد انتظار

فرضیه	سوال	n	Mean	R.C *	t.value	df	P.Value
۱	۱-۱	۴۱	۶۸/۰۴۸۷۸	۷۰	-۱/۸۶۵۶۴	۴۰	۰/۰۶۹۴۳۷
	۱-۲	۴۱	۷۱/۵۸۵۳۷	۶۳	۸/۳۷۸۵۸	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
	۱-۳	۴۱	۷۸/۵۳۶۵۹	۵۰	۲۲/۸۳۰۶۳	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
	۱-۴	۴۱	۴۷/۴۳۹۰۲	۳۱	۱۴/۱۷۳۷۸	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
	۱-۵	۴۱	۴۶/۹۵۱۲۲	۲۴	۳/۰۵۹۴۳	۴۰	۰/۰۰۳۹۴۷
	۱-۶	۴۱	۶۰/۲۴۳۹۰	۲۰	۲۵/۷۷۶۵۳	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
در سطح کل		۴۱	$t = ۹۲۳/۴۴۴$ هتلینگ	$F(۶,۳۵) = ۱۳۴/۶۷$			$P = ۰/۰۰۰۰۰$
۲	۲-۱	۴۱	۸۶/۵۸۵۳۷	۷۴	۱۳/۷۶۰۰۰	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
	۲-۲	۴۱	۶۵/۸۳۱۷۱	۵۵	۸/۴۷۷۶۲	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
	۲-۳	۴۱	۵۵/۳۶۵۸۵	۴۸	۵/۸۸۴۶۴	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰۱
	۲-۴	۴۱	۴۷/۰۷۳۱۷	۳۱	۱۱/۳۳۳۰۵	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
	۲-۵	۴۱	۵۴/۷۵۶۱۰	۲۳	۲۳/۶۸۷۴۱	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰
	۲-۶	۴۱	۲۹/۱۴۶۳۴	۱۵	۱۱/۵۸۵۵۳	۴۰	۰/۰۰۰۰۰۰

P = ۰/۰۰۰۰	F(۶ و ۳۵) = ۱۳۸/۸۸	t = ۹۵۲/۳۰۷	۴۱	در سطح کل	
۰/۲۶۲۷۵۹	۴۰	۱/۱۳۵۹۰	۹۸	۹۸/۶۵۸۵۴	۳-۱
۰/۴۴۸۴۷۰	۴۰	۰/۷۶۵۵۰	۷۶	۷۷/۳۱۷۰۷	۳-۲
۰/۰۰۰۰۰۱	۴۰	۵/۷۷۹۹۷	۵۲	۶۲/۱۹۵۱۲	۳-۳
۰/۰۰۰۰۱۸	۴۰	۴/۸۶۹۷۰	۴۱	۴۷/۸۰۴۸۸	۳-۴
۰/۰۰۰۰۰۰	۴۰	۸/۵۹۹۲۵	۲۸	۳۸/۵۳۶۵۹	۳-۵
۰/۰۰۰۰۰۰	۴۰	۹/۷۹۰۹۷	۱۹	۲۹/۸۷۸۰۵	۳-۶
۰/۰۰۰۰۰۰	۴۰	۱۲/۷۹۴۷۴	۱۰	۲۳/۱۷۰۷۳	۳-۷
۰/۰۰۰۰۰۰	۴۰	۱۲/۰۸۳۱۰	۳	۱۳/۷۵۶۱۰	۳-۸
۰/۰۰۰۰۰۰	۴۰	۳/۰۵۷۶۹	۱	۸/۰۴۸۷۸	۳-۹
P = ۰/۰۰۰۰	F(۹ و ۳۲) = ۴۸/۳۱۱	t = ۵۴۳/۴۹۷	۴۱	در سطح کل	

* R.C. میانگین کل پاسخ‌ها به هر یک از سوالات در گروه اول است که به‌عنوان نقطه بُرش یا حد انتظار در نظر گرفته شده است.

با توجه به نتایج به‌دست آمده از اجرای آزمون t تک نمونه‌ای، مشاهده می‌شود که به غیر از سوال‌های ۱-۱، ۳-۱ و ۳-۲، میانگین مابقی پاسخ‌ها در گروه دوم، بزرگ‌تر از گروه اول است. نتایج به‌دست آمده از آزمون t هتلینگ، نشان می‌دهد؛ در کل برای هر یک از سوالات اصلی، مقدار $P.Value < ۰/۰۵$ است؛ یعنی، به‌طور کلی میانگین‌ها در گروه دوم نسبت به گروه اول بزرگ‌تر هستند. به‌عبارتی، وجود پیش فرض آن‌که پیش از این، شواهدی حاکی از تقلب مدیران مشاهده شده است، به‌عنوان یک عامل کیفی، منجر می‌شود حساب‌برسان دقت و توجه خود را افزایش دهند و با تغییر دیدگاه خود نسبت به مفهوم اهمیت در حسابرسی، دامنه‌ی رسیدگی خود را افزایش داده و احتمال خطر بالاتری مبنی بر وجود تقلب برای اقلام کم اهمیت در نظر گیرند. در نهایت، با توجه به کل نتایج به‌دست آمده از آزمون‌های آماری این پژوهش، می‌توان گفت: با ۹۵ درصد اطمینان، فرضیه‌ی اهم در این پژوهش تأیید می‌گردد و مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، می‌تواند مانع توجه حساب‌برسان در فرایند کشف تقلب مدیران باشد.

۴-۱-۴. آزمون ارزیابی تفاوت درون گروهی پاسخ دهندگان

در این بخش از پژوهش، با توجه به این‌که عمده‌ی پاسخ دهندگان، در چهار مورد از

ویژگی‌های فردی شامل مدرک تحصیلی، رشته‌ی تحصیلی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تعداد دفعات حضور در مجمع عمومی شرکت‌ها به طور تقریبی مشابه بودند و در نمونه‌ی آماری، تجربه‌ی حرفه‌ای کلیه‌ی مدیران حسابرسی بالای ۲۱ سال بوده است؛ از این رو، تفاوت درون‌گروهی، تنها برای یک ویژگی پاسخ دهندگان از قرار پست سازمانی، با استفاده از آزمون تحلیل واریانس چند متغیری (MANOVA) مورد سنجش قرار گرفت. از این رو، بدین منظور پاسخ‌دهندگان به دو گروه به شرح زیر تقسیم شدند: گروه اول، مدیران ارشد و مدیران فنی هستند که مسئولیت امضاء گزارش نهایی حسابرسی را بر عهده دارند و گروه دوم، پاسخ دهندگان دارای پست سازمانی سرپرست ارشد و سرپرست حسابرسی است. خلاصه‌ی نتایج به‌دست آمده در نگاره‌ی شماره ۸ نشان داده شده است:

نگاره ۸: خلاصه‌ی نتایج آزمون MANOVA بین دو گروه مدیر و سرپرست در شرایط عادی

نتیجه	P. Value	F	Value	n	test	فرضیه
تأیید شد	۰/۰۰۵۰۹۵	۳/۳۶۴	۰/۲۱۲	۴۱	ویلکز	فرضیه‌های اخص شماره‌ی ۳ و ۱، ۲
	۰/۰۰۵۰۹۵	۳/۳۶۴	۳/۷۱۸	۴۱	هتلینگ	

نتیجه‌ی به‌دست آمده، نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرض صفر رد شده و پاسخ گروه‌ها دارای تفاوت معنی‌دار است. به عبارتی، می‌توان گفت: به‌طور کلی مدیران حسابرسی در مرحله‌ی برنامه‌ریزی، نسبت به سرپرستان حسابرسی احتمال خطر بیش‌تری از گزارشگری مالی متقلبانه را در نظر می‌گیرند و توجه بیش‌تری به اقلام کم اهمیت دارند.

۲-۴. مرحله‌ی دوم: پژوهش زمینه‌یابی توصیفی با استفاده از اسنادکاو

هدف از اجرای این بخش از پژوهش، جمع‌آوری شواهدی در رابطه با این مسأله است که آیا فرایند حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان یک ابزار کنترلی و نظارتی، توانسته است در حد قابل قبولی منجر به کشف تقلب و یا سوء استفاده مدیران شود یا خیر؟ این بخش از پژوهش، جنبه‌ی کیفی و قضاوتی داشته و با استفاده از رویکرد تعدادی،

تنها به توصیف مشاهدات پرداخته است. به منظور نیل به هدف پیش گفته، تعداد ۱۲۴ گزارش از گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی منتشره توسط سازمان حسابرسی ایران، طی سال‌های ۱۳۸۶ - ۱۳۸۷ مربوط به تعداد ۶۲ شرکت، بررسی شد. مطابق این بررسی، ۵۰٪ از گزارش‌ها مشروط، ۴۷/۵٪ مقبول و ۲/۵٪ مردود و عدم اظهار نظر است. هم‌چنین ۹۸/۴٪ از حجم نمونه، دارای بند تأکید بر مطلب خاص بوده و از کل گزارش‌های نام‌برده تنها ۳/۲٪ دارای بند تأکید بر مطلب خاص مبنی بر احتمال تقلب و سوء استفاده مدیران است. مابقی بندهای تأکید بر مطلب خاص، مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر شرکت است.

پس از جمع‌آوری شواهد، به منظور ارزیابی نسبت گزارش‌های دارای بند تقلب مدیران، از آزمون نسبت موفقیت در یک جامعه استفاده شده است.

فرض‌های آماری در این مدل، به شرح زیر است:

نسبت افراد دارای صفت مورد مطالعه و نسبت افراد فاقد آن صفت با هم برابر است

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: p = p_0 = 0/5 \\ H_a: p \neq p_0 \neq 0/5 \end{array} \right.$$

نسبت افراد دارای صفت مورد مطالعه و نسبت افراد فاقد آن صفت با هم برابر نیست.

با توجه به آماره‌ی آزمون به دست آمده ($Z = -10/4$)، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، می‌توان گفت که فرضیه‌ی صفر رد شده و فرضیه‌ی اصلی پذیرفته می‌شود. به عبارتی، با توجه به منفی بودن مقدار به دست آمده، نسبت گزارش‌های حسابرسی دارای بند تقلب مدیران بسیار کم‌تر از ۵۰ درصد است. در ادامه، تخمین فاصله‌ی نسبت موفقیت جامعه، انجام شد:

نتایج حاصل از این بررسی، نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵ درصد، نسبت موفقیت جامعه بین ۰/۱ تا ۶/۳ درصد است. به عبارت دیگر، حداکثر ۶/۳ درصد از گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی، موید کشف تقلب مدیران است.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش، کوششی سیستماتیک در جهت ارائه‌ی پاسخی به یک سوال مطرح در حوزه‌ی حسابرسی بود که در آن سعی شد در چارچوب یک تحقیق علمی، در رابطه با اثربخشی فرایند حسابرسی مستقل در ایران، شواهد علمی جمع‌آوری شود. نتایج به‌دست آمده در این پژوهش، شباهت زیادی به نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط فیلیپس (۱۹۹۹)، رُز (۲۰۰۷) و کثیری و حساس یگانه (۱۳۸۲) دارد. براساس یافته‌های این پژوهش:

- ۱) مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، مانع توجه حسابرسان در فرایند کشف تقلب مدیران است.
- ۲) در مرحله‌ی برنامه‌ریزی فرایند حسابرسی، در صورتی‌که مانده‌ی یک حساب از نظر کمی نسبت به سایر حساب‌ها از اهمیت بالاتری برخوردار باشد و یا مانده‌ی یک حساب از نظر کمی، دارای نوسان با اهمیت نسبت به سال مالی قبل باشد، حسابرسان احتمال خطر بالاتری از گزارشگری نادرست برای آن حساب، در نظر می‌گیرند.
- ۳) در مرحله‌ی اجرای عملیات و جمع‌آوری شواهد حسابرسی، توجه حسابرسان بیش‌تر معطوف به شواهدی است که از نظر کمی با اهمیت تلقی می‌شوند.
- ۴) وضعیت گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی نشان می‌دهد فرایند حسابرسی در ایران در رابطه با کشف تقلب مدیران از اثربخشی مطلوب و مورد انتظار برخوردار نیست و یکی از دلایل آن می‌تواند به‌کارگیری رقم کمی اهمیت، به عنوان مبنای قضاوت حسابرسان باشد.
- ۵) حسابرسان دارای پست سازمانی مدیر ارشد و مدیر فنی به‌دلیل بر عهده داشتن مسئولیت امضاء گزارش حسابرسی، نسبت به سایر حسابرسان دقت و توجه بیش‌تری درخصوص کشف تحریف‌های عمدی مدیران دارند. به عبارتی دیگر، با افزایش مسئولیت پاسخگویی، حسابرسان محافظه‌کارانه‌تر عمل می‌نمایند و علاوه بر ماهیت کمی اقلام، ماهیت کیفی اقلام را در نظر خواهند گرفت.

۶. پیشنهادهای پژوهش

پیشنهادهای پژوهش در دو بخش، به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۶-۱. پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده در این پژوهش و هم‌چنین مسؤلیت قانونی و حرفه‌ای حساب‌برسان، به منظور ارتقاء اثربخشی فرایند حسابرسی، رعایت موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

(۱) ماهیت اقلام (ویژگی‌های کیفی) از قبیل قابلیت اندازه‌گیری، عمدی یا غیر عمدی بودن، عادی یا غیر عادی (استثنایی) بودن قلم مورد قضاوت، تخطی از الزامات قانونی، فراگیر بودن آثار قلم مورد قضاوت بر اقلام صورت‌های مالی، ارتباط قلم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و معاملات شبهه‌دار، ارتباط قلم مورد قضاوت با احتمال خطر حسابرسی و... در تعدیل سطح اهمیت مورد توجه قرار گیرد.

(۲) ماهیت کیفی تحریف‌هایی که آثار مالی آن‌ها کم‌تر از رقم اهمیت است، بررسی شود و در صورت با اهمیت بودن این اقلام از نظر کیفی (نظیر عمدی بودن تحریف، تخطی از الزامات قانونی، اختلاس و...) به عنوان تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس، درج گردد.

(۳) جهت آگاهی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، مبلغ اهمیت استفاده شده، به عنوان مبنای قضاوت، در گزارش حسابرسی و یا در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی افشا شود.

(۴) آموزش مناسب و مستمر حساب‌برسان جهت به‌کارگیری صحیح استانداردهای تدوین شده و تقویت روحیه‌ی کشف‌کنندگی در آن‌ها، به منظور ارتقاء اثربخشی فرایند حسابرسی انجام گیرد.

۶-۲. پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

۱- جامعه‌ی آماری در این پژوهش، حساب‌برسان بودند. ضروری است در پژوهش‌های آتی به مطالعه‌ی دیدگاه گروه‌های مختلف استفاده‌کننده مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران مالی و مقایسه‌ی آن با سطح اهمیت مورد توجه حساب‌برسان، پرداخته شود.

۲- انجام یک سری پژوهش‌های رفتاری، در رابطه با شناسایی و ارزیابی عوامل موثر بر انگیزه و روحیه‌ی کشف‌کنندگی در حسابرسان، نظیر افزایش مسؤلیت حسابرسان در قبال کشف تقلب مدیران لازم و ضروری به نظر می‌رسد.

پی‌نوشت:

1. Materiality
2. Accounting Principle Board (APB#4)
3. Modifying Conventions
4. Ratliff et al.
5. Glynn
6. Phillips
7. Tuttle et al.
8. Welker & Chen Lee
9. Rose
10. Acito et al.

منابع

الف. فارسی

- آذر، عادل و منصور مومنی. (۱۳۷۹)، *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، جلد دوم، چاپ چهارم، تهران: انتشارات سمت.
- حاجی پور، ولی اله. (۱۳۷۶). *بررسی و ارزیابی فرایند ذهنی و عملی حسابرسان مستقل در ارزیابی سطح اهمیت بندهای توضیحی مندرج در گزارشهای حسابرسی مالی در ایران*. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران.
- راتلیف، ریچارد ال. (۱۳۸۵)، *حسابرسی داخلی*. [عباس ارباب سلیمانی و علی کمالی زارع]. چاپ دوم. تهران. انتشارات سازمان حسابرسی. نشریه ۱۷۴.
- رجبی، روح اله. (۱۳۸۴). *عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل*. رساله دکتری. دانشگاه علامه طباطبایی.
- زارعی، حسین. (۱۳۷۴). *تحقیقی پیرامون مفهوم اهمیت در فرایند گزارشدهی حسابرسی*. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران.
- کثیری، حسین و حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۲). *مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل*. فصلنامه مطالعات حسابداری. ۲: ۳۸-۱.
- کمیته تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی. (۱۳۸۶). *دستورالعمل حسابرسی (بخشهای*

تجدیدنظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی). چاپ پنجم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی. نشریه ۱۵۰.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۸۵). *استانداردهای حسابرسی*. چاپ ششم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

مداحی، آزاده و یحیی حساس یگانه. (۱۳۸۸). اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی. *پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی*. زمستان: ۴۹-۷۶.

منصور، جهانگیر. (۱۳۸۵). *قانون تجارت*. چاپ چهل و چهارم. تهران: انتشارات دیدار. ص ۷۱.

هندریکسن، الدن اس و ون بردا، مایکل اف. (۱۳۸۴). *تئوری های حسابداری*. [علی پارسائیان]. جلد اول، تهران: انتشارات ترمه. ص ۱۷۷.

ب. انگلیسی

- AICPA. (1999). Big five audit materiality task force, & SEC. *Staff Accounting Bulletin*, 99, (SAB 99).
- AICPA. (2006). Codification of statement of auditing standard, audit risk and materiality in conducting an audit, (SAS 107).
- Acito. A. A, Burks. J. J., & Johnson, W. Bruce (2009). Materiality decisions and the correction of accounting errors. *The Accounting Review*, 84 (3), 659-688.
- Glynn, M. P. (2004), Technical Manager for the AICPA's Audit & Attest Standards, *Basic Legal Concepts*, <http://www.aicpa.Org/pubs/jofa/Oct2004/index.htm>.
- Phillips, F. (1999). Auditor attention to and judgments of aggressive financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 167-189.
- Rose, J. M. (2007). Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments: Effects of experience and trust. *Behavioral Research in Accounting (BRIA)*, 19, 215-229.
- Tuttle, B., Coller, M. & Plumlee, R. d. (2002). The effect of

misstatements on decisions of financial statement users: An experimental investigation of auditor materiality threshold. A *Journal of Practice and Theory*, 21, 1-11.

Welker, R. B. & Lee, Chen. (2007). The effect of audit inquiries on the ability to detect financial misrepresentations. *Behavioral Research in Accounting (BRIA)*, 19, 161-178.

