

«بررسی‌های حسابداری و حسابرسی»

سال هفتم - شماره ۲۶ و ۲۷ - زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸

ص ص ۷۰ - ۵

بررسی حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل

دکتر علی نیکخواه آزاد^۱ CPA - دکتر ویدا مجتهدزاده^۲

چکیده مقاله

امروزه مشخصه اقتصاد کشورهای صنعتی، بنگاه‌های اقتصادی بزرگی است که سرمایه خود را از طریق میلیونها سرمایه‌گذار تأمین می‌نمایند. این سرمایه‌گذاران در جهت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی از جمله در اختیار قرار دادن پس‌اندازهای خود و همچنین حصول اطمینان از استفاده «بهینه» بنگاه‌ها از سرمایه‌گذاری‌های انجام شده به صورت‌های مالی اصلی بنگاه‌ها اتکا می‌کنند. افزون بر آن، مؤسسات اعتباری بر پایه اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی اعطای وام می‌نمایند. همچنین دولت برای دریافت مالیات بر درآمد که بخش عظیمی از درآمد آن را تشکیل می‌دهد، به اظهارنامه‌های مالیاتی که بر پایه اطلاعات

۱- دانشیار و مسؤول دورهٔ دکترای حسابداری دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران.

۲- عضو هیأت علمی دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س).

مندرج در گزارش‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی تهیه شده‌اند، مراجعه می‌کند. بنابراین هر شخصیت حقیقی یا حقوقی به طور مستقیم یا غیرمستقیم منافی در بنگاه‌های اقتصادی عام دارد و حفظ منافع عمومی ایجاب می‌کند که گزارش‌های مالی نه تنها حاوی اطلاعات مفید، بلکه شفاف و قابل اتکا باشند.

مکانیزم کنترلی که به طور نسبی تضمین‌کننده شفافیت اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی است، در قالب حسابرسی صورت‌های مالی و توسط حساب‌برسان مستقل ارائه می‌گردد. پذیرش حسابرسی مالی به عنوان یک مکانیزم کنترلی، نیازمند شناسایی حوزه‌های مسوولیت حسابرسی مستقل مالی است. بدون شناسایی این حوزه‌های مسوولیت، از یک سو دامنه انتظارات استفاده‌کنندگان برون سازمانی از حساب‌برسان می‌تواند غیرمتعارف باشد و از سوی دیگر مسوولیت پاسخگویی حساب‌برسان میسر نخواهد بود.

در تحقیق حاضر ابتدا با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و تفسیرهای منتشره توسط انجمن حسابداران مستقل آمریکا حدود هفتاد و پنج حوزه مسوولیت شناسائی گردید، سپس طی مراحل مختلف حوزه‌های شناسائی شده تعدیل گشته و در نهایت بیست و پنج حوزه مسوولیت تعیین شد که مورد نظرخواهی گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که پرسش‌شوندگان بر وجود شانزده حوزه مسوولیت تأکید بیشتری داشتند.

هدف دیگر این تحقیق، شناسایی تفاوت بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و تفاوت بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی بود. نتایج آزمون این فرضیه‌ها شکاف بالقوه موجود در دیدگاه‌های مختلف را که می‌تواند فاصله‌ای در انتظارات گروه‌های مختلف ایجاد نماید، شناسایی کرد.

هدف نهایی این تحقیق، تعیین میزان اهمیت هر یک از حوزه‌های مسوولیت و تشخیص این که در شرایط فعلی حساب‌برسان تا چه حد در ایفای مسوولیت خود در حوزه‌های شناخته شده مؤثر می‌باشند، بود. با استفاده از نتایج بدست آمده، هفده حوزه مسوولیت برتر که میانگین میزان اهمیت آنها بیش از ۲/۵ بود انتخاب شد. در رابطه با حوزه‌های مسوولیتی که

میانگین کمتر از ۲/۵ داشتند، باید گفت که می‌توان آنها را به دو گروه تقسیم کرد. گروه اول متشکل از حوزه‌های مسوولیتی است که عموماً نمی‌توانند در حیطه مسوولیت‌های حساب‌برسی مستقل مالی قرار گیرند. زیرا ماهیت حساب‌برسی مستقل با این موارد سنخیت ندارد. اما به منظور تشخیص «شکاف موجود بین نگرش»^۱ استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌برسی و حساب‌رسان مستقل، این حوزه‌ها مطرح گردیدند، تا بر اساس نتایج به دست آمده تدابیر لازم در راستای نزدیک‌تر کردن نگرش‌ها اندیشیده و به مرحله اجرا گذاشته شود. از جمله تدابیر بالقوه در این زمینه آموزش گروه‌های ذینفع در رابطه با ماهیت و محدودیت‌های حساب‌برسی مستقل می‌باشد.

گروه دوم حوزه‌های مسوولیتی است که گرچه با ماهیت حساب‌برسی سازگاری دارند، لیکن از دید پرسش‌شوندگان در شرایط فعلی در مقایسه با سایر حوزه‌ها از اهمیت کمتری برخوردار هستند. با لحاظ کردن این که به دلیل امکانات محدود، تدوین استانداردهای حساب‌برسی به تدریج انجام می‌پذیرد، این حوزه‌های مسوولیت نیز پس از بررسی‌های لازم می‌توانند مورد توجه قرار گیرند.

در ارتباط با میزان اثر بخشی، نتایج نشان داد که به استثنای چند حوزه، میانگین میزان اثربخشی نسبت به میانگین میزان اهمیت کمتر بود. بنابراین می‌توان چنین تفسیر کرد که از دید آزمودنی‌ها، حوزه‌های مسوولیت به اندازه‌ای که اهمیت دارند به طور اثربخش انجام نمی‌پذیرند. در نهایت با استفاده از نتایج تحقیق الگوی پیشنهادی حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسی مستقل مالی ارائه گردید. این الگو بر مبنای هدفه حوزه که از میانگین بیش از ۲/۵ برخوردار بودند، به عنوان الگوی حوزه‌های اصلی مسوولیت حساب‌رسان مستقل طراحی گردیده است.

واژه‌های کلیدی

حساب‌برسی مستقل - حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل - حساب‌داری مالی -

تأمین‌کنندگان مالی - کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار - سیستم کنترل‌های داخلی - ساختار کنترل‌های مالی (حسابداری) - ساختار کنترل‌های مدیریتی (اداری) - اشخاص وابسته.

تعاریف عملیاتی پاره‌ای از واژه‌های استفاده شده در تحقیق

حسابرسان مستقل

افرادی که به دلیل مهارت‌های حرفه‌ای و صلاحیت اخلاقی، مجوز بررسی صورت‌های مالی یک سازمان و اعتباردهی به آن را دارا می‌باشند.

استفاده‌کنندگان برون سازمانی

افراد یا سازمانهایی که امکان دست‌یابی مستقیم به اطلاعات مالی بنگاه مورد حسابرسی را ندارند.

سرمایه‌گذاران

افراد یا سازمانهایی هستند که اقدام به سرمایه‌گذاری در یک بنگاه می‌نمایند.

تأمین‌کنندگان مالی

بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری که وام در اختیار بنگاه‌ها قرار می‌دهند.

کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار

متخصصین مالی هستند که دارای مجوز لازم برای خرید و فروش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار می‌باشند.

سیستم کنترل‌های داخلی

خط مشی‌ها و رویه‌هایی است که در یک مؤسسه برقرار می‌شود تا اطمینان منطقی به

دست آید که اهداف آن مؤسسه تحقق می‌یابد.

سیستم کنترل‌های مالی (حسابداری)

آن دسته خط‌مشی‌ها و دستورالعمل‌های کنترل داخلی یک بنگاه می‌باشند که در ارتباط با حفظ و حراست دارایی‌ها و بالا بردن قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت‌های مالی طراحی و مستقر شده‌اند.

سیستم کنترل‌های مدیریتی (اداری)

آنگونه خط‌مشی‌ها و دستورالعمل‌های کنترل داخلی یک بنگاه می‌باشند که در ارتباط با اثربخشی و کارایی عملیات و بهبود بخشی به تحقق اهداف بلندمدت، طراحی و مستقر شده‌اند.

اشخاص وابسته

اشخاص یا سازمان‌های طرف داد و ستد یک بنگاه هستند که بنا به دلایل مختلف محتوا و شکل معاملات با آنان می‌تواند متفاوت باشد.

میزان اهمیت

سطح باور پرسش‌شونده در رابطه با این که موضوع مطرح شده باید جزئی از حوزه مسوولیت حساب‌رسان مستقل باشد.

میزان اثربخشی

سطح باور پرسش‌شونده در رابطه با موفقیت حساب‌رسان مستقل در ایفای مسوولیت خود، در صورتی که موضوع مطرح شده در حال حاضر جزئی از حوزه مسوولیت آنان می‌باشد.

مقدمه

تغییرات بنیادی محیط اقتصادی ایران به سبب عمومی شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی، تأمین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی سازی بخش‌های دولتی و مؤسسات تحت پوشش، موجب گردیده که نیاز به اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت مطلوب به منظور انجام تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی ضرورت یابد. از آنجائی که اطلاعات مالی مورد استفاده سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان بالفعل و بالقوه عمدتاً توسط مدیران مؤسسات اقتصادی تهیه، پردازش و گزارش می‌شود، وجود سیستمها و فرآیندهایی که بتواند اطمینان نسبی در ارتباط با کیفیت این اطلاعات ارائه کند، از ضروریات به شمار می‌رود.

تئوری‌های موجود به ویژه تئوری کارگزاری^۱ بیانگر تضاد منافع بین تولیدکنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است. این تضاد منافع عامل توجیه‌کننده انگیزه مدیران در ارائه اطلاعات مالی تحریف شده به منظور به حداکثر رساندن منافع خود می‌باشد که غالباً زیان استفاده‌کنندگان اطلاعات را به دنبال دارد. در نتیجه وجود یک مکانیزم کنترلی که به طور نسبی تضمین‌کننده شفافیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باشد، ضرورت می‌یابد. در یک اقتصاد آزاد که در محیط ایران نیز حاکم است، این مکانیزم در قالب حسابرسی مالی و توسط حسابرسان مستقل ارائه می‌گردد. انجام هرچه اثربخش‌تر حسابرسی مالی، نیازمند ضوابط و استانداردهای حرفه‌ای است که خدمات حسابرسی در چارچوب آن شکل گرفته و بر مبنای آن انجام گیرد. به نظر بدیهی می‌رسد که قدم اول در تدوین این ضوابط و استانداردها، شناسایی حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل باشد. از این رو اهداف اساسی انجام این تحقیق به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- شناسایی حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل در رابطه با حسابرسی مالی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی.
- شناسایی تفاوت بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در ارتباط با حوزه‌های مسوولیت حسابرسی مالی و تفاوت بین دیدگاه‌های

گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسی.

- تعیین میزان اهمیت هر یک از حوزه‌های مسوولیت.
- تعیین میزان اثربخشی انجام هر یک از مسوولیت‌ها توسط حساب‌رسان مستقل.
- تهیه و ارائه الگوی حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسی مستقل در ایران.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های این تحقیق به دو گروه "الف" و "ب" تقسیم گردیده‌اند. فرضیه‌های گروه «الف» که مرتبط با حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل می‌باشند با استفاده از ادبیات حساب‌رسی، استانداردهای پذیرفته شده حساب‌رسی و تفسیرهای منتشره توسط انجمن حسابداران مستقل آمریکا (AICPA)^۱ شناسایی گردیده و پس از بازنگری، با توجه به جایگاه حرفه حساب‌رسی در محیط اقتصادی - اجتماعی - سیاسی فعلی ایران به شرح زیر تبیین گردیدند:

فرضیه‌های گروه "الف":

- ۱- حساب‌رسان مستقل در ارتباط با اظهار نظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی سازمان مورد حساب‌رسی مسوولیت دارند.
- ۲- حساب‌رسان مستقل در ارتباط با اطمینان بخشی نسبی^۲ در مورد تداوم فعالیت سازمان مورد حساب‌رسی مسوولیت دارند.
- ۳- حساب‌رسان مستقل در ارتباط با ارزیابی ساختار کنترل‌های مالی (حسابداری) سازمان مورد حساب‌رسی مسوولیت دارند.
- ۴- حساب‌رسان مستقل در ارتباط با گزارش نارسایی‌های با اهمیت ساختار کنترل‌های مالی (حسابداری) سازمان مورد حساب‌رسی مسوولیت دارند.
- ۵- حساب‌رسان مستقل در ارتباط با گزارش نارسایی‌های کم اهمیت ساختار کنترل‌های

1- The American Institute of Certified Public Accountants.

2 - Reasonable .

- مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۶- حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی ساختار کنترل‌های مدیریتی (اداری) سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۷- حسابرسان مستقل در ارتباط با گزارش نارسایی‌های کنترل‌های مدیریتی (اداری) سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۸- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تحریف‌های (اشتباهات و تخلفات) صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۹- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تقلب‌های انجام شده در سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۰- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر مستقیم بر صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۱- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر غیرمستقیم بر صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۲- حسابرسان مستقل در ارتباط با تشخیص رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۳- حسابرسان مستقل در ارتباط با تعیین ثبات رویه در رعایت روش‌های متداول حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۴- حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی معقولانه بودن روش‌های حسابداری مورد استفاده سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۵- حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی کارآیی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۶- حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی تحقق اهداف کوتاه و بلندمدت سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۷- حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی معقولانه بودن برآوردهای حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

- ۱۸- حسابرسان مستقل در ارتباط با تشخیص "رجحان محتوا بر شکل" معاملات انجام شده توسط سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۱۹- حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی مسوولیت پذیری و جوابگویی سازمان مورد حسابرسی در قبال جامعه مسوولیت دارند.
- ۲۰- حسابرسان مستقل در ارتباط با تشخیص صلاحیت اخلاقی مدیریت ارشد سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۲۱- حسابرسان مستقل در ارتباط با عدم صدور گزارش حسابرسی برای سازمان‌های مورد حسابرسی که مدیریت ارشد آن از صلاحیت اخلاقی برخوردار نیست، مسوولیت دارند.
- ۲۲- حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف و گزارش معاملات سازمان مورد حسابرسی با "اشخاص وابسته" مسوولیت دارند.
- ۲۳- حسابرسان مستقل در ارتباط با تشخیص "صحت" اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.
- ۲۴- حسابرسان مستقل در ارتباط با تماس با حسابرسان قبلی سازمان، پیش از پذیرش صاحبکار مسوولیت دارند.
- ۲۵- حسابرسان مستقل در ارتباط با گزارش عدم رعایت قوانین توسط سازمان مورد حسابرسی به مراجع ذیربط مسوولیت دارند.

فرضیه‌های گروه "ب":

در این قسمت، هدف شناسایی تفاوت بین نگرش حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در رابطه با حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل و همچنین شناسایی تفاوت بین نگرش گروه‌های متفاوت استفاده‌کننده خدمات حسابرسی بود. جهت تحقق این اهداف فرضیات گروه «ب» به شرح زیر تبیین گردیدند:

- ۱- تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل وجود ندارد.
- ۲- تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات

حسابرسی در رابطه با حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسان مستقل وجود ندارد.

ادبیات موضوع

ماهیت حسابرسی

کمیته مسؤل بیانیه اساسی تئوری حسابداری^۱ وابسته به انجمن حسابداری آمریکا (AAA)^۲ حسابداری را به صورت زیر تعریف می‌نماید:

«حسابداری فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی جهت تصمیم‌گیری آگاهانه به وسیله استفاده‌کنندگان آن اطلاعات است»^۳.

این تعریف نقطه آغاز مناسبی برای شناسایی ماهیت حسابرسی، دامنه آن و موضوعات قابل حسابرسی است. حسابرسی جزئی لاینفک از فرآیند گزارشگری اطلاعات است و بنابراین رابطه مهمی با شناسایی و اندازه‌گیری اطلاعات اقتصادی دارد.

رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه، نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و سیستم‌های اطلاعاتی و همچنین فرآیندهای تولیدکننده اطلاعات را توجیه می‌کند. رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه، همچنین نیاز به حسابرسی را به عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری، گسترش می‌دهد. در شرایطی انتفاع بخش‌های مختلف یک جامعه از خدمات حسابرسی به حداکثر خواهد رسید که با تلاشی همه‌جانبه نقش حسابرسی در جامعه به طور روشنی مشخص شود و روشن کردن این نقش خود نیاز به درک ماهیت حسابرسی و محدودیت‌های ذاتی آن دارد.

1 - Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory.

2 - American Accounting Association (AAA).

۳- کمیته مسؤل تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه دکتر علی نیکخواه آزاد، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۷، ص ۱۲.

تعریف حسابرسی

حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک)^۱ جهت جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق ادعاها^۲ (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارشگری نتایج به افراد ذینفع.^۳

این تعریف حسابرسی عمداً جامع و بسیط است. یعنی ضمن این که پیغام اصلی که حسابرسی یک فرآیند آزمون است را منتقل می‌کند، به اندازه کافی جامع است که دربرگیرنده انواع مختلف حسابرسی برای موضوعات (موارد) متنوع باشد. اغلب واژه حسابرسی با عبارات توصیفی و یا سایر عباراتی که مشخص‌کننده نوع حسابرسی، موضوع حسابرسی و یا هر دو می‌باشد همراه است. به عنوان مثال، واژه‌های حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت نماینده انواع مختلف حسابرسی هستند و تعریف حسابرسی که در فوق ارائه شد، در برگیرنده همگی آنهاست.

عبارت فرآیند منظم و با قاعده دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی بر اساس برنامه‌ریزی انجام می‌شود که بر مبنای آن مجموعه‌ای از شواهد مربوط جمع‌آوری و ارزیابی می‌شود و از این طریق اهداف حسابرسی تحقق می‌یابد. فرآیند منظم و با قاعده همچنین بدین معنی است که حسابرسی، حداقل در قسمتهایی از فرآیندش بر مبنای روش‌های علمی انجام می‌پذیرد.

جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است. اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می‌تواند بین پروژه‌های مختلف حسابرسی متفاوت باشد، اما تمام حسابرسی‌ها بر محور جمع‌آوری و ارزیابی شواهد متمرکزند.

موضوع مورد رسیدگی از یک سری ادعاهای (اظهارات) مربوط به فعالیت‌ها و

1 - Systematic.

2 - Assertions.

وقایع اقتصادی تشکیل شده است. این ادعاها که صراحتاً و یا تلویحاً عنوان می‌شوند، در چارچوب تعریف حسابداری که در بیانیه اساسی تئوری حسابداری ارائه شده است، قرار می‌گیرند و "اطلاعات اقتصادی" نامیده می‌شوند. در اینجا کلمه "اقتصادی" نمایانگر هرگونه شرایطی است که منجر به تصمیم‌گیری در تخصیص منابع محدود می‌گردد.^۱

عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی

گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسائل خاص آن، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط، کامل، بیطرفانه و قابل اتکا، و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرآیندهایی که فراهم‌کننده چنین اطلاعاتی هستند را ایجاد نموده است. همین عوامل موجب افزایش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرآیند انتقال اطلاعات شده است.

کمیته مسئول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی، نیاز به انجام حسابرسی توسط حساب‌رسان مستقل^۲ را به شرح زیر می‌داند:

- تضاد منافع^۳
- پیامدهای اقتصادی با اهمیت.^۴
- پیچیده بودن موضوعات اقتصادی و سیستمهای اطلاعاتی.^۵
- عدم دسترسی مستقیم.^۶

۱- همان مأخذ، ص ۴.

2 - American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts, Sarasota, Florida, (1973).

3 - Conflict of Interest.

4 - Consequences.

5 - Complexity.

6 - Remoteness.

تضاد منافع

وقتی استفاده‌کننده اطلاعات تصور تضاد منافع بالفعل و یا بالقوه بین خود و تهیه‌کننده اطلاعات دارد، احتمال مغرضانه بودن (عمدی یا سهوی) اطلاعات دریافت شده مورد توجه‌اش قرار می‌گیرد. از اینرو کیفیت اطلاعات دریافت شده مضمون تلقی شده و انجام حسابرسی توسط شخصی مستقل و عاری از تصور تضاد منافع را لازم می‌شمارد. در شرایطی بسیار استثنایی این حسابرسی می‌تواند توسط استفاده‌کننده اطلاعات رأساً انجام شود.^۱

پیامدهای اقتصادی با اهمیت

اطلاعات مبنای اساسی تصمیم‌گیری‌ها است. جهت‌دار بودن، گمراه‌کنندگی، نامربوط بودن و ناقص بودن اطلاعات می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری غلط شود و به تصمیم‌گیرنده زیان وارد کند. در شرایطی که این تصمیمات پیامدهای مهم اقتصادی داشته باشند، تصمیم‌گیرنده اهمیت بیشتری برای کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت شده قائل می‌شود. کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت شده از طریق حسابرسی میسر است.^۲

پیچیده بودن موضوعات اقتصادی و سیستمهای اطلاعاتی

هرچه موضوعات اقتصادی و فرآیند تبدیل آن به اطلاعات پیچیده‌تر می‌شود، استفاده‌کننده اطلاعات با مشکلات بیشتری در رابطه با تشخیص کیفیت اطلاعات روبرو می‌گردد. همچنین پیچیدگی موضوع و یا سیستم پردازش اطلاعاتی نه تنها امکان بروز اشتباهات را به وجود می‌آورد، بلکه زمینه‌ساعدی جهت اقدام به تحریفات عمدی و یا پنهان کردن اثرات آن دسته تحریفات را ایجاد می‌کند.^۳ در این موارد حسابرسی می‌تواند وسیله‌ای برای حصول

۱- همان مأخذ، ص ۲۵.

۲- همان مأخذ.

۳- دکتر علی نیکخواه‌آزاد، جزوات درسی کلاس فلسفه حسابرسی، دوره دکتری حسابداری دانشگاه تهران.

اطمینان از کیفیت اطلاعات گزارش شده به استفاده‌کننده آن اطلاعات باشد.^۱

عدم دسترسی مستقیم

حتی اگر استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری رأساً قادر به ارزیابی اطلاعات دریافت شده و تشخیص کیفیت آن باشد و در ضمن تمایل به این کار هم داشته باشد، امکان انجام این امر به دلایل متفاوتی غیرممکن است. این دلایل متفاوت تحت عنوان "عدم دسترسی مستقیم" شناسایی می‌شوند. دورافتادگی استفاده‌کننده از تهیه‌کننده اطلاعات می‌تواند به علت جدایی فیزیکی یا ناشی از موانع حقوقی و مقررات سازمانی باشد. عدم دسترسی مستقیم به مدارک و منابع اطلاعاتی، ارزیابی کیفیت اطلاعات از طریق آزمون مستقیم را غیرممکن می‌سازد. در شرایطی که ارزیابی مستقیم توسط استفاده‌کننده غیرممکن و یا غیرعملی باشد، وی یا باید به کیفیت اطلاعات اعتماد کند (و اگر تضاد منافی متصور نباشد، او ممکن است این کار را انجام دهد) و یا آن که از افراد مستقل (حسابرسان) در ارزیابی اطلاعات دریافتی استفاده کند و به قضاوت آنان اتکا نماید.^۲

وجود روابط فی مابین و تأثیر متقابل چهار عامل توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی باقی‌مانده این مباحث است. اهمیت، پیچیده بودن موضوعات اقتصادی و سیستم‌های اطلاعاتی و عدم دسترسی مستقیم) بر یکدیگر، نیاز به یک قضاوت آگاه و مستقل جهت ارزیابی کیفیت اطلاعات را هرچه با اهمیت تر می‌کند. Wanda Wallace در مجموعه‌ای تحت عنوان "نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و تحت نظارت" به ارائه چارچوبی ثوریک برای توجیه تقاضا برای حسابرسی می‌پردازد.^۳ وی در این ارتباط سه نظریه تحت

۱- دکتر علی نیکخواه آزاد، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ص ۲۰.

۲- همان مأخذ.

3 - Wallace, Wanda A., *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*, Graduate School of Management, University of Rochester, NY., (1980).

عناوین نظارت^۱، اطلاعات^۲ و بیمه^۳ (حسابرسی به عنوان پوششی برای زیانهای ناشی از دعاوی حقوقی) بیان می‌نماید. به استثنای فرضیه بیمه، سایر فرضیات Wallace با مفاهیم کلیدی توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی که توسط کمیته مسوول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی بیان شد و در صفحات قبل مورد بحث قرار گرفت، مطابقت دارند. از دید Wallace و بر مبنای فرضیات فوق‌الذکر، حسابرسی سه نیاز متفاوت را به شرح ذیل برآورده می‌سازد:

- نیاز به مکانیزم نظارت.
 - نیاز به فراهم نمودن اطلاعات شفاف برای بهبود بخشیدن به تصمیم‌گیرها.
 - نیاز به فراهم نمودن پوششی برای زیانهای ناشی از دعاوی حقوقی.
- هر دو منبعی که از دیدگاه تئوریک نیاز به خدمات حسابرسی را بر مبنای نگرش و فرضیه‌ها توجیه کردند و قبلاً به آنها اشاره گردید، در اتخاذ مواضع خود به اصیل‌ترین و جامع‌ترین متنی که تا حال در زمینه فلسفه حسابرسی به نگارش درآمده است اتکاء داشتند.

تئوری حسابرسی

Mautz and Sharaf در فصل اول کتاب فلسفه حسابرسی می‌نویسند:

این کتاب کوششی در جهت ارائه طرح کلی تئوری حسابرسی است. از دید گروهی، اگر چنین کاری غیرممکن نباشد، بعید است. گروه دیگر معتقدند که این کاری بیهوده است ...^۴

بسیاری تصور می‌کنند که حسابرسی موضوعی کاملاً عملی بوده و فاقد تئوری است. از نظر

1- The Stewardship Hypothesis.

2- The Information Hypothesis.

3- The Insurance Hypothesis.

4- Mautz, Robert K. and Hussein A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, Evanston: American Accounting Association, (1961).

آنها حسابرسی عبارت از یک سری روشها، شیوه‌ها، تکنیکها و عملیات است که نیاز اندکی به توضیحات، تعاریف، تطابق و بحث‌هایی که اغلب مجموعاً تئوری را می‌سازند، دارد.^۱

در حال حاضر مطالب مختصری در ارتباط با تئوری حسابرسی در ادبیات حرفه‌ای یافت می‌شود و این ادعا بر اساس مقایسه بین تئوری حسابرسی و تئوری حسابداری که دارای منابع بسیار غنی است، بیان شده است. البته تئوری حسابداری همواره توجه زیادی را به خود معطوف نموده است و به راستی می‌توان گفت آنچه در این زمینه انجام شد، "شاهکار" می‌باشد. در طول زمان تئوری حسابرسی مورد کم توجهی بوده و به همین دلیل Mautz and Sharaf تشویق شدند که امکان شکل‌گیری تئوری حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند.^۲

به نقل از Jack Robertson، کتاب فلسفه حسابرسی Mautz and Sharaf تنها بیانیه تئوری حسابرسی موجود است که مفهوم کاملی دارد.^۳ این بیانیه علیرغم این که بی‌عیب نیست، اما بخوبی می‌تواند نیاز حسابداران و پژوهشگران حسابداری را رفع کند. تئوری حسابرسی Mautz and Sharaf به طور گسترده استقرایی^۴ (مشتق از مجموعه خاص مشاهدات) و توصیفی^۵ (مشتق از مشاهدات حقیقی و تجربی) است. اگرچه اجزاء کمی از آن قیاسی^۶ (مجموعه‌ای فرضیه و قضایای اولیه) و هنجاری^۷ (تجویز این که دنیای تجربی چه

1 - Ibid.

2- Ibid.

3 - Robertson, Jack C., "A Defence of Extant Auditing Theory," *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 3, No. 2, (Spring 1984), p. 57.

4- Inductive.

5- Descriptive.

6- Deductive.

7- Normative.

باید باشد) است.^۱

روش تحقیق

همان‌گونه که قبلاً اشاره گردید، در این تحقیق دیدگاه‌های چندین گروه پرسش شونده مورد مقایسه قرار گرفت. با توجه به این که موضوع تحقیق شناسایی حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسان مستقل در رابطه با حساب‌برسی مالی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌برسی و حساب‌برسان مستقل بود، با بررسی متون حساب‌برسی، طبقات مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌برسی و حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسان مستقل استخراج گردید. حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسان مستقل از دو بعد "اهمیت" و "اثربخشی" در این تحقیق مورد آزمون قرار گرفتند (تعاریف عملیاتی این دو مفهوم قبلاً ارائه گردید).

گروه‌های استفاده‌کننده

گروه‌های مختلفی از خدمات حساب‌برسی استفاده می‌کنند و یا تحت تأثیر آن قرار می‌گیرند. این گروه‌ها که در اینجا ذینفعان خوانده شده‌اند، استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی یا مدیران بنگاه‌های مورد حساب‌برسی (درون سازمانی‌ها) می‌باشند. Mitroff ذینفعان را به صورت زیر تعریف می‌کند:

... تمام گروه‌ها، دسته‌ها، ... چه در درون سازمان و چه در برون آن که دارای

حقی بر سازمان هستند. به عبارت دیگر ذینفعان، تمام گروه‌هایی هستند که یا

دارای اثری بر سازمان می‌باشند و یا تحت تأثیر عملیات، رفتار و خط

مشی‌های سازمان قرار می‌گیرند.^۲

در متون حساب‌برسی، طبقه‌بندهای گوناگونی از گروه‌هایی که به وسیله فرآیند گزارشگری مالی تحت تأثیر قرار می‌گیرند، وجود دارد. برای دستیابی به اهداف این پژوهش با توجه به

1- Ibid.

2- Mitroff, I., Stakeholders of the Corporate Mind, San Francisco; Jossey Bass, (1983).

ادبیات، استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در پنج‌گروه زیر طبقه‌بندی شده‌اند:

- سرمایه‌گذاران
- مدیران بنگاه‌های اقتصادی
- تأمین‌کنندگان مالی
- ممیزین مالیاتی
- کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار

شناسایی حوزه‌های مسوولیت

تحقیق حاضر به شناسایی حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسان مستقل در رابطه با حسابرسی مالی پرداخته است. اهمیت موضوع تحقیق از اینروست که در نهایت نتایج آن می‌تواند مبنای تدوین استانداردهای ملی حسابرسی مالی قرار گیرد. از سویی دیگر نتایج حاصله از این تحقیق می‌تواند زمینه لازم جهت مشخص کردن دامنه پاسخگویی حرفه حسابرسی مستقل و نیز استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی فراهم سازد. بدین معنی که پس از تدوین استانداردهای ملی حسابرسی، حساب‌برسان مستقل با رعایت موازین حرفه‌ای در چارچوب آن ضوابط در مقابل گروه‌های ذینفع پاسخگو خواهند بود. همچنین استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی باید مسوولیت‌پذیر باشند و این مسوولیت‌پذیری را به گونه‌ای اجابت نمایند که انتظاراتشان متناسب با امکانات حرفه حسابرسی و با لحاظ نمودن محدودیت‌های ذاتی حرفه باشد.

به منظور شناسایی حوزه‌های مسوولیت حساب‌برسان مستقل، متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و تفسیرهای منتشره توسط انجمن حسابداران مستقل آمریکا مورد بررسی قرار گرفت و هفتادوپنج حوزه مسوولیت حساب‌برسان مستقل شناسایی گردید که به منظور مرتبط نمودن آن با نقش و موقعیت حرفه حسابرسی در محیط اقتصادی فعلی ایران، در مرحله نخست از طریق مصاحبه با برخی متخصصین، اعم از دانشگاهیان، اعضاء حرفه حسابداری و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و در مرحله بعد از طریق منطق قیاسی با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران، مربوط بودن حوزه‌های مسوولیت مشخص شد.

سپس لیست مقدماتی مورد بررسی قرار گرفت و در صورت لزوم موارد غیر مرتبط حذف و برخی موارد جدید به حوزه‌های مسوولیت افزوده گردید. پس از تعدیلات لازم بیست و پنج حوزه مسوولیت برای این تحقیق به شرح زیر تعیین شد.

ارائه اظهار نظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی

در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، اظهار نظر حسابرس، بخصوص در مورد صورت‌های مالی اساسی، تحت عنوان "شهادت‌دهی"^۱ و یا "گواهی" شناخته شده است. شهادت‌دهی عبارتست از گزارش عقیده‌ای (قضاوتی)، بر مبنای شواهد متقاعدکننده، توسط فردی مستقل، ذیصلاح و مطلع، در مورد درجه انطباق تمامی جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط یک سازمان با معیارهای از قبل تعیین شده.

«شهادت‌دهی» نوعی اظهار نظر است که به دلیل اهمیت آن و جایگاهش در فرآیند حسابرسی، از دیدگاه کمیته مفاهیم حسابرسی^۲ باید در قالب یک "واژه بنیادی"^۳ در ساختار تعریف حسابرسی گنجانده شود.

تعریف حسابرسی، "شهادت‌دهی" را به عنوان زیرگروه گزارشگری نتایج حاصله از آزمون حسابرسی شناسایی می‌کند. ماهیت و نقش "شهادت‌دهی" مستلزم این است که اظهار نظر و قضاوت بر مبنای آزمون حسابرسی باشد که توسط فرد یا افرادی مستقل و با صلاحیت حرفه‌ای انجام و نتایج حاصله از آزمون‌های لازم گزارش شده باشد.^۴ از اینرو، ارائه اظهار نظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی، به عنوان یکی از حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل مطرح گردیده است. بدون اظهار نظر حسابرس در قالب "شهادت‌دهی" که مبنای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان ذینفع می‌باشد، نه تنها فرآیند

1- Attestation.

2- Auditing Concepts Committee.

3- Basic Terminology.

۴- همان مأخذ، ص ۲۵.

حسابرسی ناقص است بلکه حتی به صراحت می‌توان ادعا کرد که حسابرسی فاقد ارزش اقتصادی است.

اطمینان بخشی معقول در مورد تداوم فعالیت سازمان مورد حسابرسی

دلیل تئوریکی طرح این حوزه مسوولیت این است که فقط در شرایط اطمینان نسبی در رابطه با تداوم فعالیت بنگاه مورد حسابرسی، استفاده از سیستم حسابداری تعهدی توجیه پذیر است. به عنوان مثال در صورت وجود فرض تداوم فعالیت می‌توان دارائیه‌ها را به جاری و بلندمدت طبقه‌بندی نمود و یا تخصیص دارایی‌های ثابت (در قالب استهلاک) به دوره‌های آتی را توجیه کرد. براساس SAS شماره ۵۹ نیز حسابرس مستقل مسوولیت دارد که به ارزیابی تردید اساسی^۱ در ارتباط با توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت در یک دوره زمانی منطقی که بیش از یک سال از تاریخ حسابرسی صورت‌های مالی نباشد، بپردازد.^۲ از اینرو، اطمینان بخشی معقول در مورد تداوم فعالیت سازمان مورد حسابرسی به عنوان یکی از حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل مطرح گردیده است.

ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی به طور کلی براساس دومین استاندارد اجرای عملیات،^۳ حسابرس به منظور برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمانبندی و میزان آزمون‌های محتوای لازم، باید شناخت کافی از ساختار کنترل‌های داخلی کسب نماید. وجود سیستم کنترل‌های داخلی کارآمد در بنگاه‌های مورد رسیدگی یکی از مفروضات بدیهی حسابرسی مستقل است که در کتاب فلسفه حسابرسی Mautz and Sharaf نیز به آن اشاره شده است. نیاز به این فرض بدیهی از آنروست که در

1- Substantial doubt.

2- Auditing Standards Board (ASB), Strategic Briefings on the New Statements on Auditing Standards, SAS No. 59, (April, 1988).

3- Standards of Field Work.

صورت فقدان سیستم کنترل‌های داخلی کارآمد، هیچ‌گونه اتکایی به "صحت" ارقام مندرج در صورت‌های مالی نمی‌توان کرد و به تبع آن حسابرسی مستقل نیازمند آزمون محتوای صد درصد فعالیت‌های تجاری بنگاه مورد رسیدگی که اثرات آن در صورت‌های مالی ارائه شده‌اند، می‌باشد. از آنجا که انجام این حجم آزمون محتوا بسیار پرهزینه بوده و مستلزم صرف زمانی طولانی است، حسابرسی مستقل باید در جهت اثبات ارقام از روش‌های نمونه‌گیری استفاده کند و این امر فقط در صورت وجود سیستم کنترل‌های داخلی مطلوب که بتواند مورد اتکاء حساب‌رسان مستقل قرار گیرد، مقدور می‌باشد.

بر اساس SAS شماره یک از بخش حسابرسی ۳۲۰ سیستم کنترل‌های داخلی به دو بخش کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) و کنترل‌های داخلی مدیریتی (اداری) تقسیم شده است.^۱ البته SAS شماره ۵۵ تغییراتی در این زمینه ایجاد کرد. بدین مفهوم که این استاندارد، سیستم کنترهای داخلی را به ساختار کنترل‌های داخلی تغییر داد و دیگر از اصطلاحات کنترل‌های حسابداری و کنترل‌های اداری استفاده نمی‌شود، بلکه خط مشی‌ها و روشهای ساختار کنترل‌های داخلی در ارتباط با یک حسابرسی مد نظر قرار می‌گیرد.^۲ اما از آنجا که در حال حاضر، گزارش‌های حسابرسی تهیه شده در ایران به موضوع کارآیی و اثربخشی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی نیز اشاره دارند، این کنترل‌ها از یکدیگر تفکیک شده و به عنوان حوزه‌های مسوولیت جداگانه مورد پرسش قرار گرفته‌اند.

گزارش نارسایی‌های با اهمیت ساختار کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی

همان طوری که اشاره شد، یکی از حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل، ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی است. بنابراین

1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Professional Standards, AU Section 320, SAS No.1.

2- (ASB), Strategic Briefings on the New SAS, SAS No. 55, (1988).

نارسایی‌های ساختار مذکور باید به مدیریت بنگاه مورد حسابرسی گزارش گردد، تا مدیریت در رفع آن بکوشد.

قبل از صدور SAS شماره ۶۰، ساختار خاصی برای گزارشگری اینگونه اطلاعات پیش‌بینی نشده بود. حسابرسان اگرچه الزام به گزارشگری نارسایی‌های با اهمیت سیستم کنترل‌های داخلی داشتند، لیکن می‌توانستند که این دسته از نارسایی‌ها را توأم با سایر مشکلات کنترل‌های داخلی که در حین حسابرسی با آن برخورد می‌کردند به طور یکجا در یک گزارش تحت عنوان نامه مدیریت^۱ ارائه نمایند. به علت اهمیت بسزای نارسایی‌های مهم کنترل‌های داخلی و تأثیرات آن بر حسن اجرای معاملات و "صحت" اقلام صورت‌های مالی، در سال ۱۹۸۹ میلادی، SAS شماره ۶۰ به تصویب رسید و حسابرسان را مکلف نمود که نارسایی‌های اساسی سیستم کنترل‌های داخلی را در قالب یک گزارش مستقل به کمیته حسابرسی و یا هیأت مدیره ارائه نمایند.^۲ در نتیجه گزارش نارسایی‌های با اهمیت ساختار کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی به عنوان یکی از حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل مطرح گردید.

گزارش نارسایی‌های کم‌اهمیت ساختار کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی

گزارش نارسایی‌های کم‌اهمیت ساختار کنترل‌های داخلی که در فرآیند حسابرسی کشف می‌گردند، نوعاً الزامی نمی‌باشد؛ لیکن علی‌رغم عدم وجود الزام حرفه‌ای، حسابرسان به ارائه گزارشی در این خصوص می‌پردازند. به طور سنتی، نارسایی‌های کنترل‌های داخلی، بدون توجه به سطح اهمیت و این که آیا کنترل‌های مربوط از نوع مالی (حسابداری) و یا مدیریتی (اداری) است، در گزارشی تحت عنوان نامه مدیریت، توسط حسابرسان مستقل به مدیریت بنگاه مورد حسابرسی ارائه می‌گردد. نامه مدیریت که یکی از محصولات فرعی در ارائه

1- Management Letter.

2- AICPA Professional Standards, Au Section 325, SAS No. 60.

خدمات حسابرسی مستقل به شمار می‌رود، علاوه بر تأمین اطلاعات مفید می‌تواند توأم با پیشنهادهای برای مدیریت باشد و حتی در غالب موارد منجر به عقد قراردادهای خدمات مشاوره‌ای برای حساب‌رسان می‌گردد.

در راستای گزارشگری نارسایی‌های کم اهمیت ساختار کنترلهای داخلی باید گفت که نظر محقق بیشتر به دست آوردن دیدگاههای پرسش شونده‌گان در زمینه اهمیت موضوع در محیط ایران بوده است؛ زیرا حساب‌رسان مستقل معمولاً بر مبنای تجربه و صلاحیت فنی خود از نارسایی‌های کم اهمیت ساختار کنترل‌های داخلی در صورتی که موجب خدشه‌دار شدن گزارش حسابرسی و نادیده گرفتن استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی نشود، چشم پوشی می‌نمایند.

ارزیابی نارسایی‌های کنترل‌های داخلی مدیریتی (اداری) سازمان مورد حسابرسی

به طور متداول انجام حسابرسی مستقل مالی نیازمند بررسی آن دسته کنترل‌های داخلی است که بر ریسک تحریف (تحریفات) صورت‌های مالی اثر گذاشته و به تبع آن ریسک حسابرسی را هم تحت تأثیر قرار می‌دهد. از اینرو در کشورهای غرب، حسابرسی مستقل مالی به ارزیابی کنترل‌های اداری (مدیریتی) که در راستای تحقق اثر بخشی و کارایی فعالیت‌های عملیاتی است، نمی‌پردازد (مگر در شرایطی که فندان آن کنترل‌ها موجب افزایش ریسک حسابرسی شود). اما در شرایط کنونی ایران یعنی در شرایط ادغام نقش حسابرسی مستقل و بازرس قانونی، گزارش حساب‌رسان مستقل و بازرس قانونی اثر بخشی و کارایی فعالیت‌های واحد مورد حسابرسی را نیز در بر می‌گیرد. در نتیجه با وجود این که این موضوع در اغلب کشورها همانند امریکا و انگلستان به دلایل حرفه‌ای به عنوان مسوولیت قانونی در حوزه مسوولیت‌های حساب‌رسان مستقل نمی‌گنجد، اما شناسایی این که ارزیابی کنترل‌های مدیریتی در ایران باید در زمره مسوولیت‌های حساب‌رسان مستقل باشد، از اهمیت خاصی برخوردار است.

گزارش نارسایی‌های کنترل‌های مدیریتی (اداری) سازمان مورد حسابرسی

با توجه به مطالب اشاره شده در فوق، وقتی حسابرس به ارزیابی اثربخشی و کارایی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی می‌پردازد، باید این سؤال مطرح شود که آیا در رابطه با گزارشگری نارسایی‌های موجود نیز مسوولیت دارد؟ طبیعتاً وقتی پاسخ پرسش شوندگان به این سؤال مثبت باشد، نوع گزارشگری و این که چه نوع نارسایی باید گزارش شود، مطرح و استانداردهای حسابرسی در این رابطه تدوین می‌گردند.

کشف تحریف‌های (اشتباهات و تخلفات) صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی

براساس SAS شماره ۵۳^۱، حسابرسان مستقل باید پس از ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی بنگاه مورد حسابرسی، احتمال وقوع اشتباهات و تخلفات و نوع اشتباهات و تخلفات به وقوع پیوسته را ارزیابی کرده و براساس آن برنامه حسابرسی را به نحوی طراحی و اجرا کنند، که اطمینان منطقی از کشف اشتباهات و تخلفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی بنگاه مورد حسابرسی به دست آورند. اگرچه در این استاندارد مسوولیت کشف تقلب نیز می‌گنجد، لیکن بخاطر ماهیت و اهمیت خاص تقلب در برخی از کشورها همانند انگلستان، کشف تقلب در استانداردی جداگانه آورده شده است که انجام حسابرسی ویژه‌تری را می‌طلبد. از اینرو بحث کشف تقلب در حوزه مسوولیت دیگری به شرح زیر مطرح گردیده است.

کشف تقلب‌های انجام شده در سازمان مورد حسابرسی

در ادبیات حسابرسی، مقالات زیادی در ارتباط با موضوع کشف تقلب توسط حسابرسان مستقل وجود دارد. برای مثال، Demery در مقاله‌ای تحت عنوان "افزایش مسوولیت حسابرسان در کشف تقلب" می‌نویسد: "در ماه آتی مجموعه قوانین جدیدی از طرف هیأت استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران مستقل آمریکا انتشار خواهد یافت که

1- Ibid, SAS No. 53.

حسابرسان مستقل را ملزم می‌نماید که در تعیین وجود تقلب اقدامات فعالانه‌ای انجام دهند و مسوولیت حسابرسان مستقل در این زمینه افزایش می‌یابد.^۱ SAS شماره ۸۲ تحت عنوان "شناسایی تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی" نیز به تفسیر این مطلب پرداخته است. با توجه به اهمیت کشف تقلب در فرآیند حسابرسی و ملاحظات مربوط با وضعیت اقتصادی فعلی ایران، تصمیم گرفته شد که در این تحقیق، چنین حوزه مسوولیتی برای حسابرسان مستقل، مورد پرسش قرار گیرد.

کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر مستقیم بر صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی براساس SAS شماره ۵۴، حسابرسان مستقل باید پس از شناسایی و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی بنگاه مورد حسابرسی، احتمال وجود عدم رعایت قوانین و نوع عدم رعایت قوانین را ارزیابی کرده و براساس آن برنامه حسابرسی را به گونه‌ای طراحی و اجرا کنند که اطمینان منطقی از کشف و گزارش تحریفات ناشی از اعمال غیر قانونی با تأثیر مستقیم و با اهمیت بر صورت‌های مالی بنگاه مورد حسابرسی فراهم گردد.^۲ لازم به ذکر است که گرچه حسابرسان متخصصین قضایی نیستند، لیکن به دلیل این که اینگونه عدم رعایت قوانین تأثیر مستقیم بر ارقام صورت‌های مالی دارد (به عبارت دیگر تبعات مستقیم مالی دارد) و حسابرسان در رابطه با امور مالی باید از صلاحیت و تخصص حرفه‌ای لازم برخوردار باشند، مسوولیت کشف آن توسط حسابرس مستقل منطقی بنظر می‌رسد.

کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر غیرمستقیم بر صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی بر مبنای SAS شماره ۵۴، مسوولیتی برای کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر غیرمستقیم بر ارقام صورت‌های مالی برای حسابرسان مستقل شناسایی نشده است، به استثنای شرایطی

1- Demery, Paul, "Increasing Auditor's Responsibility in Finding Fraud," *Practical Accountant*. Vol. 29, (March, 1996), p.8.

2- ASB Strategic Briefings on the New SAS, SAS No. 54, (1988).

که در حین انجام حسابرسی شواهدی کسب شود که به نحوی حاکی از احتمال انجام اینگونه اقدامات غیرقانونی باشد. مسوول دانستن حسابرسان در قبال کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر غیرمستقیم بر صورت‌های مالی، با لحاظ داشتن تنوع بسیار قوانین حاکم بر یک بنگاه، موجب می‌شود که اگر انجام حسابرسی مالی غیرممکن نگردد، در بهترین شرایط الزاماً به حسابرسی رعایت قوانین تبدیل شود. با در نظر داشتن این مهم که تخصص و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان در حوزه حقوقی و قضا نیست، انتظار این مسوولیت از آنها غیرمنطقی و توجیه ناپذیر می‌نماید.

همانطور که در رابطه با مقوله‌ای دیگر قبلاً اشاره شد، امروزه در محیط ایران در شرایط ادغام دو مسوولیت حسابرس مستقل و بازرس قانونی، مسوولیت کشف عدم رعایت مجموعه‌ای بسیار جامع از قوانین به عهده بازرس قرار دارد. بدین مناسبت در اکثر گزارشات حسابرس مستقل و بازرس قانونی اشاراتی چند به عدم رعایت قوانین می‌گردد که این گونه اشارات نه تنها در چارچوب استاندارد حسابرسی ۵۴ آمریکا و یا استاندارد بین‌المللی نمی‌گنجد، بلکه مغایر با آنهاست. از اینرو در رابطه با پاسخ به این سؤال که آیا کشف عدم رعایت این دسته قوانین باید در حوزه مسوولیت حسابرسان مستقل باشد یا خیر، اتفاق نظر بین حسابرسان و سایر گروه‌های ذینفع موجود نیست و به نظر می‌رسد که شکافی جدی در انتظارات گروه‌های متفاوت وجود داشته باشد.

در این تحقیق با طرح این موضوع امید بر این است که پاسخی مناسب که نشان دهنده برداشت‌های گروه‌های متفاوت ذینفع باشد، به دست آید.

تشخیص رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی براساس اولین استاندارد گزارشگری^۱ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، یک گزارش حسابرسی باید تصریح کند که صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی براساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا خیر. در نتیجه حسابرسان مستقل باید چنین

1- Standards of Reporting.

موردی را بررسی نمایند تا بتوانند در گزارش خود صراحتاً به آن اشاره داشته باشند.

اهمیت این استاندارد به دلیل تأکید آن بر استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار مقایسه و قضاوت حسابرس است. Mautz and Sharaf بر کتاب فلسفه حسابرسی^۱ مبنای مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی اساسی را رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری توصیف می‌کنند و این مورد را در قالب یکی از مفروضات بدیهی حسابرسی ارائه می‌نمایند. Robertson در مقاله‌ای تحت عنوان "دفاعی از تئوری موجود حسابرسی"^۲ این پیش‌فرض را با این استدلال که وقتی اصول پذیرفته شده حسابداری خود دارای نارسایی‌های تئوریکی است، چگونه رعایت آن می‌تواند منجر به ارائه مطلوب صورت‌های مالی گردد، مورد انتقاد قرار می‌دهد. لیکن به نظر می‌رسد که زاویه نقد و بررسی رابرتسون با آنچه محور بحث ماتزوشرف بوده است، متفاوت باشد. در کتاب فلسفه حسابرسی بحث در رابطه با "دفاع" از اصول پذیرفته شده حسابداری و این که آیا آنها می‌توانند معیار مناسبی برای ارزیابی مطلوبیت باشند، نیست؛ بلکه محور بحث بر این پایه استوار است که در رابطه با این معیارها که از حسابداری قرض گرفته شده است، اجماع وجود داشته باشد.

با توجه به این که بدون وجود معیارهای قضاوت که در رابطه با آن اجماع وجود داشته باشد، حسابرس ناچار به استفاده از معیارهای شخصی در ارزیابی دیدگاه تئوریکی خویش است و به تبع آن قضاوتهایی که مبتنی بر معیارهای شخصی باشد، فقط یک نظر شخصی است. در حالی که برای استفاده در حسابرسی مستقل که مخاطبانش گروه‌ها و متفاوت برون سازمانی می‌باشد، وجود یک معیار مشخص و از قبل تعریف شده‌ای که در رابطه با آن اجماع وجود داشته باشد، ضروری است. از اینرو حسابرسی مبتنی بر قضاوت شخصی فاقد هرگونه ارزش اقتصادی است.^۳ در رابطه با نارسایی‌های تئوریکی موجود در استانداردهای

1- Mautz and Sharaf, op. cit., pp.47 - 48.

2- Robertson, Jack C., Op.Cit., p. 64.

۳- دکتر علی نیکخواه آزاد، جزوات درسی کلاس فلسفه حسابرسی، دوره دکتری حسابداری - دانشگاه تهران.

حسابداری باید گفت که این امر مرتبط با رشته حسابداری می‌باشد و در فرآیند تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری باید در رفع آن کوشش شود. در خاتمه باید متذکر شد که در کلیات، روش‌های حسابداری که پس از طی مراحل مربوط به استاندارد مبدل می‌گردند به همان گونه که تدوین شده‌اند توسط حسابرسان مورد استفاده قرار می‌گیرند.^۱

شناسایی این مقوله در حوزه‌های مسوولیت حسابرسان در ایران از این رو حائز اهمیت است که در صورت وجود پاسخ مثبت به این سؤال، حرفه حسابداری باید به گونه‌ای تجهیز گردد که توان تدوین استانداردهای پذیرفته شده را داشته باشد و با تدوین این اصول، معیار مقایسه لازم برای حسابرسی مستقل را فراهم نماید.

تعیین ثبات رویه در رعایت روش‌های متداول حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی دومین استاندارد گزارشگری استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اشعار می‌دارد، در صورتی که سازمان مورد حسابرسی در دوره جاری اصول پذیرفته شده حسابداری را به طور یکنواخت با دوره قبل، رعایت نکرده باشد، حسابرس باید چنین شرایطی را در گزارش خود مشخص کند. تفسیر استاندارد فوق در SAS شماره یک بخش حسابرسی ۴۲۰ و SAS شماره ۴۳ ارائه شده است.

اهمیت این موضوع در ایران از آنروست که به منظور اعمال آن، باید صورت‌های مالی مقایسه‌ای تهیه شود. بنابراین اگر پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت بدهند، حرفه باید در راستای فراهم نمودن زمینه مساعد برای ارائه صورت‌های مالی مقایسه‌ای توسط بنگاه‌های اقتصادی، به تدوین استاندارد گزارشگری مالی بپردازد.

ارزیابی معقولانه بودن روشهای حسابداری مورد استفاده سازمان مورد حسابرسی
در بند دامنه رسیدگی یک گزارش مقبول حسابرسی، حسابرس اظهار می‌دارد که یک

۱- استثنا در این مقوله، اعمال Rule شماره ۲۰۳ آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل امریکا می‌باشد که ارائه بحث تفصیلی آن در حوصله این تحقیق نمی‌گنجد.

حسابرسی شامل ارزیابی معقولانه بودن اصول حسابداری استفاده شده توسط سازمان مورد حسابرسی است. اهمیت ارزیابی معقولانه بودن روشهای حسابداری استفاده شده توسط سازمان مورد حسابرسی از اینروست که در چارچوب استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، روشهای متفاوتی برای پردازش اطلاعات مربوط به فعالیتهای مشخص ارائه شده است. از آنجاکه هدف سیستم حسابداری، کمی کردن رخدادهای اقتصادی به گونه‌ای است که حتی الامکان نشان دهنده واقیعت ماهوی آن رخدادهای باشد، باید بنگاه اقتصادی آن روشهای حسابداری را انتخاب نماید که به بهترین شکل بتواند محتوای واقعی رخدادهای اقتصادی را به صورت کمی در اختیار استفاده کنندگان اطلاعات مالی قرار دهد (برای مثال، روشهای مختلف محاسبه استهلاک داراییهای ثابت یا روشهای گوناگون هزینه‌یابی موجودی کالا). تئوری حسابداری، این مقوله را تحت عنوان "finite uniformity" مورد بحث قرار می‌دهد.

ارزیابی کارآیی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی

اصولاً ارزیابی کارآیی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی در دامنه حسابرسی مالی نمی‌گنجد، هر چند که این مورد یکی از اهداف اساسی حسابرسی عملیاتی تلقی می‌شود. همان طوری که در قبل اشاره شد، در حال حاضر در ایران در شرایط ادغام نقش حسابرس و بازرس قانونی، گزارش حسابرس/بازرس قانونی، اثر بخشی و کارآیی فعالیت‌های واحد مورد حسابرسی را نیز در برمی‌گیرد. از اینرو هر چند که این مقوله در اغلب کشورها از قبیل امریکا و انگلستان به دلایل حرفه‌ای از مسوولیت‌های حسابرسان مستقل به شمار نمی‌رود، اما در ایران با لحاظ داشتن عدم یکنواختی در مسوولیت حسابرسان مستقل در مقایسه با سایر کشورها، سؤال مطرح این است که آیا ارزیابی کارآیی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی باید در محدوده مسوولیت حسابرسان مستقل باشد یا خیر. به منظور آگاهی از دیدگاه‌های پرسش شوندگان، این مورد به عنوان جزئی از مسوولیت حسابرسان مستقل در این تحقیق به معرض نظر خواهی گذاشته شده است.

ارزیابی تحقق اهداف کوتاه و بلند مدت سازمان مورد حسابرسی

این مورد بسیار مشابه حوزه مسوولیت قبلی است و کلیه مطالب ارائه شده در راستای توجیه مربوط بودن موضوع به قلمرو این تحقیق در آن بخش، در این مورد نیز معتبر است و مصداق دارد.

به طور کلی، دست یابی به اهداف کوتاه و بلند مدت بنگاه‌های اقتصادی از مسوولیت‌های مدیریت بنگاه‌های مذکور به شمار می‌رود و براساس Rule شماره ۱۰۱ آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل آمریکا، به منظور حفظ استقلال، حسابرسان مستقل نمی‌توانند سمت مدیریتی در سازمان مورد حسابرسی داشته باشند و به تصمیم‌گیری‌های مدیریتی بپردازند.^۱ اگر چه حسابرسان نقشی در تصمیم‌گیریهای مدیریتی منجمله مشخص کردن اهداف سازمانی ندارند، ارزیابی تحقق اهداف سازمانی مقوله‌ای است که می‌تواند جزئی از مسوولیت‌های حسابرسان باشد. در اکثر کشورها منجمله آمریکا و انگلستان، حسابرسان در چارچوب حسابرسی مستقل مالی، مسوولیتی در این امر ندارند. لیکن همانند مورد قبل، در ایران عدم یکنواختی در مسوولیت حسابرسان مستقل در مقایسه با سایر کشورها منجر به طرح این سؤال که آیا ارزیابی تحقق اهداف کوتاه و بلند مدت سازمان مورد حسابرسی باید جزئی از مسوولیت حسابرسان مستقل باشد یا خیر، گشته است.

ارزیابی معقولانه بودن برآوردهای حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی

به طور کلی باید گفت که "برآورد" پاره‌ای از اقلام مندرج در صورت‌های مالی جزئی لاینفک از سیستم حسابداری و امری اجتناب ناپذیر است. نیاز به "برآورد" در حسابداری به دو دلیل زیر می‌باشد:^۲

- اندازه‌گیری یا ارزیابی بعضی از اقلام صورت‌های مالی به نتایج رخدادهای آتی بستگی داشته باشد و از اینرو نمی‌توان آن را به صورت عینی مشخص نمود.

1- AICPA Professional Ethics, Rule 101.

2- AICPA Professional Standards, SAS No.57.

● اطلاعات مربوط^۱ در رابطه با رخداد‌های واقع شده نتواند به طور بموقع^۲ و مقرون به صرفه^۳ جمع‌آوری شود.

در چنین شرایطی استفاده از "برآورد"ها ضرورت می‌یابد. مسوولیت انجام برآوردهای حسابداری (برای مثال، خالص ارزش بازیافتنی موجودی‌ها، حساب‌های دریافتنی و اموال، درآمد ناشی از قراردادهای پیمانکاری در صورت استفاده از روش درصد پیشرفت کار) با مدیریت بنگاه اقتصادی است. از آنجا که در انجام این برآوردها علاوه بر عوامل عینی از عوامل ذهنی نیز بهره گرفته می‌شود، از اینرو این برآوردها مشتمل بر قضاوت شخصی مدیریت می‌باشد.

مدیریت براساس دانش و تجربه خود در ارتباط با رخداد‌های گذشته و جاری و نیز انتظاراتش در رابطه با شرایطی که وجود خواهد داشت و عملیاتی که انجام خواهد پذیرفت به قضاوت می‌پردازد. در نتیجه حتی در زمانی که برای انجام برآوردها از اطلاعات مربوط و قابل اتکا استفاده می‌شود، سوگیری بالقوه در رابطه با عوامل ذهنی ممکن است وجود داشته باشد. از اینرو حساب‌رسان مستقل با پذیرش مسوولیت ارزیابی برآوردها می‌تواند به طور بی‌طرفانه معقولانه بودن آن را تأیید نمایند. ارزیابی مستقل حساب‌رسان در این رابطه به برون‌سازمانی‌های ذینفع اطمینان نسبی می‌دهد که در شرایط وجود بستر مساعد در رابطه با تحریف بالقوه اقلام صورت‌های مالی از طریق برآوردهای غیر متعارف و فرض سوء بهره‌برداری از آن بستر، تحریفات کشف و اطلاعات مالی از شفافیت بیشتری برخوردار خواهد بود.

تشنیص "رجحان محتوا بر شکل" معاملات انجام شده توسط سازمان مورد حساب‌رسی یکی از مفاهیم پذیرفته شده حسابداری، مفهوم اساسی "رجحان محتوا بر شکل" است.

1 - Relevant.

2 - Timely.

3- Cost - Effective.

براساس این مفهوم نتایج رخدادهای اقتصادی باید به گونه‌ای که محتوای آن حکم می‌کند در سیستم حسابداری ثبت و پردازش شود، هر چند که شکل ظاهری آن به صورتی متفاوت طراحی شده باشد. در این خصوص باید متذکر شد، در شرایطی که انجام پاره‌ای از معاملات تأثیر منفی بر صورت‌های مالی و یا نسبت‌های مالی دارند، مدیران سعی خواهند کرد که با استفاده از ابزارهای متفاوت (همانند قراردادهای) معاملات را به گونه‌ای انجام دهند که از اثرات منفی آن بر صورت‌های مالی جلوگیری نمایند. به عنوان مثال، در شرایطی که خرید دارایی‌های ثابت از محل استقراض موجب تضعیف نسبت‌های مالی می‌گردد، مدیران با عقد قراردادهای اجاره بلندمدت^۱ در حقیقت دارایی مورد نظر را خریداری می‌کنند، هر چند که شکل ظاهری رخداد اقتصادی، قرارداد «اجاره» می‌باشد. از اینرو تأیید حساب‌برسان مستقل در راستای تقارن محتوا با شکل ظاهری رخداد اقتصادی به برون‌سازمانی‌های ذینفع اطمینان نسبی می‌بخشد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی منعکس‌کننده ماهیت اقتصادی رخدادهاست و صورت‌های مالی عاری از این گونه تحریفات است.

ارزیابی مسوولیت پذیری اجتماعی و جوابگویی سازمان مورد حسابرسی

در دنیای امروز، مسوولیت‌پذیری اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی یکی از مواردی است که به طور جدی مد نظر گروه‌های متفاوت ذینفع قرار گرفته است. دیدگاه مسوولیت‌پذیری اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی بر این اساس استوار است که گرچه بنگاه‌های اقتصادی در قبال طرفین مستقیم قراردادها (همانند سهامداران و وام‌دهندگان) مسوولیت دارند، لیکن همین بنگاه‌ها باید به طور همزمان و توأماً در قبال سطوحی گسترده‌تر از ذینفعان (حتی بدون وجود قرارداد) مسوولیت داشته باشند. بر مبنای این نگرش، ایفای تعهدات مستقیم بنگاه نباید به گونه‌ای تحقق یابد که منافع جامعه را به مخاطره‌اندازد (به عنوان مثال محیط زیست). با پیش فرض پذیرش این مسوولیت، سؤال مطرح این است که آیا حساب‌برسان مستقل در راستای ارزیابی مسوولیت‌پذیری اجتماعی بنگاه‌های مورد حسابرسی مسوولیتی دارند یا خیر. جهت

1- Long - Term Leases.

پاسخ به این سؤال در محیط ایران، فرضیه‌ای تبیین و مورد آزمون قرار گرفته است.

تشخیص صلاحیت اخلاقی مدیریت ارشد سازمان مورد حسابرسی

مبنای اصلی اعتبار ارقام صورت‌های مالی اساسی صلاحیت اخلاقی مدیریت واحد مورد حسابرسی (تهیه‌کننده اطلاعات) است. اعتبار اطلاعات بدون صلاحیت اخلاقی مدیریت به طور جدی زیر سؤال خواهد بود و به تبع آن ریسک حسابرسی افزایش خواهد یافت. استانداردهای حسابرسی مربوط آمریکا صراحتاً حسابرس را موظف به ارزیابی صلاحیت اخلاقی مدیران می‌کند و به آنان در رابطه با پذیرش پروژه‌های حسابرسی بنگاه‌هایی که مدیرانش از شهرت اخلاقی بالا برخوردار نیستند هشدار می‌دهد.^۱ این که صلاحیت اخلاقی مدیران یکی از عوامل ریسک حسابرسی می‌باشد با این هشدار تطابق دارد. به نظر می‌رسد که در شرایط کنونی ایران صلاحیت اخلاقی مدیران از جمله عواملی نیست که در راستای پذیرش "صاحبکار" توسط حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. از اینرو بالحاظ داشتن اهمیت موضوع، در این تحقیق سعی گردید که دیدگاه آزمودنی‌ها در رابطه با این که آیا تشخیص صلاحیت اخلاقی مدیریت ارشد سازمان مورد حسابرسی باید جزئی از حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل باشد یا خیر مورد پرسش قرار گیرد.

عدم صدور گزارش حسابرسی برای سازمانهای مورد حسابرسی که مدیریت ارشد آن از صلاحیت اخلاقی برخوردار نیست

استعفای حسابرسان مستقل از پروژه‌های حسابرسی که مدیرانش از صلاحیت اخلاقی برخوردار نیستند در زمره دستورالعمل‌های استانداردهای حسابرسی آمریکا می‌باشد.^۲

1 - American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing

Standards (Quality Control, Sec.07(9), New York, NY,(1998).

۲- لازم به توضیح است که در این مقوله فرض بر این است که شواهد مبتنی بر عدم صلاحیت اخلاقی مدیریت بعد از پذیرش "صاحبکار" برای حسابرسان احراز می‌شود. ←

استعفای حسابرسان در این مقوله طبیعتاً منجر به عدم صدور گزارش حسابرسی خواهد گردید.

همان طور که در ارتباط با حوزه مسوولیت قبلی ذکر شد، دلیل منطقی عدم صدور گزارش حسابرسی برای آن دسته از «صاحبکارانی» که صلاحیت اخلاقی آنان به طور اساسی مورد تردید است، عدم اطمینان به «صحت» گزارشات مالی است و این که ریسک حسابرسی این گونه پروژه‌ها آنچنان گسترده می‌باشد که حسابرس با صدور گزارش حسابرسی که وی را با صورت‌های مالی مرتبط می‌کند، در واقع خود را در قبال خطرات محتمل آسیب‌پذیر می‌سازد. جهت مصونیت از چنین آسیب‌پذیری است که استانداردهای حسابرسی آمریکا حسابرسان را مکلف به استعفا و عدم صدور گزارش حسابرسی در این گونه موارد می‌سازد.

با توجه به این که در شرایط کنونی ایران، همان طور که در ارتباط با حوزه مسوولیت قبلی ذکر شد، چنین مقوله‌ای مورد بررسی حسابرسان قرار نمی‌گیرد، به نظر می‌رسد طرح این سؤال که آیا حسابرسان مستقل در ارتباط با عدم صدور گزارش حسابرسی برای سازمانهای مورد حسابرسی که مدیریت ارشد آن از صلاحیت اخلاقی برخوردار نیست، مسوولیت دارند یا خیر، مناسب باشد.

کشف و گزارش معاملات سازمان مورد حسابرسی با «اشخاص وابسته»

به طور کلی، «اشخاص وابسته» به اشخاص حقیقی یا حقوقی اطلاق می‌شود که قادر به اعمال نفوذ و کنترل بر مدیریت بوده و می‌توانند بر سیاستها و نحوه انجام عملیات بنگاه‌های اقتصادی به گونه‌ای تأثیر بگذارند که محتوای اقتصادی معاملات انجام شده بین آنان و بنگاه‌ها با شکل معاملات متفاوت باشد. این تأثیرات، با پیش فرض منطق اقتصادی بشری^۱ به گونه‌ای خواهد بود که منافع بنگاه در جهت بهینه نمودن منافع اشخاص وابسته مصالحه

→ بدیسی است که در غیر اینصورت، پروژه در مرحله نخست نباید مورد پذیرش قرار می‌گرفت.

1 -Economic Rationality.

گردد. Levine و گروهی از همکارانش در مقاله‌ای تحت عنوان «حسابرسی معاملات با گروه‌های وابسته» می‌نویسند:

«از زمان‌های قدیم حسابرسان با مشکل جداسازی معاملات مجاز از معاملات غیر مجاز با اشخاص وابسته روبرو بوده‌اند. در نتیجه انجمن حسابداران مستقل آمریکا راهنمای جدیدی در این زمینه برای حسابرسان مستقل فراهم آورد. این راهنما نیاز به ارزیابی احتمال خطر معاملات افشا نشده با اشخاص وابسته را گوشزد می‌کند...»^۱

از اینرو و معقولانه به نظر می‌رسد که حسابرس مستقل در بررسی صورت‌های مالی بنگاه مورد حسابرسی، هرگونه معامله با اهمیت انجام شده با «اشخاص وابسته» را ارزیابی نماید تا اطمینان نسبی حاصل کند که اولاً محتوای اقتصادی آن گونه معاملات با شکل آن تقارن دارد، ثانیاً در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری به طور کامل افشا شده است.

تشخیص "صحت" اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی حسابرسی به دلیل ماهیت ذاتیش که بر مبنای نمونه برداری است، توان تأیید "صحت" اقلام صورت‌های مالی را ندارد. این نارسایی ذاتی که از نمونه‌گیری نشأت می‌گیرد، در بهترین شرایط حسابرس را قادر می‌سازد که در رابطه با معقولانه بودن اقلام صورت‌های مالی اساسی بالحاظ داشتن اصل اهمیت اظهار نظر نماید. علیرغم این واقعیت، برخی از استفاده‌کنندگان بر این اندیشه‌اند که مسوولیت حسابرسان در رابطه با تأیید "صحت" اقلام صورت‌های مالی است و نه در ارتباط با معقولانه بودن آن. این تحقیق با تبیین فرضیه‌ای در این مقوله سعی بر این دارد که وجود شکاف بالقوه بین انتظارات استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و آنچه حرفه حسابرسی قادر به انجامش می‌باشد را شناسایی نماید. امید بر آن است که با کشف چنین شکافی، گام‌های مؤثر در راستای رفع آن برداشته شود.

1- Levine, Marc H., Adrian P.Fitzsimons, Joel G.Siegel, "Auditing Related-Party Transactions," CPA Journal, Vol. 67, (March 1997), pp.46-50.

تماس با حسابرسان قبلی سازمان مورد حسابرسی پیش از پذیرش صاحبکار

بیانیه استاندارد شماره ۷ (SAS No.7)، حسابرسان مستقل را مکلف می‌سازد که پیش از پذیرش صاحبکار با حسابرسان قبلی بنگاه مورد حسابرسی تماس برقرار کرده و صراحتاً در رابطه با موضوعات مرتبط با صلاحیت اخلاقی "صاحبکار"، عدم توافق با "صاحبکار" در رابطه با رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری و نهایتاً درک حسابرس قبلی از دلایل جایگزینی وی، از آنان تحقیق نمایند.^۱ استاندارد پیشگفته بر مبنای این فرض تبیین شده که تعویض حسابرسان در اغلب موارد بر مبنای دلالتی (بخصوص عدم توافق مدیریت با نظر حسابرسان در رابطه با رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری و یا عدم صلاحیت مدیریت بنگاه مورد حسابرسی) صورت می‌گیرد که اطلاع حسابرس جایگزین از آن، ضروری می‌باشد. این ضرورت از آن جهت است که زمینه مساعدی برای تصمیم‌گیری آگاهانه حسابرس جایگزین فراهم می‌شود. همچنین اعمال این استاندارد می‌تواند به عنوان مکانیزم بازدارنده از تعویض غیر موجه حسابرسان توسط «صاحبکاران» جلوگیری نماید. بالحاظ داشتن اهمیت دو مورد فوق‌الذکر، در این تحقیق سعی شده است که دیدگاه آزمودنی‌ها در رابطه با مسوولیت حسابرسان مستقل در این مقوله مشخص شود.

گزارش عدم رعایت قوانین توسط سازمان مورد حسابرسی به مراجع ذیربط

بر مبنای دستورالعمل ۳۰۱ آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران مستقل آمریکا،^۲ حسابرسان نباید بدون مجوز صاحبکار اطلاعات محرمانه بنگاه مورد حسابرسی را افشا نمایند. دستورالعمل ۳۰۱ در رابطه با گزارش عدم رعایت قوانین نیز صادق می‌باشد. آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی آمریکا، حسابرسان را موظف می‌کند که از "صاحبکار" درخواست نمایند تا رأساً به افشای موارد عدم رعایت قوانین بپردازد. در صورت عدم اجابت درخواست حسابرسان، آنان عموماً موظف به استعفا از پروژه می‌باشند. بالحاظ داشتن این مهم که در

1- AICPA Professional Standards, AU Section 315, SAS No.7.

2- AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 301, New York, NY, (1998).

آمریکا تعویض حساب‌رسان و دلایل آن (در رابطه با شرکتهای تحت پوشش) در قالب دیگری (Form 8-K) به صورت عمومی منعکس می‌گردد، رعایت دستورالعمل شماره ۳۰۱ آیین رفتار حرفه‌ای موجب نمی‌شود که جامعه استفاده‌کنندگان از به دست آوردن اطلاعات مربوط به عدم رعایت قوانین محروم شوند.

با توجه به این که در شرایط کنونی ایران چنین مکانیزمی در راستای عمومی کردن اطلاعات مربوط به استعفای حساب‌رسان که می‌تواند به علت عدم توافق با مدیریت در ارتباط با افشای عدم رعایت قوانین باشد، وجود ندارد، افشای موارد عدم رعایت قوانین توسط سازمان مورد حسابرسی به وسیله حساب‌رسان به عنوان یکی از حوزه‌های مسوولیت حائز اهمیت می‌باشد. از اینرو در این تحقیق با تبیین چنین فرضیه‌ای، کوشش شده است تا از دیدگاههای پرسش‌شوندگان در این زمینه آگاهی حاصل شود.

جمع‌آوری اطلاعات

اطلاعات لازم جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری گردید. پرسشنامه مقدماتی به منظور انجام آزمون اعتبار محتوایی برای تعدادی از متخصصین ارسال شد و از آنها درخواست گردید ضمن پاسخ به سؤالات، نظرات و توصیه‌های خود را ارائه نمایند؛ اما در مدت زمان تعیین شده پیشنهادی مبنی بر مفهوم نبودن سؤالات دریافت نگردید. همچنین برای تعیین اعتبار ساختاری ابزاراندازه‌گیری، از شیوه "تفاوت‌های گروهی" استفاده شد و با انجام t -test _ دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل در ارتباط با حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل در انجام حسابرسی مالی مورد آزمون قرار گرفت. نتیجه به دست آمده نشان داد که در سطح معنی‌داری $0/05$ بین نظرات این دو گروه تفاوت معنی‌دار وجود دارد. توانایی ابزاراندازه‌گیری در آشکار نمودن چنین تفاوتی حاکی از اعتبار ساختاری ابزاری اندازه‌گیری است.

در ارتباط با قابلیت اطمینان ابزار اندازه‌گیری، این تحقیق به دو جنبه، یکی ثبات نتایج اندازه‌گیری در رابطه با تمام اقلام و دیگر ثبات پاسخ‌های داده شده در ارتباط با هر قلم، توجه

نمود. در رابطه با ثبات نتایج اندازه‌گیری از تکنیک "دو نیمه کردن"^۱ استفاده شد که در آن نتایج جمع‌آوری شده در مرحله آزمایشی به دو گروه مساوی (فرد/زوج) تقسیم و ضریب قابلیت اطمینان از طریق ضریب همبستگی R تعیین گردید که نزدیک به یک بود. همچنین برای ارزیابی ثبات پاسخ‌های داده شده از روش "اجرای تست دوباره"^۲ استفاده شد. در این ارتباط تعدادی از سؤالات انتخاب شد و با جمله‌بندی‌های متفاوت برای آزمون همان هدف‌ها مورد پرسش قرار گرفت. در این آزمون نیز ضریب همبستگی R بین پاسخ‌ها نزدیک به یک بود. بنابراین بر مبنای نتایج حاصل از آزمون‌های فوق می‌توان قابلیت اطمینان پرسشنامه را استنتاج نمود.

پرسشنامه نهایی تحقیق متشکل از دو بخش بود. بخش اول شامل اطلاعات عمومی (اطلاعات جمعیت‌شناسی) که نه تنها در نتیجه‌گیری از تحقیق مورد استفاده قرار گرفت، بلکه همچنین زمینه‌ای برای انجام تحقیقات بعدی می‌تواند فراهم نماید. بخش دوم پرسشنامه متشکل از بیست و پنج سؤال بود که مشخصاً مرتبط با هریک از بیست و پنج حوزه مسوولیت حساب‌برسان مستقل که در شکل فرضیه‌های «الف» تحقیق مورد استفاده قرار گرفتند، بود. در این تحقیق علاوه بر شناسایی حوزه‌های مسوولیت، "میزان اهمیت" وجود هر حوزه و "میزان اثربخشی" انجام آن توسط حساب‌برسان مستقل مورد نظر خواهی قرار گرفت. در این ارتباط قبل از طرح سؤالات، تعاریف عملیاتی "میزان اهمیت" و "میزان اثربخشی" و نیز چهار معیار ارزیابی مطرح شده در مورد آنها، ارائه گردید.

از آنجایی که یکی از مهمترین نارسایی‌های ذاتی پرسشنامه پایین بودن نسبی درصد استرداد آن است، در این تحقیق برای دستیابی به درصد پاسخ بالاتر، پس از توزیع پرسشنامه‌ها، جمع‌آوری پرسشنامه‌های تکمیل شده در سه نوبت با فواصل زمانی یک ماهه انجام گردید. در صورتی که در طی مراجعات آزمودنی‌ها اظهار می‌نمودند که پرسشنامه گم شده، پرسشنامه جدیدی در اختیار آنان قرار می‌گرفت. جهت حصول اطمینان از این که

1- Split- Half.

2- Test - Retest.

پاسخ‌های بالقوه به پرسشنامه‌هایی که در نهایت عودت داده نشدند موجب آلودگی نتایج به دست آمده نگردد، از روش مقایسه تطبیقی پاسخ‌های جمع‌آوری شده در مراجعات متفاوت استفاده شد. در این ارتباط نتایج به دست آمده در رابطه با هر سؤال در نوبت اول با نتایج به دست آمده در ارتباط با همان سؤال در نوبت دوم و نیز نوبت دوم با نوبت سوم مورد مقایسه آماری قرار گرفت. در این مقایسه‌ها از t_{CS1} - t استفاده گردید که در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ بجز سه مورد، تفاوت معنی‌داری بین نتایج به دست آمده مشاهده نگردید. عدم وجود تفاوت معنی‌دار بین پاسخ‌های جمع‌آوری شده در نوبت‌های متفاوت می‌تواند موجب اطمینان خاطر نسبی شود که نتایج تحقیق از آلودگی ناشی از عدم پاسخ دادن به پرسشنامه‌ها به دور است.

جامعه آماری تحقیق متشکل از استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل بود. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی شامل سرمایه‌گذاران با تعداد ۴۳ نمونه، مدیران بنگاه‌های اقتصادی پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران با تعداد ۱۰۰ نمونه، تأمین‌کنندگان مالی (مدیران و کارشناسان ارشد ادارات کل اعتبارات بانکهای تهران) با تعداد ۱۰۵ نمونه، ممیزین مالیاتی با تعداد ۶۰ نمونه و کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار تهران با تعداد ۵۰ نمونه بودند و حساب‌رسان مستقل که مورد تأیید هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی بوده و مجوز انجام حسابرسی مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران را داشتند شامل ۷۰ نمونه بودند.

همان طوری که در جدول شماره ۱ دیده می‌شود، تعداد ۴۲۸ پرسشنامه به ترتیب زیر بین آزمودنی‌ها توزیع گردید: ۱۰ درصد بین سرمایه‌گذاران، ۲۳/۴ درصد بین مدیران بنگاه‌های اقتصادی، ۲۴/۵ درصد بین تأمین‌کنندگان مالی، ۱۴ درصد بین ممیزین مالیاتی، ۱۱/۷ درصد بین کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار تهران و ۱۶/۴ درصد بین حساب‌رسان مستقل. در طی سه نوبت جمع‌آوری، ۶۸ درصد پرسشنامه‌های توزیع شده یعنی ۲۹۱ پرسشنامه دریافت گردید که از این تعداد ۱۱/۳ درصد به سرمایه‌گذاران، ۱۶/۲ درصد به مدیران بنگاه‌های اقتصادی، ۲۸/۵ درصد به تأمین‌کنندگان مالی، ۱۱/۷ درصد به ممیزین مالیاتی، ۱۱/۱ درصد به کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار و ۲۱/۳ درصد به حساب‌رسان مستقل تعلق داشت. این اطلاعات در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

جدول شماره ۱ (برسنامه‌های توزیع شده و پاسخ داده شده در ارتباط با هر یک از گروه‌های پرسش شونده)

جمع	پرسشنامه‌های پاسخ داده نشده		پرسشنامه‌های پاسخ داده شده						پرسشنامه‌های توزیع شده		گروه‌های پرسش شونده	
	درصد	تعداد	نوبت سوم	نوبت دوم	نوبت اول	تعداد درصد	تعداد درصد	درصد	تعداد			
۱۰	۲/۳	۱۰	۴/۹	۱/۴	۶	۱/۴	۶	۱/۴	۶	۱۰	۴۳	سرما به گذران (مدیران) شرکت‌های سرما به گذاری
۲۳/۴	۱۲/۴	۵۳	۵/۸	۱/۲	۵	۴	۱۷	۲۳/۴	۱۰۰	۱۰۰	مدیران (مدیران مالی) یکی از بنگاه‌های اقتصادی	
۲۴/۵	۵/۱	۲۲	—	۱/۴	۶	۱۸	۷۷	۲۴/۵	۱۰۵	۱۰۵	تأمین کنندگان مالی	
۱۴	۶/۱	۲۶	۲/۱	۱/۶	۷	۴/۲	۱۸	۱۴	۶۰	۶۰	معتبرین مالیاتی	
۱۱/۷	۴/۲	۱۸	۳/۳	۱/۴	۶	۲/۸	۱۲	۱۱/۷	۵۰	۵۰	کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار	
۱۶/۴	۱/۹	۸	۳/۵	۲/۸	۱۲	۸/۲	۳۵	۱۶/۴	۷۰	۷۰	حسابرسان مستقل	
۱۰۰	۳۲	۱۳۷	۱۹/۶	۹/۸	۴۲	۳۸/۶	۱۶۵	۱۰۰	۴۲۸	۴۲۸	جمع	

جدول شماره ۲ (جمع پرسشنامه‌های پاسخ داده شده در ارتباط با هر یک از گروه‌های پرسش شونده)

پرسشنامه‌های پاسخ داده شده در سه نوبت		گروه‌های پرسش شونده
درصد	تعداد	
۱۱/۳	۳۳	سرمایه گذاران (مدیران شرکتهای سرمایه گذاری)
۱۶/۲	۴۷	مدیران (مدیران مالی) یکی از بنگاههای اقتصادی
۲۸/۵	۸۳	تأمین کنندگان مالی
۱۱/۷	۳۴	ممیزین مالیاتی
۱۱	۳۲	کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار
۲۱/۳	۶۲	حساب‌برسان مستقل
۱۰۰	۲۹۱	جمع

برای تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده در تحقیق از نرم افزار SPSS استفاده شد. بیست و پنج فرضیه گروه "الف" با لحاظ داشتن نوع پاسخ‌ها که در قالب "بلی" و یا "خیر" بود با استفاده از آزمون آماری Binomial مورد آزمون قرار گرفتند. در این آزمون فرض شد که اگر ۶۰ درصد و یا بیشتر از پرسش‌شوندگان به سؤال مورد نظر پاسخ مثبت بدهند، نشاندهنده تأکید آنها بر وجود حوزه مسوولیت مربوط است.

فرضیه‌های گروه "ب" با استفاده از تحلیل آماری Chi Square مورد آزمون قرار گرفتند. کلیه آزمون‌ها در سطح معنی‌داری ۰.۵٪ انجام شد و نتایج در جداول شماره ۳، ۴ و ۵ ارائه گردیده است.

جدول شماره ۳ (نتایج آزمون Binomial برای اثبات فرضیه‌های گروه "الف")

تأیید یا رد فرضیه	درصد پاسخهای منفی	درصد پاسخهای مثبت	اندازه P	شماره فرضیه
فرضیه تأیید می‌شود	۲/۱	۹۷/۹	۰/۰۰	۱
فرضیه تأیید می‌شود	۱۸	۸۲	۰/۰۰	۲
فرضیه تأیید می‌شود	۸/۲	۹۱/۸	۰/۰۰	۳
فرضیه تأیید می‌شود	۹/۲	۹۰/۸	۰/۰۰	۴
فرضیه رد می‌شود	۴۰/۱	۵۹/۹	۱/۰۰	۵
فرضیه تأیید می‌شود	۴۱/۵	۵۸/۵	۰/۰۰	۶
فرضیه تأیید می‌شود	۴۲	۵۸	۰/۰۰	۷
فرضیه تأیید می‌شود	۵/۶	۹۴/۴	۰/۰۰	۸
فرضیه تأیید می‌شود	۲۱/۵	۷۸/۵	۰/۰۰	۹
فرضیه تأیید می‌شود	۶	۹۴	۰/۰۰	۱۰
فرضیه تأیید می‌شود	۲۹/۳	۷۰/۷	۰/۰۰	۱۱
فرضیه تأیید می‌شود	۵/۳	۹۴/۷	۰/۰۰	۱۲
فرضیه تأیید می‌شود	۹/۲	۹۰/۸	۰/۰۰	۱۳
فرضیه تأیید می‌شود	۹/۸	۹۰/۲	۰/۰۰	۱۴
فرضیه تأیید می‌شود	۵۴/۱	۴۵/۹	۰/۰۵	۱۵
فرضیه تأیید می‌شود	۶۷/۴	۳۲/۶	۰/۰۱	۱۶
فرضیه تأیید می‌شود	۱۶/۳	۸۳/۷	۰/۰۰	۱۷
فرضیه تأیید می‌شود	۲۱/۹	۷۸/۱	۰/۰۰	۱۸
فرضیه رد می‌شود	۵۶/۹	۴۳/۱	۰/۳۲	۱۹
فرضیه تأیید می‌شود	۷۸/۱	۲۱/۹	۰/۰۰	۲۰
فرضیه تأیید می‌شود	۶۶/۲	۳۳/۸	۰/۰۴	۲۱
فرضیه تأیید می‌شود	۱۳/۷	۸۶/۳	۰/۰۰	۲۲
فرضیه تأیید می‌شود	۷/۷	۹۲/۳	۰/۰۰	۲۳
فرضیه تأیید می‌شود	۴۴/۵	۵۵/۵	۰/۰۰	۲۴
فرضیه تأیید می‌شود	۳۵/۵	۶۴/۵	۰/۰۰	۲۵

جدول شماره ۴ (نتایج آزمون Chi Square برای اثبات فرضیه اول "ب")

تأیید یا رد فرضیه	نسبت پاسخ‌های دریافت شده		اندازه P	شماره فرضیه (گروه "الف")
	حسابرسان مستقل	استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی		
فرضیه تأیید می‌شود	۱/۰۰۰	۰/۹۷۳	۰/۲۰	۱
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۳۲	۰/۷۹۱	۰/۰۱	۲
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۸۳	۰/۹۰۱	۰/۰۴	۳
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۸۸۱	۰/۹۱۵	۰/۴۳	۴
فرضیه رد می‌شود	۰/۴۵۸	۰/۶۳۶	۰/۰۱	۵
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۶۱۰	۰/۵۷۸	۰/۶۶	۶
فرضیه رد می‌شود	۰/۴۴۸	۰/۶۱۴	۰/۰۲	۷
فرضیه رد می‌شود	۰/۸۸۵	۰/۹۶۰	۰/۰۳	۸
فرضیه رد می‌شود	۰/۵۰۰	۰/۸۶۲	۰/۰۰	۹
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۹۰۳	۰/۹۵۱	۰/۱۶	۱۰
فرضیه رد می‌شود	۰/۵۰۸	۰/۷۶۰	۰/۰۰	۱۱
فرضیه رد می‌شود	۱/۰۰۰	۰/۹۳۲	۰/۰۴	۱۲
فرضیه رد می‌شود	۱/۰۰۰	۰/۸۸۳	۰/۰۰	۱۳
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۸۴	۰/۸۷۹	۰/۰۲	۱۴
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۴۷۵	۰/۴۵۵	۰/۷۹	۱۵
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۳۱۱	۰/۳۳۰	۰/۷۸	۱۶
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۳۵	۰/۸۰۹	۰/۰۲	۱۷
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۵۰	۰/۷۳۴	۰/۰۰	۱۸
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۳۵۰	۰/۴۵۲	۰/۱۶	۱۹
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۲۳۷	۰/۲۱۴	۰/۷۰	۲۰
فرضیه رد می‌شود	۰/۲۱۳	۰/۳۷۳	۰/۰۲	۲۱
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۸۳۶	۰/۸۷۰	۰/۵۰	۲۲
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۹۰۲	۰/۹۲۸	۰/۴۹	۲۳
فرضیه رد می‌شود	۰/۸۷۱	۰/۴۶۶	۰/۰۰	۲۴
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۶۲۷	۰/۶۵۰	۰/۷۴	۲۵

جدول شماره ۵ (نتایج آزمون Chi Square برای اثبات فرضیه دوم گروه "ب")

تأیید یا رد فرضیه	نسبت پاسخ‌های دریافت شده					اندازه P	شماره فرضیه (گروه الف ^۳)
	کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار	میزبان مالیاتی	تامین‌کنندگان مالی	مدیران بنگاه‌های اقتصادی	سرمایه‌گذاران		
فرضیه رد می‌شود	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۹۲۶	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۳	۱
فرضیه رد می‌شود	۰/۷۱۹	۰/۷۶۵	۰/۷۲۲	۰/۸۷۲	۰/۹۳۹	۰/۰۴	۲
فرضیه رد می‌شود	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۷۶۳	۱/۰۰۰	۰/۹۰۶	۰/۰۰	۳
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۶۹	۱/۰۰۰	۰/۸۳۸	۰/۸۸۹	۱/۰۰۰	۰/۰۱	۴
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۶۱۳	۰/۸۴۴	۰/۶۰۸	۰/۶۴۴	۰/۵۱۵	۰/۰۸	۵
فرضیه رد می‌شود	۰/۶۸۸	۰/۶۹۷	۰/۳۵۰	۰/۶۸۹	۰/۷۵۸	۰/۰۰	۶
فرضیه رد می‌شود	۰/۷۷۴	۰/۶۳۶	۰/۴۹۴	۰/۶۱۷	۰/۷۲۷	۰/۰۳	۷
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۹۳۵	۰/۹۷۰	۰/۹۳۷	۱/۰۰۰	۰/۹۷۰	۰/۳۵	۸
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۸۰۶	۰/۹۰۶	۰/۸۸۹	۰/۸۷۲	۰/۷۸۸	۰/۵۰	۹
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۹۳۵	۰/۹۷۰	۰/۹۵۰	۰/۹۵۷	۰/۹۳۸	۰/۹۷	۱۰
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۷۰۰	۰/۹۳۹	۰/۷۰۹	۰/۷۶۶	۰/۷۵۰	۰/۱۱	۱۱
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۶۸	۰/۹۷۰	۰/۸۴۶	۰/۹۷۸	۱/۰۰۰	۰/۰۱	۱۲
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۶۸	۰/۹۷۰	۰/۷۲۵	۰/۹۷۸	۰/۹۷۰	۰/۰۰	۱۳
فرضیه رد می‌شود	۰/۸۳۹	۱/۰۰۰	۰/۷۶۵	۰/۹۵۷	۰/۹۷۰	۰/۰۰	۱۴
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۵۸۱	۰/۳۵۵	۰/۴۶۹	۰/۳۷۸	۰/۳۰۶	۰/۴۹	۱۵
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۳۶۷	۰/۴۶۹	۰/۳۴۶	۰/۳۱۱	۰/۱۵۲	۰/۱۰	۱۶
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۰۳	۰/۸۱۸	۰/۷۱۴	۰/۸۰۴	۰/۹۳۹	۰/۰۴	۱۷
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۳۱	۰/۷۸۱	۰/۵۲۷	۰/۸۷۰	۰/۷۸۸	۰/۰۰	۱۸
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۵۴۸	۰/۳۵۵	۰/۳۷۰	۰/۵۹۶	۰/۴۵۲	۰/۰۸	۱۹
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۲۵۸	۰/۲۵۰	۰/۲۵۰	۰/۲۰۰	۰/۰۶۳	۰/۲۱	۲۰
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۴۶۷	۰/۳۶۴	۰/۴۰۰	۰/۲۷۳	۰/۳۶۴	۰/۵۱	۲۱
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۹۳۵	۰/۸۷۵	۰/۷۸۸	۰/۹۵۷	۰/۸۷۹	۰/۰۶	۲۲
فرضیه رد می‌شود	۰/۹۶۶	۰/۸۴۸	۰/۸۷۷	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۱	۲۳
فرضیه رد می‌شود	۰/۶۰۰	۰/۵۷۶	۰/۳۴۲	۰/۶۳۰	۰/۳۰۳	۰/۰۰	۲۴
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۷۰۰	۰/۸۴۴	۰/۶۳۳	۰/۵۲۳	۰/۶۰۶	۰/۰۸	۲۵

فرضیه ۱: حسابرسان مستقل در ارتباط با اظهارنظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

براساس اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳ نزدیک به ۹۸ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و در آزمون آماری Binomial این فرضیه تأیید شد. در رابطه با مقایسه بین‌گروهی، پاسخ‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل با استفاده از Chi Square مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون که در جدول شماره ۴ منعکس گردیده، مبین عدم وجود تفاوت معنی‌دار بین نگرش دو گروه می‌باشد.

نتایج حاصل از مقایسه درون‌گروهی که در جدول شماره ۵ ارائه شد، نشان داد که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود دارد. وجود تفاوت معنی‌دار بین دیدگاه‌های گروه‌های استفاده‌کننده خدمات حسابرسی را می‌توان بر مبنای سطوح متفاوت آشنایی آنان با خدمات حسابرسی توجیه کرد.

فرضیه ۲: حسابرسان مستقل در ارتباط با اطمینان بخشی معقول در مورد تداوم فعالیت سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

۸۲ درصد آزمودنی‌ها با وجود این حوزه مسوولیت موافقت داشتند و در آزمون Binomial این فرضیه تأیید شد. در Chi Square دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود دارد. حسابرسان مستقل نسبت به استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. به نظر می‌رسد که تأکید حسابرسان مستقل بر وجود این حوزه مسوولیت بدان جهت باشد که قطع تداوم فعالیت سازمان مورد حسابرسی در دوره مالی بعدی، احتمال طرح دعاوی حقوقی بر علیه آنان را افزایش می‌دهد.

در رابطه با مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. سرمایه‌گذاران بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. تأکید سرمایه‌گذاران به اهمیت "تداوم فعالیت" بنگاه با دیدگاه "منطق

اقتصادی" (Economic Rationality) تطابق کامل دارد و این تطابق از آنروست که در شرایط ورشکستگی، سرمایه‌گذاران به عنوان صاحبان بنگاه بیشترین میزان زیان را به طور مستقیم متحمل خواهند گردید. توضیح دیگر آن است که به نظر می‌رسد با توجه به این که در حال حاضر استانداردهای ملی حسابرسی در ایران وجود ندارد، بعضی از گروه‌های استفاده‌کننده خدمات حسابرسی، آگاهی لازم در این زمینه را ندارند و تفاوت دیدگاه‌ها بدان دلیل می‌باشد.

فرضیه ۳: حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی ساختار کنترل‌های مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

نزدیک به ۹۲ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تأیید شد. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. حسابرسان مستقل تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. البته همانطوری که در فوق اشاره گردید، تأکید حسابرسان مستقل به دلیل آن است که اگر سیستم کنترل‌های داخلی مطلوبی در بنگاه مورد رسیدگی وجود نداشته باشد، استفاده از روش‌های نمونه‌گیری در انجام آزمون‌های محتوا برای اثبات ارقام مندرج در صورت‌های مالی، غیرممکن خواهد بود.

در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. مدیران بنگاه‌های اقتصادی، ممیزین مالیاتی و کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید در این ارتباط به تأمین‌کنندگان مالی تعلق داشت. وجود تفاوت معنی‌دار بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی را می‌توان به دلیل میزان متفاوت شناخت آنان از نقش کنترل‌های حسابداری در حسابرسی توجیه کرد.

فرضیه ۴: حسابرسان مستقل در ارتباط با گزارش نارسایی‌های با اهمیت ساختار کنترل‌های مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

بر اساس اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳ نزدیک به ۹۱ درصد پرسش‌شوندگان با

وجود این حوزه مسوولیت موافقت داشتند و این فرضیه تأیید گردید. در تحلیل Chi Square تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌رسانی و حساب‌رسان مستقل وجود نداشت.

در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسانی وجود داشت. سرمایه‌گذاران و ممیزین مالیاتی بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید مربوط به تأمین‌کنندگان مالی بود. همان طوری که در قبل نیز اشاره شد، وجود تفاوت معنی‌دار بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسانی را می‌توان به دلیل سطح آگاهی متفاوت آنها از خدمات حساب‌رسانی توجیه کرد.

فرضیه ۵: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با گزارش نارسایی‌های کم‌اهمیت ساختار کنترل‌های مالی (حسابداری) سازمان مورد حساب‌رسانی مسوولیت دارند.

کمتر از ۶۰ درصد آزمودنی‌ها با وجود این حوزه مسوولیت موافقت داشته‌اند و فرضیه مربوط به آن رد شد. در مقایسه بین‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌رسانی و حساب‌رسان مستقل وجود داشت. حساب‌رسان مستقل تأکید کمتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. به نظر می‌رسد که تأکید کمتر حساب‌رسان مستقل از آن روست که وجود این حوزه مسوولیت، آسیب‌پذیری حقوقی آنها را بیشتر و طیف پاسخگویی آنان را گسترده‌تر می‌نماید.

در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسانی وجود نداشت.

فرضیه ۶: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با ارزیابی ساختار کنترل‌های مدیریتی (اداری) سازمان مورد حساب‌رسانی مسوولیت دارند.

این فرضیه در آزمون آماری Binomial تأیید گردید، اما به دلیل این که موافقان این حوزه مسوولیت کمتر از ۶۰ درصد بوده‌اند، جزء حوزه‌های مسوولیت کم‌اهمیت طبقه‌بندی

می‌گردد. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل وجود نداشت. در مقایسه درون گروهی که از طریق آزمون آماری Chi Square صورت پذیرفت و نتایج آن در جدول شماره ۵ ارائه شده است، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. سرمایه‌گذاران بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید متعلق به تأمین‌کنندگان مالی بود. همان طوری که در قبل نیز اشاره شد، به نظر می‌رسد که وجود تفاوت معنی‌دار بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی ناشی از سطوح متفاوت آگاهی آنها از خدمات حسابرسی مالی باشد.

فرضیه ۷: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با گزارش نارسایی‌های کنترل‌های مدیریتی (اداری) سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

بر اساس اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳، این فرضیه در آزمون Binomial مورد تأیید قرار گرفت. اما به دلیل این که کمتر از ۶۰ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند، همانند حوزه قبلی از اهمیت کمی برخوردار است. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های دو گروه وجود داشت. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. به نظر می‌رسد که حساب‌رسان مستقل به دلیل این که با تقبل این مسوولیت آسیب‌پذیری بیشتری پیدا می‌کنند، با وجود این حوزه مسوولیت موافقت چندانی نداشته‌اند.

در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید از آن تأمین‌کنندگان مالی بود. به نظر می‌رسد که تأکید کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار به وجود این حوزه مسوولیت به دلیل به دست آوردن اطمینان خاطر نسبی در مورد کارایی و اثربخشی فعالیت‌های بنگاه اقتصادی مورد حسابرسی می‌باشد.

فرضیه ۸: حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تحریف‌های (اشتباهات و تخلفات) صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که بیش از ۹۴ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و فرضیه مربوط به آن مورد تأیید قرار گرفت. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. به نظر می‌رسد تأکید بیشتر استفاده‌کنندگان از آن جهت باشد که با پذیرش این مسوولیت توسط حسابرسان مستقل، آنها اطمینان خاطر نسبی می‌یابند که صورت‌های مالی از تحریفات با اهمیت مبرا هستند. در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود نداشت.

فرضیه ۹: حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تقلب‌های انجام شده در سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

بیش از ۷۸ درصد پرسش‌شوندگان با وجود این حوزه مسوولیت موافقت داشته‌اند و فرضیه مربوط به آن تأیید گردید. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تأکید زیادی بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. به نظر می‌رسد که دلیل تأکید کمتر حسابرسان مستقل، بالا رفتن میزان آسیب‌پذیری و گسترده شدن طیف پاسخگویی آنها باشد که خود در بردارنده خطرات ناشی از موضوعات قانونی است. در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود نداشت.

فرضیه ۱۰: حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر مستقیم بر صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

۹۴ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و فرضیه

مربوط مورد تأیید قرار گرفت. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های دو گروه وجود نداشت. در مقایسه درون گروهی نیز تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی ملاحظه نشد.

فرضیه ۱۱: حساب‌برسان مستقل در ارتباط با کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر غیرمستقیم بر صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

بر اساس اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳ نزدیک به ۷۱ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و در آزمون آماری Binomial فرضیه مربوط به آن تأیید شد. تأیید این فرضیه دال بر این است که در محیط ایران، برغم استانداردهای حسابرسی رایج در این ارتباط که بدان اشاره گردید، انتظار آزمودنیها از حساب‌برسان مستقل این است که مسوولیت کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر غیر مستقیم را نیز عهده‌دار باشند. تحقق این امر، هم بر مبنای منطق قیاسی و هم بر مبنای مشکلات عملی انجام‌پذیر نمی‌نماید. بنابراین، ضمن این که به نظر می‌رسد که به احتمال زیاد این انتظار از ادغام نقش حساب‌برسان مستقل و بازرسی قانونی نشأت گرفته باشد، چاره آن در مرحله نخست، تفکیک این دو مسوولیت از یکدیگر و در مرحله بعد آموزش جامعه نسبت به محدودیت‌های حسابرسی می‌باشد.

در رابطه با مقایسه بین گروهی که در آن پاسخ‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی با پاسخ‌های حساب‌برسان مستقل مورد مقایسه قرار گرفت و نتایج آن در جدول شماره ۴ ارائه شده است، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های دو گروه وجود داشت. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. به نظر می‌رسد دلیل تأکید کمتر حساب‌برسان مستقل، نگرانی آنها از افزایش آسیب‌پذیری حقوقی به جهت نوع حسابرسی که در ارتباط با وجود این حوزه مسوولیت باید انجام پذیرد، باشد. دلیل دیگر که حتی از دلیل اول منطقی‌تر به نظر می‌رسد این است که حرفه حسابرسی بخوبی از محدودیت‌های حسابرسی آگاه بوده و به عدم توان خود در رابطه با ایفای این مسوولیت به دلایل اشاره شده، اشراف دارد.

در مقایسه درون گروهی که با استفاده از Chi Square انجام شد تفاوت معنی داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده کننده خدمات حسابرسی وجود نداشت.

فرضیه ۱۲: حسابرسان مستقل در ارتباط با تشخیص رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی، مسوولیت دارند.

نزدیک به ۹۵ درصد پرسش شوندگان با وجود این حوزه مسوولیت موافقت داشته‌اند و فرضیه مربوط، مورد تأیید قرار گرفت. در تحلیل Chi Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت تفاوت معنی داری بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. دلیل تأکید بیشتر حسابرسان مستقل بر وجود این حوزه مسوولیت از آن جهت است که این اصول که در ارتباط با آنها اجماع وجود دارد، معیار مقایسه و قضاوت حسابرسان مستقل می‌باشند و بدون ارزیابی رعایت آنها توسط بنگاه مورد حسابرسی، امکان قضاوت برای حسابرسان وجود نخواهد داشت.

در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. سرمایه گذاران بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید از آن تأمین کنندگان مالی بود. همان طوری که در قبل نیز اشاره شد، به نظر می‌رسد که وجود تفاوت معنی دار در این رابطه عدم تأمین مالی بنگاه‌های اقتصادی در سطوح گسترده در شرایط فعلی ایران باشد. از اینرو تأمین کنندگان مالی در سطوحی که گزارشات حسابرسی مورد استفاده سایر گروهها قرار می‌گیرد، از خدمات حسابرسی به طور مستقیم استفاده نمی‌کنند.

فرضیه ۱۳: حسابرسان مستقل در ارتباط با تعیین ثبات رویه در رعایت روش‌های متداول حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

نزدیک به ۹۱ درصد پرسش شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و این فرضیه تأیید گردید. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی داری بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. تأکید بیشتر حسابرسان

مستقل از آنروست که رعایت یکنواختی در استفاده از روش‌های حسابداری اولاً قابلیت مقایسه اطلاعات را فراهم می‌کند، ثانیاً توان مدیریت را در دستکاری ارقام مالی از طریق تغییر روش‌های حسابداری محدود می‌نماید. در نتیجه اگر حساب‌برسان مستقل به ارزیابی چنین مقوله‌ای نپردازند، آسیب‌پذیری حقوقی آنها افزایش می‌یابد.

در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. مدیران بنگاه‌های اقتصادی، سرمایه‌گذاران، ممیزین مالیاتی و کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار با میانگین‌های کم و بیش یکسان بر وجود این حوزه مسوولیت بیشترین تأکید را داشتند و کمترین تأکید از آن تأمین‌کنندگان مالی بود. به نظر می‌رسد که وجود تفاوت معنی‌دار به این دلیل باشد که در فرآیند تصمیم‌گیری برای اعطاء وام به بنگاه‌های اقتصادی هنوز گزارشات حساب‌برس مستقل به عنوان یکی از متغیرهای با اهمیت جایگاه واقعی خود را پیدا نکرده است، در نتیجه تأمین‌کنندگان مالی اطلاعات چندانی در مورد خدمات حسابرسی مستقل ندارند.

فرضیه ۱۴: حساب‌برسان مستقل در ارتباط با ارزیابی معقولانه بودن روش‌های حسابداری مورد استفاده سازمان مورد حسابرسی، مسوولیت دارند.

همان‌گونه که در جدول شماره ۳ ملاحظه می‌شود، بیش از ۹۰ درصد آزمودنی‌ها با وجود این حوزه مسوولیت موافقت داشته‌اند و فرضیه مربوط به آن تأیید شد. در مقایسه بین گروهی، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود داشت. حساب‌برسان مستقل تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. در مرحله نخست می‌توان تأکید حساب‌برسان مستقل را به دلیل اهمیت نقش حسابرسی در رابطه با حصول اطمینان از این که روش‌های حسابداری استفاده شده نمایانگر واقعیت اقتصادی معاملات انجام شده هستند یا خیر، توجیه نمود. در مرحله بعد، اگر حساب‌برسان برای ارزیابی معقولانه بودن روش‌های حسابداری مسوولیت داشته باشند، در واقع حیطه عمل مدیران در اتخاذ روش‌های حسابداری که به بهترین وجه تأمین‌کننده نظراتشان باشد محدود گشته و روش‌های حسابداری دیگر نمی‌توانند به عنوان ابزاری جهت تحقق اهداف مدیران که مغایر با

منافع برون‌سازمانی‌های ذینفع باشد، مورد استفاده قرار گیرد.

در ارتباط با مقایسه درون‌گروهی، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. ممیزین مالیاتی بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید متعلق به تأمین‌کنندگان مالی بود.

فرضیه ۱۵: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با ارزیابی کارآیی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

بر اساس اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳، این فرضیه در آزمون Binomial تأیید شد. اما با توجه به این که کمتر از ۶۰ درصد پرسش‌شوندگان با وجود این حوزه مسوولیت موافقت داشتند، از حوزه‌های مسوولیت کم اهمیت به شمار می‌آید. در مقایسه بین‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل وجود نداشت. در مقایسه درون‌گروهی نیز تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی مشاهده نشد. یکنواختی در نتایج حاصله از آزمون این فرضیه‌ها مبین این امر مهم است که موضوع اثربخشی و کارآیی فعالیت‌های بنگاه‌های مورد حسابرسی، برغم جایگاه بسیار با اهمیت آن باید مستقل از حسابرسی مالی صورت گیرد و با آن ادغام نشود. البته لازم به ذکر است که بر مبنای منطق قیاسی می‌تواند دلیل حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در راستای این که ارزیابی اثربخشی و کارآیی نیایستی در حوزه حسابرسی مستقل قرار گیرد، یکسان نباشد. به نظر منطقی می‌رسد که دلیل حساب‌رسان مستقل مبتنی بر این واقعیت باشد که چون اجماع در مورد معیارهای مقایسه شرط لازم ارائه قضاوت در قالب «شهادت دهی» است و در ارتباط با معیارهای ارزیابی اثربخشی و کارآیی اجماع وجود ندارد، این گونه خدمات نه تنها نمی‌تواند بلکه نباید با حسابرسی مالی مستقل که منتج به «شهادت دهی» می‌گردد، ادغام شود.

از نقطه نظر استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، به نظر می‌رسد که دلیل منطقی مخالفت با وجود حوزه مسوولیت مورد بحث این «واقعیت» باشد که چون به طور کلی استفاده‌کنندگان این گونه ارزیابی‌ها را که در رابطه با حسابرسی مستقل مالی انجام می‌شود، عمقی نمی‌پندارند؛

در نتیجه قضاوت‌های مبتنی بر آن را نیز فاقد پایه و اساس جامع دانسته و قابل اتکا نمی‌دانند. از اینرو با کل موضوع ادغام این مقوله در قالب حسابرسی مستقل موافق نمی‌باشند. لازم به ذکر است که توجیه فوق‌الذکر برای استفاده‌کنندگان و دلیل ارائه شده برای حسابرسان مستقل مانع‌الجمع نیستند، یعنی موضوع عدم اجماع در رابطه با معیارهای ارزیابی نیز می‌تواند دلیل توجیهی مخالفت استفاده‌کنندگان اطلاعات باشد.

فرضیه ۱۶: حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی تحقق اهداف کوتاه و بلندمدت سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

براساس اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳، اگرچه تفاوت معنی‌داری بین نظرات پرسش‌شوندگان وجود داشت و به ظاهر فرضیه تأیید گردید، اما به دلیل این که کمتر از ۶۰ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند، جزء حوزه‌های کم اهمیت طبقه‌بندی می‌شود. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود نداشت. در مقایسه درون گروهی نیز تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی مشاهده نگردید. بنابراین می‌توان چنین استنباط کرد که بر مبنای نتایج حاصله از آزمون فرضیه‌ها، ارزیابی تحقق اهداف بنگاه، همانند سایر کشورها فی‌الذمه جزئی از مسوولیت حسابرسان مستقل نمی‌باشد.

فرضیه ۱۷: حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی معقولانه بودن برآوردهای حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

نزدیک به ۸۴ درصد آزمودنی‌ها به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و در آزمون آماری Binomial فرضیه مربوط تأیید گردید. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. حسابرسان مستقل تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و تأکید کمتر از آن استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی بود. به نظر می‌رسد دلیل تأکید حسابرسان مستقل آن

است که با انجام این ارزیابی و استفاده از نتایج به دست آمده می‌توانند به اقداماتی دست بزنند که ریسک حساب‌رسی را کاهش می‌دهد.

نتایج به دست آمده از مقایسه درون‌گروهی نیز مبین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسی بود. سرمایه‌گذاران بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید متعلق به تأمین‌کنندگان مالی بود. به نظر می‌رسد که تأکید بیشتر سرمایه‌گذاران به دلیل آن است که حساب‌رسان مستقل با پذیرش این مسوولیت به آنها اطمینان نسبی می‌دهند که تعریفات احتمالی مربوط به برآوردهای غیرمتعارف کشف و اطلاعات مالی شفاف در اختیار آنان قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱۸: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با تشخیص «رجحان محتوا بر شکل» معاملات انجام شده توسط سازمان مورد حساب‌رسی مسوولیت دارند.

بیش از ۷۸ درصد آزمودنی‌ها با وجود این حوزه مسوولیت موافق بوده‌اند و فرضیه مربوط تأیید شد. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌رسی و حساب‌رسان مستقل وجود داشت. حساب‌رسان مستقل تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. به نظر می‌رسد دلیل تأکید حساب‌رسان مستقل آن است که آنها به خوبی واقفند که یکی از عوامل بسیار مهم تعیین‌کننده «صحت» اقلام صورت‌های مالی تقارن ماهیت اقتصادی معاملات با شکل ظاهری آن می‌باشد و افزون بر آن حساب‌رسان به خوبی آگاهند که تعیین تقارن محتوا و فرم با توجه به تأثیر خاصی که این موضوع بر «صحت» اقلام صورت‌های مالی دارد لازمه تحقق اهداف حساب‌رسی است. از اینرو حساب‌رسان مستقل به این مقوله به عنوان جزئی از مسوولیت‌های حساب‌رسان تأکید بیشتری دارند.

در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسی وجود داشت. کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و تأمین‌کنندگان مالی کمترین تأکید را نمودند. به نظر می‌رسد که تأکید بیشتر کارگزاران بورس بدان جهت است که آنها برای تحلیل مالی نیازمند اطلاعات واقعی و صحیح می‌باشند و حساب‌رسان مستقل با پذیرش این مسوولیت به آنان

اطمینان نسبی می‌دهند که اقلام مندرج در صورت‌های مالی منعکس‌کننده ماهیت اقتصادی واقعی رخدادهاست.

فرضیه ۱۹: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با ارزیابی مسوولیت‌پذیری و جوابگویی سازمان مورد حسابرسی در قبال جامعه مسوولیت دارند.

این فرضیه در آزمون Binomial مورد تأیید قرار نگرفت. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های دو گروه وجود نداشت. در مقایسه درون گروهی نیز تفاوت معنی‌داری بین نظرات گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی ملاحظه نشد. موارد زیر می‌تواند از عوامل توجیه‌کننده عدم موافقت آزمودنی‌ها با وجود این مسوولیت در حوزه حسابرسی مستقل به حساب آید:

- ۱) مشکلات عملیاتی انجام این گونه حسابرسی‌ها.
- ۲) فقدان معیار ارزیابی که در رابطه با آن اجماع وجود داشته باشد.
- ۳) متخصص نبودن حساب‌رسان مستقل در رابطه با حسابرسی «مسوولیت اجتماعی».
- ۴) ناآشنا بودن جامعه با اهمیت و نقش مسوولیت اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی و سایر موارد مشابه.

فرضیه ۲۰: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با تشخیص صلاحیت اخلاقی مدیریت ارشد سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

اگرچه در آزمون Binomial این فرضیه تأیید شده است، ولی به دلیل این که کمتر از ۶۰ درصد پرسش‌شوندگان پاسخ مثبت داده‌اند، می‌توان تفسیر نمود که در شرایط این تحقیق، این حوزه جزء مسوولیت‌های کم اهمیت طبقه‌بندی می‌شود. در تحلیل Chi Square که برای مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت، تفاوت معنی‌داری بین نظرات دو گروه مشاهده نشد. در مقایسه درون‌گروهی نیز، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود نداشت.

فرضیه ۲۱: حسابرسان مستقل در ارتباط با عدم صدور گزارش حسابرسی برای سازمان‌های مورد حسابرسی که مدیریت ارشد آن از صلاحیت اخلاقی برخوردار نیست مسوولیت دارند.

در آزمون Binomial این فرضیه مورد تأیید قرار گرفت؛ اما با توجه به این که کمتر از ۶۰ درصد آزمودنی‌ها با وجود این حوزه مسوولیت موافق بوده‌اند، جزء حوزه‌های کم اهمیت طبقه‌بندی می‌شود. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود داشت. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. به نظر می‌رسد که تأکید بیشتر استفاده‌کنندگان بدان دلیل باشد که با پذیرش این مسوولیت، حسابرسان در ارتباط با تأثیر صلاحیت اخلاقی مدیران بر «صحت» گزارشات مالی می‌توانند به استفاده‌کنندگان اطمینان نسبی دهند.

در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی ملاحظه نشد.

فرضیه ۲۲: حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف و گزارش معاملات سازمان مورد حسابرسی با «اشخاص وابسته» مسوولیت دارند.

نزدیک به ۸۷ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این حوزه مسوولیت پاسخ مثبت دادند و فرضیه مربوط مورد تأیید قرار گرفت. در مقایسه بین گروهی، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود نداشت. در مقایسه درون گروهی نیز تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی ملاحظه نشد.

فرضیه ۲۳: حسابرسان مستقل در ارتباط با تشخیص «صحت» اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی مسوولیت دارند.

براساس اطلاعات ارائه شده در جدول شماره ۳ بیش از ۹۲ درصد آزمودنی‌ها با وجود این

حوزه مسوولیت موافقت داشته‌اند و فرضیه مربوط تأیید شد. در مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود نداشت. بالحاظ داشتن عدم تفاوت معنی‌دار بین دو گروه می‌توان چنین استنباط کرد که برداشت از واژه "صحت" توسط پاسخ‌دهندگان همان "معقولانه" بودن است. در غیر این صورت به سختی می‌توان توجیه کرد که چگونه حساب‌برسان تأیید "صحت" را به عنوان حوزه مسوولیت شناسایی کرده‌اند، در شرایطی که باید به خوبی واقف باشند که محدودیت ذاتی حسابرسی توان ایجاد زمینه برای چنین قضاوتی را ندارد و نمی‌دهد. بر مبنای استدلال فوق دال بر برداشت "معقولانه" بودن از واژه "صحت" و در صورت اعتبار این استدلال، واضح به نظر می‌رسد که امر گزارشگری در رابطه با ماهیت حسابرسی به صورتی که "واقعیت" امر می‌باشد (واقعیت امر این است که حسابرسی دارای محدودیت ذاتی است و این محدودیت اجازه تأیید "صحت" را به حساب‌برسان نمی‌دهد) دارای نارسایی بنیادی است. این مقوله از جمله مواردی است که نیازمند تحقیقات آتی می‌باشد تا بر مبنای نتایج حاصله تدابیر لازم اتخاذ گردد.

در ارتباط با مقایسه درون‌گروهی، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی وجود داشت. سرمایه‌گذاران و مدیران بنگاه‌های اقتصادی بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و ممیزین مالیاتی کمترین تأکید را در این زمینه نمودند. وجود تفاوت معنی‌دار بین دیدگاه‌های گروه‌های استفاده‌کننده خدمات حسابرسی را می‌توان بر مبنای سطوح متفاوت آشنایی آنان با خدمات حسابرسی توجیه کرد.

فرضیه ۲۴: حساب‌برسان مستقل در ارتباط با تماس با حساب‌برسان قبلی سازمان پیش از پذیرش صاحبکار مسوولیت دارند.

اطلاعات مندرج در جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که در آزمون Binomial این فرضیه تأیید گردید. اما به دلیل این که کمتر از ۶۰ درصد پرسش‌شوندگان با وجود این حوزه مسوولیت موافق بوده‌اند، به نظر می‌رسد که از دید گروهی از پرسش‌شوندگان این حوزه در شرایط تحقیق جزء مسوولیت‌های حساب‌برسان مستقل نمی‌باشد. در مقایسه بین گروهی تفاوت

معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌رسی و حساب‌رسان مستقل وجود داشت. حساب‌رسان مستقل تأکید بیشتری بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند. تأکید حساب‌رسان مستقل بر وجود این حوزه مسوولیت از آن جهت است که از طریق تماس با حساب‌رسان قبلی بنگاه مورد حساب‌رسی، می‌توانند به دلایل تعویض حساب‌رسان قبلی که اغلب در اثر عدم توافق با مدیریت در رابطه با رعایت اصول پذیرفته شده حساب‌داری و یا عدم صلاحیت مدیریت بنگاه مورد حساب‌رسی است، پی‌برده و به تصمیم‌گیرهای آگاهانه پردازند. در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسی وجود داشت. مدیران بنگاه‌های اقتصادی بیشترین تأکید را بر وجود این حوزه مسوولیت داشتند و کمترین تأکید متعلق به سرمایه‌گذاران بود. وجود تفاوت معنی‌دار بین دیدگاه‌های گروه‌های استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسی را می‌توان بر مبنای سطوح متفاوت آشنایی آنان با خدمات حساب‌رسی توجیه کرد.

فرضیه ۲۵: حساب‌رسان مستقل در ارتباط با گزارش موارد خلاف و عدم رعایت قوانین توسط سازمان مورد حساب‌رسی به مراجع ذیربط مسوولیت دارند.

بیش از ۶۴ درصد آزمودنی‌ها با وجود این حوزه مسوولیت موافق بوده‌اند و فرضیه مربوط تأیید شد. در رابطه با مقایسه بین گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌رسی و حساب‌رسان مستقل وجود نداشت. در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسی ملاحظه نشد.

آزمون میزان اهمیت حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل

به منظور تعیین میزان اهمیت هر یک از حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل بر مبنای سطح باور پرسش‌شوندگان در رابطه با این که موضوع مطرح شده باید جزئی از حوزه مسوولیت حساب‌رسان مستقل باشد، از پرسش‌شوندگان خواسته شد که دیدگاه‌های خود را با استفاده از معیارهای درجه‌بندی ۱ (بی‌اهمیت)، ۲ (تاحدی بااهمیت)، ۳ (بااهمیت) و ۴ (بسیار بااهمیت) بیان نمایند. جدول شماره ۶ میانگین و انحراف استاندارد را برای پاسخ‌های

جدول شماره ۶ (نتایج میانگین و انحراف استاندارد پاسخ‌های دریافت شده در ارتباط با میزان اهمیت

حوزه‌های مسؤلیت حساب‌رسان مستقل)

ردیف	شماره حوزه مسؤلیت	میانگین	انحراف استاندارد
۱	۱	۳/۷۱۷	۰/۵۳۴
۲	۸	۳/۶۳۱	۰/۷۰۵
۳	۲۳	۳/۶۰۵	۰/۷۱۷
۴	۱۲	۳/۴۷۱	۰/۸۰۳
۵	۱۳	۳/۴۴۰	۰/۸۱۸
۶	۹	۳/۴۰۵	۰/۹۴۰
۷	۳	۳/۳۹۰	۰/۷۴۵
۸	۱۰	۳/۳۸۸	۰/۷۸۷
۹	۴	۳/۳۲۴	۰/۷۳۶
۱۰	۲	۳/۲۰۳	۰/۸۶۹
۱۱	۲۲	۳/۱۸۵	۰/۸۹۷
۱۲	۱۴	۳/۰۳۹	۰/۸۹۴
۱۳	۲۵	۲/۹۹۵	۱/۰۹۷
۱۴	۱۸	۲/۹۷۸	۰/۸۷۳
۱۵	۱۷	۲/۹۱۱	۰/۸۷۵
۱۶	۲۴	۲/۷۰۸	۱/۰۷۹
۱۷	۱۱	۲/۵۲۱	۰/۹۰۷
۱۸	۱۹	۲/۴۱۳	۱/۲۰۹
۱۹	۷	۲/۳۸۷	۱/۰۲۳
۲۰	۶	۲/۳۰۵	۱/۰۵۵
۲۱	۱۵	۲/۳۰۲	۱/۰۹۸
۲۲	۲۱	۲/۲۵۲	۱/۲۱۸
۲۳	۵	۲/۰۲۹	۰/۸۷۴
۲۴	۲۰	۱/۸۹۱	۱/۱۵۲
۲۵	۱۶	۱/۸۵۱	۰/۹۶۴

ارائه شده در ارتباط با سطح اهمیت هر یک از حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل نشان می‌دهد. همان طور که در این جدول مشاهده می‌شود، از نظر پرسش شوندگان، حوزه مسوولیت شماره یک که در رابطه با مسوولیت حسابرسان مستقل در ارتباط با اظهار نظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی بود با میانگین (۳/۷۱۷) دارای بیشترین اهمیت و حوزه مسوولیت شماره شانزده یعنی مسوولیت حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی تحقق اهداف کوتاه و بلند مدت سازمان مورد حسابرسی با میانگین (۱/۸۵۱) دارای کمترین اهمیت بود.

آزمون میزان اثربخشی حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل

به منظور تعیین میزان اثربخشی هر یک از حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل یعنی سطح‌باور پرسش شوندگان در رابطه با موفقیت حسابرسان مستقل در ایفای مسوولیت خود در صورتی که موضوع مطرح شده در حال حاضر جزئی از حوزه مسوولیت آنان می‌باشد، از پرسش شوندگان خواسته شد که دیدگاه‌های خود را با استفاده از معیارهای درجه‌بندی ۱ (فاقد اثربخشی)، ۲ (تاحدی اثربخش)، ۳ (اثربخش) و ۴ (بسیار اثربخش) بیان نمایند. جدول شماره ۷ میانگین و انحراف استاندارد را برای هر یک از حوزه‌های مسوولیت نشان می‌دهد. همانگونه که در این جدول مشاهده می‌شود، از نظر پرسش شوندگان، حوزه مسوولیت شماره هشت که در رابطه با مسوولیت حسابرسان مستقل در ارتباط با کشف تحریف‌های (اشتباهات و تخلفات) صورت‌های مالی سازمان مورد حسابرسی است با میانگین (۳/۳۹۳) به طور اثربخش‌تری انجام می‌پذیرد و حوزه مسوولیت شماره شانزده یعنی مسوولیت حسابرسان مستقل در ارتباط با ارزیابی تحقق اهداف کوتاه و بلند مدت سازمان مورد حسابرسی با میانگین (۱/۸۹۴) در آخرین رده اثربخشی قرار دارد.

جدول شماره ۷ (نتایج میانگین و انحراف استاندارد پاسخ‌های دریافت شده در ارتباط با میزان اثربخشی حوزه‌های

مسئولیت حساب‌رسان مستقل)

ردیف	شماره حوزه مسؤلیت	میانگین	انحراف استاندارد
۱	۸	۳/۳۹۳	۰/۸۰۳
۲	۲۳	۳/۳۶۶	۰/۸۱۱
۳	۱	۳/۳۲۰	۰/۷۷۶
۴	۱۲	۳/۲۰۴	۰/۸۳۷
۵	۱۳	۳/۱۷۹	۰/۸۵۷
۶	۱۰	۳/۱۶۴	۰/۸۱۲
۷	۹	۳/۱۳۹	۱/۰۱۰
۸	۳	۳/۰۳۸	۰/۷۹۱
۹	۴	۳/۰۰۴	۰/۸۴۹
۱۰	۲۲	۲/۹۰۲	۰/۹۸۵
۱۱	۱۴	۲/۸۴۵	۰/۸۳۸
۱۲	۲۵	۲/۸۳۱	۱/۰۵۱
۱۳	۲	۲/۸۱۸	۰/۹۳۴
۱۴	۱۷	۲/۷۱۵	۰/۸۶۳
۱۵	۱۸	۲/۶۷۴	۰/۸۳۵
۱۶	۲۴	۲/۴۱۴	۱/۰۲۰
۱۷	۱۱	۲/۳۶۱	۰/۹۴۶
۱۸	۷	۲/۲۰۹	۱/۰۲۱
۱۹	۶	۲/۱۵۷	۰/۹۶۸
۲۰	۱۹	۲/۱۵۵	۱/۱۱۴
۲۱	۱۵	۲/۱۵۲	۰/۹۷۹
۲۲	۲۱	۲/۱۱۵	۱/۱۱۹
۲۳	۵	۲/۰۸۰	۰/۹۰۴
۲۴	۲۰	۱/۹۵۱	۱/۱۲۳
۲۵	۱۶	۱/۸۹۴	۰/۹۱۱

الگوی پیشنهادی حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسی مستقل در ایران

برای این که اطلاعات حساب‌داری که توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات (بنگاه‌های مورد حساب‌رسی) در قالب گزارش‌های مالی منتشر می‌شود، شفاف بوده و از کیفیت مطلوب برخوردار باشد، مورد حساب‌رسی قرار می‌گیرد. همان‌گونه که در الگوی پیشنهادی نشان داده شده است، در فرآیند حساب‌رسی، جمع‌آوری شواهد براساس حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل انجام می‌پذیرد. در این تحقیق هفده حوزه مسوولیت برتر که از دیدگاه پرسش‌شوندگان دارای میانگین میزان اهمیت بیش از $2/5$ بر مبنای مقیاس ۴ بود، شناسایی گردیده است. در مرحله بعد، شواهد جمع‌آوری شده در چارچوب حوزه‌های مسوولیت مورد آزمون قرار گرفته و نهایتاً گزارش حساب‌رسان براساس نتایج حاصله از آزمون ارائه می‌گردد.

محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌های این تحقیق به ترتیب زیر طبقه‌بندی می‌گردد:

۱- در این تحقیق اطلاعات لازم جهت اثبات فرضیه‌ها از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری گردید. در نتیجه از جمله محدودیت‌های تحقیق، محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه کتبی است که به استثنای یک مورد، به علت عمومی بودن آنها از ارائه بحث تفصیلی خودداری می‌شود. مورد اخیر در ارتباط با پرسشنامه‌های پاسخ داده نشده بود که برای حصول اطمینان از این که پاسخ‌های بالقوه به پرسشنامه‌هایی که در نهایت عودت داده نشدند موجب آلودگی نتایج به دست آمده نمی‌گردند، از روش مقایسه تطبیقی پاسخ‌های جمع‌آوری شده در مراجعات متفاوت استفاده شد. در این ارتباط باید متذکر شد که در مورد سه حوزه مسوولیتی که در سطح معنی‌داری $0/05$ بین دیدگاه‌ها تفاوت معنی‌دار وجود داشت، احتمال این که پاسخ بالقوه پرسش‌شوندگانی که هرگز به پرسشنامه پاسخ ندادند نتایج تحقیق را تحت تأثیر قرار دهد، وجود دارد.

۲- اگر چه در این تحقیق از نمونه‌گیری تصادفی استفاده شد و توزیع نرمال پیش فرض بود، لیکن برای رعایت احتیاط باید متذکر شد که تعمیم‌پذیری نتایج تحقیق فقط به آن افرادی میسر است که ویژگی‌های یکسانی با ویژگی‌های نمونه‌های آماری داشته باشند.

۳- حوزه‌های مسوولیت شناسایی شده در این تحقیق با لحاظ کردن شرایط محیطی ایران انجام گرفت. در نتیجه فقط تا زمانی معتبر است که عوامل مؤثر بر شرایط محیطی بدون تفاوت محتوایی باقی بمانند.

۴- به منظور حصول اطمینان نسبی از اشراف آزمودنی‌ها به موضوع تحقیق، در مورد سرمایه‌گذاران از مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری به عنوان جایگزین استفاده گردید. اگر چه این جایگزینی بر مبنای منطق قیاسی اصولی به نظر می‌رسد، لیکن در صورت وجود تفاوت‌های بالقوه بین دیدگاه‌های مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاران می‌تواند تعمیم‌پذیری نتایج حاصله به سرمایه‌گذاران محدود گردد.

۵- از آنجا که در حال حاضر در بازار سرمایه ایران، متخصصینی که از طرف جوامع حرفه‌ای رسماً به عنوان تحلیل‌گران مالی شناخته شوند وجود ندارد، معمولاً مؤسسات کارگزاری امور مربوط به آماده‌سازی بنگاه‌های اقتصادی برای پذیرش در بورس و قیمت‌گذاری اولیه سهام را به عهده دارند. در نتیجه در این پژوهش از کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار به عنوان جایگزین تحلیل‌گران مالی استفاده گردید که توجیه‌پذیر است.

توصیه‌هایی برای تحقیقات آتی

در این تحقیق دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل در ارتباط با حوزه‌های مسوولیت حسابرسی مستقل مالی مورد بررسی قرار گرفت تا اولاً این حوزه‌ها شناسایی گردد و ثانیاً شکاف موجود بین دیدگاه‌ها مشخص شود. همچنین حوزه‌های مسوولیت از نظر میزان اهمیت و میزان اثربخشی طبقه‌بندی گردیدند. نتایج این تحقیق می‌تواند برای دست‌اندرکاران تهیه و تدوین استانداردهای ملی حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. در شرایطی که نتایج این تحقیق سؤالات متعددی را پاسخ داد، لیکن موجب گردید که سؤالات جدیدی نیز مطرح شود. بدین معنا که برغم نتایج حاصله هنوز موضوعات مختلفی در این زمینه وجود دارد که برای انجام تحقیقات آتی می‌تواند حائز اهمیت باشد. برخی از این موضوعات در زیر عنوان گردیده است.

● بررسی میدانی شکاف موجود بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی

و حساب‌رسان مستقل در ارتباط با میزان اهمیت و میزان اثربخشی حوزه‌های مسوولیت حساب‌رسان مستقل در انجام حساب‌رسی مالی.

- بررسی نارسایی‌های موجود در گزارشات حساب‌رسی در ایران.
- بررسی دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌رسی و حساب‌رسان مستقل در ارتباط با ادغام نقش بازرس قانونی و حساب‌رس مستقل در ایران.
- بررسی نیاز به محرمانه نگاهداشتن اطلاعات صاحبکار و چگونگی افشاء آن و آیا این که افشاگری این‌گونه اطلاعات در ایران باید توسط حساب‌رسان مستقل انجام شود؟
- شناسایی استفاده‌کنندگان واقعی خدمات حساب‌رسی در ایران.
- بررسی این که چرا بعضی از گروه‌هایی که به طور معمول باید استفاده‌کننده خدمات حساب‌رسی باشند، اطلاعی از خدمات حساب‌رسی ندارند.

منابع و مآخذ

منابع فارسی

- ۱- کمیته مسؤول تدوین بیانیدهای مفاهیم بنیادی حساب‌رسی، بیانیه مفاهیم بنیادی حساب‌رسی، ترجمه دکتر علی نیکخواه آزاد، سازمان حساب‌رسی، ۱۳۷۷.
- ۲- نیکخواه آزاد، دکتر علی، جزوات درسی کلاس فلسفه حساب‌رسی، دوره دکتری حسابداری - دانشگاه تهران.

منابع انگلیسی

- 1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Code of Professional Ethics, Rule 301, New York, NY,(1998).
- 2- AICPA Professional Ethics, Rule 101.
- 3- _____ Professional Standards, AU Section 320 , SAS No. 1.
- 4- _____ Professional Standards, AU Section 325 , SAS No . 60.
- 5- _____ Professional Standards, SAS No. 57.

-
- 6- _____ Professional Standards, AU Section 315 , SAS No. 7.
 - 7- _____ **Statement on Auditing Standards (Quality Control)**, Sec. 07 (9), New York, NY,(1998).
 - 8- Auditing Standard Board(ASB) Strategic Briefings on the New SAS, SAS No. 54 , (1988).
 - 9- ASB Strategic Briefings on the New SAS, SAS No. 55, (1988).
 - 10 - _____ SAS No. 59, (1988).
 - 11 - Demery, Paul, "Increasing Auditor's Responsibility in Finding Fraud," **Practical Accountant**, Vol. 29, (March, 1996) p. 8.
 - 12 - Levine, Marc H., Adrian P. Fitzsimons, Joel G. Siegel, "Auditing Related - Party Transactions," **CPA Journal**, Vol. 67, (March 1997) , pp. 46-50.
 - 13 - Mautz, Robert K. and Hussein A. Sharaf, **The Philosophy of Auditing**, Evanston: American Accounting Association, (1961).
 - 14- Mitroff, I., **Stakeholders of the Corporate Mind**, San Francisco; Jossey Bass,(1983).
 - 15 - Robertson, Jack C., "A Defence of Extant Auditing Theory," **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 3, No.2, (Spring 1984), p.57.
 - 16 - Wallace, Wanda A., **The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets**, Graduate School of Management, University of Rochester, NY., (1980).