

«بررسی‌های حسابداری و حسابرسی»

سال هشتم - شماره ۲۸ - تابستان ۱۳۷۸

ص ص ۱۰۱ - ۸۱

# پژوهش‌های کاربردی در حسابداری

(قسمت دوازدهم)

محمد صادقی<sup>۱</sup>

از شماره ۸ تابستان ۱۳۷۳ بخش جدیدی در فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری و حسابرسی» به درج چکیده پایان‌نامه‌های تحصیلی دانشجویان دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران در دوره‌های تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد و دکترا) در حوزه حسابداری اختصاص یافت. این بخش در راستای ارتباط بین حرفه و دانش حسابداری و پیوند بین زمینه‌های تئوریک و نظری با کاربردهای عملی «به منظور تبادل اطلاعات و به حداقل رساندن دوباره کاری‌ها در تحقیقات و آشنایی بیشتر دانشجویان و دانش پژوهان با زمینه‌های تحقیقات کاربردی» تهیه شده است. امید است مورد استقبال و توجه دانشجویان و دانش پژوهان قرار گیرد.



عنوان پایان نامه: بررسی اثرات صورت جریانات نقدی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران

نام نویسنده: مسعود میرغلامی

تعداد صفحات: ۱۳۷ صفحه

استاد راهنما: دکتر نقی بهرامفر

استاد مشاور: دکتر ایرج نوروش

تاریخ تصویب: ۱۳۷۴/۱۱/۳۰

برای درجه: کارشناسی ارشد حسابداری

## فهرست فصول

فصل اول - کلیات

فصل دوم - مبانی تئوریک

فصل سوم - جمع‌آوری اطلاعات

فصل چهارم - نتیجه‌گیری و پیشنهادات

ضمائم

منابع و مآخذ

## مقدمه

هدف از گزارشگری مالی ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیریت، صاحبان سهام و سایر استفاده‌کنندگان مفید باشد. این اطلاعات باید در ارزیابی جریانات نقدی متمرکز واقع شود، لذا برای دستیابی به اهداف فوق گزارشگری مالی باید اطلاعات مناسبی را در مورد نحوه ورود و خروج جریانات نقدی، چگونگی تقسیم سود، استقراض، بازپرداخت وام‌ها و ... به استفاده‌کنندگان ارائه نماید. در این راستا با افزایش نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی، لازم است که گزارشگری مالی خود را با نیازهای استفاده‌کنندگان تطبیق داده و اطلاعات مناسبی را در این موارد ارائه نماید.

یکی از صورت‌های مالی اساسی که تاکنون تهیه آن لازم و ضروری بوده، صورت تغییرات

در وضعیت مالی می‌باشد. این صورت مالی، اطلاعاتی را به استفاده‌کنندگان ارائه می‌نماید ولی امروزه احساس می‌شود که صورت مذکور نیاز استفاده‌کنندگان را برآورده نمی‌کند. با وجود این نیاز، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری در بیانیه شماره ۹۵ خود صورت جریان‌های نقدی را جایگزین این صورت نمود تا هدف گزارشگری مالی به نحو مطلوبی تحقق یابد. صورت جریان‌های نقدی می‌تواند اطلاعات مفیدی به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ارائه نماید تا در تصمیم‌گیری‌های آتی خود استفاده نمایند.

از آنجا که نحوه و چگونگی تأثیر صورت‌های مالی اساسی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کاملاً مشخص نیست لذا بررسی تأثیر صورت جریان‌های نقدی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مسأله اصلی این تحقیق است.

## اهمیت موضوع

وجه نقد از منابع مهم و حیاتی هر واحد انتفاعی است زیرا معرف قدرت خرید عمومی است که غالباً در مبادلات اقتصادی منابع مورد نیاز خود را عمدتاً در ازای پرداخت وجه نقد تحصیل می‌کنند و تولیدات خود را نیز در قبال دریافت وجه نقد به فروش می‌رسانند، سود سهام غالباً به شکل وجه نقد پرداخت می‌شود، اکثر اندازه‌گیری‌ها در حسابداری نیز مبتنی بر جریان گذشته، حال و آینده وجه نقد است. هزینه‌ها یا بر حسب وجه نقد پرداخت می‌شود و یا انتظار می‌رود پرداخت شود و نهایت اینکه اندازه‌گیری تئوریک منابع اقتصادی و تعهدات واحدهای انتفاعی نیز بر جریان واقعی یا پیش‌بینی شده وجه نقد مبتنی است.

با توجه به مطالب فوق جریان‌های ورود وجه نقد به یک واحد انتفاعی و جریان‌های خروج وجه نقد از آن واحد، جزء اساسی‌ترین رویدادهایی است که شالوده بسیاری از تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی در باره آن واحد انتفاعی را تشکیل می‌دهد. اطلاعات کامل در رابطه با جریان‌های ورودی و خروجی و وجه نقد تنها با تهیه صورت جریان‌های نقدی حاصل می‌گردد که به دلیل اهمیت این صورت و اثر آن در تصمیم‌گیری‌ها، این تحقیق به آن پرداخته است.

## فرضیات تحقیق

فرضیه مهم: صورت جریانات نقدی به عنوان یکی از صورت‌های مالی اساسی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (به خصوص سرمایه‌گذاران) مؤثر است.

### فرضیات فرعی

- ۱ - صورت جریانات نقدی در باره ارزیابی میزان نقدینگی آتی شرکت، اطلاعات مناسبی به استفاده‌کنندگان (به خصوص سرمایه‌گذاران) ارائه می‌دهد.
- ۲ - صورت جریانات نقدی در باره ارزیابی توان سودآوری آتی شرکت، اطلاعات مناسبی به استفاده‌کنندگان (به خصوص سرمایه‌گذاران) ارائه می‌نماید.
- ۳ - صورت جریانات نقدی در باره ارزیابی ریسک سرمایه‌گذاری شرکت، اطلاعات مناسبی به استفاده‌کنندگان (به خصوص سرمایه‌گذاران) ارائه می‌کند.

## قلمرو تحقیق

قلمرو تحقیق از نظر مکانی بورس اوراق بهادار تهران است. جامعه آماری تحقیق سرمایه‌گذاران شخصی، شرکت‌های بزرگ سرمایه‌گذاری، کارگزاران بورس و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشند. از نظر زمانی، سال مالی ۱۳۷۳ منظور محقق بوده که در سال ۱۳۷۴ مورد بررسی قرار گرفته است.

## مباحث مطرح شده

فصل اول تحقیق تحت عنوان کلیات به طرح مباحثی چون تعریف موضوع، ضرورت انجام تحقیق، هدف و علت انتخاب موضوع، اهمیت موضوع، سابقه تحقیقات انجام شده، فرضیات تحقیق، قلمرو تحقیق، روش تحقیق و روش جمع‌آوری اطلاعات، محدودیت‌های تحقیق و نتایج مورد انتظار اختصاص یافته است.

فصل دوم به بحث پیرامون مبانی تئوریک موضوع می‌پردازد. در این زمینه ابتدا گزارشگری مالی و اهداف گزارشگری مالی مورد بحث قرار گرفته است. سپس صورت‌های مالی اساسی و مفاهیم و اصولی که زیر بنای تهیه صورت‌های مالی است مورد بحث قرار گرفته

است.

فصل سوم تحت عنوان جمع‌آوری اطلاعات به طرح فرضیات تحقیق، روش اجرایی تحقیق، روش‌های تجزیه و تحلیل آماری، ویژگی‌های پرسشنامه تحقیق و تجزیه و تحلیل اطلاعات اختصاص یافته است.

در فصل چهارم نتیجه‌گیری و پیشنهادات آورده شده است.

### نتایج تحقیق

نتایج تحقیق نشان می‌دهد میزان تأثیر صورت جریانات نقدی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بسیار زیاد است و بدین ترتیب فرضیه مهم و فرضیات فرعی تحقیق مورد تأیید قرار گرفته‌اند.

از آنجا که صورت جریانات نقدی از سه قسمت فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی تشکیل شده است، اهمیت هر کدام از سه قسمت از نظر سرمایه‌گذاران مورد بررسی قرار گرفته و با توجه به اطلاعات بدست آمده اهمیت اطلاعات فعالیت‌های تأمین مالی بیشتر از سایر اطلاعات می‌باشد. این امر نشان دهنده توجه بیشتر سرمایه‌گذاران به نحوه تأمین مالی مؤسسات تجاری می‌باشد.

با توجه به اینکه صورت تغییرات در وضعیت مالی از سال‌ها پیش در ایران تهیه می‌شده اکثریت سرمایه‌گذاران از این صورت مالی استفاده می‌کرده‌اند ولی اکثریت سرمایه‌گذاران ادعا دارند که اطلاعات مندرج در صورت تغییرات، گنگ و نامفهوم و غیرمفید است و در سرمایه‌گذاری‌ها کمک مؤثری به آنها نمی‌کند. اما صورت جریانات نقدی با توجه به نوپا بودن در ایران در حال حاضر زیاد مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. اکثریت سرمایه‌گذاران علت را عدم تهیه و عدم آشنایی با این صورت عنوان نموده‌اند که با توجه به مفید بودن اطلاعات، لازم است آموزش همه جانبه‌ای در این راستا انجام پذیرد و بدیهی است سازمان حسابرسی و مجامع حرفه‌ای مسوولیت اصلی این کار را باید به عهده گیرند.

پیش‌بینی بودجه و پیش‌بینی نقدینگی آتی همیشه از مسایل مهم شرکت‌ها بوده است. در این تحقیق اکثریت سرمایه‌گذاران ادعا نموده‌اند که اطلاعات جریانات نقدی آتی می‌تواند در

نظرات آنها در رابطه با خرید یا فروش یک سهام تأثیر بگذارد و حتی با استفاده از این اطلاعات می‌توان جریان‌ات نقدی آتی را پیش‌بینی نمود و سپس در تجزیه و تحلیل خرید و فروش سهام استفاده نمود، پس لازم است مدل‌هایی جهت برآورد نقدینگی توسط کارشناسان حرفه با توجه به مقتضیات و شرایط کشور ایران تهیه گردد تا سرمایه‌گذاران به راحتی بتوانند اطلاعات را در مدل‌ها قرار داده و از اطلاعات استاندارد شده خروجی مدل‌ها در تصمیم‌گیری‌ها استفاده نمایند.

همیشه سودآوری یکی از عوامل اصلی مدل در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بوده اما اینکه چگونه سودآوری آتی برآورد شود از مشکلات مهم سرمایه‌گذاران است. اکثریت سرمایه‌گذاران در این تحقیق اعتقاد داشته‌اند که اطلاعات جریان‌ات نقدی می‌تواند به سرمایه‌گذاران در رابطه با برآورد سودآوری آتی واحد تجاری کمک کند. در واقع سرمایه‌گذاران می‌توانند در این مدل‌ها جریان‌ات نقدی را مد نظر قرار دهند و از روی این مدل‌ها سود سهام مورد انتظار آتی را که یکی از مهم‌ترین عوامل در ارزیابی قیمت‌های بازار بورس اوراق بهادار است پیش‌بینی نمایند. لازم به ذکر است که یکی از اقسام مهم منعکس در صورت جریان‌ات نقدی در قسمت فعالیت‌های عملیاتی سود خالص می‌باشد و سرمایه‌گذاران می‌توانند با تعدیلات خاصی از رقم خالص گردش وجوه نقد به رقم سود خالص دست یابند و در تصمیم‌گیری‌ها مورد استفاده قرار دهند. لذا به طور کلی می‌توان گفت که اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد می‌تواند در ارزیابی کیفیت و چگونگی سودآوری آتی واحد تجاری سودمند باشد.

پیش‌بینی ریسک سرمایه‌گذاری از دیرباز مورد توجه سرمایه‌گذاران بوده است. ایجاد روش‌ها و مدل‌های برگشت سرمایه، خالص سودآوری و سایر روش‌ها مبین این امر است که سرمایه‌گذاران مایلند بدانند پس از سرمایه‌گذاری چه میزان بازده عایدشان خواهد شد و چه مقدار اطمینان برای دریافت این بازده وجود دارد. در هنگام ارزیابی قیمت‌های اوراق بهادار نیز سرمایه‌گذاران مایلند از ریسک آتی سرمایه‌گذاری مطلع شوند.

اطلاعات جریان‌ات نقدی می‌تواند با توجه به مدل‌های سرمایه‌گذاری به ارزیابی ریسک آتی سرمایه‌گذاری کمک نماید و اکثریت سرمایه‌گذاران در این تحقیق ادعا کرده‌اند که در

ارزیابی ریسک سرمایه‌گذاری به اطلاعات جریان‌ات نقدی نیاز دارند و از آن استفاده می‌کنند. در این تحقیق اکثریت سرمایه‌گذاران تهیه صورت جریان‌ات را به جای صورت تغییرات مورد تأیید قرار داده‌اند و این امر بدین معنی است که با توجه به اهمیت وجه نقد سرمایه‌گذاران مجدداً به اطلاعات وجه نقد روی می‌آورند و این امر باعث می‌شود که از وجه نقد در تصمیم‌گیری‌ها بیشتر استفاده کنند. تصمیمات اخیر سازمان حسابرسی امکان مقایسه بین شرکت‌ها را به میزان زیادی افزایش خواهد داد و کاربرد این اطلاعات مالی بیشتر خواهد شد.

این تحقیق نشان می‌دهد که چنانچه صورت جریان‌ات نقدی تهیه شود در سطحی گسترده خوانده خواهد شد و به راحتی قابل درک و استفاده سرمایه‌گذاران خواهد بود.

## پیشنهادات

۱ - تهیه و تدوین استاندارد جامعی در رابطه با نحوه تهیه صورت جریان‌ات نقدی، با توجه به مقتضیات و شرایط گزارشگری مالی در ایران توسط هیأت تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری.

۲ - از آنجاکه سازمان حسابرسی تهیه صورت جریان‌ات را از سال ۱۳۷۵ مورد تأکید قرار داده است توصیه می‌گردد که ابتدا همه جوانب امر بررسی گردد و سپس این امر الزامی گردد و از نظر قانونی نیز تهیه آن پیگیری گردد تا به طور یکنواخت و همشکل تهیه شده تا قابلیت مقایسه بین شرکت‌ها را افزایش دهد.

۳ - اعمال سیاست‌های تشویقی در جهت تهیه اطلاعات مناسب و اعمال نظارت کامل توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران بر تهیه صورت جریان‌ات نقدی و ارائه اطلاعات این صورت مالی به سهامداران و سرمایه‌گذاران.

۴ - بررسی همه جانبه هزینه و منافع طرح سازمان حسابرسی برای شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران.

۵ - از جمله موانع بر سر راه سرمایه‌گذاران در جهت استفاده از صورت جریان‌ات، عدم تهیه و عدم آشنایی با صورت جریان‌ات نقدی است که با الزام سازمان حسابرسی و آموزش

همگانی دست‌اندرکاران امر گزارشگری و سرمایه‌گذاری، این موانع برطرف خواهد شد.

۶ - طبق بررسی‌های به عمل آمده تهیه صورت جریان‌ات نقدی به روش غیرمستقیم در ایران توصیه می‌گردد زیرا اولاً نسبت به روش مستقیم کم هزینه‌تر است و ثانیاً به دلیل استفاده‌های قبلی در تهیه صورت تغییرات بر مبنای وجه نقد هم تهیه‌کنندگان و هم استفاده‌کنندگان با این روش تهیه‌آشنایی دارند و ثالثاً استفاده‌کنندگان بهتر می‌توانند اطلاعات جریان‌ات نقدی را به رقم سود خالص ارتباط دهند.





عنوان پایان نامه: بررسی صحت اظهار نظر حسابرسان در بند اظهار نظر گزارش‌های

حسابرسی مبنی بر رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در تهیه صورت‌های مالی

نام نویسنده: اسماعیل محمدی‌کیا (محمدعلی)

تعداد صفحات: ۱۲۴ صفحه

استاد راهنما: دکتر ایرج نوروش

اساتید مشاور: دکتر علی وثوق - دکتر محمدعلی آقایی

تاریخ تصویب: ۱۳۷۴/۴/۲۷

برای درجه: کارشناسی ارشد حسابداری

## فهرست فصول

فصل اول - کلیات

فصل دوم - بررسی ادبیات موضوعی

فصل سوم - روش‌های جمع‌آوری اطلاعات

فصل چهارم - تجزیه و تحلیل اطلاعات

فصل پنجم - خلاصه، نتیجه‌گیری، پیشنهادات

منابع و مآخذ

ضمائم

## مقدمه

بر طبق یک تعریف ساده و در عین حال جامع، مالیات عبارت است از قسمتی از دارایی یا درآمد اشخاص که توسط قدرت حاکمه و به موجب قانون دریافت می‌شود تا در راه پرداخت هزینه‌های عمومی یا اجرای سیاست‌های مالی و اقتصادی کشور صرف و هزینه شود.

مالیات‌ها به عنوان یکی از اهرم‌های اجرای سیاست‌های مالی، اقتصادی و اجتماعی دولت نیز مطرح است. مالیات بر درآمد شرکت‌ها یکی از انواع مالیات‌های مستقیم به شمار

می آید که به موجب قانون مالیات های مستقیم و طبق مقررات این قانون از سود مشمول مالیات شرکت ها وصول می شود.

شرکت ها موظف به محاسبه سود مشمول مالیات و پرداخت مالیات بر درآمد بر مبنای آن می باشند. از دیدگاه تئوری حسابداری ممکن است مبالغ درآمدها و هزینه هایی که برای محاسبه سود مشمول مالیات به کار می رود گر چه شبیه مبالغی باشد که برای اندازه گیری سود در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد، اما عیناً مساوی آن ارقام نباشد. این اختلافات حایز اهمیت است و نمی توان برای حل مسایل اندازه گیری سود در حسابداری، به قوانین مالیاتی ناظر بر محاسبه سود مشمول تکیه نمود. اگر واحدهای تجاری انتظار افزایش نرخ های مالیاتی را نداشته باشند، معمولاً سعی می کنند که در دوره مالی جاری حداقل سود مشمول مالیات را گزارش کنند و پرداخت مالیات بر درآمد را تا حد امکان به دوره های بعد موکول نمایند. در بلند مدت، معمولاً تفاوت چندانی بین جمع مبالغ درآمدهای فروش و هزینه های محاسبه شده در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری و بر مبنای قوانین و مقررات مالیاتی وجود ندارد. در هر صورت، در بسیاری از کشورهای صنعتی محاسبه دو رقم سود را در صورتی که بر مبنای قوانین و مقررات انجام شده باشد، مجاز می دانند. این دو رقم عبارتند از سود گزارش شده در صورت های مالی (سود حسابداری قبل از مالیات) و سود گزارش شده برای مقاصد مالیاتی (سود مشمول مالیات).

یک نمونه از مواردی که موجب اختلاف سود گزارش شده در صورت های مالی و سود گزارش شده برای مقاصد مالیاتی می گردد عبارت است از استفاده از نرخ ها و روش های متفاوت با قانون مالیات ها برای محاسبه استهلاك دارایی های ثابت در دفاتر حسابداری. به عنوان مثال، در ایران تنها آن قسمت از هزینه استهلاك دارایی های ثابت مورد قبول مأموران تشخیص واقع می شود که مطابق با جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم باشد. با توجه به اینکه تقریباً تمامی شرکت ها در ایران نرخ های مصوب را در مورد استهلاك دارایی های ثابت رعایت می کنند، اجباری به رعایت آنها ندارند.

هزینه استهلاك یکی از عناصر صورت های مالی است که حسابرس می بایست نسبت به صحت محاسبه و ارائه آن مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری، اظهار نظر نماید، در مورد

استهلاک دارایی‌های ثابت دو دیدگاه وجود دارد، که عبارتند از: دیدگاه قانونی و دیدگاه حسابداری، در صورتی که واحد تجاری هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت خود را بر اساس نرخ‌ها و روش‌های اعلام شده توسط قانونگذار محاسبه و ارائه نماید (با توجه به اینکه بین اهداف قانونگذاری و حسابداری از محاسبه استهلاک تفاوت وجود دارد) نمی‌توان اطمینان حاصل نمود که هزینه استهلاک مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری (اصل تطابق) شناسایی و گزارش شده است و بنابراین مورد مزبور می‌تواند در گزارش حسابرسی به عنوان یک بند شرط مطرح و در اظهار نظر حسابرس تأثیر داشته باشد.

در این تحقیق با بررسی نحوه محاسبه و منظور نمودن هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت که یکی از عناصر صورت‌های مالی می‌باشد در پی حصول اطمینان نسبت به رعایت اصل تطابق در اندازه‌گیری و گزارش عنصر مزبور و همچنین بررسی اظهار نظر حسابرس در چنین مواردی می‌باشد.

## تعریف موضوع

محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری گزارشی است که حسابرس در آن نظر حرفه‌ای خود را در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی ارائه می‌کند. صورت‌های مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق طبقه‌بندی کلی آنها بر حسب خصوصیات اقتصادی‌شان نمایش می‌دهند. این طبقات کلی عناصر صورت‌های مالی نام گرفته‌اند.

یکی از عناصر صورت‌های مالی که باید حسابرس نسبت به صحت محاسبه و ارائه آن اظهار نظر نماید، هزینه استهلاک می‌باشد. در صورتی که واحد تجاری هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت خود را بر اساس نرخ‌ها و روش‌های اعلام شده توسط قانونگذار محاسبه و ارائه نماید نمی‌توان اطمینان حاصل نمود که هزینه استهلاک مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری (اصل تطابق) شناسایی و گزارش شده است و می‌بایستی این مورد به عنوان یک بند شرط در گزارش حسابرسی مطرح شود و در غیر این صورت صحت اظهار نظر حسابرس مورد تردید می‌باشد.

## فرضیه‌ها

فرضیه اهم: عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در مورد استهلاك دارایی‌های ثابت از نظر حساب‌رسان واجد اهمیت لازم برای مشروط شدن / رد گزارش حسابرسی تلقی نمی‌شود.

### فرضیه‌های فرعی:

- ۱ - شرکت‌ها در محاسبه هزینه استهلاك دارایی‌های خود با توجه به ماهیت و نوع دارایی از نرخ‌ها و روش‌های دیگری به جز نرخ‌ها و روش‌های مندرج در جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده نمی‌کنند.
- ۲ - استفاده از نرخ‌ها و روش‌های مندرج در جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم منجر به محاسبه هزینه استهلاك مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری (اصل تطابق) نمی‌شود.
- ۳ - بین سود حسابداری قبل از مالیات و سود مشمول مالیات تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

## مباحث ارائه شده

فصل اول تحت عنوان کلیات به هدف و علت انتخاب موضوع، اهمیت موضوع، فرضیات تحقیق، قلمرو تحقیق، محدودیت‌ها، تعریف واژه‌ها و اصطلاحات، روش تحقیق و روش جمع‌آوری اطلاعات اختصاص یافته است.

فصل دوم به بررسی ادبیات موضوعی می‌پردازد. به این منظور حسابداری مالیات بر درآمد بر اساس FASB شماره ۱۰۹ تشریح شده است. ارتباط مالیات بر درآمد با اصول و موازین حسابداری، نقش مالیات بر درآمد در گزارشگری سود، تفاوت‌های مالیاتی، دیدگاه‌های مختلف در مورد هزینه مالیات از جمله مطالب مطروحه در این فصل است.

در فصل سوم روش‌های جمع‌آوری اطلاعات مطرح شده است. جامعه مورد پژوهش، نحوه انتخاب نمونه، روش گردآوری اطلاعات، روش‌های آماری تحقیق و تشریح پرسشنامه

در این فصل مطرح گردیده است.

فصل چهارم به تجزیه و تحلیل اطلاعات می‌پردازد.

در فصل پنجم نیز خلاصه تحقیق، نتایج و پیشنهادات آورده شده است.

## نتایج تحقیق

۱ - شرکت‌ها در مورد محاسبه و منظور نمودن هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت خود، اصول پذیرفته شده حسابداری (اصل تطابق) را رعایت نمی‌کنند و این موضوع در گزارش حسابرسی نیز مورد توجه قرار نمی‌گیرد و در واقع از نظر حساب‌برسان واجد اهمیت لازم برای مشروط شدن / رد گزارش حسابرسی تلقی نمی‌شود. با توجه به اینکه بیش از ۶۰ درصد پاسخ‌دهندگان سهم هزینه استهلاک نسبت به کل هزینه‌ها در مؤسسه را بیش از ۲۵ درصد عنوان نموده‌اند و با در نظر گرفتن نتیجه حاصل از آزمون آماری فرضیه اول تحقیق مبنی بر اینکه درصد تفاوت بین استهلاک محاسبه شده بر طبق دفاتر واحدهای تجاری در نمونه آماری و استهلاک محاسبه شده بر مبنای عمر مفید کارشناسی برای نمونه مزبور بیش از ۳۰ درصد می‌باشد، لذا درصد تغییر در کل هزینه‌های مؤسسه بیش از ۷ درصد خواهد بود که با توجه به رهنمودهای ارائه شده در مورد تعیین سطح اهمیت، تفاوت مزبور با اهمیت تلقی می‌شود.

۲ - شرکت‌ها در محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت خود با توجه به ماهیت و نوع دارایی از نرخ‌ها و روش‌های دیگری به جز نرخ‌ها و روش‌های مندرج در جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده نمی‌کنند.

۳ - استفاده از نرخ‌ها و روش‌های مندرج در جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم منجر به محاسبه هزینه استهلاک مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری (اصل تطابق) نمی‌شود.

۴ - بین سود حسابداری قبل از مالیات و سود مشمول مالیات تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

۵ - اغلب تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی از کم

و کیف حسابداری مالیات بر درآمد آگاهی ندارند.

## پیشنهادات

۱ - با توجه به اینکه حسابداری مالیات بر درآمد یکی از مباحث مهم در حسابداری مالی می‌باشد و از آنجایی که مبحث مزبور در رئوس مطالب برنامه‌های درسی رشته حسابداری دوره‌های کارشناسی و کارشناسی ارشد ارائه نشده و اغلب فارغ‌التحصیلان در بخش خصوصی و حرفه حسابداری از کم و کیف موضوع آگاهی لازم را ندارند، لذا پیشنهاد می‌شود این موضوع در جهت ارتقاء نقش حسابداری مالیات بر درآمد در گزارش‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی در دروس دوره کارشناسی گنجانده شود.

۲ - با توجه به اینکه جامعه حرفه‌ای نیز از کم و کیف موضوع آگاهی لازم را نداشته یا این مسأله را مهم تلقی نمی‌نماید، پیشنهاد می‌شود از طرق مقتضی (مثلاً از طریق آموزش‌های ضمن خدمت) آگاهی‌های لازم به این گروه ارائه شود.

۳ - با توجه به اینکه بر طبق اطلاعات حاصله از پرسش‌های دریافتی، اهمیت هزینه استهلاک نسبت به کل هزینه‌ها در مؤسسات تولیدی قابل توجه می‌باشد و بر اساس اطلاعات حاصل از بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه درصد تفاوت استهلاک محاسبه شده طبق دفاتر و استهلاک محاسبه شده بر مبنای نظر کارشناسی بیش از ۲۵ درصد می‌باشد که می‌تواند اثر با اهمیتی بر کل هزینه‌های مؤسسه بگذارد و با در نظر گرفتن این مطلب که در گزارشات حسابرسی به این موضوع اشاره‌ای نمی‌شود لذا پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی این موضوع را مد نظر قرار داده و در گزارشات خود این مسأله را به صورت بند شرط مطرح نمایند.

۴ - از طریق ارتباط بین حرفه، آموزش و مقامات مالیاتی رعایت اصول و موازین عمومی پذیرفته شده حسابداری که در قانون مالیات‌های مستقیم نیز ذکر گردیده است مورد تأکید واقع گردد. لذا لازم است ممیزین مالیاتی شرکت‌ها با مکانیزم حسابداری مالیات بر درآمد آشنایی پیدا کنند و به مؤدیان اجازه دهند دفاتر خود را مطابق اصول و موازین حسابداری نگهداری کنند و عدول از رویه سنتی را رعایت اصول و موازین حسابداری که در قانون ذکر گردیده

قلمداد نمایند.

۵- در حال حاضر عناصر چارچوب اظهار نامه با عناصر صورت‌های مالی مطابقت دارد لذا لازم است در جهت نگرش جدید، وزارت اقتصاد و دارایی چارچوب اظهارنامه خود را به گونه‌ای طراحی کند که از سود قبل از کسر مالیات طبق دفاتر حسابداری به مالیات پرداختنی منتهی گردد.

۶- بورس اوراق بهادار یکی از شرایط پذیرفته شدن شرکت‌ها در بورس را ارائه عناصر صورت‌های مالی (از جمله هزینه استهلاک) مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری قرار داده و شرکت‌هایی را که هم اکنون نیز در بورس پذیرفته شده‌اند موظف به ارائه عناصر صورت‌های مالی مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری بنماید.

۷- با توجه به اینکه تعداد زیادی از پاسخ‌دهندگان به این تحقیق علت استفاده از روش‌ها و نرخ‌های جدول را عدم آشنایی با مکانیزم دیگری در این رابطه ذکر نموده‌اند، پیشنهاد می‌شود مؤسساتی تشکیل و نسبت به تعیین نرخ و روش مناسب برای هر صنعت اقدام نمایند و در این رابطه رهنمودهایی را ارائه دهند.



عنوان پایان نامه: بررسی تأثیر تجربه حسابرسی در کشف خطاهای صورت‌های مالی به

وسیله چرخه معاملات اهداف حسابرسی و نسبت‌های مالی

نام نویسنده: کاوه مهرانی

تعداد صفحات: ۱۵۵ صفحه

استاد راهنما: دکتر ایرج نوروش

استاد مشاور: دکتر علی ثقفی

تاریخ تصویب: ۱۳۷۴/۱۱/۳۰

برای درجه: کارشناسی ارشد حسابداری

## فهرست فصول

فصل اول - کلیات تحقیق

فصل دوم - تاریخچه

فصل سوم - روش تحقیق

فصل چهارم - تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها

فصل پنجم - نتیجه‌گیری و مآخذ

## مقدمه

در محافل تخصصی همواره این سؤال مطرح بوده است که در کارهای حرفه‌ای تجربه یا دانش، کدامیک نقش مهمتری دارند. بعضی معتقدند که دانش و آگاهی از جنبه‌های تئوریک مؤثر است، گروهی تنها به عمل صرف معتقد هستند و در حالی که بعضی به ترکیب تئوری و عمل اعتقاد دارند. لذا ضرورت دارد که از لحاظ روان‌شناسی حرفه‌ای این موضوع مورد بررسی قرار گیرد.

نقش علوم رفتاری در حسابداری و حسابرسی را نمی‌توان انکار کرد. در حال حاضر در ارتباط با فرموله کردن تئوری‌های حسابداری گرایش‌های متفاوتی وجود دارد که یکی از آنها گرایش رفتاری است. در این گرایش، رفتار استفاده‌کننده را هنگامی که اطلاعات حسابداری



را دریافت می‌نماید مورد مطالعه و بررسی قرار می‌دهند.

هدف علوم رفتاری درک، توضیح و پیش‌بینی رفتار انسان است و حسابداری رفتاری نیز از این گرایش‌ها نشأت گرفته است. در این رابطه محققان زیادی به تأثیر گزارش‌ها و افشاء اطلاعات بر رفتار انسان پرداخته‌اند. گرایش‌های رفتاری عموماً به بررسی مسائل زیر می‌پردازد:

۱- آثار رفتاری اطلاعات حسابداری

۲- آثار مربوط به ادراک داده‌ها و تکنیک‌های حسابداری

۳- دگماتیزم رفتاری

۴- ظرفیت القاء مغناطیسی اطلاعات

۵- پردازش اطلاعات انسانی

۶- مدل لنز

۷- قضاوت‌های احتمالی

۸- رفتارهای قبل از تصمیم‌گیری

۹- گرایش‌های مربوط به شناخت

گرایش‌های مربوط به شناخت تکیه بر متغیرهایی دارد که مؤید کیفیت قضاوت توسط افراد (تصمیم‌گیرنده) است. این روش به بررسی فرایند واسطه بین محرک - پاسخ می‌پردازد. تحقیق حاضر با تکیه بر علوم رفتاری و زیر مجموعه فرایند شناخت صورت پذیرفته است. قضاوت در کارهای حرفه‌ای نقش بسیار مهمی را ایفا می‌نماید. اظهار نظر حسابرس همواره بر حسب قضاوت‌های ذهنی او انجام می‌گیرد و مطالعات و بررسی‌های انجام شده نیز این مطلب را نشان داده‌اند که در آینده نیز قضاوت رکن اساسی حسابرسی را تشکیل می‌دهد. ریسک نیز در قضاوت‌های حرفه‌ای بسیار مهم است زیرا اظهار نظر غلط بسیار پرهزینه است. قضاوت‌های حرفه‌ای به طور عمده بر منابع دانش و تجارب شخصی متکی است.

این تحقیق درصدد است با تکیه بر علوم رفتاری، ارتباط بین تجربه حسابرس و کشف خطاهای صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دهد. بدین ترتیب مسأله اصلی تحقیق این است که آیا تجربه در فرایند حسابرسی باعث کشف اشتباهات مندرج در صورت‌های مالی

می‌گردد؟ و آیا ارتباط معنی‌داری بین تجربه و کشف خطاهای صورت‌های مالی وجود دارد؟ نتایج تحقیق می‌تواند برای اصلاح سیستم آموزشی حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

### فرضیه‌های تحقیق

فرضیه ۱- یک حسابرس با تجربه ارتباط خطاهای صورت‌های مالی را به چرخه معاملات بهتر از یک حسابرس کم تجربه مورد توجه قرار داده و پیوند بین آنها را مورد جستجو قرار می‌دهد.

فرضیه ۲- یک حسابرس با تجربه ارتباط خطاهای صورت‌های مالی را نسبت به اهداف حسابرسی بهتر از یک حسابرس کم تجربه مرتبط درک و کشف می‌کند.

فرضیه ۳- یک حسابرس با تجربه خطاهای صورت‌های مالی را از طریق نسبت‌های مالی بهتر از یک حسابرس کم تجربه کشف می‌نماید.

### مباحث مطرح شده

فصل اول تحت عنوان کلیات، تعریف موضوع، هدف و علت انتخاب موضوع، اهمیت موضوع، فرضیه‌های تحقیق، قلمرو تحقیق، محدودیت‌های تحقیق، تعریف واژه‌ها و روش تحقیق را در خود جای داده است.

در فصل دوم تاریخچه موضوع مورد بحث قرار گرفته است. بدین منظور مباحثی چون:

- ۱- روان‌شناسی و تأثیر اطلاعات بر رفتار
- ۲- تخصص در حسابرسی
- ۳- مطالعات روان‌شناسی فرایند شناخت در حسابرسی
- ۴- تجربه و توانایی در تبیین یافته‌های حسابرسی
- ۵- اثر تجربه بر حسابرسی (نقش دانش و آگاهی مربوط به یک وظیفه معین)
- ۶- بررسی اثرات تجربه و پیچیدگی وظایف بر قضاوت‌های حسابرس
- ۷- ارتباط بین ساختار دانش و قضاوت برای حسابرسان با تجربه و کم تجربه
- ۸- تجربه و آگاهی مربوط به فراوانی خطا به عنوان توضیح بالقوه تخصص حسابرسی

مطرح شده است.

فصل سوم به روش تحقیق اختصاص یافته است. در این فصل روش تحقیق، قلمرو تحقیق، جامعه آماری تحقیق، نمونه آماری و روش‌های آن و روش‌های آماری جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها مطرح شده است.

قلمرو تحقیق سازمان حسابرسی، جامعه آماری تحقیق کارکنان سازمان حسابرسی، نمونه آماری ۱۲۰ نفر حسابرس به عنوان افراد بدون تجربه و ۸۰ نفر سرپرست به عنوان افراد با تجربه، روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و از روش‌های آماری آزمون  $t^2$  و آزمون  $T$  برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است.

فصل چهارم به تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها اختصاص یافته است.

### نتایج تحقیق

فرضیه اول مدعی است که یک حسابرس با تجربه خطاهای صورت‌های مالی را از طریق چرخه معاملات بهتر از یک حسابرس کم تجربه مرتبط می‌نماید. نتایج تحقیق نشان می‌دهد میانگین پاسخ افراد کم تجربه کمتر از میانگین پاسخ افراد با تجربه بوده است. یعنی افراد گروه با تجربه در حدود ۳۰ درصد بیشتر از افراد گروه کم تجربه توانستند با توجه به چرخه معاملات خطاهای صورت‌های مالی را به آن ربط دهند. یعنی ساختارسازی ذهنی افراد با تجربه در ارتباط با چرخه معاملات نسبت به افراد کم تجربه و ارتباط با خطاهای صورت‌های مالی بهتر بوده است و نتایج آماری بدست آمده نیز آن را تأیید کرده است. لذا افراد با تجربه در ارتباط با خطاها و ارتباطات آن با چرخه معاملات یعنی کشف خطاها با چرخه معاملات بهتر از افراد کم تجربه عمل نمودند.

فرضیه دوم مدعی است که افراد با تجربه خطاهای صورت‌های مالی را بر حسب اهداف، بهتر از افراد کم تجربه مرتبط می‌دارند.

طبق نتایج آماری بدست آمده میانگین پاسخ افراد با تجربه بالاتر از میانگین افراد کم تجربه بوده است یعنی ساختارسازی ذهنی افراد با تجربه در ارتباط با اهداف بهتر از ساختارسازی ذهنی افراد کم تجربه بوده است و لذا فرضیه دوم مورد تأیید قرار گرفته است.

فرضیه سوم در ارتباط با کشف خطاها توسط نسبت‌های مالی بوده است. طبق نتایج بدست آمده میانگین پاسخ افراد گروه کم تجربه و افراد با تجربه یکسان بوده است و هر دو گروه به طور یکسان توانستند خطاهای صورت‌های مالی را کشف نمایند؛ لذا فرضیه سوم تأیید نشده است.

## پیشنهادها

۱- این تحقیق اولین تحقیق در این زمینه بوده و این امر در مرحله ابتدایی خود قرار دارد لذا احتیاج به مطالعات گسترده و پر دامنه تری دارد.

۲- در این تحقیق نظرات داوران شغلی مورد مطالعه قرار گرفت که اولی سرپرست‌ها و دوم حسابرسان به عنوان افراد با تجربه و کم تجربه در نظر گرفته شده بودند. مطالعات بعدی باید حسابرسان ارشد، کمک حسابرسان و مدیران، سرپرست‌ها و ... صورت پذیرد.

۳- در تحقیقات آتی می‌توان به تحقیق در رابطه با کیفیت تصمیم‌گیری در زمانی که جواب مسأله مشخص است از قبیل ورشکستگی، اختلاس و تقلب پرداخت.

۴- مطالعات آتی می‌تواند در زمینه:

الف - تغییرات مربوط به آگاهی و دانش

ب - تغییر در فرایند استدلال که به وسیله تجربه فراهم می‌آید.

ج - چگونگی این تغییرها پردازد.

۵- همچنین در مطالعات آتی می‌توان به بررسی وظایف حسابرسی و اثر تجربه بر آن به

شرح زیر پرداخت:

الف - انواع مختلف قضاوت‌هایی که حسابرس مجبور است آن را انجام دهد.

ب - نیازهای وظایف و فرایند مورد نیاز برای قضاوت چیست؟

ج - به چه صورت وظایف مختلف با همدیگر مرتبط می‌شوند؟

د - چه وظایفی در حسابرسی به عنوان تخصص مطرح است؟

ه - تحت چه شرایطی حسابرسی می‌تواند به کسب توانایی مورد نیاز در انجام وظایف مختلف پردازند.

۶- از جمله موضوعاتی که در حال حاضر می‌تواند زمینه مطالعات شناختی حسابداری

باشد عبارت است از:

- الف - چه تفاوتی در ابعاد وظایف قضاوتی در حسابداری وجود دارد؟
- ب - اختلاف آن ابعاد چقدر و تحت چه شرایطی اهمیت دارد؟
- ج - اشکال محتوایی که بر قضاوت تأثیر می‌گذارند کدامند؟
- د - آیا تأثیر فشار زمانی و ریسک بر حساب‌رسان متفاوت است؟
- ه - چگونه حساب‌رسان در بین آزمون‌ها موازنه برقرار می‌کنند؟
- و - حساب‌رسان چگونه در سطوح خودش برنامه‌ریزی می‌کند؟
- ز - آیا فرهنگ سازمانی بر قضاوت حسابداری تأثیر می‌گذارد؟

