

۳۴۱۰۹

۱۳۸۰ / ۴ / ۱۰

مرکز مطالعات و تحقیقات علمی ایران  
تهران



# دانشگاه تهران

دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی

## پایان نامه

جهت اخذ درجه دکترای تخصصی (PHD)

در رشته حسابداری

تحت عنوان

بررسی حوزه‌های مسؤلیت حسابرسان مستقل در رابطه با حسابرسی  
مالی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر علی نیکخواه آزاد

اساتید مشاور:

جناب آقای دکتر محسن محمدزاده    جناب آقای دکتر ایرج نوروش

اساتید ناظر:

جناب آقای دکتر نقی بهرامفر    جناب آقای محمد جواد صفار

پژوهش و نگارش:

ویدا مجتهدزاده

این رساله در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۳/۱۷ - هیئت رسیدگی

بهار ۱۳۷۸

با درجه و نمره (۱۹/۵) عالی - تصویب شد

۳۴۱۰۶

## سپاس و قدردانی

سپاس ایزدمنان را که لطف و عنایت ایشان شامل حال من بود تا توفیق انجام این مهم دست داد.

از دست و زبان که برآید      کز عهده شکرش بدر آید

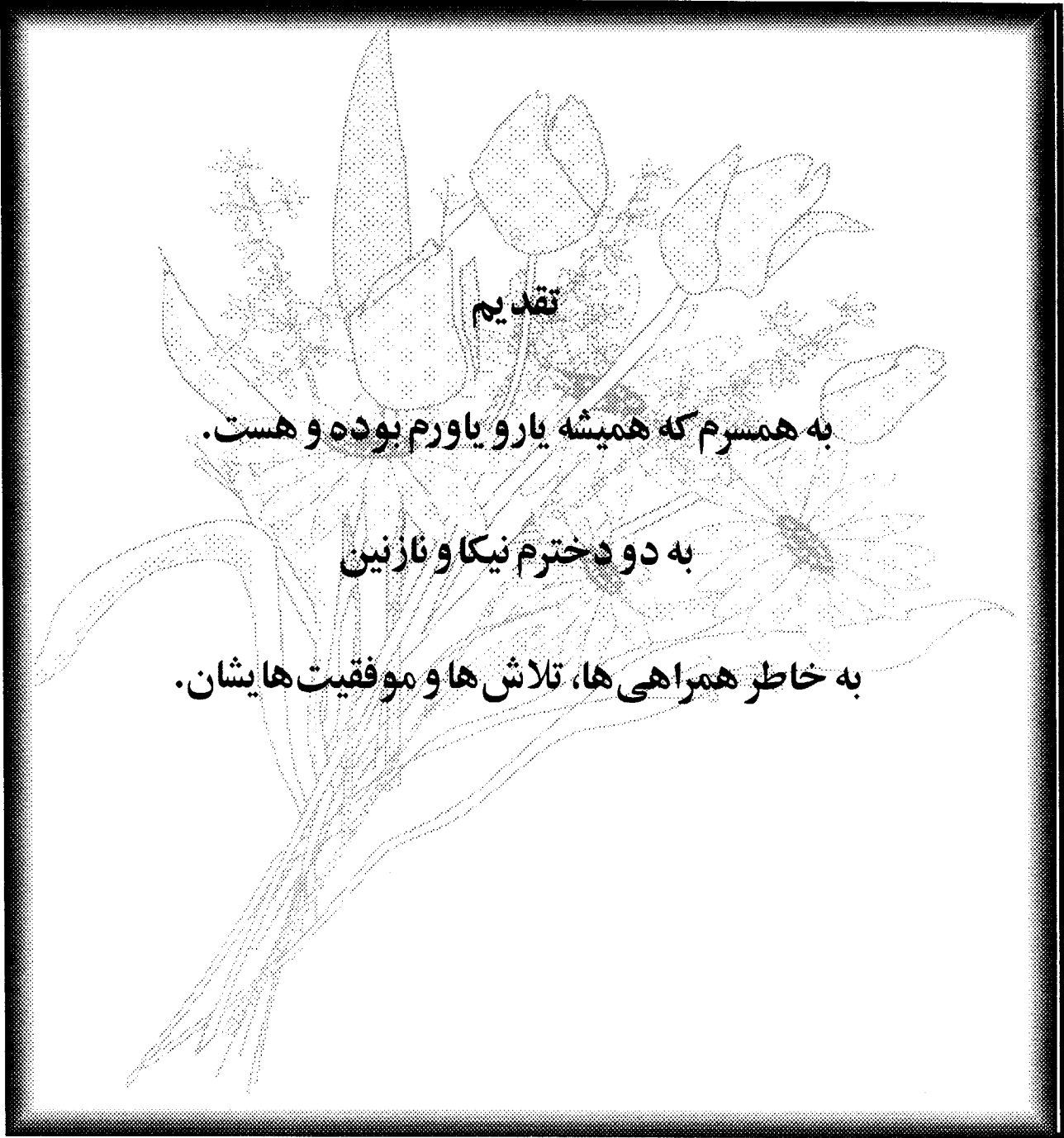
وظیفه خود می دانم که از استاد گرانقدر جناب آقای دکتر علی نیکخواه آزاد قدردانی و سپاسگزاری نمایم. ایشان با بزرگواری در دوران تحصیل در مقطع دکترا اجازه دادند تا از محضرشان کسب فیض کنم. در جریان انجام و سرانجام این تحقیق نیز از مساعدت و راهنمایی های بی دریغشان برخوردار بودم. استظهار به مساعدتهای جناب استاد، به راستی جرأت و شهامت کار در این عرصه را به من ارزانی داشته است. توفیق روز افزون برای ایشان آرزو می کنم.

استادان عالیقدر جناب آقای دکتر محسن محمدزاده و جناب آقای دکتر ایرج نوروش نیز با ارشاد و مشورت ارزشمند خود، همکاری و مساعدت فرمودند و حق بر گردن من دارند.

از استادان محترم ناظر جناب آقای دکتر نقی بهرامفر و جناب آقای محمد جواد صفار و اعضای هیأت رئیسه و مسؤولان محترم دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران هم سپاسگزارم.

ویدا مجتهدزاده

بهار ۱۳۷۸



## چکیده

عمومی شدن مالکیت بنگاههای اقتصادی، تأمین مالی (استقراض) از طریق مشارکت عمومی و خصوصی سازی بخش‌های دولتی و بنگاههای تحت پوشش در سال‌های اخیر از جمله عوامل اصلی تغییرات بنیادی در محیط اقتصادی ایران است. در چنین شرایطی شفافیت و کیفیت مطلوب اطلاعات مالی و غیر مالی که پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان بالفعل و بالقوه است، از اهمیت به‌سزایی برخوردار می‌باشد.

با در نظر گرفتن این که میزان قابل توجهی از اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان توسط مدیریت بنگاههای اقتصادی تهیه، پردازش و گزارش می‌شود، حصول اطمینان نسبی از کیفیت این اطلاعات ضروری به نظر می‌رسد. تئوریهای موجود به ویژه تئوری کارگزاری (Agency Theory) بیانگر تضاد منافع بین تولیدکننده اطلاعات و استفاده‌کنندگان آن است. این تضاد منافع مولد انگیزه لازم برای مدیریت در جهت بهینه نمودن منافع خویش بوده و منجر به انجام حرکاتی (به عنوان مثال، تحریفات صورتهای مالی) می‌گردد که غالباً زیان سرمایه‌گذاران را در بردارد. در این شرایط وجود یک مکانیزم کنترلی که به طور نسبی تضمین‌کننده شفافیت اطلاعات گزارش شده 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.

شناسایی حوزه‌های مسؤولیت حسابرسان مستقل که هدف اصلی این تحقیق بود، لازمه پذیرش حسابرسی مستقل مالی به عنوان یک مکانیزم کنترلی است. با شناسایی این حوزه‌ها مبنای علمی برای پذیرش استانداردهای ملی حسابرسی فراهم خواهد شد. از اینرو در تحقیق حاضر ابتدا با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده

حسابرسی، تفسیرهای منتشره توسط انجمن حسابداران مستقل آمریکا و بالحاظ داشتن شرایط محیطی ایران و با صلاحدید استاد محترم راهنمای تحقیق در نهایت بیست و پنج حوزه مسؤولیت شناسایی گردید که مورد نظرخواهی گروههای مختلف استفاده کننده خدمات حسابرسی و حسابرسی مستقل قرار گرفت. بدیهی است که حوزههای مسؤولیت شناسایی شده فقط تا زمانی معتبر خواهند بود که عوامل مؤثر بر شرایط محیطی بدون تفاوت محتوایی باقی بمانند.

اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق با استفاده از پرسشنامه کتبی جمع آوری شد و جامعه آماری پژوهش متشکل از استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسی مستقل بود. فرضیههای تحقیق به دو گروه "الف" و "ب" تقسیم شد. فرضیههای گروه "الف" در ارتباط با بیست و پنج حوزه مسؤولیت شناسایی شده، طراحی گردیدند. نتایج آزمون این فرضیهها که با استفاده از روش **Binomial** در سطح معنی داری ۰/۰۵ انجام پذیرفت، نشان داد که پرسش شوندهگان بر وجود شانزده حوزه مسؤولیت تأکید بیشتری داشتند.

از دیگر اهداف تحقیق، شناسایی تفاوت بین دیدگاههای حسابرسی مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی از یک سو و تفاوت بین دیدگاههای گروههای مختلف استفاده کننده از سوی دیگر بود که در این ارتباط دو فرضیه گروه "ب" طراحی گردید. نتایج آزمون این فرضیهها که با استفاده از تحلیل آماری **Chi Square** در سطح معنی داری ۰/۰۵ انجام پذیرفت، شکاف بالقوه موجود در دیدگاههای مختلف را که می تواند فاصله ای در انتظارات گروههای مختلف ایجاد نماید، شناسایی کرده و زمینه مساعدی در جهت انجام اقدامات اصلاحی که لازمه هرچه نزدیکتر کردن انتظارات بخش های مختلف جامعه ذینفع می باشد را فراهم ساخت.

هدف دیگر تحقیق، تعیین میزان اهمیت هریک از حوزه‌های مسؤولیت بود که با استفاده از نتایج به دست آمده، هفده حوزه مسؤولیت برتر با میانگین بیش از ۲/۵ انتخاب گردید. همچنین تشخیص این که در شرایط فعلی حسابرسان تا چه حد در ایفای مسؤولیت خود در حوزه‌های شناخته شده مؤثر می‌باشند، از جمله سایر هدفهای این پژوهش بود. میانگین میزان اثربخشی نسبت به میانگین میزان اهمیت کمتر بود (به استثنای چند حوزه) که چنین تفسیر می‌شود که از دید آزمودنی‌ها، این حوزه‌های مسؤولیت به اندازه‌ای که اهمیت دارند به طور اثربخش انجام نمی‌پذیرند.

در نهایت، الگوی پیشنهادی حوزه‌های مسؤولیت حسابرسی مستقل مالی ارائه گردید. در این الگو هفده حوزه مسؤولیت که از میانگین بالای ۲/۵ برخوردار بودند، معرفی گردیدند.

۱..... □ پیشگفتار

### ● فصل اول: کلیات

۴..... □ مقدمه

۴..... □ تشریح و بیان موضوع

۶..... □ اهمیت و اهداف تحقیق

۶..... □ فرضیه‌های تحقیق

۹..... □ محدودیت‌های تحقیق

۱۰..... □ تعاریف عملیاتی پاره‌ای از واژه‌های استفاده شده در تحقیق

۱۱..... □ خلاصه فصل و چگونگی ارائه مطالب مربوط به سایر فصول

### ● فصل دوم: بررسی پیشینه تحقیق

۱۴..... □ مقدمه

۱۴..... □ تاریخچه حسابرسی

۱۷..... □ ماهیت حسابرسی

۱۸..... □ تعریف حسابرسی



- ۲۰..... □ مربوط بودن
- ۲۱..... □ قابلیت تأیید (تأیید پذیری)
- ۲۴..... □ عاری بودن از سوگیری
- ۲۴..... □ کمیت پذیری
- ۲۸..... □ رابطه بین حسابداری و حسابرسی
- ۳۰..... □ عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی
- ۳۱..... □ تضاد منافع
- ۳۱..... □ پیامدهای اقتصادی با اهمیت
- ۳۲..... □ پیچیده بودن موضوعات اقتصادی و سیستمهای اطلاعاتی
- ۳۲..... □ عدم دسترسی مستقیم
- ۳۳..... □ تئوری کارگزاری: نظریه نظارت
- ۳۴..... □ رابطه کارگزاری
- ۳۵..... □ انتظارات منطقی
- ۳۶..... □ نظریه اطلاعات
- ۳۶..... □ منافع اطلاعات
- ۳۷..... □ کاهش ریسک سرمایه گذاری
- ۳۸..... □ بهبود بخشیدن به تصمیم گیریهای درون سازمانی
- ۳۸..... □ به دست آوردن بازدهی بیش از بازده عادی
- ۳۹..... □ نظریه بیمه (حسابرسی به عنوان پوششی برای زیانهای ناشی از دعاوی حقوقی)

- ۴۱..... تئوری حسابرسی
- ۴۶..... مفروضات بدیهی ماتر و شرف
- ۵۲..... مفهوم شواهد
- ۵۴..... مفهوم مراقبت حرفه‌ای
- ۵۴..... مفهوم ارائه منصفانه
- ۵۷..... مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای و استقلال
- ۵۷..... حسابرسی و انواع آن
- ۵۸..... حسابرسی صورتهای مالی
- ۵۹..... بررسی ساختار کنترل‌های داخلی حاکم بر سازمان
- ۶۰..... آزمون محتوای معاملات تجاری، مدارک حسابداری و شواهد زیربنایی آنها
- ۶۰..... ارزیابی نتایج آزمونهای محتوا
- ۶۱..... ارائه گزارش حسابرسی
- ۶۱..... حسابرسی رعایت
- ۶۲..... حسابرسی عملیاتی
- ۶۶..... خلاصه فصل

● فصل سوم: روش و ساختار تحقیق

- ۶۸..... مقدمه
- ۶۸..... ساختار تحقیق

- ۶۹..... □ روش تحقیق
- ۷۰..... □ شناسایی گروه‌های استفاده‌کننده
- ۷۲..... □ سرمایه‌گذاران
- ۷۳..... □ مدیران بنگاه‌های اقتصادی
- ۷۴..... □ تأمین‌کنندگان مالی
- ۷۵..... □ ممیزین مالیاتی
- ۷۶..... □ کارگزاران سازمان بورس اوراق بهادار
- ۷۷..... □ حساب‌سان مستقل
- ۷۸..... □ جدول ۱-۳
- ۷۹..... □ شناسایی حوزه‌های مسؤلیت
- ۸۲..... □ ارائه اظهار نظر مستقل نسبت به صورتهای مالی سازمان مورد حسابرسی
- ۸۳..... □ اطمینان بخشی معقول در مورد تداوم فعالیت سازمان مورد حسابرسی
- ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی
- ۸۳..... □ گزارش نارسایی‌های با اهمیت ساختار کنترل‌های داخلی مالی
- ۸۴..... □ (حسابداری) سازمان مورد حسابرسی
- گزارش نارسایی‌های کم‌اهمیت ساختار کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری)
- ۸۵..... □ سازمان مورد حسابرسی

<u>عنوان</u>	<u>صفحه</u>
□ ارزیابی نارسایی‌های کنترل‌های داخلی مدیریتی (اداری) سازمان مورد	
حسابرسی .....	۸۶
□ گزارش نارسایی‌های کنترل‌های مدیریتی (اداری) سازمان مورد	
حسابرسی .....	۸۷
□ کشف تحریف‌های (اشتباهات و تخلفات) صورتهای مالی سازمان مورد	
حسابرسی .....	۸۷
□ کشف تقلب‌های انجام شده در سازمان مورد حسابرسی .....	۸۸
□ کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر مستقیم بر صورتهای مالی سازمان مورد	
حسابرسی .....	۸۸
□ کشف عدم رعایت قوانین با تأثیر غیر مستقیم بر صورتهای مالی سازمان مورد	
حسابرسی .....	۸۹
□ تشخیص رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی	
.....	۹۰
□ تعیین ثبات رویه در رعایت روش‌های متداول حسابداری توسط سازمان مورد	
حسابرسی .....	۹۲
□ ارزیابی معقولانه بودن روشهای حسابداری مورد استفاده سازمان مورد	
حسابرسی .....	۹۲
□ ارزیابی کارآیی فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی .....	۹۳

- ارزیابی تحقق اهداف کوتاه و بلندمدت سازمان مورد حسابرسی ..... ۹۴
- ارزیابی معقولانه بودن برآوردهای حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی ..... ۹۵
- تشخیص "رجحان محتوا بر شکل" معاملات انجام شده توسط سازمان مورد حسابرسی ..... ۹۶
- ارزیابی مسؤولیت پذیری اجتماعی و جوابگویی سازمان مورد حسابرسی ..... ۹۷
- تشخیص صلاحیت اخلاقی مدیریت ارشد سازمان مورد حسابرسی ..... ۹۷
- عدم صدور گزارش حسابرسی برای سازمانهای مورد حسابرسی که مدیریت ارشد آن از صلاحیت اخلاقی برخوردار نیست ..... ۹۸
- کشف و گزارش معاملات سازمان مورد حسابرسی با "اشخاص وابسته" ..... ۹۹
- تشخیص "صحت" اطلاعات گزارش شده در صورتهای مالی سازمان مورد حسابرسی ..... ۱۰۰
- تماس با حسابرسان قبلی سازمان مورد حسابرسی پیش از پذیرش صاحبکار ..... ۱۰۱
- گزارش عدم رعایت قوانین توسط سازمان مورد حسابرسی به مراجع ذیربط ..... ۱۰۱
- جمع آوری اطلاعات ..... ۱۰۲
- تهیه پرسشنامه ..... ۱۰۳
- قابلیت اطمینان (پایایی) پرسشنامه ..... ۱۰۴
- اعتبار (روائی) پرسشنامه ..... ۱۰۵

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۱۰۹.....	□ روش توزیع پرسشنامه
۱۰۹.....	□ معایب پرسشنامه
۱۱۱.....	□ تجزیه و تحلیل اطلاعات
۱۱۲.....	□ خلاصه فصل

### ● فصل چهارم: تجزیه و تحلیل اطلاعات و ارائه نتایج

۱۱۴.....	□ مقدمه
۱۱۴.....	□ نتایج به دست آمده از پرسشنامه‌ها
۱۲۱.....	□ اطلاعات جمعیت‌شناسی
۱۲۴.....	□ نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق
۱۲۶.....	□ نتایج آزمون فرضیه‌های گروه "الف"
۱۳۸.....	□ نتایج آزمون فرضیه‌های گروه "ب"
۱۵۸.....	□ آزمون میزان اهمیت و میزان اثربخشی حوزه‌های مسؤلیت
۱۶۲.....	□ خلاصه فصل

### ● فصل پنجم: خلاصه تحقیق، نتیجه‌گیری و ارائه الگوی

پیشنهادی حوزه‌های مسؤلیت حساب‌رسان مستقل در ایران

۱۶۴.....	□ مقدمه
----------	---------

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۱۶۴	□ خلاصه تحقیق و نتیجه گیری .....
۱۷۱	□ ارزیابی و تشریح نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق .....
۲۱۲	□ الگوی پیشنهادی حوزه‌های مسؤولیت حسابرسی مستقل در ایران .....
۲۱۶	□ محدودیت‌های تحقیق .....
۲۱۸	□ پیشنهادات برای انجام تحقیقات آتی .....
۲۱۹	□ خلاصه فصل .....
۲۲۰	□ فهرست منابع و مآخذ .....
	□ پیوست شماره یک - پرسشنامه .....
	□ پیوست شماره دو - نامه ضمیمه پرسشنامه .....
	□ پیوست شماره سه - آزمون T برای مقایسه تطبیقی پاسخ‌ها به موجهای مختلف پرسشنامه .....
	□ پیوست شماره چهار - آمارهای توصیفی در ارتباط با پاسخ‌های بلی / خیر ..
	□ پیوست شماره پنج - نتایج آزمون فرضیه‌های گروه «الف»
	□ پیوست شماره شش - نتایج آزمون فرضیه اول گروه «ب»
	□ پیوست شماره هفت - نتایج آزمون فرضیه دوم گروه «ب»
	□ پیوست شماره هشت - نتایج آزمون میزان اهمیت حوزه‌های مسؤولیت حسابسان مستقل .....
	□ پیوست شماره نه - نتایج آزمون میزان اثربخشی حوزه‌های مسؤولیت حسابسان مستقل .....