

دانشگاه مازندران

دانشکده اقتصاد

پایان نامه

جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد رشته حسابداری

موضوع:

مطالعه تجربی بر نحوه قضاوت حسابرسان در اعمال آزمون های تحلیلی

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر فخاری

استاد مشاور:

جناب آقای دکتر کاشانی پور

دانشجو:

مهدی افشار

تابستان ۸۶

اطلاعات آزمون علمی  
توسعه آموزش

۱۳۸۶ / ۱۰ / ۲۱

۷۵۶۳۹

تقدیم به :

پدر و مادر عزیزم که با تمام وجود دوست شان دارم.

و با تشکر از زحمات :

اساتید گرانقدر گروه حسابداری دانشکده اقتصاد دانشگاه

مازندران

عنوان	شماره صفحه
چکیده.....	۱
پیش گفتار.....	۳

## فصل اول: کلیات

۱-۱) تعریف مسئله.....	۵
۱-۲) انگیزه ، اهمیت و هدف تحقیق.....	۱۰
۱-۳) تعریف متغیر های تحقیق.....	۱۲
۱-۴) فرضیات و سوالات پژوهش.....	۱۴
۱-۵) جامعه آماری تحقیق.....	۱۵
۱-۶) روش تحقیق.....	۱۶
۱-۶) روش های آماری مورد استفاده در تحقیق.....	۱۶
۱-۷) واژه های کلیدی.....	۱۷

## فصل دوم : ادبیات تحقیق

۲-۱) مقدمه.....	۲۰
۲-۲) تصمیم گیری.....	۲۲
۲-۳) شواهد حسابرسی.....	۲۹
۲-۴) بررسی تحلیلی و خطر یابی در حسابرسی.....	۳۲
۲-۵) اشتباهات و خطرات حسابرسی.....	۳۳
۲-۶) کاربرد بررسی تحلیلی و زمان استفاده از آن.....	۳۵
۲-۷) انواع روش های تحلیلی.....	۳۶
۲-۸) مدل های تحلیلی اطلاعات حسابرسی.....	۳۷
۲-۸-۱) مدل قضاوتی.....	۳۷

۳۹	..... مدل تجربی (۲-۸-۲)
۳۹	..... مدل روند نمایی (۲-۸-۳)
۴۰	..... مدل ساختاری (۲-۸-۴)
۴۱	..... ادبیات تحقیق (۲-۹)
۴۲	..... تحقیقات نوع اول (۲-۱۰)
۴۳	..... تحقیقات توصیفی (۲-۱۰-۱)
۴۵	..... تحقیقات روش‌های تحلیلی غیر آماری (۲-۱۰-۲)
۴۹	..... تحقیقات شبیه‌سازی (۲-۱۰-۳)
۵۰	..... تحقیقات نوع دوم (۲-۱۱)
۶۳	..... ادبیات روش‌های تحلیلی در ایران (۲-۱۲)
۶۷	..... نتیجه‌گیری (۲-۱۳)

### فصل سوم: روش و ساختار تحقیق

۷۰	..... مقدمه (۳-۱)
۷۰	..... ساختار تحقیق (۳-۲)
۷۱	..... جمع‌آوری اطلاعات (۳-۳)
۷۲	..... فرآیند تهیه پرسشنامه (۳-۴)
۷۳	..... قابلیت اطمینان پرسشنامه (۳-۵)
۷۴	..... روش توزیع پرسشنامه (۳-۶)
۷۵	..... معایب پرسشنامه (۳-۷)
۷۷	..... تجزیه و تحلیل اطلاعات (۳-۸)

### فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها

۷۹	..... مقدمه (۴-۱)
۷۹	..... نتایج بدست آمده از پرسشنامه (۴-۲)

۸۱	اطلاعات جمعیت شناسی (۴-۳)
۸۲	آزمون فرضیات تحقیق (۴-۴)
۸۲	آزمون فرضیه اول (۴-۴-۱)
۸۴	آزمون فرضیه دوم (۴-۴-۲)
۸۷	آزمون فرضیه سوم (۴-۴-۳)
۸۹	آزمون فرضیه چهارم (۴-۴-۴)
۹۱	آزمون فرضیه پنجم (۴-۴-۵)
۹۳	آزمون فرضیه ششم (۴-۴-۶)
۹۵	آزمون فرضیه هفتم (۴-۴-۷)

### فصل پنجم: نتیجه گیری و پیشنهادات

۹۹	خلاصه تحقیق (۵-۱)
۱۰۰	ارزیابی نتایج آزمون آماری (۵-۲)
۱۰۲	محدودیت های تحقیق (۵-۳)
۱۰۳	توصیه برای تحقیقات بعدی (۵-۴)
۱۰۵	منابع و ماخذ
۱۰۷_۱۴۷	جداول

## چکیده:

آزمون های تحلیلی یکی از موضوعات مورد توجه در ادبیات حسابرسی است ، اما این توجه بیشتر در زمینه بکارگیری فرآیند های آماری و استفاده از آنها جهت برآورد ارزش های موردانتظار حسابرس بوده است .

اگر چه چنین تحقیقاتی مورد نیاز است اما اینکه فرآیند تصمیم گیری و قضاوت در اعمال آزمونهای تحلیلی چگونه است کمتر مورد توجه قرار گرفته است . شواهد نشان می دهد که قضاوت حسابرسان متأثر از تعصب و تمایل آنها است و این امر در ارتباط با قضاوت و تشخیص حسابرسان در مورد حسابهای مورد رسیدگی نیز صادق است. بنابراین لازم است تا این مساله که حسابرسان چگونه در اعمال آزمون های تحلیلی به قضاوت می پردازند مورد بررسی قرار گیرد .

به همین منظور در این تحقیق به بررسی این مطلب پرداخته می شود که آیا مبنای قضاوت حسابرسان در برآورد ارزشهای موردانتظار جهت حسابرسی ارزشهای دفتری حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی است یا ارقام حسابرسی شده سال های قبل . به عبارت دیگر حسابرسان در اعمال آزمونهای تحلیلی تا چه میزان به ارزشهای دفتری حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی یا حسابرسی شده ا دوار قبل توجه می کنند و آیا قضاوت های آنها تحت تاثیر این اطلاعات است یا خیر.

تحقیق مذکور يك تحقیق نیمه تجربی است که از طریق پرسش نامه و توزیع ان بین حسابرسان سازمان حسابرسی و حسابرسان رسمی به بررسی موضوع تحقیق می پردازد .

نتایج آزمون فرضیات تحقیق حاکی ازان است که قضاوت حسابرسان در اعمال آزمونهای تحلیلی تحت تاثیر صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی است و این قضاوت زمانی که روند اطلاعات صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی متفاوت با اطلاعات سال های قبل باشد دارای سوء گیری قضاوتی بیشتری است .



همچنین نتایج آزمونهای آماری نشان دهنده این است که وجود اطلاعات بلند مدت حسابرسی شده قادر به تعدیل اثر سوء قضاوتی صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی در اعمال آزمون های تحلیلی توسط حسابرسان نمی باشد .

## پیشگفتار:

تغییرات بنیادی محیط اقتصادی ایران به سبب عمومی شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی تامین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی سازی بخش های دولتی و بنگاه های تحت پوشش موجب گردیده که نیاز به اطلاعات مالی به منظور تصمیم گیری های بهینه اقتصادی ضرورت یابد. اطلاعات مالی مورد نیاز عمدتاً از طریق صدور گزارش های ترازنامه صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد که توسط مدیریت بنگاه ها تهیه می گردند تحقق می یابد.

استفاده کنندگان صورتهای مالی زمانی می توانند به اطلاعات منعکس شده در صورتهای مالی اتکا نمایند که بطور نسبی از شفافیت ( عاری از تحریف بودن) اطلاعات مذکور اطمینان داشته باشند. در حال حاضر حسابرسان مستقل اصلی ترین گروه حرفه ای در جامعه می باشند که می توانند این اطمینان منطقی را به استفاده کننده گان صورتهای مالی دال بر شفافیت گزارش های مالی ارائه نمایند.

حسابرسان مستقل به طرق مختلف می توانند شواهد لازم جهت اظهار نظر حرفه ای را کسب نمایند. یکی از این روش ها بکارگیری آزمون های تحلیلی است اما این که در اجرای آزمون های تحلیلی راجع به شواهد بدست آمده از طریق اعمال این روش قضاوت و تصمیم گیری می کنند موضوعی است که در این پایان نامه به آن پرداخته می شود.

لذا با توجه به اهمیت فرآیند قضاوت و تصمیم گیری در ارتباط با شواهد کسب شده و عدم وجود تحقیقات لازم در این ارتباط محقق برآن شده تا بانجام پژوهش حاضر به پاره ای از پرسشهای مطرح شده در زمینه چگونگی اعمال قضاوت حسابرسان مستقل در اعمال آزمون های تحلیلی پاسخ دهد تا از این طریق سوء گیری قضاوتی حسابرسان با توجه به اطلاعات حسابرسی شده دوره های قبل واطلاعات حسابرسی نشده دوره آتی مورد آزمون قرار گیرد.

# فصل اول

موضوع ، انگیزه ، اهمیت

و

هدف تحقیق

## تعریف مسأله :

نیاز روز افزون حسابرسان به انجام کار حرفه ای اثر بخش تر و کارا تر ، نقش برجسته ای به روشهای تحلیلی ( در حسابرسی ) بخشیده است . طی سه دهه گذشته ، استفاده از روشهای تحلیلی در حسابرسی مستقل بعنوان تکنیکی که به کارایی بیشتر حسابرسی رهنمون می شود شناخته شده است . ( چن و لیس ، ۱۹۹۹ ، ۲۹-۳۵ ) . هدف اصلی حسابرسی مستقل اظهار نظر درباره کلیت صورتهای مالی مورد رسیدگی است . حسابرس برای برخورداری از قدرت چنین اظهار نظری باید منطقی بودن صورتهای مالی و مانده حسابهای معین را بررسی ، ارزیابی و توجیه کند . بنابراین روشهای تحلیلی هم در شناخت موارد غیر عادی در صورتهای مالی و هم در ارزیابی منطقی بودن کلیات صورتهای مالی و اجرای آزمونهای محتوا نهایتاً و منطقی بودن مانده حسابها به حسابرسان یاری می دهند .

روشهای تحلیلی در سه مرحله و در طول اجرای عملیات حسابرسی به کار برده می شوند . برخی از روشهای تحلیلی در مرحله برنامه ریزی قرار می گیرند ، زیرا در تعیین ماهیت ، حجم و زمانبندی رسیدگی هایی که باید انجام شود ، موثر می باشند . اجرای روشهای تحلیلی در مرحله برنامه ریزی به حسابرس امکان می دهد مواردی که نیازمند توجه بیشتری است را پیشاپیش مشخص و محدوده ای که احتمال خطر بالاتری را دارد را تعیین و در برنامه به آنها توجه نمایند . استفاده از روشهای تحلیلی در طول عملیات حسابرسی نیز ضرورت دارد و موجب نشان دادن اشتباهات احتمالی در ارقام صورت های مالی ( به عنوان بخشی از اجرای آزمون محتوا ) است و نهایتاً انجام روشهای تحلیلی در بررسی کلی و نهایی صورتهای مالی نیز می تواند موجب اطمینان خاطر حسابرسان از تکمیل عملیات حسابرسی گردد . (یحیی حساس یگانه ، ۱۳۷۵ ، ۱۰۳)

به دلیل اهمیت موضوع در ادبیات حسابرسی، آزمونهای تحلیلی مورد توجه جدی محققین قرار گرفته اند اگر چه تعداد این تحقیقات، بیشتر در رابطه با فرآیند آماری مورد استفاده جهت برآورد ارزشهای موردانتظار حسابهای مورد بررسی در اجرای آزمون های تحلیلی است . اما عموماً فرآیند تصمیم گیری ونحوه قضاوت حسابرسان در اجرای آزمونهای تحلیلی نادیده انگاشته شده اند . (فیلیکس و کینی ۲ ۱۹۸۲، ۲۷۱-۲۴۵) برای مثال بیگز و والد ۳، پی بردند که بیش از ۹۰٪ برآورد حسابرسان در آزمونهای تحلیلی بر اساس قضاوت شخصی آنها صورت می گیرد .

طبق تحقیقات صورت گرفته مدارک قابل توجهی دال بر این مسأله وجود دارد که قضاوت اشخاص متأثر از تعصب و تمایل آنها می باشد . از آنجا که این مسأله در ارتباط با قضاوت و تشخیص حسابرسان در مورد حسابهای مورد رسیدگی نیز صادق است بنابراین لازم است تا از این موضوع مطلع شویم که حسابرسان چگونه در اجرای آزمونهای تحلیلی قضاوت می کنند . (بیگز و والد ، ۱۹۸۴ ، ۷۹-۶۸)

همانطور که در نمودار صفحه بعد قابل مشاهده است نحوه بکارگیری آزمونهای تحلیلی دارای ۴ مرحله بشرح ذیل می باشد:

- (۱) جمع آوری اطلاعات مانند اطلاعات مربوط به صورتهای مالی و حسابهای رسیدگی شده سالهای قبل ، اطلاعات مربوط به وضعیت اقتصادی وضعیت کشور و ...
- (۲) برآورد ارزشهای موردانتظار برای بررسی حسابهای مورد رسیدگی
- (۳) مقایسه ارقام مربوط به حسابهای رسیدگی نشده با ارزشهای موردانتظار برآورد شده
- (۴) این مرحله به دو بخش تقسیم می گردد .

---

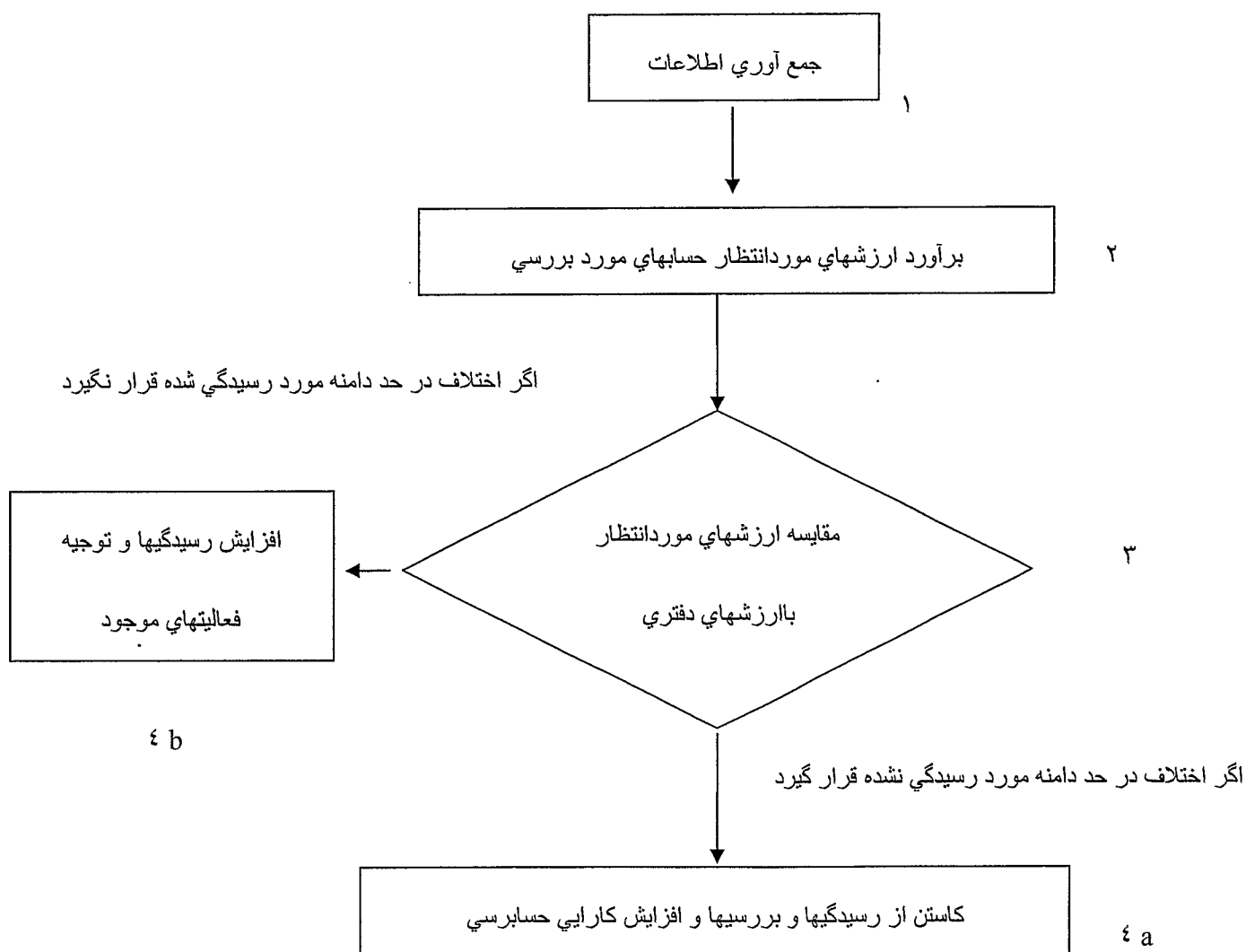
Felix & kinney<sup>۲</sup>

Biggs & Wild<sup>۳</sup>

الف) اگر اختلاف في مابين ارزشهاي موردانتظار و ارقام مندرج در صورتهاي مالي و ارزشهاي دفترى ، ناچيز باشد و در دامنه ، حسابرسى نشده قرار گيرد حسابرسان اقدام به كاستن از جزئيات بررسيها نموده تا كارايي حسابرسى را افزايش دهند.

ب) اگر تفاوت في مابين ارزشهاي موردانتظار و ارقام مندرج در صورتهاي مالي و ارزشهاي دفترى، زياد باشد و در دامنه حسابرسى نشده قرار نگيرد ، حسابرسان اقدام به افزايش رسيدگيها نموده تا اختلافهاي موجود را توجيه نمايند ، اين عمل منجر به افزايش اثر بخشي حسابرسى خواهد شد .

« فرآيند آزمونهاي تحليلى در حسابرسى صورتهاي مالي »



حسابرسان در فرآیند آزمون تحلیلی، یک دامنه مورد پذیرش برای ارزشهای دفتری رسیدگی نشده، را برآورد کرده و سپس ارقام مربوط به حسابهای بررسی نشده را با این دامنه برآورد شده مورد مقایسه قرار داده و بسته به میزان نتایج این مقایسه، اقدامات متنوعی را انجام خواهند داد. این تحقیق در رابطه با مرحله دوم یعنی نحوه قضاوت و تشخیص حسابرسان در رابطه با برآورد ارزشهای موردانتظار خواهد بود.

چندین نکته مهم مربوط به این تحقیق در نمودار قابل مشاهده است. همچنانکه در نمودار قابل مشاهده می باشد حسابرسان اطلاعات متنوعی را در مرحله اول تهیه می کنند.

کني و یوکر<sup>۴</sup> (۱۹۸۲) به نقل از استنلی بیگز و جان وایلد بیان نموده اند که استفاده از ارزشهای دفتری حسابهای رسیدگی نشده و صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی، اطلاعات نامناسبی را در اختیار حسابرسان جهت برآورد ارزشهای موردانتظار قرار خواهد داد، اگر چه حمایت های صریحی برای دفاع از این عقیده در ادبیات حرفه ای حسابرسی مشاهده نشده است، ولیکن حمایت های ضمنی قابل توجهی در حمایت از این دیدگاه مشاهده شده است. دو دلیل بنیادی برای دفاع از این عقیده بشرح ذیل قابل ذکر می باشد.

الف) استفاده از ارزشهای دفتری حسابرسی نشده جهت برآورد ارزشهای موردانتظار توسط حسابرسان برای آزمون صحت ارزشهای دفتری و صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی اصل استقلال حسابرسان برای بررسی صورتهای مالی مشتریان را خدشه دار خواهد نمود ارزشهای دفتری حسابرسی نشده بعنوان « ادعاهای مدیریت »<sup>۶</sup> باید توسط حسابرسان با تردید حرفه ای و با این پیش فرض که صورتهای مالی دارای اشتباه و تقلب می باشد مورد حسابرسی قرار

---

Kinney & ucker<sup>۴</sup>

Biggs & Wild<sup>۵</sup>

Management assertions<sup>۶</sup>

گیرند . بنابراین وظیفه اولیه حسابرسان جمع آوری مدارک مستقل لازم جهت آزمون و ارزیابی صحت « ادعاهای مدیریت » خواهد بود . یکی از این منابع اطلاعاتی انجام آزمونهای تحلیلی و انجام برآوردهای مستقل جهت اطمینان از صحت ارزشهای دفتری و مقایسه این ارقام با ارزشهای دفتری حسابرسی نشده بمنظور تشخیص نوسانات غیر عادی خواهد بود . روشن است که استفاده از اظهارات مدیریت (صورت‌های مالی حسابرسی نشده) برای برآورد ارزشهای موردانتظار جهت آزمون صحت ارزشهای دفتری ، مفهوم تحصیل مدارک مستقل از مشتری را خدشه دار خواهد نمود.

ب) استفاده-از ارزشهای دفتری حسابرسی نشده جهت برآورد ارزشهای موردانتظار در آزمونهای تحلیلی منجر به افزایش ریسک حسابرسی در رابطه با عدم رسیدگی به حسابهای که دارای اشتباهات با اهمیت می باشند ، خواهد شد ( ریسک  $\beta$  ) برای درک این مسأله موقعیتی را در نظر بگیرید که حسابرسان جهت اطمینان از صحت ارزشهای دفتری از تکنیک های همانند رگرسیون در آزمونهای تحلیلی استفاده می کنند .

اگر ارزشهای حسابرسی نشده بعنوان یکی از متغیرها در مدل رگرسیون مورد استفاده قرار گیرد ، دامنه بررسی نشده برآوردی متمایل به سمت ارزشهای دفتری حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی خواهد بود . بنابراین اگر ارزشهای دفتری حسابرسی نشده دارای اشتباه با اهمیت یا تقلب باشد ، چنین دامنه بررسی نشده برآوردی منجر به افزایش احتمال عدم بررسی یک حساب که باید مورد بررسی قرار گیرد خواهد شد و ریسک  $\beta$  افزایش می یابد .

عدم تشخیص یک اشتباه با اهمیت یا تقلب در حسابرسی برای حسابرسان بسیار هزینه بر خواهد شد . بنابراین توصیه می شود که حسابرسان آزمونهای خود را طوری برنامه ریزی کنند تا خطر  $\beta$  را به حداقل کاهش دهند تا حسابرسی دارای حداکثر اثربخشی گردد .



## انگیزه اهمیت و هدف تحقیق:

یکی از جالب ترین و مهم ترین جنبه های حسابرسی قضاوت هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود بآن سر و کار دارند. با وجود ابزار و روشهای مختلف مورد استفاده حسابرسی بیش از هر چیز فرآیندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه های گوناگون ملزم به تصمیم گیری و قضاوتند. در این راستا همه فرآیند های تصمیم گیری موضوعاتی برای اشتباهات بالقوه و در نتیجه تصمیم گیری های نادرست می باشند. (نظام الدین رحیمیان - ۱۳۸۴-۱۰۳)

اطلاعات حسابداری که در قالب گزارشات مالی واحدهای اقتصادی ارائه می شوند باید پاسخ گوی نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروههای استفاده کننده از صورتهای مالی همانند: سرمایه گذاران اعتبار دهندگان دولت و مدیران می باشند. استفاده کنندگان زمانی می توانند به این اطلاعات اتکاء کنند که به طور نسبی از شفافیت آنها اطمینان داشته باشند. زمانی این اطمینان منطقی به استفاده کنندگان داده می شود که گزارش حسابرسان مستقل یک قضاوت بی طرفانه و منطقی در ارتباط با این صورت های مالی باشند.

حسابرسان مستقل به منظور قضاوت درباره بی طرفانه و قابل اتکاء بودن اطلاعات حسابداری ارائه شده توسط واحد های اقتصادی نیاز به جمع اوری شواهد دارند. در فرآیند حسابرسی روش های متعددی جهت کسب شواهد مورد نیاز موجود می باشد که در این بین می توان به روشهای تحلیلی به عنوان یک ابزار تولید شواهد اشاره نمود. بر مبنای استاندارد مربوط به استفاده از روشهای تحلیلی در حسابرسی اگر چه استفاده از شواهد تولید شده از طریق اعمال روشهای تحلیلی در جایگاه شواهد اصلی منع نگردیده است لیکن موارد استفاده از آن محدود شده است. دلیل محدودیت استفاده کیفیت این دسته از شواهد است که به علت غیر عینی بودن به طور نسبی از قابلیت اطمینان پایینی برخوردار است.

لذا با توجه به اهمیت موضوع لازم است تا به بررسی این مطلب پرداخته شود که آیا حسابرسان در اعمال قضاوت های خود در اعمال آزمون های تحلیلی جهت منطقی بودن صورت های مالی

حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی مبنا را مدارکی مستقل از صاحب کاران خود قرار می دهند یا صورتهای مالی و ارزشهای دفتری حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی را مبنا قرار خواهند داد. نتایج این تحقیق منجر به این مطلب خواهد شد که حسابرسان تاثیر سوگیری های قضاوتی خود را به حداقل برسانند و همچنین رهنمودهای عملی به آنها در اعمال حسابرسی داده شود.

نهایتاً محقق به بررسی این مطلب می پردازد که آیا قضاوت حسابرسان در برآورد ارزشهای موردانتظار و دامنه مورد رسیدگی خود، تحت تاثیر ارزشهای دفتری حسابرسی شده سال های قبل و حسابرسی نشده صورت های مالی حسابرسی شده قرار می گیرند یا خیر.

با توجه به مطلب ذکر شده اهداف اصلی تحقیق حاضر به شرح ذیل دسته بندی می گردد:

۱) انجام يك تحقیق نیمه تجربی برای درك این مساله که آیا ارزش های دفتری حسابرسی نشده و صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی بر قضاوت حسابرسان جهت برآورد ارزشهای موردانتظار صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی تاثیر گذار بوده یا خیر.

۲) ارائه نتایج این تحقیق برای شاغلین در حرفه حسابرسی که تمایل دارند بر اساس نتایج این تحقیق فرآیند تصمیم گیری و قضاوت خود را در اعمال آزمون های تحلیلی تعدیل نمایند.

۳) مقایسه پاسخ های دریافتی از گروه های مختلف مورد آزمون و یافتن پاسخ این مساله که تا چه اندازه ارزشهای دفتری حسابرسی نشده پاسخ گروه های مختلف مورد آزمون را تحت تاثیر قرار می دهند.

شواهد ضمنی و نیز نتایج تحقیقات صورت گرفته در خارج از کشور نشان دهنده این مطلب می باشد که قضاوت حسابرسان در اعمال آزمونهای تحلیلی جهت منطقی بودن روند صورت های مالی تحت تاثیر ارقام مندرج در صورتهای مالی سال های رسیدگی شده می باشند لذا جهت یافتن پاسخ این مساله که آیا این مطلب نیز در ایران صحت داشته و تا چه اندازه مبنای قضاوت حسابرسان مستقل بر اساس صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده قرار می گیرد، به عبارت دیگر نحوه قضاوت حسابرسان چگونه است؟

## فرضیات و سوالات پژوهش :

ارزشهای موردانتظار برآوردی سود نا ویژه و حد بالا و حد پایینان توسط حسابرسی که اطلاعات کوتاه مدت گذشته و اطلاعات برآوردی سال مورد رسیدگی با حد اقل مبلغ را دارند نسبت به حسابرسی که اطلاعات کوتاه مدت گذشته و اطلاعات برآوردی سال مورد رسیدگی با حد اکثر مبلغ را دارند متأثر از ارزشهای دفتری حسابرسی نشده صورتهای مالی سال مورد رسیدگی می باشد .

به منظور مختصر نمودن فرضیات هفتگانه ما فرضیه اول را بر مبنای متغیر های تحقیق که در صفحات قبل توضیح داده شده بود را به اختصار به صورت زیر بیان می کنیم وسایر فروض را نیز به همین نحو تشریح مینماییم .

۱) برآورد ارزشهای موردانتظار (EV) و حد بالا (UB) و حد پایین (LB) سود نا ویژه توسط حسابرسیان گروههای SH , SL متأثر از ارزشهای دفتری حسابرسی نشده صورت های مالی حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی می باشد .

۲) اختلاف برآورد ارزشهای موردانتظار (EV) و حد بالا (UB) و حد پایین (LB) سود نا ویژه فی مابین حسابرسیان گروههای SN و SH بیشتر از اختلاف برآورد LB , UB , EV فی مابین حسابرسیان گروههای SN و SL می باشند .

۳) اختلاف در میزان فراوانی قضاوتهای اعمال شده بین گروههای SN و SH بطور قابل ملاحظه ای بیشتر از اختلاف در میزان فراوانی قضاوتهای اعمال شده بین حسابرسیان گروههای SN و SL خواهد بود .

۴) برآورد ارزشهای موردانتظار (EV) و حد بالا (UB) و حد پایین (LB) سود نا ویژه توسط حسابرسیان که اطلاعات بلند مدت را در دسترس دارند بطور قابل ملاحظه متفاوت از برآورد های این موارد توسط حسابرسیان است که اطلاعات کوتاه مدت را در دسترس دارند .

( LN vs SN , LL vs SL , LH vs SH )

۵) دامنه ارزشهای حسابرسی نشده برآوردی توسط حسابرسانی که اطلاعات بلند مدت را در دسترس دارند کمتر از دامنه ارزشهای حسابرسی نشده برآوردی توسط حسابرسانی است که اطلاعات کوتاه مدت را دریافت داشتهاند. ( LN vs SN , LL vs SL , LH vs SH )

۶) برآورد ارزشهای موردانتظار (EV) و حد بالا (UB) و حد پایین (LB) سود نا ویژه توسط حسابرسان گروههای LH و LL مساوی برآورد این موارد توسط حسابرسان گروه LN (گروه کنترل) می باشد.

۷) میزان فراوانی قضاوتهای اعمال شده فی مابین حسابرسان گروههای LN و LL و LH مساوی خواهد بود.

#### تعریف متغیر های تحقیق:

در این تحقیق از حسابرسان گروههای موردآزمون خواسته خواهد شد تا موارد ذیل را برآورد نمایند.

ارزشهای موردانتظار سود ناویژه بصورت درصد

**Expected Value (EV)**

حد بالای ارزشهای موردانتظار سود ناویژه بصورت درصد

**Upper bounds (UB)**

حد پایین ارزشهای موردانتظار سود ناویژه بصورت درصد

**Lower bounds (LB)**

حسابرسان گروههای مورد آزمون جهت آزمون فرضیات تحقیق به شش دسته تقسیم بندی و از هر گروه خواسته خواهد شد با توجه به اطلاعات در دسترس مندرج در پرسشنامه برآوردهای سه گانه فوق را انجام داده تا با توجه به این نتایج فرضیات تحقیق مورد بررسی قرار گیرند.

اطلاعات مندرج در پرسشنامهها با توجه به تاریخ صورتهای مالی چهار دسته به شرح ذیل میباشند:

عنوان	سال مالی	شرح
I	X <sub>1</sub> X <sub>2</sub> X <sub>3</sub>	اطلاعات حسابرسی شده سال های قبل سود ناویژه سه ساله
II	X <sub>4</sub> X <sub>5</sub>	اطلاعات حسابرسی شده سال های قبل سود ناویژه دو ساله
III	X <sub>6</sub>	اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی با حداقل مبلغ
IV	X <sub>6</sub>	اطلاعات حسابرسی نشده سال مورد رسیدگی با حداکثر مبلغ