

## بررسی علل صدور گزارشات حسابرسی غیرمقبول در سازمان حسابرسی

بابک پوربهرامی

عضو هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد پرند  
Babak\_pourbahrami@yahoo.com

زهره نامنی

مدرس دانشگاه آزاد اسلامی واحد پرند

تاریخ دریافت: ۹۱/۱/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۱/۴/۲۵

### چکیده

گزارشات حسابرسی از جمله مبنای با اهمیت در ارزیابی، سلامت مالی و عملکرد بنگاه اقتصادی است. بنابراین هدف اصلی این تحقیق مشخص نمودن علل صدور گزارشات حسابرسی غیرمقبول (مشروط، عدم اظهارنظر و مردود) توسط سازمان حسابرسی می‌باشد. تحقیق حاضر سعی دارد با استفاده از بندهای تعدیلی اعم از (انحراف از استانداردهای حسابداری، محدودیت در دامنه رسیدگی، ابهام و تأکید بر مطلب خاص) بررسی نماید که آثار هر یک از بندهای تعدیلی منجر به صدور چه نوع اظهارنظری در گزارشات حسابرسی می‌شود که بر این اساس فرضیات تحقیق تدوین گردید. در این پژوهش از روش تحقیق زمینه‌یابی از نوع اکتشافی استفاده شده، برای بیان موضوع تحقیق، یافتن متغیرهای مؤثر در فرآیند پژوهش و تعیین فرضیه‌های تحقیق با مراجعه به هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی، مطالعه گزارشات حسابرسی و مصاحبه با مدیران حسابرسی از طریق اکتشافی اقدام گردید. جمع‌آوری اطلاعات جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق نیز از طریق مطالعه گزارشات حسابرسی غیرمقبول صادر شده توسط سازمان حسابرسی، دویست و هشتاد و پنج (۲۸۵) شرکت برای دو سال، مورد بررسی قرار گرفت.

با توجه به بررسیهای انجام شده نتایج به شرح ذیل می‌باشند.

- ۱) علت عمده صدور گزارشات مشروط، در شرکتهای بورسی وجود بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری، در شرکتهای متعلق به بخش عمومی وجود بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی و در مورد کل شرکتهای مورد بررسی نیز بعلت وجود فراوانی بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی می‌باشد.
- ۲) علت عمده صدور گزارشات عدم اظهارنظر، وجود بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی می‌باشد.
- ۳) علت عمده صدور گزارشات مردود، از لحاظ تعدادی مربوط به وجود بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: گزارشات حسابرسی، استانداردهای حسابداری، دامنه رسیدگی.

## ۱- مقدمه

گزارشات حسابرس، مدرکی مختصر و پراهمیت است که اعتبار یک مجموعه از صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و آنرا برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر استفاده‌کنندگان مقبول‌تر می‌سازد. اطلاعات مندرج در گزارشات حسابرسی و انواع اظهار نظرهای حسابرسی در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت‌های استفاده‌کنندگان از این گزارشات نقش مهمی ایفاء می‌کند. امروزه تعداد زیادی از دست‌اندرکاران فعالیت‌های اقتصادی که با شرکت‌های بزرگ سروکار دارند، از جمله سهامداران، مدیران، اعتباردهندگان، دولت و تحلیل‌گران اقتصادی تصمیمات خود را براساس اظهار نظر حسابرسان مستقل اتخاذ می‌نمایند.

در ایران مجامع عمومی صاحبان سهام حداقل سالی یکبار جهت تصویب حسابها و صورت‌های مالی مربوطه تشکیل می‌شود. صاحبان سهام قبل از تصویب صورت‌های مالی و اتخاذ هر گونه تصمیم، به گزارشات حسابرس توجه می‌نمایند (البته لازم به ذکر است که جلسات مجامع عمومی برای تصویب حسابها و گزارشات مالی بدون قرائت گزارش حسابرسان و بازرسان قانونی اعتبار ندارد). از این رو نوع اظهار نظر و بندهای ذکر شده در گزارشات حسابرس مستقل برای سهامداران مهم می‌باشد. صدور گزارشات غیرمقبول حسابرسی نوعاً به سه علت، شامل انحراف از استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی مورد گزارش، محدودیت در دامنه رسیدگی حسابرس و موارد مبهمی که رفع ابهام و مشخص شدن تأثیر آنها بر صورت‌های مالی مورد حسابرسی موقوف به آینده است می‌باشد.

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات بدست می‌آورد. حرفه حسابرسی شامل خدمات حسابرسی می‌باشد که این حرفه به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به عوامل مختلفی از جمله تدوین استانداردهای حسابرسی منطبق با نیازها و بکارگیری درست و صحیح استانداردها می‌باشد.

افزایش روزافزون نیازهای افراد جامعه همراه با رشد فعالیت‌های اقتصادی، منجر به ایجاد شرکت‌های بزرگی گردید. سرمایه این شرکتها توسط تعداد زیادی از صاحبان سرمایه‌های کوچک و بزرگ تأمین و رشد و توسعه شرکت‌های سهامی باعث فزونی تعداد صاحبان سرمایه گردید. اداره عملیات این شرکتها به عهده افراد معدودی به عنوان مدیران گذارده و جدایی مالکیت از مدیریت مطرح گردید. صاحبان سرمایه به منظور حصول اطمینان از استفاده بهینه و مؤثر از منابع اقتصادی خود و سنجش عملکرد مدیران نیازمند به اطلاعات بودند. به همین دلیل شرکتها اقدام به ارائه گزارشهای مالی نمودند.

مجموعه صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد به همراه یادداشت‌های توضیحی پیوست، اجزای محوری گزارش‌های مالی و عمده‌ترین وسیله انتقال اطلاعات می‌باشند و اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد.

احتمال وجود سوء نیت در تهیه و تنظیم گزارشهای مالی توسط هیأت مدیره شرکتها، سبب شد تا نیاز به حسابرسی و افرادی بنام حسابرس احساس شود. حسابرسی عبارت است از فرایندی که بوسیله آن شخص با صلاحیت مستقلی شواهد مربوط به اطلاعات قابل اندازه‌گیری مربوط به واحدی اقتصادی را به منظور تعیین و ارائه گزارش درباره میزان مطابقت بین آن اطلاعات و ملاکهای وضع شده جمع‌آوری و ارزیابی می‌کند. هدف حسابرسی اظهار نظر نسبت به درست و منصفانه بودن صورت‌های مالی است. حسابرس فردی است که به منظور اعتبار بخشیدن به اطلاعات مالی مندرج در صورت‌های مالی، اسناد و مدارک و صورت‌های مالی تهیه شده توسط شرکتها را رسیدگی و نظر تخصصی و مستقل خود را در مورد مربوط بودن اطلاعات که به طور یکنواخت و طبق اصول متداول حسابداری مناسب با نوع فعالیت شرکت ارائه شده و به نحو کافی افشاء شده است، را طی گزارش ارائه می‌نماید.

بهمین ماه ۱۳۸۰ توسط مجلس شورای اسلامی تبصره "۱" ماده "۱۱۰" حذف شده و ماده "۲۷۲" به شرح ذیل به قانون اضافه گردیده است که بیانگر توجه بیشتر نهادهای مسئول کشور به حسابرسی و مشخص شدن جایگاه قانونی حسابرسان در این زمینه است. (تاجانی، بهرام، ۱۳۸۷، ۸۴)

ماده ۲۷۲- سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده‌دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند. (تاجانی، بهرام، ۱۳۸۷، ۱۸۳)

گزارش اخیرالذکر باید شامل موارد زیر باشد :

- اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری.
- تعیین درآمد مشمول مالیات براساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.
- اظهار نظر نسبت به مالیاتهای تکلیفی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.
- سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهند شد.

تبصره ۱- اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورتهای مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی وظیفه اعتباردهی آن است زیرا تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نیاز به اطلاعات قابل اتکا دارد. اعتبار دادن به صورتهای مالی به معنای ایجاد اطمینان به مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آن است. انجام حسابرسی و بررسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل، بهترین نوع حفاظت از منافع همگانی است. اگر چه هر گونه سرمایه‌گذاری با مخاطراتی همراه است اما اگر سرمایه‌گذاران در شرکتهایی سرمایه‌گذاری کنند که صورتهای مالی آنها را حسابرسان مستقل، بطور مرتب حسابرسی نمی‌کنند، در معرض مخاطرات ناشناخته خواهند بود. منظور از صورتهای مالی حسابرسی شده آن دسته از صورتهای مالی است که ترازنامه، صورتهای سود و زیان و سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد شرکت همراه یک گزارش حسابرسی است که توسط حسابرسان مستقل تهیه و در آن نظر حرفه‌ای نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی شرکت ارائه شده باشد. (نیکخواه آزاد، علی، ۱۳۷۹، ۲۵)

آن دسته از صورتهای مالی که توسط مدیریت شرکت تهیه و قبل از حسابرسی یا بررسی حسابرسان مستقل به استفاده کنندگان خارج از شرکت ارائه می‌شود، اعتبار کمی دارد، صورتهای مالی حسابرسی نشده به دلایل مختلف از قبیل اشتباهات تصادفی، تخطی از اصول حسابداری، تعصب ناآگاهانه و تحریف عمدی، بسیار کمتر از صورتهای مالی حسابرسی شده قابل اتکا می‌باشد. از طرف دیگر با توجه به موارد قانونی ذکر شده در ذیل نقش حسابرسی در زمینه مالیاتها و تعیین درآمد مشمول مالیات حائز اهمیت می‌باشد. (کمیته بررسی و تدوین دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۷۳، ۱۴۲)

در مورد شرکتهای دولتی در تبصره ذیل ماده ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ پیش‌بینی شده بود که دفاتر و ترازنامه و حساب سود و زیان آن دسته از شرکتهای دولتی که به وسیله مؤسسات حسابرسی دولتی مورد رسیدگی قرار می‌گیرند، پس از تصویب مجمع عمومی یا مراجع صلاحیتدار شرکت، از لحاظ مالیاتی دیگر محتاج رسیدگی مجدد نیست و می‌تواند مورد قبول مأموران تشخیص قرار گیرد. طبق قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷

گزارشات مقبول برای شرکتهای مورد بررسی این سازمان ارائه نمود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

"ماتز" و "شرف" در فصل اول کتاب فلسفه حسابرسی می‌نویسند: (mautz&sharaf, 1961, 5) این کتاب کوششی در جهت ارائه کلی تئوری حسابرسی است. از دید گروهی، اگر چنین کاری غیرممکن نباشد، بعید است. گروه دیگر معتقدند که این کاری بیهوده است.

بسیاری تصور می‌کنند که حسابرسی موضوعی کاملاً عملی بوده و فاقد تئوری است از نظر آنها حسابرسی عبارت است از یک سری روش‌ها، شیوه‌ها، تکنیک‌ها و عملیات است که نیاز کمی به توضیحات، تعاریف، تطابق و بحث‌هایی که اغلب مجموعاً تئوری را می‌سازند دارد. تئوری حسابرسی مورد کم توجهی بوده است و به همین دلیل "ماتز" و "شرف" تشویق شدند که امکان شکل‌گیری تئوری حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند.

برخی از تحقیقات مشابه با این تحقیق که در سطح دکترا و کارشناسی ارشد انجام شده است. عبارتند از:

تأثیر محتوای گزارشهای حسابرسی بر قیمت سهام شرکت‌ها در بورس تهران / ازگلی، مصطفی، دانشکده معارف اسلامی و مدیریت دانشگاه امام صادق (ع). سال ۱۳۷۹ پایان نامه کارشناسی ارشد. محقق در تحقیق مذکور به بررسی تأثیر گزارشات حسابرسی بر قیمت سهام پرداخته است.

بررسی و ارزیابی فرآیند ذهنی و عملی حسابرسان مستقل در ارزیابی سطح اهمیت بندهای توضیحی مندرج در گزارشهای حسابرسی مالی در ایران، حاجی پور، ولی الله، ۱۳۷۶، پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده علوم اداری - دانشگاه تهران - سال ۱۳۷۶ پایان نامه کارشناسی ارشد محقق در تحقیق مذکور به بررسی فرآیند ارزیابی سطح اهمیت بندهای توضیحی مندرج در گزارشهای حسابرسی می‌پردازد.

بررسی دلایل رد یا مشروط شدن گزارشهای حسابرسی در شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه

از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورتهای مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت، پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد. [قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، زمستان ۱۳۸۰، ناشر: روزنامه رسمی کشور، ص. ۳۷]

در مورد شرکتهای غیردولتی در ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی قانون مربوطه می‌گوید:

«حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی که عهده‌دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی و یا حسابرسی اشخاص مشمول ماده دو این آیین‌نامه می‌باشند در صورت درخواست اشخاص مزبور مکلفند علاوه بر گزارش موضوع ماده ۴ فوق، گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه‌ای طبق نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و در دسترس قرار می‌گیرد تنظیم کند و جهت تسلیم به حوزه مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند».

همینطور، در ماده ۶ می‌گوید:

«مأموران تشخیص مالیات، گزارش حسابرسی مالیاتی را که همراه اظهارنامه مالیاتی تا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی، تسلیم شده باشد، بدون رسیدگی قبول کرده و مطابق مقررات مالیاتی برگ تشخیص مالیاتی صادر می‌نمایند».

با عنایت به موارد فوق، اظهار نظرهای مختلف گزارشات حسابرسی در تصمیم‌گیری و قضاوت‌های استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بسیار مؤثر و تأثیرگذار می‌باشد، بنابراین بررسی علل صدور گزارشات حسابرسی با اظهار نظرهای مختلف، مبحث بسیار بااهمیت و مهمی می‌باشد.

با عنایت به توضیحات فوق در تحقیق حاضر قصد بر این بوده است که با مشخص شدن علل اصلی صدور گزارشات حسابرسی غیرمقبول در سازمان حسابرسی که تنها مؤسسه حسابرسی دولتی در ایران می‌باشد، می‌توان راهکارهایی برای رفع موارد مزبور و ایجاد امکان صدور

از آنجا که اتخاذ تصمیمات اقتصادی و تخصصی بهینه منابع بدون وجود گزارشات حسابرسی قابل اتکا امکان پذیر نمی‌باشد. گزارشات حسابرسی مدرکی مختصر و پراهمیت است که اعتبار یک مجموعه از صورتهای مالی را افزایش و آنرا برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و ... مقبول تر می‌سازد. اطلاعات مندرج در گزارشات حسابرسی و انواع اظهارنظرهای حسابرسی در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوتهای استفاده کنندگان از این گزارشات نقش مهمی ایفا می‌کند. در رابطه با گزارشات حسابرسی و دلایل صدور انواع اظهارنظرهای حسابرسی نظریاتی براساس رهنمودهای حسابرسی وجود دارد که به شرح ذیل می‌باشد:

حسابرسان هنگامیکه محدودیتی در رسیدگی خود داشته باشند، یا زمانیکه یک یا چند قلم از اقلام صورتهای مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه نشده باشد، نسبت به صورتهای مالی نظر مشروط اظهار می‌کنند. اگر حسابرسان نتوانند مطلوبیت ارائه صورتهای مالی را بطور کلی مشخص سازند، عدم اظهارنظر ارائه خواهند کرد. این نوع گزارش، نتیجه وجود محدودیتی عمده در دامنه رسیدگی حسابرسان یا محدودیتی است که توسط صاحبکار تحمیل شده باشد. نظر مردود اظهار میدارد که صورتهای مالی به نحو مطلوب ارائه نشده است. در مواردی که حسابرسان نظر مردود اظهار می‌کنند باید شواهد کافی برای اظهارنظر نامطلوب خود گردآوری کرده باشند.

با عنایت به مطالب فوق محقق سعی دارد با استفاده از بندهای تعدیلی در گزارشات حسابرسی بررسی نماید که آثار هر یک از بندهای تعدیلی منجر به صدور چه نوع اظهارنظری در گزارشات حسابرسی خواهد شد که بر این اساس فرضیات تحقیق تبیین گردید.

با توجه به مجموعه مطالبی که در مبانی نظری تحقیق به تفصیل بیان شده است و مطالبی که بعنوان اهداف تحقیق و بحث مربوط به سؤالات اصلی تحقیق مطرح گردید فرضیه‌های تحقیق در قالب سه فرضیه به شرح ذیل تدوین می‌گردد :

علامه طباطبائی طبیعی، مینا، سال ۱۳۷۲، پایان نامه کارشناسی ارشد.

بررسی، تجزیه و تحلیل دلایل وجود اظهار نظرهای غیرمقبول در گزارشات حسابرسی شرکتهای دولتی و شرکتهای وابسته به نهادهای انقلاب، دانشکده مدیریت و حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، نوری قشلاقی، جابر، ۱۳۷۵، پایان نامه کارشناسی ارشد. محقق در این تحقیق به این نتیجه رسیده است که سیستمهای مالی استفاده از اصول و استانداردهای حسابداری در نگهداری حسابها و اطلاعات و اسناد و مدارک مربوط و سیستم گزارشگری مالی در شرکتهای دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی وضعیت مطلوبی ندارد، و بایستی مدیران شرکتهای برنامه ریزی صحیح، استقرار کنترلهای داخلی مناسب تلاش مستمری جهت بهبود سیستمهای مالی شرکتهای خود انجام دهند.

بررسی آثار صورتهای مالی حسابرسی شده بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات، نوریان، پروانه، ۱۳۸۰، پایان نامه کارشناسی ارشد.

مسئولیت قانونی حسابرسان مستقل در ایران، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، یوسفی، ابوالفضل، ۱۳۷۹، پایان نامه کارشناسی ارشد.

### ۳- فرضیه های پژوهش و دلایل تبیین آن

سؤالات اصلی تحقیق که محقق انتظار دارد پاسخ مناسبی برای آنها ارائه شود عبارتند از :

عمده‌ترین علت صدور گزارشات غیرمقبول اعم از اظهار نظر مشروط، عدم اظهار و مردود) در سازمان حسابرسی کدامیک از موضوعات ذیل می‌باشد :

- آیا دلیل اصلی صدور گزارشات حسابرسی غیر مقبول، انحراف از استانداردهای حسابداری می‌باشد؟
- آیا محدودیت در دامنه رسیدگی، دلیل اصلی صدور گزارشات حسابرسی غیرمقبول می‌باشد؟
- آیا علت صدور گزارشات حسابرسی غیر مقبول ناشی از ابهامات اساسی می‌باشد؟

خارجی مقالات و مجلات برای جمع‌آوری اطلاعات مندرج در گزارشات حسابرسی با مراجعه به هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی و دریافت گزارشات حسابرسی "285" شرکت برای دو سال که مجموعاً "۵۷۰" گزارش گردید، صورت گرفته است.

برای تحلیل داده‌ها از روش‌های آماری مختلف حسب مورد استفاده شده است. توصیف داده‌ها از طریق محاسبه شاخص‌های مرکزی (میانگین و میانه) و شاخص‌های پراکندگی (واریانس و انحراف معیار) محاسبه شده و در آمار استنباطی با استفاده از آزمون مقایسه نسبت به بررسی فرضیه‌ها اقدام شده است.

در این تحقیق گزارش‌های حسابرسی غیر مقبول "۲۸۵" شرکت دریافت و تک تک گزارشات براساس اظهارنظرهای مشروط، عدم اظهارنظر و مردود مورد بررسی قرار گرفته است و تعداد بندهای توضیحی (شرط) به تفکیک بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری، بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی و بندهای ابهام طبقه‌بندی شده است و درصد هر یک از این بندها نسبت به کل بندهای توضیحی استخراج شده است. نهایتاً براساس درصد‌های، تعداد بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری، محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام نسبت به کل بندها از طریق آزمون فرض نسبتها مورد آزمون قرار گرفته است و آماره آزمون "z" می‌باشد و مقایسه اعداد حاصله با جدول آماری مقادیر کوانتیل‌های توزیع نرمال بوده است.

#### ۵- متغیرهای پژوهش

**حسابرسی:** حسابرسی عبارت است از فرآیند منظم و با قاعده (سیستماتیک) جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع.

**صورت‌های مالی حسابرسی شده:** منظور از صورت‌های مالی حسابرسی شده آن دسته از صورت‌های مالی است که ترازنامه، صورت‌های سود و زیان، سود و زیان انباشته و صورت گردش وجوه نقد شرکت همراه با یک

**فرضیه ۱-** عمده‌ترین علت صدور گزارشات مشروط، عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی است.

**فرضیه ۲-** عمده‌ترین علت صدور گزارشات عدم اظهار نظر، وجود محدودیتهای اساسی در دامنه رسیدگی به صورتهای مالی است.

**فرضیه ۳-** بندهای گزارشات مردود از لحاظ تعدادی عمدتاً مربوط به عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی است.

#### ۴- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش از روش تحقیق زمینه‌یابی از نوع اکتشافی استفاده شده است. برای تبیین موضوع تحقیق و یافتن متغیرهای مؤثر در فرآیند پژوهش برای تعیین فرضیه‌های تحقیق با مراجعه به هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی، مطالعه گزارشات حسابرسی و مصاحبه با مدیران حسابرسی از طریق اکتشافی اقدام گردید. جمع‌آوری اطلاعات جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق نیز از طریق مطالعه (که از روش‌های جمع‌آوری اطلاعات در تحقیق زمینه‌یابی است) گزارشات حسابرسی غیر مقبول در سازمان حسابرسی، دویست و هشتاد و پنج (۲۸۵) شرکت حسابرسی شده، مورد بررسی قرار گرفت نوع پژوهش، مورد نظر از آن دیدگاه که به بررسی داده‌های مرتبط با دوره‌ای از زمان می‌پردازد مقطعی است و از آن لحاظ که نتایج کسب شده می‌تواند در فرآیند استفاده جهت بهبود روشهای تهیه گزارشات حسابرسی و صورتهای مالی به خدمت درآید، کاربردی خواهد بود و از این نظر که بر پایه داده واقعی صورت می‌گیرد، تحقیقی تجربی می‌باشد.

در این تحقیق اطلاعات مربوط به گزارشات حسابرسی غیرمقبول، که بطور نمونه جهت مطالعه مورد بررسی قرار گرفته است و تعداد آن برای هر سال "۲۸۵" گزارش می‌باشد که جمعاً معادل "۵۷۰" گزارش حسابرسی (برای ۲۸۵ شرکت برای دو سال) بوده، از ابزار تحقیق حاضر می‌باشد.

برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با ادبیات تحقیق از روش کتابخانه‌ای با استفاده از کتب و نشریات داخلی و

گردش وجوه نقد(شرکت) را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

#### ۶- نتایج پژوهش و تجزیه و تحلیل داده ها

نتایج آزمون نسبت‌ها برای قضاوت در سطح (۵٪) به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

#### الف: تجزیه و تحلیل گزارشات مشروط

در مورد گزارشات مشروط، با توجه به فراوانی بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی نسبت به آزمون مقایسه نسبت این دو سری بندها بشرح زیر عمل شده است.

#### گزارشات مشروط شرکتهای مورد بررسی در سال

##### اول

با توجه به آزمون نسبت‌ها و محاسبه آماره آزمون، ( $Z=11$ ) می‌باشد. می‌توان نتیجه گرفت که آماره آزمون در سطح (۵٪) (=) در منطقه عدم پذیرش  $H_0$  قرار داشته و لذا فرضیه صفر رد می‌شود. بدین لحاظ نتیجه گرفته می‌شود که اختلاف معنی‌داری میان انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی در مورد کلیه شرکتهای مورد بررسی وجود دارد. همچنین میزان فراوانی بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی بیشتر از پندهای انحراف از استانداردهای حسابداری می‌باشد.

گزارش حسابرسی است که توسط حسابرسان مستقل تهیه و در آن نظر حرفه‌ای نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی شرکت ارائه شده باشد.

**گزارش حسابرس:** مدرکی که حسابرسی مستقل پس از تکمیل رسیدگی به صورت‌های مالی واحد اقتصادی و بر اساس یافته‌های حسابرسی صادر می‌کند و در آن، نظر حرفه‌ای خود را درباره صورت‌های مالی مورد رسیدگی ارائه و ویژگی و محدودیت‌های مسئولیتی را که بعهد می‌گیرد، بیان می‌کند.

**انواع اظهارنظر:** گزارش حسابرس باید حاوی اظهار نظر صریح و کتبی حسابرس درباره صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه واحد باشد.

- اظهارنظر مقبول: نظر حسابرسان مبنی بر اینکه صورت‌های مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد (شرکت) را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.
- اظهار نظر مشروط: شکل تعدیل شده‌ای از گزارش استاندارد حسابرسان، با بهره‌گیری "از به استثنای" برای محدود کردن نظر حسابرسان درباره صورت‌های مالی.
- عدم اظهارنظر: گونه‌ای گزارش (حسابرسان) که در آن، حسابرسان بیان می‌دارند نسبت به صورت‌های مالی، نظری اظهار نمی‌کنند.
- اظهارنظر مردود: اظهارنظر حسابرسان مبنی بر اینکه صورت‌های مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و

#### جدول نتایج آزمون نسبتها

$Z = -0/52$	گزارشات مشروط شرکتهای بوری در سال اول	۱
$Z = 41$	گزارشات مشروط شرکتهای بخش عمومی در سال دوم	۲
$Z = 11$	کل گزارشات مشروط شرکتهای مورد بررسی در سال اول	۳
$Z = 1/28$	گزارشات مشروط شرکتهای بوری در سال دوم	۴
$Z = 0/66$	گزارشات مشروط شرکتهای بخش عمومی در سال اول	۵
$Z = 9/50$	کل گزارشات مشروط شرکتهای مورد بررسی در سال دوم	۶
$Z = 21/13$	گزارشات عدم اظهارنظر شرکتهای بخش عمومی در سال اول	۷
$Z = 21/23$	گزارشات عدم اظهارنظر شرکتهای بخش عمومی در سال دوم	۸
$Z = 4/53$	گزارشات مردود شرکتهای بخش عمومی در سال اول	۹
$Z = 5/64$	گزارشات مردود شرکتهای بخش عمومی در سال دوم	۱۰

## گزارشات مشروط شرکت‌های مورد بررسی در سال دوم

با توجه به آزمون نسبت‌ها و محاسبه آماره آزمون،  $(Z= 9/50)$  می‌باشد. می‌توان نتیجه گرفت که آماره آزمون در سطح  $(\alpha = 5\%)$  در منطقه عدم پذیرش  $H_0$  قرار داشته و لذا فرضیه صفر رد می‌شود. بدین لحاظ نتیجه گرفته می‌شود که اختلاف معنی‌داری میان انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی در مورد کلیه شرکت‌های مورد بررسی وجود دارد. همچنین میزان فراوانی بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی بیشتر از بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری می‌باشد.

### ب: تجزیه و تحلیل گزارشات عدم اظهارنظر

در مورد گزارشات عدم اظهارنظر، با توجه به فراوانی بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام نسبت این دو سری بندها بشرح زیر عمل شده است.

## گزارشات عدم اظهارنظر شرکتهای مورد بررسی در

### سال اول

با توجه به آزمون نسبت‌ها و محاسبه آماره آزمون،  $(Z= 21/13)$  می‌باشد. می‌توان نتیجه گرفت که آماره آزمون در سطح  $(\alpha = 5\%)$  در منطقه عدم پذیرش  $H_0$  قرار داشته و لذا فرضیه صفر رد می‌شود. بدین لحاظ نتیجه گرفته می‌شود که اختلاف معنی‌داری میان محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام در مورد شرکت‌های بخش عمومی وجود دارد. همچنین میزان فراوانی بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی بیشتر از بندهای ابهام می‌باشد.

## گزارشات عدم اظهارنظر شرکتهای مورد بررسی در

### سال دوم

با توجه به آزمون نسبت‌ها و محاسبه آماره آزمون،  $(Z= 21/23)$  می‌باشد. می‌توان نتیجه گرفت که آماره آزمون در سطح  $(\alpha = 5\%)$  در منطقه عدم پذیرش  $H_0$  قرار داشته و لذا فرضیه صفر رد می‌شود. بدین لحاظ نتیجه گرفته می‌شود که اختلاف معنی‌داری میان محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام در مورد شرکت‌های بخش عمومی وجود دارد. همچنین میزان فراوانی بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی بیشتر از بندهای ابهام می‌باشد.

## ج: تجزیه و تحلیل گزارشات مردود

در مورد گزارشات مردود، با توجه به فراوانی بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی نسبت به آزمون مقایسه نسبت این دو سری بندها بشرح زیر عمل شده است.

## گزارشات مردود شرکت‌های مورد بررسی در سال

### اول

با توجه به آزمون نسبت‌ها و محاسبه آماره آزمون،  $(Z= 4/53)$  می‌باشد. می‌توان نتیجه گرفت که آماره آزمون در سطح  $(\alpha = 5\%)$  در منطقه عدم پذیرش  $H_0$  قرار داشته و لذا فرضیه صفر رد می‌شود. بدین لحاظ نتیجه گرفته می‌شود که اختلاف معنی‌داری میان انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی در مورد شرکت‌های بخش عمومی وجود دارد. همچنین میزان فراوانی بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری بیشتر از محدودیت در دامنه رسیدگی می‌باشد.

## گزارشات مردود شرکتهای مورد بررسی در سال

### دوم

با توجه به آزمون نسبت‌ها و محاسبه آماره آزمون،  $(Z= 5/64)$  می‌باشد. می‌توان نتیجه گرفت که آماره آزمون در سطح  $(\alpha = 5\%)$  در منطقه عدم پذیرش  $H_0$  قرار داشته و لذا فرضیه صفر رد می‌شود. بدین لحاظ نتیجه گرفته می‌شود که اختلاف معنی‌داری میان انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی در مورد شرکت‌های بخش عمومی وجود دارد. همچنین میزان فراوانی بندهای انحراف از استانداردهای حسابداری بیشتر از محدودیت در دامنه رسیدگی می‌باشد.

## ۷- نتیجه گیری و بحث

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات بدست می‌آورد. حرفه حسابرسی شامل خدمات حسابرسی می‌باشد که این حرفه به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به عوامل مختلفی



صورت‌های مالی می‌باشد و فرضیه تحقیق مورد قبول واقع می‌شود.

#### نتایج آزمون فرض نسبتها در مورد فرضیه دوم:

۱) گزارشات عدم اظهارنظر در شرکت‌های مورد بررسی، علت اصلی محدودیت در دامنه رسیدگی می‌باشد و فرضیه صفر مورد قبول واقع می‌شود.

#### نتایج آزمون فرض نسبتها در مورد فرضیه سوم:

۱) گزارشات مردود در شرکت‌های مورد بررسی، علت اصلی از لحاظ تعدادی مربوط به بندهای عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی می‌باشد و فرضیه صفر مورد قبول واقع می‌شود.

با توجه به نتایج حاصل از تحقیق حاضر موارد ذیل، پیشنهاد می‌گردد:

۱) در بررسی گزارشات حسابرسی این واقعیت مشهود می‌باشد که هر چند گزارشات حسابرسی که توسط گروه‌های مختلف حسابرسی تهیه می‌شود، از لحاظ ظاهری تقریباً یکسان می‌باشند، اما با مطالعه دقیق‌تر اینگونه گزارشات می‌توان به این نتیجه رسید که برخی از گروه‌های حسابرسی در تهیه گزارشات خود نهایت دقت را بعمل می‌آورند و گزارشات آنان حاوی بندهای مهمی می‌باشد در حالیکه گروهی دیگر از گزارشات حسابرسی حاوی بندهای بسیار سطحی می‌باشد. لذا پیشنهاد می‌شود که هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی و واحد کنترل کیفی سازمان حسابرسی جهت نظارت دقیق و بررسی گزارشات حسابرسی تهیه شده و یکسان سازی گزارشات از لحاظ محتوا بصورت فعال عمل نمایند.

۲) با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری و حسابرسی برای اولین بار در کشور تدوین و لازم الاجرا شده است، لذا پیشنهادات به شرح ذیل ارائه می‌شود:

- استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌بایست با توجه به نیازهای جامعه تدوین گردد.
- ملزم نمودن کلیه واحدهای اقتصادی در به کارگیری استانداردهای تدوین شده.
- مراکزی جهت آموزش و بکارگیری صحیح استانداردهای تدوین شده برای کادر مالی واحدهای تجاری و علاقه‌مندان دایر گردد.

از جمله تدوین استانداردهای حسابرسی منطبق با نیازها و بکارگیری درست و صحیح استانداردها می‌باشد.

هدف اصلی تحقیق مشخص نمودن علل صدور گزارشات حسابرسی غیرمقبول (مشروط، مردود، عدم اظهارنظر) توسط سازمان حسابرسی برای استفاده از آن در چهارچوب اصول و موازین حسابرسی و همچنین بهینه‌سازی روشهای حسابرسی می‌باشد و اینکه آثار هر یک از بندهای توضیحی (شرط) منجر به صدور چه نوع اظهارنظری در گزارشات حسابرسی می‌شود.

با توجه به میزان فراوانی و توزیع بندهای توضیحی (شرط) استخراجی از نمونه‌های مورد مطالعه نتایج زیر قابل تبیین است:

در مورد گزارشات مشروط بیشترین فراوانی در ارتباط با انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی می‌باشد و به این ترتیب فرضیه‌های اول و دوم تأیید شده است و برای سطح‌بندی از آزمون‌های مقایسه‌ای استفاده می‌شود که نتایج به شرح آتی ارائه گردیده است.

همچنین در مورد فرضیه سوم پژوهش نیز فراوانی انحراف از استانداردهای حسابداری بیشترین بوده است. و از آنجایی که بررسی علل صدور گزارشات غیر مقبول در سازمان حسابرسی برای اولین بار به شیوه ای که در تحقیق حاضر بیان شده است صورت گرفت لذا تحقیقات مشابهی در این خصوص وجود ندارد که بتوان با نتایج تحقیق حاضر مقایسه نمود.

#### نتایج آزمون فرض نسبتها در مورد فرضیه اول:

۱) گزارشات مشروط در شرکت‌های بزرگ، علت اصلی عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی می‌باشد و فرضیه صفر مورد قبول واقع می‌شود.

۲) گزارشات مشروط در شرکت‌های متعلق به بخش عمومی، علت اصلی محدودیت در دامنه رسیدگی در تهیه صورت‌های مالی می‌باشد و فرضیه تحقیق مورد قبول واقع می‌شود.

۳) گزارشات مشروط شرکت‌های مورد بررسی، علت اصلی محدودیت در دامنه رسیدگی در تهیه

- (۳) بکار گماردن افراد مطلع و متخصص در مسایل مالی و تجاری. همچنین انتصاب حداقل یک نفر متخصص امور مالی در هیأت‌مدیره واحدهای تجاری.
- (۴) بعلت عدم وجود الزامات قانونی جهت رفع بندهای گزارش حسابداری اغلب مشاهده می‌شود که تعدادی از بندهای گزارش حسابداری در طی چندین سال بطور متوالی تکرار می‌شوند، بدون آنکه تلاشی جهت رفع این موارد بعمل آید. به نظر می‌رسد که قبل از هر چیزی می‌باید اعضاء هیأت‌مدیره شرکتها را ملزم به رفع بندهای گزارشات حسابداری نمود. لذا پیشنهاد می‌شود الزامات قانونی جهت رفع بندهای گزارشات حسابداری از طرف مقامات ذیصلاح ارائه گردد تا شاهد بهبود روش‌های تهیه صورت‌های مالی و به دنبال آن بهبود روش‌های تهیه گزارشات حسابداری باشیم.
- (۵) بها دادن مجامع عمومی به گزارشات حسابداری و مسایل مالی واحدهای اقتصادی، همچنین پیگیری پیشنهادات و راه‌حل‌های پیشنهادی حسابرسان توسط واحدهای تجاری.
- (۶) تدوین قوانین لازم جهت برخورد با مدیران متخلف و عدم تصویب صورتهای مالی و تسویه حساب با هیأت‌مدیره شرکت‌هایی که دارای اشکالات عمده می‌باشند و همچنین پیگیری تکالیف مجمع تا رفع تکالیف مزبور.
- فهرست منابع**
- (۱) ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۷۹)، "فرهنگ اصطلاحات حسابداری" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۳۸
- (۲) ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۷۸)، "سیر تحول گزارش حسابداری و چشم‌انداز آینده آن" فصلنامه حسابداری، شماره ۳، ص. ۳۴
- (۳) سجادی نژاد، حسن، اکبری، فضل‌ا... (۱۳۷۶)، "فرهنگ اصطلاحات حسابداری" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۱۱
- (۴) شباهنگ، رضا (۱۳۷۳)، "حسابرسی عملکرد مدیریت" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۹۸
- (۵) عظیمی، سعید، (۱۳۷۸)، "انتخاب حسابرسان و بازرس قانونی در شرکتهای سهامی" ماهنامه حسابداری، شماره ۱۳۱.
- (۶) کمیته فنی سازمان حسابداری، (۱۳۸۸)، "استانداردهای حسابداری" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۴
- (۷) کمیته فنی سازمان حسابداری، (۱۳۸۸)، "استانداردهای حسابداری" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۴۵
- (۸) کمیته فنی سازمان حسابداری، (۱۳۸۷)، "آیین رفتار حرفه‌ای" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۳
- (۹) کمیته بررسی و تدوین دستورالعمل حسابداری، (۱۳۷۳)، "دستورالعمل حسابداری جلد اول و دوم" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۹۵
- (۱۰) گل‌ساز شیرازی، عبدالعلی، (۱۳۷۱)، "حسابرسی داخلی"
- (۱۱) نیکخواه آزاد، علی، (۱۳۷۹)، "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۱
- (۱۲) والتر بی. میگز، ا. ری. ویتینگتون، کرت پینی، رابرت اف. میگز، (۱۹۸۹)، "اصول حسابداری جلد ۱" ترجمه ارباب سلیمانی، عباس، نفری، محمود، تهران، انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۸۷، آذرماه، (۱۳۷۵).
- (۱۳) والتر بی. میگز، ا. ری. ویتینگتون، کرت پینی، رابرت اف. میگز (۱۹۸۹)، "اصول حسابداری جلد ۲" ترجمه ارباب سلیمانی، عباس، تهران، انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۰۵، شهریور (۱۳۷۵).
- (۱۴) هندریکسن، بردا (۱۳۷۴)، "تاریخ چهار هزار ساله حسابداری" ترجمه پوریا نسب، امیر، تالانه، عبدالرضا، ماهنامه حسابداری شماره ۱۰۹
- (۱۵) هیأت مؤسس جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۸۰)، "مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران" انتشارات سازمان حسابداری، نشریه ۱۴۷