

## گزارش کنونی و جدید حسابرس: دیدگاه حسابرسان

## ایرانی

ندا جعفری نسب کرمانی\*، مهناز ملانظری\*\*

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۸/۰۳

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۱۹

## چکیده

با توجه به تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ و تدوین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ توسط هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی و اجرایی شدن آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶، هدف پژوهش حاضر بررسی دیدگاه حسابرسان در مورد گزارش کنونی و جدید حسابرس با توجه به تحولات اخیر در گزارش حسابرس است. این پژوهش از نوع پیمایشی است و از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی، شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی عضو سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران است. از اعضای جامعه آماری ۴۰۰ نفر در هم‌اندیشی "تحولات اخیر در گزارش حسابرس" در اسفندماه ۱۳۹۶ شرکت نمودند که همگی به عنوان نمونه آماری می‌باشند. از ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده ۷۲ پرسشنامه کامل و قابل استفاده بود. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسان نسبت به مزایا و معایب گزارش کنونی حسابرس دیدگاه‌های متفاوتی دارند و تغییر گزارش کنونی حسابرس را ضروری می‌دانند. هم‌چنین حسابرسان با گزارش جدید حسابرس، اجرای مرحله‌ای و هم‌زمان آن برای کلیه واحدهای اقتصادی و شخصیت‌های حسابداری و افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش حسابرس موافقت یافته‌های پژوهش می‌تواند بینشی را برای مرجع استانداردگذار حسابرسی و نیز سازمان بورس و اوراق بهادار فراهم کند که به سوی پذیرش استانداردهای جدید حسابرسی حرکت کنند. هم‌چنین این پژوهش شواهدی را برای حرفه و دانش حسابرسی در خصوص نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به تحولات اخیر گزارش حسابرس فراهم می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** گزارش کنونی حسابرس، گزارش جدید حسابرس، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/jera.2018.20309.2038

\* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، (nedajafari86@yahoo.com)

\*\* دانشیار گروه حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، (نویسنده مسئول)، (molanzari@alzahra.ac.ir)

## مقدمه

حسابرسی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش، ریسک اطلاعات را کاهش و اعتماد عمومی را تقویت می‌کند. گزارش‌های حسابرسی فاقد کیفیت می‌تواند منجر به پیامدهای ناگوار برای حرفه حسابرسی، اشخاص و جامعه شود. گزارش استاندارد کنونی حسابرس، صورت‌های مالی حسابرسی شده، فرایند حسابرسی، مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس را توصیف می‌کند که مهم‌ترین بخش این گزارش، اظهارنظر وی است. این الگو دارای مزایای بسیاری بوده و طی دهه‌های طولانی در بسیاری از حوزه‌ها و مناطق اجرا شده است. با این حال مدت طولانی است که گزارش کنونی حسابرس از لحاظ شکل، محتوا و ارزش اطلاع‌رسانی مورد بحث و انتقاد قرار گرفته است. رسوایی‌های مالی دهه ۷۰ و ۸۰ میلادی، وقوع بحران مالی جهانی در سال ۲۰۰۸، پیچیدگی محیط کسب و کار جهانی، افزایش پیچیدگی در استانداردهای گزارشگری مالی منجر به افزایش تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر از حسابرسان گردید. برای پاسخ به نیاز استفاده‌کنندگان، فشار از سوی مراجع حامی سرمایه‌گذاران نظیر سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار و کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا افزایش یافت. با افزایش این فشارها، استانداردهای گزارشگران و مقررات‌گذاران مختلف در سراسر دنیا نظیر هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی، هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، شورای گزارشگری مالی انگلستان و اتحادیه اروپا برای پاسخ به این نیازها اقداماتی را آغاز نمودند که منجر به تجدیدنظر در برخی از استانداردهای موجود حسابرسی یا تدوین استانداردهای جدید گردید. بنابراین با در نظر گرفتن تحولات اخیر در گزارش حسابرس در دنیا و از طرفی با توجه به بحث پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بسیاری از کشورها از جمله ایران، هدف پژوهش حاضر بررسی دیدگاه حسابرسان در ارتباط با گزارش کنونی حسابرس در ایران و هم‌چنین بررسی دیدگاه آنان در خصوص گزارش جدید حسابرس مطرح شده در دنیا می‌باشد. به همین منظور با بهره‌گیری از پژوهش پیمایشی به جمع‌آوری و تحلیل داده‌های مربوط به دیدگاه حسابرسان پرداخته شد.

## مبانی نظری

در حال حاضر روش اصلی برقراری ارتباط با ذی‌نفعان یک واحد تجاری، گزارش حسابرس است که مهم‌ترین بخش این گزارش، اظهارنظر حسابرس است که به شکل دو وجهی رد/

پذیرش ارائه می‌گردد. بحث‌های مطرح شده در سال‌های اخیر و مطالعه‌های تحقیقاتی که در مورد گزارش حسابرس صورت گرفته‌اند، اطلاعات زیادی درباره نگرش استفاده‌کنندگان درباره مربوط بودن و مفید بودن گزارش حسابرس ارائه نموده‌اند. به طور کلی این مطالعه‌ها نشان می‌دهد که: الف) حسابرسی صورت‌های مالی و اظهارنظر حسابرس مستقل درباره صورت‌های مالی واحد تجاری ارزشمند تلقی می‌شوند. با این حال محتوای گزارش حسابرس به غیر از اطلاع‌رسانی درباره نتایج کلی حاصله، ارزش اطلاعاتی دیگری ندارد. ب) استفاده‌کنندگان از این امر آگاه هستند که اطلاعات غنی‌تری درباره واحد تجاری و عملیات حسابرسی وجود دارد که هم‌اکنون در صورت‌های مالی حسابرسی شده و یا از طریق مکانیزم‌های دیگر افشاها شرکتی و همین‌طور گزارش حسابرس ارائه نمی‌شود. استفاده‌کنندگان تمایل دارند که این اطلاعات را به طور مستقیم از طریق واحد تجاری و یا از طریق حسابرس و براساس درک وی از این موضوع‌ها دریافت نمایند. آن‌ها معتقدند این قبیل اطلاعات به آن‌ها در ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد واحد تجاری و همچنین کیفیت گزارشگری شرکتی و عملیات حسابرسی کمک می‌کند. ج) برخی استفاده‌کنندگان معتقدند که ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرس را می‌توان با ایجاد تغییر در ساختار یا واژه‌های بکار گرفته شده در این گزارش بهبود بخشید (IAASB, 2011).

به طور کلی مطالعه‌ها نشان می‌دهند که استفاده‌کنندگان به ویژه سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی خواستار بهبود گزارش حسابرس با هدف شفافیت بیشتر هستند. از دیگر منافع این تغییر می‌توان به جلب اعتماد بیشتر به گزارش‌ها، بهبود روابط میان حسابرس و ارکان راهبری و تمرکز مجدد بر مسائلی که می‌بایست گزارش شود که منجر به دقت عمل بیشتر حسابرس می‌گردد، اشاره نمود (رید و نیومن، ۲۰۱۵). در راستای بحث‌های مطرح شده و مطالعه‌های تحقیقاتی صورت گرفته در خصوص بهبود گزارش حسابرس، استناد دارد گزاران و مقررات‌گذاران مختلف در دنیا اقدام‌هایی را به منظور پاسخ‌گویی به تقاضای استفاده‌کنندگان در جهت افزایش شفافیت و دریافت اطلاعات بیشتر و مفیدتر آغاز نمودند. به عنوان مثال، هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در سال ۲۰۱۷ استاندارد جدیدی تحت عنوان "گزارش حسابرس درباره حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند" را تدوین نمود که طبق این استاندارد بخش جدیدی تحت عنوان موضوع‌های

اساسی حسابرسی به گزارش حسابرس اضافه و در برخی قسمت‌های دیگر گزارش حسابرس ارتقاء و بهبود یافته است (PCAOB, 2017).

هم‌چنین هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در سال ۲۰۱۵ در راستای بهبود گزارش حسابرس برخی از استانداردهای خود از جمله استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ با عنوان گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی را مورد تجدید نظر قرار داد و استاندارد بین‌المللی حسابرسی جدید ۷۰۱ با عنوان اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل را تدوین نمود که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ لازم‌الاجرا گردیده است. این هیات بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تغییرات زیر را در گزارش جدید حسابرس لحاظ نموده است:

- بخش جدیدی تحت عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس اضافه شده است.
- ابتدا باید بخش اظهارنظر ارائه و سپس بلافاصله مبنای صدور اظهارنظر منعکس شود مگر این‌که قوانین و مقررات حاکم غیر از آن را الزامی نمایند.
- در بخش مبنای اظهارنظر، باید الزام‌های اخلاقی حسابرس تعیین و سپس حسابرس در گزاره‌ای اظهار کند مستقل بوده و به مسئولیت‌های اخلاقی خود مطابق با الزام‌های مذکور عمل کرده است.
- زمانی که حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل می‌کند، مبنای تعدیل باید در بخش اظهارنظر درج گردد.
- توضیح‌های جامع درباره مسئولیت‌های مدیران و ارکان راهبری و همین‌طور مسئولیت‌های حسابرس و ویژگی‌های کلیدی فرایند حسابرسی هر یک باید جداگانه و در بخش‌های مجزا در گزارش حسابرسی درج گردند.
- افشای نام شریک مسئول در گزارش حسابرس باید در حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های عضو بورس درج گردد (که البته این مورد از مدت‌ها قبل در ایران مرسوم است).

- بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در برخی شرایط خاص الزامی بوده و در شرایط دیگر به اختیار حسابرس واگذار شده است، مگر این که موضوع‌های مذکور جزء موضوع‌های کلیدی باشند که باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی گزارش شوند.
- در مورد تداوم فعالیت گزارش حسابرس باید شامل موارد زیر باشد:
  - شرح مسئولیت‌های مدیران و حساب‌رسان به ترتیب، در مورد تداوم فعالیت
  - ارائه بخشی مجزا تحت عنوان "ابهام با اهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت" در صورت وجود ابهام با اهمیت که به میزان کافی در یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا شده است.
  - الزام‌های جدید برای به چالش کشیدن کفایت افشا در مورد رویدادها یا شرایطی که ممکن است باعث ایجاد نگرانی قابل ملاحظه‌ای در مورد توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت باشد (وضعیت‌های از خطر جسته).
  - گزارشگری صریح در بخش جداگانه‌ای تحت عنوان سایر اطلاعات با هدف توضیح مسئولیت‌های مدیران و حسابرس در قبال سایر اطلاعات در گزارش حسابرس صورت گیرد. مطالعه سایر اطلاعات با آنچه در صورت‌های مالی ارائه و حسابرسی شده است به جهت عدم مشاهده تحریف با اهمیت و ارائه گزاره‌ای مبنی بر این که حسابرس با تحریف با اهمیت تصحیح نشده‌ای برخورد نکرده و یا چنانچه در خصوص سایر اطلاعات تحریف با اهمیت تصحیح نشده‌ای وجود داشته باشد ارائه گزاره‌ای مبنی بر تو صیف تحریف در گزارش (IAASB, 2016).
- به طور کلی در یک نگاه تفاوت‌های گزارش کنونی و جدید حسابرس را در زیر نشان داده شده است:

## نگاره (۱). مقایسه گزارش کنونی و جدید حسابرس

<p><b>گزارش نسبت به صورت‌های مالی (کنونی)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ بند مقدمه (مشخص کردن صورت‌های مالی حسابرسی شده)</li> <li>❖ مسئولیت هیات مدیره در قبال صورت‌های مالی</li> <li>❖ مسئولیت حسابرس</li> <li>❖ مبانی اظهارنظر</li> <li>❖ اظهار نظر حسابرس</li> <li>❖ تاکید بر مطلب خاص (حسب مورد)</li> <li>❖ سایر بندهای توضیحی (حسب مورد)</li> </ul> <p><b>گزارش نسبت به مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی</b></p> <p>امضاء، آدرس و تاریخ</p>	<p><b>گزارش حسابرسی صورت‌های مالی (جدید)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ اظهارنظر</li> <li>❖ مبانی اظهار نظر</li> <li>❖ ابهام با اهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت (حسب مورد)</li> <li>❖ تاکید بر مطلب خاص (حسب مورد)</li> <li>❖ موضوع‌های کلیدی حسابرسی</li> <li>❖ سایر بندهای توضیحی (حسب مورد)</li> <li>❖ سایر اطلاعات (حسب مورد)</li> <li>❖ مسئولیت‌های مدیریت و ارکان راهبری برای صورت‌های مالی</li> <li>❖ مسئولیت‌های حسابرس برای حسابرسی صورت‌های مالی</li> </ul> <p><b>گزارش نسبت به مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی</b></p> <p>شریک کار مسئول در این حسابرسی امضاء، آدرس و تاریخ</p>
--	---

حال با توجه به تحولات اخیر گزارش حسابرس در دنیا، بحث گزارش‌گری مالی بین‌المللی و افزایش تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات مفیدتر و مربوطتر از طریق گزارش حسابرس و هم‌چنین به دنبال کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر به دلیل وقوع اختلاس‌ها و تقلب‌های مالی صورت گرفته در برخی از شرکت‌ها ایرانی، لازم به نظر می‌رسد که دیدگاه حسابرسان با توجه به محیط و زمینه قانونی، شرایط اقتصادی و سیاسی ایران در خصوص تحولات اخیر گزارش حسابرس مورد بررسی قرار گیرد.

### پیشینه تحقیق

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام پروژه‌ی استاندارد گذاری مدل گزارشگری حسابرسان را در سال ۲۰۱۰ با مشارکت سرمایه‌گذاران، تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی و حسابرسان آغاز نمود. این هیأت به طور رسمی در ژوئن ۲۰۱۱ با صدور بیانیه‌ی مفاهیم تحت عنوان «استانداردهای پیشنهادشده‌ی حسابرسان برای اعمال در گزارش حسابرسان و مسئولیت‌های حسابرسان در قبال سایر اطلاعات و اصلاحات مربوطه مندرج در بیانیه‌ی مفاهیم ۲۰۱۱-۰۳۳» فعالیت خود را آغاز نمود. بیانیه‌ی مذکور حاوی بازبینی‌های بالقوه در استانداردهای حسابرسان مربوط به گزارش حسابرسان درباره‌ی صورت‌های مالی حسابرسان شده بود. تغییرات احتمالی که در بیانیه‌ی مذکور پیش‌بینی شده بود، شامل اطلاعات تکمیلی گزارش حسابرسان بود که باید حاوی اطلاعات بیش‌تری درباره‌ی حسابرسان، بسط کاربرد بندهای تأکیدی و گزارش حسابرسان درباره‌ی اطلاعات خارج از صورت‌های مالی باشد. در پاسخ به بیانیه‌ی مفاهیم فوق، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام تعداد ۱۵۵ پاسخ پیشنهادی دریافت کرد. با توجه به نظرات دریافت شده، هیأت در آگوست ۲۰۱۳ به صدور بیانیه‌ی شماره ۲۰۱۳-۰۰۵ اقدام نمود. بیانیه‌ی جدید حاوی پیشنهاد دو استاندارد حسابرسان بود: «گزارش حسابرسان درباره‌ی حسابرسان صورت‌های مالی در زمانی که حسابرسان اظهارنظر مقبول ارائه می‌کند» و «مسئولیت‌های حسابرسان در قبال سایر اطلاعات مندرج در اسناد خاص حاوی صورت‌های مالی حسابرسان شده و گزارش حسابرسان مرتبط». استانداردهای پیشنهاد شده دربرگیرنده‌ی تغییراتی در فرایند حسابرسان و گزارش حسابرسان بودند. با این حال، دو تغییر عمده عبارتند از شناسایی و ارائه‌ی موضوع‌های اساسی حسابرسان در قالب گزارش حسابرسان و بسط و گسترش مسئولیت حسابرسان در قبال سایر اطلاعاتی که خارج از صورت‌های مالی حسابرسان شده گزارش می‌شوند. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در خصوص بیانیه‌ی مذکور، تعداد ۲۴۸ پاسخ پیشنهادی از گروه زیادی از واحدهای ذی‌نفع از جمله سرمایه‌گذاران و کاربران صورت‌های مالی، مدیران و هیأت مدیره‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، شرکت‌های حسابداری عام و پژوهشگران دریافت نمود. پس از این که دوره‌ی نظرسنجی در دسامبر ۲۰۱۳ به پایان رسید، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام چندین جلسه‌ی همگانی و جلسه‌ی مشاوره‌ای برگزار کرد تا پیشنهادها و نظرسنجی‌ها را مورد بررسی قرار دهد. سپس در تاریخ ۱۱ ماه می سال ۲۰۱۶، هیأت مذکور

پیشنهاد تجدیدنظر شده‌ی خود را صادر نمود و عنوان آن را "گزارش حسابرس درباره‌ی حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند" قرار داد. دوره‌ی نظرسنجی این پیشنهاد تجدیدنظر شده در ۱۵ آگوست ۲۰۱۶ به پایان رسید و ۸۸ پاسخ پیشنهادی دریافت شد. پس از بررسی نظرات دریافت شده در خصوص پیشنهاد تجدیدنظر شده، نهایتاً استاندارد جدید هیات با عنوان "گزارش حسابرس درباره‌ی حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند" در ژوئن ۲۰۱۷ صادر شد و پس از تأیید کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا در سال ۲۰۱۷ مقرر گردید که به صورت مرحله‌ای اجرا شود (ملانظری و جعفری نسب کرمانی، ۱۳۹۶).

هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی نیز در راستای افزایش تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان به منظور دریافت اطلاعات بیشتر پژوهشی را در سال ۲۰۰۶ درباره استنباط استفاده‌کنندگان از گزارش استاندارد حسابرسی انجام داد. هم‌چنین، این نهاد مصاحبه‌های زیادی را با بسیاری از ذی‌نفعان در سطح دنیا انجام داد و نظرات آن‌ها را درباره گزارش نظرخواهی با عنوان "بهبود ارزش گزارش‌گری حسابرس؛ در جستجوی گزینه‌هایی برای تغییر" که در سال ۲۰۱۱ توسط آن نهاد تهیه و منتشر شده بود، جویا شد. حاصل همه این کارها این بود که شکل فعلی گزارش حسابرس مناسب نیست. از این رو در سال ۲۰۱۲ گزارش نظرخواهی با عنوان "بهبود گزارش حسابرس" توسط این نهاد منتشر شد که در آن اهم تغییرات پیشنهادی در شکل فعلی گزارش حسابرس و دلایل آنها مطرح شده بود و فرصت نظرخواهی این گزارش تا ۲۲ نوامبر ۲۰۱۳ بود. نهایتاً هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی پس از جمع‌بندی نظرات دریافتی در ۱۵ ژانویه ۲۰۱۵ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ را تدوین و در برخی از استانداردهای موجود مربوط به شکل جدید گزارش حسابرس تجدیدنظر نمود که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ لازم‌الاجرا گردید (رحمانی، ۱۳۹۳).

سیمنت و هوگینز (۲۰۱۲) به بررسی ارتقاء و بهبود گزارش حسابرسی پرداختند. برای این منظور دو پرسش توسط آنان مطرح گردید: الف) تا چه حد پیشنهادهای ارائه شده توسط هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی که با هدف کاهش فاصله انتظارات و اطلاعات بوده است، مورد حمایت یا مخالفت قرار گرفته است؟ ب) آیا تفاوت قابل ملاحظه‌ای در میزان حمایت از تغییرات پیشنهاد شده مربوط به گزارش حسابرس، توسط گروه‌های مختلف ذی‌نفع در مناطق مختلف جغرافیایی وجود دارد؟ برای پاسخ به این دو



پرسش، آن‌ها ۱۶۵ پاسخ‌دهنده از گروه‌های مختلف (نظیر سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، تهیه‌کنندگان، شرکت‌های حسابرسی و اعتباربخشی، نهادهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، تدوین‌کنندگان استاندارد و مقررات‌گذاران، سازمان‌های بخش دولتی، محققین و اشخاص مستقل) در مناطق جغرافیایی مختلف (نظیر امریکای شمالی، امریکای جنوبی، اروپا، آسیا، اقیانوسیه و آفریقا) انتخاب نمودند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد که میزان حمایت گروه‌های مختلف ذی‌نفع از اصلاح‌های پیشنهادی ارائه شده توسط هیات به منظور کاهش فاصله انتظارات و فاصله اطلاعاتی متفاوت هستند. بیشترین حمایت گروه‌های مختلف ذی‌نفع از ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی در زمینه گزارش سایر اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی بوده است که می‌بایست همراه با این صورت‌ها مورد مطالعه قرار گیرند و کمترین میزان حمایت شامل اطلاعات اضافه موجود در گزارش درباره قضاوت‌ها و فرآیندهای حسابرسی بوده است. آن‌چه جالب توجه بوده است این است که پاسخ‌دهندگان ایالت‌های امریکای شمالی به میزان کمتری از برخی از پیشنهادها ارائه شده توسط هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در مقایسه با سایر مناطق جغرافیایی حمایت کرده‌اند.

دویبا و همکاران (۲۰۱۳) طی تحقیقی به بررسی دیدگاه حساب‌برسان نسبت به گزارش حسابرسی بهبود یافته در لهستان پرداختند. هدف آن‌ها از انجام این تحقیق پاسخ به دو پرسش بوده است: اول، تا چه حد گزارش حسابرسی بهبود یافته لهستانی می‌تواند به کاهش فاصله انتظارات و فاصله اطلاعاتی کمک نماید؟ دوم، به طور کلی چگونه می‌توان ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی را بهبود بخشید؟ نتایج حاصل از مصاحبه‌های انجام شده با حساب‌برسان حاکی از آن بود که به طور کلی حساب‌برسان گزارش حسابرسی را برای کاربران مفید ارزیابی می‌نمایند. با این حال تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد گزارش حسابرسی بهبود یافته شواهد متفاوتی را فراهم می‌کند. حساب‌برسان سودمندی گزارش حسابرسی بهبود یافته را برای گزارش نمودن مسائل اضافی و نگرانی‌ها تأیید می‌کنند اما در عین حال، فرم استاندارد گزارش حسابرسی بهبود یافته که در استانداردهای حسابرسی لهستان مطرح شده است ارزش اطلاعاتی کم و ناچیزی برای کاربران به همراه دارد.

گوتیرز و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی پیامد تغییر گزارش حسابرسی در انگلستان پرداختند. گزارش‌های جدید به توصیف قابل ملاحظه‌ترین ریسک‌های تحریف عمده، اهمیت در حسابرسی و دامنه حسابرسی اقدام نموده‌اند. در این تحقیق اثرات یک ساله گزارش جدید از

منظر هزینه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و واکنش سرمایه‌گذاران به این گزارش بررسی شده است. ضمناً آنان شرکت‌های پذیرنده گزارش جدید و غیر پذیرنده را بررسی نموده‌اند. گزارش جدید باعث بروز اختلافی در هزینه‌های حسابرسی هفت شرکت پذیرنده در مقایسه با غیر پذیرنده‌ها در دوره‌های قبل و بعد از پذیرش شده است. با این حال هیچ‌گونه شواهدی مبنی بر این که گزارش جدید دارای اثری یک‌ساله بر کیفیت حسابرسی یا واکنش سرمایه‌گذاران داشته، مشاهده نشده است. با بررسی بیشتر محتوای گزارش‌های جدید آن‌ها دریافتند که طول و بلندی گزارش و تعداد ریسک‌ها ارتباطی مثبت با هزینه‌های حسابرسی دارد؛ سطح اهمیت رابطه‌ای منفی با کیفیت حسابرسی و واکنش سرمایه‌گذاران رابطه‌ای مثبت با تعداد ریسک‌ها و اهمیت دارد.

کارور و بریتکل (۲۰۱۷) به بررسی واکنش سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای به استاندارد پیشنهادی هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در خصوص تغییر گزارش استاندارد حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق حاضر حاکی از این است که استاندارد پیشنهادی هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام دارای تأثیر منفی قابل ملاحظه‌ای بر قابلیت خواندن گزارش حسابرسی بوده و تنها دارای اثرات محدودی بر محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران می‌باشد.

اخگر و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان نیاز به بهبود در گزارش‌دهی مرسوم حسابرسی به بررسی پیشنهادی ارائه شده توسط هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی و هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام از دید حسابرسان پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که بیش از ۸۰ درصد پاسخ‌دهندگان موافقت خود را با تغییرات پیشنهادی در فرم و شکل گزارش‌دهی حسابرسی نوین اعلام نمودند. هم‌چنین بیش از ۴۰ درصد از پاسخ‌دهندگان موافقت خود را به ترتیب با تغییرات پیشنهادی در ارائه اطلاعات بیشتر از یافته‌های حسابرس در گزارش حسابرس و ارائه اطلاعات بیش‌تر از اقدام‌های حسابرس در گزارش حسابرس اعلام نموده‌اند.

### سوالات پژوهش

سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار طی گزارشی در سال ۲۰۰۹ به بررسی ایرادهای وارده به گزارش کنونی حسابرس پرداخت. گزارش کنونی حسابرس اظهارنظری دو وجهی

مبنی رد/پذیرش ارائه می‌کند که مزیت این گونه اظهارنظر ساده و قابل فهم بودن آن بیان شده و آن را با اطلاعات اضافه مبهم نمی‌کند؛ با این حال این ساده‌نگری از نظر برخی به عنوان بزرگ‌ترین عیب اظهارنظرهای استاندارد حسابرسی تلقی می‌شود و به این ترتیب تفاوت‌های موجود در سیستم‌های گزارشگری مالی شرکت‌های مختلف در گزارش کنونی حسابرسی لحاظ نمی‌گردد. هم‌چنین این سازمان به استفاده از واژه‌های کلیشه‌ای و فنی خاص در گزارش کنونی حسابرسی اشاره نمود که درک آن برای کاربران مشکل است و موجب کاهش سودمندی گزارش می‌گردد. ایراد دیگر عدم انعکاس میزان تلاش و قضاوت ذاتی موجود در عملیات حسابرسی بکار گرفته شده در گزارش کنونی حسابرسی است که اطلاعات کافی در خصوص ردیابی و کشف تقلب و تحریف‌ها، ارزیابی کیفیت حسابرسی و مفروضات مهم در برآوردها و انتخاب روش‌های حسابداری ارائه نمی‌نماید (IOSCO, 2009). از دیگر مزیت‌های گزارش کنونی حسابرسی می‌توان به مورد استفاده قرار گرفتن توسط نهادهای نظارتی مختلف از جمله بورس و سایر ناظران اشاره نمود. با توجه به وجود دیدگاه‌های متفاوت مطرح شده در مورد مزایا و معایب گزارش کنونی حسابرسی اولین سوال پژوهش این است که:

۱. دیدگاه حسابرسان در ایران نسبت به گزارش کنونی حسابرسی چیست؟

هم‌چنین لازم به نظر می‌رسد که ضرورت تغییر گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان نیز مورد بررسی قرار گیرد. بنابراین سوال دوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

۲. آیا از دیدگاه حسابرسان ضرورت به تغییر گزارش کنونی حسابرسی وجود دارد؟

با توجه به تحولات اخیر در گزارش حسابرسی که تجدیدنظر در برخی از استانداردها و یا تدوین استاندارد جدید را در پی داشته است و با عنایت به این موضوع که استانداردهای حسابرسی ایران بسیار نزدیک به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی می‌باشد، بنابراین سوال سوم تحقیق این گونه مطرح می‌شود که:

۳. دیدگاه حسابرسان نسبت به گزارش جدید حسابرسی طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی چیست؟

هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی در خصوص اجرایی شدن گزارش جدید حسابرسی تنها یک تاریخ موثر اجرا (از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ به بعد) را در نظر گرفته است.

در حالی که هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در خصوص تغییر گزارش حسابرس اجرای مرحله‌ای را انتخاب نموده است؛ برای این که حسابرسان و کمیته حسابرسی زمان بیشتری برای اجرای الزام‌های مربوط به موضوع‌های اساسی حسابرسی در اختیار داشته باشند. بنابراین لازم به نظر می‌رسد که دیدگاه حسابرسان ایرانی نیز در این زمینه نیز مورد بررسی قرار گیرد. هم‌چنین لازم است در خصوص اجرای هم‌زمان تغییرات برای کلیه شرکت‌ها یا برخی از آن‌ها، نظرسنجی انجام شود. بر این اساس سوال چهارم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

۴. دیدگاه حسابرسان در مورد نحوه اجرای گزارش جدید حسابرس چیست؟

استاندارد جدید مطرح شده توسط هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی بسیار شبیه هم بوده و در برخی موارد بین آن‌ها اختلاف‌های جزئی وجود دارد. یکی از این موارد افشای دوره تصدی حسابرس<sup>۷</sup> در گزارش حسابرس طبق استاندارد جدید هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام بوده که در استاندارد بین‌المللی حسابرسی وجود ندارد. به همین منظور سوال آخر در پژوهش حاضر در این زمینه مطرح می‌گردد که:

۵. دیدگاه حسابرسان در مورد افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش جدید حسابرس چیست؟

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پیمایشی است و به منظور جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه مربوطه از دو بخش سوال‌های جمعیت شناختی و سوال‌های تخصصی تشکیل شده است. سوال‌های تخصصی پرسشنامه نظرخواهی در خصوص گزارش کنونی حسابرس، ضرورت تغییر گزارش حسابرس، گزارش جدید حسابرس، نحوه اجرای گزارش جدید و افشای دوره تصدی در گزارش جدید حسابرس بوده است. مقیاس پاسخگویی به این پرسشنامه‌ها طیف پنج درجه‌ای لیکرت (از کاملاً مخالفم=۱ تا کاملاً موافقم=۵) است. طی بررسی‌های اولیه مشخص گردید که حسابرسان آشنایی کاملی در خصوص تحولات اخیر در گزارش حسابرس نداشته‌اند؛ به همین منظور تصمیم گرفته شد که هم‌اندیشی با عنوان "تحولات اخیر در گزارش حسابرس" در تاریخ ۱۳ اسفند ۹۶ از ساعت ۱۴ الی ۱۸ در دانشگاه

الزهره<sup>(س)</sup> برگزار گردد تا ضمن ارائه تحولات اخیر در گزارش حسابرس، نقطه نظرات آن‌ها در این خصوص دریافت و مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور از جامعه پژوهش یعنی مدیران و سرپرستان ارشد حسابداری، شرکای موسسات حسابداری و حسابداران رسمی عضو سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی دعوت به عمل آمد که حدود ۴۰۰ نفر در این هم‌اندیشی شرکت نمودند. نمونه آماری پژوهش نیز شامل شرکت کنندگان در هم‌اندیشی مذکور بودند. از ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده ۷۲ پرسشنامه توسط حسابرسان به طور کامل تکمیل و جمع‌آوری گردید. برای اطمینان از روایی پرسشنامه، پرسشنامه اولیه در اختیار تعدادی از متخصصان و صاحب نظران قرار گرفت و براساس پیشنهادهای آن‌ها پرسشنامه بازنگری و نهایی شد. هم‌چنین به منظور ارزیابی پایایی پژوهش حاضر از ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. برای پایایی، حداقل مقدار ضریب آلفای کرونباخ ۰/۷ لازم است که ضریب مذکور برای پژوهش حاضر ۰/۷۰۶ بوده است؛ بنابراین پایایی ابزار نیز تأیید گردید.

### یافته‌های پژوهش

#### ویژگی‌های جمعیت شناختی حسابرسان

داده‌های جمعیت شناختی نمونه پاسخ دهندگان پژوهش در نگاره شماره ۲ ارائه شده است.

نگاره (۲). ویژگی‌های جمعیت شناختی حسابرسان

ویژگی	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی	ویژگی	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۱۲	۱۶/۷	سمت سازمانی	رئیس هیات مدیره	۳	۴/۲
	مرد	۶۰	۸۳/۳		مدیر عامل	۳	۴/۲
تحصیلات	کارشناسی	۱۳	۱۸/۶		شریک	۳۸	۵۲/۷
	کارشناسی ارشد	۴۹	۶۸/۶		حسابرس ارشد	۹	۱۲/۵
	دکتری	۱۰	۱۲/۸		مدیر فنی	۱۲	۱۶/۷
سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	-	-		حسابرس	۷	۹/۷
	۵ تا ۱۰ سال	۷	۹/۷	سابقه حسابدار	کمتر از ۵ سال	۲۲	۳۰/۶
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۷	۲۳/۶		۵ تا ۱۰ سال	۶	۸/۳
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱۵	۲۰/۹	رسمی	بیشتر از ۱۰ سال	۴۴	۶۱/۱
	بیشتر از ۲۰ سال	۳۳	۴۵/۸				

بر اساس نتایج توصیفی مشاهده شده در نگاره یک حدود ۸۳٪ پاسخ دهندگان را آقایان تشکیل می‌دهند. هم‌چنین حدود ۶۸٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند. حدود ۵۳٪ پاسخ‌دهندگان در رده شریک در موسسات حسابرسی و به لحاظ سابقه حسابرسی حدود ۴۶٪ از پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۲۰ سال سابقه حسابرسی و حدود ۶۱٪ پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۱۰ سال سابقه حسابدار رسمی داشته‌اند.

### مزایای گزارش کنونی حسابرس

نگاره (۳) به بررسی گویه‌های مزایای گزارش کنونی حسابرس و نتایج آزمون آن‌ها پرداخته است.

#### نگاره (۳). دیدگاه حسابرسان در مورد مزایای گزارش کنونی حسابرس

گویه	میانگین	انحراف معیار	آمار t	سطح معناداری	فاصله اطمینان	
					حد پایین	حد بالا
ساده و قابل فهم بودن	۳/۱۵۷	۱/۰۴۴۵	۱/۲۵۹	۰/۱۰۶	-۰/۰۹۲	۰/۴۰۶
مورد توجه سهام‌داران در مجامع	۳/۲۳۵	۱/۰۲۳۹	۱/۸۹۵	۰/۰۶۲	۰/۰۱۲۵	۰/۴۳۸
مورد توجه بورس برای نظارت بر شرکت‌ها	۳/۶۹۱	۰/۷۷۷۶	۷/۳۳۰	۰/۰۰۰	۰/۵۰۳۰	۰/۸۷۹۴
مورد توجه بانک مرکزی برای نظارت بر بانک‌ها	۳/۳۷۷	۰/۸۴۱۹	۳/۷۱۸	۰/۰۰۰	۰/۱۷۴۶	۰/۵۷۹۱

بر اساس یافته‌های ارائه شده در نگاره (۳)، مزیت‌های ساده و قابل فهم بودن گزارش کنونی حسابرس و مورد توجه قرار گرفتن آن از سوی سهام‌داران در مجمع عمومی شرکت‌ها مورد تأیید قرار نگرفتند. در حالی که دو مزیت استفاده بورس از گزارش کنونی حسابرس به منظور نظارت بر شرکت‌ها و استفاده بانک مرکزی از این گزارش برای نظارت بر بانک‌ها مورد تأیید قرار گرفتند.

### معایب گزارش کنونی حسابرس

این بخش به بررسی گویه‌های مربوط به معایب گزارش کنونی حسابرس پرداخته است. به منظور سنجش معایب ۹ گویه در نظر گرفته شده است که در نگاره (۴) نتایج آن ارائه شده است.

## نگاره (۴). دیدگاه حسابرسان در مورد معایب گزارش کنونی حسابرس

گویه	میانگین	انحراف معیار	آمار t	سطح معناداری	فاصله اطمینان	
					حد بالا	حد پایین
عدم تامین نیازهای استفاده-کنندگان	۳/۰۴۳	۰/۹۹۹	۰/۳۵۹	۰/۳۶۱	-۰/۱۹۵۴	۰/۲۸۱۱
ارائه بندهای زیاد فاقد طبقه‌بندی و عنوان مناسب	۲/۸۷۱	۱/۱۰۲	-۰/۹۷۶	۰/۱۶۷	-۰/۳۹۱۴	۰/۱۳۴۳
عدم ارائه مفروضات مهم در برآوردها و انتخاب روش‌های حسابداری به نحو مناسب	۲/۹۷۱	۱/۰۳۶	-۰/۲۳۴	۰/۴۰۸	-۰/۲۸۰۲	۰/۲۲۱۴
عدم امکان ارزیابی کیفیت حسابرسی	۳/۰۸۷	۰/۹۹۶	۰/۷۲۵	۰/۲۳۶	-۰/۱۵۲۳	۰/۳۲۶۳
عدم توجه و دقت کافی استفاده-کنندگان به گزارش به دلیل ارائه بندهای استاندارد	۳/۵۱	۰/۹۶۴	۴/۳۶۹	۰/۰۰۰	۰/۲۷۵۶	۰/۷۳۸۹
عدم امکان مقایسه شرکت‌ها در یک صنعت و صنایع مختلف	۳/۳۱۸	۱/۰۶۹	۲/۴۱۷	۰/۰۰۹	۰/۰۵۵۳	۰/۵۸۱۲۰
عدم انعکاس مناسب ریسک‌ها و مشکلات و چالش‌های اصلی گزارشگری مالی	۳/۶۳۲	۰/۹۶۰۴	۵/۴۲۹	۰/۰۰۰	۰/۳۹۹۹	۰/۸۶۴۸
عدم ارائه اطلاعات کافی در خصوص ردیابی و کشف تقلب و تحریف‌ها و اشتباهات	۳/۳۴۳	۱/۰۵۲	۲/۶۷	۰/۰۰۵	۰/۰۸۶۶	۰/۶۰۰۰
کاهش سودمندی گزارش به دلیل استفاده از واژه‌های فنی و خاص	۳/۱۰۱	۱/۰۷۳	۰/۷۸۵	۰/۲۱۸	-۰/۱۵۶۳	۰/۳۵۹۲

بر اساس یافته‌های ارائه شده در نگاره (۴)، معایب عدم تامین نیازهای استفاده‌کنندگان از طریق گزارش کنونی حسابرس، ارائه بندهای زیاد در گزارش کنونی حسابرس، عدم ارائه اطلاعات درباره مفروضات مهم و برآوردهای حسابداری، عدم امکان ارزیابی کیفیت حسابرسی و کاهش سودمندی گزارش کنونی حسابرس به دلیل استفاده از واژه‌های فنی و خاص مورد تأیید قرار نگرفتند. در حالی که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان ارائه بندهای زیاد در

گزارش، عدم امکان مقایسه شرکت‌ها در یک صنعت و صنایع مختلف براساس گزارش کنونی، عدم انعکاس مناسب ریسک‌ها و مشکلات و چالش‌های اصلی گزار شگری مالی در گزارش کنونی حسابرس، عدم ارائه اطلاعات کافی در خصوص ردیابی و کشف تقلب و تحریف‌ها و اشتباهات از معایب گزارش کنونی حسابرس محسوب گردیدند.

### ضرورت تغییر گزارش حسابرس

نگاره (۵) به بررسی ضرورت تغییر گزارش حسابرس از نظر پاسخ‌دهندگان و نتایج آن پرداخته است.

نگاره (۵). دیدگاه حسابرسان در مورد ضرورت تغییر گزارش حسابرس

فاصله اطمینان	سطح		آمار t	انحراف معیار	میانگین	گویه
	حد پایین	حد بالا				
۱/۲۵۵۵	۰/۸۳۰۲	۰/۰۰۰	۹/۷۸۴	۰/۸۹۱۷	۴/۰۴۲۹	ضرورت تغییر گزارش حسابرس

با توجه مقادیر ارائه شده در نگاره (۵) و با توجه به آن که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده است، می‌توان گفت که پاسخ‌دهندگان موافق با ضرورت تغییر گزارش حسابرس هستند.

### شکل جدید گزارش حسابرس

این بخش به بررسی گویه‌های گزارش جدید حسابرس و نتایج حاصل از آزمون آن‌ها پرداخته است.

با توجه مقادیر ارائه شده در نگاره (۶) و با توجه به آن که سطح معناداری همه گویه‌ها کمتر از ۰/۰۵ بوده است، می‌توان گفت پاسخ‌دهندگان با تمام ابعاد مطرح شده در مورد گزارش جدید حسابرس که مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است، موافق می‌باشند.



## نگاره (۶). دیدگاه حسابرسان در مورد گزارش جدید حسابرس

فاصله اطمینان	سطح		آمار t	انحراف معیار	میانگین	گویه
	حد بالا	حد پایین				
۱/۰۷۴۲	۰/۵۴۳۵	۰/۰۰۰	۶/۰۸۴	۱/۰۹۶	۳/۸۰۹	بهبود گزارش با ارائه اظهارنظر در ابتدای گزارش
۱/۲۹۷۹	۱/۰۰۰۶	۰/۰۰۰	۱۵/۴۳۷	۰/۶۰۹۳	۴/۱۴۹	افزایش ارزش اطلاعاتی از طریق افزودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی
۱/۰۵۸۹	۰/۶۷۶۴	۰/۰۰۰	۹/۰۵۷	۰/۷۸۹۹	۳/۸۶۹	افزایش شفافیت با منظور نمودن مسئولیت ارکان راهبری و ارائه اطلاعات بیشتر در مورد مسئولیت‌های حسابرس
۱/۰۵۸۹	۰/۶۷۶۴	۰/۰۰۰	۸/۰۶۶	۰/۸۳۸۷	۳/۸۰۳	افزایش شفافیت با افزودن گزاره‌ای در مورد مستقل بودن حسابرس
۰/۹۷۵۵	۰/۵۷۳۸	۰/۰۰۰	۷/۶۹۳	۰/۸۴۸۵	۳/۷۷۵	افزایش شفافیت با افزودن گزاره‌ای در مورد رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای
۱/۰۳۵۵	۰/۶۵۴۷	۰/۰۰۰	۸/۸۵۲	۰/۸۰۴۴	۳/۸۴۵	بهبود گزارش حسابرس از طریق افزودن گزاره‌ای در مورد تداوم فعالیت
۰/۹۶۰۳	۰/۵۲۵۴	۰/۰۰۰	۶/۸۱۶	۰/۹۱۱۹	۳/۷۴۳	افزایش مسئولیت حسابرس با افزودن گزاره‌ای در خصوص سایر اطلاعات
۱/۰۲۷۳	۰/۶۲۹۸	۰/۰۰۰	۸/۳۱۷	۰/۸۳۳۶	۳/۸۲۹	ایجاد یکنواختی و سودمندی با الزامی شدن عنوان برای هریک از بندها و گزاره‌های گزارش حسابرس
۱/۰۳۴۰	۰/۵۹۴۶	۰/۰۰۰	۷/۳۹۴	۰/۹۲۱۵	۳/۸۱۴	افزایش ارزش حسابرسی از طریق استفاده از گزارش جدید حسابرس
۱/۰۸۹۳	۰/۶۶۴۵	۰/۰۰۰	۸/۲۴۹	۰/۸۵۷۱	۳/۸۷۷	افزایش اعتبار حرفه حسابرسی
۰/۹۵۸۳	۰/۴۵۷۱	۰/۰۰۰	۵/۶۴۲	۱/۰۱۱۲	۳/۷۰۸	بهبود اعتماد به حرفه حسابرسی از طریق تغییر شکل کنونی به شکل جدید گزارش

### نحوه اجرای گزارش جدید حسابرس

این بخش به بررسی گویه‌های مربوط به نحوه اجرای شکل جدید گزارش حسابرس پرداخته است. به منظور سنجش آن ۲ گویه در نظر گرفته شده است که در نگاره (۷) نتایج آزمون ارائه شده است.

#### نگاره (۷). دیدگاه حسابرسان در مورد نحوه اجرای گزارش جدید حسابرس

فاصله اطمینان	سطح معناداری	آمار t	انحراف معیار	میانگین	گویه	
						حد پایین
۰/۵۲۲۲	۰/۰۲۸۶	۰/۰۱۸	۲/۲۲۶	۱/۰۲۷	۳/۲۷۵	اجرای هم‌زمان گزارش جدید برای همه بنگاه‌های اقتصادی و شخصیت‌های حسابداری
۰/۸۴۳۷	۰/۳۶۲۲	۰/۰۰۰	۴/۹۹۹	۰/۹۹۵	۳/۶۰۳	اجرای مرحله‌ای تغییرات در گزارش حسابرس برای کاهش مقاومت‌ها و نیز هزینه‌های حسابرسان و ناشران

با توجه مقادیر ارائه شده در نگاره (۷) و با توجه به آن که سطح معناداری هر دو گویه کمتر از ۰/۰۵ بوده است، پاسخ‌دهندگان موافق با اجرای هم‌زمان گزارش جدید برای همه بنگاه‌های اقتصادی و شخصیت‌های حسابداری بوده و هم‌چنین با اجرای مرحله‌ای تغییرات در گزارش حسابرس به منظور کاهش مقاومت‌ها و نیز هزینه‌های حسابرسان و ناشران موافق هستند.

#### افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش جدید حسابرس

این بخش به بررسی افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش حسابرس از دیدگاه پاسخ‌دهندگان پرداخته است که نتایج آن در نگاره (۸) ارائه شده است.

#### نگاره (۸). دیدگاه حسابرسان در مورد افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش جدید

##### حسابرس

فاصله اطمینان	سطح معناداری	آمار t	انحراف معیار	میانگین	گویه	
						حد پایین
۰/۹۷۸۸	۰/۵۱۴۲	۰/۰۰۰	۶/۴۰۸	۰/۹۸۲	۳/۷۴۷	افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش جدید حسابرس

با توجه مقادیر ارائه شده در نگاره (۸) و با توجه به آن که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده است، پاسخ دهندگان با افشای دوره تصدی حسابرسان در گزارش جدید حسابرسان موافق هستند؛ لازم به ذکر است این افشا مطابق با استانداردهای هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام است.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش‌هایی که در سال‌های اخیر توسط استانداردارگذاران و مقررات‌گذاران مختلف در سراسر دنیا صورت گرفته است حاکی از افزایش تقاضای استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسان برای شفافیت بیشتر و بهبود گزارش حسابرسان بوده است که در پاسخ به این نیاز در دنیا، استانداردهایی تدوین گردید که شکل و محتوای گزارش حسابرسان را تغییر داده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد از دیدگاه حسابرسان، سازمان بورس از گزارش کنونی حسابرسان برای نظارت بر شرکت‌ها و همچنین بانک مرکزی به منظور نظارت بر بانک‌ها استفاده می‌کنند. بر مبنای برخی از پژوهش‌های قبلی ساده و قابل فهم بودن گزارش کنونی حسابرسان از مزایای آن محسوب شده در حالی که برخی دیگر از پژوهش‌ها این ساده‌نگری را از بزرگ‌ترین معایب اظهارنظر کنونی حسابرسان مطرح نموده‌اند، در ایران نیز یافته‌های پژوهش گویای متفاوت بودن دیدگاه حسابرسان در این زمینه می‌باشد. همچنین از دیدگاه حسابرسان ایرانی گزارش کنونی حسابرسان در مجامع چندان مورد توجه نمی‌باشد. از معایب مطرح شده در خصوص گزارش کنونی حسابرسان می‌توان به عدم توجه و دقت کافی استفاده‌کنندگان به گزارش حسابرسان به دلیل ارائه بندهای استاندارد، عدم امکان مقایسه شرکت‌ها در یک صنعت و صنایع مختلف براساس گزارش کنونی حسابرسان، عدم انعکاس مناسب ریسک‌ها و مشکلات و چالش‌های اصلی گزارش‌گری مالی در گزارش کنونی حسابرسان و عدم ارائه اطلاعات کافی در مورد ردیابی، کشف تقلب و تحریف‌ها و اشتباهات اشاره نمود که این معایب مطرح شده از دیدگاه حسابرسان ایرانی مطابق با معایب مطرح شده در گزارش ارائه شده توسط سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار می‌باشد. همچنین یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از دیدگاه حسابرسان ضرورت به تغییر گزارش حسابرسان در ایران وجود دارد. در ادامه دیدگاه حسابرسان نسبت به گزارش جدید حسابرسان مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت که حسابرسان با تمام تغییرات مطرح شده موافقت خود را اعلام نموده‌اند.

در ارتباط با نحوه اجرا همان‌طور که در قسمت‌های قبل اشاره گردید هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی یک تاریخ موثر را برای گزارش جدید حسابرس (۱۵ دسامبر ۲۰۱۶) تعیین نمود؛ در حالی که هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام اجرای مرحله‌ای تغییرات گزارش حسابرس را انتخاب نموده است تا حسابرسان و کمیته حسابرسی زمان بیشتری برای اجرای الزام‌های مربوط به موضوع‌های اساسی حسابرسی داشته باشند. بررسی دیدگاه حسابرسان ایرانی نیز نشان می‌دهد که آن‌ها تمایل دارند که در ایران نیز تغییرات گزارش حسابرس به صورت مرحله‌ای و هم‌چنین به طور هم‌زمان برای تمام بنگاه‌های اقتصادی و شخصیت‌های حسابداری انجام شود. در انتها دیدگاه حسابرسان در مورد افشای دوره تصدی حسابرس طبق استانداردهای هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام مورد بررسی قرار گرفت که این مورد در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی وجود ندارد؛ یافته‌ها نشان می‌دهند که حسابرسان ایرانی با افشای دوره تصدی حسابرس مطابق با استاندارد جدید هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در گزارش حسابرس موافق هستند.

در مجموع یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از دیدگاه حسابرسان نیاز به تغییر ضروری است و حسابرسان با تحولات اخیر مطرح شده در گزارش حسابرس موافق بوده و خواستار ایجاد چنین تغییراتی هستند. بنابراین لازم به نظر می‌رسد سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان نهاد حامی سرمایه‌گذاران در این زمینه مطالبات خود را از مراجع ذی صلاح نظیر سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی افزایش داده و هم‌چنین نهادهای استاندارد‌گذار در ایران نیز در راستای تحولات اخیر در گزارش حسابرس و به منظور همگام و همسو شدن با تحولات دنیا اقدام‌های لازم را در دستور کار خود قرار داده و اجرایی نمایند. با توجه به این که در پژوهش حاضر دیدگاه حسابرسان نسبت به تحولات اخیر در گزارش حسابرس مورد بررسی قرار گرفت پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی این تحولات از دید استفاده‌کنندگان (به ویژه سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای و تحلیل‌گران مالی) و هم‌چنین ناشران مورد بررسی قرار گیرد.

## منابع

اخگر، محمد امید، حیدریان، ناصح و خسرو رحیمی. (۱۳۹۳). نیاز به بهبود در گزارش‌دهی مرسوم حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره اول، شماره ۲، بهار ۱۳۹۳، صفحه ۱۸-۱.

- رحمانی، حلیمه. (۱۳۹۳). تغییر شکل گزارش حسابرس. نشریه حسابداری، سال سی/ام، شماره ۱۱-۱۰، پیاپی ۲۷۵، دی و بهمن ۱۳۹۳.
- ملانظری، مهناز و ندا جعفری نسب کرمانی. (۱۳۹۶). آخرین تحولات گزارش حسابرس در جهان. نشریه حسابداری رسمی، شماره ۴۰، زمستان ۱۳۹۶.
- Akhar, Mohammad Omid; Heidarian, Naseh and Khosrow Rahimi. (2014). The Need for Improvement in Customary Auditor Reporting. *Accounting Research, First series, No. 2, Spring 2014*, pp. 1-18.
- Carver, Brian Todd and Trinkle, Brad S. , Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report (March 9, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2930375>.
- Dobija, Dorota and Cieślak, Iwona and Iwuć, Katarzyna, Extended Audit Reporting - An Insight from the Auditing Profession in Poland (February 12, 2013). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2215605> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2215605>.
- IAASB-The New Auditor's Report: A Comparison between the ISAs and the PCAOB Proposal (2016).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) , enhancing the value of Auditor Reporting: Exploring options for change consultation paper may 2011, <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>.
- IOSCO (International Organization of Securities Commissions) (2009) , Auditor Communications. Consultation Report, September, Madrid.
- Gutierrez, Elizabeth F. and Minutti-Meza, Miguel and Tatum, Kay W. and Vulcheva, Maria, Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in the United Kingdom (June 30, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2741174> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2741174>
- Molanazari, Mahnaz and Neda Jafari nasab kermani. (2018). Latest Worldwide Reforms in the Auditor Report. *Certified Accountant Circular, No. 40*, winter 2018.
- Public Company Accounting Oversight Board. , (2017). The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2017-001, June 1, 2017.
- Rahmani, Halime. (2015). Transformation of the Auditor Report. *Accounting Magazine, Year Thirty, No 10-11, Series 275*, December & January 2015 .
- Reid, J. & Newman, S. (2015). SPECIAL GAAP REPORT 'The new Auditor's Report'. Available at: <http://gaap.com.au/wp-content/>

uploads /2016/03/ Special-GAAP-Report-NewAuditors-Report-Apr-2015. pdf

Simnett, R. , & Huggins, A. , (2014) , Enhancing the Auditors Report: To what extent is there support for the IAASBs Proposed Changes? *Accounting Horizons*, vol. 28, no. 4: 719-747 .

Archive of SID