

به گزارش حسابرسی تحلیلی

عبداله آزاد / حسابدار رسمی

رضا حسینی پور احمدآبادیان / دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

این نوشتار، درباره‌ی تحلیل گزارش حسابرس ۱۲۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ است و در آن، اطلاعات مربوط به سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی از کارهای حسابرسی، ترکیب انواع اظهارنظر و انواع بندهای گزارش، تاریخ گزارش و تغییر حسابرس به صورت جداول خلاصه ارائه و اندکی تحلیل و تفسیر می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران از کارهای حسابرسی بیش از سهم سازمان حسابرسی و با نرخ کمی در حال رشد است. اظهارنظر مشروط و تحریف بیش‌ترین فراوانی را در بین اظهارنظرها و مبنای تعدیل اظهارنظر دارد. میانگین روزهای فاصله‌ی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس بیش از ۷۷ روز است و در سال‌های بررسی شده تغییر چندانی نداشته است. کمینه‌ی تغییر حسابرس نیز در سال‌های بررسی شده ۱۳ درصد بوده است.

آغاز سخن

گزارش حسابرس مستقل، گزارشی مکتوب است که در آن، حسابرس مستقل، نظرش را درباره‌ی صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی، پس از تکمیل رسیدگی به آن‌ها، بر بنیاد ارزیابی نتایج به‌دست آمده از شواهد گردآوری شده در حسابرسی، صادر می‌کند. حسابرسان، برای ارائه‌ی نظرشان درباره‌ی صورت‌های مالی، از گزارش حسابرس استفاده می‌کنند. استفاده‌کنندگان نیز برای ارزیابی مطلوب بودن ارائه‌ی صورت‌های مالی، گزارش حسابرس را به‌کار می‌گیرند (آزاد و کاظمی، ۱۳۹۲، صص ۱۰ و ۱۶). گزارش حسابرس باید نیازهای استفاده‌کنندگان منطقی را برآورد تا حسابرس، خدمت اطمینان بخش را به درستی به سرانجام رساند. اهمیت گزارش حسابرس که می‌توان گفت مشهودترین محصول حسابرسان است؛ ایجاب می‌کند که حرفه‌ی حسابداری، چه در بخش دانشگاهی و پژوهشی و چه در بخش حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، نگاهی ویژه به آن داشته باشد.

باری، هدف این نوشتار بیان مبانی نظری گزارش یا پرداختن به محتوای گزارش حسابرس نیست. هدف، ارائه‌ی اطلاعاتی درباره‌ی گزارش حسابرس شرکت‌ها، شامل سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی از کارهای حسابرسی، ترکیب انواع اظهارنظر و انواع بندهای گزارش، تاریخ گزارش و تغییر حسابرس است. با توجه به این‌که اطلاعات مربوط به چند سال

است؛ روند تغییرات اطلاعات ارائه شده نیز ارائه شده است. داده‌ها، مربوط به ۱۲۸ نمونه از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار است که برای ۸ سال، از ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ (۱۰۲۴ مشاهده) گردآوری شده است. با توجه به اینکه در این جستار، داده‌های توصیفی ارائه شده و هدف، ارائه‌ی فرضیه و آزمون آن نبوده است؛ برای پیشگیری از تفسیر و برداشت نادرست و همچنین برای کوتاهی سخن، اطلاعات به صورت مختصر تحلیل شده است؛ ولی امیدواریم که همین تحلیل مختصر نیز سودمند باشد. افزون بر این، سرنخ‌هایی که از اطلاعات خلاصه شده در این جستار بدست می‌آید؛ خود زمینه‌ی تحلیل را برای خواننده فراهم می‌کند.

سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی از کارهای حسابرسی

سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی از کارهای حسابرسی، موضوعی است که بارها درباره‌ی آن سخن گفته یا نوشته شده است. هدف این نوشتار، بیان مزایا و معایب این موضوع یا نقد آن نیست و تنها، دگرگونی سهم کارها در سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ مرور می‌شود. در جدول ۱، خلاصه‌ای از اطلاعات مربوط به سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی از کارهای حسابرسی ارائه شده است. سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی

حسابداران رسمی از حسابرسی شرکت‌های نمونه‌ی این مقاله (از نظر تعداد کار) در سال ۱۳۸۵، ۷۰ درصد بوده و در سال ۱۳۹۲ به ۷۸ درصد رسیده است. افزون بر این، نسبت توزیع کار نوسان کمی داشته است. گویی، به طور کلی سهم این دو از تعداد کار در بازار تا حدودی ثبات یافته است؛ اما سهم مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی رشدی اندک داشته و طی ۸ سال یادشده، ۸ درصد افزایش یافته است.

انواع اظهارنظر حسابرس مستقل

ترکیب انواع اظهارنظر حسابرس و روند تغییرات آن، در جدول ۲ آمده است. اظهارنظر مشروط، بیش‌ترین فراوانی را دارد؛ به گونه‌ای که بین ۶۰ تا ۷۱ درصد از گزارش‌های حسابرس صادر شده توسط مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و بین ۳۲ تا ۵۳ درصد از گزارش‌های حسابرس صادر شده توسط سازمان حسابرسی، برای دوره و نمونه‌ی این نوشتار، دارای نظر مشروط بوده است. روند دگرگونی نسبت اظهارنظر مشروط به کل اظهارنظرها نیز نوسان زیادی نداشته، اما در گزارش‌های صادره توسط سازمان حسابرسی، نوسان بیش‌تری دیده می‌شود.

فراوانی نظر تعدیل نشده، کم‌تراز نظر مشروط و بیش‌تر از سایر نظرها است. بین ۲۹ تا ۴۵ درصد از گزارش‌های حسابرس صادر شده توسط مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و بین ۴۷ تا

جدول ۱: سهم مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی، از حسابرسی شرکت‌های نمونه‌ی این مقاله

پایان سال مالی	مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران		سازمان حسابرسی		جمع
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	
۱۳۸۵	۹۰	٪۷۰	۳۸	٪۳۰	۱۲۸
۱۳۸۶	۹۳	٪۷۳	۳۵	٪۲۷	۱۲۸
۱۳۸۷	۹۵	٪۷۴	۳۳	٪۲۶	۱۲۸
۱۳۸۸	۹۷	٪۷۶	۳۱	٪۲۴	۱۲۸
۱۳۸۹	۹۴	٪۷۳	۳۴	٪۲۷	۱۲۸
۱۳۹۰	۹۷	٪۷۶	۳۱	٪۲۴	۱۲۸
۱۳۹۱	۹۷	٪۷۶	۳۱	٪۲۴	۱۲۸
۱۳۹۲	۱۰۰	٪۷۸	۲۸	٪۲۲	۱۲۸

جدول ۲: انواع اظهارنظر حسابرسی

نوع اظهارنظر	۱۳۸۵		۱۳۸۶		۱۳۸۷		۱۳۸۸		۱۳۸۹		۱۳۹۰		۱۳۹۱		۱۳۹۲	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
تعدیل نشده	۳۳	۳۷٪	۳۵	۳۸٪	۲۸	۲۹٪	۲۸	۲۹٪	۳۲	۳۴٪	۳۵	۳۶٪	۳۵	۳۶٪	۴۵	۴۵٪
مشروط	۵۷	۶۳٪	۵۸	۶۳٪	۶۷	۷۱٪	۶۹	۷۱٪	۶۲	۶۶٪	۶۰	۶۳٪	۵۸	۶۰٪	۵۲	۵۲٪
مردود	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰.۰۱
عدم اظهارنظر	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲	۲٪	۳	۳٪	۲	۲٪
دوگانه	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱٪	۰	۰٪
جمع	۹۰	۱۰۰٪	۹۳	۱۰۰٪	۹۵	۱۰۰٪	۹۷	۱۰۰٪	۹۴	۱۰۰٪	۹۷	۱۰۰٪	۹۷	۱۰۰٪	۱۰۰	۱۰۰٪
تعدیل نشده	۱۸	۴۷٪	۲۰	۵۷٪	۱۶	۴۸٪	۲۱	۶۸٪	۲۲	۶۵٪	۲۰	۶۵٪	۱۷	۵۵٪	۱۴	۵۰٪
مشروط	۲۰	۵۳٪	۱۵	۴۳٪	۱۷	۵۲٪	۱۰	۳۲٪	۱۲	۳۵٪	۱۰	۳۳٪	۱۴	۴۵٪	۱۴	۵۰٪
مردود	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
عدم اظهارنظر	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۳٪	۰	۰	۰	۰
دوگانه	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
جمع	۳۸	۱۰۰٪	۳۵	۱۰۰٪	۳۳	۱۰۰٪	۳۱	۱۰۰٪	۳۴	۱۰۰٪	۳۱	۱۰۰٪	۳۱	۱۰۰٪	۲۸	۱۰۰٪
تعدیل نشده	۵۱	۴۰٪	۵۵	۴۳٪	۴۴	۳۴٪	۴۹	۳۸٪	۵۴	۴۲٪	۵۵	۴۳٪	۵۲	۴۱٪	۵۹	۴۶٪
مشروط	۷۷	۶۰٪	۷۳	۵۷٪	۸۴	۶۶٪	۷۹	۶۲٪	۷۴	۵۸٪	۷۰	۵۵٪	۷۲	۵۶٪	۶۶	۵۲٪
مردود	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱٪
عدم اظهارنظر	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳	۲٪	۳	۲٪	۲	۲٪
دوگانه	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱٪	۰	۰٪
جمع	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪

مؤسسه‌ات عضو جامعه

سازمان حسابرسی

مجموع

ترکیب و تعداد بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

تحریرف بااهمیت، دلیل تعدیل اظهارنظر حسابرس در بیش‌تر شرکت‌های نمونه‌ی این جستار است. در سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲، بین ۴۹ تا ۶۵ درصد بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر، شامل تحریرف بوده است. پس از تحریرف، محدودیت موجب تعدیل اظهارنظر حسابرس شده است. بین ۳۳ تا ۵۱ درصد بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر در سال‌های یادشده، شامل محدودیت بوده است. تعداد بندهای ابهام بااهمیت و فراگیر نیز بسیار اندک است و بندهای موجود نیز مربوط به موضوع تداوم فعالیت است. طبق استانداردهای حسابرسی، چنانچه انتظار رود حسابرس اظهار

نسبت اظهارنظرهای مشروط به کل اظهارنظرها در گزارش‌های صادر شده توسط مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، نسبت به سازمان حسابرسی بیش‌تر است. برعکس، در گزارش‌های حسابرس صادر شده توسط سازمان حسابرسی، نسبت اظهارنظرهای تعدیل نشده بیش‌تر است. آیا دلیل آن، تفاوت کیفیت حسابرسی بین مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی است؟ آیا دلیل این تفاوت، کیفیت بالاتر حسابرسی انجام شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است؟ نوشتن درباره‌ی دلیل این تفاوت، نیازمند پژوهش بیش‌تر است.

۶۸ درصد از گزارش‌های حسابرس صادر شده توسط سازمان حسابرسی، برای دوره و نمونه‌ی این نوشتار دارای نظر تعدیل نشده بوده است. روند دگرگونی نسبت اظهارنظر تعدیل نشده به کل اظهارنظرها نیز نوسان زیادی نداشته، اما در گزارش‌های صادره توسط سازمان حسابرسی، نوسان بیش‌تری دیده می‌شود. فراوانی عدم اظهارنظر، بسیار اندک است و در بین ۱۰۲۴ مشاهده (شرکت سال) ۸ مورد دیده شده است. با توجه به این‌که حسابرس هنگام وجود محدودیت یا ابهام بااهمیت و فراگیر عدم اظهارنظر ارائه می‌کند و این دو، کم رخ می‌دهد؛ انتظار نمی‌رود که فراوانی آن زیاد باشد. نظر مردود نیز در بین مشاهده‌ها دیده نشده است.^۱ نکته‌ی درخور توجه دیگر اینکه،



نظر خود را تعدیل کند باید شرایطی که منجر به تعدیل مورد انتظار خواهد شد و نوع اظهار نظر را با ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی در میان بگذارد. حسابرسان، معمولاً یک نسخه از پیش‌نویس گزارش حسابرس را به هیأت مدیره (یا ارکان راهبری) بنگاه مورد رسیدگی ارائه می‌دهند و پس از گذشت مدت زمانی معقول، با توجه به پاسخ‌های احتمالی آنها، گزارش حسابرس را نهایی و تهیه می‌کنند. طبق استانداردهای حسابرسی، این اطلاع‌رسانی الزامی است و حسابرس نباید بدون انجام آن و بدون توجه به پاسخ‌های دریافتی، گزارش حسابرس را تهیه کند.

انتظار می‌رود که ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی، برای دریافت گزارش با نظر تعدیل نشده یا دست‌کم گزارشی با تعداد بندهای کم‌تر، در پاسخ پیش‌نویس گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، برای از بین بردن آثار تحریف‌ها، صورت‌های مالی را اصلاح کنند و محدودیت‌ها را تا آنجا که ممکن است از بین ببرند و برای ابهام‌ها نیز راهی بیابند. معمولاً، تحریف‌ها با اصلاح صورت‌های مالی از بین می‌روند اما برخی محدودیت‌ها (شرایط خارج از کنترل بنگاه اقتصادی و شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرس) و ابهام‌ها (ابهام در شرایط نادر رخ می‌دهد و فراوانی آن کم است)، به آسانی از بین نمی‌روند. بنابراین، می‌توان پیش‌بینی کرد که تعداد بندهای تحریف، کم‌تر از محدودیت باشد؛ اما درباره‌ی نمونه‌های این جستار، اینگونه نیست. آیا مدیران

در پاسخ‌گویی به اطلاع‌رسانی حسابرسان و اصلاح صورت‌های مالی خوب عمل نکرده‌اند؟ آیا بین حسابرسان و ارکان راهبری بنگاه‌های مورد حسابرسی، درباره‌ی موضوعات مندرج در بندهای تحریف، عدم توافق وجود دارد؟ یا اصلاح نکردن صورت‌های مالی را دلیل دیگری هست؟ آیا حسابرسان در اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری، ارائه پیش‌نویس، دریافت پاسخ‌ها و رسیدگی به آن‌ها به اندازه‌ی کافی خوب عمل کرده‌اند؟ ... نوشتن درباره‌ی دلیل این موضوع، نیازمند پژوهش بیش‌تر است.

میانگین تعداد بندهای پس از اظهارنظر (شامل بندهای مربوط به بازرس قانونی) نیز بین ۷/۰۵ تا ۹/۴۷ (جمع تعداد بندها تقسیم بر ۱۲۸ شرکت) بند بوده و در سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ بیش‌ترین مقدار را داشته است. شاید بتوان گفت که استانداردهای تجدید نظر شده‌ی مربوط گزارش حسابرس که ساختار و ماهیت بندهای پس از اظهارنظر را روشن‌تر، مناسب‌تر و مرتب‌تر نموده، موجب این افزایش شده است.

تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به‌موقع بودن گزارشگری مالی، به‌ویژه صورت‌های مالی حسابرسی شده که همراه با گزارش حسابرس منتشر می‌شود؛ همواره خواستنی بوده و هم در مبانی نظری و ادبیات حرفه و هم در عمل به آن توجه شده است. می‌توان گفت هرچه تعداد روز فاصله‌ی بین پایان سال مالی

شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس کم‌تر باشد؛ گزارشگری مالی به‌موقع‌تر است. جدول ۴، تعداد روز فاصله‌ی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس را نشان می‌دهد.

کمترین تعداد روز فاصله‌ی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس، ۲۰ روز و مربوط به سال ۱۳۸۹ است. تعداد روز یادشده برای سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ شرکت مربوط، به ترتیب ۴۸، ۴۹، ۲۹، ۴۳، ۲۰، ۳۳، ۴۹ و ۳۰ روز است و حسابرس شرکت در تمام سال‌ها سازمان حسابرسی بوده است.

کمترین تعداد روز فاصله‌ی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس در شرکت‌های حساسی شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ۲۲ روز و مربوط به سال ۱۳۸۹ است. تعداد روز یادشده برای سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ شرکت مربوط، به ترتیب ۷۱، ۶۳، ۳۲، ۲۹، ۲۲، ۲۶، ۲۶ و ۳۱ روز است.

شرکت‌ها ملزم به ارائه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده تا ۴ ماه پس از پایان سال مالی هستند. اما گاهی صورت‌های مالی دیرتر تهیه می‌شود. این، موجب شده است که در بین بیش‌ترین تعداد روز فاصله‌ی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس، ۱۶۹، ۱۴۶، ۱۳۳ و ... دیده شود.

میانگین تعداد روز فاصله‌ی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس در هیچ یک از سال‌های بررسی شده‌ی این

جدول ۳: تعداد بندهای گزارش						
سال	نوع بند	تحریف	محدودیت	ابهام بااهمیت و فراگیر	جمع	پس از اظهارنظر
۱۳۸۵	تعداد	۹۸	۱۰۲	۰	۲۰۰	۹۰۲
	درصد	۴۹٪	۵۱٪	۰٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۰.۷۷	۰.۸۰	۰.۰۰	۱.۵۶	۷.۰۵
۱۳۸۶	تعداد	۸۸	۹۳	۰	۱۸۱	۹۳۵
	درصد	۴۹٪	۵۱٪	۰٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۰.۶۹	۰.۷۳	۰.۰۰	۱.۴۱	۷.۳۰
۱۳۸۷	تعداد	۱۲۲	۹۷	۰	۲۱۹	۱۰۱۹
	درصد	۵۶٪	۴۴٪	۰٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۰.۹۵	۰.۷۶	۰.۰۰	۱.۷۱	۷.۹۶
۱۳۸۸	تعداد	۱۱۳	۸۰	۰	۱۹۳	۱۰۵۰
	درصد	۵۹٪	۴۱٪	۰٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۰.۸۸	۰.۶۳	۰.۰۰	۱.۵۱	۸.۲۰
۱۳۸۹	تعداد	۱۲۲	۷۴	۰	۱۹۶	۹۵۶
	درصد	۶۲٪	۳۸٪	۰٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۰.۹۵	۰.۵۸	۰.۰۰	۱.۵۳	۷.۴۷
۱۳۹۰	تعداد	۱۳۳	۶۸	۳	۲۰۴	۹۴۷
	درصد	۶۵٪	۳۳٪	۱٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۱.۰۴	۰.۵۳	۰.۰۲	۱.۵۹	۷.۴۰
۱۳۹۱	تعداد	۱۰۴	۷۸	۳	۱۸۵	۱۲۱۲
	درصد	۵۶٪	۴۲٪	۲٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۰.۸۱	۰.۶۱	۰.۰۲	۱.۴۵	۹.۴۷
۱۳۹۲	تعداد	۱۲۴	۷۳	۲	۱۹۹	۱۱۸۵
	درصد	۶۲٪	۳۷٪	۱٪	۱۰۰٪	
	میانگین	۰.۹۷	۰.۵۷	۰.۰۲	۱.۵۵	۹.۲۶
جمع تعداد بندها		۷۸۰	۵۹۲	۶	۱۳۷۸	۷۰۲۱

تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی

تغییر یا چرخش حسابرس، از موضوع‌هایی است که می‌تواند بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی اثر گذارد. در تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۱۰ دستورالعمل مؤسسات

باتوجه به تغییرات میانگین، انحراف معیار، تعداد بیش‌تر و تعداد کمتر از میانگین در سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲، می‌توان گفت که فاصله‌ی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ گزارش حسابرس در نمونه‌ی این جستار تغییر چشمگیری نداشته است.

جستار از ۷۷ روز کمتر نبوده است. همچنین، بیش‌تر تعداد روزها، از میانگین بیش‌تر است. یعنی، بیش‌تر گزارش‌ها در نیمه‌ی دوم مهلت مقرر صادر می‌شود و فشار کار حسابرسان به اصطلاح به سوی ۳۱ تیر میل دارد.

جدول ۴: تعداد روز فاصله‌ی بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس							
پایان سال مالی	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	تعداد بیشتر از میانگین	تعداد کمتر از میانگین	
۱۳۸۵	۸۰	۱۱۶	۳۴	۲۴	۴۸	۴۲	مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران
۱۳۸۶	۸۰	۱۶۹	۳۳	۲۸	۴۵	۴۸	
۱۳۸۷	۷۹	۱۲۳	۳۲	۲۵	۴۹	۴۶	
۱۳۸۸	۷۸	۱۱۹	۲۹	۲۶	۵۴	۴۳	
۱۳۸۹	۷۷	۱۱۳	۲۲	۲۶	۵۳	۴۱	
۱۳۹۰	۸۱	۱۴۶	۲۶	۲۸	۵۴	۴۳	
۱۳۹۱	۸۲	۱۱۵	۲۶	۲۵	۵۶	۴۱	
۱۳۹۲	۷۹	۱۱۹	۲۶	۲۶	۵۲	۳۹	
۱۳۸۵	۸۶	۱۲۳	۴۱	۲۵	۲۰	۱۸	سازمان حسابرسی
۱۳۸۶	۸۶	۱۱۸	۳۸	۲۴	۱۹	۱۶	
۱۳۸۷	۸۸	۱۲۱	۲۹	۲۶	۱۹	۱۴	
۱۳۸۸	۸۴	۱۱۹	۲۹	۲۷	۱۷	۱۴	
۱۳۸۹	۸۱	۱۳۳	۲۰	۲۷	۱۹	۱۵	
۱۳۹۰	۸۹	۱۲۴	۲۶	۲۵	۱۷	۱۴	
۱۳۹۱	۸۵	۱۲۰	۴۱	۲۵	۱۷	۱۴	
۱۳۹۲	۸۵	۱۱۹	۳۰	۲۶	۱۶	۱۲	

حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب جلسه‌ی ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه‌ی ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار)، چنین آمده است:

«مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص مذکور پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره‌ی ۴ ساله‌ی مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا از مؤسسه‌ی قبلی، شریک مسئول کار در دوره‌ی ۴ سال قبل، نمی‌تواند تا ۲ سال با حضور به

عنوان شریک در مؤسسه‌ی حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند. شروع این مهلت از تاریخ تصویب این دستورالعمل خواهد بود».

افزون بر دلیل بالا، پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که محتوای بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر و همچنین اظهارنظر حسابرس با تغییر حسابرس رابطه دارد. برای نمونه بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس که نشان دهنده‌ی نبود توافق بین مدیریت و حسابرس هستند (مانند تحریف ناشی از رعایت نکردن استانداردهای حسابداری یا محدودیت اعمال شده توسط مدیریت) به احتمال زیاد منجر به تغییر حسابرس می‌گردند. مدیریت صاحب‌کار

به منظور پیشگیری از دریافت گزارش با اظهارنظر تعدیل شده در سال‌های آتی، تلاش می‌کند تا حسابرس را تغییر دهد (حسینی پور، ۱۳۹۳). همچنین، بین نوع اظهار نظر حسابرس و تغییر حسابرس رابطه‌ی مستقیم وجود دارد (باقریپور و دیگران، ۲۰۱۴).

جدول ۵، تغییر حسابرس را در نمونه‌ی این جستار نشان می‌دهد. گرچه در سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰ بین ۱۳ تا ۲۳ درصد تغییر حسابرس وجود داشته، در سال ۱۳۹۱، پس از تصویب دستورالعمل یادشده (۱۳۹۰/۱۱/۱۷)، ۵۲ درصد تغییر حسابرس ایجاد شده، اما در سال ۱۳۹۲، درصد تغییر کاهش یافته است.

پایان سخن

اطلاعات گزارش حسابرس شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، از جنبه‌های زیر، در این مقاله تحلیل شده است:

- سهم مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی از کارهای حسابرسی
- انواع اظهارنظر حسابرس مستقل
- ترکیب و تعداد بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی
- تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی
- تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی

تحلیل موضوع‌های بالا برنیاد داده‌های گردآوری شده درباره‌ی نمونه‌ی این جستار نشان می‌دهد که سهم مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران از کارهای حسابرسی در سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲،

نسبت به سازمان حسابرسی رشد اندکی داشته و تقریباً سهم این دو از کارهای بزرسی ثبات یافته است. بیش‌تر کارها، از آن مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است به گونه‌ای که در سال ۱۳۹۲، سهم آن‌ها از شرکت‌های نمونه ۷۸ درصد و سهم سازمان حسابرسی ۲۲ درصد بوده است. شاید از دید مؤسسه‌ها، بهتر این باشد که سهم سازمان حسابرسی کوچک و کوچک‌تر شود. اما، کوچک شدن سهم سازمان مزایا و معایبی دارد که پرداختن به آن را مجالی دیگر باید.

نظر حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی بیش‌تر شرکت‌های نمونه، مشروط بوده است. پس از آن، نظر تعدیل نشده و سپس عدم اظهارنظر جای دارد و هیچ یک از گزارش‌ها اظهارنظر مردود ندارد. هرچه کیفیت حسابداری و دیگر شرایط موثر

بر اظهارنظر حسابرس در شرکت‌ها بهتر باشد؛ از تعداد بندهای گزارش حسابرس (غیر از بندهای گزارش تعدیل نشده) کاسته می‌شود و اظهارنظر حسابرس به سوی تعدیل نشده گرایش می‌یابد. برای استفاده‌کننده نیز گزارش حسابرسی با اظهارنظر تعدیل نشده و دارای کمینه‌ی بند، همراه با صورت‌های مالی مناسب، مفیدتر و کاربرد آن آسان‌تر است. هرچه بر تعداد بندهای گزارش افزوده شود و اظهارنظر از تعدیل نشده دورتر شود؛ تحلیل اثار آن برای استفاده‌کننده دشوارتر خواهد شد و او منابع اطلاعاتی جایگزین را به کار خواهد گرفت. امید است که با افزایش کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی و همچنین بهبود اوضاع شرکت‌ها، شمار گزارش‌های با اظهارنظر تعدیل نشده افزایش یابد. تحریف، در بین مبانی تعدیل اظهارنظر، بیش‌ترین فراوانی را داشته و محدودیت، پس از آن است. در بسیاری موارد، اصلاح تحریف، به ویژه ناشی از اشتباه، آسان‌تر از رفع محدودیت یا ابهام است. ارکان راهبری و مدیران شرکت‌ها، انگیزه‌ی دریافت نظر تعدیل نشده‌ی حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی شرکت یا دست‌کم کاهش بندهای گزارش حسابرس را دارند. انتظار می‌رود با اطلاع رسانی حسابرس به مدیریت و ارکان راهبری شرکت، بیش‌تر بندهای تحریف از بین برود. البته، درباره‌ی تقلب ممکن است این گونه نباشد. نتایج تحلیل اطلاعات این جستار، این انتظار را بر نمی‌آورد؛ اما نتیجه‌گیری درباره‌ی آن نیز نیازمند پژوهشی گسترده‌تر است.

جدول ۵: تغییر حسابرس

سال مالی	تعداد تغییر حسابرس نسبت به سال پیش	درصد نسبت به تعداد نمونه
۱۳۸۵	۳۰	۲۳٪
۱۳۸۶	۲۷	۲۱٪
۱۳۸۷	۱۶	۱۳٪
۱۳۸۸	۳۰	۲۳٪
۱۳۸۹	۲۷	۲۱٪
۱۳۹۰	۲۳	۱۸٪
۱۳۹۱	۶۶	۵۲٪
۱۳۹۲	۲۲	۱۷٪



شیز

(شبکه یکپارچه زرین)

سیستم جامع مالی، اداری و مدیریتی

(با رویکرد ERP و فرایند محور)

اندیشه ای از شرکت جهش پژوه نگر



www.shizsoft.com



۰۲۱-۴۴۴۵۴۳۷۲

گزارش حسابرس برخی از شرکت‌ها، در نخستین ماه پس از پایان سال مالی صادر شده است و به موقع‌تر از بقیه در اختیار استفاده کنندگان قرار گرفته است. اما، تعداد این شرکت‌ها اندک است. نتایج نشان می‌دهد که بیش‌تر گزارش‌ها در نیمه‌ی دوم مهلت مقرر (۴ ماه پس از پایان سال مالی) تهیه می‌شود. تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که در هر حال نباید پیش از تاریخ تأیید صورت‌های مالی توسط هیأت مدیره‌ی شرکت مورد رسیدگی (یا پی‌نوشت:

۱- طبق ماده‌ی ۱۱ آیین‌نامه‌ی انضباطی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس (مصوب ۱۳۸۴/۱۰/۱۸ شورای عالی بورس): «صورت‌های مالی و حسب مورد صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌ها به‌گونه‌ای تهیه گردد که حسابرس و بازرس قانونی نسبت به آنها گزارش «عدم اظهارنظر» یا «مردود» ارائه نکرده باشد. در آن صورت توقف نماد معاملاتی سهام شرکت تا رفع مواردی که موجب ارائه گزارش مردود یا عدم اظهار نظر گردیده است ادامه خواهد یافت».

۲- طبق بند ۱ ماده‌ی ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶/۵/۳ هیأت مدیره‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار): ناشر بورسی مکلف است صورت‌های مالی سالانه‌ی حسابرسی شده‌ی شرکت اصلی و تلفیقی گروه، را حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی تهیه و افشا نماید.

منابع:

۱. آزاد، عبدالله و محبوبه کاظمی، ۱۳۹۲، گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، نشریه‌ی ۱۲.
۲. آیین‌نامه‌ی انضباطی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس (مصوب ۱۳۸۴/۱۰/۱۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار).
۳. حسینی پور احمدآبادیان، رضا، (۱۳۹۳)، پیش‌بینی بند شرط گزارش حسابرسی مرتبط با برآوردهای حسابداری: رویکرد داده کاوی، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.
۴. دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶/۵/۳ هیأت مدیره‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار).
۵. دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه‌ی ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار).
۶. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی.

7. Bagherpour MA; Monroe GS; Shailer G, 2014, 'Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization', Journal of Accounting and Public Policy, vol. 33, no. 4, pp. 372 - 390