

شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی و اثرات آن بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی (از دیدگاه مدیریت)

قدرت اله طالب نیا* علی احمدزاده**

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۰۷/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۰۹/۰۹

چکیده

پژوهش حاضر یک مطالعه توصیفی پیمایشی بوده که به منظور بررسی اثرات مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه مدیریت انجام یافته است. این تحقیق از طریق پرسشنامه و با استفاده از آزمون‌های ناپارامتریک کایدو² (تک بعدی) به بررسی جمعیت‌شناسی نمونه آماری تحقیق پرداخته است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که توجه مدیریت واحد تجاری به رعایت استانداردهای حسابداری مالی، اعمال کنترل‌های داخلی لازم به‌طور قوی و همچنین تهیه و ارائه گزارش‌های مالی به‌طور مطلوب از یک سیستم حسابداری جامع (مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری)، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: گزارش حسابرسی، بندهای عدم توافق حسابرسی، بهبود کیفیت گزارشگری مالی.

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.
gh-talebnia@yahoo.com

** مدرس رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شبستر، گروه مدیریت.

۱- مقدمه

توسعه حرفه حسابرسی در دنیا، ناشی از گسترش فعالیت‌های اقتصادی و تمایل روز افزون دولت‌ها به نظارت بر واحدهای اقتصادی از طریق وضع قوانین جهت حمایت از سرمایه‌گذاری می‌باشد. برای اینکه حسابداری و حسابرسی بتوانند نیازهای جامعه را برآورد سازند و به‌عنوان ابزاری در جهت اهداف رشد و توسعه اقتصادی درآیند، باید با تحولات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جامعه متحول گردند. در سیستم اقتصادی امروز دنیا، انتقال و گزارش اطلاعات صحیح مالی و مربوط به تصمیم‌گیران اقتصادی دارای اهمیتی فراوان و انکار ناپذیر است. یکی از خصوصیات این سیستم اقتصادی وجود سازمان‌های بزرگ (شرکت‌های سهام عام و خاص) است که در اقصی نقاط جهان توسط مدیران اداره می‌گردد. آنچه که حسابرسی به فرایند گزارشگری می‌افزاید، مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده است. در حالت کلی منظور از عملیات حسابداری و گزارشگری مالی، ثبت عملیات مالی شرکت طبق چرخه حسابداری به نحو صحیح در سرفصل‌های مربوط می‌باشد که حاصل آن ارائه وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت در قالب صورت‌های مالی اساسی است. بنابراین یکی از مهم‌ترین الزامات تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی با کیفیت مطلوب، رعایت اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است و هدف گزارش‌های حسابرسی ارائه اظهار نظر نسبت به آن گزارش‌هاست. در برخی موارد مصادیق عدم توافق گزارش‌های حسابرسی (عدم رعایت استانداردهای حسابداری) هر ساله در گزارش‌های حسابرسی آورده می‌شود و اقداماتی جهت اصلاح آن مصادیق ضروری به‌شمار می‌آید.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

رعایت اصول حسابداری و برقراری یک سیستم مناسب جهت انتقال اطلاعات درست به‌صورت گزارش‌های مالی در مؤسسات مختلف یک کشور، عامل بسیار مؤثری در تحقق بخشیدن به آرمان‌های توسعه اقتصادی یک کشور است. اما بی‌شک سهم

عمده‌ای از تحقق این امر مهم بر عهده حساب‌برسان است و این مسأله وظیفه‌ای است که آنان در رسیدگی به چنین گزارش‌هایی، ایفاد می‌کنند. پیشرفت سریع ارتباطات و گستردگی بازارهای سرمایه در سطح جهان نیز ضرورت ثبات در حسابداری و حسابرسی و همچنین یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی را اجتناب ناپذیر ساخته است. این موضوع تا آن جا پیش می‌رود که استفاده کنندگان از صورت‌های و اطلاعات مالی مانند مدیران، سرمایه‌گذاران، مؤسسات اعتباری و بانک‌ها همواره مایل هستند که این صورت‌های مالی بر اساس اصول و استانداردهای یکسان تهیه شود تا در مقایسه‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و تصمیمات خود دچار اشکال و اشتباه نشوند (ثابت مظفری، ۱۳۸۱: ۳۷). حسابرسی برای این که بتواند نقش خود را بدرستی و بگونه‌ای یکنواخت ایفا کند، نیاز به یک سری معیارهای از قبل تعیین شده دارد که این معیارها به‌عنوان ابزاری است که حسابرس برای اجرای دقیق وظیفه خود از آن‌ها استفاده می‌کند. یکی از این ابزارها، استانداردهای حسابداری است که در ایران توسط سازمان حسابرسی تدوین می‌شود. ارزشی که حسابرسی بر اطلاعات می‌افزاید، متشکل از دو بعد است؛ بعد کنترل و بعد اعتباربخشی. از دیدگاه اعتبار بخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید. زیرا استفاده کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی بر فرایند گزارشگری مالی حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است. در نتیجه استفاده از اطلاعات حسابداری به شکوفایی کامل ارزش نهفته اطلاعات حسابداری منجر می‌شود. ارزش اطلاعات حسابداری در نهایت، تابع استفاده از اطلاعات است نه تهیه گزارش آن. به‌طور خلاصه حسابرسی مشکلات اعتبار دهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می‌دهد و از این رو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید (داگرتی و دیکنز، ۲۰۱۰: ۷۶). حسابرسی از دیدگاه استفاده کنندگان به‌ویژه سهامداران شرکت‌ها زمانی سودمند است که حساب‌برسان طی رسیدگی‌های خود به بررسی و ارزیابی برقراری تداوم فعالیت، عاری بودن صورت‌های مالی از اشتباه،

۷۲..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

تخلف، تقلب با اهمیت و اعمال غیر قانونی مؤثر بر فعالیت واحد مورد رسیدگی پردازند و میزان موافقت خود را با رعایت موارد مزبور اعلام کنند. هرگاه میزان عدم رعایت به حد کافی مهم باشد، گزارش حسابرسی باید به صورت مشروط ارائه شود. اظهار نظر مشروط، مسئولیت حسابرسان را نسبت به مطلوبیت ارائه برخی از اجزای صورت‌های مالی محدود می‌کند. (جی. فاروقوا و جی. بالداجینو^۱، ۲۰۰۵: ۱۱۲).

منظور از مفاد بندهای عدم توافق در گزارش‌های حسابرسی عدم رعایت استانداردهای حسابداری در شرکت مورد رسیدگی است. یعنی حسابرسان گاه به دلیل عدم توافق در مورد اجرای استانداردهای حسابداری یا کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی توسط مدیریت، اظهار نظر غیر مقبول (مشروط، مردود، عدم اظهار نظر) ارائه می‌کنند. در واقع هنگامی که هریک از حالت‌های زیر وجود داشته و به عقیده حسابرس، اثر آن بر صورت‌های مالی با اهمیت بوده و یا بتواند با اهمیت باشد، حسابرس نخواهد توانست نظر مقبول اظهار نماید:

الف) محدودیت در دامنه رسیدگی

ب) عدم توافق با مدیریت شرکت درباره محتوای صورت‌های مالی

ج) وجود ابهامی عمده و مؤثر بر صورت‌های مالی که رفع آن به رخ دادن وقایعی در آینده بستگی دارد.

وضعیت‌های یادشده در بندهای الف و ج می‌تواند به اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر منجر شود. وضعیت مذکور در بند ب می‌تواند به اظهار نظر مشروط یا مردود بیانجامد.

حسابرس ممکن است نسبت به زمینه‌های زیر با مدیریت واحد تجاری توافق نداشته باشد:

الف) پذیرفته بودن رویه‌های حسابداری انتخاب شده

ب) چگونگی کاربرد رویه‌های مزبور، شامل کفایت افشا در صورت‌های مالی

ج) پیروی از الزامات قانونی و مقررات مربوط در تهیه صورت‌های مالی در صورت با اهمیت بودن آثار عدم توافق، ممکن است حسابرس نظر مشروط یا در صورت وجود اثر اساسی نظر مردود اظهار نماید. ماهیت عدم توافق باید به روشنی در گزارش حسابرسی بیان و آثار آن بر صورت‌های مالی به صورت کمی ارائه شود، مگر آن که تعیین کمیت آثار آن ناممکن باشد. نوع اظهار نظر حسابرس نسبت به گزارشگری مالی علاوه بر الزام و علاقه ذینفعان، الزام قانونی نیز دارد (والتر میگز، ۱۳۸۲: ۴۲). ماده ۱۰ آیین نامه انضباطی بورس مقرر می‌دارد: حساب‌ها و صورت‌های مالی شرکت باید به گونه‌ای تنظیم گردند که حسابرس و بازرس قانونی نسبت به آن‌ها اظهار نظر مردود و یا عدم اظهار نظر ارائه نکرده باشد. در آن صورت بلافاصله معاملات سهام شرکت متوقف و تا رفع مواردی که موجب ارائه اظهار نظر مردود و یا عدم اظهار نظر گردیده است، به تشخیص هیئت مدیره سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار توقف ادامه خواهد داشت. این اقدام در بلند مدت به تقویت سیستم‌های اطلاعاتی شرکت‌ها و در نتیجه استحکام پایه‌های اطلاعاتی بورس کمک می‌کند.

تحقیقات تجربی انجام شده درباره شروط حسابرسی به دو گروه تقسیم می‌گردند: یک گروه فرایند تصمیم‌گیری حسابرس را برای رسیدن به گزارش مشروط (به خصوص شروط مهم و اساسی) مورد مطالعه قرار می‌دهد و گروه دیگر تأثیر گزارش‌های مشروط را بر گروه‌های استفاده‌کننده، بررسی می‌کنند. در تحقیقات فرایند تصمیم‌گیری، می‌توان تأثیر اطلاعات منتشر شده در صورت‌های مالی را در گزارش مشروط حسابرسی ملاحظه نمود. یعنی اطلاعات مالی منتشر شده، زمینه ساز پیش‌بینی و صدور گزارش مشروط توسط حسابرسان می‌باشد. در تحقیقات گروه دوم، میزان مفید بودن شروط حسابرسی مورد پژوهش قرار گرفته است. نتایج این تحقیقات، تأثیر انتشار گزارش‌های مشروط حسابرسی بر اشخاص مختلف (مدیران، ذینفعان و بازار) را نشان می‌دهند. البته در مورد تأثیر آن‌ها روی قیمت بازار و سهام، نتایج یکنواختی حاصل نشده است. در

۷۴..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

واقع نظرات حسابرسان ممکن است با ارزیابی‌های قبلی بازار همسو باشد و اطلاعاتی را منعکس کند که بازار سهام از آن‌ها مطلع است، در آن صورت نمی‌توان شروط حسابرسی را بر رفتار اقتصادی چندان مؤثر دانست. در حالت عکس، در صورتی که اظهار نظر حسابرسان حاوی اطلاعاتی باشد که بازار از آن‌ها آگاهی نداشته باشد، نظیر پیش‌بینی نقدینگی یا وضعیت عملکرد آتی یا سایر برنامه‌های مدیران، در آن صورت بازار با توجه به جهت مثبت یا منفی اطلاعات واکنش مثبت یا منفی نشان خواهد داد. به‌عنوان مثال ساندراکریزل فلیک^۱ (۱۹۸۸) نشان داد که اظهار نظر مبنی بر عدم تداوم فعالیت توسط حسابرسان در حالی که بازار انتظار آن را نداشته باشد، باعث واکنش قیمت سهام خواهد شد. لینوکس^۲ (۱۹۹۹) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که گزارش‌های حسابرسان در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها مؤثرند. تحقیقات مختلف نشان داده‌اند که کیفیت و اقلام صورت‌های مالی و نوع گزارش حسابرسان از یکدیگر تأثیر پذیرند. از آن جمله لایتن و لایتن^۳ (۱۹۹۸) بیان کردند که کاهش نرخ رشد، نسبت حقوق صاحبان سهام به دارایی و اندازه شرکت، احتمال دریافت گزارش مشروط را افزایش می‌دهد. نتایج تحقیق اسپاتیس^۴ (۲۰۰۳) نشان داد که گزارش مشروط باعث افزایش سلامت مالی شرکت‌هایی می‌شود که از نظر مالی در وضعیت مطلوبی قرار ندارند. دورندز و گومز^۵، ۲۰۰۳: ۹۵) در تحقیق خود نشان دادند که شرکت‌های با کمبود نقدینگی و سطح بالایی از ریسک مالی در مقایسه با سایر شرکت‌ها، بیشتر در معرض دریافت گزارش مشروط حسابرسان قرار دارند. سدیدی (۱۳۶۹) در تحقیق خود با عنوان "علل مشروط شدن گزارش‌های حسابرسان در واحدهای تولیدی"، به بیان و ریشه‌یابی علل مشروط شدن گزارش‌های حسابرسان و ارائه پیشنهادی لازم جهت رفع علل نارسایی‌ها پرداخت و به این نتیجه رسید که علت اصلی عدم اظهار نظر

-
1. Sandra Kreisel Fleak
 2. Linux
 3. Lainten & Linten
 4. Spathis
 5. Dorendooz and Ghomez

مقبول حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی، عدم توجه مدیران شرکت‌ها نسبت به گزارش‌های حسابرسی می‌باشد. شهلایی مقدم (۱۳۷۲) در تحقیق خود با عنوان "برخورد حسابرسان با موارد ابهام در گزارش‌های حسابرسی" به این نتیجه رسیده است که حسابرسان اگر قرائن کافی در جهت تأیید اظهارات مدیریت در مورد ابهام در موضوع به دست نیاورند، نسبت به صورت‌های مالی گزارش اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر صادر می‌کنند. طبیبی (۱۳۷۲) در تحقیق خود با عنوان "بررسی دلایل رد یا مشروط شدن گزارش‌های حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران"، به این نتیجه رسید که به استثنای موارد عدم توافق در خصوص اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات و موجودی‌ها در سایر موارد نحوه عمل حسابرسان برخورد با موارد اشکال یکسان نبوده است. نوری فرد و دهقانی (۱۳۷۸)، در تحقیق خود با عنوان "بررسی تأثیر گزارش‌های حسابرسی بر رفع ابهامات و رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در سیستم مالی مؤسسات اقتصادی خاتم الانبیا(ص)" به این نتیجه رسیدند که در صورت ارائه به موقع گزارش‌های حسابرسی و برگزاری به موقع جلسات مجامع، فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام نسبت به این گزارش‌ها به موقع و مؤثر خواهد بود. از آن جایی که گزارش‌های مالی و حسابرسی نسبت به گذر زمان بسیار حساس بوده و ارزش خود را در اثر گذر زمان از دست می‌دهند، لازم است اقدامات اساسی جهت به موقع نمودن آن‌ها صورت گیرد. در تأیید رابطه عکس دو متغیر گزارش‌های حسابرسی و حسابداری نسبت به یکدیگر، اعتمادی و موسوی شیری (۱۳۷۹)، در تحقیق خود با عنوان "بررسی تأثیر گزارش‌های حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران" به این نتیجه رسیدند که اعتباردهندگان، سهامداران و سرمایه‌گذاران در تصمیمات مالی خود بر گزارش‌های حسابرسی اتکا می‌کنند و این گزارش‌ها بر کیفیت صورت‌های مالی افزوده‌اند. ولی در مورد افزایش بعضی از خصوصیات کیفی صورت‌های مالی، از قبیل احتیاط، کامل بودن اطلاعات، به موقع بودن اطلاعات، قابل فهم بودن اطلاعات موفقیت چندانی نداشته‌اند. همچنین مشخص شد که گزارش‌های حسابرسی همه ساله

۷۶..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

ارزش‌داری‌ها و سود گزارش شده در صورت‌های مالی را کمتر ارزیابی می‌کنند و به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در مورد تعدیل و کاهش ارزش‌داری‌ها و سود گزارش شده شرکت‌ها آگاهی می‌دهند.

از آن‌جا که نتیجه نهایی کار حسابرسی، گزارش‌های حسابرسی است و گزارش‌های حسابرسی به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این اطمینان و اعتبار دهی را می‌دهد که صورت‌های مالی که توسط مدیریت واحد تجاری تهیه شده، حاوی اطلاعاتی مالی مربوط و قابل اتکا می‌باشد و با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه شده است، بنابراین ارائه گزارش‌های مالی مطلوب و منصفانه مستلزم رعایت اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، رعایت کنترل‌های داخلی و داشتن یک سیستم جامع حسابداری در راستای اهداف شرکت از طرف مدیریت می‌باشد. از آن‌جا که گزارش‌هایی وجود دارد که حاوی بندهای عدم توافق، ابهام، و محدودیت در رسیدگی می‌باشد و هر ساله هم نمونه‌ای از این بندها در حسابرسی آورده می‌شود و اقدامات اصلاحی از طرف مدیریت در سال بعد هم ضروری می‌باشد، پس در حالت کلی اهمیت این تحقیق در آن است که بررسی کند که آیا مدیریت واحد تجاری در سال بعد جهت رفع این بندها (بندهای عدم توافق گزارش‌های حسابرسی که بیشتر به عدم رعایت استانداردهای حسابداری مربوط می‌شود و هر ساله بصورت بند شرط در گزارش‌های حسابرسی درج می‌گردد) تلاش بیشتری نشان می‌دهد و برای بهبود کیفیت گزارشگری اهمیت قائل است؟

۳- اهداف تحقیق

- ۱) شناسایی مفاد بندهای عدم توافق در گزارش‌های حسابرسی
 - ۲) بررسی اثرات بندهای عدم توافق گزارش‌های حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی
- در این تحقیق ابتدا مفاد بندهای گوناگون عدم توافق در گزارش حسابرسی،

شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی..... ۷۷

شناسایی شده و سپس با تدوین فرضیه‌های اصلی و فرعی و با استفاده از تنظیم پرسشنامه و جمع‌آوری اطلاعات، اثرات این بندها در گزارش‌های مالی (ترازنامه و سود و زیان) در قالب آماری آزمون و تحلیل گردیده است.

۴- نمونه بندهای عدم توافق شناسایی شده در گزارش‌های حسابرسی

در زیر نمونه‌هایی از مفاد بندهای عدم توافق حسابرسی که در طبقه‌های مختلف ترازنامه و صورت‌حساب سود و زیان شناسایی شده است، آورده می‌شود:

۴. الف) مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی مرتبط با

ترازنامه

۴. الف- ۱ موجودی نقد (بانک، صندوق، تنخواه)

۱) سایر حساب‌های بانکی به مبلغ میلیون ریال، مربوط به حساب‌های بسته شده در سال‌های قبل بوده که علی‌رغم وجود مغایرت، اقداماتی جهت رفع مغایرت مزبور و انجام اصلاحات لازم در حساب‌ها به عمل نیامده است.

۲) به دلیل عدم تهیه صورت مغایرت بانکی و رفع مغایرت‌ها طی سال مورد رسیدگی، مبلغ میلیون ریال وجوه واریزی به حساب‌های بانکی در دفاتر شرکت ثبت نگردیده است.

۴) فقره واریز وجه به حساب‌های بانکی شرکت به مبلغ میلیون ریال در حساب‌های ثبت نگردیده است. در صورت اصلاح حساب‌ها از این بابت، مانده وجوه نقد و حساب‌های پرداختی در پایان سال به مبلغ مزبور به ترتیب افزایش و کاهش خواهد یافت.

۵) مانده حساب جاری شرکت نزد بانک ... شعبه ... از سال‌های قبل بدون تغییر در دفاتر شرکت انعکاس یافته که تا تاریخ این گزارش، اقدام مؤثری در خصوص مسدود و یا فعال نمودن حساب جاری فوق صورت نگرفته است، ضمن اینکه، امکان درخواست تأییدیه برای بانک مزبور نیز، میسر نگردیده است (تقوی تکیار، ۱۳۸۵: ۲۱-۹).

۴. الف - ۲ موجودی مواد و کالا

- ۱) در بعضی موارد برای کالاهای تحویلی به انبار، رسید مربوط صادر نشده و یا رسید انبار صادره قیمت‌گذاری و در حساب‌ها ثبت نگردیده است.
- ۲) طبق استانداردهای حسابداری، موجودی محصولات در پایان هر سال مالی باید به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار ارزیابی گردد. استاندارد مزبور توسط شرکت رعایت نگردیده و کلیه موجودی‌ها به بهای تمام شده ارزیابی شده است.
- ۳) به علت اشتباه در قیمت‌گذاری موجودی‌های شرکت در پایان سال مالی، موجودی‌های مزبور بالغ بر . . . میلیون ریال بیشتر ارزیابی گردیده است. در صورت اصلاح حساب‌ها از این بابت، سود سال مالی مورد گزارش و موجودی مواد و کالا هریک به میزان . . . کاهش خواهند یافت.
- ۴) قطعات و لوازم یدکی همراه ماشین‌آلات طرح به بهای ارزی خرید مندرج در لیست قیمت فروشنده، قیمت‌گذاری نشده است و عمدتاً به ارزش یک ریال در دفاتر ثبت شده است. در صورت اصلاح حساب‌ها، موجودی مواد و کالا و دارایی‌های ثابت مشهود به ارزش مورد محاسبه، به ترتیب افزایش و کاهش خواهند یافت.
- ۵) بخشی از موجودی قطعات ساخته شده و لوازم یدکی به مبلغ . . . میلیون ریال از سال‌های قبل راکد مانده و از این بابت ذخیره‌ای در حساب‌ها منظور نگردیده است. با توجه به عدم دسترسی به قیمت متعارف موجودی‌های مزبور، تعیین میزان ذخیره لازم و آثار آن بر صورت‌های مالی مورد، براین سازمان . . . امکان‌پذیر نمی‌باشد.
- ۶) نحوه قیمت‌گذاری موجودی‌های شرکت در پایان سال مالی مورد گزارش، مطابق با رویه‌های حسابداری مورد عمل شرکت مندرج در یادداشت شماره . . . همراه صورت‌های مالی نبوده است (تقوی تکبار، ۱۳۸۶: ۱۱۰-۷۳).

۴. الف - ۳ حساب‌ها و اسناد دریافتی و پیش‌پرداخت‌ها:

- ۱) قابلیت بازیافت مبلغ میلیون ریال از مانده سایر حساب‌های دریافتنی و پیش‌پرداخت‌ها که از سال قبل راکد بوده، مشخص نمی‌باشد. در صورت

ایجاد ذخیره‌کافی از این بابت، زیان انباشته ابتدای سال مالی مورد گزارش و دارایی‌های جاری شرکت در تاریخ ترازنامه، هریک معادل . . . میلیون ریال به ترتیب افزایش و کاهش خواهد یافت.

(۲) حدود مبلغ میلیون ریال از مانده حساب پیش پرداخت‌ها، راکد و عمدتاً نقل از سال‌های گذشته بوده و ذخیره‌ای از این بابت در حساب‌ها منظور نشده است.

(۳) شرکت بابت مبلغ . . . میلیون ریال از اقلام راکد و سنواتی سایر حسابها و اسناد دریافتنی، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در حساب‌ها منظور نموده است. ذخیره مزبور بدون انجام بررسی‌های لازم مبتنی بر قابلیت وصول آن‌ها در حساب‌ها ثبت شده است.

(۴) مبلغ میلیون ریال از حساب‌های دریافتی راکد و نقل از سال‌های گذشته می‌باشد که برای آن‌ها ذخیره‌ای در حساب‌ها منظور نگردیده است. به دلیل عدم پیگیری لازم برای وصول یا تسویه مطالبات مزبور و همچنین عدم دریافت پاسخ تأییدیه‌های ارسالی، امکان تعیین ذخیره لازم از این بابت مقدور نگردیده است. (همان منبع: (۷۱).

۴. الف - ۴ دارایی‌های ثابت مشهود

(۱) مبلغ میلیون ریال از هزینه‌های تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات شرکت . . . ، شامل مبلغ میلیون ریال بهای یک دستگاه . . . و مبلغ . . . میلیون ریال بهای اثاثیه اداری می‌باشد. در صورت اصلاح حساب‌ها از این بابت، حساب دارایی ثابت مشهود و همچنین سود سال جاری هریک حدود مبلغ . . . میلیون ریال افزایش خواهند یافت.

(۳) تعداد از وسایل نقلیه و ماشین‌آلات ثبت شده در دفاتر شرکت، در شرکت موجود نبوده و تعداد دستگاه از وسایل نقلیه و ماشین‌آلات موجود، در دفاتر انعکاس نیافته، ضمن آنکه اسناد مالکیت وسایل نقلیه بنام شرکت انتقال نیافته

۸۰..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

است.

۴) برای بخشی از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که قیمت تمام شده آن مبلغ ... میلیون ریال بوده استهلاكی محاسبه نشده است.

۵) بابت ارزش دستگاه خودروی تحویلی به شرکت ... و همچنین ... دستگاه کامیون که از سال‌های قبل در شرکت مورد استفاده بوده، هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر شرکت صورت پذیرفته است (همان منبع: ۱۵۳-۱۱۱).

۴. الف - ۵ دارایی‌هایی نامشهود و سایر دارایی‌ها

۱- حق امتیاز خط تلفن و حق انشعاب برق مورد استفاده شرکت بنام شرکت نبوده و از این بابت نیز ثبتی در دفاتر شرکت به عمل نیامده است. به دلیل عدم دسترسی به اسناد و مدارک کافی، میزان تعدیل‌های لازم بر صورت‌های مالی برای این سازمان مشخص نمی‌باشد.

۲- با توجه به یادداشت‌های توضیحی، مبلغ ... میلیون ریال بابت دانش فنی ... در حساب دارایی‌های نامشهود منظور گردیده، که باز یافت آن برای این سازمان مشخص نگردیده است.

۳- سایر دارایی‌های شرکت ، شامل مبلغ میلیون ریال مخارج قبل بهره‌برداری از ... می‌باشد که برخلاف استانداردهای حسابداری، از تاریخ بهره‌برداری مستهلک نگردیده است. در صورت اعمال تعدیل‌های لازم، زیان انباشته به مبلغ ... میلیون ریال افزایش خواهد یافت.

۴- همان‌گونه در یادداشت همراه صورت‌های مالی مندرج می‌باشد، سایر دارایی‌ها مبلغ ... میلیون ریال هزینه‌های سرمایه‌ای انجام شده بابت نصب ماشین‌آلات مذکور نیز در دفاتر شرکت به عمل نیامده است.

۴. الف - ۶ بدهی‌های جاری

۱- براساس اعلام ، میزان بدهی شرکت از بابت ... معوقه سال‌های ۱۳×۱ لغایت ۱۳×۳ بالغ بر ... میلیون ریال می‌باشد که به علت اعتراض

شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی..... ۸۱

شرکت، ذخیره‌ای در حسابها منظور نگردیده است. در صورت اصلاح حسابها از این بابت زیان انباشته ابتدای سال و حسابهای پرداختی هریک به مبلغ . . . میلیون ریال افزایش خواهند یافت.

۲- بیمه کسر شده از پیمانکاران و مالیات‌های تکلیفی سنواتی پرداخت نگردیده و جریمه احتمالی از بابت تأخیرات مذکور در صورت مالی ارائه شده، افشاء نگردیده است.

۳- نحوه ایجاد و تسویه مبلغ میلیون ریال از پیش‌دریافت‌های شرکت در یادداشت‌های و همراه صورت مالی به‌طور کامل افشاء نشده، از این رو اطمینان از صحت انعکاس مبلغ مزبور در شمار بدهی‌های جاری، برای این شرکت احراز نگردیده است.

۴- شرکت برخلاف آئین‌نامه استخدامی بابت باز خرید مرخصی کارکنان ذخیره‌ای در حسابها منظور ننموده است. در صورت احتساب ذخیره مورد لزوم، حساب ذخیره باز خرید مرخصی کارکنان به مبلغ میلیون ریال افزایش و سود ابتدای سال و سود سالجاری به ترتیب به مبلغ ریال و ریال کاهش خواهند یافت (تقوی تکیار، ۱۳۸۶: ۱۹۱-۱۵۵)

۴. الف - ۷ بدهی‌های غیرجاری

۱- شرکت جهت مزایای پایان خدمت کارکنان ذخیره کافی در حساب منظور ننموده است. طبق استانداردهای حسابداری و همچنین در رعایت مفاد مواد ۲۰ و ۳۱ قانون کار مصوب آبان ماه ۱۳۶۹ لازم است حداقل یک ماه آخرین حقوق و مزایا برای هر سال خدمت کارکنان شرکت به‌عنوان ذخیره مزایای پایان خدمت محاسبه و در حسابها منظور گردد. در صورت اصلاح حسابها از این بابت بدهی‌های بلند مدت و زیان انباشته ابتدای سال به ترتیب به مبلغ میلیون ریال کاهش خواهد یافت.

۲- براساس مکاتبات سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای و سایر اطلاعات و مستندات موجود، بدهی معوقه شرکت در خصوص درصد صندوق کارآموزی تا پایان

۸۲..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

سال ۱۳ مبلغ میلیون ریال اعلام گردیده است، که نسبت به بدهی ثبت شده در دفاتر، مبلغ . . . میلیون ریال بیشتر می‌باشد. با عنایت به این موضوع، در صورت تعدیل حساب‌ها از این بابت، حساب‌های پرداختی و زیان انباشته ابتدای سال مالی هریک به مبلغ میلیون ریال افزایش خواهند یافت.

۴. الف - ۸ حقوق صاحبان سهام (سرمایه، اندوخته‌ها، سود انباشته)

(۱) برخلاف استانداردهای حسابداری (اصل وضع هزینه‌های یک دوره از درآمدهای همان دوره) و با توجه به رسیدگی انجام شده، حداقل مبلغ . . . میلیون ریال تعدیل‌های مربوط به هزینه‌های سال‌های مالی قبل به حساب هزینه‌های سال مالی مورد گزارش منظور شده است. در صورت اصلاح حساب‌ها از این بابت، سود ابتدای سال و سود سالجاری معادل مبلغ مزبور به ترتیب کاهش و افزایش خواهد یافت.

(۲) طبق مفاد ماده اساسنامه شرکت، سرمایه ثبت شده مبلغ میلیون ریال می‌باشد. در حالی که طبق دفاتر، سرمایه مبلغ میلیون ریال است که حاکی از مبلغ میلیون ریال مغایرت مابین سرمایه ثبت شده و سرمایه طبق دفاتر می‌باشد.

۴. ب - نمونه ای از بندهای عدم توافق گزارش‌های حسابرسی در

صورتحساب سود و زیان

۴. ب-۱) فروش و درآمد حاصل از ارائه خدمات

(۱) طی سال مالی مورد گزارش، عمده فروش‌های شرکت . . . به مشتریان به صورت اعتباری انجام شده است. در همین ارتباط، تا تاریخ ترازنامه مبلغ میلیون ریال از چک‌های دریافتی از مشتریان وخواست گردیده که از این بابت معادل مبلغ . . . میلیون ریال ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در حساب‌ها منظور نشده است.

(۲) با عنایت به عدم صدور صورتحساب فروش در دوره‌ای از سال مالی مورد گزارش و عدم اعمال کنترل‌های مناسب در زمان ارسال کالاهای فروش رفته، اطمینان لازم در خصوص ثبت کلیه کالاهای فروش رفته، صورت نگرفته است.

۳) شرکت جهت ثبت درآمد . . . و خدمات . . . تا پایان سال مالی ۱۳×× از مبنای نقدی استفاده نموده که برخلاف استانداردهای حسابداری می‌باشد. همچنین، طی سال مالی مورد گزارش از روش تعهدی به‌طور کامل استفاده نشده است.

۴) در سال مالی مورد گزارش، مبلغ . . . میلیون ریال مانده طلب سنواتی از شرکت به حساب سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منظور گردیده است.

۵- فروش بعضی از کالا و خدمات، فاقد مصوبه مراجع ذی‌ربط می‌باشد، همچنین در خصوص تخفیفات اعطایی، دستورالعمل مدونی ارائه نشده، ضمن اینکه از این بابت نیز در دفاتر ثبتی صورت نگرفته است. (تقوی تکیار، ۱۳۸۶: ۹۹-۱۱۵).

۴. ب - ۲) هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی

۱) شرکت فاقد روش مناسب جهت تعیین بهای تمام شده بوده و هزینه‌های جذب نشده در عملیات با توجه به عدم استفاده از نیروی مؤثر کارکنان و عدم استفاده اقتصادی از مواد اولیه، محاسبه نگردیده است. طبق استانداردهای حسابداری، هزینه‌های جذب نشده در عملیات باید از بهای تمام شده محصولات کسر و تحت عنوان سایر هزینه‌های عملیاتی در صورت سود و زیان انعکاس یابد.

۲) ضایعات عادی و غیرتولیدی مشخص نگردیده و کل ضایعات ایجاد شده به حساب قیمت تمام شده منظور گردیده است، در رعایت استانداردهای حسابداری، ضایعات غیرعادی قابل جذب در قیمت تمام شده نمی‌باشد.

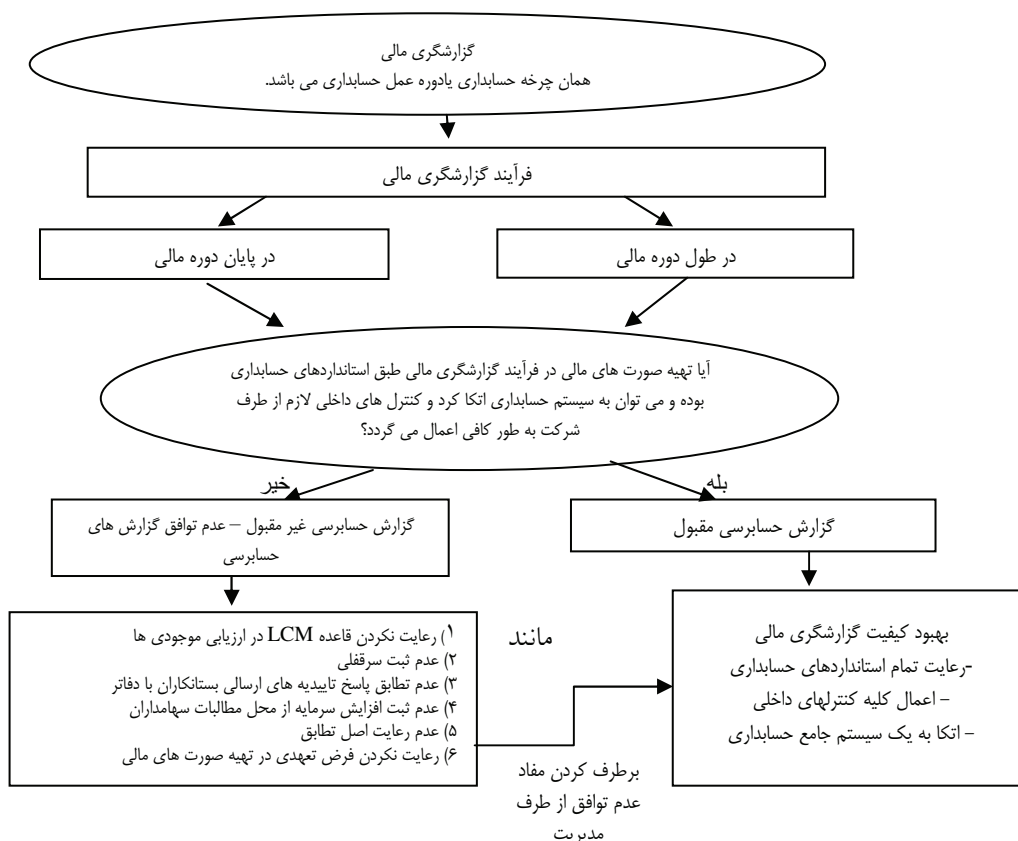
۳) آئین‌نامه جهت تفکیک هزینه‌های جاری و سرمایه در شرکت . . . وجود ندارد. به همین دلیل، بخشی از هزینه‌های انجام شده طی سال مالی مورد گزارش ماهیت سرمایه‌ای داشته، لیکن به حساب هزینه‌های جاری منظور گردیده است. به دلیل نبود اطلاعات و مدارک مورد نیاز، تعیین میزان آثار ناشی از اصلاحات لازم بر صورت مالی، برای این . . . مسیر نمی‌باشد.

۸۴..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

۴) مصوبه مجمع عمومی صاحبان سهام در مورد حقوق و مزایای پرداختی به یکی از اعضای هیات مدیره ارائه نگردیده، همچنین ثبتی از بابت حقوق و مزایای متعلقه به سایر اعضای هیات مدیره نیز در حساب‌ها به عمل نیامده است (همان منبع: ۱۶۵-۱۱۷).

۵- مدل تحقیق

با توجه به مباحث مطرح شده در تحقیق و برای درک بهتر روند بررسی گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در حالت کلی مدل تحلیلی (۱) ارائه می‌گردد:



نمودار ۱ - مدل فرایند بررسی و شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی (از دیدگاه مدیریت)

۶- فرضیه‌ها

۶-۱- فرضیه اصلی

اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
در جهت تبیین و ارزیابی دقیق فرضیه اصلی، فرضیه‌های فرعی زیر ارائه شده است:

۶-۲- فرضیه‌های فرعی

- ۱- اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های جاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- ۲- اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های ثابت موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- ۳- اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد بدهی‌های جاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- ۴- اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد بدهی‌های غیرجاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- ۵- اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد حقوق صاحبان سهام موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- ۶- اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد درآمدها موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- ۷- اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد هزینه‌ها موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

۸۶..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

۷- روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر تحقیقی توصیفی- پیمایشی است. روش نمونه گیری تصادفی بوده و از روش کتابخانه ای برای تکمیل چارچوب نظری تحقیق استفاده شده است. در بخش مطالعات میدانی از روش‌های مصاحبه و پرسشنامه استفاده شده، ابتدا برای جمع‌آوری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها، پرسشنامه‌ای در دو بخش تنظیم و بعد از مطالعه اولیه و اخذ نظرات اصلاحی اساتید، در بین افراد جامعه تحقیق، توزیع شد. بخش اول، مربوط به سؤالات جمعیت شناسی که شامل جنسیت، رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، سن و تجربه حسابداری و حسابرسی می‌باشد، بخش دوم شامل ۶۰ سؤال با طیف پنج گزینه‌ای لیکرت و رتبه بندی شده با مقیاس اسمی می‌باشد. روایی محتوای پرسشنامه توسط اساتید و صاحب نظران حسابداری و حسابرسی مورد تأیید قرار گرفت. پایایی پرسشنامه پس از توزیع سؤالات بین نمونه آماری، توسط ضریب آلفای کرونباخ، ۰.۹۵ محاسبه گردید. در آخر فرضیه‌های ارائه شده با استفاده از نرم افزار SPSS و آزمون کایدو مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

۸- قلمرو تحقیق

این پژوهش از نظر زمانی سال مالی ۱۳۸۶ را در بر می‌گیرد. قلمرو مکانی تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، جامعه آماری بررسی شده، شامل مدیر عامل، مدیران مالی و نیز مسئولین مالی (کارشناسان حسابداری) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس می‌باشند.

۸-۱- نمونه آماری تحقیق

در این تحقیق به دلیل گستردگی تعداد نمونه آماری، محقق با استفاده از فرمول زیر اقدام به تعیین حجم نمونه آماری کرده است.

شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی ۸۷

$$n = \frac{Z_{\frac{\alpha}{2}}^2 \cdot p \cdot q}{e^2} = \frac{(1.96)^2 0.5 \times 0.5}{0.01} = \frac{0.9604}{0.01} = 96.04 \quad (1)$$

توضیح این که برای متغیرهای کیفی در فرمول انتخاب حجم نمونه p و q معمولاً برابر با ۵۰ درصد قرارداد می‌شوند، e عددی کمتر از ۱۰ درصد انتخاب می‌شود و مقدار $Z_{\frac{\alpha}{2}}$ نیز از جداول توزیع نرمال انتخاب می‌شود (α معمولاً ۵ درصد در نظر گرفته می‌شود). شایان ذکر است در صورتی که جامعه آماری نامحدود و متغیرهای تحقیق کیفی باشند، فرمول شماره ۱ بالا مورد استفاده قرار می‌گیرد (حسینی، ۱۳۸۲، ۴۳-۴۵).

پژوهشگر اقدام به توزیع پرسشنامه در بین ۱۲۰ نفر از مدیران مالی و اشخاص صاحب نظر در مورد موضوع تحقیق در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به‌طور تصادفی انتخاب شده‌اند، کرده است که از این ۱۲۰ نفر تعداد ۱۰۰ پرسشنامه به‌طور کامل برگشت داده شده است.

۹- سنجش متغیرهای تحقیق

در تحقیق حاضر متغیر مستقل، اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت می‌باشد.
متغیر وابسته در فرضیه اصلی تحقیق، بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد.

۱۰- آزمون فرضیه‌ها

۱۰-۱- آزمون کای دو

یکی از آزمون‌های ناپارامتریک که برای آزمون همقوارگی متغیرهای اسمی یا رتبه‌ای بکار می‌رود، کای دو است. در این آزمون فرضیه صفر (H_0) عبارت است از این که بین فراوانی‌های مشاهده شده و فراوانی‌های مورد انتظار تفاوت معنی‌داری وجود دارد. اگر فراوانی‌های مشاهده شده با فراوانی‌های مورد انتظار تفاوت داشته باشند، باعث رد

۸۸..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

فرضیه می‌شود (دلاور، ۱۳۸۳: ۲۶۵).

فرمول مربوط به این آزمون عبارت است از رابطه ۲:

$$x^2 = \sum_{i=1}^K \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i} \quad (2)$$

O_i = فراوانی‌های مشاهده شده

E_i = فراوانی‌های مورد انتظار

فرض آماری H_0 و H_1 در آزمون کایدو (X^2) به صورت زیر تنظیم می‌شود:

$$\gamma = H_{\mu}, H_0: H_{\mu}$$

$$\gamma \neq H_{\mu}, H_1: H_{\mu}$$

بین توزیع مشاهده شده و مورد انتظار تفاوت وجود ندارد: H_0

بین توزیع مشاهده شده و مورد انتظار تفاوت وجود دارد: H_1

۱۱- نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، فرضیات فرعی به صورت آماری زیر تنظیم شد. به عنوان مثال برای فرضیه فرعی اول داریم:

اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های جاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

فرض H_0 : اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های جاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی نمی‌گردد.

فرض H_1 : اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های جاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق به صورت خلاصه در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۱ - نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی، آزمون کای دو، درجه آزادی برابر با ۴

ردیف	شرح فرضیه H_1	سطح معنی‌داری	درجه آزادی df	کایدوی محاسبه شده χ^2	کایدوی جدول χ^2	نتیجه
۱	اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های جاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.	۰.۰۵	۴	۷۴۴	۹.۴۸۷	تأیید فرضیه H_1
۲	اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های ثابت موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.	۰.۰۵	۴	۲۴۲	۹.۴۸۷	تأیید فرضیه H_1
۳	اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد بدهی جاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.	۰.۰۵	۴	۱۴۸	۹.۴۸۷	تأیید فرضیه H_1
۴	اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد بدهی غیرجاری موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.	۰.۰۵	۴	۱۳۷	۹.۴۸۷	تأیید فرضیه H_1
۵	اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد حقوق صاحبان سهام موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.	۰.۰۵	۴	۴۳۳	۹.۴۸۷	تأیید فرضیه H_1
۶	اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد درآمدها موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.	۰.۰۵	۴	۳۶۵	۹.۴۸۷	تأیید فرضیه H_1
۷	اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد هزینه‌ها موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.	۰.۰۵	۴	۷۶	۹.۴۸۷	تأیید فرضیه H_1

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

۹۰..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره شانزدهم، زمستان ۱۳۹۱

۱۲- آماره آزمون‌ها و طریقه تجزیه و تحلیل نتایج

مقدار آماره کلیه آزمون‌ها در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ و با استفاده از آزمون کای دو و از طریق محاسبات دستی و نرم افزار SPSS محاسبه گردیده است. تحلیل نتایج بدین صورت است:

نتیجه‌گیری آزمون از طریق مقایسه کای دوی به دست آمده با کای دوی جدول انجام می‌گیرد. با توجه به این که مقدار کای دوی به دست آمده به ترتیب ۷۶، ۳۶۵، ۴۳۳، ۱۳۷، ۱۴۸، ۲۴۲، ۷۴۴ بوده که در مقایسه با کای دوی جدول با درجه آزادی ۴ که $df=۴$ بزرگتر می‌باشد، بنابراین فرضیه H_1 در تمامی آزمون‌ها مورد تأیید قرار گرفته است. بدین معنی که با اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد که اعمال مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی توسط مدیریت در مورد دارایی‌های جاری، دارایی‌های ثابت، بدهی‌های جاری، بدهی‌های غیر جاری، حقوق صاحبان سهام، درآمدها و هزینه‌ها موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

نتایج فرضیه‌های فرعی حاکی از آن است که توجه مدیریت واحد تجاری به رعایت استانداردهای حسابداری مالی، رعایت کنترل‌های داخلی لازم به‌طور قوی و همچنین تهیه و ارائه گزارش‌های مالی به‌طور مطلوب از یک سیستم حسابداری جامع مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. همانطور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود کلیه فرضیه‌های فرعی تحقیق تأیید شده است. بنابراین می‌توان با بررسی نتایج فرضیه‌های فرعی تحقیق به این نتیجه رسید که فرضیه اصلی تحقیق نیز مورد تأیید قرار گرفته است.

۱۳- نتیجه‌گیری

انتظار بر این است که بر طرف کردن بندهای گزارش‌های حسابرسی شامل بند عدم رعایت اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و بندهای عدم رعایت کلیه کنترل‌های داخلی مالی بااهمیت و بند عدم اتکا به سیستم جامع حسابداری و به روز

نبودن سیستم حسابداری مطابق با رویه‌های حسابداری و نیز بر طرف کردن بندهای بازرسی شامل عدم رعایت قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه توسعه چهارم، قوانین دولتی (مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی، قانون برگزاری مناقصه و مزایده و مصوبات مجامع عمومی، آئین نامه معاملات دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها) موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی خواهد گردید. بنابراین نتایج این تحقیق نیز حاکی از این است که توجه مدیریت واحد تجاری به رعایت استانداردهای حسابداری مالی، اعمال کنترل‌های داخلی لازم به‌طور قوی و همچنین تهیه و ارائه گزارش‌های مالی به‌طور مطلوب از یک سیستم حسابداری جامع مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. که این امر با یافته‌های تحقیقات قبلی همچون تحقیق سدیدی (۱۳۶۹)، نوری فرد و دهقانی (۱۳۷۸) و اعتمادی و موسوی شیری (۱۳۷۹) مطابقت دارد.

پیشنهاد برای مدیران، نهادها و استفاده‌کنندگان این است که:

در راستای افزایش هر چه بیشتر کیفیت گزارشگری مالی، مجامع عمومی و به تبع آن مدیریت واحد تجاری بایستی حساسیت بیشتری نسبت به بندهای حسابرسی و بازرسی قانونی داشته باشد. همچنین بهینه‌سازی قوانین مالی و اقتصادی بویژه قانون تجارت، به‌منظور تقویت جایگاه قانونی حسابرسی و اظهار نظر آن، انجام شود. برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود که سنجش آماری میزان اثر بخشی استانداردهای حسابداری و حسابرسی کشور در بازار سرمایه ایران و بررسی تأثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی را مدنظر قرار دهند.

منابع

- اعتمادی، حسین و محمود موسوی‌شیری، (۱۳۷۹)، "بررسی تأثیر گزارش‌های حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران"، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده مدیریت.
- تقوی تکیار، سیدرضا، (۱۳۸۶)، "گزیده‌ای از بندهای گزارش حسابداری مستقل و بازرسی قانونی"، جلد اول، چاپ اول، تهران، انتشارات کیومرث: ۶۵-۱۷۰.
- تقوی تکیار، سیدرضا، (۱۳۸۵)، "گزیده‌ای از بندهای گزارش حسابداری مستقل و بازرسی قانونی"، جلد دوم، چاپ اول، تهران، انتشارات کیومرث: ۷۰-۱۹۱.
- ثابت مظفری، احمد، (۱۳۸۱)، "مقدمه‌ای بر گزارش GAAP 2001. مقایسه استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی"، مجله حسابداری، شماره ۱۴۷، اردیبهشت.
- حسینی، سید یعقوب، (۱۳۸۲)، "آمار ناپارا متریک، روش تحقیق و نرم افزار آماری SPSS"، چاپ اول، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، ص ۴۳-۴۵.
- دلاور، علی، (۱۳۸۳)، "روش تحقیق در روان شناسی و علوم تربیتی"، تهران، انتشارات ویرایش: ۲۶۵.
- سدیدی، مهدی، (۱۳۶۹)، "علل مشروط شدن گزارش‌های حسابداری در واحد تولیدی در سال‌های اخیر"، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، تهران، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده علوم انسانی، رشته مدیریت.
- شهلائی مقدم، امیر، (۱۳۷۲)، "برخورد حسابرسان با موارد ابهام در گزارش‌های حسابداری"، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، رشته حسابداری.
- طییبی، مینا، (۱۳۷۲)، "بررسی دلایل رد یا مشروط شدن گزارش‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران"، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۵)، "استانداردهای حسابداری"،

شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی..... ۹۳

سازمان حسابرسی، چاپ ششم: ۳۰-۷۵.

میگز، والتر، (۱۳۸۲)، "اصول حسابرسی"، عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، چاپ ۱۱، تهران، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی. نوری فرد، یداله و مجبعلی دهقانی، (۱۳۷۸)، "بررسی تأثیر گزارش‌های حسابرسی بر رفع ابهامات و رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در سیستم مالی مؤسسات اقتصادی خاتم الانبیاء(ص)", پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کاشان.

Daugherty, Brian, Dickins , Denise,(2010), "An Examination of Perceptions of Auditor Independence and Financial Reporting Quality when Former Auditors are Hired", Source: Advances in Accounting Behavioral Research, Volume: 13. PP. 74.

Duréndez Gómez-Guillamón, Antonio ,(2003), "The Usefulness of the Audit Report in Investment and Financing Decisions, Source: Managerial Auditing Journal". Volume: 18 Issue: 6/7. PP. 89-103

F. Hornsky ,Jane, A. Houghton, Keith,(2001), "The Meaning of a Defined Accounting Concept: Regulatory Changes and the Effect on Auditor Decision Making. Accounting" Organization and Society, Vol. 26, PP. 123.

J. Farrugoa, Konrad ,J. Baldacchino, Peter,(2005), "Qualified Audit Opinions in Malaga", source: www. emeraldinsight. com, vol20. no 8. PP. 102.

Mittendorf, B. (2010), "The Role of Audit thresholds in the Misreporting of Private Information, Source: REVIEW OF ACCOUNTING STUDIES" Volume: 15 Issue: 2,PP. 243-263.