

## تاثیر بندهای گزارش حسابرس مستقل بر شفافیت گزارش های مالی

رویا دارابی<sup>۱</sup>

عاطفه رضائی جعفری<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۰/۱۲/۱۴

تاریخ دریافت: ۹۰/۷/۱

---

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تاثیر بندهای گزارش حسابرس مستقل بر شفافیت گزارش های مالی گروه شرکتهای خودرو و ساخت قطعات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بین سال های ۱۳۸۸-۱۳۸۲ است. روش تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر نوع توصیفی - پیمایشی است.

نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که گزارشهای حسابرسان مستقل باعث ارتقای سطح اظهار نظر بازرس قانونی به مجمع می شود و بندهای گزارش حسابرس مستقل در گروه شرکتهای خودرو و ساخت قطعات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در طی سالهای ۸۲ تا پایان سال ۸۸، هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش یافته است و همچنین گزارش مذکور باعث شده است که تصمیمات مجامع عمومی سالیانه شرکتهای در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرسی باشد و اینکه هیات مدیره در جهت رفع بندهای گزارش حسابرسی اقدام کرده اند.

نتیجه اصلی پژوهش حاضر نشان می دهد که بندهای گزارش حسابرسان مستقل باعث شفافیت گزارشهای مالی در گروه شرکتهای خودرو و ساخت قطعات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می شود.

**واژه های کلیدی:** حسابرسی، شفافیت، گزارشهای مالی، حسابرس مستقل، بند گزارش حسابرس مستقل، بازرس قانونی.

---

۱- دکتری حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب (مسئول مکاتبات) royadarabi110@yahoo.com

۲- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

## ۱- مقدمه

گزارش‌ها و صورت‌های مالی، یکی از مهمترین اجزاء سیستم مدیریت است. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان اصلی پاسخگویی مدیران اجرایی و از نیازهای اساسی تصمیم‌گیری اقتصادی است. اطلاعات مایه حیات بازارهای سرمایه است، سرمایه‌گذاران رسیک آوردن سرمایه‌های به زحمت به دست آمده خود را به این بازارها پذیرفته و به اطلاعاتی که از طرف شرکت‌ها منتشر می‌شود، تکیه می‌کنند. آنها به اطلاعات معتبر، به موقع و قابل فهم، در قالب‌هایی که به راحتی قابل تجزیه و تحلیل باشد نیاز دارند. به منظور بقا بازارهای سرمایه لازم است سرمایه‌گذاران اطلاعات شرکت‌ها را صحیح، کامل، قابل اطمینان و به موقع بدانند.

تحقیقات انجام گرفته نشان می‌دهد که افشا و شفافیت بیشتر، منافع متعددی برای شرکت‌ها به دنبال خواهد داشت: سرمایه‌گذاری بلندمدت از سوی سرمایه‌گذاران، بهبود دسترسی به سرمایه جدید، هزینه سرمایه کمتر، مدیریت معتبر و مسئول تر و نهایتاً قیمت سهام بالاتر (نوبخت، ۱۳۸۲).

اگر چه اطلاعات از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهند، بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری به عنوان ضوابط معتبر، تضمین کیفیت مطلوب صورت‌های مالی است. روح حاکم در تدوین استانداردهای حسابداری ایجاد الزاماتی در جهت ارئه شفاف نتایج عملکرد واحدهای اقتصادی در قالب اطلاعات مالی است (خوش مهر، ۱۳۸۸).

اجرای حسابرسی علاوه بر افزایش اعتماد پذیری و اطمینان نسبت به اعداد و ارقام مندرج صورتهای مالی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مدیریت و یکی از عوامل کنترل و نظارتی محسوب می‌گردد (مهیدیان

در جهان سراسر رقابت امروز مشخصه اقتصاد کشور های صنعتی، شرکتهای بزرگی است که سرمایه خود را از میلیون ها نفر سهامدار گردآوری کرده اند و منابع اقتصادی را در یک کشور و یا حتی در سطح بین المللی کنترل می کنند. تصمیم گیرندگان در سازمانهای بزرگ نمی توانند اطلاعات دست اول زیادی را دریافت کننده آنان باید به اطلاعاتی اتکا نمایند که دیگران تهیه می کنند و این واقعیت در بسیاری از موارد خطر دریافت اطلاعات غیر قابل اتکا را افزایش می دهد، سهامداران برای آگاهی از چگونگی اداره سرمایه های خود و اطمینان از صحت عمل و کارایی مدیران، می توانند از صورت های مالی حسابرسی شده به عنوان یکی از مهمترین ابزار اطمینان بخش استفاده کنند. احتمال وجود سوء نیت در تهیه و تنظیم این صورت های مالی توسط هیات مدیره، سبب شد تا نیاز به حرفه حسابرسی و افرادی به نام حسابرس احساس گردد. حسابرسی عبارت است از فرآیندی منظم و با قاعده جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه اعتبار این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و ارائه گزارش به دینفعان است نقش حسابرس مستقل این است که نشان دهد صورت های مالی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است به این دلیل می توان استنباط کرد که صورت های مالی مشترکاً توسط واحد انتفاعی و حسابرس مستقل تهیه شده است. هدف حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که آیا صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کنند.

همچنین پاسخ به مسئله ای که فراروی مدیران بنگاهها است، از اهداف این پژوهش است، بطوری که

۲) رشد نیافتن بازارهای مالی و عدم گسترش عرف سهامداری به دلیل عدم اطمینان نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده.

۳) ضایع شدن نیروی انسانی شاغل در رشته حسابرسی.

حال با عنایت به مطالب بالا، حسابرسی مستقل و گزارش‌های حسابرسی در فرآیند شفاف سازی اطلاعات از طریق اعتبار بخشی به اطلاعات منتشر شده شرکت‌ها به ویژه صورت‌های مالی این مطلب را ارائه می‌نماید که آیا صورت‌های مالی تصویر درست و منصفانه‌ای از وضعیت مالی و نتایج عملیات برای دوره‌های که آن صورت‌ها تهیه شده است ارائه می‌کند یا خیر؟

از اهداف علمی انتخاب موضوع پژوهش حاضر می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱) میزان تاثیر گذاری گزارش‌های حسابرس و بازرس قانونی بر تصمیمات اداره کنندگان برای بهبود وضعیت.

۲) نقش حسابرس و بازرس قانونی در پیگیری گزارش مذکور.

۳) میزان پیگیری و اجرای گزارشات حسابرسی و تاثیر آن بر رعایت استانداردها حسابداری و رفع ابهامات.

۴) بررسی دلایل عدم رفع موارد مندرج در گزارش حسابرس و بازرس قانونی.

## ۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

گزارشگری مالی در واحدهای اقتصادی، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های گوناگون استفاده کنندگان صورت‌های مالی همچون سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و... برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه اقتصادی است. مجموعه صورت‌های مالی عمده ترین وسیله ارائه اطلاعات

۱۳۸۸). حسابرسان با ایفای نقش نظارت گری و اعتبار دهی به صورتهای مالی، افزایش پویایی و کارایی بازار سرمایه را نیز موجب می‌شوند. لازمه افزایش پویایی و کارایی بازار سرمایه تجهیز سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی به اطلاعات کامل، صحیح و معتبر است. مهمترین ابزار آگاهی در این بازار، صورتهای مالی به همراه گزارشهای حسابرسی است که بدون هزینه در اختیار استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار داده می‌شود، بدین ترتیب با اتکای بر اطلاعات معتبر و قابل اتکا مبتنی بر یافته‌های حسابرسان مستقل، بی‌طرف و ذی‌صلاح، تصمیمات مناسب اتخاذ و منافع موجود به شکل بهینه و مطلوب به سود آورترین فعالیت‌ها تخصیص داده می‌شود (سنگ سفیدی، ۱۳۸۵). بنابراین مهم‌ترین اهداف و ضرورت‌پژوهش عبارتند از:

گزارشگری مالی، اقتصادی و صورت‌های مالی به عنوان هسته مرکزی آن، حاوی اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و عملکرد بنگاه‌های اقتصادی است. شفافیت و کیفیت مناسب اطلاعات مالی و غیر مالی، پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه است. یکسان نبودن هدف‌های تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات مالی و نتیجتاً وجود تضاد منافع بین دو گروه یاد شده، نیاز به خدمات حسابرسی را به منظور اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، توجیه می‌نماید. عدم توجه به گزارشات حسابرس مستقل و بازرس قانونی و تصویب صورت‌های عملکرد مالی واحد‌های اقتصادی بدون ترتیب اثر دادن گزارش‌های مزبور توسط مجامع عمومی صاحبان سهام مشکلات زیر را در بر خواهد داشت:

۱) عدم اطمینان نسبت به صحت و شفافیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی واحد‌های اقتصادی توسط استفاده کنندگان.

به خارج از واحدهای اقتصادی است. اطلاعات ارائه شده در این صورتها در صورتی برای استفاده کنندگان مفید و سودمند است که شفاف باشند. در این راستا گزارشها و صورت‌های مالی، یکی از مهمترین اجزاء سیستم اطلاعات مدیریت است، وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان اصلی پاسخگویی مدیران اجرایی و از نیازهای اساسی تصمیم‌گیرندگان اقتصادی است. اگر چه اطلاعات از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد، بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. اظهار نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی در چارچوب استانداردهای حسابداری منجر به افزایش کیفیت اطلاعات می‌گردد. منظور از شفافیت، افشای عمومی اطلاعات موثق و به موقع است که استفاده کنندگان را قادر می‌سازد تا از عملکرد و وضعیت مالی و روش‌های مدیریت، ارزیابی صحیحی به عمل آورند. برای نیل به شفافیت، لازم است شرکت افشاهای به موقع، صحیح، مرتبط و کافی از اطلاعات کمی و کیفی را ارائه نماید به نحوی که استفاده کنندگان، توان انجام یک ارزیابی مناسب در مورد فعالیت‌ها و وضعیت ریسک آن شرکت را بیابند (خوش مهر، ۱۳۸۸).

در حقیقت اظهار نظر حسابرس مستقل باعث بهبود کیفیت اطلاعات و ارزش افزوده آن گردیده و تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی بر اساس صورت‌های مالی حسابرسی شده تسهیل می‌گردد.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مجمع عمومی قرائت می‌شود و با توجه به تصمیمات مجمع در خصوص رفع بندهای مندرج در این گزارشات و سایر قوانین و مقررات مربوطه به صورت جلسه‌ای تحت عنوان تکالیف مجمع تهیه شده که

هیات مدیره ابلاغ می‌گردد تا در خصوص تکالیف مذکور اقدامات لازم را به عمل آورند تا حساب‌ها و صورت‌های مالی شفاف تر گردند. تحت این شرایط گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی می‌تواند اثر بخش باشد، در غیر این صورت اثر بخش نبوده و انجام حسابرسی با عدم انجام آن تفاوتی نخواهد داشت.

ابراهیمی سرو علیا (۱۳۷۸). به بررسی اثر بخشی گزارشات حسابرسی مالی بر وضعیت گزارشگری مالی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. یافته‌های پژوهش مبین آن است که علیرغم اینکه اغلب مواقع مجامع عمومی سهام، هیات مدیره را مکلف به رفع موارد ذکر شده در گزارشات می‌کنند ولی مشاهده می‌شود این موارد در موضوعات مختلف در هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش نیافته است.

موسوی شیری (۱۳۷۸). به بررسی تاثیر گزارش‌های حسابرسی بر کیفیت گزارشگر مالی در ایران پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که اعتبار دهندگان، سهامداران و سرمایه‌گذاران در تصمیمات مالی بر گزارشات حسابرسی اتکا می‌کنند و این گزارشات 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 و تشخیص محتوای معاملات موفقیت‌چندانی نداشتند.

ملکیان (۱۳۷۹) به بررسی اثرات موارد مطروحه در گزارش حسابرسی و تصمیمات مالی مدیران واحدهای تجاری پرداخت. طبق نتیجه حاصل از طریق بررسی اطلاعات واقعی گزارشات حسابرسی و تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده از پرسشنامه

دسترسی همگان به اطلاعات شرکت‌ها با شدت بیشتری نسبت به فرضیه اول رد شد و فرضیه سوم، توزیع مطلوب اطلاعات شرکت‌ها نیز مورد تایید قرار نگرفت.

فلاح دوست (۱۳۸۳) به بررسی اثر گزارش‌های حسابرسی بر کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی پرداخت. در این تحقیق سودمندی اثر گزارش‌های حسابرسی بر ارتقا کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی از دیدگاه مدیران و کارشناسان امور مجامع شرکت‌های دولتی (استفاده کنندگان از صورت‌های مالی برای هدف‌های تصمیم‌گیری) بررسی و نتایج تحقیق نشان می‌دهد که از نظر مدیران و کارشناسان امور مجامع شرکت‌های دولتی گزارش‌های حسابرسی بر ارزش اطلاعات تهیه شده بوسیله فرآیند حسابداری موثرند و کیفیت اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی موثر است و باعث ارتقای آن می‌شود.

سوادلو (۱۳۸۳) به بررسی تاثیر بندهای گزارش حسابرس مستقل بر سود هر سهم، سود نقدی هر سهم و نسبت‌های مالی شرکت‌های گروه صنایع لوازم خانگی و ماشین آلات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. محقق طی بررسی‌هایش به این نتیجه رسید که تصمیم‌گیرندگان شرکت‌های مورد بررسی غالباً به بندهای گزارش حسابرس مستقل در تعیین سود هر سهم (EPS) و نیز در تقسیم سود نقدی (DPS) این موضوع را لحاظ کرده و همچنین نسبت‌های مالی و تعهدی نیز با بندهای گزارش حسابرس رابطه داشته و تاثیرپذیر بوده است.

شکری چشمه سبزی (۱۳۸۴) تاثیر گزارش‌های حسابرسی بر تصمیم‌گیری استفاده کنندگان از صورت‌های مالی را بررسی کرد. نتایج تحقیق نشان داد که بین تصمیمات اتخاذ شده براساس صورتهای مالی دارای گزارش حسابرسی و تصمیمات اتخاذ

ها که مشاهده می‌شود اکثر بند‌های حسابرسی طی پنج سال بطور تکراری در گزارش حسابرسی درج می‌گردند و مجامع عمومی صاحبان سهام آنچنان که شایسته است به گزارش حسابرسی توجه نمی‌نمایند و بطور موثر هیات مدیره را مکلف به رفع موارد اشکال ننموده و تصمیمات خود را بدون توجه به گزارش حسابرس اتخاذ می‌نمایند.

علیپور (۱۳۸۲) به بررسی نقش حسابرسان مستقل در افزایش اثر بخشی (سوددهی) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (صنایع دارو سازی) پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که، تأثیر خدمات و گزارشات حسابرسان مستقل در تقویت روابط دولت و ملت، برقراری عدالت اجتماعی، بهبود فرهنگ رفتاری جامعه، بهبود سیستم مالیاتی، کاهش هزینه‌های تأمین مالی، تقویت فرهنگ سرمایه گذاری و افزایش نرخ پس انداز ملی و جلوگیری از بروز نوسانات عمده قیمت سهام می‌پردازد. و همچنین بین نظرات گروه‌های مختلف حسابرسان مستقل دولتی و خصوصی اختلاف معنی داری وجود ندارد. و بین استقرار سیستم اطلاعات حسابداری و حسابرسی داخلی و رعایت اصول حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.

نور بخت (۱۳۸۲) ارزیابی شفافیت اطلاعات شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کرد. وی برای ارزیابی شفافیت اطلاعات شرکت‌ها، اجزا شفافیت را به سه طبقه کلی تقسیم کرده است: گزارشگری

مطلوب اطلاعات از سوی شرکتها، دسترسی یکسان همگان به اطلاعات و توزیع مطلوب اطلاعات شرکت‌ها و فرض را بر مطلوب بودن هر سه جزء در مورد شرکت‌های ایرانی عضو بورس قرار داده است. فرضیه اول پژوهش یعنی مطلوب بودن گزارشگری شرکت‌ها مورد تایید قرار نگرفت. فرضیه دوم یعنی

حسابرسی راجع به معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات وجود دارد.

فرانکل<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۲) طی پژوهشی شواهدی از وجود رابطه بالقوه میان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و معیارهای مدیریت سود مشاهده نمودند. بنابراین ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار تاثیر منفی بر استقلال حسابرس دارد.

رابرت و هولتسن<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) در تحقیقی تحت عنوان "بازده های غیر عادی سهام مرتبط با نحوه افشای اظهارنظر مشروط حسابرسان" به بررسی شواهدی از واکنش با اهمیت منفی قیمت سهام با نحوه افشای اظهارنظر مشروط حسابرسان می پردازد. چارالامبوس<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) در تحقیقی تحت عنوان "بندهای گزارش حسابرسی، دعاوی شرکت و اطلاعات مالی" در یک تحقیق تجربی در

یونان اندازه ای را که اطلاعات مالی و غیر مالی می توانند برای تسهیل توانایی تبعیض بین انتخاب گزارشهای حسابرسی مقبول یا غیر مقبول مورد استفاده قرار گیرد، را آزمون می کند. نتایج وی نشان داد که رابطه معناداری بین بندهای گزارش حسابرسی با اطلاعات مالی از قبیل بحرانهای مالی و اطلاعات غیر مالی از قبیل دعاوی شرکت وجود دارد.

بدارد و جانسون<sup>۴</sup> (۲۰۰۴) در پژوهشی به چگونگی ارزیابی حسابرسان از خطر دست کاری سود توسط مدیریت واحد تجاری و همچنین خطرات ناشی از ضعف حاکمیت شرکتی پرداختند. یافته ها نشان داد یک رابطه مثبت قوی بین ریسک دست کاری سود، ساعات برنامه ریزی شده و میزان حق الزحمه حسابرسی وجود دارد

شرما<sup>۵</sup> (۲۰۰۴) تاثیر حضور سرمایه گذاران نهادی و ویژگی های هیات مدیره را بر ارزیابی های حسابرسان استرالیایی در مورد ریسک حسابرسی و میزان آزمون های محتوای برنامه ریزی شده مورد

شده بر اساس صورت های مالی فاقد گزارش حسابرسی تفاوت قابل ملاحظه ای وجود دارد.

سنگ سفیدی (۱۳۸۵) به بررسی رفتار سرمایه گذاران بورس اوراق بهادار تهران نسبت به کیفیت اطلاعات مندرج در گزارش مشروط حسابرسی پرداخت. نتایج حاصل از یافته های تحقیق وی نشان می دهد که سرمایه گذاران بورس اوراق بهادار نسبت به بندهای شرط

گزارش حسابرسی اقلام سود و زیانی با توجه به متغیر های نسبت خالص حاشیه سود، نسبت سود هر سهم، نسبت گردش موجودی و بندهای شرط گزارش حسابرسی اقلام سمت چپ ترازنامه با توجه به متغیر نسبت کل بدهیها به کل داراییها عکس العمل نشان نمی دهند تنها نسبت به بندهای شرط گزارش حسابرسی اقلام سمت چپ ترازنامه با توجه به متغیر نرخ بازده حقوق صاحبان سهام و نسبت بدهی بلند مدت به حقوق صاحبان سهام عکس العمل نشان می دهند.

خوش مهر (۱۳۸۸) به ارزیابی سودمندی بندهای گزارش حسابرس در شفافیت صورت های مالی بانک های تجاری پرداخت. نتایج پژوهش حاکی از رفع بندهای طی سنوات مورد بررسی و عدم شفافیت صورت های مالی بود.

مهدیان (۱۳۸۹) فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکتها در ارزیابی بندهای گزارش حسابرسی مورد بررسی قرارداد. نتایج آزمون فرضیه ها حاکی از آن است که تفاوت معنی داری بین برداشت حسابرسان و مدیران مالی درباره پیام های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به فرآیند حسابرسی شامل مواردی از قبیل؛ رسیدگی به کلیه معاملات و مانده های مهم و استفاده از ضوابط و معیارهایی از قبل تعیین شده و انجام حسابرسی بر مبنای سلیقه شخصی و پیام های مندرج در گزارش

مطالعه قرار داد. نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها حاکی از آن بود که، هرچه قدر درصد مدیران مستقل هیات مدیره بیشتر باشد، ریسک حسابرسی در سطح پایین تری قرار می‌گیرد و میزان آزمون‌های محتوای برنامه ریزی شده برای انجام حسابرسی کاهش خواهد یافت.

هیسو جن فو<sup>۶</sup> (۲۰۰۶) تأثیرات شفافیت اطلاعات مالی بر عملکرد سرمایه‌گذار در بورس تایوان را مورد بررسی قرار داد. هدف این تحقیق، بررسی ارتباط بین شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد سرمایه‌گذاران است در این مطالعه، عملکرد و رفتار سرمایه‌گذار به کمک یک ابزار و بوسیله‌ی پرسشنامه رفتار سرمایه‌گذار اندازه‌گیری شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معناداری در ادراک سرمایه‌گذاران بورس از ابعاد شفاف سازی اطلاعات مالی و رفتار آنها وجود دارد. و از این میان ابعاد شفاف سازی، شفافیت ساختار مالکیت بیشترین تأثیر را دارد. همچنین ادراک سرمایه‌گذاران از ابعاد شفافیت با توجه به متغیرهای جمعیت شناختی آنها متفاوت است. و رابطه بین تجربه سرمایه‌گذاری در بورس و رفتار آنان نیز رابطه‌ای مثبت و معناداری است. در نتیجه، شفافیت اطلاعات مالی می‌تواند راهنمایی بسوی یک افزایش سرمایه‌گذار در بورس تایوان باشد.

بررسی‌های چن<sup>۷</sup> و همکارانش (۲۰۰۶) در کشور چین، نشان می‌دهد که بین نسبت مدیران غیر موظف حاضر در هیات مدیره شرکت و ارزیابی ریسک توسط حسابرسان مستقل نیز رابطه‌ای وجود ندارد.

چانلیان سونگ<sup>۸</sup> (۲۰۱۰) به بررسی شناسایی حسابرسی برای روش‌های تحریف‌کننده در صورت‌های مالی از لیست کمپانی‌ها در چین پرداخت. صورت‌های مالی تحریف شده رو به گسترش هستند بطوری‌که در حال تبدیل شدن به

موضوعات تاریخی و بین‌المللی هستند. دولتمندان در چین سرمایه‌گذاری‌هایی را بر اساس صورت‌های مالی تحریف شده بر اساس روش‌های پنهان کردن موقعیت‌های مالی، عملکردهای تجاری و جریان‌های نقدی با اهداف مختلف آغاز کردند. این تحقیق به بررسی انگیزه‌های سرمایه‌گذاری در چین برای صورت‌های مالی تحریف شده و شناسایی روش‌های رایج و پیشرفته‌ی مرتبط حسابرسی پرداخت.

الیوت دلبیوروک<sup>۹</sup> (۲۰۱۰) تأثیر شفافیت حسابداری در تصمیمات سرمایه‌گذاران را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های حاصل از این تحقیق نشان داد که به کمک شفافیت حسابداری عکس‌العمل، قدرت پیش‌بینی و قضاوت سرمایه‌گذاران نسبت به کاهش ارزش سهام افزایش می‌یابد.

### ۳- سوالات و فرضیه‌های پژوهش

سوالات تحقیق حاضر شامل:

- ۱) آیا بندهای گزارش حسابرس مستقل موجب ارتقای سطح اظهار نظر بازرسان قانونی به مجمع می‌شود؟
- ۲) آیا موارد مطرح شده در گزارش حسابرس در موضوعات مختلف در هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش یافته است؟
- ۳) آیا تصمیمات مجامع عمومی سالیانه‌ی شرکت‌ها در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرسی است؟
- ۴) آیا هیئت مدیره شرکت‌های سهامی عام پس از هر بار حسابرسی در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرس و بازرسان قانونی اقدام کرده‌اند؟

**فرضیه های پژوهش** به شرح ذیل بیان می شود:

- ۱) بندهای گزارش حسابرس مستقل موجب ارتقای سطح اظهار نظر بازرس قانونی به مجمع می شود.
- ۲) موارد مطرح شده در گزارش حسابرس در موضوعات مختلف در هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش یافته است.
- ۳) تصمیمات مجامع عمومی سالیانه شرکتها در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرسی است.
- ۴) هیئت مدیره شرکت های سهامی عام پس از هر بار حسابرسی در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرس و بازرس قانونی اقدام کرده اند.

#### دلایل انتخاب فرضیه های فوق

در مورد فرضیه ۱- چون تصویب صورتهای مالی بر اساس قانون تجارت بدون ارائه گزارش بازرسی قانونی امکان ندارد، لذا ارائه گزارش استاندارد باعث می شود که بازرس با اتکا به گزارش حسابرس و بندهای آن با اطمینان بیشتری به مجمع گزارش دهد به ویژه در مواردی از قبیل معاملات با اشخاص وابسته و هیات مدیره مشترک و گزارش فعالیت هیئت مدیره، که چنانچه حسابرس در مورد آنها بند حسابرسی نوشته باشد، بازرس می تواند در گزارش خود با توجه به بندهای حسابرس در آن موارد بخصوص نظر کارشناسانه تری ارائه دهد و چنانچه گزارش استاندارد داده باشد، بازرس موارد رعایت قانون را با اطمینان خاطر بیشتری به مجمع ارائه می نماید و این همانا ارتقا سطح کیفی اظهار نظر بازرس است.

در مورد فرضیه ۲- چون تمام تلاش مجموعه شرکت اعم از سهامداران، مدیران و کارکنان در جهت رفع موانع دستیابی به اهداف استراتژیک و سود آوری بیشتر که همانا تبلور آن موانع در بندهای گزارش حسابرس و بازرس عینیت یافته، لذا در عموم موارد

چنانچه از اختیارات مجموعه شرکت باشد علل بروز بندهای حسابرس بر طرف و در سال بعد تکرار نمی شود.

در مورد فرضیه ۳- مجمع چون خود حسابرس را انتخاب نموده لذا به نظرات حرفه ای او نیز ایمان دارد، بنابراین در جهت راهبری شرکت در مسیر توسعه و سود آوری بیشتر در سال آینده سعی می کند تصمیماتی را اتخاذ نماید که بندهای حسابرس سال آینده تکرار نگردد، اساساً عمده تصمیمات مجمع همین موضوع است.

در مورد فرضیه ۴- از آنجا که حسابرس و بازرس نماینده و امین صاحبان سهام می باشند و تایید عملکرد هیئت مدیره توسط حسابرس و بازرس مهمترین شرط ابقا و یا انتخاب هیئت مدیره است، لذا اعضای هیئت مدیره علاوه بر احساس مسئولیت حرفه ای برای بقا خود تلاش می نمایند که بندهای گزارش حسابرس در سال آینده حذف و یا حداقل کم رنگ شود تا بتوانند اعتماد دوباره مجمع را به خود جلب نمایند.

#### ۴- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر نوع توصیفی - پیمایشی است. در این تحقیق از دو روش قیاسی و استقرایی استفاده شده است. بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعات کتابخانه ای، سایت ها و مقالات به صورت قیاسی انجام و گردآوری اطلاعات برای تایید یا رد فرضیه ها در قالب استقرایی و در دو بخش صورت گرفت:

در بخش اول گزارشهای حسابرسی و بازرس قانونی ۳۱ شرکت برای ۷ سال از سال ۱۳۸۲ تا پایان سال ۱۳۸۸ مورد بررسی قرار گرفتند.

در بخش دوم با توجه به نتایج حاصل از بخش اول و بر اساس نظریات بدست آمده از طریق



تجزیه و تحلیل این لیستها از رویه های آماری استفاده شده است.

یکی از معروفترین معیارهای سنجش روایی و پایایی پرسشنامه، استفاده از معیار آلفای کرونباخ است که بصورت زیر تعریف می‌شود:

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left( 1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{sum}^2} \right)$$

که در آن  $S_i$  انحراف معیار سوال  $i$  ام،  $S_{sum}$  انحراف معیار مجموع سؤالات و  $K$  تعداد سؤالات پرسشنامه است.

هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار آلفا برای پرسشنامه تحقیق برابر با ۰/۸۰ بدست آمده است که نشانگر پایایی بالای پرسشنامه است (جدول ۱).

جدول شماره ۱

| آماره پایایی |               |
|--------------|---------------|
| تعداد سؤالات | آلفای کرونباخ |
| ۰۰/۱۶        | ۸۰/۰          |

منبع: یافته های پژوهشگر

#### ۵- نتایج حاصل از فرضیه های پژوهش

در این قسمت نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش ارائه می شود (جدول شماره ۲).

#### ۵-۱- نتایج آزمون فرضیه اول

۵-۱-۱- بررسی فرضیه اول با استفاده از آزمون  $t$  مرحله اول: فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases}$$

بندهای گزارش حسابرس مستقل موجب ارتقای سطح اظهار نظر بازرس قانونی به مجمع نمی‌شود.  
بندهای گزارش حسابرس مستقل موجب ارتقای سطح اظهار نظر بازرس قانونی به مجمع می‌شود.

مصاحبه های انجام شده با افراد شاغل در شغل حسابرسی اقدام به تهیه و تنظیم پرسشنامه گردید.

جامعه آماری این پژوهش شامل ۳۱ شرکت گروه خودرو و ساخت قطعات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۸۲ تا پایان سال ۸۸ است. که صورتهای مالی آنها بوسیله حسابرسان مورد حسابرسی و رسیدگی قرار گرفته اند و مشمول بندهای گزارش حسابرسی به منظور شفاف سازی صورتهای مالی است.

در پژوهش حاضر به منظور جمع آوری و تهیه اطلاعات مورد نیاز از گزارش های حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکتهای گروه خودرو و ساخت قطعات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۸ استفاده گردیده که تعداد گزارشهای مذکور برای این ۲۹ شرکت (تعداد شرکتهای گروه ساخت قطعات و خودو سازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران شامل ۳۱ شرکت است، اما به دلیل عدم دسترسی به گزارشهای حسابرسی شرکت تولیدی مرتب و شرکت نیرو محرکه موتور سیکلت ایران، این دو شرکت از جامعه آماری پژوهش حذف شده است) در طی ۷ سال بالغ بر ۲۰۳ گزارش بود که مورد تحلیل قرار گرفت. روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش کتابخانه ای و میدانی بود، بدین صورت که در آغاز گزارش حسابرس و بازرس قانونی هر یک از شرکتهای گفته شده در هر یک از سالهای مورد پژوهش به دقت مطالعه و لیستی جداگانه ای، تحت عنوان تعداد بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در هر یک از طبقات گزارشگری اقلام ترازنامه ای، گزارشگری اقلام سود و زیان، گزارشگری جریان وجوه نقد و بندهایی که تأثیر آن بر هر دو قسمت ترازنامه و سود و زیان می باشد، تهیه و سپس برای

جدول شماره ۲: آزمون t برای تک تک سوالات

| انحراف<br>معیار | میانگین | سوالات  | امقدار |
|-----------------|---------|---|--------|
| 0/86            | 3/66    | ضعف ساختار کنترل های داخلی در شرکت  | 7/72   |
| 0/85            | 3/16    | عدم شناخت مدیران شرکت ها از جایگاه حسابر  | 1/88   |
| 0/98            | 3/20    | فقدان واحد حسابرسی داخلی در شرکت ها   | 2/03   |
| 1/08            | 3/70    | عدم تکلیف مجامع عمومی صاحبان سهام به هیات مدیره جهت رفع بندهای گزارش حسابرسی  | 6/49   |
| 0/70            | 3/75    | پایین بودن توان حرفه‌ای کارکنان مالی شرکت ها مورد حسابرسی   | 10/69  |
| 0/79            | 3/59    | عدم الزامات قانونی در رفع بندهای تعدیل کننده  | 7/44   |
| 0/66            | 3/78    | فقدان سیستم مالی مدون و کارآمد در شرکت‌ها   | 11/81  |
| 0/99            | 3/24    | عدم الزام شرکت ها توسط سازمان بورس اوراق بهادار در رفع بندها  | 2/43   |
| 0/77            | 3/79    | عدم احساس مسئولیت هیات مدیره در مورد گزارش گیری نحوه‌ی عملکرد شرکت‌ها   | 10/27  |
| 0/82            | 2/89    | فقدان موسسات حرفه‌ای مناسب که شرکت ها را در رفع بندها یاری دهند   | -1/35  |
| 0/66            | 3/82    | عدم آگاهی مدیران از کاربرد اطلاعات مالی منطبق با استاندارد های پذیرفته شده در حسابداری                                | 12/48  |
| 0/91            | 3/15    | عدم امکان رفع بندها توسط شرکت   | 1/64   |
| 0/76            | 2/88    | پیچیدگی معاملات مالی و فعالیت های واحد مورد رسیدگی  | -1/59  |
| 0/96            | 2/74    | بندهای بازرس قانونی در خصوص گزارش هیات مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت‌ها چه حد متاثر از بند های حسابر س می‌باشد | -2/71  |
| 0/84            | 3/41    | عدم آگاهی نمایندگان صاحبان سهام از گزارشات مالی حسابرسی شده در مجامع  | 4/87   |
| 0/90            | 3/57    | معاملات با اشخاص وابسته   | 6/32   |
| 1/04            | 3/41    | تقلب  | 3/96   |
| 0/90            | 3/45    | ترمیم ساختار مالی   | 4/98   |

منبع: یافته های پژوهشگر

مرحله دوم: محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن برای این داده ها) است و مقدار آن به صورت زیر می باشد . آماره آزمون دارای توزیع t (تقریباً نرمال محاسبه می گردد (جدول شماره ۳).

$$t = \frac{3/16 - 3}{0/72 / \sqrt{100}} = 2/15$$

جدول شماره ۳

| فرضیه     | تعداد | میانگین | انحراف<br>معیار | امقدار | درجه<br>آزادی | سطح<br>معناداری | میانگین تفاوت<br>از مقدار ۳ |
|-----------|-------|---------|-----------------|--------|---------------|-----------------|-----------------------------|
| فرضیه اول | 100   | 3/16    | 0/72            | 2/15   | 99            | 0/034           | 0/16                        |

منبع: یافته های پژوهشگر

| آماره          | مقادیر |
|----------------|--------|
| مقدار کای - دو | 42/480 |
| درجه آزادی     | 3      |
| سطح معناداری   | 0/000  |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرض صفر برابری نسبتها به گزینه‌های مختلف در مورد فرضیه اول رد می‌شود. زیرا مقدار کای-دو برابر با  $42/48$  است و این مقدار از مقدار بحرانی یعنی  $\chi^2_{3,0.95} = 7/81$  بزرگتر است. نسبت گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد (۴۹ درصد) و نسبت گزینه‌های کم و خیلی کم تنها ۲۱ درصد مشاهده شده است. یعنی چولگی توزیع پاسخ‌ها به سمتی است که نشان دهنده بندهای گزارش حسابرِس مستقل موجب ارتقای سطح اظهار نظر بازرِس قانونی به مجمع می‌شود

#### ۲-۵- نتایج آزمون فرضیه دوم

۲-۵-۱- بررسی فرضیه دوم با استفاده از آزمون t مرحله اول: فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماري زیر نوشته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases}$$

موارد مطرح شده در گزارش حسابرِس در موضوعات مختلف در هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش نیافته است  
موارد مطرح شده در گزارش حسابرِس در موضوعات مختلف در هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش یافته است

مرحله دوم: محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن می‌باشد. آماره آزمون دارای توزیع t (تقریباً نرمال برای این داده‌ها) است و مقدار آن به صورت زیر محاسبه می‌گردد (جدول شماره ۵).

$$t = \frac{3/24 - 3}{0/5 / \sqrt{100}} = 4/84$$

مرحله سوم: با توجه به مرحله قبل (تعیین توزیع آماری) و همچنین میزان خطای قابل قبول و در نتیجه میزان اطمینان ناحیه رد و یا عدم رد فرض صفر تعیین می‌گردد. میزان اطمینان ۹۵ درصد در نظر گرفته شده است.

مرحله چهارم: در این مرحله و با توجه به قسمت‌های قبل تصمیم‌گیری آماری انجام می‌گیرد. مقدار آماره آزمون برابر با  $2/15$  است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود پس بندهای گزارش حسابرِس مستقل موجب ارتقای سطح اظهار نظر بازرِس قانونی به مجمع می‌شود. در نتیجه فرضیه اول با توجه به آزمون t. student مورد قبول است.

#### ۵-۱-۲- بررسی فرضیه اول با استفاده از آزمون ناپارامتری کای دو

برای مشخص نمودن نسبت پاسخ‌ها به گزینه‌های مختلف (گزینه‌های پرسشنامه به عنوان مقادیر پاسخ در نظر گرفته شده و به صورت رده بندی می‌باشد) از آزمون ناپارامتری کای دو استفاده می‌شود. فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر فرمول بندی می‌شود (جدول ۴):

$$\begin{cases} H_0: p_1 = p_2 = \dots = p_5 = p_0 \\ H_1: not H_0 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0: \\ H_1: \end{cases}$$

نسبت پاسخ‌ها به گزینه‌های مختلف یکسان است.

نسبت پاسخ‌ها به گزینه‌های مختلف یکسان نیست.

جدول شماره ۴

| فرضیه اول | مشاهده شده | مورد انتظار | باقیمانده |
|-----------|------------|-------------|-----------|
| خیلی کم   | 6          | 25/0        | -19/0     |
| کم        | 15         | 25/0        | -10/0     |
| متوسط     | 30         | 25/0        | 5/0       |
| زیاد      | 49         | 25/0        | 24/0      |
| کل        | 100        |             |           |

جدول شماره ۵

| میانگین تفاوت از مقدار ۳ | سطح معناداری | درجه آزادی | مقدار t | انحراف معیار | میانگین | تعداد | فرضیه     |
|--------------------------|--------------|------------|---------|--------------|---------|-------|-----------|
| 0/24                     | 0/000        | 99         | 4/84    | 0/50         | 3/24    | 100   | فرضیه دوم |

منبع: یافته های پژوهشگر

فرض صفر برابری نسبتها به گزینه های مختلف در مورد فرضیه دوم رد می شود. زیرا مقدار کای-دو برابر با ۵۹/۸۴ است و این مقدار از مقدار بحرانی یعنی  $\chi^2_{3,0.95} = 7/81$  بزرگتر است. نسبت گزینه های زیاد و خیلی زیاد (۴۶ درصد) و نسبت گزینه های کم و خیلی کم تنها ۱۱ درصد مشاهده شده است. یعنی چولگی توزیع پاسخها به سمتی است که نشان دهنده موارد مطرح شده در گزارش حسابرسان در موضوعات مختلف در هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش یافته است. (جدول شماره ۶).

### ۵-۲-۳- بررسی فرضیه دوم با استفاده از آزمون نسبتها

در مورد فرضیه دوم به منظور کسب اطلاعات لازم، بندهای مندرج در ۲۰۳ فقره گزارش حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی مربوط به شرکتهای گروه ساخت قطعات و خودرو سازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سالهای ۸۲ تا پایان سال ۸۸ جمع آوری و با استفاده از نرم افزار spss15 مورد آزمون قرار گرفته، یکبار کلیه ی بندهای گزارش حسابرسان اعم از بندهای مربوط به ترازنامه، سود و زیان، جریان وجوه نقد و بندهایی که تاثیرشان هم بر ترازنامه و هم بر سود و زیان است، مورد بررسی و آزمون قرار گرفت. که نتایج ذیل حاصل شد:

مرحله سوم: مقدار آماره آزمون برابر با ۴/۸۴ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود پس موارد مطرح شده در گزارش حسابرسان در موضوعات مختلف در هر سال نسبت به سال قبل در رابطه با همان موضوع کاهش یافته است.

### ۵-۲-۲- بررسی فرضیه دوم با استفاده از آزمون ناپارامتری کای دو

فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر فرمول بندی می شود:

$$\begin{cases} H_0 : p_1 = p_2 = \dots = p_5 = p_0 \\ H_1 : not H_0 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \\ H_1 : \end{cases}$$

نسبت پاسخها به گزینه های مختلف یکسان است.

نسبت پاسخها به گزینه های مختلف یکسان نیست.

جدول شماره ۶

| باقیمانده | مورد انتظار | مشاهده شده | فرضیه دوم |
|-----------|-------------|------------|-----------|
| -14/0     | 25/0        | 11         | کم        |
| 18/0      | 25/0        | 43         | متوسط     |
| 20/0      | 25/0        | 45         | زیاد      |
| -24/0     | 25/0        | 1          | خیلی زیاد |
|           |             | 100        | کل        |

| مقادیر | آماره          |
|--------|----------------|
| 59/840 | مقدار کای - دو |
| 3      | درجه آزادی     |
| 0/000  | سطح معناداری   |

منبع: یافته های پژوهشگر

است که بندهای گزارش حسابرس در هر سال نسبت به سال قبل در حال کاهش است.

در مرحله بعد بندهای گزارش حسابرس مستقل به چهار گروه تقسیم شد (بندهای ترازنامه‌ای، بندهای سود و زیانی، بندهای جریان وجوه نقد و بندهای که هم بر ترازنامه و هم بر سود و زیان تاثیر دارند) و هر کدام جداگانه مورد آزمون قرار گرفت.

همانند آزمون قبل برای سایر موارد نیز می‌توان از آزمون نسبت استفاده نمود اما به علت اینکه حجم مشاهدات نسبت به تعداد کل بندها کمتر است بنابراین نمی‌توان انتظار موارد معنادار زیادی را داشت. در جدول شماره ۷ نتایج این آزمون به تفکیک سال محاسبه و ارایه شده است.

در ارقام ترازنامه‌ای در هیچکدام از سالها فرض رد نشده است یعنی نسبت موارد رفع شده کمتر یا برابر با ۵۰ درصد کل بندهای ترازنامه‌ای است.

در ارقام سود و زیان تنها در سال ۸۵ فرض صفر رد شده و در سایر سالها فرض رد نشده است یعنی نسبت موارد رفع شده کمتر یا برابر با ۵۰ درصد کل بندهای ترازنامه‌ای است.

مرحله اول: فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0 : P \leq 0/50 \\ H_1 : P > 0/50 \end{cases}$$

نسبت بندهای رفع شده نسبت به سال قبل کمتر از ۵۰ درصد از کل بندها بوده است.  
نسبت بندهای رفع شده نسبت به سال قبل بیشتر از ۵۰ درصد از کل بندها بوده است.

مرحله دوم: مقدار آماره آزمون به صورت زیر محاسبه می‌گردد. برای نمونه برای سال ۸۳ تعداد کل بندها محاسبه شده است (جدول شماره ۷).

$$Z = \frac{0/63 - 0/50}{\sqrt{\frac{(0/50 \times 0/50)}{71}}} = 2/19$$

مرحله سوم: مقدار آماره آزمون برابر با ۲/۱۹ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود پس نسبت بندهای رفع شده در سال ۸۳ نسبت به سال قبل بیشتر از ۵۰ درصد از کل بندها بوده است.

مقادیر آماره آزمون برای سالهای ۸۴ برابر با ۱/۰۲، ۸۵ برابر با ۲/۲۴، ۸۶ و ۸۷ برابر با ۱/۶۷ و در نهایت ۸۸ برابر با ۲/۳۱ است که به غیر از سال ۸۴ در بقیه سالها نسبت بندهای رفع شده نسبت به سال قبل بیش از ۵۰ درصد بوده است. نتیجه کلی حاکی از آن

جدول شماره ۷

| سال     | سال ۸۳  |          | سال ۸۴  |          | سال ۸۵  |          | سال ۸۶  |          | سال ۸۷  |          | سال ۸۸  |          | بندها                   |
|---------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|-------------------------|
|         | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده |                         |
| تعداد   | 46      | 25       | 27      | 20       | 30      | 15       | 23      | 13       | 23      | 13       | 32      | 16       | کل بندهای گزارش حسابرسی |
| نسبت    | 63%     | 34%      | 57%     | 43%      | 67%     | 33%      | 64%     | 36%      | 64%     | 36%      | 67%     | 33%      |                         |
| مقدار Z | 2/19    | 1/02     | 2/24    | 1/67     | 2/31    | 1/67     | 2/24    | 1/67     | 2/31    | 1/67     | 2/31    | 1/67     |                         |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۹

| فرضیه     | تعداد | میانگین | انحراف معیار | مقدار t | درجه آزادی | سطح معناداری | میانگین تفاوت از مقدار ۳ |
|-----------|-------|---------|--------------|---------|------------|--------------|--------------------------|
| فرضیه سوم | 100   | 3/42    | 0/65         | 6/49    | 99         | 0/000        | 0/42                     |

در ترازنامه و هم بر سود و زیان در سالهای ۸۳ و ۸۵ فرض صفر رد شده یعنی نسبت بندهای رفع شده بیشتر از ۵۰ درصد موارد کل است و در سه سال دیگر فرض رد نشده است یعنی نسبت موارد رفع شده کمتر یا برابر با ۵۰ درصد کل بندهای ترازنامه‌ای است.

در جریان وجوه نقد در سالهای مختلف تعداد مشاهدات به اندازه کافی نیست و نمی توان اظهار نظر نمود (جدول شماره ۸ پیوست شماره ۱).

۵-۳-۲- بررسی فرضیه سوم با استفاده از آزمون

ناپارامتری کای دو

فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر فرمول بندی می شود:

$$\begin{cases} H_0: p_1 = p_2 = \dots = p_5 = p_0 \\ H_1: \text{not } H_0 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0: \\ H_1: \end{cases}$$

نسبت پاسخها به گزینه‌های مختلف یکسان است.

نسبت پاسخها به گزینه‌های مختلف یکسان نیست.

۵-۳-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم

۵-۳-۱- بررسی فرضیه سوم با استفاده از آزمون t

مرحله اول: فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases}$$

تصمیمات مجامع عمومی سالیانه ی شرکتها در جهت حذف بند های گزارشات حسابرسی نمی باشد  
تصمیمات مجامع عمومی سالیانه ی شرکتها در جهت حذف بند های گزارشات حسابرسی می باشد

جدول شماره ۱۰

| فرضیه سوم | مشاهده شده | مورد انتظار | باقیمانده |
|-----------|------------|-------------|-----------|
| خیلی کم   | 2          | 20/0        | -18/0     |
| کم        | 7          | 20/0        | -13/0     |
| متوسط     | 42         | 20/0        | 22/0      |
| زیاد      | 38         | 20/0        | 18/0      |
| خیلی زیاد | 11         | 20/0        | -9/0      |
| جمع       | 100        |             |           |

مرحله دوم: محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن می باشد. آماره آزمون دارای توزیع t (تقریباً نرمال برای این داده ها) است و مقدار آن به صورت زیر محاسبه می گردد.

$$t = \frac{3/42 - 3}{0/65 / \sqrt{100}} = 6/49$$

مرحله سوم: مقدار آماره آزمون برابر با ۶/۴۹ است این مقدار در ناحیه رد فرض صفر قرار میگیرد پس فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود پس تصمیمات مجامع عمومی سالیانه ی شرکتها در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرسی است (جدول شماره ۹).

| آماره          | مقادیر |
|----------------|--------|
| مقدار کای - دو | 69/100 |
| درجه آزادی     | 4      |
| سطح معناداری   | 0/000  |

منبع: یافته های پژوهشگر

جهت حذف بندهای گزارشات حسابرس و بازرس قانونی اقدام کرده‌اند (جدول شماره ۱۱).

جدول ۱۱

| میانگین تفاوت از مقدار ۳ | سطح معناداری | درجه آزادی | t مقدار | انحراف معیار | تعداد میانگین | فرضیه              |
|--------------------------|--------------|------------|---------|--------------|---------------|--------------------|
| 0/66                     | 0/000        | 99         | 13/94   | 0/47         | 3/66          | 100<br>فرضیه چهارم |

۵-۴-۲- بررسی فرضیه چهارم با استفاده از آزمون

ناپارامتری کای دو

فرض صفر و فرض مقابل در فرضیه چهارم به صورت زیر فرمول بندی می شود:

$$\begin{cases} H_0 : p_1 = p_2 = \dots = p_5 = p_0 \\ H_1 : \text{not } H_0 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \\ H_1 : \end{cases}$$

نسبت پاسخها به گزینه‌های مختلف یکسان است.

نسبت پاسخها به گزینه‌های مختلف یکسان نیست.

جدول شماره ۱۲

| باقیمانده | مورد انتظار | مشاهده شده | فرضیه چهارم |
|-----------|-------------|------------|-------------|
| -22/0     | 25/0        | 3          | کم          |
| 11/0      | 25/0        | 36         | متوسط       |
| 29/0      | 25/0        | 54         | زیاد        |
| -18/0     | 25/0        | 7          | خیلی زیاد   |
|           |             | 100        | جمع         |

| مقادیر | آماره          |
|--------|----------------|
| 70/800 | مقدار کای - دو |
| 3      | درجه آزادی     |
| 0/000  | سطح معناداری   |

منبع: یافته‌های پژوهش

فرض صفر برابری نسبتها به گزینه‌های مختلف در مورد فرضیه سوم رد می‌شود. زیرا مقدار کای-دو برابر با ۶۹/۱ است و این مقدار از مقدار بحرانی یعنی  $\chi_{4,0.95}^2 = 9/49$  بزرگتر است. نسبت گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد (۴۹ درصد) و نسبت گزینه‌های کم و خیلی کم تنها ۹ درصد مشاهده شده است. یعنی چولگی توزیع پاسخها به سمتی است که نشان دهنده تصمیمات مجامع عمومی سالیانه‌ی شرکتها در جهت حذف بند های گزارشات حسابرسی است (جدول شماره ۱۰).

۵-۴-۴- نتایج آزمون فرضیه چهارم

۵-۴-۱- بررسی فرضیه چهارم با استفاده از آزمون

t مرحله اول: فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماري زیر نوشته می‌شود.

$$H_0 : \mu \leq 3$$

$$H_1 : \mu > 3$$

هیئت مدیره شرکت‌های سهامی عام پس از هر بار حسابرسی در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرس و بازرس قانونی اقدام نکرده‌اند  
هیئت مدیره شرکت‌های سهامی عام پس از هر بار حسابرسی در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرس و بازرس قانونی اقدام کرده‌اند

مرحله دوم: مقدار آماره آزمون به صورت زیر محاسبه می‌گردد.

$$t = \frac{3/66 - 3}{0/47 / \sqrt{100}} = 13/94$$

مرحله سوم: در این مرحله و با توجه به قسمتهای قبل تصمیم گیری آماری انجام می‌گیرد. مقدار آماره آزمون برابر با ۱۳/۹۴ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود پس هیئت مدیره شرکت‌های سهامی عام پس از هر بار حسابرسی در

فرض صفر برابری نسبت‌ها به گزینه‌های مختلف در مورد فرضیه چهارم رد می‌شود. زیرا مقدار کای-دو برابر با  $7/81$  است و این مقدار از مقدار بحرانی یعنی  $\chi^2_{3,0.95} = 7/81$  بزرگتر است. نسبت گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد (۶۱ درصد) و نسبت گزینه‌های کم و خیلی کم تنها ۳ درصد مشاهده شده است. یعنی چولگی توزیع پاسخ‌ها به سمتی است که نشان دهنده هیئت مدیره شرکت‌های سهامی عام پس از هر بار حسابرسی در جهت حذف بندهای گزارشات حسابرس و بازرس قانونی اقدام کرده‌اند (جدول شماره ۱۲).

#### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش حاضر با هدف آزمون تاثیر بندهای گزارش حسابرس مستقل بر شفافیت گزارش‌های مالی طراحی و اجرا گردید. نتایج حکایت از تاثیر فرضیات دارد که نشان‌دهنده اهمیت تاثیر گزارش حسابرس بر کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی است.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱- با توجه به تائید فرضیه اول پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی از طریق بستر سازی مناسب قانونی نسبت به رفع بندهای گزارش‌های حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی، حساسیت بیشتری نشان دهند.

۲- با توجه به تائید فرضیه دوم پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی با ارتقا سطح کیفی گزارشات حسابرسی، سطح انتظار و اطمینان جامعه را از محصول کار حسابرسان ارتقا دهند که به تبع آن صاحبان محترم سهام نسبت به مطالبات خود از مدیریت در جهت رفع بندهای گزارش حسابرسان، حساب خواهی کاملتری را تکلیف نمایند.

۳- با توجه به تائید فرضیه سوم پیشنهاد می‌شود که صورت خلاصه مذاکرات مجامع عمومی شرکتها که حاوی تکالیف به هیات مدیره در جهت رفع بندهای حسابرسان و بازرسان می باشد، عموماً دارای مدت زمان مشخص است، که لازم است با سپری شدن تاریخ مقرر، مسئولی به نمایندگی از مجمع، پی گیری لازم را به منظور اطمینان از فعالیت هیات مدیره در خصوص رفع تکلیف مقرر مجمع انجام دهد و مجمع در سال آینده حتماً تکالیف مجمع سال قبل را حساب خواهی نماید.

۴- با توجه به تائید فرضیه چهارم پیشنهاد می‌شود که باید صاحبان سهام حساسیت بیشتری در انتخاب هیات مدیره اعمال نموده به نحوی که حداقل یک عضو موظف با تحصیلات و سابقه حرفه ای عالی در زمینه مالی انتخاب تا موجبات ارتقا شفافیت بیشتر صورتهای مالی گردد.

برای پژوهش های آتی نیز پیشنهاد می‌گردد:

۱- پیشنهاد می‌شود نقش و تاثیر بکارگیری و تدوین استانداردها در شفافیت صورتهای مالی ارزیابی قرار گیرد.

فرضیه اول: اجرای استانداردها در شفافیت صورت های مالی تاثیر دارد.

فرضیه دوم: تدوین استانداردها در شفافیت صورت های مالی تاثیر دارد.

۲- پیشنهاد می‌شود تاثیر بند های گزارش حسابرس مستقل بر شفافیت گزارش های مالی در سایر صنایع مورد بررسی و در بازه زمانی متفاوت انجام شود.

فرضیه اول: موارد مطرح شده در گزارش حسابرس نسبت به سال قبل کاهش یافته است.

فرضیه دوم: تصمیمات مجامع عمومی سالیانه ی شرکتها در جهت حذف بند های گزارشات حسابرسی است.



۳- پیشنهاد می‌شود درباره تاثیر استقرار کمیته حسابرسی در رعایت الزام‌های قانونی موثر بر فعالیت شرکت و کاهش جرائم ناشی از عدم رعایت الزام‌های قانونی، بررسی‌هایی انجام شود.

فرضیه اول: استقرار کمیته حسابرسی در رعایت الزام‌های قانونی بر فعالیت شرکت تاثیر دارد.

فرضیه دوم: استقرار کمیته حسابرسی در کاهش جرائم ناشی از عدم رعایت الزام‌های قانونی تاثیر دارد.

جدول شماره ۸ (پیوست شماره ۱)

| بندها                      | سال ۸۳  |          | سال ۸۴  |          | سال ۸۵  |          | سال ۸۶  |          | سال ۸۷  |          | سال ۸۸  |          |
|----------------------------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|---------|----------|
|                            | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده | رفع شده | رفع نشده |
| ترازنامه‌ای                | تعداد   | 14       | 12      | 9        | 10      | 5        | 9       | 11       | 8       | 10       | 6       | 7        |
|                            | نسبت    | 54%      | 46%     | 47%      | 53%     | 36%      | 64%     | 58%      | 42%     | 63%      | 38%     | 56%      |
|                            | مقدار Z | 0/39     |         | -0/23    |         | -1/07    |         | 0/69     |         | 1/00     |         | 0/50     |
| اقلام سود و زیان           | تعداد   | 13       | 8       | 11       | 5       | 11       | 3       | 5        | 3       | 7        | 4       | 4        |
|                            | نسبت    | 62%      | 38%     | 69%      | 31%     | 79%      | 21%     | 63%      | 38%     | 64%      | 36%     | 64%      |
|                            | مقدار Z | 1/09     |         | 1/50     |         | 2/14     |         | 0/71     |         | 0/90     |         | 0/90     |
| ترازنامه وهم بر سود و زیان | تعداد   | 16       | 5       | 6        | 5       | 13       | 3       | 6        | 2       | 5        | 3       | 5        |
|                            | نسبت    | 76%      | 24%     | 55%      | 45%     | 81%      | 19%     | 75%      | 25%     | 63%      | 38%     | 76%      |
|                            | مقدار Z | 2/40     |         | 0/30     |         | 2/50     |         | 1/41     |         | 0/71     |         | 2/40     |
| جریان وجوه نقد             | تعداد   | 3        | 0       | 1        | 0       | 1        | 0       | 1        | 0       | 1        | 0       | 0        |
|                            | نسبت    | 100%     | 0%      | 100%     | 0%      | 100%     | 0%      | 100%     | 0%      | 100%     | 0%      | -        |
|                            | مقدار Z | -        |         | -        |         | -        |         | -        |         | -        |         | -        |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### فهرست منابع

۳) سوادلو، مهدی (۱۳۸۳) "بررسی تاثیر بندهای گزارش حسابرس مستقل بر سود هر سهم، سود نقدی هر سهم و نسبتهای مالی شرکتهای گروه صنایع لوازم خانگی و ماشین آلات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، دانشکده مدیریت

۴) سنگ سفیدی، نادر (۱۳۸۵) "بررسی رفتار سرمایه گذاران بورس اوراق بهادار تهران نسبت به کیفیت اطلاعات مندرج در گزارش مشروط

(۱) ابراهیمی سرو علیا، محمد حسن، (۱۳۷۸) "بررسی اثر بخشی گزارشات حسابرسی مالی بر وضعیت گزارشگری مالی شرکت های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق (ع)

(۲) خوش مهر، عباس (۱۳۸۸) "ارزیابی سودمندی بندهای گزارش حسابرس در شفافیت صورتهای مالی بانکهای تجاری"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

- 12) Bedard, J. C., And Johnstone, K. M., (2004). "Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions" ". The Accounting Review, 79,(2)
- 13) Charalambos T. Spathis,(2003). "Audit Qualification, Firm Litigation, and Financial Information: an Empirical Analysis in Greece"
- 14) Chuanlian Song (2010) "Audit Recognition to Falsified Methods in Financial Statements of Listed Companies in China"
- 15) Cohen, J.V., Hanno,D. M.(2000) "Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments"
- 16) Elliott W.B, Krische S.D., Peecher M.E(2009) "Expected Mispicing: The Joint Influence Of Accounting Transparency And Investor Base"
- 17) Frankel, R.M., Johnson M.F. and Nelson, K.K(2002). "The Relation between Auditors' Fees for Non Audit Services and Earnings Quality". The Accounting Review, Vol. 77 ,pp. 71-105
- 18) Hsiu-Jen Fu., (2006). "Effects Of Financial Information Transparency On Investor Behavior In Taiwan Stock Market"
- 19) Robert W. Holthausen and Richard w. Leftwich, (2002)"Abnormal stock returns associated with media disclosures of 'subject to' qualified audit opinions"
- 20) Sharma, V., (2004), "Board of Director Characteristics, Institutional Ownership, and Fraud : Evidence from Australia" Auditing: A Journal of Practice & Theory, No. 23, vol.2 September
- ۵) حسابرسی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی. واحد علوم و تحقیقات
- ۶) شکرى چشمه سبزی، اعظم (۱۳۸۴) "تأثیر گزارش های حسابرسی بر تصمیم گیری استفاده کنندگان از صورتهای مالی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس. دانشکده علوم انسانی
- ۷) علیپور، بختیار (۱۳۸۲) "بررسی نقش حسابرسان مستقل در افزایش اثر بخشی (سوددهی) شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (صنایع دارو سازی)"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی
- ۸) فلاح دوست، مهدی (۱۳۸۳) "بررسی اثر گزارش های حسابرسی بر کیفیت صورتهای مالی شرکت های دولتی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی. واحد علوم و تحقیقات
- ۹) مهدیان، سید علی (۱۳۸۹) "فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکتها در ارزیابی بندهای گزارش حسابرسی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی. واحد علوم و تحقیقات
- ۱۰) ملکیان، محمد حسن (۱۳۷۹) "بررسی اثرات موارد مطروحه در گزارش حسابرسی و تصمیمات مالی مدیران واحد های تجاری"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> frankel  
<sup>2</sup> Robert&holthausen  
<sup>3</sup> charalambos  
<sup>4</sup> Bedard and johnstone  
<sup>5</sup> sharma  
<sup>6</sup> Hsiu-jen fu  
<sup>7</sup> chen  
<sup>8</sup> Chuanlian Song  
<sup>9</sup> Elliott,w,brook

- ۱۰) موسوی شیری، محمود (۱۳۷۸) " بررسی تأثیر گزارش های حسابرسی بر کیفیت گزارشگر مالی در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس
- ۱۱) نور بخت، زهرا (۱۳۸۲) "ارزیابی شفافیت اطلاعات شرکت ها در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا - دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی.