

مفهوم حسابرسی

حسابرسی به مفهوم اعم کلمه عبارت از هرگونه رسیدگی است که به منظور تائید یا اظهارنظر نسبت به درستی هرگونه مدارک و اسناد مالی توسط شخصی مستقل از تهیه کننده یا تهیه کنندگان آن مدارک و اسناد به عمل آید - چنین رسیدگی علاوه بر تجزیه و تحلیل مدارک و اسناد موردنظر و تطبیق آنها با مستندات اولیه، طبعاً شامل پژوهش در اطراف چگونگی معاملاتی که اسناد و مدارک مذکور نشان دهنده نتایج حاصله از آنها است و به طور کلی هرگونه اقدامی که برای نیل به هدف فوق لازم باشد نیز خواهد بود.

پشت این تعریف دنیای حرفه‌ای گسترده‌ای وجود دارد. در سیستم اقتصادی امروز دنیا، انتقال و گزارش اطلاعات مالی و اقتصادی صحیح به مراکز تصمیم‌گیری دارای اهمیتی شگرف است. یکی از خصوصیات این اقتصاد گسترده وجود سازمان‌های بزرگ دولتی و خصوصی است که با سرمایه‌های هنگفت و گاه بسیار هنگفت فعالیت‌های اقتصادی به‌خصوصی را در یک منطقه یا در سرتاسر کشور و یا حتی در اقصی نقاط جهان اداره می‌کنند. برای مدیرانی که در رأس این سازمان‌های وسیع قرار دارند امکان نظارت بر تمام جزئیات کار در کارگاه‌ها و ادارات و شعب چنین مؤسسات بزرگی وجود ندارد. و بنابر این ناچار هستند دآوری خود را نسبت به نیک و بد جریان امور، و همچنین تصمیماتی را که در رابطه با طرح‌ها و برنامه‌های آینده اتخاذ می‌کنند، بر مبنای گزارش‌های مالی و اطلاعات دیگری که از ناحیه دستگاه و یا خارج از آن به دست آنها می‌رسد بنیان نهند.

همچنین سهام‌داران خرد و درشت که احتمالاً اندوخته‌های سالیان دراز خود را در اختیار شرکت‌های سهامی گوناگون می‌گذارند برای آگاهی از چگونگی اداره سرمایه‌های خود و اطمینان از درستی عمل و کارائی مدیران و گردانندگان امور این شرکت‌ها هیچ وسیلهٔ دیگری جز صورت‌های مالی و گزارش‌های سالیانه هیئت مدیره و توضیحاتی که ممکن است در مجمع عمومی در اختیار سهام‌داران قرار داده شود ندارند. دولت نیز که سهمی عمده از منابع مالی ملی را به صورت‌های گوناگون برای انجام وظایف و برنامه‌های خود به مصرف می‌رساند، از بررسی اطلاعات مالی و آماری برای اطمینان از درستی پیدایش و صرف این منابع و وجوه بی‌نیاز نیست. به‌علاوه قسمت عمده درآمد داخلی دولت از طریق وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی و دارندگان مشاغل و مؤسسات به‌دست می‌آید. طبیعی است که در این زمینه هم دولت نیاز به اخذ و تحصیل گزارش‌های دقیق مالی مربوط به این مؤسسات و اشخاص دارد.

کیست که بگوید این اطلاعات مالی که به صورت ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان و منابع و مصارف وجوه و انواع و اقسام جداول اطلاعاتی پیوست آنها و تعدیلاتی که در ارقام به‌عمل آمده، یا باید به‌عمل آید، درست است و می‌توان به آن اعتماد داشت و روی آن حساب کرد؟ نظام اقتصاد جهان امروز بر مبنای مطالعهٔ عمیق فعالیت‌های صنایع و مؤسسات بازرگانی و خدماتی و اطلاع دقیق از ارقام مربوط به نتایج حاصله از این فعالیت‌ها استوار است. موفقیت و بهبودی اقتصاد کشور، چه در جریان فعالیت‌های روزانه و چه در اجراء برنامه‌های بلند مدت، منوط به گزارش صحیح اطلاعات

مالی است. چگونه باید نسبت به درست بودن یا حداقل قابل قبول بودن این اطلاعات مالی و محاسبهٔ صحیح این همه آمار و اعداد و ارقام اطمینان لازم حاصل شود؟ سهمی عمده از پاسخ به این سوالاتها مربوط به چگونگی وظیفه‌ای است که حساب‌رسان در امر رسیدگی به این گزارش‌ها و اطلاعات و آمار ایفاء می‌کنند.

همچنین سهام‌داران خرد و درشت که احتمالاً اندوخته‌های سالیان دراز خود را در اختیار شرکت‌های سهامی گوناگون می‌گذارند برای آگاهی از چگونگی اداره سرمایه‌های خود و اطمینان از درستی عمل و کارائی مدیران و گردانندگان امور این شرکت‌ها هیچ وسیلهٔ دیگری جز صورت‌های مالی و گزارش‌های سالیانه هیئت مدیره و توضیحاتی که ممکن است در مجمع عمومی در اختیار سهام‌داران قرار داده شود ندارند. دولت نیز که سهمی عمده از منابع مالی ملی را به صورت‌های گوناگون برای انجام وظایف و برنامه‌های خود به مصرف می‌رساند، از بررسی اطلاعات مالی و آماری برای اطمینان از درستی پیدایش و صرف این منابع و وجوه بی‌نیاز نیست. به‌علاوه قسمت عمده درآمد داخلی دولت از طریق وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی و دارندگان مشاغل و مؤسسات به دست می‌آید. طبیعی است که در این زمینه هم دولت نیاز به اخذ و تحصیل گزارش‌های دقیق مالی مربوط به این مؤسسات و اشخاص دارد.

کیست که بگوید این اطلاعات مالی که به صورت ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان و منابع و مصارف وجوه و انواع و اقسام جداول اطلاعاتی پیوست آنها و تعدیلاتی که در ارقام به عمل آمده، یا باید به عمل آید، درست است و می‌توان به آن اعتماد داشت و روی آن حساب کرد؟ نظام اقتصاد جهان امروز بر مبناء مطالعه عمیق فعالیت‌های صنایع و مؤسسات بازرگانی و خدماتی و اطلاع دقیق از ارقام مربوط به نتایج حاصله از این فعالیت‌ها استوار است. موفقیت و بهبودی اقتصاد کشور، چه در جریان فعالیت‌های روزانه و چه در اجراء برنامه‌های بلند مدت، منوط به گزارش صحیح اطلاعات مالی است. چگونه باید نسبت به درست بودن یا حداقل قابل قبول بودن این اطلاعات مالی و محاسبه صحیح این همه آمار و اعداد و ارقام اطمینان لازم حاصل شود؟ سهمی عمده از پاسخ به این سوالاتها مربوط به چگونگی وظیفه‌ای است که حساب‌رسان در امر رسیدگی به این گزارش‌ها و اطلاعات و آمار ایفاء می‌کنند.

امروزه در بسیاری از کشورهای جهان و تا اندازه‌ای در کشور ما نیز، صورت‌های مالی حسابرسی شده وسیله مناسبی برای نقل و انتقال و ابلاغ اطلاعات صحیح و به موقع و به مورد مالی در خصوص مؤسسات و شرکت‌ها و بانک‌ها و حتی اشخاص عمده از قبیل مقاطعه‌کاران و بالاخره دستگاه‌های دولتی و در نهایت امر دولت مرکزی تلقی می‌شود. منظور از صورت‌های مالی حسابرسی شده، ترازنامه و صورت سود و زیان و سایر جداول و یادداشت‌های مربوطه است که به وسیله یک یا چند حساب‌رسان مستقل مورد حسابرسی قرار گرفته و عقیده حرفه‌ای این حساب‌رسان یا

حسابرسان نسبت به درستی و قابل بودن آنها در طی گزارشی موسوم به گزارش حسابرسی ابراز شده باشد.

بسیاری از اصطلاحاتی که در زمینه دانش‌های حسابداری و حسابرسی مستقل به کار می‌روند در بادی امر به صورت ترجمه یا اقتباس از اصطلاحات و کلمات خارجی وارد زبان ما شده‌اند - از آنجا که این اصطلاحات برحسب آنکه از متون فرانسوی، انگلیسی و یا آمریکائی و غیره به زبان فارسی راه یافته باشند متفاوت می‌باشند، گاه تعمیرات و مفاهیم متفاوتی به ذهن خواننده القاء می‌شود، لذا در انتهای کتاب فرهنگ مختصری از لغات و اصطلاحات به کار برده شده درج گردیده است.

تاریخچه :

اگرچه حسابرسی به صورتی که امروزه مورد عمل و استفاده است دارای سابقه نسبتاً کوتاهی می‌باشد، ولی باید دانست که حسابرسی به مفهوم اعم کلمه، یعنی رسیدگی به حساب و کتاب، سابقه‌ای بسیار طولانی دارد، که مندرجاً با یک روند تکوینی به صورت کنونی درآمده است. مبداء شروع حسابرسی به زمانی برمی‌گردد که لزوم برقراری نوعی کنترل نسبت به عملیات و معاملات کسانی که به مباشرت دیگران اقدام به وصول و یا خرج وجوه متعلق به آنان می‌نمودند احساس گردید. این ضرورت به خصوص در مورد کنترل وصول و مصرف وجوه عمومی - یعنی مال حکومت، یا بیت‌المال یا خزانه - از دیرباز احساس گردیده و به همین علت سابقه بازرسی عملیات مقامات مالی در

دستگاه‌های حکومتی و مملکتی بسیار قدیمی است. بدیهی است در آن روزگاران به علت ابتدائی بودن روش‌های حسابداری و مدارک و دفاتری که نگاهداری می‌شده است، و مهم‌تر از آن به علت ناچیز بودن نسبی اعداد و ارقام و میزان و تعداد معاملات، وظایف شخص رسیدگی کننده بسیار مختصر بوده و گاه به استماع توضیحاتی که توسط مباحثران یا عمال مالی داده می‌شد محدود می‌گردید. شاید به همین علت در عرف و فرهنگ انگلوساکسون‌ها شخص رسیدگی کننده اصطلاحاً Auditor مشتق از کلمهٔ لاتین Audire به معنی شنیدن و استماع کردن، نامیده می‌شود.

از قرن پانزدهم میلادی) یعنی قبل از آغاز سلطنت صفویان (که به دنبال رُنسانس، توسعه وسیعی در امور تجارت و بازرگانی جهانی به وجود آمده در نتیجه نیاز حاصل از افزایش میزان و تعداد معاملات، روش‌های حسابداری به تدریج تکامل یافت، و با ابداع روش دفترداری دو طرفه که اصول آن نخستین بار به سال ۱۴۹۴ میلادی در ونیز انتشار یافت، ثبت انواع و اقسام عملیات حسابداری امکان‌پذیر گردید. از طرف دیگر توسعهٔ امور بازرگانی در یک سطح بین‌المللی، که خود گسترش خارق‌العاده‌ای در فعالیت‌های دیگری از قبیل بانکداری، کشتی‌رانی تجاری، بیمه و غیره را به همراه داشت، به کارگیری سرمایه‌های هنگفت به میزانی بیش از مقدرات انفرادی بازرگانان وقت را ضروری ساخت و در نتیجه این امر، انواع و اقسام مشارکت‌ها عرف گردید که به نوبهٔ خود موجب تکامل بیشتر روش‌های حسابداری گردید. بدین ترتیب قبل از انقلاب صنعتی اروپا، گسترش نسبی فعالیت‌های اقتصادی و تکامل تدریجی روش‌های حسابداری به‌طور مسلم در ایجاد حسابرس به

صورتی که امروزه شناخته شده است) منتها با روش‌های ابتدائی‌تر (بسیار مؤثر بوده است، ولی با وجود آن، پیشرفت و رواج حسابرسی بیشتر مدیون اثرات اقتصادی انقلاب صنعتی، که به تدریج در طی قرن نوزدهم ظاهر گشت، می‌باشد

گسترش فوق‌العاده فعالیت‌های اقتصادی در طی قرن نوزدهم ضرورت به‌کار افتادن سرمایه‌هایی به مراتب بیش از میزان‌های پیش را به‌وجود آورد و در نتیجه این ضرورت، و سودآوری عمده‌ای که فعالیت‌های جدید در بر داشت، شرکت‌های متعددی) به‌خصوص از نوع شرکت‌های سهامی (ایجاد گردید و سرمایه‌های هنگفتی به‌دست اشخاص معدودی که به حساب خود، و همچنین از طرف سایر صاحبان سرمایه، در سمت مدیران این شرکت‌ها انجام وظیفه می‌نمودند سپرده شد. در چنین شرایط، به‌خصوص با توجه به اینکه فعالیت همه این شرکت‌ها همیشه موفقیت‌آمیز نبود، و در بعضی موارد خسارات عمده‌ای به صاحبان سرمایه وارد می‌گردید، لزوم استخدام مدیران کارآزموده به وسیله صاحبان این قبیل سازمان‌ها بیشتر احساس گردید و در نتیجه، طبقه صاحبان سرمایه و گروه گردانندگان این سرمایه‌ها در غالب موارد از یکدیگر متمایز شدند. این خود دلیل دیگری بود برای بهبود روش‌های حسابداری از یک طرف و اشاعه حسابرسان از طرف دیگر. لیکن از آنجا که نقطه نظر صاحبان سرمایه بیشتر در جلوگیری از هرگونه تقلب و سوءاستفاده مدیران و کارمندانی که در استخدام آنان بودند خلاصه می‌شد، لذا وظیفه اساسی حسابرسان در این زمان عمدتاً کشف هرگونه تقلب و سوءاستفاده به‌شمار می‌آمد.

در انگلستان، که غالباً به عنوان زادگاه فن جدید حسابرسی شناخته می‌شود، در زمان انقلاب صنعتی و پس از آن، اصلاحات اساسی و بسیار گسترده‌ای در سیستم‌ها و روش‌های حسابداری به عمل آمد. با افزایش اهمیت و رونق کار شرکت‌های سهامی در این زمان، و انتقال وظیفه اداره امور مؤسسات صنعتی و تجاری از صاحبان سرمایه به مدیران حرفه‌ای، اصول و ضوابطی جهت بهبود امور مالی و حسابداری پایه‌گذاری شد، و برقراری یک سیستم کامل و مناسب حسابداری به منظور پیشگیری از سوءاستفاده‌ها و یا کشف به موقع آنها، و بالاخره برای تهیه گزارش‌ها و صورت‌های مالی مورد اعتماد و قابل اتکاء، بیش از پیش ضروری به نظر رسید. به تدریج که سهام‌داران شرکت‌ها علاقه بیشتری به بررسی صورت‌حساب‌های تنظیمی نشان دادند و بیشتر و بیشتر به اتکاء صورت‌های مالی و گزارش حسابرسان اتخاذ تصمیم نمودند، نیاز فراوانی به وجود حسابرسان ورزیده و کاردان احساس شد. به این ترتیب، دیگر وجود حسابرسان آماتور برای رفع احتیاج تجارت و اقتصاد کشور کافی و مناسب به نظر نمی‌رسید، و حسابرسی متدرجاً به عنوان حرفه‌ای مستقل شناخته شد. باید دانست که حسابرسی مستقل از زمانی که به صورت امروزی شناخته شده است اغلب توسط حسابداران عمومی یا حسابداران مستقل انجام یافته و پیشرفت و توسعه آن پا به پای توسعه و رواج حرفه حسابداری مستقل به وجود آمده است. حسابدار مستقل به شخصی اطلاق می‌گردد که به طور کلی انجام خدمات حسابداری و حسابرسی و سایر امور همانند با این خدمات را در قبال دریافت

حق الزحمه) یعنی نه به صورت استخدامی (حرفه‌ اصلی خود قرار داده و برای کسب اینگونه خدمات، همگان بتوانند به وی مراجعه نمایند.

این نوع حسابداران از دیرباز علاوه بر انجام حسابرسی‌های مستقل به امور دیگری نیز که با حرفه‌ آنان هماهنگی داشته است، از قبیل تهیه‌ صورت‌حساب‌های نهائی سالانه برای شرکت‌ها و مشارکت‌ها، رسیدگی به وضعیت و تصفیه‌ امور اشخاص حقیقی و حقوقی ورشکسته و به‌طور کلی انجام هرگونه خدمات حرفه‌ای حسابداری و مالی، می‌پرداخته‌اند، و با وجود توسعه‌ روزافزون حسابرسی در قرن نوزدهم، مع‌هذا تا زمانی‌که انجام حسابرسی در مواردی به‌موجب قوانین مختلف الزامی گردید، و در موارد دیگر به تدریج رواج و عمومیت یافت، قسمت اعظم فعالیت‌های حسابداران مستقل را خدماتی غیر از حسابرسی تشکیل می‌داد.

لیکن از اواخر قرن نوزدهم که انجام حسابرسی‌های حرفه‌ای به تدریج عمومیت بیشتری یافت، خدمات حسابرسی سهم بیشتری از فعالیت حسابداران مستقل را به خود اختصاص داده است، تا آنجا که امروزه، اگرچه خدمات جدیدی مانند رسیدگی‌های ویژه‌ مالی، مشاوره‌های مالیاتی، پژوهش و

مطالعه در اطراف روش‌های سرمایه‌گذاری، تدوین و تنظیم و کمک در پیاده کردن سیستم‌های حسابداری مالی و صنعتی، خدمات کامپیوتری و غیره و جانشین بعضی یا قسمتی از فعالیت‌های پیشین مستقل شده، و خود موجب گسترش بیش از پیش حرفه‌ حسابداری مستقل گردیده است، مع

هذا اینک قسمت اعظم فعالیت اغلب حسابداران مستقل (یا لاقلاً مؤسسات عمده) را حسابرسی‌های مستقل تشکیل می‌دهد.

حرفهٔ حسابداری مستقل خود در مقابل بعضی حرفه‌های علمی دیگر (از قبیل پزشکی یا حقوق) دارای سابقهٔ نسبتاً کوتاهی است. بنا به تاریخ انجمن حسابداران خبره در انگلستان و ویلز، تعداد حسابداران مستقل در سال ۱۷۹۹ میلادی یعنی پایان قرن هجدهم، در شهر لندن، که در آن موقع شاید عمده‌ترین مرکز بازرگانی و مالی جهان به‌شمار می‌آمده، از یازده نفر تجاوز نمی‌کرده است و با وجود نیاز روزافزونی که در کشورهای متمدنی در طی نیمهٔ اول قرن نوزدهم به خدمات این‌گونه اشخاص پدید آمد، مع‌هذا بنا به گفتهٔ یکی از بنیان‌گذاران انجمن فوق‌الذکر، که در تاریخ مذکور نقل گردیده است، تعداد حسابداران مستقل در سال ۱۸۷۰ میلادی در شهر لندن اندکی کمتر از پانصد نفر بوده است.

در آن ایام حرفهٔ حسابداری مستقل به‌صورتی که بعداً پدیدار گردیده و به‌خصوص در سال‌های بعد از جنگ جهانی دوم توسعه یافته است وجود نداشت و علاوه بر آنکه استانداردهای حرفه‌ای مشخصی ایجاد نگردیده بود، به هر حال آن استانداردهائی نیز که بعضاً توسط حسابداران مستقل سرشناس آن زمان رعایت می‌گردید، عمومیتی نداشت و حتی فعالیت اصلی بعضی از کسانی که خود را از جمله کارهای دیگر، حسابدار مستقل نیز معرفی می‌کردند را عملاً امور دیگری از قبیل دلالی بورس یا حراج و کارهای وابستهٔ دیگر تشکیل می‌داده است.

ایجاد و توسعه و پیشرفت حرفهٔ حسابداری مستقل به صورتی که در طی قرن بیستم و به خصوص نیم قرن اخیر وجود داشته و دارد مدیون افکار روشن و حسن نیت و جدیت حرفه‌ای کسانی است که به منظور اعتلاء این حرفه و ایجاد و استقرار موازین شایستهٔ حرفه‌ای در طی نیمهٔ دوم قرن نوزدهم، نخست در نقاط مختلف اروپا و سپس در آستانهٔ قرن بیستم در ایالات متحده آمریکا، اقدام به تأسیس مجامع متشکل حرفه‌ای نمودند.

فعالیت این مجامع در اوایل کار جنبهٔ محلی داشت و اعضاء هر انجمن را بیشتر حسابداران مستقل شاغل در شهر یا ناحیهٔ مربوطه تشکیل می‌دادند، لیکن به تدریج با تلفیق مجامع محلی، انجمن‌های حرفه‌ای وسیع‌تری به وجود آورده شد که در سطح ملی و مملکتی فعالیت نموده و علاوه بر نقشی که به تدریج در چگونگی تدوین قوانین مالی کشورها به عهده گرفتند، با ایجاد موازین و ضوابط حرفه‌ای و بالا بودن سطح اطلاعات اعضاء و داوطلبان عضویت خود، به خصوص اعمال کنترل حرفه‌ای و انضباطی نسبت به آنان، حرفهٔ حسابداری مستقل را به صورتی که امروزه در کشورهای پیشرفته شناخته شده است، رهنمون شدند. امروزه در بیشتر کشورهای پیشرفته جهان، حرفهٔ حسابداری مستقل تحت نظارت انجمن‌های حرفه‌ای به صورت متشکلی درآمد یافته است و در بعضی از کشورها علاوه بر مجامع حرفه‌ای اصلی، انجمن‌های دیگری نیز که در جهت اعتلاء بیشتر و پیشرفت شاخه‌های ویژه و تخصصی حسابداری فعالیت می‌کنند، تأسیس یافته است.

شاید مشهورترین این مجامع انستیتوی حسابداران خبره در انگلستان و ویلز (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales) و انستیتوی حسابداران رسمی امریکا

(The American Institute of Certified Public Accountants) باشند، ولی مجامع

عمده دیگری نیز در سایر کشورهای جهان و حتی در خود این دو کشور وجود دارند. همه مجامع حرفه‌ای عمده به‌طور جهانی نیز فعالیت داشته و در سطح بین‌المللی اقدام به استانداردگذاری می‌کنند. پژوهش‌ها و بیانیه‌های این مجامع و تحقیقات و تجربیات انفرادی یا دسته‌جمعی اعضا آنها موجب گردیده است که روش‌های حسابرسی نیز در طی سنوات به تدریج تکامل یافته و از فرم ابتدائی پیشین خود به روش‌های پیشرفته امروز تغییر یابد.

انواع حسابرسی:

در عمل افراد برحسب موضع و موقعیت خود و برحسب نوع و ماهیت صورت‌های مالی که ممکن است مورد بحث باشد با انواع مختلف حسابرسی برخورد می‌کنند.

پیش حسابرسی

پیش حسابرسی به آن‌گونه رسیدگی به اسناد و مدارک هر عمل مالی و حسابداری اطلاق می‌گردد که قبل از قطعی شدن عمل موردنظر انجام گیرد. اگرچه این نوع رسیدگی را ممکن است نسبت به کلیه عملیات حسابداری اعمال نمود، لیکن غالباً فقط در مورد اسناد هزینه، به‌خصوص در موارد

مقاطعہ کاری، معمول گردیدہ و طی آن ممیز) یا بازرس یا ممیز حساب (اسناد موردنظر را قبل از عمل پرداخت از لحاظ رعایت مقررات مربوطہ، اعتبارات بودجہای مصوب و داشتن مجوز خرج و غیرہ رسیدگی کردہ و در صورتی کہ سند دارای شرایط لازم باشد، برای صدور اجازہ پرداخت نزد مقام مربوط ارسال می نماید. پیش حسابرسی در حقیقت جزئی از سیستم کنترل داخلی دستگاہ را تشکیل دادہ و اغلب توسط یک یا چند نفر از کارمندان حسابداری کہ مستقیماً در انجام معاملات مربوطہ و احتمالاً عملیات حسابداری دخالتی ندارند انجام می گردد. هدف از پیش حسابرسی بیشتر اطمینان یافتن از رعایت مقررات و دستورالعملها توسط دستگاہ حسابداری و عدم تجاوز از حدود اختیارات و اعتبارات مصوب است و بدین ترتیب بیشتر جنبه داخلی امور مالی و حسابداری دارد. ولی در عین حال استفادہ از آن ممکن است از لحاظ جلوگیری از اشتباهات و یا تقلبات نیز مفید واقع گردد و بہ ہر حال در حسن جریان امور حسابداری مؤثر می باشد.

کنترل داخلی

سیستم کنترل داخلی مورد عمل در ہر دستگاہ از دو لحاظ در حسابرسی آن مورد توجہ قرار می گیرد . نخست آن کہ در چند دہہ اخیر، رسیدگی بہ کنترلہای داخلی برقرار شدہ در دستگاہ مورد رسیدگی جزء استانداردهای پذیرفتہ شدہ و متداول حسابرسی قرار گرفتہ و بہ طوری کہ گفتیم حسابرس مکلف است رسیدگیهای خود را بر اساس اصول و موازین قبول شدہ و متداول حسابرسی انجام دادہ و این موضوع را در گزارش خود تصریح کند. دوم آن کہ بہ طوری کہ ذیلاً شرح دادہ خواهد شد چگونگی

کنترل داخلی و قوت یا ضعف آن در عمل، تا اندازه بسیار زیادی در نوع رسیدگی‌های مورد لزوم حسابرسی و دامنه و عمق این رسیدگی‌ها مؤثر است و بنابراین قبل از شروع به عملیات حسابرسی، لازم است حسابرس قوت و یا ضعف سیستم کنترل داخلی برقرار شده در سازمان مورد رسیدگی را بررسی نموده و برنامه حسابرسی خود را با توجه به آن تنظیم نماید.

این تعریف بسیار جامعی است که به اختصار بیان شده است. بحث کنترل داخلی از جمله مباحث بسیار مهم و گسترده علوم مالی است. شاید تا مدتی بعد از جنگ جهانی دوم مفهومی که از عبارت کنترل داخلی موردنظر بود بسیار متفاوت از تعریف فوق و بسیار محدودتر از آن بود. در آن موقع

منظور از کنترل داخلی عبارت بود از تقسیم وظایف و مسوولیت‌ها بین کارمندان مالی و حسابداری دستگاه به طوری که انجام هر عمل مالی و حسابداری و ثبت هرگونه معامله در دفاتر حسابداری از آغاز تا پایان کار به وسیله یک نفر صورت نگرفته، بلکه در مراحل مختلف، اشخاص دیگری نیز به نحوی در عمل دخیل گردند، به طوری که کارهایی که هر شخص انجام می‌دهد به طور مستقیم یا غیرمستقیم توسط شخص دیگری کنترل گردد. هدفی که از این کار موردنظر بود صرفاً جلوگیری از

اشتباهات و تقلبات حسابداری و در نهایت حفظ دارایی‌ها در مقابل سوءاستفاده مدیران و یا کارکنان بود. بدین ترتیب کنترل داخلی اغلب به عملیات مالی و حسابداری محدود گردیده و سایر عملیات دستگاه را با وجود اثرات مهم مالی آنها از نظر دور می‌داشت. برای مثال با آن‌که به حفاظت از موجودی‌های جنسی در مقابل سوءاستفاده (دزدی) اهمیت زیادی داده می‌شد، حفاظت از موجودی‌ها

در مقابل ضایعات یا نابابی و یا حفاظت از آنها در مقابل عدم کارآئی عملیاتی واحدها و ادارات داخلی با وجود آنکه ممکن است خساراتی به مراتب بیش از سرقت بعضی از اقلام کالا به دستگاه وارد آورد در برقراری کنترلها مورد توجه قرار نمی گرفت.

ولی به تدریج که مسئله کنترل داخلی مورد تجزیه و تحلیل بیشتر علمی و عملی قرار گرفت، اهمیت عملیات غیرمالی دستگاه از لحاظ برقراری یک سیستم کنترل داخلی جامع و مطلوب آشکار گردید و در نتیجه کنترل داخلی مفهوم وسیعتری یافته و جنبه های دیگری را نیز که در تعریف فوق دیده می شود در برگرفت به طوری که از این تعریف بر می آید کنترل داخلی تنها به اموری که عرفاً امور مالی و حسابداری شناخته شده اند محدود نگردیده و دامنه بسیار وسیعی دارد هرگونه مقررات، دستورات و کنترل هائی که به نحوی از انحاء در حفاظت از دارائیها در مقابل سوءاستفاده، ضایعات و عدم کارآئی واحدها و یا در نگاهداری مدارک مالی و اداری و عملیاتی دقیق و قابل اطمینان و بالاخره در جهت نظارت کلی بر امور و بهبود هر یک از روش های دستگاه و افزایش کارآئی آن مؤثر باشد جزئی از کنترل داخلی دستگاه را تشکیل می دهد.

کنترل داخلی و عملیات حسابرسی

سیستم کنترل داخلی مورد عمل در هر دستگاه از دو لحاظ در حسابرسی آن مورد توجه قرار می گیرد . نخست آن که در چند دهه اخیر، رسیدگی به کنترل های داخلی برقرار شده در دستگاه مورد رسیدگی جزء استانداردهای پذیرفته شده و متداول حسابرسی قرار گرفته و به طوری که گفتیم حسابرس مکلف

است رسیدگی‌های خود را بر اساس اصول و موازین قبول شده و متداول حسابرسی انجام داده و این موضوع را در گزارش خود تصریح کند. دوم آن‌که به طوری که ذیلاً شرح داده خواهد شد چگونگی کنترل داخلی و قوت یا ضعف آن در عمل، تا اندازه‌ی بسیار زیادی در نوع رسیدگی‌های مورد لزوم حسابرسی و دامنه و عمق این رسیدگی‌ها مؤثر است و بنابراین قبل از شروع به عملیات حسابرسی، لازم است حسابرس قوت و یا ضعف سیستم کنترل داخلی برقرار شده در سازمان مورد رسیدگی را بررسی نموده و برنامه‌ی حسابرسی خود را با توجه به آن تنظیم نماید.

در دستگاه‌های کوچک که حجم عملیات چه از نقطه نظر بازرگانی و چه از لحاظ مالی و حسابداری چندان زیاد نیست، حسابرس می‌تواند بدون صرف وقت زیاد کلیه‌ی عملیات ثبت شده در دفاتر را با توجه به تمامی جزئیات مربوط به هر یک مورد رسیدگی قرار دهد. در چنین شرایطی حسابررس از صحت یا عدم صحت صورت‌های مالی موضوع گزارش خود اطمینان کامل خواهد داشت و اظهار عقیده‌ی وی نسبت به صورت‌های مالی مذکور بر اساس یک رسیدگی کامل خواهد بود. ولی در بیشتر سازمان‌ها تعداد عملیات به قدری زیاد است که رسیدگی به کلیه‌ی آنها در مدت زمانی معقول امکان پذیر نیست و بدین ترتیب از تاریخ ارجاع هر حسابرسی مدت زیادی به طول می‌انجامد تا حسابرس بتواند گزارش خود را ارائه نماید. از طرف دیگر مرور در تعریف کنترل داخلی به خاطر خواهد آورد که یکی از هدف‌های عمده‌ی کنترل داخلی آن است که مدارک مالی و عملیاتی دستگاه به نحوی رضایت‌بخش و قابل اطمینان نگاهداری شود و بنابراین به فرض آنکه در دستگاه مورد رسیدگی

سیستم کنترل داخلی خوب و مؤثری برقرار باشد رسیدگی به کلیه عملیات آن علاوه بر آنکه ضروری نیست بلکه موجب اتلاف وقت و هزینه نیز خواهد بود. در چنین شرایط، یعنی در صورتی که حسابرس شخصاً از مناسب بودن سیستم کنترل داخلی برای عملیات دستگاه و کافی بودن و مؤثر بودن آن اطمینان داشته باشد، اساساً نیازی به رسیدگی به جزئیات عملیات دستگاه نخواهد بود.

البته باید توجه داشت که برای اطمینان یافتن از مناسبت و کفایت سیستم کنترل داخلی دستگاه لازم است لااقل مقداری از عملیات آن به عنوان نمونه مورد رسیدگی و آزمایش قرار گیرد. حال اگر رسیدگی‌های انجام یافته حاکی از وجود یک سیستم کنترل داخلی مؤثر و مطلوب باشد حسابرس بدون نیاز به رسیدگی به بقیه عملیات دستگاه در واقع نتیجه گرفته است که دفاتر و مدارک آن قابل اطمینان است و صورت‌های مالی نهائی که از دفاتر و مدارک مذکور استخراج گردیده یا خواهد گردید قاعدتاً باید درست باشد. اما در صورتی که با انجام رسیدگی‌ها و آزمایش‌های محدود فوق نتیجه قاطعی در جهت آشکار نمودن نقاط ضعفی در آن به دست نیاید، لازم خواهد بود حسابرس رسیدگی‌های خود را توسعه داده و به عبارت دیگر اقلام بیشتری را مورد بررسی قرار دهد. چنانچه معلوم شود سیستم کنترل داخلی از بعضی لحاظ دارای نقاط ضعفی می‌باشد طبعاً برای اطمینان یافتن از صحت عملیات ثبت شده، حسابرس در آن مورد یا موارد به خصوص رسیدگی‌های بیشتری به عمل می‌آورد.

در سازمان‌هایی که سیستم کنترل داخلی مؤثر و مناسبی وجود ندارد و یا کنترل‌های داخلی موجود اساساً قابل اطمینان نباشد وضع به‌طور دیگری است. در این نوع سازمان‌ها حسابرس برای اطمینان یافتن از قابلیت اطمینان و کافی بودن مدارک و دفاتر حسابداری ناچار است هر چه بیشتر ریز عملیات مربوط را مورد رسیدگی قرار دهد. پس به‌طوری که ملاحظه می‌شود حجم عملیات مورد رسیدگی تا اندازه‌ی زیادی تابع چگونگی سیستم کنترل داخلی تئوریک و عملی است که در دستگاه مورد رسیدگی استقرار یافته است. هر چقدر که کنترل‌های داخلی مؤثرتر و بهتر باشد احتیاج به رسیدگی‌ها و آزمایش‌های محدودتری خواهد بود و برعکس هر چقدر سیستم کنترل داخلی ضعیف‌تر باشد احتیاج به رسیدگی‌های دامنه‌دارتر و عمیق‌تری وجود خواهد داشت، تا آنجا که در صورت عدم وجود یک سیستم نسبتاً مؤثر و مناسب، ممکن است ضرورت بیابد که حسابرس کلیه عملیات مربوط را مورد رسیدگی قرار دهد.

وظایف حسابرس در مورد کنترل داخلی

تدوین و برقراری یک سیستم کنترل داخلی از وظایف مدیران دستگاه است. حسابرس با آن‌که روش‌های گوناگون عملیاتی و حسابداری دستگاه را مورد توجه و مطالعه قرار داده و نقاط ضعف احتمالی موجود در سیستم کنترل داخلی را مورد توجه خاص قرار می‌دهد، مع‌هذا هیچ‌گونه وظیفه‌ای از لحاظ اصلاح و بهبود روش‌ها به عهده ندارد، چه او اساساً حق مداخله در امور اجرائی دستگاه را نداشته و وظیفه او صرفاً بررسی و نقد حساب‌ها و مدارک مالی است. رسیدگی حسابرس به سیستم کنترل

داخلی مورد عمل در سازمان تحت رسیدگی فقط برای ارزیابی حدود عملیات حسابرسی است بیشتر از این لحاظ صورت می‌گیرد که حسابرس در صورت امکان، دامنهٔ رسیدگی‌های خود را محدودتر نماید تا در صورت لزوم قادر باشد هر چه زودتر پس از پایان دورهٔ مالی مربوطه، نسبت به صورت‌های مالی نهائی نظر حرفه‌ای خود را اظهار نماید

مع‌هذا بهبود سیستم کنترل داخلی سازمان مورد رسیدگی همیشه موردنظر و علاقهٔ حسابرس است، چه رفع هرگونه نقطه ضعف و تقویت کنترل‌ها مدارک مالی و حسابداری را از نظر وی قابل اطمینان تر ساخته و علاوه بر تسهیل کار حسابرسی موجب می‌شود که حسابرس در اظهارنظر نسبت به

درستی صورت‌های مالی مورد گزارش با اعتماد و خاطرجمع‌تری صحبت کند. بدین لحاظ در مورد رفع نقایص موجود در سیستم کنترل داخلی همکاری نزدیکی بین حسابرس و دستگاه مورد رسیدگی وجود دارد، اگرچه کیفیت این همکاری تا اندازهٔ زیادی تابع روابط شخصی حسابرس و مسوولین امور مالی سازمان می‌باشد. هر بار که حسابرس در طی رسیدگی‌های خود به نقاط ضعفی در سیستم کنترل داخلی برخورد نماید، خواه عیب از خود سیستم باشد خواه در نتیجهٔ عدم پیروی

صحیح از دستورات صادره به وجود آمده باشد، حسابرس نقاط ضعف مذکور را با پیشنهادات خود برای رفع آن به مقامات مسوول دستگاه گزارش می‌نماید. این گزارش ارتباطی با گزارش حسابرسی که در باب حسابرسی مستقل مورد بحث قرار گرفت ندارد، بلکه گزارش مفصل‌تری است که توسط

مؤسسات حسابرسی برحسب مورد به اسامی گوناگون از قبیل گزارش کنترل داخلی و یا گزارش مدیریت و نظایر آن خوانده می شود

حال بینیم اگر حسابرسی در جریان رسیدگی های خود اصولاً توجهی به سیستم کنترل داخلی معطوف نداشت تکلیف چیست؟ پاسخ آن است که در صورتی که حسابرسی به منظور اظهارنظر نسبت به درستی صورت های مالی نهائی صورت گرفته باشد، عدم توجه کافی به سیستم کنترل داخلی مورد عمل دستگاه تحت رسیدگی، حاکی از آن است که حسابرس وظایف خود را به خوبی انجام نداده و به گزارش وی احتمالاً اطمینان چندانی نمی توان داشت. زیرا به فرض آنکه حسابرس عملیات دستگاه را صددرصد و با توجه به کلیه جزئیات مربوط رسیدگی کرده و هیچ ایرادی مشاهده نکرده باشد تازه فقط آنچه را که در دفاتر و مدارک مربوط به ثبت رسیده است مورد رسیدگی و اثبات قرار داده است و معلوم نیست آنچه در دفاتر و مدارک سازمان به ثبت رسیده واقعاً کلیه عملیات و فعالیت آن باشد. این امر را فقط با اطمینان از کفایت سیستم کنترل داخلی دستگاه می توان معلوم ساخت و ضرورت رسیدگی به کنترل داخلی نیز که به تدریج در امر حسابرسی عرف و متداول شده است تا اندازه ای مدیون همین نکته است.

پس اگرچه تدوین و برقراری یک سیستم کنترل داخلی یا اصلاح و بهبود آن جزء وظایف حسابرس نیست، ولی بررسی آن در هر نوبت حسابرسی جزء وظایف وی می باشد. طبعاً این بررسی در حسابرسی نخستین به نحو نسبتاً مفصلی صورت می گیرد ولی در دفعات بعدی حسابرسی، بررسی

کنترل داخلی به آن تفصیل ضرورت نداشته و فقط تغییرات و اصلاحات آن مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

کسب اطلاع از کنترل‌های داخلی

کسب اطلاع از کنترل‌های داخلی مؤسسه مورد رسیدگی از سه طریق پرسش، آزمایش و مشاهده امکان‌پذیر است. بسیاری از روش‌های کنترل داخلی مؤسسه مورد رسیدگی ضمن انجام عملیات حسابرسی به وسیلهٔ مشاهدهٔ عینی مورد توجه حسابرس قرار خواهند گرفت. مثلاً حسابرس ضمن بازرسی از انبار، چگونگی کنترل‌های مربوط به تحویل و ثبت اولیهٔ مواد صادره از انبار را از نزدیک مشاهده خواهد کرد و یا ضمن بررسی اسناد و اوراق حسابداری مؤسسه خواهد دید که آیا کلیهٔ پرداخت‌ها با تصویب مقامات مجاز به عمل می‌آید یا نه. بسیاری از روش‌های دیگر کنترل داخلی ضمن آزمایش‌هایی که حسابرس برای رسیدگی به جنبه‌های مختلف عملیات مؤسسه به عمل می‌آورد معلوم می‌شوند. مثلاً ضمن آزمایش فاکتورهای خرید، وجود و اجراء مرتب رویه‌های مشخصی برای کنترل محاسبهٔ فاکتورها و یا کسر کلیهٔ تخفیفات متعلقه و نظایر آن معلوم خواهد شد.

مع‌هذا باید در نظر داشت که در نخستین باری که حسابرس برای رسیدگی به حساب‌های مؤسسه‌ای مأموریت می‌یابد، قبل از تهیهٔ برنامهٔ حسابرسی خود هنوز دست به کار رسیدگی‌هایی نشده است که در نتیجهٔ مشاهدات عینی و یا آزمایش‌های حسابرسی خود از چگونگی کنترل‌های داخلی مؤسسه اطلاع حاصل نماید. از سوی دیگر برای تهیه و تنظیم یک برنامهٔ حسابرسی خوب، اطلاع از

چگونگی سیستم کنترل داخلی سازمان تحت حسابرسی از نکات بسیار مهم است. برای رفع این مشکل ممکن است اطلاعات لازم در مورد کنترل‌های داخلی مؤسسه را از طریق پرسش از مقامات و کارکنان مسوول و وارد مؤسسه به دست آورد. همین‌طور در کلیه موارد دیگری که اطلاع کامل از کلیه جهات کنترل داخلی از طریق مشاهدات عینی یا آزمایش‌های حسابرسی مقدور نیست پاسخ به سوالات مربوط از طریق پرسش از این مقامات به دست می‌آید. البته باید دانست در چنین موارد حسابرس صرفاً به گفته مقامات و کارکنان مربوط اتکاء نمی‌نماید، بلکه پاسخ‌های داده شده را با توجه به جهات دیگر سیستم کنترل داخلی و تجربه خود در موارد مشابه و بالاخره قضاوت شخصی خویش ارزیابی می‌نماید.

کلیه اطلاعاتی که حسابرس درباره چگونگی کنترل‌های داخلی کسب می‌نماید لازم است به صورت مرتبی یادداشت شود تا مراجعه بعدی به آن به سادگی امکان‌پذیر باشد. این مراجعه در طی انجام عملیات حسابرسی به دفعات ممکن است ضرورت یابد و نباید تصور کرد حسابرس یا همان بررسی‌های اولیه خود به نحو رضایت‌بخشی از سیستم کنترل داخلی مؤسسه مطلع خواهد گردید. بسیاری از مشاهدات عینی با پاسخ‌های دریافتی اولیه ممکن است با آنچه در عمل صورت می‌گیرد مغایر درآید و در چنین موارد لازم است این پاسخ‌ها و برداشت‌ها مورد بررسی مجدد قرار گرفته و در صورت لزوم اصلاح شوند. یادداشت‌های تهیه شده در مورد سیستم کنترل داخلی از این مزیت اضافی برخوردار است که در صورت تغییر همکاران و دستیاران حسابرس، افراد جدید بدون آنکه وقت

زیادی تلف کنند از سیستم کنترل داخلی مؤسسه مورد رسیدگی اطلاع خواهند یافت. در مؤسسات کوچک و گاه متوسط که سیستم کنترل داخلی محدودی دارند کلیهٔ اطلاعات مربوط به کنترل‌های داخلی اغلب در طی یادداشت‌های مختصری قابل خلاصه شدن است، و به همین صورت کاملاً قابل استفاده می‌باشد. لیکن در مؤسسات بزرگ‌تر به علت سطح وسیع عملیات و تنوع کنترل‌های برقرار شده در آنها، تهیهٔ یادداشت‌های معمولی و خلاصه جوابگوی نیازهای بعدی نبوده و ارزیابی صحیح کنترل‌های داخلی این نوع مؤسسات مستلزم به کار بردن روش‌های ویژه‌ای از قبیل تکمیل کردن پرسش‌نامه‌های کنترل داخلی و یا تهیهٔ نمودارهای جریان کار می‌باشد.

برنامه حسابرسی صورت‌های مالی

اسناد پرداختنی

اسناد پرداختنی، به صورت بروات داخلی و یا خارجی (ارزی (و یا سفته‌های پرداختنی و چک‌های مدت‌دار در کشور ما در بسیاری از شرکت‌های بازرگانی و یا صنعتی می‌تواند رقم عمده‌ای از بدهی‌های بلندمدت و یا جاری مندرج در ترازنامه را تشکیل دهد.

هدف

اینکه اسناد پرداختنی مورد بحث واقعاً وجود دارند و از لحاظ بازرگانی یا غیربازرگانی بودن و هم

چنین از لحاظ تاریخ سررسید) یعنی جاری یا بلندمدت بودن (وضعیتی که نشان داده می‌شود با واقعیت تطبیق دارد

اینکه اسناد مورد بحث بدون هیچ‌گونه شک متعلق و مربوط به مؤسسه^۱ مورد رسیدگی می‌باشد و در

مقابل آنها عوضی به صورت کالا یا خدمات یا نوعی دارائی) مانند وجه نقد (دریافت شده و یا یک

بدهی قبلی تبدیل شده است) مانند آنکه حساب پرداختنی به صورت سفته واریز شده باشد

اینکه اسناد مورد بحث مبین بدهی قطعی بوده و در سررسید مربوطه به همان مبالغ قید شده قابل

پرداخت می‌باشد. چنانچه اسناد نمایان‌گر بدهی قطعی نباشد نباید تحت عنوان بدهی منظور شوند

بلکه باید به صورت یادداشت پیوست صورت‌های مالی و یا بر حسب اقتضاء به صورت حساب

انتظامی نشان داده شوند.

روش های کار

روش های کار که در مؤسسه^۱ مورد رسیدگی از لحاظ عملیات مربوط به اسناد پرداختی و روش های

حسابداری مربوط به آن اجراء می گردد باید قبل از شروع به رسیدگی کاملاً معلوم گردد. برای این

منظور چنانچه قبلاً پرسش نامه^۲ کنترل داخلی و یا یادداشت های مربوط به روش های کار صاحبکار،

تهیه شده است آنها را به دقت مطالعه کنید و چنانچه این مدارک قبلاً تهیه شده است آنها را به دقت

مطالعه کنید و چنانچه این مدارک قبلاً تهیه نگردیده، در موقع شروع هر قسمت از رسیدگی های زیر،

نخست قسمت مربوطه پرسش نامه^۳ کنترل داخلی را تکمیل نموده و در موارد مقتضی نسبت به روش

های کار صاحبکار یادداشت های کافی تهیه نمائید. سپس بر اساس اطلاعات به دست آمده به شرح

فوق، اقدامات حسابرسی زیر را با توجه به مدارک حسابداری و عملیاتی صاحبکار و سیستم کنترل

داخلی برقرار شده اجراء نمائید.

سرکاربرگ ها

یک سرکاربرگ تهیه کنید که در آن مبلغ اسناد پرداختی بر حسب نوع (برات، سفته، ریالی، ارزی (و

کیفیت) بازرگانی، مالی (و بر حسب سررسید) کمتر از یک سال یا بیش از یک سال به تفکیک

سنوات (نشان داده شده باشد. جمع مبالغ مندرج در این کاربرگ باید معادل مبلغ یا مبالغ مندرج در

ترازنامه باشد و در مقابل هر رقم، مبلغ مشابه سال قبل دیده شود.

در سرکاربرگ فوق به طور خلاصه قید کنید که برای برآورده ساختن هدف‌های مندرج در بند) ۱ (فوق چه اقداماتی انجام گرفته است) مثال: اثبات وجود، از طریق تأییدیه بانکی.

اثبات وجود و ارزش

صورت ریز اسناد پرداختنی در پایان سال مورد رسیدگی را از مؤسسه مورد رسیدگی اخذ و با دفتر معین مربوطه تطبیق نمائید. جمع صورت ریز را بر حسب نوع اقلام کنترل کنید و رسیدگی کنید که با مبالغ مندرج در ترازنامه تطبیق می‌نماید.

رسیدگی کنید که اسناد پرداختنی بر حسب نوع، درست طبقه‌بندی شده باشد.

در مورد اسناد پرداختنی که از طریق بانک برای قبولی ارائه شده است با اخذ تأییدیه بانک و دفتر معین مشاهده می‌شود صورت تطبیق بانکی تهیه کنید

با بررسی صورت حساب‌های طرف‌های معامله، پرونده‌های اعتبارات اسنادی، پرونده‌های مکاتباتی و غیره رسیدگی کنید که اقلام مندرج صحیح می‌باشد.

در مورد اسناد پرداختنی ارزی با توجه به کوتاه‌مدت و یا بلندمدت بودن اقلام، رسیدگی کنید که تبدیلات ارزش در پایان سال از ارزی به ریالی از لحاظ مقررات حسابداری به نحو صحیح انجام شده

باشد

اسناد دریافتنی

هدف

هدف از رسیدگی‌های حسابرس در مورد سایر حساب‌های دریافتنی) مانند بدهی کارکنان و داد و

ستدهای متفرقه‌ای که به فروش مربوط نمی‌شود (به‌طور خلاصه به‌شرح زیر می‌باشد):

اینکه مانده حساب‌های دریافتنی مورد بحث ناشی از معاملات غیرتجارتی مؤسسه^۱ مورد رسیدگی

بوده و مشخصات اجزاء تشکیل دهنده^۲ آن با واقعیت تطبیق دارد.

اینکه مطالبات مورد بحث بدون هیچ‌گونه شک متعلق به مؤسسه^۱ مورد رسیدگی می‌باشد و چنانچه

هرگونه قید و شرطی نسبت به تعلق آنها وجود دارد، این موضوع در یادداشت‌های صورت‌های مالی

به‌نحو مقتضی روشن شده باشد.

- اینکه مطالبات مورد بحث به همان مبالغ قید شده و در مهلت معمول و عادی قابل وصول می‌باشد

و چنانچه هر مبلغ از آن به‌علت اختلاف حساب و برگشتی‌های احتمالی، یا به هر علت دیگر، قابل

وصول نمی‌باشد، در مقابل آن ذخیره^۳ کافی در نظر گرفته شده باشد. همچنین چنانچه مهلت وصول

اقلام مربوطه بیش از حد معمول و عادی می‌باشد، این موضوع به‌نحو مقتضی در صورت‌های مالی و

یادداشت‌های پیوست آن روشن شده باشد. در هر صورت مطالبات قابل وصول بعد از یک سال از

تاریخ ترازنامه نباید جزء دارایی‌های جاری در ترازنامه منظور شود.

روش های کار

روش های کار که در مؤسسه مورد رسیدگی از لحاظ عملیات مربوط به اسناد دریافتی و روش های حسابداری مربوط به آن اجراء می گردد، باید قبل از شروع به رسیدگی کاملاً معلوم گردد. برای این منظور چنانچه قبلاً پرسش نامه کنترل داخلی، یا یادداشت های مربوط به روش های کار صاحبکار، تهیه شده است آنها را به دقت مطالعه کنید و چنانچه این مدارک قبلاً تهیه گردیده، در موقع شروع هر قسمت از رسیدگی های زیر، نخست قسمت مربوطه پرسش نامه کنترل داخلی را تکمیل نموده و در موارد مقتضی نسبت به روش های کار صاحبکار یادداشت های کافی تهیه نمائید. سپس بر اساس اطلاعات به دست آمده به شرح فوق، اقدامات حسابرسی زیر را با توجه به مدارک حسابداری و عملیاتی صاحبکار و سیستم کنترل داخلی برقرار شده اجراء نمائید.

سرکاربرگ ها

یک سرکاربرگ تهیه کنید که در آن مبلغ اسناد دریافتی بر حسب نوع (برات، سفته، چک های مدت دار (و کیفیت) یازرگانی - مالی - دوستانه (و بر حسب سررسید) کمتر از یک سال یا بیش از یک سال به تفکیک سنوات (نشان داده شده باشد. جمع مبالغ مندرج در این کاربرگ باید معادل مبلغ یا مبالغ مندرج در ترازنامه باشد و در مقابل هر رقم، مبلغ مشابه سال قبل دیده شود در سرکاربرگ فوق به طور خلاصه ذکر کنید که برای برآورده ساختن هدف های مندرج چه اقداماتی انجام گرفته است). مثال: اثبات وجود - از طریق بازرسی عینی.

در مورد اسناد دریافتنی که برای وصول یا به هر علت دیگر به بانک سپرده شده است یک کاربرگ تهیه نمائید که در طی آن مبلغ اسناد دریافتنی سپرده شده نزد هر بانک مشخص شده باشد. چنانچه این مبالغ با تأییدیه‌های دریافتی از بانک‌ها تطبیق نمی‌نماید، در طی صورت‌های تطبیقی اختلافات بین مبلغ مندرج در این کاربرگ را با مبلغ مندرج در تأییدیه بانک به ریز نشان دهید.

دفاتر قانونی

هدف

هدف از این قسمت از برنامه حسابرسی آن است که اطمینان حاصل شود که در نگاهداری دفاتر قانونی مورد رسیدگی مقررات قانون تجارت و آئین‌نامه اجرائی مربوطه رعایت گردیده و به‌طور کلی دفاتر مؤسسه قانونیت دارد. سرپرست حسابرسی و کارمندی که انجام این قسمت از کار به وی واگذار می‌شود باید با این مقررات کاملاً آشنائی داشته و به رموز دفترداری و دفترنویسی به اندازه کافی وارد باشند.

رسیدگی‌ها

دفاتر قانونی مؤسسه مورد رسیدگی را اخذ و رسیدگی کنید که از لحاظ تشریفات ثبت شرکت‌ها بدون ایراد بوده و قانوناً قابل ارائه می‌باشد. هم‌زمان رسیدگی کنید که برای سال آینده دفاتر قانونی اخذ شده و نزد مرجع ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده باشد.

یک نسخه از تراز آزمایشی چهارستونی حساب‌ها را قبل از بستن حساب‌های سال اخذ تا ضمن تطبیق با مانده‌های دفتر کل با سرکاربرگ‌های حسابرسی عطف داده شود.

جمع تراز آزمایشی را کنترل کنید و رسیدگی کنید که جمع ستون‌های عملیات با سرجمع دفتر روزنامه تطبیق می‌نماید

در جریان حسابرسی داد و ستدها و همچنین جهت اثبات اقلام ترازنامه، بسیاری از ارقام در حساب‌های مختلف تیک خورده و به اصطلاح کنترل شده‌اند. ضمن بررسی حساب‌های دفتر کل اطمینان حاصل کنید که کلیه حساب‌ها تحت چنین پوششی قرار گرفته است

دفتر روزنامه را به‌خصوص مورد بررسی قرار داده و هرگونه اقلام غیرعادی یا جالب توجه را یادداشت کنید و طی کاربرگ‌هایی آنها را مورد رسیدگی قرار دهید. این نوع اقلام که از طریق مذاقه به دست می‌آید گاه مبین معاملات غیرعادی و احتمالاً غیرمصوب می‌باشد. دقت کنید که در هر مورد عملیات مربوطه توسط مقام صلاحیت‌داری تصویب شده باشد

در خاتمه عملیات حسابرسی، رسیدگی کنید که اگر اصلاحاتی بعد از اخذ تراز آزمایشی فوق‌الذکر در دفاتر به عمل آمده است در کاربرگ‌های حسابرسی مورد توجه قرار گیرند. این اصلاحات را جداگانه رسیدگی کنید و اطمینان حاصل نمایید که با توجه به نتایج حاصله از رسیدگی‌های انجام شده در قسمت‌های مربوطه حسابرسی، اصلاحات مذکور ماهیتاً صحیح انجام شده باشد

گاه در مؤسسات بزرگ دفاتر قانونی در حکم پانویس گرفته شده و به صورت غیررسمی یک ردیف کامل دفاتر دیگر نیز نگاهداری می شود که روزمره به آنها مراجعه شود. این دفاتر ممکن است به زبان خارجی و یا به صورت کارت نگاهداری شده و گاه اصطلاحاً دفاتر مدیریت نامیده می شوند. در چنین حالت، دو سیستم دفاتر باید با یکدیگر عیناً تطبیق داشته باشند. اگر اختلافی بین آنها وجود دارد رسیدگی کنید که ناشی از چه نوع اقلامی می باشد و مراتب را ضمن تهیه کاربرگ های مربوط به شریک مسوول حسابرسی گزارش کنید.

تأثیر گزارش حسابرسی بر بازده سهام

هنگامی که حسابرس مستقل نیست به اطلاعات مندرج در صورتهای مالی اظهار نظر مقبول بیان کند

اظهار نظر وی به صورتهای مالی اعتبار می دهد و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی ، بدون تغییر باقی

می ماند یا به عبارت دقیقتر اطلاعات مندرج مورد تأیید قرار می گیرد .

در صورت اظهار نظر مشروط ، مردود یا عدم اظهار نظر حسابرس مستقل بدون یک متخصص مالی بی

طرف تمام یا بخشی از اطلاعات مندرج در صورتهای مالی مورد تردید قرار می دهد . در این پژوهش

اثرات انواع گزارش حسابرسی در بازده سهام شرکتها ی پذیرفته شده در بورس مورد بررسی قرار می

گیرد . در واقع بررسی تأثیر فعالیت حرفه حسابرسی در ایران و نقش آن در بازده سهام شرکتها ی پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران و روند سرمایه گذاریها متکی به اطلاعاتی است که توسط مدیران

شرکتها تهیه و توسط حسابرس به عنوان مرجع ارزیابی کننده مورد قضاوت قرار می گیرد . از این صریق

نتیجه این ارزیابی به سهامداران بالقوه و بالفعل منعکس می شود .

رفتارهای اقتصادی جامعه سرمایه گذار با استقبال یا روی گرداندن از برخی اوراق بهادار پر قیمت و بازده

آن اوراق تأثیر میگذارد و این تحقیق با انگیزه بررسی رابطه معنی دار بین اظهار نظر حسابرسی و بازده

اوراق بهادار مسأله را مورد پژوهش قرار می دهد .

نقش حرفه حسابرسی در جامعه

تمامی حرفه های شناخته شده چندین ویژگی مشترک دارند ، مهمترین این ویژگی ها عبارتند از :

۱- مسئولیت خدمت به جامعه ۲-مجموعه پیچیده از دانش

۳- استانداردهای ورود به حرفه ۴- نیاز به اعتماد جامعه

حرفه حسابرسی نیز در جامعه مانند حرفه های دیگر بتدریج تکامل یافته است و بدلیل تغییرات مستمر در روشهای حسابداری پیوسته در حال تغییر است . علاوه بر این تغییرات اخیر در گزارشگری حسابرسی در جوامع پیشرفته صنعتی تا حد زیادی مربوط به عوامل تعیین کننده وظیفه و نقش حسابرسی است . بدون بررسی و ملاحظه این عوامل علت تغییرات در گزارشگری حسابرسی ، در پرده ابهام خواهد ماند .

در کشور مان نیز بعلت اینکه در تعیین شکل و محتوای گزارش ، اغلب از الگوهای کشورهای پیشرفته صنعتی استفاده می شود در جهت رفع نارسائیهها ، اولین گام تعیین استانداردهای ملی در کشور می باشد که این مهم (تدوین رهنمودهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی) توسط سازمان حسابرسی عملی گردید و از اول سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا گردیده است .

اغلب تحلیلگران مدلهای نقش حسابرسی را در موارد زیر تقسیم بندی می کنند :

۱- مدل شبه قضائی ۲-مدل مسئولیت اجماعی ۳- مباشرت و نظارت

۱-مدل شبه قضایی

بر طبق این مدل ، نقش حسابرسان را قانون تعیین می کند و قانون از طریق اعطای اختیارات به حسابرس ، نقشی شبیه قاضی برای وی قائل است . مثلاً قانون شرکتها مصوبه سال ۱۹۸۵ انگلستان ، وظیفه و نقش

حسابرس را بررسی دقیق و انعکاس عادلانه شرکت از طریق صورتهای مالی تعیین می کند . بر طبق ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت ایران مصوب ۱۳۴۷» بازرسان مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته اند اظهار نظر کنند

۲- مدل مسئولیت اجتماعی

برخی استدلال میکنند که نقش حسابرس را نمی توان در چارچوب مسئولیت های صرفاً قانونی محدود کرد . انتظارات جامعه ، مسئولیت های دیگری را در مقابل حسابرس قرار می دهد که بعضاً به طور داوطلبانه مورد پذیرش حرفه حسابرسی قرار می گیرد .

بر طبق پژوهشهای بعمل آمده انتظارات جامعه از حسابرس بر اساس این مدل به ویژه در کشورهای پیشرفته صنعتی به شرح زیر است :

- کشف تقلب و کارهای غیر قانونی مدیران
- گزارش در مورد کارایی و شایستگی مدیران
- گزارش در مورد کنترلهای داخلی شرکتها
- حفظ منافع سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی (به جز سهامداران) از قبیل سرمایه گذاران بالقوه ، کارکنان شرکت ، دولت و غیره در گزارشگری حسابرسی .

۳- نظریه مباشرت و نظارت

علاوه بر دو نظریه فوق ، نظریه سومی وجود دارد که بر اساس آن مدیران ، مباشران سهامداران تلقی می شوند و در جهت اطمینان بخشی برای سرمایه گذاران و نأید عملکرد برای مدیران از حسابرس یک نقش نظارتی مورد انتظار است .

از مجموع تئوری های فوق چنین می توان نتیجه گرفت که:

الف) در چار چوب مسئولیت های قانونی ، نقش حسابرس مشابه نقش قاضی است . به عبارت دیگر قانون گذار به عنوان نماینده جامعه از حسابرس انتظار دارد که در ارتباط با صورتهای مالی ، نقش مشابه نقش قاضی در ارتباط با دعاوی قانونی بعهده بگیرد و لذا جهت تسهیل اجرای این نقش اختیاراتی که در قوانین کشورهای مختلف میزان آن فرق می کند به وی اعطاء می نماید .

ب) در یک چهار چوب وسیعتر از مسئولیتهای صرفاً قانونی ، جامعه از حسابرس انتظاراتی دارد که این انتظارات با وظیفه ای که حسابرس به موجب قانون یا سایر معیارها برای خود قائل است فاصله دارد که آن فاصله را « فاصله انتظارات » می نامند .

پ) مدیران به عنوان مباشران سهامداران به اهمیت صورتهای مالی حسابرسی شده واقفند و خواهان انجام حسابرسی با کیفیتی مطلوب توسط حسابرسان مستقل می باشند .

بررسی تحولات اخیر در گزارشگری حسابرسی محافل حرفه ای جوامع پیشرفته نشان می دهد که نمی توان تحولات اخیر را صرفاً از زاویه یکی از این نظریه ها توجیه نمود بلکه این مدلها همزمان و با تاثیرات متقابل بر یکدیگر در تعیین نقش کنونی حسابرس و نحوه گزارشگری وی دخالت داشته اند. در عین حال از میان تئوریهای فوق، مدل مسئولیت اجتماعی حسابرسان بیش از مدلهای دیگر پاسخگوی تحولات اخیر گزارشگری است.

هدف حسابرسی و انواع اظهار نظر حسابرسی

هدف از حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس در باره درستی تهیه و ارائه صورتهای مالی از

کلیه جنبه های با اهمیت در انطباق با اصول متداول حسابداری، اظهار نظر کند.

اظهار نظر حسابرس با این نوع تامین اطمینان در شکل غیر مطلق، اعتبار صورتهای مالی را افزایش می

دهد. اما عواملی چون قضاوت، استفاده از نمونه گیری در رسیدگیها، محدودیتهای ذاتی سیستمهای

حسابداری و کنترل های داخلی موجب این است که دستیابی به اطمینان مطلق در حسابرسی ممکن

نشود. اظهار نظر گزارش حسابرس: بند اظهار نظر گزارش حسابرس حاوی نظر صریح حسابرس در

این باره می باشد که آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به

نحوه مطلوب ارائه شده است یا خیر.

انواع اظهار نظر حسابرسی شامل چهار گانه زیر می باشد:

۱- مقبول

۲- مشروط

۳- مردود

۴- عدم اظهار نظر

با توجه به دلایل زیر اظهار نظر مناسب ارائه و اعلام می شود.

- نظر مقبول باید در مواردی اظهار شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورتهای مالی، از تمام

جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. نظر مقبول به

طور ضمنی بیانگر آن است که هر گونه تغییر در اصول حسابداری یا در روشهای کاربرد این اصول

و آثار آنها به نحوی مناسب تعیین و در صورتهای مالی درج و یا افشا شده است.

- اظهار نظر مشروط: نظر مشروط در مواردی اظهار می شود که موارد با اهمیت ولی غیر اساسی در

عدم رعایت استاندارد های حسابداری توسط واحد رسیدگی و یا محدودیت در رسیدگی وجود

داشته باشد.

- عدم اظهار نظر: در صورت وجود محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی و یا ابهام اساسی نسبت به

صورتهای مالی عدم اظهار نظر ارائه می شود.

- اظهار نظر مردود: در صورت عدم رعایت موارد اساسی در رعایت استانداردهای حسابداری توسط

واحد رسیدگی، حسابرس نظر مردود اظهار می نماید.

تأثیر اظهار نظر حسابرس بر فعالیت شرکتها

ماده ۱۰ آیین نامه انضباطی بورس مقرر می دارد:

«حسابها و صورتهای شرکت باید به گونه ای تنظیم گردد 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

بعنوان یک مصداق عملی بورس اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۷۸/۵/۲۴ معاملات سهام ۵ شرکت پذیرفته

شده در بورس را متوقف کرد. گزارش حسابرسی چهار شرکت از نوع عدم اظهار نظر و گزارش

حسابرسی یک شرکت از نوع مردود بوده است. از نظر سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار، گزارش

مردود یا عدم اظهار نظر، نمایانگر اعتبار پایین صورتهای مالی است و به همین دلیل داد و ستد سهام

شرکتهای یاد شده متوقف گردید. این کار اصولی و منطقی است، زیرا داد و ستد بر مبنای سود هر سهم

(EPS) و دیگر اطلاعات نا معتبر صورتهای مالی به سهامداران به ویژه سهامداران جزء صدمات مالی

جدی وارد می کند.

این اقدام در بلند مدت به تقویت سیستمهای اطلاعاتی شرکتهای و در نتیجه استحکام پایه های اطلاعاتی

بورس کمک می کند و تامین کننده شفافیت اطلاعات مورد لزوم خواهد بود.

اطلاعات حسابداری و قیمت سهام

در مفهوم حسابداری تعهدی، سود به عنوان یک معیار اساسی برای ارزیابی، مطرح می باشد و از جنبه اطلاعاتی سود در بر گیرنده کلیه اطلاعات حسابداری است. بر پایه مفروضات بازار کارآ، تحقیقات کاربردی از این دیدگاه که سود حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی زیادی است، پشتیبانی می کنند. آیا محتوای اطلاعاتی صرفاً در همین «عدد سود» نهفته است، یا آنکه این محتوا در فرایند محاسبه سود وجود دارد، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) پاسخ این سوال را به این صورت بیان می دارد که «تمرکز اصلی گزارشگری مالی باید ارائه اطلاعات در خصوص عملکرد شرکت باشد که این عملکرد از طریق محاسبه سود و اجزای آن اندازه گیری می شود».

از نظر سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی بهترین اقدام اطلاعاتی را سود هر سهم و فروش تشکیل می دهند همچنین مطالعه کنندگان گزارش مالی شرکت با مشاهده چگونگی محاسبه سود می توانند مفهوم آن را درک کنند و بعبارت دیگر بررسی کنندگان باید عملیاتی را که توسط حسابداران برای محاسبه سود شرکت صورت می پذیرد، بفهمند.

با توجه به اینکه سود حسابداری محصول فرایند حسابداری تعهدی می باشد و هیچ یک از اعداد و ارقام صورتهای مالی به اندازه سود توجه جامعه سرمایه گذار را به خود جلب نمی کند.

در این بخش ارتباط بین سود حسابداری و قیمت سهام در دو حالت (۱) شرایط اطمینان و بازار کامل و (۲) شرایط عدم اطمینان و بازار ناقص مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

ارتباط بین سود و ارزش سهام در شرایط اطمینان و بازار کامل

بازار کاراً بازاری است که در آن هزینه معامله اوراق بهادار صفر باشد، هیچ شخص و گروهی قادر به کسب بازده غیر عادی نمی باشد، قیمت در مقابل اقدامات یک فرد و یا یک گروه حساسیت بخرج نمی دهد و بالاخره آنکه فرد هر زمان که اراده کند می تواند سهام مورد نظر خود را بخرد یا بفروشد. فرض شرایط اطمینانبدین معنی است که کل انتظارات سرمایه گذاران برآورده می شود و خود آنها نیز این موضوع را می دانند، لذا ارزش اوراق بهادار در هر زمان بر اساس انتظارات افراد به راحتی قابل تعیین است.

با فرض بازار کامل و شرایط اطمینان مفهوم سود اقتصادی کاملاً روشن بوده و از طریق مدل ارزشگذاری، براحتی قابل تعیین است. در شرایط فوق می توان از طریق تنزیل جریانات نقدی آینده که در دوره های مختلف حاصل می شوند، ارزش اوراق بهادار را تعیین نمود. در شرایط اطمینان و بازار کامل می توان گفت که فرایند تعهدی برای تعیین سود حسابداری زائد است زیرا در این شرایط ارزشیابی شرکت می تواند از طریق تعیین ارزش بازار بدهی ها و ارزش ویژه منعکس در تراز نامه صورت پذیرد. پس در فرض بازار کامل و شرایط اطمینان، سود حسابداری یکی از روشهای تعیین ارزش سهام عادی می باشد و نه تنها روشن.

ارتباط بین سود و ارزش سهام در شرایط عدم اطمینان و بازار ناقص

فرضیات بازار کامل که ذکر شد در شرایط عدم اطمینان و بازار ناقص وجود ندارد.

در این شرایط ارزشگذاری اوراق بهادار بسیار مشکل است ، زیرا همیشه برای اوراق بهادار بازار وجود ندارد تا بتوان بر اساس واکنش ها و انتظارات بازار ، اوراق بهادار شرکت را ارزشگذاری نمود . همچنین به علت شرایط عدم اطمینان ، پیش بینی دقیق جریانهای نقدی آتی غیر ممکن بوده و این پیش بینی ها در شرایط مختلف با احتمالات فراوان صورت می پذیرد .

در شرایط بازار ناقص و عدم اطمینان ، دیگر ارزش گذاری فرآیند روشنی نیست زیرا بازار به طور کامل ترجیحات (اولیتهای) افراد را نشان نمی دهد .

در برخی موارد ممکن است اصلاً ارزش بازاری وجود نداشته باشد و ممکن است که ارزش بازار مشاهده شده ، به طور کامل ارزش ادعاها بر روی داراییهای شرکت را (به علت ناقص بودن بازار) نشان ندهد. در این حالت به احتمال زیاد توافقی عمومی در بین سهامداران وجود ندارد و حتی اگر این توافق وجود داشته باشد ، ممکن است باعث حداکثر شدن ارزش بازار نشود که نتیجه آن «ناشناخته ماندن قیمت سهام و محتوای اطلاعاتی کم آن» می باشد .

بنابراین در این حالت ارزشگذاری شرکت بر اساس ارزش بازار بدهیها و ادعاهای صاحبان سهام ، مانند بازار کامل صحیح به نظر نمی رسد . در این شرایط به سود حسابداری به عنوان دیدگاه اطلاعاتی نگریسته می شود . سود یک منبع اطلاعاتی است که در ارزشگذاری اوراق بهادار شرکت ، توسط سرمایه گذاران مورد استفاده قرار می گیرد . با این وجود سود همانند بازار کامل ، دارای ارتباطی مستقیم و ساده

با ارزشگذاری نمی باشد. فرایند قیمت و سود در این حالت شامل سه عنصر زیر است که از طریق آنها می توان ارزش بازار سهام عادی و سود حسابداری را به هم مرتبط ساخت:

۱- ارتباط بین قیمت‌های جاری و سود تقسیمی آتی

۲- ارتباط بین سودهای آتی و سوهای فعلی

۳- ارتباط بین سود تقسیمی آتی و سود های آتی

با توجه با حقایق فوق، نقش حسابداری تعهدی «ایجاد یک سیستم اطلاعاتی مناسب برای سرمایه گذاران» مشخص می گردد. در این حالت سرمایه گذاران به منظور تعیین دقیق ارزش سهام، حاضر به پرداخت هزینه کسب اطلاعات مورد نیاز خود می باشند.

تاثیر اظهار نظر حسابرسان بر قیمت سهام

تاثیر اظهار نظر حسابرسان بر قیمت سهام به هم راستایی نظریه حسابرس با نظر سهامداران و سرمایه گذاران بستگی دارد.

در صورتی که نظر حسابرس با نظر سهامداران و سرمایه گذاران متفاوت باشد با توجه به دسترسی رسمی حسابرس به اطلاعات درون سازمانی (Inside Information) نظریه وی مورد واکنش سهامداران قرار می گیرد.

تحقیقات تجربی انجام شده درباره شروط حسابرسی به دو گروه تقسیم می گردند یک گروه فرایند

تصمیم گیری حسابرس را برای رسیدن به گزارش مشروط (به خصوص شروط مهم و اساسی) مورد

مطالعه قرار می دهد و گروه دیگر تاثیر گزارشهای مشروط به گروههای استفاده کننده را بررسی می نماید .

در تحقیقات فرایند تصمیم گیری می توان تاثیر اطلاعات منتشر شده صورتهای نالی در گزارش مشروط ملاحظه نمود . یعنی اطلاعات مالی منتشر شده ، زمینه ساز پیش بینی و صدور گزارش مشروط توسط حسابرسان می باشد.

در تحقیقات گروه دوم ، میزان مفید بودن شروط حسابرسی مورد پژوهش قرار گرفته است . نتایج این تحقیقات ، تاثیر انتشار شروط حسابرسی بر اشخاص مختلف را نشان می دهند در حالیکه در مورد تاثیر آنها روی قیمت بازار و سهام ، نتایج یکنواخت حاصل نشده است . نظرات حسابرس ممکن استبا ارزیابی های قبلی بازار همسو باشد و اطلاعاتی را منعکس کند که بازار سهام از آنها مطلع است ، در آن صورت نمی توان شروط حسابرسی را بر رفتار اقتصادی چندان موثر دانست .

در حالت عکس ، در صورتی که اظهار نظر حسابرس حاوی اطلاعاتی باشد که بازار از آنها آگاهی نداشته باشد ، نظیر پیش بینی نقدینگی یا وضعیت عملکرد آتی یا سایر برنامه های مدیران ، در آن صورت بازار با توجه به جهت مثبت یا منفی اطلاعات واکنش مثبت یا منفی نشان خواهد داد .

تحقیق خانم دکتر ساندراکریزل فلیک (Sandra Kreisel Fleak) در سال ۱۹۸۸ نشان می دهد که اظهار نظرمبنی بر عدم تداوم فعالیت توسط حسابرس در حالی که بازار انتظار آن را نداشته باعث واکنش قیمت سهام شده است . همین نوع اظهار نظر در صورتی که بازار انتظار آن را داشته باشد واکنش قیمت

سهام نگردیده است. به طور کلی اظهار نظر درباره نبود تداوم فعالیت یک نوع پیشگویی است که بر تصمیمات استفاده کنندگان از اطلاعات تاثیر می گذارد. عبارت ساده تر وقتی گزارش حسابرس احتمال فقدان تداوم فعالیت شرکتی را بیان نماید. این اظهار نظر به گونه ای در ارزیابی بازار و تلقی سرمایه گذاران اثر می گذارد و باعث تسریع مراحل توقف عملیات شرکت می شود. در این زمینه پیش بینی حسابرس مزید بر علت می شود و به واقعیت می پیوندد. بطور خلاصه وظیفه حسابرس در افشای حقایق از یک سو و احتمال تاثیر نامطلوب این اقشار از سوی دیگر در برابر بوده که در تحقیقات گروه اول (فرایند تصمیم گیری) جنبه های مختلف مورد مطالعه قرار گرفته است.

مواردی از تحقیقات انجام شده در رابطه با گزارشهای حسابرسی
قیمت و بازده سهام

موضوع تحقیقات انجام شده	نتایج تحقیق
تاثیر گزارشهای حسابرس بر نحوه ارائه صورتهای مالی واحدهای اقتصادی تحت پوشش دستگاههای دولتی	وضعیت گزارشهای حسابرسی هر سال نسبت به سال قبل بهتر شده و بهبود در روند زمان معلوم بهبود در نحوه ارائه صورتهای مالی می باشد

<p>عدم تاثیر گذاری گزارشات حسابرس بر تصمیمات مدیران عدم تاثیر گذاری سرمایه بر بازده سهام شرکتها (دوره ۱۳۷۶-۱۳۷۰) بورس تهران در سطح ضعیف کارائی، کارا نمی باشد غیر عملی بودن قیمت گذاری اولیه جهت ورود به بورس تهران</p>	<p>بررسی اثر موارد مطروحه در گزارشات حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی بر تصمیمات مدیران واحدهای تجاری تاثیر افزایش سرمایه بر بازده سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کارایی بورس اوراق بهادار تهران بررسی مشکلات قیمت گذاری شرکتهای مشمول خصوصی سازی</p>
<p>صدور اظهار نامه مشروط حسابرس پایه ای برای تجدید نظر در انتظارات بازار و تغییر در پایداری سود می باشد</p>	<p>اثر گزارش مشروط بر ضریب حساسیت سود</p>

بررسی های آماری

جامعه آماری این پژوهش شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۷۷ می باشند که جهت بررسی ارتباط بین بازده و انواع اظهار نظرهای حسابرسی مورد تحقیق قرار گرفته اند. در بخش دوم پژوهش نیز از جامعه آماری شامل افراد آشنا با گزارش حسابرس با اطلاعات مالی و سهام استفاده به عمل آمده است.

طبق گزارشات سالیانه سازمان بورس و اوراق بهادار تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس در زمان مورد تحقیق به شرح زیر می باشد .

سال	تعداد شرکت
۱۳۷۴	۱۹۸
۱۳۷۵	۲۴۶
۱۳۷۶	۲۶۳
۱۳۷۷	۲۸۱

همچنین در گزارشات سالیانه بورس اوراق بهادار ، میزان بازده هر یک از شرکتهای طبق تعریف بازده شامل سود نقدی ، سود سهمی ، حق تقدم و افزایش (کاهش) قیمت سهام محاسبه و اعلام گردیده است. با دسترسی به مجموعه نرم افزارهای اطلاعاتی شرکتهای بورس (آرشیو تصویرهای مفید) مشخص گردید که از ۸۲۰ گزارش ارائه شده از طرف موسسات حسابرسی تعداد ۵۹۹ گزارش (۷۲/۵٪) توسط سازمان حسابرس صادر گردیده است.

بر این اساس با توجه به حجم بالای گزارشات صادره توسط سازمان حسابرسی و همچنین وجود یکنواختی در نحوه گزارش دهی و ارائه اظهار نظر ، کلیه گزارشات صادره توسط سازمان حسابرسی جهت شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سنوات ۱۳۷۳ الی ۱۳۷۶ بعنوان نمونه انتخاب گردید.

با توجه به اینکه گزارش حسابرسی معمولاً چهار ماه بعد از سال مالی ارائه می گردد لذا تاثیر اظهار نظر حسابرسی بر بازده سال انتشار گزارش (سنوات ۱۳۷۴ الی ۱۳۷۷) بعنوان نمونه انتخاب گردید.

در بررسی پرسشنامه ای آزمون رابطه بین گزارش حسابرسی و بازده سهام با توجه به کیفی بودن اطلاعات مورد استفاده در تحقیق و بعثت نا مشخص بودن واریانس جامعه از حداکثر میزان پراکندگی

کمیت تصادفی استفاده گردید و واریانس برابر $D(x) = 25\%$ در گرفته شد که بر اساس آن حداقل حجم نمونه لازم محاسبه گردید.

$$n = \frac{[z_{1-\frac{a}{2}} \times D(x)]^2}{E^2}$$

با در نظر گرفتن a به عنوان مقدار سطح عدم اعتماد، $1-a$ برابر سطح اعتماد مورد نظر تلقی می گردد. با توجه به دو طرفه بودن توزیع و ضرورت لحاظ $a/2$ در فرمول، با قرار دادن Z مقدار

عددی کمیت موجود در جدول اعداد دارای توزیع استاندارد نرمال برای سطح اعتماد $1-a/2$ ، n

محاسبه می گردد. مقدار E یا خطای برآورد بر اساس دامنه قابل قبول تعیین شده است با محاسبه حجم مورد نیاز بدست آورید:

$$n = \frac{(1/96)_2 \times 0/25}{(0/1)_2} = 96$$

بمنظور پوشش مناسب آماری یکصد و ده عدد پرسشنامه بین مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در

بورس، مدیران و سرپرستان حسابرسی شرکتهای کارگزاران و کارشناسان بورس اوراق بهادار تهران و

اساتید حسابداری دانشگاهها توزیع گردیده که از این تعداد ۱۰۱ عدد آن جمع آوری گردیده که پنج

پرسشنامه به علت عدم پاسخ در ارزیابی مورد استفاده قرار نگرفت. از آنجایی که تعداد نمونه انتخاب شده بیشتر از ۳۰ باشد توزیع جامعه نرمال تشخیص داده شد. بنابراین نتایج ناشی از نمونه گیری قابلیت تعمیم به کل جامعه را دارا می باشد.

ابزار اندازه گیری این پژوهش در بخش اول را داده های ثبت شده موجود در رابطه به بهزده و اظهار نظرهای گزارش حسابرسی و در بخش دوم پاسخهای پرسشنامه مبتنی بر روش لیکرت تشکیل می رهد. در پژوهش سعی شده با افزایش دقت، نتیجه اندازه گیری واقع بینانه تر و دسترسی به اعتماد و پایانی از طریق کاهش خطای اندازه گیری متغیرهای مورد استفاده امکان پذیر گردد. عبارت دقیق تر چنانچه پژوهش تحت همین شرایط مجدداً بعمل آید نتایج فنی حاصل می گردد. محاسبات به وسیله نرم افزار

SAS(Statistical

کامپیوتری سیستم تحلیل آماری

Analysis System) جهت داده های ثبت شده آماری و نرم افزار آماری علوم اجتماعی

SPSS(Statistical Package Social Sciences) برای ارزیابی پرسشنامه انجام شده است.

در اولین بخش بررسی آماری پژوهش بر اساس داده های ثبت آماری از تست و همچنین آمار دقیق فیشر

(Fisher's Exact) و ضریب توافق چوپروف استفاده شده است. و در بخش دوم بررسی از پرسشنامه

لیکرت با دادن ضریب به پاسخها و محاسبه و میانگین و انحراف معیار پاسخ ها استفاده بعمل آمد.

در آزمون فرضیه جهت اثبات یا رد فرضیه ها از طریق پرسشنامه با توجه به نامشخص بودن انحراف معیار و میانگینکل جامعه از توزیع [استیودنت] جهت آزمون فرضیه ها استفاده گردیده و به علت اینکه تعداد حجم نمونه بزرگتر از ۳۰ است توزیع حجم نمونه از [استیودنت] به نرمال تبدیل می شود.

تحلیل یافته ها:

اطلاعات خلاصه شده جهت بررسی ارتباط بین بازه و انواع گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سنوات ۱۳۷۴ بشرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره یک

سال بررسی	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	جمع
تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس	۱۹۸	۲۴۶	۲۶۳	۲۸۱	۹۸۸
تعداد شرکتهای مورد بررسی	۱۰۵	۱۳۸	۱۵۵	۱۴۷	۵۴۵
درصد بررسی	۵۳٪	۵۶٪	۵۹٪	۵۲٪	۵۵٪

جدول شماره دو:

نوع بازده ۷۵	بازده منفی	بازده کم (صفر تا میانگین)	بازده زیاد (بالاتر از میانگین)	جمع	سال ۱۳۷۴
نوع اظهار نظر ۷۴					جمع کل بازده:
مقبول	۰	۶	۱	۷	۱۶۵۹۹/۹۹
مشروط	۴	۶۳	۳۰	۹۷	تعداد شرکت: ۱۰۵
رد و عدم اظهار نظر	۰	۱	۰	۱	میانگین: ۱۵۸/۱
جمع سال ۷۴	۴	۷۰	۳۱	۱۰۵	

جدول شماره سه:

نوع بازده ۷۵	بازده منفی	بازده کم (صفر) یا میانگین	بازده زیاد (بالاتر از میانگین)	جمع	سال ۱۳۷۵
نوع اظهار نظر (۷۴)					جمع کل بازده
مقبول	۲	۲	۰	۴	۶۲۹۰/۴۲
مشروط	۲۷	۶۰	۴۷	۱۳۴	تعداد شرکت: ۱۳۸
رد و عدم اظهار نظر	۰	۰	۰	۰	میانگین : ۴۵/۸۵
جمع سال ۷۵	۲۹	۶۲	۴۷	۱۳۸	

جدول شماره ۴

نوع بازده ۷۶	بازده منفی	بازده کم (صفر یا میانگین)	بازده زیاد (بالاتر از میانگین)	جمع	سال ۱۳۷۶
نوع اظهار نظر (۷۵)					جمع کل بازده
مقبول	۱	۱	۲	۴	۱۸۶۲/۴۹
مشروط	۴۷	۳۶	۶۸	۱۵۱	تعداد
رد و عدم اظهار نظر	۰	۰	۰	۰	شرکت: ۱۵۵ میانگین:
جمع سال ۷۶	۴۸	۳۷	۷۰	۱۵۵	۱۲/۰۲

جدول شماره پنج

نوع بازده ۷۷	بازده منفی	بازده کم (صفر یا میانگین)	بازده زیاد (بالاتر از میانگین)	جمع	سال ۱۳۷۷
نوع اظهار نظر (۷۶)					جمع کل بازده
مقبول	۱	۱	۱	۳	

مشروط	۵۵	۱۷	۷۰	۱۴۲	۱۰۵۹/۶۰
رد و عدم اظهار نظر	۰	۰	۱	۲	تعداد شرکت: ۱۴۷
جمع سال ۷۷	۵۷	۱۸	۷۲	۱۴۷	میانگین: ۷/۲۱

جدول شماره شش

بازده سالهای ۸۴ الی ۷۷

تعداد شرکت: ۵۴۵

نوع بازده مجموع چهار سال	بازده منفی	بازده کم (صفر یا میانگین)	بازده زیاد (بالاتر از میانگین)	جمع
نوع اظهار نظر مجموع چهار سال				
مقبول	۴	۱۰	۴	۱۸
مشروط	۱۳۳	۱۷۶	۲۱۵	۵۲۴
رد و عدم اظهار نظر	۱	۱	۱	۳
جمع سال کل	۱۳۸	۱۸۷	۲۲۰	۵۴۵

آزمون فرضیه:

جهت اثبات فرضیه تحقیق «بررسی معنی دار بودن ارتباط بین اظهار نظر گزارش حسابرسی و بازده سهام» از طریق آزمون پیرسون (x^2) و فیشر Fisher's Exact بعمل آمد.

دو کمیت بازده و اظهار نظر حسابرس از هم مستقل می باشند.

$$H_0 =$$

دو کمیت بازده و اظهار نظر حسابرس از هم مستقل نمی باشد.

$$H_1 =$$

سطح معنی دار $\alpha = 5\%$

تابع نمونه ای آزمون بر اساس اصل واگرایی فراوانی های تجربی و فراوانی های نظری بنا شده و تقریباً بر طبق قانون x^2 ، توزیع می گردد که ملاک توافق پیرسون نامیده می شود.

۲- توضیح ناحیه بحرانی بر طبق قانون، به شکل زیر تعیین می شود:

$$x^2_{95,4} = 9.49 \quad (\text{جهت سالهای } 74 \text{ و } 77 \text{ و کل مجموعه})$$

$$w(x^2 - x^2, (s-1)(t-1)) =$$

$$x^2_{95,2} = 5.99 \quad (\text{جهت سالهای } 75 \text{ و } 76)$$

قضاوت و تصمیم گیری:

مقدار عددی ملاک آزمون کننده با توجه به نمونه های انتخاب شده طبق جداول فوق

برای سنوات ۷۴ الی ۷۷ و کل آن به شرح ذیل می باشد (نتیجه محاسبات نرم افزاری).

کل	۷۷	۷۶	۷۵	۷۴
۴/۱۰۵۵	۱/۵۸۴۳	۰/۰۷۰۷	۳/۰۷۳۵	۱/۸۳۱

ملاک آزمون کننده

x^2

چون مقدار عددی ملاک آزمون کننده در هیچ یک از سالها در ناحیه بحرانی قرار نمی گیرد لذا فرضیه پذیرفته می شود. در نتیجه بین متغیرها استقلال وجود دارد.

در ارزیابی دیگر ضریب توافق چوپروف مورد محاسبه قرار گرفت.

: ضریب چوپروف P=

ضریب چوپروف	کل	۷۷	۷۶	۷۵	۷۴
P=	۰/۰۶	۰/۰۷	۰/۰۲	۰/۱۲	۰/۰۹

با توجه به اینکه ضریب $0 < p < 1$ اگر به ۱ نزدیک باشد ضریب همبستگی (توافق نظر) بیشتر است و اگر به صفر نزدیک باشد توافق نظر کمتر است. لذا با مشاهده ارقام بدست آمده میزان عدم همبستگی بین بازه و اظهار نظر مشهود می باشد.

نکته قابل ذکر این است که در صورتیکه تعداد فراوانی مشاهده شده هر خانه کمتر از ۵ باشد از آمار دقیق فیشر جهت محاسبه دقیقتر استفاده می شود. در این ارتباط نیز آزمون فیشر انجام و در هر ۵

حالت سطح احتمال بدست آمده از سطح احتمال آزمون (۵٪) بیشتر بوده و نتایج آزمون فوق مورد تأیید قرار گرفته است. در بررسی میدانی و پیمایشی پرسشنامه به صورت باز و بسته و با این پرسش که در صورت عدم استفاده مطلوب از اظهار نظر حسابرس، چه دلایلی برای این امر مترتب است مطرح

گردید . پاسخ های دریافتی که در ادامه ارائه می شود زمینه های محدود کننده رابطه معنی دار بین اظهار نظر حسابرس و بازده سهام را بیان می کند .

دلایل عدم استفاده مطلوب اظهار نامه حسابرسان در تصمیم گیری های مالی و تأثیر آن بر بازده سهام (به ترتیب تعداد پاسخ ها) .

۱- عدم آشنایی کامل سهامداران با اهمیت نقش حسابرسان و اظهار نظر حسابرسان

۲- نامشخص بودن جایگاه حسابرس از دیدگاه قانونی و حرفه ای و همچنین انتظارات جامعه از خدمات حسابرس .

۳- عدم شفافیت کافی گزارش حسابرسی و اطلاعات آن و متکی بودن این گزارش به بهای تمام شده تاریخی .

۴- فقدان آگاهی های مالی و حسابداری در بسیاری از سهامداران و مدیران به منظور انجام تجزیه و تحلیل صورتهای مالی .

۵- عدم کارایی بورس اوراق بهادار تهران و وجود برخی نارساییهای اطلاعاتی در سیستم بازار سرمایه ایران .

۶- تاریخی بودن اطلاعات تهیه شده و عدم توجه به ارزشهای جاری .

۷- ضعف فرهنگ پاسخگوئی در جامعه .

۸- عدم پویائی فرایند اظهار نظر حسابرسی (سالی یکبار) متقابلاً روند پویا در شاخص قیمت و نرخ سهام .

۹- فقدان سیستم اطلاعاتی بهنگام و کاملاً شفاف از سوی شرکتها .

۱۰- تأثیر ضعف اظهار نظر حسابرس در جهت عادلانه شدن قیمت و بازده سهام در بورس .

۱۱- نبود سیستم مکانیزه پیشرفته و مجهز در بورس اوراق بهادار تهران جهت انعکاس سریع اطلاعات شرکتها به سهامداران .

۱۲- تمرکز دولتی حسابرسی مالی در ایران و برخی نارسایی های ساختاری و قانونی در سیستم حسابرسی کشور .

۱۳- تأثیرگذاری شرایط سیاسی و اقتصادی در بازار سهام .

۱۴- توجه ناکافی مجامع عمومی به گزارش حسابرس بهنگام تصمیم گیری در مجمع عمومی .

۱۵- عدم برخورداری از همکاری مناسب کارگزاران بعنوان مشاور سرمایه گذاری .

۱۶- تعلق بیشترین سهم مبادلاتی سهام به سازمانها و نهادها و مؤسسات عمومی ، دولتی و نیمه دولتی و مبتنی بر تحلیل های غیر عملی و کارشناسی نشده .

۱۷- ضعف سیستم نظارتی در برخورد با انحراف شدید موارد پیش بینی و واقعی EPS و بودجه شرکتها .

۱۸- عدم قانونمندی و نامشخص بودن مسئولیت حسابرسان در مقابل اشخاص ثالث مشخص .

۱۹- عدم اطلاع و آگاهی استفاده کنندگان یا خریداران و فروشندگان سهام در بورس تهران از میزان

اعتباردهی گزارش حسابرس بر صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .

۲۰- عدم اطلاع سرمایه گذاران از انواع ابزارهای مهندسی مالی .

۲۱- تأکید بر نقش بازرسان در قانون تجارت و ضعف نقش حسابرسان در قوانین موجود .

نتیجه بررسی :

در بررسی نقش اظهار نظر گزارش حسابرسی بر بازده سهام با توجه به داده های ثبت شده آماری

سلهای ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ و انجام آزمون فرضیات نتایج ذیل حاصل گردد .

جدول یافته های پژوهش (مبتنی بر داده های آماری واقعی) .

شرح فرضیه	X2	X2	نتیجه	درجه
	سطح اطمینان ۹۵٪	محاسبه شده	آزمون	همبستگی P
اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازده سهام آنها طی سال ۱۳۷۴ از یک رابطه معنی دار برخوردار می باشد .	۹/۴۹	۱/۸۳۱	رد فرضیه	۰/۰۹
اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازده سهام آنها طی سال ۱۳۷۵ از یک رابطه معنی دار برخوردار می باشد .	۵/۹۹	۳/۰۷۳۵	رد فرضیه	۰/۱۲

۰/۰۲	رد فرضیه	۰/۰۷۰۷	۵/۹۹	<p>اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازده سهام آنها طی سال ۱۳۷۶ از یک رابطه معنی دار برخوردار می باشد .</p>
۰/۰۷	رد فرضیه	۱/۵۸۴۳	۹/۴۹	<p>اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازده سهام آنها طی سال ۱۳۷۷ از یک رابطه معنی دار برخوردار می باشد .</p>
۰/۰۶	رد فرضیه	۴/۱۵۵۵	۹/۴۹	<p>اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازده سهام آنها طی سنوات ۷۴ تا ۱۳۷۷ از یک رابطه معنی دار برخوردار می باشد .</p>

به این

ترتیب

ملاحظه می کنیم که استقلال بین دو متغیر یعنی اظهار نظر گزارش حسابرسی و بازده سهام در آزمون انجام شده با ۹۵٪ اطمینان تأیید گردیده است و ضریب همبستگی محاسبه شده بسیار ناچیز می باشد .
 نتایج حاصل از آزمون فرضیات مبتنی بر اطلاعات جمع آوری شده از طریق پرسشنامه نیز به شرح ذیل بدست آمد .

جدول یافته های پژوهش (مبتنی بر اطلاعات استخراج شده از پرسشنامه)

شرح فرضیه	T با سطح	T محاسبه شده	نتیجه
	اطمینان ۹۵٪ و دامنه مربوطه	شده	آزمون
اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازده سهام آنها طی سال تا ۱۳۷۷۱۳۷۴ از یک رابطه معنی دار برخوردار می باشد .	۱/۶۴۵	-۳/۲۸۵	رد فرضیه

رد	-۳/۲۲۹		گزارش حسابرسی با اظهار نظر مقبول تأثیر مثبت بر بازده سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس دارد .
فرضیه			
رد	-۲/۴۵۶	۱/۶۴۵	گزارش حسابرسی با اظهار نظر مشروط تأثیر نسبتاً اندک بر بازده سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس دارد .
فرضیه			
تأیید	-۹/۵۲۶	-۱/۶۴۵	گزارش حسابرسی با اظهار نظر مشروط تأثیر منفی بازده بر سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس دارد .
فرضیه			

با توجه به چهار مورد آزمون بعمل آمده ، بخش اعظم مجموعه ، شامل ۳ گروه تحت بررسی ، فرضیه H0 را تدیید می کند و با در نظر گرفتن نظرات پاسخ دهندگان که در سؤال باز پرسشنامه جمع آوری

گردید ، به دلایل مختلف رابطه معنی دار بین بازده سهام و انواع اظهار نظر گزارش حسابرسی وجود ندارد .

چکیده :

حسابرسی یک فرایند بررسی است که توان تولید اطلاعات قضاوتی مفید دارد و عموماً منجر به تولید اطلاعات جدید اقتصادی نمی شود ، بلکه می توان ارزش اطلاعات اقتصادی تهیه شده بوسیله فرایند حسابداری را تأیید نمایند و با عدم تأیید خود باعث کاسته شدن ارزش اطلاعات تهیه شده گردد.

در واقع برای سهامداران آگاه نتیجه ارزیابی شرکتها توسط حسابرسان دارای پیام ویژه ای است . اگر تعداد اینگونه سهامداران از اکثریت قابل توجه برخوردار باشد انتظار این است که موارد مشروط ، مردود یا عدم اظهار نظر تأثیر منفی بر روی بازده قیمت سهام بگذارد .

با توجه به نتیجه پژوهش ، که عدم رابطه معنی دار بین اظهار نظر حسابرس و بازده سهام را نشان می دهد ، گسترش کارایی و بهره برداری لازم از گزارش های حسابرس در گرو توسعه بستر بازار مالی ، مقررات و تحقیقات در زمینه های زیر می باشد :

۱. توسعه فعالیت سازمان بورس اوراق بهادار در جهت بررسی اظهار نظر های حسابرسی و گسترش

شفافیت اطلاعاتی بمنظور انعکاس و ارائه هر چه بهتر اظهار نظر گزارشهای حسابرسی به

سهامداران .

۲. بهینه سازی قوانین مالی و اقتصادی فعلی بویژه قانون تجارت، بمنظور تقویت جایگاه قانونی حسابرسی و اظهار نظر آن.

۳. ارائه آموزشهای لازم از طرف سازمانهای ذی ربط خصوصاً سازمان بورس اوراق بهادار برای سهامداران و علاقه مندان در جهت افزایش آگاهی عمومی و استفاده مطلوبتر از گزارش حسابرس و اظهار نظر آن و همچنین زمینه سازی جهت گسترش فرهنگ پاسخگوئی در جامعه و ایجاد جایگاه مناسب برای حسابرسی.

۴. ایجاد الزامات سرمایه یا پشتوانه قانونی جهت اجرای بموقع تکالیف مجامع عمومی ناشی از گزارش حسابرس و ارائه اطلاعات صحیح بهنگام به بازار سرمایه.

۵. تقویت بازار سرمایه با وضع قوانین و مقررات مناسب و گسترش آگاهی مردم از طریق رسانه ها در خصوص اهمیت سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار تهران و ارتباط آن با سایر بازارهای سرمایه.

۶. انجام مطالعات گسترده در زمینه های مختلف به ویژه:

- شناسایی استفاده کنندگان واقعی خدمات حسابرسی در ایران.
- بررسی و ریشه یابی دلایل عدم اطلاع و استفاده از خدمات حسابرس بویژه در مورد سهامداران جزء.
- سنجش آماری میزان اثر بخشی استانداردهای حسابداری و حسابرسی کشور در بازار سرمایه ایران.

- سنجش حساسیت بازار سرمایه نسبت به بندهای شرایط مندرج در گزارش حسابرس و بازده سهام .

یادداشتها :

۱. اصول حسابرسی نشریه ۸۷ ، سازمان حسابرسی جلد اول ، چاپ اول سال ۱۳۷۱ - صفحه ۵۱ .
۲. مجموعه مقالات سازمان حسابرسی تابستان ۷۲ ، مقاله فلسفه حسابرسی و نقش آن در تحلیل گزارشگری - احمد حمید راوری .
۳. رهنمودهای حسابرسی نشریه ۱۱۴ سازمان حسابرسی اسفند ۱۳۷۶ صفحه ۷ .
۴. استانداردهای حسابرسی نشریه ۱۲۴ سازمان حسابرسی اسفند ۱۳۷۷ بخش ۷۰ .
۵. مجموعه قوانین ، مقررات و آئین نامه - سازمان بورس اوراق بهادار تهران - ۱۳۷۸ - صفحه ۶۶ .

۶. فصل نامه تحلیلی حسابرس شماره ۳، آبان ماه ۷۸، ۸، ناشر سازمان حسابرسی .

۷. مجله علمی پژوهشی اقتصاد مدیریت - خلاصه پایان نامه دکتر محمد علی خاتمی، شماره ۴۰،

بهار ۱۳۷۸.

۸. Fleak.S.K (1988) the Going – concern Audit Opinion and share price

Behavior Published Ph.D.Dissertaion . University of Missouri Columbia

UMI Dissertaion Services.

۹. پایان نامه کارشناسی ارشد آقای هادی هاتفی یوسفی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی،

سال ۷۶ – ۱۳۷۵.

۱۰. پایان نامه کارشناس ارشد آقای حمید جمشیدی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، سال

۷۷ – ۱۳۷۶.

۱۱. پایان نامه کارشناسی ارشد آقای حسن اسماعیلی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، سال

۷۸ – ۱۳۷۷.

۱۲. پایان نامه کارشناسی ارشد آقای سلطانعلی اکبری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، سال

۷۷.

۱۳. پایان نامه دکترای آقای قدرت الله طلبی، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت سال ۱۳۷۴.

14. Sung K.Choi , Debra . jeter journal of Accounting and economics 15

(1992) North – Holland.

۱۵. امار احتمال و استنباط آماری تألیف جلیل جلیلی خوشنود ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد جنوب ،

۱۳۷۵ ، صفحه ۴۱۸ .

۱۶ . مهدی صفاری ، آماو و کاربرد آن در مدیریت - چاپ اول ، نشر دانا - تهران صفحه ۱۳ .

منابع و مأخذ تحقیق :

۱. نشریات سازمان حسابرسی (شماره های ۱۲۴ الی ۱۲۱ و ۱۱۴ و ۱۱۰ و ۱۰۸ و ۱۰۷ و ۱۰۵ و ۸۷ و ۶۳ الی ۶۰ و ۳۴).

۲. بررسیهای حسابداری و حسابرسی ، فصلنامه علمی پژوهشی ، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران .

۳. تحقیقات مالی ، فصلنامه علمی و پژوهشی ، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران .

۴. حسابرس ، فصلنامه تحلیلی پژوهشی ، سازمان حسابرسی .

۵. حسابدار ، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران .

۶. مجموعه مقالات حسابرس ، سازمان حسابرسی .

منبع :

سایت اطلاع رسانی آفتاب

www.aftab.ir