

## The Current and New Audit Report: Viewpoints of Iranian Auditors

Neda Jafarinasab kermani<sup>1</sup>, Mahnaz Molanazari<sup>2</sup>

Received : 2017/10/25

Approved: 2018/03/10

### Abstract

As the international auditing standard no. 700 is revised and the International Auditing Standard 701 is set by the International Auditing Standards Board and both of them are executed since 15 December 2016, this research is aimed to examine the viewpoints of auditors on the current as well as the new audit report subject to recent changes in audit reports. This is a survey type research and data is collected through questionnaire. The statistical population includes audit managers and top level supervisors, partners in audit organizations and certified auditor members of the Auditing Organization and Certified Accounting Society. The statistical sample consists of 400 members of the statistical population that participated in the "Recent Changes in Auditing Reports" forum held in Feb-March 2018. From the 400 questionnaires distributed among the sample, 72 ones are considered as applicable. In order to analyze data, the one-sample t-test is applied. Research findings indicate that auditors have different opinions about advantages and disadvantages of the current audit report and believe in some necessary changes in the current report. Moreover, auditors confirm the new audit report and its partial and simultaneous execution in all economic units and accounting entities, as well as the disclosure of auditor tenure in the audit report. The research findings can convince standard setting authorities and Securities and Exchange organization to accept new auditing standards. Moreover, the research provides evidence of Iranian auditors' attitude toward new changes made in the auditing report.

**Keywords:** Current Audit Report, New Audit Report, International Auditing Standards, the Public Company Accounting Oversight Board, International Auditing and Assurance Standards Board.

**Jel clacification:**M42

---

DOI: 10.22051/jera.2018.20309.2038

<sup>1</sup> Ph. D. Student of Accounting, Alzahra University, Tehran, (nedajafari86@yahoo.com)

<sup>2</sup> Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economic, Alzahra University, Tehran, Iran, Coresponding Author (molanzari@alzahra.ac.ir)

## گزارش کنونی و جدید حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی

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

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۸/۰۳

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۱۹

### چکیده

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

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

طبقه‌بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/jera.2018.20309.2038

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

\*\* دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران (نویسنده مسئول)،

(molanzari@alzahra.ac.ir)

## مقدمه

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

## مبانی نظری

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

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

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

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

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

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

• بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در برخی شرایط خاص الزامی بوده و در شرایط دیگر به اختیار حسابرس واگذار شده است، مگر این که موضوع‌های مذکور جزء موضوع‌های کلیدی باشند که باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی گزارش شوند.

• در مورد تداوم فعالیت گزارش حسابرس باید شامل موارد زیر باشد:

- شرح مسئولیت‌های مدیران و حسابرسان به ترتیب، در مورد تداوم فعالیت
- ارائه بخشی مجزا تحت عنوان "ابهام با اهمیت در باره‌ی تداوم فعالیت" در صورت وجود ابهام با اهمیت که به میزان کافی در یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا شده است.
- الزام‌های جدید برای به چالش کشیدن کفایت افشا در مورد رویدادها یا شرایطی که ممکن است باعث ایجاد نگرانی قابل ملاحظه‌ای در مورد توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت باشد (وضعیت‌های از خطر جسته).
- گزارشگری صریح در بخش جداگانه‌ای تحت عنوان سایر اطلاعات با هدف توضیح مسئولیت‌های مدیران و حسابرس در قبال سایر اطلاعات در گزارش حسابرس صورت گیرد. مطالعه سایر اطلاعات با آنچه در صورت‌های مالی ارائه و حسابرسی شده است به جهت عدم مشاهده تحریف با اهمیت و ارائه گزاره‌ای مبنی بر این که حسابرس با تحریف با اهمیت تصحیح نشده‌ای برخورد نکرده و یا چنانچه در خصوص سایر اطلاعات تحریف با اهمیت تصحیح نشده‌ای وجود داشته باشد ارائه گزاره‌ای مبنی بر تو صیف تحریف در گزارش (IAASB,2016).

به طور کلی در یک نگاه تفاوت‌های گزارش کنونی و جدید حسابرس را در زیر نشان داده شده است:

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

گزارش کنونی (کنونی)	گزارش حسابرسی صورت‌های مالی (جدید)
❖ بند مقدمه (مشخص کردن صورت‌های مالی حسابرسی شده)	❖ اظهار نظر
❖ مسئولیت هیات مدیره در قبال صورت‌های مالی	❖ مبانی اظهار نظر
❖ مسئولیت حسابرس	❖ ابهام با اهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت (حساب مورد)
❖ مبانی اظهار نظر	❖ تاکید بر مطلب خاص (حساب مورد)
❖ اظهار نظر حسابرس	❖ موضوع‌های کلیدی حسابرسی
❖ تاکید بر مطلب خاص (حساب مورد)	❖ سایر بندهای توضیحی (حساب مورد)
❖ سایر بندهای توضیحی (حساب مورد)	❖ سایر اطلاعات (حساب مورد)
<b>گزارش نسبت به مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی</b>	❖ مسئولیت‌های مدیریت و ارکان راهبری برای صورت‌های مالی
امضاء، آدرس و تاریخ	❖ مسئولیت‌های حسابرس برای حسابرسی صورت‌های مالی
	<b>گزارش نسبت به مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی</b>
	شریک کار مسئول در این حسابرسی امضاء، آدرس و تاریخ

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

### پیشینه تحقیق

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

### سوالات پژوهش

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

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

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

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

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

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

۳. دیدگاه حسابرسان نسبت به گزارش جدید حسابرس طبق استانداردهای بین‌المللی

حسابرسی چیست؟

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

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

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

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

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

چیست؟

## روش پژوهش

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

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

### یافته‌های پژوهش

#### ویژگی‌های جمعیت شناختی حسابرسان

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

نگاره (۲). ویژگی‌های جمعیت شناختی حسابرسان

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

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

### مزایای گزارش کنونی حسابرس

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

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

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

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

### معایب گزارش کنونی حسابرس

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

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

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

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



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

### ضرورت تغییر گزارش حسابر س

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

#### نگاره (۵). دیدگاه حسابر سان در مورد ضرورت تغییر گزارش حسابر س

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

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

### شکل جدید گزارش حسابر س

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

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

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

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

### نحوه اجرای گزارش جدید حسابرس

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

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

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

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

### افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش جدید حسابرس

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

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

#### حسابرس

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

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

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

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

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

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

### منابع

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

رحمانی، حلیمه. (۱۳۹۳). تغییر شکل گزارش حسابرس. نشریه حسابدار، سال سی‌ام، شماره ۱۱-۱۰، پیاپی ۲۷۵، دی و بهمن ۱۳۹۳.

ملانظری، مهناز و ندا جعفری نسب کرمانی. (۱۳۹۶). آخرین تحول‌های گزارش حسابرس در جهان. نشریه حسابدار رسمی، شماره ۴۰، زمستان ۱۳۹۶.

Akhar, Mohammad Omid; Heidarian, Naseh and Khosrow Rahimi. (2014). The Need for Improvement in Customary Auditor Reporting. *Accounting Research, First series, No. 2, Spring 2014*, pp. 1-18.

Carver, Brian Todd and Trinkle, Brad S. , Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report (March 9, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2930375>.

Dobija, Dorota and Cieślak, Iwona and Iwuć, Katarzyna, Extended Audit Reporting - An Insight from the Auditing Profession in Poland (February 12, 2013). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2215605> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2215605>.

IAASB-The New Auditor's Report: A Comparison between the ISAs and the PCAOB Proposal (2016).

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) , enhancing the value of Auditor Reporting: Exploring options for change consultation paper may 2011, <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>.

IOSCO (International Organization of Securities Commissions) (2009) , Auditor Communications. Consultation Report, September, Madrid.

Gutierrez, Elizabeth F. and Minutti-Meza, Miguel and Tatum, Kay W. and Vulcheva, Maria, Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in the United Kingdom (June 30, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2741174> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2741174>

Molanazari, Mahnaz and Neda Jafari nasab kermani. (2018). Latest Worldwide Reforms in the Auditor Report. *Certified Accountant Circular, No. 40*, winter 2018.

Public Company Accounting Oversight Board. , (2017). The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2017-001, June 1, 2017.

Rahmani, Halime. (2015). Transformation of the Auditor Report. *Accounting Magazine, Year Thirty, No 10-11, Series 275*, December & January 2015 .

Reid, J. & Newman, S. (2015). SPECIAL GAAP REPORT 'The new Auditor's Report'. Available at: <http://gaap.com.au/wp-content/>

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

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