

## ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران؛ براساس طبقه‌بندی GAO

یحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

سمیه تقی‌زاده<sup>۱</sup>

کارشناسی ارشد دانشگاه علوم اقتصادی

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۰/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۲/۲۰

### چکیده

اصطلاح «تعدیلات سنواتی» برای فعالان بازار سرمایه و سهامداران، عبارتی آشنا و برای آگاهان امر، عبارتی آزار دهنده است که متأسفانه به طور عادی و بیک قلم اصلی، مکرر در صورت‌های مالی شرکت‌ها گنجانده می‌شود. از این رو تمرکز روی بحث تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران می‌تواند ضرورت داشته باشد. این پژوهش سعی دارد به بررسی ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران بر مبنای طبقه‌بندی GAO بپردازد. برای این منظور ۴۸ شرکت که دارای بیشترین مقدار مربوط به تعدیلات سنواتی (بیش از ۵ درصد سود عملیاتی) هستند انتخاب و ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر اساس طبقه‌بندی GAO در این شرکت‌ها بررسی شده است. نتایج این پژوهش نشان داد که در نمونه یاد شده با مدنظر قرار دادن تشخیص نادرست مالیات، شناسایی نادرست هزینه‌ها و بهای تمام شده ۵.۷۳ درصد و بدون مدنظر قرار دادن تجدیدنظر در ارقام مالیاتی، ۷.۵۶ درصد از تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** تجدید ارائه صورت‌های مالی، تعدیلات سنواتی، دیوان محاسبات عمومی آمریکا  
طبقه‌بندی موضوعی: M41

## مقدمه

اطمینان عمومی به گزارشگری مالی، اساس بازارهای سرمایه می‌باشد. ایجاد فضای بی‌اعتمادی در بازار سرمایه و غیرقابل اتکا تصور شدن صورت‌های مالی از پیامدهای وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی دوره (ها)ی گذشته و در نتیجه ارقام بالای تعدیلات سنواتی است. بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران حاکی از آنست که اکثر شرکت‌ها، صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه می‌کنند. از اینرو، در ایران رقم تعدیلات سنواتی به یک عنصر پایدار گردش حساب سود و زیان انباشته تبدیل شده است، تعدیلات سنواتی می‌تواند باعث تضییع یا انتقال نابجای حقوق سهامداران شود. وجود تعدیلات سنواتی به زبان ساده یعنی اینکه در صورت‌های مالی سال‌های گذشته، اشتباه با اهمیت وجود داشته است و اگر صورت‌های مالی با دقت بیشتری بررسی شود تعدیلات سنواتی حامل یک پیام منفی در مورد اعتبار صورت‌های مالی است و می‌بایست در مجامع عمومی توجه بیشتری به آن معطوف گردد (بزرگ اصل ۱۳۸۷).

'IASB و FASB' اهمیت قابلیت اتکا را به عنوان ویژگی کیفی اولیه که اطلاعات حسابداری را برای کاربران به منظور انجام تصمیمات و قضاوت‌های اقتصادی مفید می‌سازد؛ مشخص می‌نمایند. قابلیت اتکا به کیفیت گزارشات مالی که منجر به ارائه صادقانه و قابل اعتماد معاملات و رویدادهایی که در طول سازمان اتفاق می‌افتد؛ گفته می‌شود. تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی، قصور و کوتاهی‌های گزارشگری می‌باشد؛ تصدیقی بر این است که گزارشات مالی قبلی قابل اتکا نمی‌باشد چنین کوتاهی‌هایی دلایل بالقوه مختلفی دارد و اثراتی که می‌تواند سلامتی شرکت را از بین برده و سوالاتی درباره صداقت و تخصص افراد ایجاد می‌کند که بر گزارشگری و عملیات و انطباق آنها تاثیر می‌گذارد. رسوایی‌های حسابداری چند سال اخیر در شرکت‌های بزرگ با آشکار شدن مشکلات کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی موجب تنزل اعتماد عمومی نسبت به شرکت‌های سهامی و حساب‌برسان آنها شده است؛ تصویب قانون ساربینز آکسلی در سال ۲۰۰۲ ماحصل تلاشها برای پیشگیری از وقوع چنین رسوایی‌ها است. این قانون شرایط سخت تری را برای استقلال حساب‌برسان مستقل، ایفای وظیفه مباشرت هیئت مدیره و کیفیت افشای اطلاعات مالی در نظر گرفت؛ همچنین مقرر نمود که برای

بازگرداندن اعتماد عمومی حساب‌برسان باید توجه ویژه‌ای به تجدید ارائه صورت‌های مالی نمایند (شریعت پناهی و کاظمی، ۱۳۸۹).

برای درک انگیزه‌های احتمالی مدیریت شرکت‌ها از ارائه نادرست ارقام حسابداری و اصلاح آن در دوره‌های آینده، باید به عواملی توجه کرد که این گونه عمل را توجیه می‌کند. تحقیقات انجام شده در زمینه گزارشگری متقلبانه، انگیزه‌های مختلفی را برای چنین اقداماتی برشمرده‌اند. البته باید به یاد داشت که تجدید ارائه صورت‌های مالی همواره نشانه تقلب نیست و در طیفی از اصلاح اشتباهات سهوی تا گزارشگری متقلبانه قرار می‌گیرد؛ اما بسادگی می‌تواند به عنوان سرپوشی برای رفتارهای متقلبانه مدیریت به کار رود. وجود تجدید ارائه‌های مالی فراوان در گزارشهای مالی شرکت‌ها می‌تواند هدف اصلی حسابداری که همانا ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است را خدشه دار نماید. بنابراین این تحقیق سعی دارد ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایران را بر اساس طبقه‌بندی دیوان محاسبات عمومی آمریکا (GAO<sup>۳</sup>) بررسی کند تا انواع تجدید ارائه‌ها یا اقلام صورت‌های مالی که اشتباه ارائه شده‌اند را کشف کند و بتواند راهنمایی برای تمرکز روی این اقلام در جهت کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران باشد.

### پیشینه تحقیق

صمد سروری مهر (۱۳۸۵) در تحقیقی به بررسی ماهیت و ساختار تعدیلات سنواتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و مطابقت آن با استانداردهای حسابداری ایران پرداخته است. بنابراین این تحقیق به نوعی به نحوه اجرای استانداردهای حسابداری گزارشگری عملکرد مالی (استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران) توسط تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی پرداخته است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که شرکت‌ها اشتباهات برخی از اقلام تغییر در برآورد را نیز به عنوان تعدیلات سنواتی منعکس می‌کنند؛ عمده مواردی که محقق در این خصوص ذکر نموده شامل تغییر در برآورد ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بوده است. افسانه رفیعی (۱۳۹۰) در تحقیقی به شناسایی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران پرداخته است. بدین منظور، نخست عوامل مؤثر از طریق مصاحبه سازمان یافته با خبرگان تعیین شد و پس از آن با استفاده از رگرسیون لجستیک و به روش داده‌های تلفیقی، الگوی مورد

نظرتخمین زده شد. الگوی تخمین زده نیز نشان داد که سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی بر وقوع تجدیدارائه صورتهای مالی مؤثر است. تأثیر افزایش سرمایه، پاداش مدیریت و اندازه شرکت بر وقوع تجدیدارائه صورتهای مالی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید نشد.

دیوان محاسبات عمومی ایالات متحده (GAO ۲۰۰۲) در تحقیقی به بررسی روند تجدیدارائه صورتهای مالی، تأثیرات تجدیدارائه صورتهای مالی بر بازار، چالشهای نظارتی و حسابداری، واکنشهای سرمایه گذاران و پاسخهای مقرراتی (SEC) بین سالهای ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۲ در ایالات متحده آمریکا پرداخته است. نتایج نشان داد تعداد شرکتهایی که هر ساله صورتهای مالی شان را تجدیدارائه کرده بودند از ۹۲ شرکت در سال ۱۹۹۷ به ۲۵۰ شرکت در سال ۲۰۰۲ می رسید. این رقم هرچند نسبت به کل کمتر است ولی رشد فزاینده ای را در این دوره نشان می دهد. تجدیدارائه صورتهای مالی در این دوره، میلیاردها دلار زیان سرمایه بازار را در روزهای اولیه اعلان تجدیدارائهها موجب شده است؛ تجدیدارائههای صورتهای مالی تأثیر منفی بر اعتماد سرمایه گذاران نسبت به صورتهای مالی را موجب می شوند. تلاش برای قوی کردن سیستم حاکمیت شرکتی که عوامل داخلی و خارجی در یک شرکت در آن نقش دارند افزایش می یابد، این موضوع را با ایجاد قانون ساربینز آکسلی در سال ۲۰۰۲ به خوبی می توان دریافت. طبق این تحقیق در طول سالهای ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۲، ۳۷٪ از تجدیدارائه صورتهای مالی به دلیل شناسایی نادرست درآمد که دلیل اصلی تجدیدارائه صورتهای مالی در شرکت های آمریکایی در طول این سالها است؛ و تنها ۷٪ تجدیدارائههای صورتهای مالی در این دوره، مربوط به تشخیص نادرست هزینهها می باشد. همچنین تحقیق GAO (۲۰۰۶) در سالهای ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۶ تشخیص نادرست بهای تمام شده و هزینهها را دلیل اصلی تجدیدارائه صورتهای مالی تشخیص داده بود. تحقیق شلتون و همکاران (۲۰۱۱) IFRS<sup>۴</sup> این تحقیق به بررسی تأثیر انگیزههای گزارشگری روی تجدیدارائههای شرکتها در بازارهای آمریکایی و خارجی (بر اساس IFRS و GAAP<sup>۵</sup> آمریکا) می پردازد. نتایج نشان می دهد زمانی که قانون در بازارهای بین المللی بیشتر و بالاتر است؛ تفاوت مهمی در ارزش تجدیدارائهها به سبب تفاوت در استانداردهای حسابداری (IFRS و GAAP آمریکا) وجود ندارد؛ بعلاوه شرکتها بالزامات قانونی بهتر و قوانین تجاری بیشتر تمایل به تجدیدارائههای کوچکتر یا دستکاری کمتر

سود دارند. شارب (۲۰۰۷) در تحقیقی به بررسی این موضوع پرداخته است که آیا شرکت‌ها زمان و شیوه افشا تجدید ارائه خود را از قبل سیاست‌گذاری می‌نمایند؟ شرکت‌ها تجدید ارائه‌های مفادیر کاهنده بزرگ درآمد را با تاخیر اعلام می‌نمایند. شرکت‌ها معمولاً تعدیلات کوچک کاهنده سود را ترکیب و با نتیجه یک درآمد غیر مترقبه بزرگ به طور یکجا اعلام می‌نمایند. شرکت‌هایی که بیشتر مورد کنترل قرار می‌گیرند دارای تاخیر کمتری در خصوص افشا تجدید ارائه هستند و تجدید ارائه‌های ناقص کمتری نیز انجام می‌دهند.

### مبانی نظری و فرضیه پژوهش

در ایران اختلاف معناداری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی وجود دارد. برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافتهای مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، غیر متعارف بودن هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه‌ها، مغایرتهای استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی و بسیاری دلایل دیگر هر کدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی باشد. که این دلیل می‌تواند تجدید ارائه صورت‌های مالی را به دلیل شناسایی نادرست هزینه‌ها و بهای تمام شده در ایران را افزایش دهد با توجه به اینکه این طبقه شامل تجدید ارائه‌های ناشی از رفتار نامناسب مربوط به بدهی‌های مالیاتی، ذخایر مالیات بر درآمد، و دیگر اقلام مربوط به مالیات نیز می‌باشد. (باباجانی، عبدی، ۱۳۸۹)

از طرف دیگر کشور ایران از جمله کشورهای ریسک‌گریز و محافظه‌کار می‌باشد (نوروش و دیانتی ۱۳۸۲) بنابر این با توجه به مباحث فرهنگی و شرایط خاص اقتصادی موجود در کشور ایران می‌توان گفت شرکت‌های ایرانی کمتر تمایل به تجدید ارائه از طریق متورم کردن درآمد دارند و انتظار بر این است بدون در نظر گرفتن بحث مربوط به تشخیص مالیات نیز تجدید ارائه صورت‌های مالی از طریق شناسایی نادرست هزینه‌ها و بهای تمام شده، بخش اصلی رقم تعدیلات سنواتی باشد. طبق تحقیقی که توسط GAO در آمریکا در سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۲ شناسایی نادرست درآمد و در سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۶ تشخیص نادرست بهای تمام شده و

هزینه‌ها دلیل اصلی تجدید ارائه صورت‌های مالی بوده است (GAO-2006). در تحقیقی (عبدالله، ۲۰۱۰) که در مالزی در رابطه با دلایل تجدید ارائه صورت‌های مالی انجام گرفته شناسایی نادرست هزینه‌ها و بهای تمام شده و موارد دیگر (توضیح درنگاره ۱) بیشترین دلایل تجدید ارائه صورت‌های مالی را به خود اختصاص داده‌اند.

**فرضیه پژوهش:** بر اساس طبقه‌بندی GAO، تجدید ارائه‌های ناشی از شناسایی نادرست بهای تمام شده یا هزینه‌ها (با در نظر گرفتن شناسایی نادرست مالیات و بدون در نظر گرفتن شناسایی نادرست مالیات توسط شرکت‌ها در این طبقه)، بخش اصلی (بیشتر از بقیه موارد ارائه شده در نگاره GAO) رقم مربوط به تعدیلات سنواتی می‌باشند.

### روش‌شناسی پژوهش

جامعه و نمونه آماری جهت بررسی ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران به شرح زیر می‌باشد:

جامعه آماری این تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که حداقل تا سال ۱۳۸۵ توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و در طول سال‌های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۰ اقدام به تجدید ارائه صورت‌های مالی خود نموده باشند. جهت بررسی ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی ۴۸ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را با توجه به موارد زیر انتخاب کردیم:

- حداقل تا سال ۱۳۸۵ توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و در طول سال‌های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۰ اقدام به تجدید ارائه صورت‌های مالی خود نموده باشند و اطلاعات مورد نیاز از جمله گزارش حسابرسی و یاداشتهای توضیحی همراه صورت‌های مالی به منظور استخراج داده‌های مورد نیاز در دسترس باشد.
- با توجه به ماهیت و طبقه‌بندی متفاوت اقلام صورت‌های مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه و واسطه‌گری مالی نسبت به شرکت‌های تولیدی، شرکت‌های جامعه آماری نباید جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بیمه و بانک‌ها باشند.

## ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران؛ براساس...

- در بازه زمانی تحقیق (۱۳۸۶-۱۳۹۰) بیش از یک بار صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده و رقم مربوط به تعدیلات سنواتی آن‌ها بیش از ۵ درصد سود عملیاتی باشد.
- با در نظر گرفتن شرایط ذکر شده نمونه‌گیری به روش حذفی انجام گرفته و تعداد ۴۸ شرکت جهت آزمون فرضیه انتخاب شده‌اند. ماهیت اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی برای شرکت‌هایی که تجدید ارائه انجام داده‌اند از صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه حسابرسی شده در طول سال‌های ۱۳۸۶-۱۳۹۰ استخراج شده‌اند. اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی طبق طبقه‌بندی GAO (نگاره ۱) برای نمونه مورد نظر که ۴۸ شرکت را شامل می‌شود بررسی و دسته بندی شده‌اند و نسبت فراوانی هر طبقه به کل، محاسبه گردیده است. یافته‌ها با استفاده از نرم افزار Excel سازمان دهی شده است.



نگاره (۱): طبقه‌بندی GAO از تجدید ارائه صورت‌های مالی

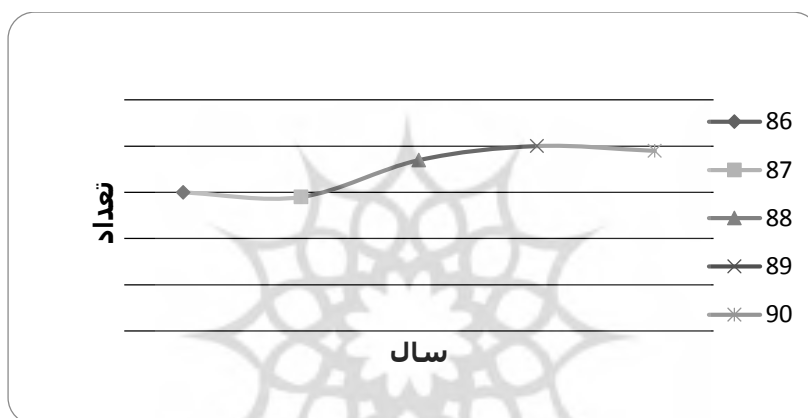
طبقه	شرح
تحصیل و ادغام	این مورد دربرگیرنده، تجدید ارائه در رابطه با تحصیل و ادغامی که به طور نادرست محاسبه شده‌اند است. به عنوان مثال، روش‌های حسابداری به طور اشتباه استفاده می‌گردند، یا سود و زیان مربوط به تحصیل کمتر و یا بیشتر از واقع بیان کرده است. تجدید ارائه‌های مربوط به تحصیل و ادغام و قطع شناخت زمانی که روش‌ها به طور مناسب و درست به کار برده می‌شوند را دربر نمی‌گیرد.
بهای تمام شده یا هزینه	این طبقه شامل تجدید ارائه‌های ناشی از شناسایی نادرست بهای تمام شده یا هزینه‌ها می‌شود. به عنوان مثال سرمایه‌ای کردن نادرست مخارج یا موارد اشتباه دیگر که منجر به گزارشات اشتباه بهای تمام شده می‌شود. همچنین شامل تجدید ارائه‌های ناشی از رفتار نامناسب مربوط به بدهی‌های مالیاتی، ذخایر مالیات بر درآمد، و دیگر اقلام مربوط به مالیات می‌باشد.
فرایند تحقیق و توسعه	تجدید ارائه‌هایی که از روش‌های حسابداری نامناسب برای ارزش‌گذاری تحقیق و توسعه در زمان تحصیل استفاده می‌شود.
موارد دیگر	شامل تجدید ارائه‌هایی است که در سایر طبقات قرار نمی‌گیرد. به عنوان مثال مواردی که در این طبقه قرار می‌گیرد، شامل تجدید ارائه‌های ناشی از ذخایر ناکافی زیان وام، استهلاک وام و حسابداری نامناسب وام‌ها و موارد دیگر می‌باشد.
طبقه بندی مجدد	تجدید ارائه‌های ناشی از طبقه بندی نادرست اقلام حسابداری در صورت‌های مالی می‌باشد. شامل تجدید ارائه‌هایی مثل پرداختهای بدهی که به عنوان سرمایه‌گذاری طبقه بندی می‌شوند.
معاملات با اشخاص وابسته (معاملات بین گروهی)	تجدید ارائه‌های مربوط به افشای ناکافی و یا حسابداری نامناسب روابط و معاملات درگیر (درآمدها، هزینه‌ها، بدهی‌ها یا دارایی‌ها) در بخش‌های مربوط به شرکت می‌باشد. این طبقه شامل موارد مربوط به شرکت‌ها با اهداف خاص می‌باشد.
تجدید ساختار- دارایی‌ها- موجودی کالا	این طبقه شامل تجدید ارائه‌های مربوط به خسارات دارایی‌ها، اشتباهات مربوط به حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها، زمانبندی استهلاک دارایی‌ها، سرقفلی، ارزیابی موجودی‌ها و تجدید ساختارها می‌باشد.
شناسایی درآمد	این طبقه شامل تجدید ارائه‌های مربوط به حسابداری نامناسب درآمد می‌باشد مانند شناسایی نادرست درآمد و یا شناسایی درآمدهای موهومی و احتمالی یا قابل تردید می‌باشد و سایر موارد مربوط به اشتباهات شناسایی درآمد می‌باشد.
موارد مرتبط با اوراق بهادار	تجدید ارائه‌های مربوط به حسابداری نامناسب مشتقات و آپشن‌ها و اوراق بهادار قابل تبدیل دیگر می‌باشد.



## یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا روند تجدید ارائه صورت‌های مالی در بازه زمانی تحقیق و سپس ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران بررسی شده است.

نمودار ۱ روند تجدید ارائه صورت‌های مالی را از سال ۸۶ تا ۹۰ در میان شرکت‌های نمونه پژوهش نشان می‌دهد. همانطور که نمودار نشان می‌دهد تعداد تجدید ارائه صورت‌های مالی سال به سال افزایش می‌یابد. این نمودار نشان می‌دهد که شرکت‌ها نه تنها تجدید ارائه صورت‌های مالی خود را کاهش نداده بلکه آن را افزایش نیز داده‌اند.



نمودار (۱): روند تجدید ارائه صورت‌های مالی

از ۴۸ شرکت بررسی شده در این تحقیق که دارای بیشترین مقدار مربوط به تعدیلات سنواتی نسبت به شرکت‌های دیگر بودند ۷۳٪ تجدید ارائه‌ها، مربوط به هزینه‌ها و بهای تمام شده می‌باشد. طبق تجدید ارائه‌های ناشی از شناسایی نادرست بهای تمام شده یا هزینه‌ها می‌شود. به عنوان مثال طبقه بندی GAO (نگاره ۱) هزینه‌ها و بهای تمام شده شامل مواردی مثل سرمایه‌ای کردن نادرست مخارج یا موارد اشتباه دیگر که منجر به گزارشات اشتباه بهای تمام شده می‌شود، همچنین شامل تجدید ارائه‌های ناشی از رفتار نامناسب مربوط به بدهی‌های مالیاتی، ذخایر مالیات بر درآمد، و دیگر اقلام مربوط به مالیات می‌باشد. نمودارهای ۲، ۳ دلایل تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی در ایران را طبق طبقه بندی GAO نشان می‌دهد. نتایج بر اساس ۴۲۶ مورد از

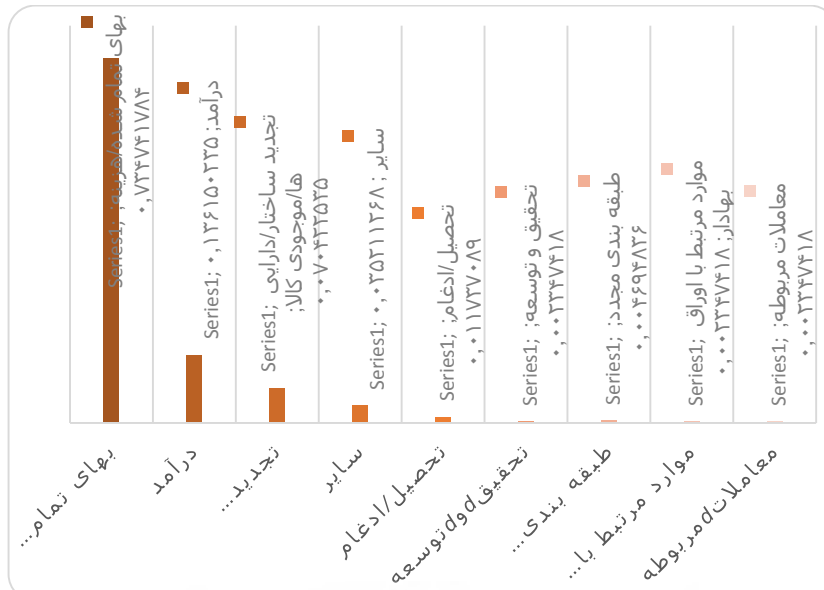
دلایل تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی در طی سال‌های ۱۳۸۵-۱۳۹۰ در رابطه با ۴۸ شرکت که دارای بیشترین مقدار تعدیلات سنواتی می‌باشند، گردآوری شده است. (نگاره ۲ نتایج ماهیت تعدیلات سنواتی را طبق طبقه‌بندی GAO نشان می‌دهد). همانطور که در بالا نیز اشاره شد، ۷۳٪ تجدید ارائه‌های بررسی شده در این تحقیق مربوط به طبقه هزینه‌ها و بهای تمام شده می‌باشد که تقریباً ۵۳٪ این طبقه مربوط به شناسایی نادرست مالیات توسط شرکت‌ها می‌باشد. نمودار ۲ نتایج را با در نظر گرفتن تمامی دلایل نمایش می‌دهد و نمودار ۳ نتایج را بدون در نظر گرفتن بخش مربوط به مالیات در طبقه هزینه‌ها و بهای تمام شده نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد حتی بدون در نظر گرفتن مالیات در طبقه بهای تمام شده و هزینه‌ها نیز این طبقه بیشترین درصد (۵۶٪) از دلایل تجدید ارائه صورت‌های مالی را به خود اختصاص داده است. بعد از طبقه هزینه‌ها و بهای تمام شده، طبقه شناسایی درآمد بیشترین زمینه برای تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. بنابراین نتایج نشان دهنده **تایید فرضیه** پژوهش می‌باشند.

نگاره (۲): نتایج تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی در ایران بر اساس طبقه‌بندی

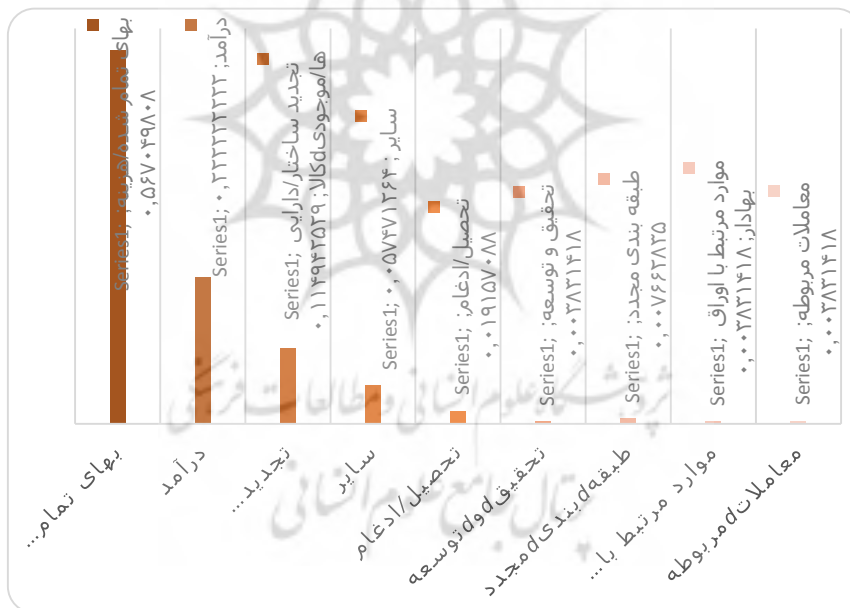
GAO

طبقه	فراوانی هر طبقه (با مالیات)	درصد هر طبقه (با مالیات)	فراوانی هر طبقه (بدون مالیات)	درصد هر طبقه (بدون مالیات)
هزینه و بهای تمام شده	۳۱۳	۵۷.۷۳٪	۱۴۸	۷۰.۵۶٪
درآمد	۵۸	۱۳.۶۱٪	۵۸	۲۲.۲۲٪
تجدید ساختار - دارایی‌ها - موجودی کالا	۳۰	۷٪	۳۰	۱۱.۵٪
موارد دیگر	۱۵	۳.۵٪	۱۵	۷.۵٪
تحصیل و ادغام	۵	۱.۲٪	۵	۲.۴٪
فرایند تحقیق و توسعه	۱	۰.۲۳٪	۱	۰.۴٪
طبقه بندی مجدد	۲	۰.۵٪	۲	۰.۸٪
موارد مرتبط با اوراق بهادار	۱	۰.۲۳٪	۱	۰.۴٪
معاملات مربوطه	۱	۰.۲۳٪	۱	۰.۴٪
کل	۴۲۶	۱۰۰٪	۲۶۱	۱۰۰٪

## ماهیت تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران؛ براساس...



نمودار (۲): دلایل تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران بر اساس طبقه بندی GAO.



نمودار (۳): دلایل تجدید ارائه صورت‌های مالی بر اساس طبقه بندی GAO بدون در نظر گرفتن مقدار مربوط به مالیات در طبقه هزینه‌ها و بهای تمام شده.

تجدید ارائه صورت‌های مالی در بیشتر موارد ناشی از اشتباهات در شناسایی و تعیین ارقام صورت‌های مالی است و این موضوع می‌تواند قابل اتکا بودن، مربوط بودن و به موقع بودن صورت‌های مالی را خدشه دار نماید. در این صورت هدف اصلی حسابداری که همانا تعیین اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است نیز خدشه دار می‌شود بنا بر این بحث تجدید ارائه صورت‌های مالی باید مورد توجه قرار گیرد و دلایل اصلی تجدید ارائه صورت‌های مالی شناسایی و رفع گردد. در این تحقیق سعی شده است ماهیت اقلام مربوط به تعدیلات سنواتی با توجه به طبقه‌بندی GAO دسته بندی گردد. با بررسی صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده در طول بازه زمانی ۵ سال تحقیق به این نتایج رسیدیم که گرچه شرکت‌ها به دلایل مختلفی صورت‌های مالی شان را تجدید ارائه می‌کنند، شناسایی نادرست بهای تمام شده و هزینه‌ها، دلیل اصلی تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران است. و تشخیص و شناسایی نادرست مالیات مهم ترین دلیل فراوانی بالای این طبقه نسبت به سایر طبقات می‌باشد همچنین بدون در نظر گرفتن مالیات در این طبقه نیز طبقه بهای تمام شده و هزینه‌ها اصلی ترین دلیل تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. و همچنین روند تجدید ارائه صورت‌های مالی نشان می‌دهد که تعداد تجدید ارائه صورت‌های مالی هر ساله افزایش می‌یابد. که باید توسط مجامع حرفه‌ای توجه فراوانی به این موضوع گردد.

اگرچه شرکت‌ها به دلایل مختلفی صورت‌های مالی شان را تجدید ارائه می‌کنند، وضعیت مالی کشورها، قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری و توجه بیشتر به قوانین مالی و حسابداری در کشورها می‌تواند این دلایل را تحت تاثیر قرار دهد (سندرا والر و شلتون، ۲۰۱۰). یک پیشنهاد به بورس اوراق بهادار، شرکت‌ها را ملزم به پر کردن فرمی مانند  $k^{\circ}$  جهت شفافیت اطلاعاتی در رابطه با تجدید ارائه صورت‌های مالی بکند. همچنین ضعف موجود در قوانین مالیاتی (ضعف موجود در تشخیص و شناسایی الزام برای ارائه درست و به موقع اطلاعات) نیز عاملی بر تجدید ارائه فراوان صورت‌های مالی است که نیاز به توجه و بررسی بیشتر را می‌طلبد.

### پی نوشت

۱	International Standard Board	Accounting	۴	International Financial Reporting Standard
۲	Financial Standards Board	Accounting	۵	generally accepted accounting principles
۳	United States Accounting Office	General	۶	Sandra Waller Shelton

### منابع

- رفیعی، افسانه. (۱۳۹۰) "شناسایی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران". مجله دانش حسابداری، سال سوم، شماره ۹، صفحات ۱۶۷ تا ۱۹۴.
- سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸، استانداردهای حسابداری.
- سجادی، سید حسین. (۱۳۸۳) "رابطه تعدیلات سنواتی صورت‌های مالی با قیمت سهام، اندازه و عمر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه بررسی‌های اقتصادی. دوره ۱، شماره ۱. صفحات ۶۳ تا ۸۷.
- سروری، صمد. (۱۳۸۵) "شناخت و بررسی ماهیت و ساختار تعدیلات سنواتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران".
- نजारزاده، محمد حسین (۱۳۸۸) "بررسی عکس العمل بازار سرمایه ایران نسبت به تجدید ارائه صورت‌های مالی". فصلنامه بررسی‌های حسابداری، صفحات ۷۵ تا ۹۶.
- نوروش، ایرج؛ دیانتی، زهرا. ۱۳۸۲، "بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳ صفحه ۳ تا ۴۰.
- هندریکسون، الدون اس؛ ون بردا، مایکل اف. (۱۳۸۵). تئوریهای حسابداری. ترجمه دکتر علی پارسائیان. انتشارات ترمه. تهران.
- Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting Journal 27, 187-192.
- Christine I. Wiedman, Kevin B. Hendricks. (2008). Firm Financial Reporting Quality Surrounding Restatements University of Waterloo.
- Dalia Marciukaityte, Samuel H. Szewczyk, and Raj Varma, (2009) Voluntary vs. Forced Financial Restatements: The Role of Board Independence Financial Analysts Journal. Volum 65, number5.

- David J. Flanagan, (2008). An overview of accounting restatement activity in the United States International Journal of Commerce and Management, Vol. 18 No. 4,
- Demirkan S. (2007) , Restatement Announcements and Investors Size Working Paper, University of Texas at Dallas.
- Erin A, Moore. (2004). The Effects of Financial Statement Restatements on Firms Financial Reporting Strategies .
- GAO, (2002) , Financial statement restatements; trends, market impacts, regulatory responses, and remaining challenges . Report to the chairman, committee on banking, housing, and urban affairs, U. S. Senate
- GAO, (2006) , Financial restatements; update of public company trends, market impacts, and regulatory enforcement activities .. Report to the chairman, committee on banking, housing, and urban affairs, U. S. Senate. On March 5, 2007
- Mohammad J. Abdolmohammadi, William J. Read, (2009). Corporate Governance Ratings and Financial Restatements: Pre and Post Sarbanes-Oxley Act Journal of Forensic & Investigative Accounting.
- Sandra Waller Shelton, IFRS and U. S. GAAP: Assessing the impact of reporting incentives on firm restatements in foreign and U. S. markets
- Shamsul Nahar, Abdullah, (2010). Financial restatements and corporate governance among Malaysian listed companies . Managerial Auditing Journal.