

مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز
دوره بیست و دوم، شماره دوم، تابستان ۸۴ (پیاپی ۴۳)
(ویژه‌نامه حسابداری)

بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر
حسابرسان مستقل

دکتر غلامحسین مهدوی* نریمان کارجوی رافع**

دانشگاه شیراز

چکیده

هدف از این مقاله، بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل است. به منظور آزمون کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل، شش فرضیه ارائه شده است. ابزار مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، پرسش‌نامه است و برای آزمون هر یک از فرضیه‌ها ۶ تا ۷ پرسش طراحی و بین جامعه آماری توزیع شد.

نتایج به دست آمده از پژوهش نشان می‌دهد که استانداردهای ملی حسابداری که سازمان حسابداری آن را تدوین و وزارت امور اقتصادی و دارایی رعایت آن را الزامی کرده است، باعث افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل شده است. به عبارت دیگر بر اساس نتایج حاصل از شش فرضیه، پنج فرضیه، تأثیر تدوین استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل را تأیید کرده است و تنها یکی از فرضیه‌های پژوهش یعنی فرضیه ۴ این موضوع را تأیید نکرده است. از آنجا که افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل، به منزله بهبود نقش اعتباردهی آنان است، می‌توان نتیجه گرفت که تدوین استانداردهای ملی حسابداری گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابداری است و باید این کار با قوت هر چه بیشتر ادامه یابد.

واژه‌های کلیدی: ۱. استانداردهای ملی حسابداری ۲. اظهارنظر حسابرسان ۳. اعتباردهی ۴. حسابداری ۵. کیفیت.

۱. مقدمه

صورت‌های مالی حسابداری شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره درستی تهیه و ارائه‌ی گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی حسابداری را طبق استانداردهای حسابداری انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرس به ادعاهایی که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است، اعتبار می‌دهد و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (نیکخواه آزاد، ۱: ۱۳۷۹).

* استادیار حسابداری دانشگاه شیراز

** کارشناس ارشد حسابداری

استفاده‌کنندگان صورت‌ها و اطلاعات مالی مانند مدیران، سرمایه‌گذاران، مؤسسات اعتباری و بانک‌ها همواره می‌خواهند که این صورت‌ها بر اساس اصول و استانداردهای یکسان تهیه شود تا در مقایسه‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و تصمیمات خود دچار اشکال نشوند.

نیاز روزافزون کارکنان در حرفه حسابداری و حسابداری در ایران به اصول و ضوابطی هماهنگ که بتواند مشکلات و نهنجاری‌های موجود در تهیه صورت‌های مالی واحدهای تجاری و گزارش‌های حسابداری را کاهش دهد و چارچوب منطقی برای تهیه و ارائه گزارش‌های مالی و حسابداری فراهم آورد، یک واقعیت انکارناپذیر است (کمیتة تدوین رهنمودهای حسابداری، پیش‌گفتار: ۱۳۷۸).

قبل از تدوین استانداردهای ملی حسابداری در ایران، پراکندگی در مورد مینا قراردادن استانداردهای حسابداری در بین حسابرسان وجود داشت. این مسأله باعث می‌شد تا هر فرد یا هر گروه از حسابرسان، برحسب وابستگی سازمانی یا اداری از استانداردهای حسابداری بین‌المللی، انگلیسی و یا آمریکایی استفاده کنند. این پراکندگی در استفاده از استانداردهای متفاوت حسابداری به ارائه گزارش‌هایی با روش‌ها و نتایج متفاوت می‌انجامید. وحدت رویه شکلی و محتوایی در گزارشگری حسابداری در ایران وجود نداشت و همه این‌ها در مجموع، تأثیر نامطلوب بر اقتصاد کشور داشت (حسابدار، ۳۳: ۱۳۷۱).

سازمان حسابداری در راستای ایفای وظیفه قانونی و تخصصی خود، اقدام به تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابداری کرد و بدین ترتیب، نشریه‌های شماره‌های ۹۶ و ۱۰۶ خود را تحت عنوان رهنمودهای حسابداری در سال‌های ۱۳۷۳ و ۱۳۷۵ منتشر و برای نظرخواهی در اختیار صاحب‌نظران قرار داد.

با توجه به پیشنهادها و آرای اعضای حرفه و دیگر علاقه‌مندان، مجموعه رهنمودهای حسابداری، پس از اصلاح در قالب نشریه شماره ۱۲۲ و پس از تصویب مراکز قانونی، به عنوان نخستین مجموعه رسمی از رهنمودها از اول سال ۱۳۷۸ برای مدت دو سال اجرا شد. در سال ۱۳۸۰ استانداردهای حسابداری در قالب ۱۸ استاندارد، نشریه شماره ۱۴۵ بر اساس مصوبه مجمع عمومی سازمان حسابداری و بیانیه وزارت امور اقتصادی و دارایی برای صورت‌های مالی که شروع دوره‌های مالی آن‌ها از اول سال ۱۳۸۰ به بعد است، عملی شد. نشریه ۱۴۵ در سال ۱۳۸۱ با عنوان شماره ۱۶۰ در برگیرنده ۲۲ استاندارد منتشر شد.

هر چند که در تدوین اصول و ضوابط پیش‌گفته حسابداری، تلاشی جدی و مستمر برای دریافت نظرات جامعه حرفه‌ای اعمال شده است اما این اصول و ضوابط باید در عمل کارایی خود را نشان دهد.

بعد از تدوین استانداردهای ملی حسابداری و مدتی پس از اجرای آن پرسش‌ها و ابهاماتی مطرح شده است. یکی از این پرسش‌ها میزان تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان است. این مقاله به دنبال پاسخ دادن به این پرسش و برخی دیگر از ابهامات مطرح شده و همچنین ارائه نتیجه مناسب از تدوین استانداردها در حرفه حسابداری و حسابداری است که سرانجام منجر به شناسایی سودمندی استانداردهای ملی حسابداری نیز می‌شود. در این مقاله، نخست به بررسی ادبیات موضوع پرداخته می‌شود؛ سپس فرضیه‌ها و روش پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد و در پایان به تجزیه و تحلیل یافته‌ها و ارائه نتایج پرداخته می‌شود.

۲. پیشینه پژوهش

۲.۱. کیفیت حسابداری

در فرهنگ معین، کیفیت به معنای چگونگی و چونی آمده است (معین، ۳۱۵۵: ۱۳۷۵). در فرهنگ فارسی عمید نیز کیفیت، به معنای چگونگی، چونی، صفت و خالتی است که در چیزی وجود دارد (عمید، ۹۹۵: ۱۳۷۶). کلی بودن مفهوم کیفیت مانع از این می‌شود که همگان تصور واحدی نسبت به آن داشته باشند و تعریفی از کیفیت که همگان آن را بپذیرند، قابل ارائه باشد. مفهوم کیفیت در طول تاریخ، در ادبیات، دین، فلسفه، علم و صنعت به اشکال گوناگون مطرح شده و مورد بحث قرار گرفته است؛ به گونه‌ای که از دیدگاه صاحبان اندیشه در هر یک از عرصه‌های ادبی، فلسفی، تولید، بازاریابی و فروش، مفاهیم ویژه و متفاوتی دارد. برای مثال از دیدگاه مدیریت تولید، کیفیت عبارت است

از مطابقت ویژگی‌های کالا با استانداردهای پیش‌بینی شده؛ ولی از نظر بازاریابی و فروش، کیفیت به معنای مجموعه خصوصیات مورد انتظار مصرف کننده است که باید در کالا موجود باشد تا انگیزه خرید آن در مشتری ایجاد شود. از نظر فلاسفه نیز کیفیت، باید محسوس باشد و انسان در عمل به آن پی ببرد و میزان یاد شده، کمترین میزانی است که در خصوص کیفیت بین فلاسفه مورد توافق واقع شده است (منتقمی، ۱۱-۱۰: ۱۳۷۶).

از آنجایی که کیفیت حسابرسی، یک ساختار پنهان چند بعدی^۱ دارد، اندازه‌گیری آن در اساس مشکل است. بنابراین، تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی که در برگیرنده همه انواع حسابرسی و حسابرس باشد، وجود ندارد. دی‌آنجلو^۲ تعریف نسبتاً جامعی از کیفیت حسابرسی دارد که می‌تواند افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی رعایت و عملیاتی را نیز در بر گیرد. وی کیفیت حسابرسی را «احتمال کشف و گزارش تخلف در سیستم حسابداری صاحب‌کار توسط حسابرس تعریف می‌کند» (نقل از ریش، ۱: ۲۰۰۰).

۲.۲. پژوهش‌های انجام شده در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

یکی از علل توجه بیشتر، نسبت به کیفیت اظهارنظر حسابرس، توجه بیشتر استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی است. ارائه خدمات حسابرسی به طور عمده به دلیل منافع استفاده‌کنندگان است و معیارهای مقایسه، جهت حمایت از منافع آنان شکل گرفته است. استفاده‌کنندگان اطلاعات، تأمین نیاز اطلاعاتی‌شان، توجیه کننده وجود فرآیند گزارشگری در حسابرسی و گزارش حسابرسی است (نیکخواه آزاد، ۱: ۱۳۷۹).

از آنجا که نسبت دادن علیت مطلق در پژوهش‌های تجربی امکان‌پذیر نیست، برقراری یک رابطه علیتی مطلق، به عنوان یک استاندارد بر ارزیابی، بسیار فرضی است (نمازی، ۳۲: ۱۳۷۹). به همین دلیل، در این پژوهش تنها یکی از عواملی که بر کیفیت اظهارنظر حسابرس تأثیر می‌گذارد، مورد بررسی قرار می‌گیرد و آن تدوین استانداردهای ملی حسابداری، توسط سازمان حسابرسی است.

در پژوهش‌های داخلی و خارجی که در آن‌ها کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی بررسی شده است، پژوهشگران عوامل مختلفی را ذکر کرده‌اند. چون اندازه‌گیری کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل به طور مستقیم میسر نیست؛ پژوهشگران برای رسیدن به این مهم از طریق عواملی که منجر به افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرس می‌شود، این موضوع را بررسی کرده‌اند؛ به طوری که می‌توان اندازه مؤسسه حسابرسی، سیستم کنترل داخلی، تجربه حسابرس در جمع‌آوری شواهد، تخصص حسابرس در صنعت واحد مورد رسیدگی، اندازه واحد تجاری، وجود استانداردهای کنترل کیفیت و رعایت آن توسط حسابرسان، توانایی حسابرس، انگیزه‌های اقتصادی، تعداد دعاوی حقوقی علیه یک مؤسسه حسابرسی و استفاده از فن‌آوری در حسابرسی را نام برد، ما در ادامه به بررسی این عوامل می‌پردازیم.

یکی از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی است. دی‌آنجلو استدلال می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل این که تمایل به حفظ سابقه و اعتبار مطلوب خود در بازار دارند؛ از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند. از آنجایی که این قبیل مؤسسات دامنه گسترده‌ای از صاحب‌کاران را در اختیار دارند به خاطر از دست دادن یک یا چند صاحب‌کار، کیفیت حسابرسی خود را کاهش نمی‌دهند (نقل از ریش، ۳: ۲۰۰۰). داویدسون^۴ و نیو^۵، به این نتیجه رسیدند که مؤسسات بزرگ حسابرسی، به دلیل این که منابع بهتر و بیشتری برای آموزش حسابرسان خود دارند، آزمون‌های بیشتر و بهتری را انجام می‌دهند؛ بنابراین از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند (همان).

کریشن^۶ و شاپور^۷ نیز رابطه بین اندازه شرکت و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که مؤسسات بزرگ حسابرسی از کیفیت کار بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی برخوردارند. به عبارت دیگر، بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. در پژوهش ایشان هم‌چنین اندازه واحد مورد رسیدگی، سلامت مالی شرکت صاحب‌کار و درست‌کاری و صداقت صاحب‌کار از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیده شده است (کریشن و شاپور، ۲۶۶: ۲۰۰۰).

پا^۸ و یو^۹، سیستم کنترل داخلی را از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت اظهارنظر حسابرس می‌دانند (۳۳۳: ۲۰۰۰). در پژوهش دیگری شلتون^{۱۰} تجربه حسابرس در جمع‌آوری شواهد مربوط و غیر مربوط را، باعث تأثیر در کیفیت اظهارنظر

حسابرس می‌داند (۱۹۹۹: ۲۱۷). لیبی^{۱۱} و فردریک^{۱۲} نیز در پژوهشی که در سال ۱۹۹۰ میلادی انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که بین تجربه حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد. بدین معنی که حسابرسان با تجربه‌تر، درک و شناخت عمیق‌تری از اشتباهات موجود در صورت‌های مالی دارند و تصمیماتی که چنین حسابرسانی اتخاذ می‌کنند از کیفیت بالاتری برخوردار است (ریش، ۲۰۰۰: ۳).

به نظر ریش (۲۰۰۰) بین تخصص در صنعت و کیفیت گزارشگری رابطه مثبتی وجود دارد. به نظر وی، کیفیت گزارشگری اطلاعات، بازتاب کیفیت حسابرسی است. حسابرسانی که در شاخه‌ای از صنعت تخصصی دارند، به دلیل توانایی در شناخت و مورد توجه قرار دادن مسایل و مشکلات خاص صنعت از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند. افزون بر این، با گسترش تخصصی مؤسسات حسابرسی، حسابرسان انگیزه بیشتری برای نگه‌داشتن سطح بالای کیفیت حسابرسی به منظور حفظ اعتبار و سابقه خوب در صنعت دارند.

اندازه واحد تجاری نیز می‌تواند بر کیفیت اظهارنظر حسابرس تأثیر بگذارد؛ به طوری که در واحدهای اقتصادی کوچک، جدا نشدن وظایف و احتمال زیر پا گذاردن کنترل‌های داخلی توسط مدیر یا صاحب مؤسسه، پیوسته دشواری‌هایی را برای حسابرس به وجود می‌آورد. زیرا که کنترل‌ها یا ناقص است یا شواهد مربوط به اثربخشی آنها، کامل و صحیح بودن مدارک، کافی نیست (کمیته فنی سازمان حسابرسی، پیش‌گفتار: ۱۳۷۷).

یکی دیگر از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی و گزارش حسابرس، وجود استانداردهای کنترل کیفیت و رعایت آن توسط حسابرسان است. لنگری در پژوهشی به این نتیجه رسیده است که استانداردهای یادشده در ایران رعایت نمی‌شود (لنگری، ۱۵۷: ۱۳۷۹).

از دید حسابرسان، توانایی حسابرس و انگیزه‌های اقتصادی نیز از جمله عواملی است که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد. از دیگر عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، مبلغ قرارداد است که حسابرسان ممکن است برای از دست ندادن دستمزد حسابرسی آینده از تحریف‌های با اهمیت، چشم‌پوشی کنند. عامل دیگری که حاکی از کیفیت حسابرسی انجام شده به وسیله مؤسسه حسابرسی است، تعداد دعاوی حقوقی است که علیه یک مؤسسه حسابرسی مطرح شده است. برای مثال، چنان‌چه تعداد بسیار اندکی دعوی حقوقی علیه مؤسسه حسابرسی مطرح شده باشد و یا مؤسسه‌ای به ندرت در اظهارنظر حسابرسی خود تجدیدنظر کند، از نظر کیفیت حسابرسی در رتبه بالایی قرار دارد. در پژوهشی که به وسیله لیس^{۱۳} و واتس^{۱۴} در سال ۱۹۹۴ میلادی انجام شد؛ رابطه بین دعاوی حقوقی و کیفیت حسابرسی مورد آزمون قرار گرفت. آنان در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسانی که از فن‌آوری حسابرسی ضعیف‌تری استفاده می‌کنند، ممکن است بیشتر که دعاوی حقوقی علیه آنها اقامه شود (ریش، ۱: ۲۰۰۰). در این پژوهش به بررسی یکی دیگر از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان پرداخته می‌شود و آن تدوین استانداردهای حسابداری است.

۲.۳. ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری

قبل از پرداختن به بحث در باره ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری، ابتدا اصطلاح استاندارد تعریف می‌شود. استاندارد در فرهنگ لغت آکسفورد به این صورت تعریف شده است: «اصلی که اغلب در قضاوت، اندازه‌گیری و غیره مورد استفاده قرار می‌گیرد و به وسیله آن می‌توان اشیاء را مورد قضاوت قرار داد» (هرن‌بای^{۱۵} و راس^{۱۶}، ۵۹۰: ۱۹۹۶). استاندارد، معیار، مقیاس، محدودیت و وسیله سنجش کمیت و کیفیت کالاها، خدمات و رفتارهاست (امانی، ۱۰: ۱۳۸۱). مفهوم لغوی استاندارد، نمونه، قاعده، اصل و مقیاس تصویب شده هر چیزی است که به عنوان مبنایی برای مقایسه پذیرفته شود (عمید، ۱۳۴: ۱۳۷۶).

استاندارد کردن به معنای قانون‌مند شدن و مطابقت با اصول و ضوابط علمی و فنی است. با توجه به مفاهیم یاد شده، مطابقت کالا، خدمات، آئین کار، سیستم کیفیت یا هر امری با استاندارد بدین معناست که در آن موارد، قواعد، اصول و مقررات ویژه‌ای رعایت شده باشد.

استانداردهای حسابداری یکی از ابزارهای حسابداری است. استفاده از این ابزارها، کاروز را در اجرای دقیق وظیفه خود یاری می‌دهد. استاندارد، ملاک توافق شده‌ای برای بازشناختن عمل شایسته در یک وضعیت خاص است. مبنایی،

برای مقایسه و قضاوت است. استاندارد مبدأ حرکتی است برای مواردی که دگرگونی عمل کردن در وضع و اوضاع معین موجه است. استانداردها برای آن نیست که کارورز را در درون مرزهای نرمش ناپذیر محبوس کند؛ بلکه برای آن است که به مانند راهنشان‌هایی به سوی حقیقت، صداقت و رفتار منصفانه به کار آید (تیموری، ۲۲۰: ۱۳۸۰).

به عبارت دیگر، اصطلاح استاندارد حسابداری به معنای رهنمود است؛ ولی سر و کارش با روش‌هایی است که در این صورت می‌تواند آغازگر مرحله جدیدی باشد. استاندارد عامل جهت‌گیری به سوی عملی دست‌یافتنی با کیفیت برتر است؛ بدون این که دگرگونی‌ها و رویه‌های مورد استفاده در عمل را نفی کند. بنابراین، استاندارد‌ها، عمل را محدود نمی‌کند؛ بلکه منجر به بهترین تصمیم‌گیری‌ها می‌شود، بی‌آنکه برای دست نیافتنی بودن بهترین‌ها کیفی منظور کند. اعتبار استاندارد حسابداری نه از قدرتی است که پیروی از آن را الزامی کند؛ بلکه از آنجاست که استاندارد نتیجه شور و مشورت سنجیده کسانی است که دارای دانش خاص و قضاوت پخته در حسابداری هستند. استانداردها باید تا اندازه‌ای رسمی‌تر و بسیار ملزم‌کننده‌تر از حرف‌ها، رسوم و قواعد باشد بیشترین اعتبارشان به این دلیل است که این‌ها نتیجه‌گیری‌های مسوول مرجع با صلاحیت بوده است (همان، ۲۵۱).

پیشرفت سریع ارتباطات و گستردگی بازارهای سرمایه در سطح جهان، ضرورت ثبات رویه در حسابداری و حسابرسی و همچنین یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی را اجتناب‌ناپذیر ساخته است. استفاده‌کنندگان صورت‌ها و اطلاعات مالی مانند مدیران، سرمایه‌گذاران، مؤسسات اعتباری و بانک‌ها، همواره می‌خواهند که این صورت‌ها بر اساس اصول و استانداردهای یکسان تهیه شود تا در مقایسه‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و تصمیم‌های خود دچار اشکال نشوند (ثابت مظفری، ۳۷: ۱۳۸۱). یکی از مهم‌ترین نیاز، ارائه اطلاعات مالی با ویژگی‌های کیفی مربوط و قابل اعتماد، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن‌ها در عمل است. اطلاعات صورت‌های مالی، زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، شایسته توجه بودن، بدین مفهوم که شخصی مستقل، شایسته و بی‌طرف، نسبت به میزان اعتبار اطلاعات مالی است صورت‌های مالی، اظهارنظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد. در سیستم‌های (اجتماعی-اقتصادی) کنونی وظیفه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به حسابرسان واگذار شده است. ایفای این مسؤلیت خطیر که در بردارنده ارائه خدمات مطمئن به جامعه است باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای خاص و مدونی انجام شود (کمیته فنی سازمان حسابرسی، پیش‌گفتار: ۱۳۷۷).

یکی از مسایل اساسی در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، ترویج و اشاعه فرهنگ پاسخ‌گویی است که باعث پدیدآمدن نظام حسابداری و حساب‌خواهی می‌شود و این مسأله به اهرم‌های قانونی بستگی دارد که دولت‌ها باید برای نظم بخشیدن به فعالیت‌های اقتصادی با وضع قانون‌های مناسب، این گونه نظام‌ها را پدید آورند و نقش و جایگاه کارگزاران آن را نیز مشخص کنند. بدین صورت که شرکت‌ها و واحدهای تجاری وظیفه و مسؤلیت خود را در زمینه تهیه صورت‌های مالی بر پایه استانداردها و ضابطه‌های مربوط به طور کامل انجام دهند و حسابرس پس از بررسی صورت‌های مالی نسبت به رعایت اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری در تهیه آنها و این‌که آیا نمایانگر وضعیت مالی و یا نتیجه عملکرد مؤسسه هست یا نه؛ قضاوت کند. بنابراین، صورت‌های مالی، نخبیت باید بر پایه استانداردهای پذیرفته شده تهیه شده باشد تا بتوان آنها را حسابرسی کرد. در برخی از موارد تلاش بر این بوده است که این معیارها (استانداردها) صریح باشد؛ مانند اصول پذیرفته شده حسابداری که به عنوان معیار در حسابرسی صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. ماتز^{۱۷} و شرف^{۱۸} در مورد اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار در حسابرسی مالی که از توافق همگانی برخوردار است، چنین می‌نویسند:

حسابرسان به منظور «منصفانه» بودن صورت‌های مالی اساسی ارائه شده باید معیارهایی در اختیار داشته باشند. این معیارها همان اصول پذیرفته شده حسابداری است. اگرچه حسابرسی و حسابداری دو رشته مجزا ولی به هم پیوسته‌اند، ارتباط حسابداری و حسابرسی، استقانه حسابرسی از اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان «معیار منصفانه

بودن» اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی است. در صورت نبود اصول پذیرفته شده حسابداری، معیاری برای قضاوت در باره منصفانه بودن صورت‌های مالی ارائه شده وجود نخواهد داشت. چنانچه قضاوت حسابرسان بر مبنای معیارهای از قبل تعیین شده نباشد، قضاوتی شخصی است و هیچ گونه ارزشی ندارد. اگرچه سیر تکاملی تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری مطلوب نیست؛ ولی نبود همین استانداردها باعث می‌شود که حسابرسان هیچ‌گونه معیاری برای تشخیص منصفانه بودن اطلاعات مالی ارائه شده در اختیار نداشته باشند (نیکخواه آزاد، ۱: ۱۳۷۹).

بر اساس اولین استاندارد گزارشگری حسابرسی، گزارش حسابرس باید تصریح کند که صورت‌های مالی واحد تجاری مورد حسابرسی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا خیر. در نتیجه، حسابرسان مستقل باید مطابقت صورت‌های مالی را با استانداردهای حسابداری بررسی کنند تا بتوانند در گزارش خود آشکارا به آن اشاره داشته باشند. بدون وجود معیارهای قضاوت که در مورد آن اجماع وجود داشته باشد، حسابرس ناچار به استفاده از معیارهای شخصی استوار بر دیدگاه نظری خویش است. به تبع آن، قضاوت‌هایی که مبتنی بر معیارهای شخصی باشد، فاقد ارزش است. در حالی که برای استفاده در حسابرسی مستقل که مخاطبانش گروه‌های متفاوت برون سازمانی است، وجود یک معیار مشخص و از قبل تعریف شده‌ای که در مورد آن اجماع وجود داشته باشد، ضروری است (نیکخواه آزاد و مجتهدزاده، ۳۱: ۱۳۷۸).

ماتز و شرف در کتاب فلسفه حسابرسی، یکی از مفروضات بدیهی در تدوین تئوری حسابرسی را اصول پذیرفته شده حسابداری می‌دانند که در حسابرسی مالی معیار قضاوت «مطلوبیت» تشخیص داده شده است. فقدان این اصول به عنوان معیار، باعث می‌شود تا حسابرسان، معیار از قبل تعیین شده و یکنواختی جهت قضاوت نداشته باشند و قضاوت آنان شخصی و فاقد ارزش کامل باشد (۴۲: ۱۹۶۱).

قبل از تدوین استانداردهای ملی حسابداری در حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به دلیل نبود استانداردهای ملی حسابداری از استانداردهای متداول در جامعه حرفه‌ای کشور استفاده می‌شده است و چون پیروی از مفاهیم مشترک معمول نبوده و بعضاً استانداردهای مجامع حرفه‌ای خاصی پیروی می‌شده است، نمی‌شد گزارش‌های حسابرسان را با هم قیاس کرد. (فصل‌نامه حسابرسی، ۳۶: ۱۳۷۸) هم‌چنین از آن‌جا که اظهارنظر حسابرسان مستقل در قالب گزارش حسابرسی و بند شرطها بر روی قیمت سهام و هم‌چنین تحلیل اطلاعات توسط تحلیل‌گران مالی و یا کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد و باعث می‌شود که نتایج به دست آمده از حسابرسی ابعاد گسترده‌ای در سطح ملی داشته باشد، ضرورت به کارگیری استانداردهای حسابداری جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرس بیش از پیش است. بدین ترتیب است که مدیر عامل سازمان حسابرسی (آقای فاطمی) در سمینار کاربرد استانداردهای حسابداری برای درک و تفاهم در زمینه مسایل در حرفه، داشتن یک زبان مشترک را ضروری دانست و افزود «این زبان مشترک در حرفه جز با تدوین استانداردها و ضوابطی که هماهنگ با این بخش از حرفه در جهان باشد، میسر نیست» (فصل‌نامه حسابرسی، ۷: ۱۳۷۹).

۴.۲. پژوهش‌های انجام شده درباره ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری

حسابداری رشته‌ای است که با شناخت، اندازه‌گیری و گزارش کردن اطلاعات اقتصادی سر و کار دارد. اگر اصول و ضوابطی برای این فرآیند مشخص نشود، موجب اختلال در گزارشگری خواهد شد و کیفیت تصمیم‌های اقتصادی بر پایه این اطلاعات مطلوب نخواهد بود. این موضوع، آثار نامطلوبی در سطح خرد و کلان اقتصادی بر جای خواهد گذاشت (کشیری، ۶۴: ۱۳۷۸). بنابراین، استانداردهای حسابداری به منظور همسان‌سازی رویه‌های حسابداری تدوین می‌شود. این استانداردها شامل تعاریفی از مفاهیم حسابداری است که نقش آنها، هدایت قضاوت‌های انجام شده در عمل است (هرنسکی^{۱۹} و هوگتن^{۲۰}، ۱۲۳: ۲۰۰۱).

کثیری (۱۳۷۸) از جمله عوامل توسعه نیافتن حسابداری در ایران را نبود استانداردهای حسابداری می‌داند و تدوین مجموعه هماهنگ و یکسان رهنمودهای حسابداری در ایران، توسط سازمان حسابرسی که از ابتدای سال ۱۳۷۸ در سطح کشور به انجام رسیده است را یکی از گام‌های مؤثر جهت برداشتن موانع توسعه حسابداری در ایران می‌داند (۱۳۷۸: ۶۴).

رحیمیان (۱۳۷۸: ۱۲۰) یکی از عوامل بازدارنده در پیشرفت حسابداری را نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌داند (رحیمیان، ۲۹: ۱۳۷۸). تالانه (۱۳۸۰) نیز استانداردگذاری در حسابداری را ابزار مناسبی برای همسان‌سازی رویه‌های حسابداری می‌داند. در واقع با استانداردگذاری، روش‌های حسابداری بهبود می‌یابد و در نتیجه، مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی بیشتر می‌شود.

طیبی (۱۳۷۲: ۹۸) دلایل رد یا مشروط شدن گزارش‌های حسابرسی در شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کرد و به این نتیجه رسید که یکی از دلایل ناهمخوانی اغلب گزارش‌های حسابرسی در نحوه عمل حسابرسان و در برخورد با موارد اشکال یکسان، فقدان استانداردهای حسابداری و حسابرسی با پشتوانه قانونی است.

جمشیدی (۱۳۷۲: ۱۱۲) نیز مشکلات بهره‌گیری از گزارش‌های حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را بررسی کرد و نتیجه گرفت که یکی از علت‌های بهره‌نگرفتن مناسب از گزارش‌های حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان می‌شود، فقدان استانداردهای ملی حسابداری است.

شیخ‌الاسلامی (۱۳۷۴: ۱۰۶) در بررسی کاربری استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای دنیا و انطباق آن با شرایط اقتصادی و اجتماعی ایران به این نتیجه رسید که فقدان استانداردهای ملی حسابداری و استفاده از استانداردهای متعدد وارداتی، علت همسن نبودن قضاوت حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی است. این ناهمسانی، باعث خدشه‌دار شدن نقش اعتباردهی حسابرس درباره صورت‌های مالی می‌شود و همچنین منجر به بند شرط‌هایی در گزارش حسابرسی می‌شود که مطلوبیت قضاوت حسابرس را کاهش می‌دهد.

طاهری (۱۳۷۸: ۱۲۱) در بررسی خود به این نتیجه رسیده است که فقدان استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی در ایران، موجب شده تا حسابداران برای تهیه صورت‌های مالی و حسابرسان به منظور تهیه گزارش حسابرسی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی سایر کشورها به ویژه آمریکا، انگلستان و کانادا استفاده کنند. با توجه به تفاوت‌های اساسی در ساختار اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی ایران با این کشورها استفاده از استانداردهای ذکر شده باعث به وجود آمدن مشکلاتی در برطرف کردن نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی می‌شود.

اسدی (۱۳۷۹: ۱۱۰) نیز دلیل استفاده از استانداردهای متعدد وارداتی را که منجر به ناهمسانی قضاوت حسابرسان در گزارش حسابرسی می‌شود را عدم تدوین استانداردهای ملی حسابداری می‌داند.

در پژوهشی که درباره بررسی حوزه‌های مسؤلیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل انجام شد، در حدود ۹۵٪ از پرسش‌شوندگان عقیده داشتند که حسابرسان مستقل، در زمینه تشخیص رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان مورد حسابرسی مسؤلیت دارند. تأکید بیشتر حسابرسان مستقل بر وجود این حوزه مسؤلیت به این دلیل است که این اصول که در خصوص آن‌ها اجماع وجود دارد، معیار مقایسه و قضاوت حسابرسان مستقل است و بدون ارزیابی رعایت آنها توسط بنگاه مورد حسابرسی امکان قضاوت برای حسابرسان وجود نخواهد داشت (نیکخواه آزاد و مجتهدزاده، ۵۵: ۱۳۷۸).

در پژوهش دیگری که تحت عنوان "مفروضات بنیادین در حسابرسی" انجام شد، نتیجه گرفته شد که حسابرس برای قضاوت در مورد ارائه منصفانه صورت‌های مالی باید استانداردهایی داشته باشد. این استانداردها از اصول پذیرفته شده حسابداری مشتق شده‌اند. حسابرس از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیاری برای قضاوت در مورد منصفانه بودن صورت‌های مالی استفاده می‌کند (سجادی، ۶۲: ۱۳۷۴). صالح‌نژاد (۱۳۷۶: ۱۱۴) نیز در پژوهش

خود نبود استانداردهای حسابداری و حسابداری را که شرکتها موظف به رعایت آنها باشند دلیل اصلی و بنیادی عمل متفاوت حسابرسان با موارد اشکال می‌داند.

۳. فرضیه‌های پژوهش

به منظور بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل، شش فرضیه به شرح زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفت:

- ۳.۱. مینا قراردادن استانداردهای ملی حسابداری توسط حسابرسان مستقل، جهت اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، باعث کاهش بند شرط در گزارش حسابداری می‌شود.
- ۳.۲. به کارگیری استانداردهای ملی حسابداری توسط حسابرسان، موجب همسانی و یکنواختی گزارش‌های حسابداری می‌شود.
- ۳.۳. استفاده حسابرسان از استانداردهای ملی حسابداری، حدود قضاوت حرفه‌ای آنان را مشخص می‌کند.
- ۳.۴. به کارگیری استانداردهای ملی حسابداری توسط حسابرسان، باعث کاهش زمان انجام حسابداری می‌شود.
- ۳.۵. مطابقت دادن صورت‌های مالی با استانداردهای ملی حسابداری، باعث هماهنگ شدن نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال می‌شود.
- ۳.۶. مطابقت دادن صورت‌های مالی شرکتها با استانداردهای ملی حسابداری، باعث افزایش قابلیت اتکای گزارش حسابداری می‌شود.

۴. روش پژوهش

روش انجام این پژوهش، روش پیمایشی است. از رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسش‌نامه است که در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است.

در جمع‌آوری اطلاعات برای این پژوهش از دو روش استفاده شده است. ابتدا برای تبیین موضوعی و تحقیقی پژوهش با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای اطلاعات جمع‌آوری شده است. سپس به روش میدانی پرسش‌نامه‌ای تدوین شد. به منظور حصول اطمینان منطقی از اعتبار (روایی) و قابلیت اطمینان (پایایی) پرسش‌نامه افزون بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب‌نظران از پیش آزمون استفاده شد. بنابراین، پرسش‌نامه اولیه بین ۲۰ نفر از مدیران حسابداری سازمان حسابداری توزیع شد و از آنان درخواست شد که ضمن پاسخ دادن به هر یک از پرسش‌های پرسش‌نامه، نظر خود را در مورد محتوای پرسش‌های پرسش‌نامه بیان کنند و سپس بر مبنای پیشنهادها این گروه، اصلاحات لازم نیز در پرسش‌نامه اعمال شد.

برای ارزیابی قابلیت اطمینان (پایایی) پرسش‌نامه از دو روش «دو نیمه کردن» (که بر اساس آن ۳ پرسش از پرسش‌نامه حذف شد) و «آلفای کرونباخ» استفاده شد. ضریب آلفا، معادل ۰/۹۲۸۳ شد.

در این پژوهش، کل جامعه آماری که عبارت است از: مدیران فنی و ارشد سازمان حسابداری مورد آزمون قرار گرفته است؛ بنابراین، نمونه و روش‌های نمونه‌گیری در این پژوهش، کاربرد نداشته است. در مجموع از تعداد ۵۸ عدد پرسش‌نامه توزیع شده، تعداد ۴۷ پرسش‌نامه تکمیل و برگشت داده شد که درصد بازگشت پرسش‌نامه‌های این پژوهش ۸۱٪ است.

۵. روش‌های آماری مورد استفاده

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده از پرسش‌نامه از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی هر دو استفاده

به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی به دست آمده از پرسش‌های بخش اول پرسش‌نامه از طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی، توزیع فراوانی مطلق و میانگین حسابی استفاده شد. برای آزمون نتایج حاصل از پرسش‌های تخصصی پرسش‌نامه ابتدا از آزمون دو جمله‌ای در سطح اطمینان ۹۵٪ و خطای ۵٪ به منظور مشخص کردن «تأثیر» و یا عدم «تأثیر» استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل استفاده شد. سپس برای آزمون فرضیه‌های پژوهش آماره t در سطح اطمینان ۹۵٪، خطای ۵٪ و ارزش مورد انتظار ۵۰٪ به شرح زیر در نظر گرفته شد.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 17/5 & H_1: \mu > 17/5 \\ H_0: \mu \leq 15 & H_1: \mu > 15 \end{cases}$$

۶. تجزیه و تحلیل نتایج

نتایج آزمون دو جمله‌ای نشان می‌دهد که تعداد ۳۰ متغیر از ۴۰ متغیر مطرح شده در پرسش‌نامه بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل تأثیر دارد و معادل ۷۵٪ متغیرهای مطرح شده در پرسش‌نامه است. به عبارت دیگر با توجه به نتایج به دست آمده از پرسش‌نامه، مدیران حسابرسی بر این عقیده‌اند که تدوین استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل تأثیر داشته است و فقط در یک مورد یعنی کاهش زمان حسابرسی صورت‌های مالی تأثیری نداشته است. خلاصه نتایج به دست آمده در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

نتایج آزمون t نشان می‌دهد که ۵ فرضیه از شش فرضیه پژوهش یعنی فرضیه‌های ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ مورد تأیید قرار گرفت. نتایج به دست آمده در جدول ۲ نشان داده شده است. به عبارت دیگر تدوین استانداردهای ملی باعث کاهش بندهای شرط گزارش حسابرس، همسانی و یکنواختی گزارش‌های حسابرسی، مشخص شدن حدود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، هماهنگ شدن نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال و افزایش قابلیت اتکای گزارش حسابرسی شده است. تأیید نشدن فرضیه ۴ پژوهش بیانگر این موضوع است که تدوین استانداردهای ملی حسابداری تأثیر چندانی در کاهش زمان حسابرسی نداشته است.

جدول ۱. نتایج آزمون دو جمله‌ای در خصوص پاسخ‌های «بلی» یا «خیر» بخش دوم پرسش‌نامه

ردیف	متغیر	تعداد پاسخ‌ها		نسبت مشاهده شده (Obs.Prop.)	(Sig.)	نتیجه در سطح $\alpha=0.05$
		بلی	خیر			
۱	تأثیر تدوین استانداردهای ملی حسابداری بر:	۴۶	۱	۰/۹۷۸۷۲۳	۰/۰۰۰	تأیید
	منسجم‌تر شدن اظهارنظر حسابرس					
۲	کاهش خطاهای سهوی در فرآیند مطابقت صورت‌های مالی با استانداردها	۳۵	۱۲	۰/۷۴۴۶۸۱	۰/۰۰۱	"
۳	افزایش دقت اظهارنظر حسابرسان نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی	۳۹	۸	۰/۸۲۹۷۸۷	۰/۰۰۰	"
۴	کاهش بند شرط عدم رعایت استانداردهای حسابداری در گزارش حسابرس	۳۶	۱۱	۰/۷۶۵۹۵۷	۰/۰۰۰	"
۵	کاهش بندهای شرط تکراری در گزارش حسابرس	۲۵	۲۲	۰/۴۶۸۰۸۵	۰/۷۱۰	رد
۶	کاهش اختلاف نظر در زمینه بندهای شرط گزارش شدنی در گزارش حسابرس	۴۵	۲	۰/۹۵۷۴۴۷	۰/۰۰۰	تأیید
۷	مطابقت رویه‌های اتخاذ شده در صورت‌های مالی با استانداردها	۴۷	-	۱	۰/۰۰۰	"
۸	افزایش وحدت نظر بین استدلال‌های حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی	۴۷	-	۱	۰/۰۰۰	"
۹	انجام نظارت بر اظهارنظر حسابرسان در یک چارچوب مشخص	۴۲	۵	۰/۸۹۳۶۱۷	۰/۰۰۰	"
۱۰	افزایش همسانی در گزارش‌های حسابرسان	۴۶	۱	۰/۹۷۸۷۲۳	۰/۰۰۰	"
۱۱	ایجاد معیارهای از پیش تعیین شده جهت اظهارنظر حسابرسان	۳۹	۸	۰/۸۲۹۷۸۷	۰/۰۰۰	"
۱۲	ایجاد وحدت نظر در حرفه حسابداری نسبت به رعایت استانداردها	۴۵	۲	۰/۹۵۷۴۴۷	۰/۰۰۰	"
۱۳	کاهش مشکلات مربوط به اظهارنظر	۴۳	۴	۰/۹۱۴۸۹۴	۰/۰۰۰	"
۱۴	قابل دفاع بودن اظهار نظر حسابرس	۴۲	۵	۰/۸۹۳۶۱۷	۰/۰۰۰	"
۱۵	استفاده کمتر از معیارهای شخصی برای قضاوت در باره مطلوبیت صورت‌های مالی	۲۷	۲۰	۰/۵۷۴۴۶۸	۰/۳۸۱	رد
۱۶	یکسان شدن معیار قضاوت نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی	۲۶	۲۱	۰/۵۵۳۱۹۱	۰/۵۶۰	"
۱۷	کاهش استفاده از قضاوت حسابرس برای ارزیابی عملکرد واحد مورد رسیدگی	۲۸	۱۹	۰/۵۹۵۷۴۵	۰/۲۹۳	"
۱۸	کم شدن اختلاف نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی	۴۰	۷	۰/۸۵۱۰۶۴	۰/۰۰۰	تأیید
۱۹	داشتن مبنایی قانونی برای اظهارنظر حسابرسان در شرایط ویژه	۴۴	۳	۰/۹۳۶۱۷۰	۰/۰۰۰	"
۲۰	امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر توسط حسابرسان	۴۳	۴	۰/۹۱۴۸۹۴	۰/۰۰۰	"

دنباله جدول شماره ۱

نتیجه در سطح $\alpha=0.05$	(Sig.)	نسبت مشاهده شده (Obs.Pr op.)	تعداد پاسخ‌ها		متغیر	تأثیر تدوین استانداردهای ملی حسابداری بر:
			خیر	بلی		
رد	۰/۷۱۰	۱۵۳۱۹۱۵	۲۲	۲۵	کاهش موارد اصلاحی پیشنهادی به مدیریت	۲۱
تأیید	۰/۰۰۰	۱۷۸۷۲۳۴	۱۰	۳۷	استفاده حسابرسان از توان تخصصی و حرفه‌ای به نحو کارآمدتر	۲۲
"	۰/۰۰۰	۱۹۱۴۸۹۴	۴	۴۳	مشخص‌تر شدن حدود گزارش‌های مالی	۲۳
رد	۰/۳۸۱	۱۵۷۴۴۶۸	۲۷	۲۰	کاهش زمان ارجاع کار به افراد تیم حسابداری	۲۴
تأیید	۰/۰۰۴	۱۷۳۴۵۱۴	۱۳	۳۴	کاهش زمان بررسی عدم رعایت استانداردها	۲۵
رد	۰/۰۸۰	۱۶۴۹۳۹۸	۱۷	۳۰	کاهش نیاز به آموزش جهت به کارگیری استانداردها	۲۶
"	۰/۷۷۰	۱۵۳۱۹۱۵	۲۲	۲۵	یکسان شدن موارد محدودیت در رسیدگی	۲۷
تأیید	۰/۰۰۰	۱۸۹۳۶۱۷	۵	۴۲	یکسان شدن موارد عدم توافق	۲۸
رد	۰/۱۴۵	۱۶۱۷۰۲۱	۱۸	۲۹	عدم نیاز به تفهیم استانداردهای ملی حسابداری به مدیریت واحد تجاری	۲۹
"	۰/۱۵۶۰	۱۵۵۳۱۹۱	۲۱	۲۶	یکسان شدن موارد ابهام	۳۰
تأیید	۰/۰۰۰	۱۸۵۱۰۶۴	۷	۴۰	کاهش نیاز به یک مرجع واحد به عنوان مبنایی برای اظهارنظر	۳۱
"	۰/۰۰۹	۱۷۰۲۱۲۸	۱۴	۳۳	قابل استناد بودن پیشنهادهای اصلاحی در نامه مدیریت	۳۲
"	۰/۰۰۰	۱	-	۴۷	افزایش تفاهم در زمینه مسایل مورد بحث در اظهارنظر	۳۳
"	۰/۰۰۰	۱۹۱۴۸۹۴	۴	۴۳	یکسان شدن تصمیم‌گیری حسابرسان درباره مطابقت صورتهای مالی با استانداردها	۳۴
"	۰/۰۰۰	۰/۸۷۰۰	۶	۴۱	ارتقای ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش حسابرس	۳۵
"	۰/۰۰۰	۰/۸۷۲۳۴	۶	۴۱	بهبود عملکرد حسابرسی به عنوان ابزار نظارتی	۳۶
"	۰/۰۰۰	۱۸۹۳۶۱۷	۵	۴۲	اعتبار بخشیدن به اطلاعات صورتهای مالی	۳۷
"	۰/۰۰۰	۰/۸۷۲۳۴	۶	۴۱	بهبود جایگاه حرفه حسابداری	۳۸

۳۹	کاهش مخاطره ناشی از اظهارنظر حسابرس	۴۳	۴	۱۹۱۴۸۹۴	۰/۰۰۰	"
۴۰	افزایش نقش اعتباردهی حسابرس	۴۲	۵	۱۸۹۳۶۱۷	۰/۰۰۰	"

جدول ۲. نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیر	تعداد پاسخ‌ها	میانگین فرضی	میانگین جامعه	انحراف استاندارد	خطای انحراف استاندارد	مقدار T	Sig	نتیجه در سطح $\alpha=0/05$
فرضیه ۱	۴۷	۱۷/۵	۲۱/۵۵	۶/۴۷	۰/۹۴	۴/۲۹	۰/۰۰	رابطه معنی‌دار آماری وجود دارد
فرضیه ۲	۴۷	۱۵	۲۰/۸۱	۴/۳۴	۰/۶۳	۹/۱۸	۰/۰۰	رابطه معنی‌دار آماری وجود دارد
فرضیه ۳	۴۷	۱۷/۵	۱۹/۶	۶/۰۲	۰/۸۸	۲/۳۹	۰/۰۲۱	رابطه معنی‌دار آماری وجود دارد
فرضیه ۴	۴۷	۱۵	۱۴/۱۱	۶/۳۷	۰/۹۳	-۰/۹۶	۰/۳۴۱	رابطه معنی‌دار آماری وجود ندارد
فرضیه ۵	۴۷	۱۷/۵	۲۲/۹۴	۷/۶۳	۱/۱۱	۴/۸۸	۰/۰۰	رابطه معنی‌دار آماری وجود دارد
فرضیه ۶	۴۷	۱۷/۵	۲۲/۹۴	۷/۶۳	۱/۱۱	۴/۸۸	۰/۰۰	رابطه معنی‌دار آماری وجود دارد

۷. محدودیت‌های پژوهش

این تحقیق با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بوده است:

۱. محدودیت ذاتی پرسش‌نامه کتبی.
۲. تکیه نتایج به دست آمده بر مبنای دیدگاه مدیران شاغل در سازمان حسابرسی.
۳. نداشتن گروه کنترل به دلیل لازم‌الاجرا بودن استانداردهای حسابداری.

۸. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

۱. در این پژوهش، تأثیر تدوین استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل سازمان حسابرسی بررسی شد که می‌توان موضوع پژوهش را در بین مدیران حسابرسی مؤسسات حسابرسی خصوصی نیز بررسی کرد.
۲. بررسی لزوم تجدیدنظر در استانداردهای ملی حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل نیز می‌تواند ابعاد دیگری از سودمندی استانداردهای ملی حسابداری را شناسایی کند.
۳. بررسی تأثیر تدوین آیین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت اظهارنظر حسابرس نیز از موضوعاتی است که می‌توان سودمندی تدوین آن را برای جامعه حسابرسی مشخص کرد.
۴. بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابرسی بر کیفیت اظهارنظر حسابرس می‌تواند تأثیر تدوین این استانداردها را بر افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرس شناسایی کند.

۹. نتیجه گیری

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تدوین استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل تأثیر داشته و گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است؛ زیرا این موضوع باعث کاهش بندهای شرط گزارش حسابرس، همسانی و یکنواختی گزارش‌های حسابرسی، مشخص شدن حدود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، هماهنگ شدن نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال و افزایش قابلیت اتکای گزارش حسابرسی شده است؛ البته تدوین استانداردهای ملی حسابداری تأثیر چندانی بر کاهش زمان حسابرسی نداشته است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود:

۱. کار تدوین استانداردهای حسابداری با قوت هر چه بیشتر ادامه یابد و برای مواردی که تاکنون استاندارد تدوین نشده است استاندارد مربوط تدوین شود.

۲. به منظور آشنایی بیشتر دانشجویان رشته حسابداری با استانداردهای حسابداری و نهادینه شدن اجرای آن، تدریس استانداردها در دستور کار استادان کلیه دانشگاه‌ها قرار گیرد (هر چند بعضی استادان در حال حاضر به تدریس آن‌ها اشتغال دارند).

۳. برگزاری سمینارهای علمی و با موضوع محوری «استاندارد» به طور مستمر جهت گسترش اجرای استانداردهای حسابداری در سطح کشور ادامه یابد تا اثرات مثبت اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی آن در سطح خرد و کلان اقتصادی در جامعه آشکار شود.

یادداشت‌ها

- | | |
|--------------------------------------|--------------|
| 1. Multidimensional Latent Construct | 11. Libby |
| 2. DeAngelo | 12. Fredrick |
| 3. Reisch | 13. Lys |
| 4. Davidson | 14. Watts |
| 5. Neu | 15. Hornby |
| 6. Krishnan | 16. Ruse |
| 7. Shehauer | 17. Mautz |
| 8. Pae | 18. Sharaf |
| 9. Yoo | 19. Hornsky |
| 10. Shelton | 20. Houghton |

منابع

الف. فارسی

- آذر، عادل و مؤمنی منصور. (۱۳۷۹). آمار و کاربرد آن در مدیریت، تهران: انتشارات سمت، جلد اول.
- اسدی، کوروش. (۱۳۷۹). تأثیر گزارش حسابرسان مستقل بر فرآیند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بالقوه، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
- آمانی، علی. (۱۳۸۱). استانداردگذاری در حسابداری و حسابرسی چرا و توسط کدام مرجع؟، مجله حسابداری، ۱۴۹.
- بدری، احمد. (۱۳۷۵). چگونگی پیدایش استانداردهای حسابداری، مجله بررسی‌های حسابداری، ۱۵-۱۴.
- تالانه، عبدالرضا. (۱۳۸۰). قربانی حرفه، مجله حسابداری، ۱۴۲.
- تیموری، حبیب‌اله. (۱۳۸۰). ساختار تئوری حسابداری. چاپ اول، سازمان حسابرسی، ۱۵۱.

ثابت مظفری، احمد. (۱۳۸۱). *مقدمه‌ای بر گزارش GAAP 2001 - مقایسه استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی*، مجله حسابداری، ۱۴۷.

جمشیدی، اسماعیل. (۱۳۷۲). *بررسی مشکلات بهره‌گیری از گزارش‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس*، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، تهران: دانشگاه تربیت مدرس.

دلور، علی. (۱۳۸۱). *روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی*، تهران: نشر ویرایش.

رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۷۸). *جامعه حسابداران رسمی ایران، گذشته، حال و آینده*، فصل‌نامه حسابرس، ۳.

سجادی، اصغر. (۱۳۷۴). *مفروضات بنیادین در حسابداری*، مجله بررسی‌های حسابداری، ۱۱-۱۰.

شیخ‌الاسلامی، همایون. (۱۳۷۴). *بررسی کاربری استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای دنیا و انطباق آن با شرایط اقتصادی و اجتماعی ایران*، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.

صالح‌نژاد، سیدحسین. (۱۳۷۶). *ماهنگی استانداردهای حسابداری*، مجله بررسی‌های حسابداری، ۱۹-۱۸.

طاهری، نصراله. (۱۳۷۸). *بررسی سودمندی انواع صورت‌های مالی اساسی بر روی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان*، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، تهران: دانشگاه تربیت مدرس.

طبیعی، مینا. (۱۳۷۲). *بررسی دلایل رد یا مشروط شدن گزارش‌های حسابداری در شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، تهران: دانشگاه تهران.

عمید، حسن. (۱۳۷۶). *فرهنگ فارسی عمید*، تهران: انتشارات امیرکبیر.

فصل‌نامه حسابرس. (۱۳۷۸). *تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابداری*، گفتگو با مدیر عامل سازمان حسابرسی.

فصل‌نامه حسابرس. (۱۳۷۹). *سمینار کاربرد استانداردهای حسابداری*، ۸.

کثیری، حسین. (۱۳۷۸). *دیدگاه‌های اقتصادی در مفاهیم گزارش‌گری مالی ایران*، فصل‌نامه حسابرس، ۵-۴.

کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری. (۱۳۷۸). *رهنمودهای حسابداری*، تهران: جلد دوم، سازمان حسابرسی، ۱۰۶.

کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۷۷). *استانداردهای حسابداری*، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۴.

لنگری، محمود. (۱۳۷۹). *بررسی و اندازه‌گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های مستقل در ایران و شناسایی موانع و مشکلات موجود*، رساله دکتری حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.

مجله حسابداری. (۱۳۷۱). *میزگرد حسابرسان و سرنوشت گزارش‌های حسابداری در ایران*، ۱۲-۱۱.

معین، محمد. (۱۳۷۵). *فرهنگ فارسی*، تهران: انتشارات امیرکبیر.

منتقمی، فروغ. (۱۳۷۶). *استاندارد و صادرات*، تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی.

نمازی، محمد. (برگرداننده). (۱۳۷۹). *پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش شناختی*، شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.

نیکخواه آزاد، علی. (برگرداننده). (۱۳۷۹). مفاهیم بنیادی حسابرسی، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۱.

نیکخواه آزاد، علی و مجتهدزاده ویدا. (۱۳۷۸). بررسی حوزه‌های مسؤ‌ولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶-۲۷. ب. انگلیسی

Hornby, A. S. and Ruse C.A. (1996). **Oxford ESL Dictionary**, New York: Oxford University Press.

Hornsky, Jane F. and Houghton Keith A. (2001). *the Meaning of a Defined Accounting Concept: Regulatory Changes and the Effect on Auditor Decision Making*, **Accounting, Organization and Society**, 26, 123-139.

Knechel, W. Robert. (1998). **Auditing: Text and Cases**, 1st Edition, Stamford: South Western College Publishing.

Krishnan, Jagan and Schauer Paul C. (2000). *the Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector*, **Auditing: A Journal of Practice in Theory**, 19, 2, Fall 266-297.

Mautz. Robert K. and Sharaf Hussein. (1961). **Philosophy of Auditing**, Evanston: American Accounting Association.

Pae, Suil and Yoo, Seung-Weon. (2000). *Strategic Interaction in Auditing: An Analysis of Auditors' Legal Liability, Internal Control System Quality and Audit Effort*, **the Accounting Review**, 76, 3, 333-356.

Reisch, John T. (2000). *Ideas for Future Research on Audit Quality*, **Auditing Section-American Accounting Association**, 24, 1.

Shelton, Sandra Waller. (1999). *the Effect of Experience in Auditor Judgment*, **the Accounting Review**, 74, 2, 217-224.