

# آگاهی حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب

## سازمان حسابرسی

دکتر فرخ برزیده

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

سعیدی احمدی زاد

کارشناس ارشد رشته حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

### چکیده:

در ساختار اجتماعی - اقتصادی کنونی با تاسیس جامعه حسابداران رسمی ایران، وظیفه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به حسابرسان واگذار شده است. ایفای این مسئولیت که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید براساس معیارهای از پیش تعیین شده انجام گیرد. این معیارهای از پیش تعیین شده که هدف آن یکنواخت نمودن گزارشگری مالی است، استانداردهای حسابداری خوانده می شود.

این پژوهش در پی آن است که: «آیا پس از گذشت چند سال از لازم الاجرا شدن استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی، حسابرسان نسبت به این استانداردها و تغییرات صورت پذیرفته آن، آگاهی پیدا کرده اند تا در مراحل مختلف کار

حسابرسی آنها را مد نظر قرار دهند؟ یا آنکه همچنان با آگاهیهای قبلی و بدون توجه به استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابداری به حرفه حسابرسی مشغول می‌باشند؟»

نتایج حاصل از این پژوهش حاکی از آن است که ۶۵/۵ تا ۸۱/۹ درصد حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابداری آگاهی کافی دارند، ولی این آگاهی در سطح کلیه استانداردها یکسان نمی‌باشد. همچنین میزان آگاهی جامعه حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابداری بین ۶۲/۰۵ درصد تا ۶۷/۷۵ درصد می‌باشد، ولی این آگاهی برای تمامی رده‌ها یکسان نمی‌باشد.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرسان، سازمان حسابداری، آگاهی کافی، استانداردهای حسابداری.

#### مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیریهای اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. صاحبان سرمایه، اعتباردهندگان، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری در زمینه خرید، فروش و نگهداری سهام، اعطای وام، ارزیابی عملکرد مدیران و دیگر تصمیمات اقتصادی مهم به اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم نیاز دارند. سرمایه‌گذاران زمانی در یک واحد اقتصادی سرمایه‌گذاری می‌کنند که اولاً درباره آن اطلاعات کافی (شامل اطلاعات مالی) داشته باشند و ثانیاً به این اطلاعات اطمینان کنند. اعتباردهندگان نیز بدون اطلاع از وضعیت مالی و عملکرد مالی یک واحد نمی‌توانند منابع مالی خود را در اختیار آن قرار دهند. دولت هم در تصمیم‌گیریهای مالی مختلف در سطوح اقتصاد خرد و کلان به اطلاعات مالی نیاز دارد. همه این تصمیمات، سرنوشت اداره منابع کمیاب اقتصادی کشور را رقم می‌زند و بنابراین در صورتی که تصمیمات، آگاهانه و مبتنی بر اطلاعات شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد کشور آسیب می‌بیند.

اگر چه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است، اما در حال حاضر مجموعه صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان

جامع و صورت جریان وجوه نقد همراه با یاداشتهای توضیحی جزء محوری گزارشهای مالی، هسته اصلی منابع و اطلاعات مالی و عمده‌ترین وسیله انتقال اطلاعات به خارج از واحد اقتصادی است و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورتهای مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که براساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد.

وجود برخی شرایط در محیط فرایند گزارشگری، امکان ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات به وسیله استفاده کننده را بسیار مشکل می‌سازد. وجود این شرایط، ارزیابی کیفیت اطلاعات را امری بسیار ضروری می‌سازد. این شرایط (تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی، عدم دسترسی مستقیم) وجود آنها، توجیه کننده نیاز برای حسابرسی است. براساس تئوری نمایندگی<sup>۱</sup> فرض بر تضاد منافع<sup>۲</sup> بین تهیه کنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان آن است. از اینرو انجام حسابرسی مستقل ضرورت می‌یابد و براساس تئوری نمایندگی، حسابرسی اطلاعات منافع طرفین را تامین می‌کند. در صورتیکه اطلاعات ارائه شده حسابرسی نشود به دلیل وجود تضاد منافع پیش گفته، قابلیت اعتماد ندارد و یا اعتماد کمی دارد. در نتیجه نیاز به شخص ثالث برای گواهی دهی<sup>۳</sup> تقویت می‌شود (مستوفی، حبیب‌الله، ۱۳۸۱).

استفاده کنندگان از صورتهای مالی هنگامی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس در صورتهای مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، ذیصلاح و بیطرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد. در ساختار اجتماعی- اقتصادی کنونی (بویژه با تاسیس جامعه حسابدارن رسمی ایران)، وظیفه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به حسابرسان واگذار شده است. ایفای این مسئولیت که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید براساس معیارهای از پیش تعیین شده انجام گیرد. این معیارهای از پیش تعیین شده که هدف آن یکنواخت نمودن گزارشگری مالی است، استانداردهای حسابداری خوانده می‌شود. (خیرالهی، مرشید، تابستان ۱۳۵۳).

1-Agency theory

2-Conflict of interest

3-Attestation

## سیر تطور استانداردهای حسابداری ایران

در جدول شماره ۱ رویدادهای تاریخی حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران، بصورت خلاصه آورده شده است.

جدول ۱

تاریخ	رویداد
۱۳۱۰ (تصویب قانون تجارت)	انتخاب بازرس (مفتش) برای رسیدگی به حسابها و اسناد مدارک شرکت
۱۳۲۶ (اصلاحیه قانون مالیاتها)	اجازه استفاده از خدمات حسابداران حرفه‌ای در امور مالیاتی
۱۳۲۸ و ۱۳۳۵	پذیرفتن نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده در مورد حساب یا ترازنامه بازرگانان یا شرکت‌ها برای تشخیص مالیات
۱۳۴۰	تصویب آیین‌نامه تشکیل انجمن محاسبین قسم خورده
۱۳۴۱	تشکیل نخستین جامعه حسابداران قسم خورده
۱۳۴۲	تصویب اساسنامه انجمن قانونی محاسبین قسم خورده
۱۳۴۳	تاسیس انجمن حسابداران ایران
۱۳۴۵ (تصویب قانون مالیاتهای مستقیم)	اجازه تشکیل کانون حسابداران رسمی
۱۳۴۶	تصویب آیین‌نامه نحوه انتخاب حسابداران رسمی
۱۳۴۷ (اصلاحیه قانون تجارت)	الزام به استفاده از گزارش حسابداران رسمی
۱۳۴۹	تصویب آیین‌نامه اجرایی تعیین اشخاص مجاز برای بازرسی شرکت‌های سهامی عام
۱۳۵۰	تشکیل شرکت سهامی حسابرسی
۱۳۵۱	الزام به استفاده از گزارش حسابداران رسمی / تصویب اساسنامه کانون حسابداران رسمی
۱۳۵۹	تشکیل موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی ایران و سازمان برنامه و بودجه
۱۳۶۲	تصویب قانون تشکیل سازمان حسابرسی
۱۳۶۶	تصویب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی
۱۳۷۲	تصویب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی
۱۳۷۴	تصویب آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی
۱۳۷۸	تصویب اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران
۱۳۷۹	تصویب آیین‌نامه چگونگی استفاده از خدمات و گزارشهای حسابداران رسمی
۱۳۷۹	تصویب دستورالعمل نحوه برگزاری انتخاب شورای عالی جامعه حسابداران رسمی
۱۳۸۰	معرفی اولین گروه حسابداران رسمی و برگزاری نخستین مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی ایران

در ایران براساس بند چهار تبصره دو قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده شش قانون اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و

حسابرسی به این سازمان محول شده است. همچنین براساس بند «ز» ماده هفت اساسنامه قانون سازمان حسابرسی «مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان حسابرسی است و گزارشهای حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.»

برای این منظور در سال ۱۳۷۱، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری مأمور شد تا براساس استانداردهای معتبر و با توجه به شرایط محیطی کشور، استانداردهای لازم را به منظور ایجاد یکنواختی و برطرف کردن ناسازگارتهای موجود تدوین کند. با توجه به اهمیت فرایند نظرخواهی درباره استانداردهای حسابداری، این کمیته در سال ۱۳۷۳ پیش‌نویس ۹ بیانیه رهنمود حسابداری و چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی (نشریه شماره ۹۶ سازمان) را منتشر کرد. در ادامه کار پیش‌نویس ۵ بیانیه رهنمود حسابداری دیگر (نشریه شماره ۱۰۶ سازمان) را نیز در سال ۱۳۷۵ برای نظرخواهی در اختیار عموم قرار داد و در مورد چند بیانیه نیز نظرخواهی محدود به عمل آورد. با توجه به پیشنهادها و آرای اعضای حرفه و دیگر علاقمندان، مجموعه رهنمودهای حسابداری اصلاح و پس از تصویب مراجع ذیصلاح به عنوان نخستین مجموعه رسمی از اول سال ۱۳۷۸ برای مدت دو سال لازم‌الاجرا شد.

کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری که براساس مصوبه هیأت عامل سازمان به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داد، با توجه به بازخوردهای برنامه‌های آموزش رهنمودهای حسابداری، تغییرات استانداردهای بین‌المللی و نظریات گروه کارشناسی در مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری، پیش‌نویس اولین مجموعه استانداردهای حسابداری را تدوین و برای بررسی و تصویب نهایی به کمیته فنی سازمان ارائه کرد. کمیته فنی نیز پس از انجام بررسیها و اعمال تعدیلات لازم، این استانداردها را تصویب و برای اخذ مصوبه مجمع عمومی در اختیار هیأت عامل سازمان قرارداد. استانداردهای حسابداری شماره ۱ الی ۲۲ براساس مصوبه مجمع عمومی سازمان حسابرسی، برای صورتهای مالی که شروع دوره مالی آنها از اول ۱۳۸۰ و بعد از آن است، لازم‌الاجرا شد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با ادامه کار خود ۳ استاندارد حسابداری دیگر را نیز تدوین و پس از انتشار پیش‌نویس آن برای نظرخواهی و انجام اصلاحات بر مبنای نظرات دریافت شده جهت تصویب به کمیته فنی ارجاع داد. این استانداردهای در کمیته فنی بررسی و اصلاح گردید و نهایتاً جهت تصویب در اختیار هیأت عامل سازمان قرار داده شد. استانداردهای حسابداری یاد شده (شماره ۲۳ تا ۲۵) براساس مصوبه مجمع عمومی سازمان، برای صورتهای مالی که شروع دوره مالی آنها از اول ۱۳۸۱ و بعد از آن است، لازم‌الاجرا است.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با ادامه کار خود ۲ استاندارد حسابداری دیگر را نیز تدوین و پس از انتشار پیش‌نویس آن برای نظرخواهی و انجام اصلاحات و تصویب کمیته فنی و نهایتاً تصویب هیأت عامل سازمان (شماره‌های ۲۶ و ۲۷)، بر اساس مصوبه مجمع عمومی سازمان برای صورتهای مالی که شروع دوره مالی آنها به ترتیب از ابتدای سال ۱۳۸۳ و از اول سال ۱۳۸۴ و بعد از آن است، لازم‌الاجرا شد.

در این پژوهش به این مورد پرداخته می‌شود که «آیا پس از گذشت چند سال از لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی، حسابرسان نسبت به این استانداردها و تغییرات بعدی آن، آگاهی پیدا کرده‌اند تا در مراحل مختلف کار حسابرسی آنها را مدنظر قرار دهند؟»

### پیشینه تحقیق

در ارتباط با آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابرسی مصوب سازمان حسابرسی، تحقیقی توسط پژمان روحی به راهنمایی یحیی حساس یگانه در دانشگاه علامه طباطبایی، در سال ۱۳۸۱ انجام پذیرفته است. نتیجه تحقیق بیان می‌کند که حسابرسان نسبت به برخی استانداردهای حسابرسی آگاهی کافی دارند و نسبت به برخی آگاهی کافی ندارند. تحقیق حاضر در راستای تکامل تحقیق قبلی و شناخت از اینکه "آیا حسابرسان نسبت به یکی دیگر از معیارهای از پیش تعیین شده در انجام عملیات حسابرسی (استانداردهای حسابداری) آگاهی کافی دارند یا خیر"، انجام می‌شود.

در ارتباط با تحقیقات خارجی لازم به ذکر است که ضمن مراجعه به سایتهای emerald, daneshyar, springer, science direct و جستجو در سایتهای مزبور، دستیابی به موضوع مشابه میسر نگردیده است.

### اهمیت تحقیق

استانداردهای حسابداری، مقررات و دستورالعملهای لازم الاجرای هستند که گزارشهای مالی را یکنواخت، قابل فهم و قابل مقایسه می‌نمایند و استفاده‌کنندگان، گزارشهای مالی را بعنوان ابزاری با اهمیت جهت تصمیم‌گیری اقتصادی به کار می‌برند. وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نشانه توجه حسابداران و حسابرسان به داشتن کیفیت کار بالا و هماهنگی بین تمام اعضای جامعه است. اگر حسابرسان آموزش تخصصی کافی دیده باشند و گزارش حسابرسی را براساس میزان رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی ارائه بکنند، ضمن اینکه به صورتهای مالی اعتبار می‌بخشند، بر موقعیت اجتماعی حرفه نیز افزوده می‌شود و جامعه اهمیت روز افزونی به اظهارنظر حسابرسان که منضم به صورتهای مالی است، خواهد داد (ارباب سلیمانی و دیگران، ۱۳۸۰). با توجه به اینکه در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی<sup>۱</sup> به استانداردهای حسابداری اشاره می‌گردد و در ایران منظور از این استانداردها، استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی است. بنابراین وجود شناخت کافی حسابرسان ایرانی از این استانداردها برای انجام حسابرسی ضرورت دارد. به بیان دیگر در این تحقیق به دنبال اطمینان از چگونگی اجرای استانداردهای مذکور نیستیم، بلکه به عنوان پیش نیاز اجرای این استانداردها، درصدد بررسی آگاهی حسابرسان از این استانداردها خواهیم بود.

۱- به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت الف در تاریخ ۳۰ اسفند ماه ۱۳\* طبق و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.»

### فرضیه (سؤال) تحقیق

برای دستیابی به هدف تحقیق، این پرسش مطرح می‌شود که آیا حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند یا خیر. لذا این پرسش به شکل زیر و به عنوان فرضیه اصلی تحقیق صورت‌بندی می‌شود: "حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند."

### روش اجرای تحقیق

اجرای این تحقیق که هدف آن سنجش آگاهی حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی است، با استفاده از پرسشنامه و در سه مرحله به شرح زیر صورت گرفته است:

۱- در مرحله اول، به منظور تعیین و انتخاب استانداردهایی که استفاده بیشتری دارد، فهرست استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در اختیار متخصصان و صاحب‌نظران حرفه قرار گرفت تا از طریق تخصیص امتیاز ۱ تا ۱۰۰ به هر یک از آنها، استانداردهای با میانگین بالاتر از ۷۰ امتیاز، به عنوان استانداردهای با استفاده و کاربرد بیشتر انتخاب گردیدند.

۲- در مرحله دوم، ۳۳ سؤال پیشنهادی از متون استانداردهای با استفاده و کاربرد بیشتر حسابداری جهت طرح در پرسشنامه نهایی استخراج و به منظور کسب اجماع نظر عمومی و موافق متخصصان و صاحب‌نظران حرفه از طریق تحقیق دلفی تهیه گردید. در این روش مقرر گردید، در رابطه با مناسب بودن هر یک از سؤالات جهت طرح در پرسشنامه نهایی و همچنین میزان شدت این توافق با استفاده از پیوستار نه امتیازی اخذ گردد.

۳- در مرحله سوم، پرسشنامه نهایی که پس از اجماع عمومی صاحب‌نظران اعضای گروه دلفی طراحی گردیده بود به عنوان پرسشنامه نهایی بین حسابرسان از رده شغلی کمک حسابرس تا سرپرست ارشد، توزیع و جمع‌آوری گردید. نکته‌ای که در این مرحله مورد توجه خاص قرار گرفت، تکمیل پرسشنامه‌ها در حضور محقق و بدون مراجعه به منابع سؤالات صورت پذیرفت تا اعتبار آزمودنی‌ها مورد تردید قرار نگیرد.



در این تحقیق برای آزمون فرضیه اصلی تحقیق از آزمون دو جمله‌ای و جهت تجزیه تحلیل پاسخهای جمع‌آوری شده از آزمونهای فریدمن، ویلکاکسون، تحلیل واریانس (ANOVA) و شفه استفاده شد. ضمناً نرم‌افزارهای آماری مورد استفاده جهت این آزمونها SPSS و در بعضی موارد نرم‌افزار Minitab می‌باشد.

### جامعه آماری

جامعه آماری باید از میان عناصری که دارای یک یا چند خاصیت مشترک می‌باشند، انتخاب شود و جامعه مورد نظر شامل همه اعضای واقعی یا فرضی باشد که یافته‌های تحقیق قابلیت تعمیم داشته باشد (دلاور، علی، ۱۳۷۸). در این تحقیق، با توجه به فرآیند اجرای تحقیق که در مرحله اول می‌بایست معیار استاندارد دی جهت سنجش آگاهی حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی تعیین و تدوین شود، لذا صرفاً افراد متخصص و خبره می‌توانند به عنوان جامعه مورد نظر نقش اساسی داشته باشند.

از آنجاییکه در متد دلفی فرض می‌شود که جمعی از افراد متخصص و خبره وجود دارند که می‌توانند در این مطالعه بعنوان صاحب‌نظر مورد استفاده قرار گیرند، کسب اجماع نظر این قبیل افراد متخصص که از طریق پرسشنامه حاصل می‌شود، موجب ارتقاء نتایج تحقیق گردیده و ارزش و اعتبار رهنمودهای ارائه شده آن را افزایش می‌دهد. آقای Turoff دلفی را به شرح زیر تعریف نموده است: "مدلی برای جمع‌آوری و کوشش برای کسب سیستماتیک قضاوت غیررسمی در مورد موضوعی خاص". متد دلفی همچون فرآیندهایی نظیر رای‌گیری یا برگزاری کنفرانس و یا اتفاق نظر بین اعضاء یک کمیته، بر قضاوت نظریات کارشناسان و متخصصین خبره و آگاه تکیه می‌کند. از این رو یکی از نقاط قوت دلفی استفاده از نظرات کارشناسان خبره در مورد تحقیق می‌باشد. وقتی تمام افراد گروه دلفی و یا تعدادی از آنها، دست‌اندرکاران همان موضوع بوده و یا بعبارت دیگر، خود از نتایج به دست آمده از تحقیق دلفی استفاده نمایند، آنگاه اهمیت نظرات آنها بیشتر می‌شود (باباجانی، بهار ۱۳۷۸).

در این تحقیق یک فرد متخصص و خبره به عنوان شخصی تعریف گردیده که دانش و مهارتهای تخصصی مورد نیاز در یک زمینه خاص را از طریق آموزشهای

رسمی و کارآموزی و تجربه کسب نموده است. با توجه به این تعریف، خبرگان موضوع این تحقیق موسوم به "اعضای گروه دلفی" از میان اساتید دانشگاه، دانشجویان مقطع دکتری رشته حسابداری دانشگاه‌ها، شرکا و مدیران موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و همچنین مدیران سازمان حسابداری انتخاب گردیده‌اند که در زمینه مورد تحقیق از تخصص و دانش لازم برخوردار بوده‌اند.

با توجه به فرآیند تحقیق، حسابرسانی که آگاهی‌شان نسبت به استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابداری، سنجیده شده است، جامعه آماری اصلی تحقیق را تشکیل داده‌اند که شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و همچنین حسابرسان شاغل در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران که دارای رده شغلی کمک حسابرس تا سرپرست ارشد هستند، می‌باشد.

### نتایج مراحل اجرا و آزمون فرضیه تحقیق

مرحله اول: جهت مشخص نمودن استانداردهای حسابداری کاربردی مصوب سازمان حسابداری، تعداد ۵۴ پرسشنامه بین اعضای گروه دلفی متشکل از کارشناسان و صاحبانظران حرفه توزیع گردید. نظرات کارشناسان و صاحبانظران حرفه در رابطه با هر استاندارد، به صورت تخصیص امتیاز یک تا ۱۰۰ با توجه به ویژگیهای فوق‌الذکر، اخذ شده که نتایج میانگین نمرات اخذ شده به صورت جدول شماره ۲ است.

همانگونه که ملاحظه می‌شود میانگین نمرات اخذ شده تعدادی از استانداردها در مقایسه با استانداردهای دیگر بالاتر، و با در نظر گرفتن هدف توزیع پرسشنامه‌ها، نشاندهنده استفاده زیاد این استانداردها نسبت به سایر استانداردها می‌باشد.

بنابراین جهت تنظیم پرسشنامه مرحله بعد، استانداردهایی که میانگین نمره آنها بالاتر از ۷۰ می‌باشد، انتخاب شده‌اند. (تعداد ۱۱ استاندارد به شرح جدول شماره ۳)

## جدول ۲- نتایج حاصل از پرسشنامه توزیعی در مرحله اول دلفی، تعیین

### استانداردهای با کاربرد زیاد

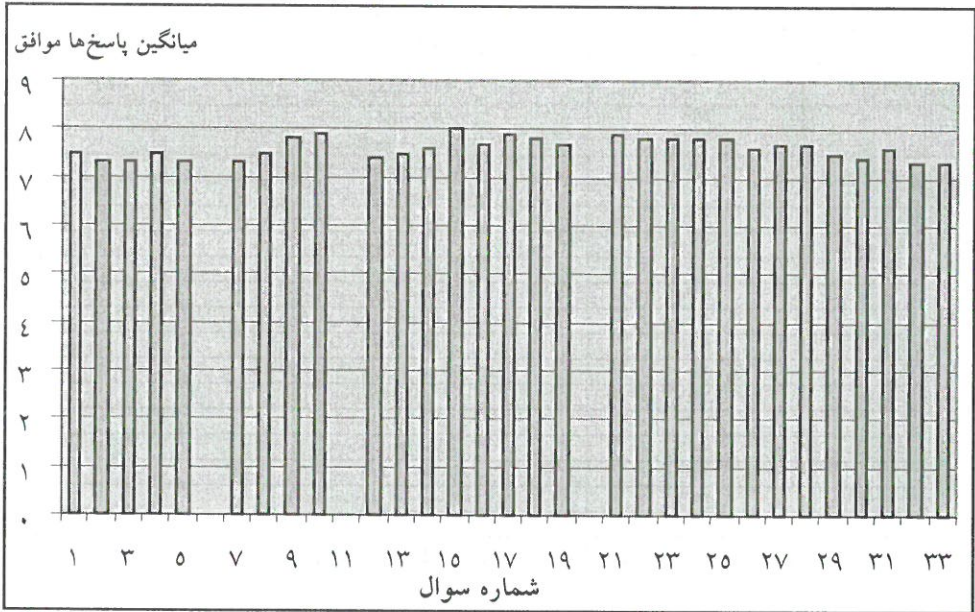
شماره استاندارد	شرح	میانگین نمرات اخذ شده	نتیجه نظرخواهی
۱	نحوه ارائه صورتهای مالی	۸۶/۵۶	قبول
۲	صورت جریان وجوه نقد	۸۳/۱۳	قبول
۳	درآمد عملیاتی	۸۰/۳۱	قبول
۴	حسابداری پیمانهای احتمالی	۵۴/۶۶	رد
۵	حسابداری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	۵۷/۴۴	رد
۶	گزارش عملکرد مالی	۷۵/۳۱	قبول
۷	حسابداری مخارج تحقیق و توسعه	۵۵/۳۱	رد
۸	حسابداری موجود مواد و کالا	۷۷/۳۴	قبول
۹	حسابداری پیمانهای بلندمدت	۷۱/۶۹	قبول
۱۰	حسابداری کمکهای بلاعوض	۴۳/۱۹	رد
۱۱	حسابداری دارائیهای ثابت مشهود	۷۵/۳۱	قبول
۱۲	افشای اطلاعات درخصوص اشخاص وابسته	۷۱/۲۸	قبول
۱۳	حسابداری مخارج تأمین مالی	۶۰/۱۶	قبول
۱۴	نحوه ارائه دارائیه و بدهیهای جاری	۶۰/۹۴	رد
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذارها	۷۸/۴۴	قبول
۱۶	تسعیر ارز	۶۸/۱۶	رد
۱۷	حسابداری دارائیهای نامشهود	۵۸/۸۴	رد
۱۸	صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی	۷۱/۸۴	قبول
۱۹	ترکیب واحدهای تجاری	۴۷/۰۳	رد
۲۰	حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	۶۳/۷۵	رد
۲۱	حسابداری اجاره‌ها	۶۰/۱۶	رد
۲۲	گزارشگری مالی میان دوره‌ای	۶۴/۶۹	رد
۲۳	حسابداری مشارکتهای خاص	۴۱/۲۲	رد
۲۴	گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری	۶۲/۸۱	رد
۲۵	گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف	۴۷/۶۶	رد
۲۶	حسابداری فعالیتهای کشاورزی	۴۰/۱۶	رد
۲۷	حسابداری طرحهای مزایای بازنشستگی	۵۱/۷۲	رد

## جدول ۳- استانداردهای حسابداری کاربردی

ردیف	شرح استاندارد	شماره استاندارد
۱	استاندارد نحوه ارائه صورتهای مالی	۱
۲	استاندارد صورت جریان وجوه نقد	۲
۳	استاندارد درآمد عملیاتی	۳
۴	استاندارد گزارش عملکرد مالی	۶
۵	استاندارد موجودی مواد و کالا	۸
۶	استاندارد حسابداری پیمانهای بلندمدت	۹
۷	استاندارد دارائیهای ثابت مشهود	۱۱
۸	استاندارد افشای اطلاعات درخصوص اشخاص وابسته	۱۲
۹	استاندارد حسابداری مخارج تأمین مالی	۱۳
۱۰	استاندارد حسابداری سرمایه‌گذارها	۱۵
۱۱	استاندارد صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی	۱۸

مرحله دوم: پس از مشخص شدن استانداردهای حسابداری کاربردی مصوب سازمان حسابرسی، سوالات چهار گزینه‌ای مناسب از میان استانداردهای فوق‌الذکر

(جهت انتخاب سوالات چهار گزینه‌ای مناسب مورد استفاده در تنظیم پرسشنامه نهایی) انتخاب و در قالب پرسشنامه (۴۱ پرسشنامه)، بین اعضاء گروه دلفی متشکل از کارشناسان و صاحبانظران حرفه توزیع گردید. نتایج میانگین شدت میزان توافق برای هر سؤال به صورت زیر است:



به استثنای سه مورد (سوالات شماره ۶ و ۱۱ و ۲۰) که دارای نظر مخالف هستند، مابقی سئوالات (۳۰ سوال) با درصد موافقت بالایی مورد موافقت اعضاء گروه دلفی، به عنوان سئوالات مناسب جهت استفاده در پرسشنامه نهایی، انتخاب شده‌اند.

در مرحله سوم، برای جمع‌آوری اطلاعات لازم جهت آزمون فرضیه تحقیق، تعداد ۱۲۰ پرسشنامه میان جامعه آماری (رده کمک حسابرس تا سرپرست ارشد) توزیع و جمع‌آوری گردید که از این تعداد، ۱۱۴ پرسشنامه قابل استفاده جهت آزمونهای آماری بودند. برای آزمون فرضیه اصلی این تحقیق از آزمون دو جمله‌ای استفاده گردیده است. در این آزمون فرض بر آن است که افرادی که بیشتر از ۶۰ درصد سوالات را پاسخ صحیح داده‌اند آگاهی کافی نسبت به استانداردهای حسابداری داشته‌اند و افرادی که به

کمتر از ۶۰ درصد سوالات پاسخ صحیح داده‌اند فاقد آگاهی کافی نسبت به استانداردهای حسابداری تلقی گردیده‌اند. همانگونه که در کتاب باتاچاریا آمده است زمانیکه خود محقق عضو جامعه آماری باشد می‌تواند ادعای خود را در فرض صفر بیاورد، لذا فرضیه اصلی تحقیق بدین شکل تعیین گردیده است:

حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند  
 $H_0: \mu \geq 60\%$

حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی آگاهی کافی ندارند  
 $H_1: \mu < 60\%$

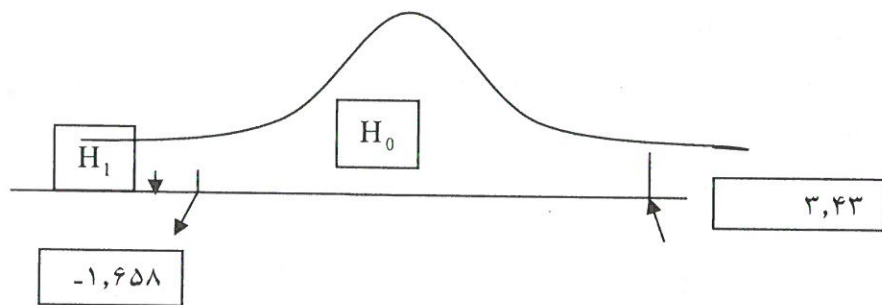
در مرحله اول ابتدا آزمون گردید که آیا نمرات دارای توزیع نرمال هستند؟ (چون آگاهی از نرمال و یا غیر نرمال بودن توزیع نمرات در انتخاب روش آزمون موثر است). برای بررسی نرمال بودن از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup> استفاده گردیده است. با مشخص شدن نتیجه آزمون نرمال بودن، آن گاه از آزمون  $t$  برای آزمون بیشتر بودن متوسط نمره‌ها از ۶۰ استفاده گردید. آماره آزمون  $t$  به صورت زیر است:

$$t = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{64.85 - 60}{\frac{15.091}{\sqrt{114}}} = 3.43 \quad \text{میانگین جامعه} = \bar{X} \quad \mu = \text{میانگین نمونه}$$

$n =$  تعداد داده  $s =$  انحراف معیار نمونه

آماره آزمون محاسبه شده توسط نرم‌افزار Minitab ، ۳،۴۳ می‌باشد. از آنجاییکه توزیع آماره آزمون مناسب برای این آزمون دارای نرمال استاندارد است، پس مقدار آماره محاسبه شده با مقادیر بحرانی توزیع نرمال مقایسه گردید. مقدار  $t$  محاسبه شده برابر ۳،۴۳ با درجه آزادی ۱۱۳ میباشد که بزرگتر از مقدار بحرانی ۱،۶۵۸- است. بنابراین مقدار آماره  $t$  در ناحیه  $H_0$  قرار گرفت (شکل ۱). بنابراین فرض صفر رد نگردید. به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که میانگین درصد آگاهی حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی بالاتر از ۶۰٪ است.

تعداد داده	میانگین نمونه	انحراف معیار نمونه	درجه آزادی	مقدار آماره آزمون	مقدار بحرانی	مقدار آزمون SIG	نتیجه آزمون
۱۱۴	۶۴٫۸۵	۱۵٫۰۹۱	۱۱۳	۳٫۴۳	-۱٫۶۵۸	۱	پذیرش $H_0$



شکل ۱

### تحلیل نتایج آزمون فرضیات

نتیجه آزمون فرضیه اصلی این تحقیق حاکی از تایید فرضیه تحقیق است. به عبارت دیگر می توان با ۹۵ درصد اطمینان ادعا نمود که جامعه حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند. همچنین با اطمینان ۹۵٪ میتوان ادعا نمود که رده حسابرس تا سرپرست ارشد از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند، ولی نسبت به آگاهی رده کمک حسابرس در این سطح اطمینان نمی توان اظهار نظر کرد (نتایج در جدول شماره ۴ آمده است).

## جدول ۴ - نتیجه آزمون دوجمله‌ای در سطوح رده‌های مختلف حسابرسی

نتایج	P	سطح معنی‌دار	مقدار آماره آزمون	مقدار بحرانی	انحراف معیار	میانگین	تعداد	رده
$H_0$ پذیرش	0.998	۰.۰۵	3.92	-۱.۸۶	۱۱.۰۵	74.44	9	سرپرست ارشد
$H_0$ پذیرش	1.000	۰.۰۵	4.78	-۱.۷۷۱	8.49	70.85	14	سرپرست
$H_0$ پذیرش	1.000	۰.۰۵	5.60	-۱.۷۰۱	11.49	71.96	29	حسابرس ارشد
پذیرش $H_0$	0.819	۰.۰۵	0.92	-۱.۷۸۴	14.70	62.09	42	حسابرس
عدم پذیرش $H_0$	0.015	۰.۰۵	-2.34	-۱.۷۳۹	15.66	51.80	20	کمک حسابرس

از سوی دیگر اگر بخواهیم برای این آگاهی فاصله اطمینانی را مشخص کنیم، می‌توان گفت که با اطمینان ۹۵ درصد میزان آگاهی جامعه حسابرسان بین ۶۲،۰۵ درصد تا ۶۷،۷۵ درصد از استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی می‌باشد. همچنین در ارتباط با نسبت فاصله اطمینان می‌توان گفت، با اطمینان ۹۵ درصد بین ۶۵،۵ درصد تا ۸۱،۹ درصد حسابرسان از استانداردهای حسابداری مصوب از سوی سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند.

سایر یافته‌های تحقیق که بر اساس تحلیل نتایج حاصله با استفاده از آزمونهای آماری مناسب کسب شده است و به عنوان نتایج فرعی تحقیق محسوب می‌شوند، عمدتاً به شرح زیر می‌باشند، ضمن آنکه خطای مورد پذیرش در کلیه یافته‌های زیر در سطح ۵ درصد بوده است.

۱- چنانچه آگاهی حسابرسان را در سطح استانداردهای مشخص بسنجیم، نتایج بدست آمده حاکی از آن است که حسابرسان نسبت به تعدادی از استانداردها آگاهی کافی دارند. لیکن آگاهی حسابرسان نسبت به تعدادی از استانداردها در سطحی است که نمی‌توان نسبت به آگاهی ایشان اظهارنظر نمود. به عبارت دیگر آگاهی حسابرسان از تعدادی از استانداردها به میزانی نبوده است که بتوان ادعا نمود حسابرسان از این استانداردها آگاهی کافی دارند هر چند که خلاف این مطلب را نیز نمی‌توان ادعا نمود (نتایج در جدول شماره ۵ آمده است).



جدول ۵- نتیجه آزمون دوجمله ای به تفکیک استانداردها

شرح استاندارد	میانگین	انحراف معیار	مقدار بحرانی	مقدار آماره آزمون	سطح معنی دار	P	نتایج
استاندارد نحوه ارائه صورتهای مالی	۹۲,۱۶	۱۷,۲۸	-۱,۶۵۸	۱۹,۸۷	۰,۰۵	۱,۰۰	پذیرش $H_0$
استاندارد صورت جریان وجه نقد	۷۶,۶۳	۲۷,۱۳	-۱,۶۵۸	۵,۷۶	۰,۰۵	۱,۰۰	پذیرش $H_0$
استاندارد درآمد عملیاتی	۶۳,۱۷	۳۱,۲۶	-۱,۶۵۸	۱,۰۸	۰,۰۵	۰,۸۶۰	پذیرش $H_0$
استاندارد گزارش عملکرد مالی	۵۶,۵۸	۳۶,۱۴	-۱,۶۵۸	-۱,۰۱	۰,۰۵	۰,۱۵۷	پذیرش $H_0$
استاندارد موجودی مواد و کالا	۷۵,۵۰	۲۶,۷۸	-۱,۶۵۸	۶,۴۰	۰,۰۵	۱,۰۰	پذیرش $H_0$
استاندارد حسابداری پیمانهای بلندمدت	۵۶,۷۰	۳۴,۹۹	-۱,۶۵۸	-۱,۰۱	۰,۰۵	۰,۱۵۸	پذیرش $H_0$
استاندارد دارائیهای ثابت مشهود	۶۹,۳۰	۳۲,۲۵	-۱,۶۵۸	۳,۰۸	۰,۰۵	۰,۹۹۹	پذیرش $H_0$
استاندارد افشای اطلاعات درخصوص اشخاص وابسته	۳۶,۴۰	۳۶,۶۱	-۱,۶۵۸	-۶,۸۸	۰,۰۵	۰,۰۰۰	عدم پذیرش $H_0$
استاندارد حسابداری مخارج تامین مالی	۶۲,۹۶	۲۹,۷۵	-۱,۶۵۸	۱,۰۶	۰,۰۵	۰,۸۵۴	پذیرش $H_0$
استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاریها	۶۱,۰۸	۳۵,۸۲	-۱,۶۵۸	۰,۳۲	۰,۰۵	۰,۶۳۶	پذیرش $H_0$
استاندارد صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی	۵۴,۱۱	۳۳,۴۰	-۱,۶۵۸	-۱,۸۸	۰,۰۵	۰,۰۳۱	عدم پذیرش $H_0$

۲- توانایی حسابرسان به عنوان یک مجموعه واحد، همچنین به تفکیک رده حسابرسی، در پاسخگویی به سوالات استانداردهای مختلف متفاوت بوده است. به عبارت دیگر آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردهای مختلف در یک سطح نمی‌باشد. در ضمن لازم به ذکر است می‌توان با ۹۵ درصد اطمینان ادعا نمود که اختلاف معنی‌داری در نحوه پاسخگویی به سوالات استانداردهای "درآمد عملیاتی، گزارش عملکرد مالی، حسابداری پیمانهای بلندمدت، حسابداری مخارج تامین مالی و حسابداری سرمایه‌گذاریها" وجود ندارد (نتایج در جداول ۶ و ۷ و ۸ قابل مشاهده است).



## جدول ۶- نتیجه آزمون فریدمن در سطوح رده‌های مختلف حسابرسی

نتایج آزمون	P	سطح معنی‌دار	مقدار آماره $\chi^2$	مقدار بحرانی	تعداد = n	رده
عدم پذیرش $H_0$	0.023	۰.۰۵	۲۰.۷۳۳	۱۸.۳۱	9	سرپرست ارشد
عدم پذیرش $H_0$	0.005	۰.۰۵	۲۵.۴۰۹	۱۸.۳۱	14	سرپرست
عدم پذیرش $H_0$	0.00	۰.۰۵	۶۹.۵۴۱	۱۸.۳۱	29	حسابرس ارشد
عدم پذیرش $H_0$	0.00	۰.۰۵	۷۸.۲۴۷	۱۸.۳۱	42	حسابرس
عدم پذیرش $H_0$	0.00	۰.۰۵	۶۲.۴۱۳	۱۸.۳۱	20	کمک حسابرس

## جدول ۷- رتبه‌بندی استانداردهای حسابداری را بر حسب میزان پاسخهای صحیح با استفاده از آزمون ویلکاکسون

رتبه اول	استاندارد نحوه ارائه صورتهای مالی
رتبه دوم	استاندارد صورت جریان وجوه نقد، استاندارد موجودی مواد و کالاو استاندارد دارائیهای ثابت مشهود
رتبه سوم	استاندارد دارائیهای ثابت مشهود و استاندارد درآمد عملیاتی
رتبه چهارم	استاندارد درآمد عملیاتی، استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاریها، استاندارد حسابداری مخارج تامین مالی، استاندارد حسابداری پیمانهای بلندمدت و استاندارد گزارش عملکرد مالی
رتبه پنجم	استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاریها، استاندارد حسابداری مخارج تامین مالی، استاندارد حسابداری پیمانهای بلندمدت، استاندارد گزارش عملکرد مالی و استاندارد صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
رتبه ششم	استاندارد افشای اطلاعات در خصوص اشخاص وابسته

## جدول ۸- استانداردهای دارای میانگین رتبه ای یکسان، در مقایسه با یکدیگر از

## لحاظ نحوه پاسخگویی

استاندارد صورت جریان وجوه نقد، استاندارد موجودی مواد و کالاو استاندارد دارائیهای ثابت مشهود
استاندارد درآمد عملیاتی و استاندارد دارائیهای ثابت مشهود
استاندارد درآمد عملیاتی، استاندارد گزارش عملکرد مالی، استاندارد حسابداری پیمانهای بلندمدت، استاندارد حسابداری مخارج تامین مالی و استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاریها
استاندارد گزارش عملکرد مالی، استاندارد حسابداری پیمانهای بلندمدت، استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاریها و استاندارد صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی

۲- نحوه پاسخگویی رده‌های شغلی مختلف به هر یک استانداردها، به غیر از نحوه پاسخگویی رده کمک حسابرس در مقایسه با نحوه پاسخگویی رده‌های سرپرست ارشد، سرپرست و حسابرس ارشد در مورد استانداردهای "درآمد عملیاتی، حسابداری پیمانهای بلندمدت، افشای اطلاعات در خصوص اشخاص وابسته، حسابداری مخارج

تامین مالی و صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی" و نحوه پاسخگویی رده حسابرس در مقایسه با نحوه پاسخگویی رده‌های سرپرست ارشد، سرپرست و حسابرس ارشد در مورد "استاندارد درآمد عملیاتی" در یک سطح بوده است. به عبارت دیگر به غیر از استانداردهای مذکور در سایر استانداردها تغییر رده شغلی تأثیری در نحوه پاسخگویی به سوالات و میزان پاسخهای صحیح یا غلط افراد نداشته است.

این موضوع می‌تواند ناشی از عامل تجربه در بین رده‌های شغلی مختلف حسابرسان باشد. به عبارت دیگر حسابرسان با رده‌های شغلی پایین، توانایی رسیدگی به سرفصلهای مربوط به استانداردهای فوق‌الاشاره را ندارند و این عامل می‌تواند باعث عدم بکارگیری استانداردهای مزبور توسط رده‌های شغلی پایین و در نتیجه عدم توجه به این استانداردها و تغییرات صورت پذیرفته در این استانداردها توسط این رده‌ها گردد.

در ضمن لازم به ذکر است که نحوه پاسخگویی رده‌های شغلی مختلف به استانداردهای حسابداری به عنوان یک مجموعه واحد، بجز رده شغلی کمک حسابرس در یک سطح بوده است. به عبارت دیگر بجز رده شغلی کمک حسابرس، اختلاف معنی‌داری در نحوه پاسخگویی سایر رده‌های حسابرسی در مقایسه با همدیگر، به استانداردهای حسابداری وجود ندارد (نتایج در جدول شماره ۹ قابل مشاهده است).

جدول ۹- نتایج مقایسه آگاهی رده‌های مختلف با همدیگر (آزمون شفه)

کمک حسابرس	حسابرس	حسابرس ارشد	سرپرست	سرپرست ارشد	*****
۰,۰۲	۰,۱۷۶	۰,۹۹۳	۰,۹۸۴	*****	سرپرست ارشد
۰,۰۳	۰,۳۲۵	۱,۰۰	*****	۰,۹۸۴	سرپرست
۰,۰۰	۰,۰۵۶	*****	۱,۰۰	۰,۹۹۳	حسابرس ارشد
۰,۰۹۸	*****	۰,۰۵۶	۰,۳۲۵	۰,۱۷۶	حسابرس
*****	۰,۰۹۸	۰,۰۰	۰,۰۳	۰,۰۲	کمک حسابرس

### پیشنهادات

نتیجه کلی تحقیق بیانگر آنست اگرچه حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری مصوب از سوی سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند. لیکن بررسی این

موضوع به تفکیک نوع استاندارد حاکی از سطح پایین آگاهی حسابرسان نسبت به برخی استانداردهاست. لذا جهت رفع این نقیصه نیاز به اتخاذ تصمیمات و راه کارهایی جهت افزایش سطح آگاهی حسابرسان نسبت به این استانداردهاست و از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- ۱- برگزاری کلاسهای آموزشی جهت آشنایی حسابرسان شاغل در رده‌های شغلی مختلف (به‌خصوص رده شغلی کمک حسابرس) با استانداردهای حسابداری
- ۲- برگزاری سمینارها و جلسات نقد و بررسی استانداردهای حسابداری
- ۳- برگزاری آزمونهای دوره‌ای جهت بررسی سطح آگاهی حسابرسان در مؤسسات حسابداری

۴- کنترل کیفی مؤسسات حسابداری جهت اطمینان از رعایت استانداردهای حسابداری در سطحی مطلوب توسط مراجع حرفه ای ذیصلاح

### محدودیت‌های تحقیق

در انجام هر تحقیق علمی محدودیتها و موانعی وجود دارند که ممکن است مشکلاتی را در حین انجام تحقیق ایجاد کنند بخشی از آن بدین شرح بوده است:

۱. میزان دانش نظری و سطح تحصیلات افراد پاسخ‌دهنده از عواملی محسوب می‌شود که می‌تواند نتیجه تحقیق را تحت تاثیر قرار دهد. در این رابطه سعی گردید پاسخ‌دهندگان حداقل دارای مدرک کارشناسی باشند.

۲. از محدودیت‌های دیگر تحقیق می‌توان به زمان بر بودن فرایند اجرای تحقیق یاد کرد، زیرا بعلت نوع خاص تحقیق، الزاما در سه مرحله اقدام به توزیع پرسشنامه و جمع‌آوری نظر پاسخ‌دهندگان گردید. در مرحله اول جهت انتخاب استانداردهای با کاربرد زیاد، مرحله دوم جهت کسب نظر اعضاء گروه دلفی و در مرحله سوم جهت سنجش آگاهی حسابرسان در رده‌های شغلی مختلف از کمک حسابرس تا سرپرست ارشد که همگی از جمله مراحل زمان بر تحقیق به شمار می‌آیند. خصوصاً در مرحله سوم که پرسشنامه‌ها حتماً می‌بایست در حضور محقق تکمیل می‌شدند که سعی گردید با پی‌گیری‌های مکرر و صرف وقت بیشتر این مشکلات کمتر مانع از اجرای صحیح و بموقع تحقیق شوند.

۳. یکی دیگر از محدودیتها و تنگناهای تحقیق، امتناع برخی از آزمون‌شوندگان از پذیرش پرسشنامه و تکمیل آن بدلیل گرفتاری شغلی و یا رعایت محافظه کاری حرفه‌ای بود که سعی شد با توضیح هدف تحقیق و همچنین یادآوری رعایت اصل رازداری و کسب اعتماد آزمون‌شوندگان مشکل فوق را تا حد امکان رفع گردد تا در روند اجرایی تحقیق خللی وارد نشود.

۴. از محدودیت‌های دیگر تحقیق می‌توان به فقدان اطلاعات لازم در خصوص مؤسسات حسابداری بخصوص تعداد نیروهای کمک حسابرس تا سرپرست ارشد به تفکیک مؤسسات حسابداری، اشاره نمود. عدم دسترسی به اطلاعات فوق‌الذکر، باعث ایجاد محدودیت در انتخاب اعضای نمونه، جهت استفاده از نمونه‌گیری چند مرحله‌ای گردید. بنابراین با وجود محدودیت‌های فوق، بایستی تعمیم نتایج به کل حساب‌رسان با احتیاط صورت گیرد.

## منابع و مأخذ

- ۱- ارباب سلیمانی، عباس و دیگران، اصول حسابرسی، جلد دوم، فروردین ۱۳۸۰.
- ۲- باباجانی، جعفر، رساله دریافت درجه دکترا، دانشگاه علامه طباطبائی، بهار ۱۳۷۸
- ۳- خیرالهی، مرشید، بررسی فرایند تدوین استانداردهای گزارشگری مالی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، تابستان ۱۳۸۳
- ۴- دلاور، علی، مبانی نظری و علمی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، انتشارات رشد، ۱۳۷۸ صفحه ۱۶
- ۵- کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، نشریه ۱۶۰، ۱۳۸۱
- ۶- مستوفی، حبیب‌الله، جایگاه حسابرسی و نقش آن در تصمیم‌گیری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۷- مدنی، علی، مفاهیم و روشهای آماری، تهران مرکز تحقیقات صنعتی تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی ۱۳۷۸

