

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تهران مرکزی

دانشکده اقتصاد و حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M.A)

رشته: حسابداری

عنوان:

بررسی تأثیر تجدید نظر در استاندارد حسابداری ۷۰۰ (اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی) بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابداری مستقل

استاد راهنما:

دکتر روح اله رجیبی

استاد مشاور:

دکتر فرزانه حیدرپور

پژوهشگر:

امین اصغرزاده صادق

پاییز ۱۳۹۰



ISLAMIC AZAD UNIVERSITY

Central Tehran Branch

Faculty of Economics & Accounting-Department

"M. A" Thesis

In Accounting

Subject:

The Effect of Revision on Audit Reporting and Opinion standard on Auditors' Perception

Advisor:

Dr.Rouhollah.Rajabi

Reader:

Dr.Farzaneh.Heydarpour

By:

Amin Asgharzadeh Sadegh

Autumn ۲۰۱۱

با سپاس فراوان از الطاف ایزدی

از استاد محترم راهنما جناب آقای دکتر روح اله رجبی که با راهنماییهای عالمانه و دقت نظر بسیار اینجانب را در تمام مراحل یاری فرمودند و سرکار خانم دکتر فرزانه حیدرپور که بر اینجانب منت نهاده و زحمت مشاوره تحقیق حاضر را تقبل فرمودند، کمال تشکر را دارم. همچنین از سرکار خانم زهرا پورزمانی که زحمت داوری این تحقیق را بعهده گرفته اند نیز صمیمانه تشکر می کنم.

از محبتها و زحمات بی کران پدر و مادرم که در تمام مراحل زندگی پشتیبان من بوده اند و از راهنماییها و مشاوره برادرم و کمک ها و تشویق های خواهرم کمال تشکر را دارم. همچنین از راهنماییها و کمکهای بی منت و برادرانه استاد عزیز و مهربانم جناب آقای احمد خالقی صمیمانه تشکر می کنم.

تقدیم به

پدر و مادرم

که هر چه دارم از دعای خیر آنهاست

فهرست مطالب

عنوان

صفحه

اول: کلیات

فصل

تحقیق..... ۱-۲۰

مقدمه.....

۲.

متغیرهای

مورد

در

توضیحاتی

تحقیق..... ۲

موضوع

بیات

و

تشریح

تحقیق..... ۴

به

مربوط

سوابق

تحقیق..... ۷

انجام

ضرورت

تحقیق..... ۱۱

اهداف اساسی از انجام تحقیق..... ۱۴

نتایج مورد انتظار پس از انجام تحقیق..... ۱۵

فرضیه های تحقیق..... ۱۵

روش تحقیق..... ۱۸

روشهای آماری مورد استفاده در تحقیق..... ۱۸

نوع طرح و تحقیق..... ۱۹

منابع آماری تحقیق..... ۱۹

محدودیتهای تحقیق..... ۱۹

فصل دوم: ادبیات نظری موضوع تحقیق..... ۲۱-۶۰

مقدمه.....

۲۲...

تاریخچه	بر	مروری
	۲۲.....	حسابرسی.....
گزارش	تکامل	و پیدایش
	۲۶.....	حسابرسی.....
های		نظریه
	۲۷.....	گزارشگری.....
		موضوع
		گزارشگری.....
	۳۶.....	
حسابرسی	استاندارد	در نظر
		تجدید و تغییر
		دلایل
		گزارشگری.....
		۴۶.....

عنوان

صفحه

تجدید	مقایسه استاندارد	۷۰۰	تجدید نظر شده	با استاندارد	قبل از	تجدید
		۴۶.....	نظر.....			
موضوع	پژوهشهای	انجام	شده	درخصوص		
			۵۰.....	تحقیق.....		
				خلاصه		
				فصل.....		
				۶۰.....		
شناختی	سوم:روش	فصل				
		تحقیق.....				
		۶۱-۸۲.....				

.....	مقدمه	.....
.....	۶۲	.....
.....	روش	.....
.....	پژوهش	.....
.....	۶۲	.....
.....	فرضیه	.....
.....	های	.....
.....	پژوهش	.....
.....	۶۳	.....
.....	قلمرو	.....
.....	پژوهش	.....
.....	۶۴	.....
.....	جامعه	.....
.....	آمار	.....
.....	۶۵	.....
.....	ابزار	.....
.....	اندازه	.....
.....	گیری	.....
.....	۶۷	.....
.....	قابلیت	.....
.....	اطمینان	.....
.....	و	.....
.....	اعتبار	.....
.....	پرسشنامه	.....
.....	۷۱	.....
.....	نمونه	.....
.....	و	.....
.....	روش	.....
.....	نمونه	.....
.....	گیری	.....
.....	۷۶	.....
.....	جمع	.....
.....	آوری	.....
.....	اطلاعات	.....
.....	۷۷	.....

روشهای	آماري	مورد	استفاده	در
پژوهش.....	۷۸.....			
محدودیت‌های				اجرایی
پژوهش.....	۸۰.....			
خلاصه				
فصل.....	۸۲.....			
فصل	چهارم: تجزیه	و	تحلیل	داده
تحقیق.....	۸۳-۱۲۶.....			های
مقدمه				
.....				
۸۴...				
آمار				
توصیفی.....	۸۵.....			
آمار				
استنباطی.....				
.....				
۱۰۱				
خلاصه				
فصل.....	۱۲۶.....			
فصل	پنجم: نتیجه	و	گیری	
پیشنهادها.....	۱۲۷-۱۳۷.....			

مقدمه.....

۱۲۸..

عنوان

صفحه

مروری بر نتایج به دست آمده از

پژوهش.....۱۲۸

نتایج حاصل از آزمون فرضیه

ها.....۱۳۱

نتایج حاصل از رابطه بین سؤالهای عمومی پرسشنامه با فرضیه

ها.....۱۳۳

نتایج تکمیلی

پرسشنامه.....۱۳۵

پیشنهاد ناشی از یافته های

پژوهش.....۱۳۵

پیشنهادهایی برای پژوهشهای

آینده.....۱۳۶

خلاصه

فصل.....۱۳۷

فهرست منابع

فارسی.....

۱۳۸

منابع

فهرست

.....انگلیسی

۱۴۰

پیوست

.....ها

۱۴۳-۲۰۶

چکیده انگلیسی

فهرست پیوستها

عنوان

صفحه

۱	پیوست			
	(پرسشنامه)	.....		۱۴۳
آزمون	پیوست	۲	(نتایج)	
	(بازآزمایی)	.....	۱۵۰	
	پیوست	۳	(نتایج آلفای کرونباخ و ضریب دونیم کردن آزمون)	
		.....	۱۵۵	
	پیوست	۴	(اطلاعات عمومی)	(پرسشنامه)
		.....	۱۶۵	
	پیوست	۵	(توزیع فراوانی سؤالهای مربوط به فرضیه ها)	
		.....	۱۶۷	
	پیوست	۶	(آماره های توصیفی سؤالهای فرضیه ها)	
		.....	۱۷۴	
	پیوست	۷	(نتایج آزمون دوجمله ی درخصوص سؤالهای تخصصی پرسشنامه)	
		.....	۱۷۵	
	پیوست	۸	(بررسی نرمال بودن فرضیه ها)	
		.....	۱۷۹	
	پیوست	۹	(آزمون فرضیه ها)	
		.....	۱۸۰	
	پیوست	۱۰	(رابطه معناداری بین سؤالهای عمومی پرسشنامه و فرضیه های پژوهش)	
		.....	۱۸۲	

پیوست ۱۱ (توزیع نرمال بودن سوالات کلی)

۲۰۴.....

پیوست ۱۲ (همبستگی بین سوالات کلی با فرضیه ها)

۲۰۵.....

چکیده

بررسی تأثیر تجدید نظر در استاندارد حسابرسی اظهار نظر و گزارشگری

نسبت به صورتهای مالی بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل

استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی ترجمه ای از استانداردهای بین المللی هستند. مدتی پس از اجرای آنها، برخی از استانداردهای بین المللی از جمله استاندارد حسابرسی گزارشگری مورد تجدیدنظر قرار گرفت. بنابراین سوالات و ابهاماتی در مورد نحوه اجرا و مشکلات عملی ایجاد شده در زمان اجرای استاندارد مطرح شد و به همین دلیل تعدادی از این استانداردهای ملی نیز مورد بازنگری و تجدیدنظر قرار گرفت. یکی از استانداردهای تجدیدنظر شده، استاندارد حسابرسی ۷۰۰ (اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی) است. سوال مطرح شده در این زمینه این است که آیا این بازبینی تأثیری بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل داشته است؟

هدف از این پژوهش بررسی تأثیر تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل است. این پژوهش مشتمل بر یک فرضیه اصلی و شش فرضیه فرعی بوده است. ابزار مورد استفاده جهت جمع آوری داده ها در این پژوهش پرسشنامه است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی بوده است.

نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰ (اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی) موجب بهبود عملیات حسابرسی مستقل شده است. به عبارت دیگر، تمامی فرضیه ها تأثیر تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰ (اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی) را بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل تایید کرده اند. از آنجا که بهبود عملیات حسابرسی مستقل به منزله بهبود نقش اعتباردهی حسابرسان و حرفه حسابرسی است، می توان استنتاج کرد که تجدیدنظر در این استاندارد، گامی مهم در جهت تحقق این آرمان بوده است.

فصل اول

کلیات پژوهش

- مقدمه

- توضیحاتی در مورد متغیرهای تحقیق

- تشریح و بیان موضوع تحقیق
- سوابق مربوط به تحقیق
- ضرورت انجام تحقیق
- اهداف اساسی از انجام تحقیق
- نتایج مورد انتظار پس از انجام تحقیق
- فرضیه های تحقیق
- روش تحقیق
- روشهای آماری مورد استفاده در تحقیق
- نوع طرح و تحقیق
- منابع آماری تحقیق
- محدودیتهای تحقیق

۱-۱- مقدمه

در این فصل توضیحاتی در مورد متغیرهای تحقیق مطرح می شود. در ابتدا به تشریح و بیان موضوع پژوهش که « بررسی تأثیر تجدید نظر در استاندارد حسابرسی اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل » است، پرداخته می شود. سپس اهمیت موضوع تحقیق، سوابق مربوط به تحقیق، ضرورت انجام و اهداف اساسی، نتایج مورد انتظار پس از تحقیق، فرضیه های تحقیق و در ادامه روش و نوع تحقیق و روشهای آماری و منابع آماری و در پایان محدودیتهای تحقیق ارائه می شود.

موضوع تحقیق:

الف. فارسی: بررسی تأثیر تجدید نظر در استاندارد حسابرسی اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای

مالی بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل

ب. انگلیسی:

The Effect of Revision on Audit Reporting and Opinion Standard on Auditors
Perceptions.

۱-۲- توضیحاتی در مورد متغیرهای تحقیق:

توسعه روند خصوصی سازی به ویژه در برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور و اخیراً در اجرای قانون اصل ۴۴ قانون اساسی ضرورت اظهار نظر حسابرسان را در چارچوبی مشخص، قانونمند و قابل اتکا آشکارتر نموده و در نتیجه نیاز روزافزون شاغلین در حرفه حسابرسی و حسابداری در ایران به اصول و ضوابطی هماهنگ که بتواند مشکلات و ناهنجاریهای موجود در تهیه

صورت‌های مالی واحدهای تجاری و گزارش‌های حسابرس را کاهش داده و روندی منطقی جهت تهیه و ارائه گزارش‌های مالی و حسابرسی فراهم آورد، به یک واقعیت انکارناپذیر تبدیل شده است.

تا قبل از تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی در ایران مبنای یکنواختی جهت تنظیم صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی وجود نداشت و لذا هرگروه از حساب‌رسان برحسب نوع نگرش فکری خود، حسب مورد از استانداردهای بین‌المللی، انگلیسی و یا آمریکایی استفاده می‌نمودند. این پراکندگی در استفاده از استانداردهای متفاوت منجر به عدم وجود وحدت رویه شکلی و محتوایی در گزارش‌های حسابرسی در ایران شده بود و همه اینها در مجموع تأثیر نامطلوب بر اقتصاد کشور داشت.

سازمان حسابرسی در راستای ایفای وظیفه قانونی و تخصصی خود، اقدام به تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی کرد. هر چند که در اجرای این امر تلاشی جدی و مستمر در جهت دریافت نظرات جامعه حرفه‌ای اعمال گردید، اما اصول و ضوابط تدوین شده باید در عمل کارایی خود را نشان می‌داد. بنابراین بعد از گذشت چندین سال از اجرای این استانداردها و با توجه به بازخورد حاصل از آن، نیاز به تجدیدنظر در برخی از استانداردهای تدوین شده مشخص گردید. از سوی دیگر سیاست کلی از تدوین استانداردهای ملی آن است که به عنوان مبنای استانداردهای بین‌المللی استفاده شده و مواردی که متأثر از شرایط قانونی، اقتصادی و سایر عوامل محیطی کشور ایران است مورد تعدیل قرار گیرد. بنابراین در برخی از موارد دلیل تجدیدنظر در استانداردهای حسابرسی، هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی است. اما صرف نظر از دلیل تغییر استانداردها، آثار رفتاری و عملکردی تغییرات استانداردها به عنوان پی‌آمد تغییرات بر حرفه حسابرسی از موضوعات پیچیده و پرچالش است که انجام تحقیقات را اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. انگیزه انجام این پژوهش نیز شناسایی سودمندی تجدیدنظر استانداردهای حسابرسی است، که به علت حساسیت خاص موضوع و گرفتن نتیجه بهتر و دقیقتر محدود به یکی از این استانداردها می‌شود.

هدف اصلی از انجام این پژوهش بررسی تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی (شماره ۷۰۰) روی برداشت حساب‌رسان است. جهت انجام این پژوهش، متغیرهایی همچون: نقش حسابرسی، مسئولیت حسابرس و مدیریت، برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی، اخلاق

حرفه ای و استقلال، کنترل کیفیت حسابرسی و بهبود نحوه گزارشگری موارد کشف شده حسابرسی مورد بررسی قرار گرفتند.

۱-۳-۳- تشریح و بیان موضوع :

۱-۳-۱- سؤال اصلی تحقیق :

نیاز برای حسابرسی مستقل می تواند بعنوان پاسخی برای مشکلات نمایندگی تلقی گردد. نقش حسابرسی بعنوان مکانیزمی برای گواهی دادن بر پاسخگویی و مباشرت مدیریت واحد تجاری (چندلر ، ادوارد و اندرسون ، ۱۹۹۳) و تقویت کننده صحت و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی می باشد. در نتیجه افزایش در پیچیدگی ساختار و ریسک تجاری ، فعالیت های جهانی شدن و جدایی مالکیت از مدیریت ، اطمینان بیشتری از اطلاعات مالی ارائه شده بوسیله شرکت ها از حسابرسان انتظار می رود (آرمسترانگ ، ۱۹۸۷). نقش حسابرسان در طول زمان دچار تغییرات زیادی شده است ، بطوریکه آنان باید پاسخگویی تقاضای گروه های مختلفی برای خدماتشان باشند. این تغییرات منجر به یک فاصله انتظاراتی شده است. بدین معنا که بین آنچه که عموم از نقش حسابرسی انتظار دارند و آنچه که حرفه حسابرسی بعنوان اهدافی که باید انجام شود ، در نظر دارد ، تفاوت وجود دارد (چندلر و ادوارد، ۱۹۹۶).

تحقیقات انجام شده در کشور های متعددی نشان میدهد که فاصله انتظاراتی مذکور وجود دارد . پاسخ عمومی به این مسئله انتشار استاندارد های حسابداری و حسابرسی و وضع مقررات بیشتر می باشد. با این حال استانداردهای وضع شده نیز جهت کاهش فاصله انتظاراتی فوق و بهبود برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان، نیاز به تجدید نظر دارند.

در تحقیق حاضر ، سعی شده است که علاوه بر عواملی که در تحقیقات قبلی مورد مطالعه قرار گرفته است ، به تاثیر تجدیدنظر در استانداردهای حسابرسی بر برداشت حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل

توجه شود. تدوین استانداردهای جدید و تجدیدنظر در استانداردهای حسابرسی ابزاری است در دست سیاستگذاران حرفه حسابرسی تا جهت حرکت حرفه را با نیازهای استفاده کنندگان از محصولات حرفه که همانا گزارشهای مالی است، همسو نماید. واکنش فعالان حرفه ای و درک پیام ناشی از تغییرات استانداردها و بکارگیری آنها عامل ثانویه محسوب می شود که ممکن است اقدام اصلی تغییر را تحت تأثیر قرار دهد. ابهام و مسئله اصلی مورد مطالعه تحقیق حاضر در حوزه رفتاری و معنایی مربوط به برداشت حسابرسان از تغییرات در استاندارد گزارشگری حسابرسی است. این برداشت طیف گسترده ای از شکل گزارش و محتوای آن را در بر می گیرد. محتوای تغییرات نیز ابعاد عملیاتی مختلفی دارد که بخشهای مختلفی از برنامه ریزی، اجرای عملیات و گزارشگری را تحت تأثیر خود قرار دهد. سؤال اصلی مورد مطالعه در این تحقیق آن است که حسابرسان چه برداشتی از تجدیدنظر در استانداردهای حسابرسی مربوط به گزارش حسابرسی دارند و ابعاد این تغییر را چگونه برآورد می کنند. به عبارت دیگر آستانه تغییرات در حدود تغییر در شکل گزارشهای حسابرسی محدود شده یا ابعاد گسترده تری را متصور است.

۱-۳-۲- اهمیت تحقیق :

عمومی شدن مالکیت بنگاههای اقتصادی، تامین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی سازی بخش های دولتی و بنگاههای تحت پوشش در سالهای اخیر از جمله عوامل اصلی تغییرات بنیادی در محیط اقتصادی ایران است. در چنین شرایطی شفافیت و کیفیت مطلوبیت اطلاعات مالی و غیر مالی که پایه و اساس تصمیم گیری های اقتصادی سرمایه گذاران و وام دهندگان بالفعل و بالقوه است، از اهمیت بسزایی برخوردار می باشد. حصول اطمینان نسبی از کیفیت اطلاعات در شرایطی که میزان قابل توجهی از اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان توسط مدیریت بنگاههای اقتصادی تهیه، پردازش و گزارش می شود، ضروری به نظر می رسد.

بر اساس تئوری نمایندگی فرض بر تضاد منافع بین تهیه کنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان آن است. برای حذف یا حداقل کردن اثرات ناشی از این تضاد منافع و نهایتاً تامین منافع طرفین، حسابرسی مستقل و پالایش اطلاعات ضرورت می یابد. از منظر این تئوری دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل وظیفه اعتباردهی است. اجرای این نقش، حسابرسان را در موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه قرار می دهد.

در بدو امر به نظر می رسد که دیدگاه های حسابرسان و استفاده کنندگان از صورتهای مالی از نقشی که حسابرسی در عرصه اقتصادی و تجاری می تواند داشته باشد، یکسان است. با این همه تحقیقات تجربی و بررسی های به عمل آمده حکایت از فاصله انتظاراتی حسابرسی و تفاوت در برداشتهای حسابرسان از عملیات حسابرسی مستقل دارد.

در حوزه نظر، جهت تعیین نقش گزارشگری حسابرسی از نظریه پیام یا سیگنال استفاده می شود. در این دیدگاه، فرآیند گزارشگری حسابرسی، ساختار نظام مند انتقال یک پیام به مقصد و گیرنده پیام است. گیرنده پیام در فرآیند حسابرسی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی خواهند بود.

در فرآیند حسابرسی، حسابرس فرستنده پیام است. رسانه (وسیله ارسال پیام) معمولاً گزارش کتبی است، اگرچه بعضاً گزارش می تواند شفاهی نیز باشد. پیام، اظهار نظر حسابرس است که همراه با اطلاعات حسابداری در اختیار استفاده کنندگان که گیرندگان پیام می باشند، قرار می گیرد. تأثیر مورد نظر حسابرس در مخاطبان، استفاده صحیح استفاده کنندگان از اطلاعات ارائه شده است.

اظهار نظر حرفه ای حسابرس پیامی است که باید گزارش شود. جهت انتقال مؤثر پیام به استفاده کنندگان، ویژگیهای استقلال، صلاحیت حرفه ای، صلاحیت اخلاقی، صلاحیت گزارشگری اهمیت و کاربرد دارد. همانگونه که حسابرس در فرآیند رسیدگیها باید بیطرف باشد، در ارائه نتایج آزمون در گزارش حسابرسی نیز باید بیطرفانه عمل کند. به منظور پذیرش خدمات حسابرسی که لازمه اتکای استفاده کنندگان