



Examining the Role of Accounting Standards Setting Approaches in the Level of Confidence and the Level of Diagnostic and Non-diagnostic Evidence Requested by Auditors

Amir Sarvestani^{1*}, Gholamhossein Mahdavi²

¹Faculty Member, Department of Accounting, National University of Skill (NUS), Tehran, Iran.

²Professor, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

ARTICLE INFO

Article Type:

Original Research

Received: 08.14.2024

Revised: 08.31.2024

Accepted: 11.05.2024

Keyword:

Accounting Standards

Audit Evidence

Auditing Institute

Standard Setting Approaches

*Corresponding Author:

Amir Sarvestani

Email: asarvestani@tvu.ac.ir

ABSTRACT

Accounting standards are one of the most important items that auditors are exposed to in the field of financial reporting, and due to the reaction of the accounting and auditing profession to the changes in the business environment, the aforementioned standards are constantly being changed and updated. The setting of standards is influenced by the approaches (principle-based approach and rule-based approach) that the setters of standards choose when setting and approving them. The current research sought to investigate the impact of accounting standards development approaches on the assurance level and the level of diagnostic and non-diagnostic evidence requested by auditors. In this regard, this issue was investigated by using the modelling of structural equations and a quasi-experimental scenario that was manipulated in two levels. The findings from the participation of 212 members of Iranian CPAs (independent auditors) indicated that principles-based standards have a positive and significant effect on the level of diagnostic and non-diagnostic evidence requested by the auditor. This result proves that the ambiguity in principles-based standards will lead to the auditor's effort to obtain more evidence of both diagnostic and non-diagnostic types. In addition, the obtained results showed that the accounting standards-setting approaches do not have a significant effect on the level of confidence in the decision-making of the research subjects.



EXTENDED ABSTRACT

Introduction

The degree of openness or generality of accounting standards determines the degree of pure obedience of the auditor to the standard or the use of his professional judgment. The meaning of the approach is the two dominant approaches based on principles and based on rules, which are used in the setting of accounting standards. These two approaches are the two main and inclusive approaches in the field of accounting standards setting. Principles-based accounting standards are general standards and require judgment. In contrast, rule-based accounting standards are detailed standards with objective red lines. The auditor's use of his professional judgment or mere compliance with accounting standards can affect the amount and type of audit evidence requested as well as the level of confidence in his decisions. Therefore, it can be predicted that the approaches to developing accounting standards will be effective in the level of confidence and the level of diagnostic and non-diagnostic evidence requested by auditors. The importance of this issue is doubled due to the role of auditors in the transparency and accreditation of financial and economic information. Auditors, as external independent observers, play an important role in protecting the financial information of companies. Considering accounting standards as a guide, they comment on the fairness of presenting financial statements. Furthermore, auditors should be able to justify their judgment on the compliance of accounting transactions and events with the relevant accounting standards, against the evaluation of investors, capital market observers and judicial authorities in a proper way and be accountable. Accounting standards may vary in terms of clarity and complexity and hence require more judgment and, as a result, obtain more quality and reliable evidence. Several studies have examined the effect of the type of accounting standards on auditors' judgment, level of evidence required, and assurance (for example, Trumpeter, 1994; Hackenbrock and Nelson, 1996; Ng and Tan, 2003; Segovia et al., 2009; Peytcheva et al., 2014) and have reached somewhat contradictory results. Therefore, the current research sought to examine the role of accounting standards-setting approaches in the level of confidence and the level of diagnostic and non-diagnostic evidence requested by auditors.

Methodology

According to the problem, goals, use of scenario and the society covered by the current research, this research is classified as a quasi-experimental research from the point of view of the method. In the current research, different subjects were used in each of the different conditions (principles-based accounting standard and rules-based accounting standard), so the complete design of this research was a post-test-only inter-subject design. The purpose of this research was applied research. Two main methods were used to collect information. First, to explain the theoretical literature of the research, data was collected for the theoretical foundations using the library method. After the theoretical study, by presenting the scenario to the research subjects, putting them in a decision-making situation, and then presenting a questionnaire and obtaining opinions from the subjects, the data was analyzed to test the research hypotheses. The variables of the current research included the type of

accounting standards, the level of confidence in decision-making, and the level of evidence requested by the auditor (diagnostic and non-diagnostic).

Results and discussion

First hypothesis: According to the first hypothesis, auditors obtain more diagnostic evidence when using principles-based standards compared to rules-based standards. The obtained results showed that this hypothesis cannot be rejected. In other words, the path coefficient of the type of accounting standards towards the requested diagnostic evidence (0.242) and also the t-statistic related to this path (3.646) confirmed that this hypothesis is not rejected at the confidence level of 99%. This finding shows that auditors, when using principle-based standards, attempt to increase the accuracy of their decision by obtaining relevant and effective evidence on the decision-making process.

Second hypothesis: According to the second hypothesis of the research, auditors obtain more non-diagnostic evidence when using principles-based standards compared to rules-based standards. The coefficient of the path of the standard type towards requested non-diagnostic evidence (0.695) and also the t-statistic related to this path (20.485) confirmed that this hypothesis is not rejected at the confidence level of 99%. This result confirmed that auditors obtain more non-diagnostic evidence when faced with principles-based accounting standards.

Third hypothesis: Based on the third hypothesis of the research, auditors make decisions with less confidence when using principles-based standards compared to rules-based standards. The coefficient of the path of the standard type towards the level of confidence in decision-making (0.040) and also the t-statistic related to this path (0.600) confirm that this hypothesis is rejected. The findings from the test of this hypothesis indicated that the type of accounting standards does not affect the auditor's level of confidence in decision-making.

Conclusion

Accounting standards and their level of clarity or generality can affect auditors' judgments about the level and type of evidence required for decision-making and the confidence level of the decision made. Considering the mentioned issue, the present research investigated the role of accounting standards development approaches in the level of requested diagnostic and non-diagnostic evidence and the confidence level of Iranian auditors. The findings of the test of the first and second hypotheses of the research showed that the approaches to formulating accounting standards affect the level of diagnostic and non-diagnostic evidence requested by auditors. This result is consistent with the research results of Libby et al. (2004), Peytcheva et al. (2014) and Boile (2024). It is recommended to Iran's accounting standards setting committee, until the full adoption of international financial reporting standards, to put the principles-based approach in the setting of accounting standards as much as possible. Finally, the artificiality of the conditions and scenarios for the research subjects was one of the limitations and challenges that may change the results of the current research.



آزمون نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در سطح اطمینان و سطح شواهد تشخیصی و غیر تشخیصی در خواستی حسابرسان

امیر سروستانی^{۱*}، غلامحسین مهدوی^۲

- ۱- هیئت علمی، گروه حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، تهران، ایران.
- ۲- استاد، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

چکیده

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: مقاله پژوهشی

دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۰۵/۲۴

بازنگری مقاله: ۱۴۰۳/۰۶/۱۰

پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۰۸/۱۵

کلید واژگان:

استانداردهای حسابداری
رویکردهای تدوین استاندارد
شواهد حسابرسی
مؤسسه حسابرسی

*نویسنده مسئول: امیر سروستانی
پست الکترونیکی:
asarvestani@tvu.ac.ir

استانداردهای حسابداری یکی از مهم‌ترین مواردی است که در حوزه گزارشگری مالی، حسابرسان در معرض آن هستند و به دلیل واکنش حرفه حسابداری و حسابرسی به تغییرات و انفعالات محیط کسب و کار، استانداردهای مذکور به‌طور دائم دستخوش تغییر و به‌روزرسانی می‌شوند. شیوه تدوین این استانداردها تحت تأثیر رویکردهایی (رویکرد مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد) است که تدوین‌کنندگان استاندارد به هنگام تنظیم و مصوب کردن آنان برمی‌گزینند. پژوهش حاضر به دنبال بررسی تأثیر رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در سطح اطمینان و سطح شواهد تشخیصی و غیر تشخیصی درخواستی حسابرسان است. در این راستا با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری و یک سناریوی شبه‌آزمایشی که از نظر استاندارد حسابداری در دو سطح مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد دست‌کاری شده است، به بررسی این موضوع پرداخته شده است. یافته‌های حاصل از مشارکت ۲۱۲ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (حسابرسان مستقل) حاکی از آن است که استانداردهای مبتنی بر اصول تأثیر مثبت و معناداری بر سطح شواهد درخواستی تشخیصی و غیر تشخیصی حسابرس دارد. این نتیجه گواه بر آن است که ابهام موجود در استانداردهای مبتنی بر اصول، منجر به تلاش حسابرس برای کسب شواهد بیشتر از هر دو نوع تشخیصی و غیر تشخیصی خواهد شد. افزون بر این، نتایج به‌دست‌آمده نشان داد رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری تأثیر معناداری بر سطح اطمینان در تصمیم‌گیری آزمون‌دهی‌های پژوهش ندارد.



مقدمه

طی دو دهه اخیر، تحولات شگرفی در حوزه تدوین استانداردهای حسابداری چه در سطح ملی و چه در سطح بین‌الملل رخ داده است. به نظر (براون و همکاران، ۲۰۱۵)^۱، اصلی‌ترین محرک این تحولات، تلاش برای جلب اعتماد مجدد سرمایه‌گذاران به‌عنوان مخاطبان اصلی گزارش‌ها و اطلاعات مالی است زیرا این اعتماد در پی بروز و افشای بحران‌ها و تقلب‌های بزرگ انجام‌شده در سال‌های نه‌چندان دور، به‌شدت آسیب دیده است (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴)^۲. این تقلبات و بحران‌ها، قربانی‌های دیگری نیز داشته است که از جمله مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به حسابرسان مستقل به‌عنوان اصلی‌ترین رکن اعتباربخشی به صورت‌های مالی اشاره کرد. برخی پژوهشگران و صاحب‌نظران معتقدند که یکی از عوامل دخیل در تأثیرگذاری این تقلب‌ها بر حرفه حسابرسی و حسابرسان، استانداردهای حسابداری و رویکرد استفاده‌شده در تدوین این استانداردها است (بنستون و همکاران، ۲۰۰۶؛ مهدوی و سروستانی، ۲۰۱۸)^۳. این امر به دلیل این است که از یک‌سو مینا و معیار حسابرسی برای سنجش مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری است (جامعی و لطفی‌جو، ۲۰۲۱) و از سوی دیگر، میزان صراحت یا کلی‌گویی استانداردهای حسابداری (که خود وابسته به رویکرد استفاده‌شده در تدوین آن‌ها است)، درجه اطاعت محض حسابرسان از استاندارد یا استفاده از قضاوت حرفه‌ای وی را تعیین می‌کند. منظور از رویکرد، دو رویکرد غالب مبتنی بر اصول^۴ و مبتنی بر قواعد^۵ است که در تدوین استانداردهای حسابداری از آن استفاده می‌شود. این دو رویکرد، دو رویکرد اصلی و فراگیر در حوزه تدوین استانداردهای حسابداری است. استانداردهای حسابداری اصول‌محور، استانداردهایی کلی و مستلزم قضاوت است. در مقابل، استانداردهای حسابداری قاعده‌محور، استانداردهایی مشروح و دارای خط قرمزهای عینی است. استفاده حسابرسان از قضاوت حرفه‌ای خود یا پیروی محض از استانداردهای حسابداری می‌تواند بر میزان و نوع شواهد حسابرسی درخواستی و همچنین سطح اطمینان در تصمیم‌های متخذه وی تأثیرگذار باشد از این‌رو می‌توان پیش‌بینی کرد رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در سطح اطمینان و سطح شواهد تشخیصی و غیرتشخیصی درخواستی حسابرسان مؤثر باشد. اهمیت این موضوع با عنایت به نقش آفرینی حسابرسان در شفافیت و اعتباربخشی به اطلاعات مالی و اقتصادی دوچندان می‌شود. حسابرسان به‌عنوان ناظران مستقل برون‌سازمانی، نقش مهمی در حفاظت از اطلاعات مالی شرکت‌ها ایفا می‌کنند (کادوس و مرک، ۲۰۱۲)^۶. آنان با در نظر گرفتن استانداردهای حسابداری به‌عنوان رهنمود، در خصوص ویژگی متصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی اظهار نظر می‌کنند. همچنین، حسابرسان باید قادر باشند قضاوت خود را درباره تطابق معاملات و رویدادهای حسابداری با استانداردهای حسابداری مربوط، در برابر ارزیابی سرمایه‌گذاران، ناظران بازار سرمایه و مراجع قضایی به نحو مناسبی توجیه کنند و پاسخگو باشند (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴). این در حالی است که استانداردهای حسابداری ممکن است از نظر صراحت و پیچیدگی متفاوت باشد و از این رو مستلزم قضاوت بیشتر و در نتیجه کسب شواهد بیشتر یا باکیفیت‌تر و مطمئن‌تر باشد. پژوهش‌های متعددی اثر نوع استانداردهای حسابداری را بر قضاوت، سطح شواهد درخواستی و اطمینان حسابرسان بررسی کرده‌اند (باکوف و همکاران، ۲۰۱۶؛ براون و همکاران، ۲۰۱۵؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۳؛ هاکنبراک و نلسون، ۱۹۹۶؛ نگ و تان، ۲۰۰۳؛ پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴؛ سگویا و همکاران، ۲۰۰۹؛ ترامپتر، ۱۹۹۴)^۷ و تا حدودی به نتایج متناقضی نیز رسیده‌اند اما در ایران، پژوهشی در این خصوص انجام نشده است. از این رو پژوهش حاضر به دنبال آن است تا به بررسی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در سطح اطمینان و سطح شواهد تشخیصی و

¹ Braun

² Peytcheva

³ Benston

⁴ Principle based approach

⁵ Rule based approach

⁶ Kadous & Mercer

⁷ Backof; Cohen; Hackenbrack & Nelson; Ng & Tan; Segovia; Trompeter

غیرتشخیصی درخواستی حسابرسان بپردازد. استفاده از روش شبه‌آزمایشی و مبتنی بر سناریو برای بررسی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در تصمیم‌های حسابرس، از ویژگی‌های نوآورانه این پژوهش هم از منظر روش و هم از منظر موضوع است.

ساختار ادامه مقاله بدین صورت است که در ابتدا مبانی نظری پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد و فرضیه‌ها توسعه می‌یابد. پس از آن روش پژوهش و موارد مرتبط با آن ارائه می‌شود. نتایج مرتبط با آمار توصیفی و استنباطی، قسمت بعدی مقاله را تشکیل خواهد داد. در انتها نیز بحث و نتیجه‌گیری مطرح خواهد شد.

مبانی نظری پژوهش

استانداردهای حسابداری و رویکردهای مطرح در مورد آن

در خصوص ضرورت ضابطه‌گذاری در حسابداری از دیرباز تا کنون بحث‌های داغی در بین صاحب‌نظران و پژوهشگران در جریان بوده است (بویلی، ۲۰۲۴)^۱. نظریه نمایندگی^۲، نظریه علامت‌دهی^۳ و فرصت‌های انعقاد قرارداد خصوصی از مهم‌ترین دلایل مخالفان ضابطه‌گذاری در حسابداری بوده است (ستادلر و نوبز، ۲۰۱۸؛ وریکچیا، ۱۹۹۰)^۴. آنان با اتکا به نظریه‌های مذکور اعتقاد داشتند که انگیزه و نیاز لازم برای گزارشگری داوطلبانه و ارائه اطلاعات در بین فعالان بازار وجود خواهد داشت. افزون بر این، نتایج پژوهش‌های افرادی هم‌چون (ستادلر و نوبز، ۲۰۱۸) بیانگر آن است که دولت‌ها به دلیل تأثیرگذاری استانداردهای حسابداری بر منافع آنان، تمایل دارند موضوع استانداردگذاری در خصوص برخی مسائل مانند کمک‌های اعطایی به دولت، به حاشیه رانده شود. استانداردهای حسابداری را می‌توان از جمله ضوابطی در نظر گرفت که آثاری فراگیر در جامعه تحت پوشش خود برجای می‌گذارد. استانداردهای حسابداری آثار سیاسی، اجتماعی و حتی فرهنگی در پی خواهد داشت. از این‌رو، با واکاوی پژوهش‌های انجام‌شده در مورد استانداردهای حسابداری می‌توان به نقش گروه‌های متعددی پی برد که به طرق مختلف سعی در لابی‌گری و تأثیرگذاری در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری داشته‌اند. پژوهش‌های متعددی در سراسر جهان انجام شده است که به بررسی نقش گروه‌های مذکور بر این فرایند پرداخته‌اند (دای، ۲۰۰۴؛ جورجیو، ۲۰۱۰؛ گیپپر و همکاران، ۲۰۱۳؛ لارسن، ۲۰۰۲؛ لارسن، ۲۰۰۷؛ ون لنت، ۱۹۹۷)^۵. بخشی از این تلاش‌ها و آثار گسترده استانداردگذاری در حوزه مالی و حسابداری، منجر به پدیدارشدن دو رویکرد غالب مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد در حوزه ضابطه‌گذاری در حسابداری شده است. در واقع، این دو رویکرد، درجه صراحت و دستوری‌بودن استانداردهای حسابداری را نمایندگی می‌کنند و آن‌ها را می‌توان دو سر یک طیف در استانداردگذاری حسابداری در نظر گرفت که خروجی‌های متفاوتی را در یک موضوع یکسان در پی خواهد داشت (فولسام و همکاران، ۲۰۱۷)^۶. رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری، منجر به استانداردهایی دقیق و مشروح می‌شود به طوری که برخی از پژوهشگران هم‌چون (باکوف و همکاران، ۲۰۱۶) این‌گونه استانداردها را استانداردهای «دقیق» نامیده‌اند. تقریباً ویژگی مشترک تمامی استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، وجود حد آستانه‌های مشخص در این استانداردها است. جزئیات بیش‌ازحد، استثنائات قانونی و دامنه‌ای و راهنماهای تفسیری حجیم، از دیگر ویژگی‌های این استانداردها است. در واقع، با استفاده از عبارت «مبتنی بر قواعد» در خصوص استانداردهای حسابداری، یک یا همه

¹ Boyle

² Agency Theory

³ Signalling Theory

⁴ Stadler & Nobes; Verrecchia

⁵ Day; Georgiou; Gipper; Larson; Larson; Van Lent

⁶ Folsom

ویژگی‌های بالا به ذهن متبادر می‌شود (دونلسون و همکاران، ۲۰۱۲)^۱. تعدادی از استانداردهای حسابداری تدوین و تصویب شده در ایران نیز بر رویکرد مبتنی بر قواعد استوار است و حاوی ویژگی‌هایی از قبیل آستانه‌های مشخص و استثنائات قانونی است. برای نمونه، بر اساس پژوهش (ثقفی و جمالیان‌پور، ۲۰۱۶)، تعداد ۱۰ استاندارد از ۳۳ استاندارد حسابداری مصوب تا سال ۱۳۹۵ در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهایی قاعده‌محور هستند. رویکرد مبتنی بر اصول در تدوین استانداردهای حسابداری نقطه مقابل رویکرد مبتنی بر قواعد است. بر اساس این رویکرد، به هنگام تدوین استانداردها تلاش می‌شود تا حد ممکن از گنجاندن آزمون‌های درصدی، حد آستانه‌های مشخص، تجویز یک روش خاص، محدودیت‌های دامنه‌ای و قواعد معین در متن استانداردها خودداری شود و به‌جای آن بر محتوای اقتصادی رویدادها و قضاوت حرفه‌ای تأکید شود. این رویکرد از زمان ایجاد رسوایی‌های بزرگی که در دهه اول قرن اخیر رخ داد، مورد توجه دوچندانی قرار گرفت و نهادهای قدرتمند حسابداری در کشورهای توسعه‌یافته هم‌چون هیئت استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا این رویکرد را در دستور کار قرار دادند. در سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۴ میلادی علی‌رغم تقاضا برای استانداردهای مبتنی بر قواعد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون بورس و اوراق بهادار در پرتو رسوایی‌های حسابداری رخ داده، هزینه این نوع استانداردها را بیش از مزایای آن ارزیابی کردند و این تقاضا را رد کردند (بنستون و همکاران، ۲۰۰۶). به دلیل استفاده هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی از رویکرد مبتنی بر اصول و تدوین عمده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر مبنای اصول محوری، این رویکرد به‌شدت توسعه یافته است زیرا که بسیاری از کشورهای دنیا یا به صورت کامل استانداردهای حسابداری بین‌المللی را پذیرفته‌اند یا این استانداردها را به‌عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری خود قرار داده‌اند. ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست و نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری کشور سعی کرده است تا حد امکان و بر اساس مقتضیات اقتصادی، سیاسی و فرهنگی هم‌گرایی با استانداردهای بین‌المللی را در تدوین استانداردهای حسابداری ملی رعایت کند.

شواهد حسابرسی (تشخیصی و غیر تشخیصی) و رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری

دولت‌ها و نهادهای نظارتی در حال بررسی و تلاش برای مستمر برای افزایش کیفیت حسابرسی و بهبود رقابت و انتخاب در بازار هستند (علیزاده و همکاران، ۲۰۲۲). یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، کسب شواهد کافی و مناسب است. در حوزه حسابرسی، بر اساس بند ۵ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰ ایران (تجدیدنظر شده ۱۳۹۵)، شواهد حسابرسی به صورت زیر تعریف شده است:

اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتیجه‌گیری‌هایی است که مبنای اظهار نظر وی قرار می‌گیرد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی و سایر اطلاعات است (سازمان حسابرسی، ۲۰۱۶).

حسابرس برای این که بتواند به نتیجه‌گیری منطقی دست یابد و بر این اساس نظر حرفه‌ای خود را اظهار کند باید شواهدی کافی و مناسب به‌دست آورد. شواهد حسابرسی را از ابعاد مختلفی می‌توان طبقه‌بندی کرد. کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی از جمله این ابعاد است. کفایت، معیار سنجش کمیت شواهد حسابرسی است. مناسب بودن، معیار سنجش کیفیت شواهد حسابرسی است.

در رشته روان‌شناسی، شواهد را از بُعد سودمندی در تصمیم‌گیری و انجام قضاوت حرفه‌ای به دو دسته شواهد تشخیصی^۲ و شواهد غیر تشخیصی^۳ طبقه‌بندی کرده‌اند. شواهد تشخیصی، اطلاعاتی است که در فرایند انجام قضاوت در

¹ Donelson

² Diagnostic evidence

³ Nondiagnostic evidence

مورد موضوعی خاص سودمند باشد. در مقابل، شواهد غیرتشخیصی اطلاعاتی است که به تصمیم‌گیری و قضاوت درست ارتباطی نداشته باشد (سانبرون و همکاران، ۲۰۲۰)^۱. یک مثال ساده، زمانی است که یک پزشک در حال بررسی و تشخیص مرض یک بیمار است، علائم ناخوشی بیمار از جمله اطلاعات تشخیصی خواهد بود. پزشک مذکور ممکن است از اطلاعات دیگری هم‌چون رنگ موی بیمار نیز آگاهی پیدا کند لیکن به دلیل تأثیرگذار نبودن اطلاعات مذکور در تشخیص مریضی بیمار، این اطلاعات در زمره اطلاعات غیرتشخیصی قرار می‌گیرد.

بر مبنای مجموعه‌ای از مبانی نظری و تجربی، شواهد غیرتشخیصی منجر به بهبود پیش‌بینی‌ها می‌شود و بر اساس مجموعه‌ای دیگر از این مبانی، برخلاف پیش‌بینی قبل، انتظار بر آن است که شواهد غیرتشخیصی تضعیف پیش‌بینی‌ها را در پی داشته باشد (فاوره-مارچیزی و پینکوز، ۲۰۰۶؛ گلاور، ۱۹۹۷؛ هاکنبراک و نلسون، ۱۹۹۶)^۲. بهبود قدرت پیش‌بینی‌ها به‌واسطه اطلاعات غیرتشخیصی را می‌توان به فرضیه‌های غالب در خصوص روش‌هایی ربط داد که افراد اطلاعات اجتماعی را پردازش می‌کنند. در واقع، همان‌گونه که در برخی موارد ممکن است اطلاعات مبهم در قالب‌های کلیشه‌ای و یکنواخت و دیگر ساختارهای دانش شکل گرفته تفسیر شود، اطلاعات غیرتشخیصی نیز می‌تواند همانند اطلاعات تشخیصی در نظر گرفته شود یا حتی به‌عنوان پشتیبان چنین اطلاعاتی تلقی شود. اطلاعات تشخیصی ممکن است به‌عنوان یک فرضیه اولیه پیرامون هدف مورد پیش‌بینی عمل کند که به‌وسیله اطلاعات غیرتشخیصی بعدی مورد تأیید قرار می‌گیرد (نیسبت و همکاران، ۱۹۸۱)^۳. در مقابل این استدلال و استنباط مبنی بر سودمندی اطلاعات غیرتشخیصی در قدرت بخشیدن به پیش‌بینی‌ها، تحقیقات پژوهشی (کهنمان و تورسکی، ۱۹۷۲؛ کهنمان و تورسکی، ۱۹۷۳)^۴ بیانگر آن است که وجود اطلاعات غیرتشخیصی می‌تواند به مقدار زیادی بهبود قضاوت و پیش‌بینی را به چالش بکشد. پشتوانه این استدلال، مفهوم ادراک بازنماینده^۵ است که به‌وسیله صاحب‌نظران مذکور ارائه شده است. بر اساس این مفهوم، تصمیم‌گیران اغلب برای ارزیابی موقعیت‌های جدید از روش‌های کلیشه‌ای و قالبی (قواعد سرانگشتی) استفاده می‌کنند (مارادونا، ۲۰۲۰)^۶. این رویکرد در مواقعی استفاده می‌شود که ویژگی‌های یک موقعیت بازنماینده وضعیتی باشد که فرد قبلاً آن را تجربه کرده است و از این رو، روش‌های استفاده‌شده در آن وضعیت را برای موقعیت فعلی نیز به‌کار گیرد. برای نمونه، در انجام حسابرسی، ادراک بازنماینده زمانی رخ می‌دهد که حسابرسان تصمیم می‌گیرند از برنامه‌های حسابرسی مشابه برای صاحبکاران مختلف استفاده کنند (رحیمیان، ۲۰۰۵). بر اساس ادراک بازنماینده، اگر اطلاعات مورد استفاده در فرایند پیش‌بینی، بازنماینده یا مشابه ویژگی‌های هدف مورد پیش‌بینی باشد، این اطلاعات جزء شواهد تشخیصی خواهد بود و منجر به بهبود دقت پیش‌بینی خواهد شد. در واقع، شواهد تشخیصی بین خصیصه‌های هدف مورد پیش‌بینی و ادارک پیش‌بینی‌کننده از خروجی پیش‌بینی ارتباط ایجاد می‌کند. برخلاف اطلاعات تشخیصی، اطلاعات غیرتشخیصی نه‌تنها هدف ویژگی‌های هدف مورد پیش‌بینی را توصیف نمی‌کند بلکه ادارک افراد در خصوص خروجی پیش‌بینی را نیز دچار تناقض می‌کند.

نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در سطح شواهد تشخیصی و غیرتشخیصی درخواستی حسابرسان را می‌توان از مجرای متغیر ابهام تبیین کرد. استانداردهای حسابداری تدوین‌شده با رویکرد مبتنی بر اصول، بر اصل‌هایی کلی استوار است و از تجویز رویه و روشی خاص اجتناب می‌کند و در چارچوب این استانداردها نقش قضاوت حرفه‌ای حسابداری و حسابرسان پررنگ‌تر خواهد بود. به‌طور منطقی، در چنین شرایطی ابهام بیشتری به‌هنگام تصمیم‌گیری وجود خواهد داشت و به‌طور خاص شخصی هم‌چون حسابرسان به‌منظور رفع یا کاهش ابهام نیازمند شواهد افزون‌تری خواهد

¹ Sanborn

² Favere-Marchesi & Pincus; Glover

³ Nisbett

⁴ Kahneman & Tversky; Kahneman & Tversky

⁵ Representativeness heuristic

⁶ Maradona

بود. در مواردی که استانداردهای حسابداری با رویکرد مبتنی بر قواعد تدوین شده باشد، روش و رویه خاصی را مشخص می‌کند که این امر تصمیم‌گیری را تسهیل می‌کند و ابهام را تا حد زیادی کاهش می‌دهد. بنابراین انتظار می‌رود در شرایطی که استاندارد مبتنی بر قواعد ملاک عمل است، سطح شواهد درخواستی حسابرس نسبت به شرایط استفاده از استاندارد مبتنی بر اصول، کاهش یابد. همان‌گونه که ذکر شد استانداردهای با صراحت کم‌تر، مستلزم قضاوت حرفه‌ای بیشتر حسابرسان است و این امر می‌تواند خطر اقامه دعوی علیه حسابرسان و محکومیت آنان در دادگاه‌ها را افزایش دهد. یافته‌های پژوهش‌هایی هم‌چون پژوهش (دونلسون و همکاران، ۲۰۱۲) و (کادوس و مرکز، ۲۰۱۲) گواه بر این مدعا است. (دونلسون و همکاران، ۲۰۱۲) رابطه بین استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و خطر دادخواهی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که استانداردهای مبتنی بر قواعد خطر دادخواهی را کاهش می‌دهد. یافته‌های پژوهش آنان به نوعی بیانگر آن بود که جزءنگری و وجود خط قرمزهای عینی در استاندارد حسابداری و در نهایت صریح بودن (مبهم‌نبودن) استاندارد می‌تواند به نفع شرکت و حسابرس تمام شود و این نوع استانداردها به اصطلاح یک پناهگاه امن برای آنان تلقی شود. (کادوس و مرکز، ۲۰۱۲) با انجام پژوهشی شبه‌آزمایشی در بین ۷۴۹ عضو هیئت منصفه دادگاه در آمریکا نشان دادند که صراحت (مبهم‌نبودن) استانداردهای حسابداری می‌تواند احتمال مقصر شناخته‌شدن حسابرس به‌وسیله هیئت منصفه دادگاه را کاهش دهد. از این رو، می‌توان چنین انتظار داشت که حسابرسان به‌هنگام مواجهه با استانداردهای حسابداری مبهم و کلی هم‌چون استانداردهای مبتنی بر اصول (که از صراحت کم‌تری برخوردار است) در راستای کاهش خطری که متوجه آنان خواهد شد شواهد و مدارک حسابرسی بیشتری را بررسی کنند. افزون بر دلایل پیش‌گفته، براساس یافته‌های برخی دیگر از پژوهش‌های بین‌المللی هم‌چون پژوهش (کیم و همکاران، ۲۰۱۲)^۱، (ده جورج و همکاران، ۲۰۱۳)^۲ و (لین و یو، ۲۰۱۶)^۳ حرکت به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، که استانداردهایی اصول‌محور هستند، منجر به افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌شود. (ده گئورگ و همکاران، ۲۰۱۳) در توجیه این نتیجه دو دلیل را مطرح می‌کنند. دلیل اول، تلاش دوجندانی است که حسابرسان در راستای کسب شواهد و اطلاعات کافی در مواجهه با استانداردهای جدید حسابداری از خود نشان می‌دهند. دلیل دوم، افزایش خطری است که از بابت استانداردهای اصول‌محور بر حسابرسان تحمیل می‌شود و حسابرسان سعی می‌کنند این افزایش خطر را از طریق افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی خود جبران کنند. منظور از افزایش خطر حسابرسی، خطر کشف‌نشدن اشتباه‌های مهم احتمالی موجود در صورت‌های مالی صاحب‌کار و افزایش خطر دادخواهی علیه حسابرسان (به دلیل اصول‌محوری استانداردهای حسابداری بین‌المللی) است. بنابراین، هر دو استدلال به نوعی گواه بر آن است که حسابرسان به‌هنگام روبه‌رو شدن با استانداردهای اصول‌محور، تلاش می‌کنند شواهد حسابرسی (تشخیصی و غیرتشخیصی) بیشتری را جمع‌آوری کنند. یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش‌های مشابه انجام‌شده در ایران نیز در تطابق است (جامعی و حیدری، ۲۰۲۲).

سطح اطمینان در تصمیم‌گیری و رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری

یافته‌های پژوهش‌هایی هم‌چون پژوهش (چانگ و مونروئی، ۲۰۰۰)^۴ و (اسمیت و همکاران، ۲۰۱۶)^۵، (هارر و لهنر، ۲۰۲۴)^۶ و (دوویتیت و همکاران، ۲۰۲۴)^۷ حاکی از آن است که سطح اطمینان حسابرس اثرهای مهمی در قضاوت و

¹ Kim

² De George

³ Lin

⁴ Chung & Monroe

⁵ Smith

⁶ Harrer & Lehner

⁷ Douthit

اقدامات بعدی حسابرس برجای می‌گذارد. سطح اطمینان بر رفتار حسابرس نیز تأثیرگذار است؛ به این ترتیب که حسابرسان مطمئن‌تر در قضاوت و تصمیم‌گیری، تمایل بیشتری برای عمل و اقدام در راستای قضاوت انجام‌شده از خود نشان می‌دهند ((اسمیت و همکاران، ۲۰۱۶) به نقل از (لیبی و لوفت، ۱۹۹۳)^۱). سطح اطمینان و نااطمینانی در تصمیم‌گیری را می‌توان مکمل هم دانست. زمانی که گفته می‌شود «اطمینان داریم» به این معنا است که شرایط برای یک حادثه معین کاملاً قابل پیش‌بینی است اما وقتی که یک تصمیم‌گیرنده دانش و اطلاعات کامل یا فهم دقیقی از تصمیم پیشنهادی یا نتایج احتمالی آن ندارد، در شرایط «نااطمینانی» به سر می‌برد (مینتزبرگ، ۱۹۹۰)^۲. دو نوع اصلی نااطمینانی وجود دارد:

۱- نااطمینانی که حاصل شانس است مثل پرتاب یک سکه و
 ۲- نااطمینانی که ناشی از شرایط یک مشکل و قضاوت در مورد آن است (رجوعی، ۲۰۰۸).
 به نظر می‌رسد زمانی که بحث نااطمینانی در مباحثی هم‌چون مالی و حسابرسی مطرح می‌شود، نوع دوم نااطمینانی مدنظر است. به عبارتی، در چنین حوزه‌هایی نااطمینان ناشی از مسئله مورد تصمیم و معضلات قضاوتی است که در این بین خودنمایی می‌کند.

یافته‌های پژوهش (تتلاک و کیم، ۱۹۸۷)^۳ و هم‌چنین (سیگل-جاکوبز و یاتز، ۱۹۹۶)^۴ بیانگر آن بود که پاسخ‌گویی فرایندی سطوح کلی اطمینان را کاهش می‌دهد و سبب می‌شود بیش‌اطمینانی کم‌تر شود و دقت قضاوت افراد بهبود یابد. با در نظر گرفتن نتایج به‌دست‌آمده در پژوهش‌های مذکور در باب پاسخ‌گویی فرایندی، می‌توان انتظار داشت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول به دلیل افزایش سطح پاسخ‌گویی حسابرسان (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴)، سطح کلی اطمینان آنان در تصمیم‌ها را کاهش دهد و قاعداً بیش‌اطمینانی در تصمیم‌های نادرست را نیز کم کند. افزون بر این، یکی از عوامل مؤثر بر سطح اطمینان تصمیم‌گیرنده، واضح‌نبودن ساختار مشکل است (رجوعی، ۲۰۰۸). به عبارت دیگر، اگر تصمیم‌گیرنده نتواند به‌آسانی اجزای مشکل را تجزیه و تحلیل کند، نااطمینانی افزایش خواهد یافت. این گویه را می‌توان مصداقی برای ابهام‌های ذاتی استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول دانست. در وضعیتی که استانداردهای حسابداری با رویکرد مبتنی بر اصول تدوین شود و در دسترس حسابرس قرار گیرد، حسابرس ممکن است در تحلیل این استانداردها و استفاده از آن‌ها در قضاوت حرفه‌ای، به دلیل واضح‌نبودن آن‌ها با اطمینان کم‌تری نسبت به زمانی که استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد ملاک عمل است، تصمیم‌گیری کند از این‌رو انتظار می‌رود رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری بر سطح اطمینان حسابرس به هنگام تصمیم‌گیری تأثیرگذار باشد.

فرضیه‌های پژوهش

- بر اساس اهداف مد نظر پژوهش و مبانی نظری ارائه‌شده، سه فرضیه به شرح زیر تدوین و ارائه شده است:
- **فرضیه اول:** حسابرسان هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد شواهد تشخیصی بیشتری کسب می‌کنند.
 - **فرضیه دوم:** حسابرسان هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد شواهد غیر تشخیصی بیشتری کسب می‌کنند.
 - **فرضیه سوم:** حسابرسان هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول با اطمینان کم‌تری در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد تصمیم‌گیری می‌کنند.

¹ Libby & Luft

² Mintzberg

³ Tetlock & Kim

⁴ Siegel-Jacobs & Yates

روش‌شناسی پژوهش

در این بخش اطلاعاتی در خصوص اهداف پژوهش و طرح لازم برای رسیدن به آن و همچنین جامعه و نمونه آماری، روش تجزیه و تحلیل داده و متغیرهای پژوهش ارائه شده است. با توجه به مسئله، اهداف، استفاده از سناریو و جامعه تحت پوشش پژوهش حاضر، این پژوهش از منظر روش، در زمره پژوهش‌های شبه‌آزمایشی^۱ قرار می‌گیرد. همچنین در پژوهش حاضر، در هریک از شرایط مختلف (وضعیت استاندارد حسابداری مبتنی بر اصول و وضعیت استاندارد حسابداری مبتنی بر قواعد) از آزمودنی‌های متفاوتی استفاده خواهد شد بنابراین طرح کامل این پژوهش از نوع طرح بین‌آزمودنی فقط پس‌آزمون است. برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است: ابتدا برای تبیین ادبیات نظری پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری مبانی نظری مبادرت شد. پس از مطالعه نظری، با ارائه سناریو به آزمودنی‌های پژوهش و قراردادن در وضعیت تصمیم‌گیری و سپس ارائه پرسش‌نامه و کسب نظر از آزمودنی‌ها، داده‌های موردنیاز برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش جمع‌آوری شد. سناریوی این پژوهش در خصوص طبقه‌بندی یک رویداد اجاره (اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای) است. ابزار جمع‌آوری داده‌های این پژوهش شامل سه بخش است: اولین بخش پس از ارائه توضیحاتی مختصر در خصوص موضوع پژوهش، پرسش‌هایی را در مورد ویژگی‌های عمومی آزمودنی مطرح می‌کند. در بخش دوم، سناریوی پژوهش که در مورد اجاره یک سوله تولیدی است، از آزمودنی درخواست می‌شود تا پس از مطالعه کامل و بادقت، سناریو و استاندارد حسابداری اجاره که پیرو سناریو ارائه شده است، نوع اجاره (اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای) را مشخص کند. در واقع، سناریوی پژوهش برای کلیه آزمودنی‌ها یکسان است اما معیار تصمیم‌گیری که همان استاندارد حسابداری اجاره است برای برخی آزمودنی‌ها قاعده‌محور و برای برخی دیگر اصول‌محور ارائه شده است. در بخش سوم، پرسش‌نامه‌ای ارائه شده است که از طریق آن میزان اصول‌محوری یا قاعده‌محوری استاندارد حسابداری ارائه‌شده، سطح اطمینان در تصمیم‌گیری و سطح شواهد درخواستی (تشخیصی و غیرتشخیصی) آزمودنی‌های پژوهش سنجیده می‌شود.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش حاضر شامل نوع استانداردهای حسابداری، سطح اطمینان در تصمیم‌گیری و سطح شواهد درخواستی حسابرس (تشخیصی و غیرتشخیصی) می‌شود. در ادامه، شیوه عملیاتی کردن متغیرهای مذکور به تفکیک تشریح شده است.

نوع استانداردهای حسابداری

یکی از متغیرهای مستقل پژوهش حاضر، نوع استانداردهای حسابداری است. نوع استانداردهای حسابداری، در دو سطح مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول دست‌کاری شده‌اند. آزمودنی‌های پژوهش (حسابرسان) در شرایط مواجهه با استانداردهای مبتنی بر اصول، با استاندارد کلی و بدون خط قرمزهای عینی در خصوص نحوه طبقه‌بندی اجاره روبه‌رو هستند و در شرایطی که با استانداردهای مبتنی بر قواعد سر و کار دارند، استاندارد دارای شرط‌های عینی (۳ شرط) است. همچنین، به‌منظور کمی‌سازی متغیر مذکور، دو پرسش در خصوص میزان قواعد و رهنمودهای مستتر در استاندارد حسابداری ارائه شده و از آزمودنی‌های پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از خیلی کم تا خیلی زیاد) نظرسنجی شده است. این شیوه سنجش متغیر مذکور و همچنین پرسش‌های استفاده‌شده در این راستا، مبتنی بر پژوهش (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴) است. این دو پرسش به شرح زیر است:

۱- به نظر شما استاندارد حسابداری مذکور، تا چه میزان دارای قواعد و جزئیات است؟

¹ Quasi-experiment

۲- به نظر شما استاندارد حسابداری مذکور، تا چه میزان رهنمودی مشخص برای تصمیم‌گیری ارائه کرده است؟ شایان به ذکر است براساس نظر آزمودنی‌های پژوهش، به گزینه «خیلی کم» امتیاز ۵، گزینه «کم» امتیاز ۴، گزینه «متوسط» امتیاز ۳، گزینه «زیاد» امتیاز ۲ و گزینه «خیلی زیاد» امتیاز ۱ اختصاص داده شده است. نزدیک بودن میانگین امتیازهای به‌دست‌آمده به عدد ۵ بیانگر اصول‌محوری استاندارد و در صورتی که میانگین مذکور به عدد ۱ نزدیک باشد، حاکی از قاعده‌محوری استاندارد است.

متغیر سطح اطمینان در تصمیم‌گیری

متغیر سطح اطمینان در تصمیم‌گیری متغیر وابسته پژوهش است. نحوه سنجش این متغیر به این ترتیب است که بلافاصله پس از بخش دوم ابزار پژوهش یعنی سناریو و استاندارد پیرو آن، از آزمودنی درخواست می‌شود تا بر اساس اطلاعات و استاندارد ارائه‌شده، نوع اجاره (عملیاتی یا سرمایه‌ای) را مشخص کند و پس از این درخواست، با ارائه یک پرسش مستقیم گویه‌ای از وی در خصوص میزان اطمینان در خصوص انتخاب و تصمیم‌گرفته شده به‌وسیله وی، سؤال می‌شود.

متغیر نوع شواهد درخواستی

نوع شواهد درخواستی حسابرس، متغیر وابسته پژوهش است. به‌منظور اندازه‌گیری نوع شواهد درخواستی حسابرسان، فهرستی از شواهد حسابرسی شامل ۳۲ مورد از اطلاعات معمول در حسابرسی که ممکن است هنگام رسیدگی یک رویداد اجاره مد نظر قرار گیرد، به آزمودنی‌های پژوهش ارائه می‌گردد و از آنان در خصوص سطح اهمیت (براساس طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای) شواهد مذکور در فرایند تصمیم‌گیری نظرسنجی می‌شود. از تعداد ۳۲ مورد شواهد حسابرسی، تعداد ۸ مورد، جزو شواهد تشخیصی و مرتبط با تصمیم اجاره است و مابقی شواهد مذکور جزو شواهد غیرمرتبط (غیرتشخیصی) با تصمیم اجاره هستند. ایده اولیه این شواهد مبتنی بر پژوهش (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴) است لیکن در راستای بومی‌سازی و مطابقت با شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی در ایران، با کسب نظر از هفت نفر از خبرگان حسابرسی و حسابداران رسمی انتخاب و تعدیل شده‌اند. شواهد مذکور در جدول ۱ ارائه شده است. شواهد تشخیصی مذکور عبارتند از: جرایم مربوط به ناتوانی ادامه قرارداد اجاره (شماره ۷)، کاربرد نسبت‌های توان بازپرداخت بدهی‌ها (شماره ۱۰)، تأییدیه حقوقی وکیل (مرتبط با اجاره) (شماره ۱۱)، صورت جلسات هیئت مدیره (شماره ۱۴)، اختیار و شرایط مرتبط با فسخ قرارداد اجاره (شماره ۱۶)، تعهدات مرتبط با قراردادهای تأمین مالی شرکت (شماره ۲۴)، سایر مزایای ناشی از قرارداد اجاره (شماره ۲۵) و مشاهده و واری فیزیکی سوله مورداجاره (شماره ۲۹). سایر شواهد ارائه‌شده به آزمودنی‌های پژوهش در دسته شواهد غیرتشخیصی قرار می‌گیرد. هنگام سنجش متغیر شواهد حسابرسی تشخیصی، امتیاز ارائه‌شده به شواهد مذکور به‌وسیله آزمودنی‌های پژوهش مدنظر خواهد بود. به همین ترتیب نیز برای شواهد غیرتشخیصی عمل خواهد شد.

جدول ۱. فهرست شواهد حسابرسی ارائه شده به آزمودنی‌های پژوهش.

۱. کاربرد کلیه دارایی‌های غیرجاری	۱۷. محدودیت‌های حاکم بر توزیع سود انباشته
۲. اظهارنامه مالیاتی سال قبل	۱۸. تعداد جلسات سالانه کمیته حسابرسی
۳. کاربرد تحلیل سنی حساب‌های دریافتی	۱۹. برنامه زمان‌بندی پرداخت سود سهام
۴. کاربرد‌های استهلاک دارایی‌های غیرجاری ۲ سال اخیر	۲۰. درخواست‌های وام شرکت
۵. سایر تعهدات شرکت	۲۱. گزارش کنترل کیفیت ایزو شرکت
۶. مبانی برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول	۲۲. هزینه‌های تعمیر و نگهداری
۷. جرایم مربوط به ناتوانی ادامه قرارداد اجاره	۲۳. پوشش بیمه‌ای مسئولیت مدنی مدیران شرکت
۸. سرمایه‌گذاری‌های مرتبط با تحقیق و توسعه	۲۴. تعهدات مرتبط با قراردادهای تأمین مالی شرکت
۹. نمودار (فلوچارت) کنترل‌های داخلی	۲۵. سایر مزایای ناشی از قرارداد اجاره
۱۰. کاربرد نسبت‌های توان بازپرداخت بدهی‌ها	۲۶. کاربرد دارایی‌های غیرجاری واگذار شده
۱۱. تأییدیه حقوقی و کیل (مرتبط با اجاره)	۲۷. اسناد مالکیت دارایی‌های غیرجاری
۱۲. قراردادهای بازخرید سهام شرکت	۲۸. کاربرد هزینه‌های تأمین مالی سالانه تحمل شده
۱۳. تحلیل کلیه حساب‌های درآمدی	۲۹. مشاهده و واریسی فیزیکی سوله مورداجاره
۱۴. صورت جلسات هیأت مدیره	۳۰. کاربرد دارایی‌های غیرجاری وثیقه شده برای تضمین وام‌ها
۱۵. طرح‌های درآمدی سال آینده	۳۱. معرفی‌نامه محصولات جدید شرکت طی ۵ سال آینده
۱۶. اختیار و شرایط مرتبط با فسخ قرارداد اجاره	۳۲. کاربرد اصلی موجودی نقد

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش را کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد. به‌منظور تعیین حجم نمونه موردنیاز پژوهش، با در نظر گرفتن تعداد اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در زمان توزیع سناریو و پرسش‌نامه‌های پژوهش، از فرمول کوکران استفاده شده و حجم نمونه تعیین شده است. در زمان توزیع پرسش‌نامه‌های پژوهش و بر اساس اطلاعات مندرج در درگاه اینترنتی جامعه حسابداران رسمی به شرح جدول ۲، مجموع اعضای جامعه (به‌استثنای افراد تعلیق یا لغو عضویت شده) برابر با ۲۲۵۸ نفر بود. بنابراین، با استفاده از فرمول کوکران در سطح خطای ۶ درصد، تعداد نمونه آماری پژوهش برابر با ۲۳۸ نفر به‌دست آمد. با توجه به احتمال پاسخ‌گویی نکردن یا بازگشت‌ندادن پرسش‌نامه‌های ارسالی، ۹۰ عدد پرسش‌نامه مازاد بر تعداد موردنیاز (۲۳۸) یعنی تعداد ۳۲۸ عدد پرسش‌نامه توزیع شد. پس از توزیع سناریو و پرسش‌نامه‌های پیوست آن و پیگیری‌های چندباره، در نهایت ۲۱۲ پرسش‌نامه قابل استفاده، جمع‌آوری و تحلیل شد که اطلاعات مرتبط با آن‌ها در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. اطلاعات جامعه و نمونه آماری پژوهش.

سمت اعضا	جامعه		تعداد توزیع شده نمونه جمع‌آوری شده	
	تعداد درصد	تعداد	درصد	تعداد
شریک مؤسسه	۹۳۳	۴۱	۱۰۳	۸۲
شاغل در مؤسسات عضو جامعه	۳۱۰	۱۴	۲۲	۹
شاغل انفرادی	۵۳	۲	۱۱	۰
شاغل در سازمان حسابرسی	۲۱۲	۹	۷۱	۵۸
غیرشاغل	۷۵۰	۳۴	۱۲۱	۶۳
جمع	۲۲۵۸	۱۰۰	۳۲۸	۲۱۲

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از الگویابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شده است. این رویکرد به عنوان دومین نسل روش‌های معادلات ساختاری، افق‌های تازه‌ای را به روی پژوهشگران علوم رفتاری و مدیریتی گشوده است (محسنین و اسفیدانی، ۲۰۱۳). به منظور استفاده بهینه از این رویکرد، در ابتدا داده‌های پژوهش در صفحه گسترده Excel نسخه ۲۰۱۶ و نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۸ آماده شده و سپس وارد نرم‌افزار Smart-PLS نسخه ۲ شده‌اند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در جدول ۳ ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش ارائه شده است. از جمله نکات قابل ذکر در این خصوص، سابقه کاری مناسب مشارکت‌کنندگان در پژوهش است. هم‌چنین، سمت شغلی ۶۰ نفر از آزمودنی‌های پژوهش سرپرست و سرپرست ارشد ذکر شده است. این امر ناشی از این است که حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی با این سمت در حال فعالیت بودند. از ۹ نفر حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه نیز ۲ نفر با سمت سرپرست ارشد و ۷ نفر با سمت مدیر فنی مشغول بودند. سایر موارد ارائه‌شده نیز حاکی از تنوع و مناسب بودن ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش است.

جدول ۳. ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌های پژوهش.

سطح تحصیلات		سمت شغلی		سابقه کاری		سن
مدرک	تعداد	سمت	تعداد	سال	تعداد	سال
کارشناسی	۱۱۲	سرپرست و سرپرست ارشد	۶۰	کمتر از ۱۰	۵۸	بین ۲۵ تا ۳۵
کارشناسی ارشد	۹۲	مدیرفنی	۷	بین ۱۰ تا ۱۵	۳۶	بین ۳۵ تا ۴۵
دانشجوی دکتری	۳	شریک موسسه	۸۲	بین ۱۵ تا ۲۰	۳۵	بین ۴۵ تا ۵۵
دکتری	۵	غیر شاغل	۶۳	بیش از ۲۰	۸۳	بیش از ۵۵
جمع	۲۱۲	جمع	۲۱۲	جمع	۲۱۲	جمع

آمار استنباطی

وارسی‌های دست‌کاری استاندارد حسابداری

در این بخش، اثربخشی دست‌کاری استاندارد حسابداری آزمون شده است. این امر از طریق مقایسه میانگین امتیاز داده‌شده به‌وسیله آزمودنی‌ها به دو پرسشی که میزان قاعده‌محوری یا اصول‌محوری را مشخص می‌کند، انجام شده است. میانگین و انحراف معیار امتیازهای دو پرسش مذکور به شرح جدول ۴ است. میانگین مندرج در جدول مذکور برای هر دو پرسش سنجش اصول‌محوری یا قاعده‌محوری استاندارد نشانگر آن است که آزمودنی‌های اصول‌محور اعتقاد داشتند استاندارد اجاره ارائه‌شده برای تصمیم‌گیری، متمایل به رویکرد مبتنی بر اصول است و در مقابل، آزمودنی‌های قاعده‌محور استاندارد ارائه‌شده را استاندارد مبتنی بر قواعد ارزیابی کرده‌اند. به‌منظور نتیجه‌گیری دقیق‌تر در خصوص اثربخشی دست‌کاری استاندارد حسابداری، از آزمون مقایسه میانگین برای پرسش‌های اول و دوم استفاده شده است که اطلاعات آن در جدول‌های ۴ و ۵ ارائه شده است.

جدول ۴. میانگین و انحراف معیار پرسش‌های سنجش اصول محوری و قاعده‌محوری استاندارد.

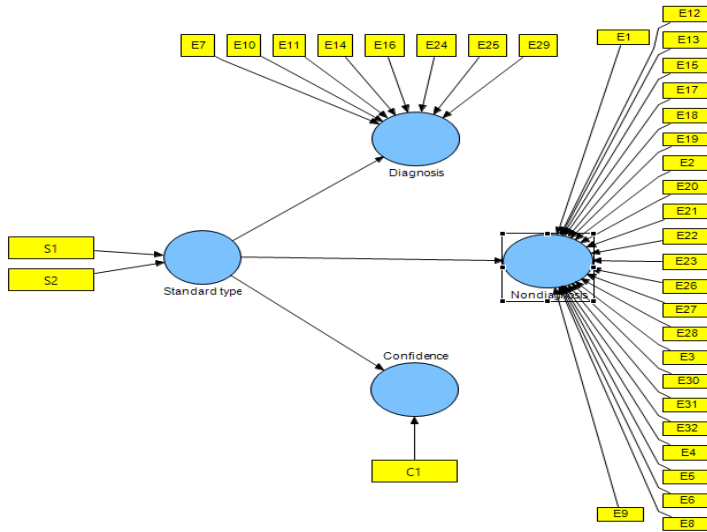
پرسش اول		پرسش دوم		شرح
میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	
۳/۷۹۶	۰/۹۰۴	۲/۹۸۱	۰/۹۱۷	آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد حسابداری مبتنی بر اصول
۱/۶۸۲	۰/۹۱۶۵	۱/۶۳۴	۰/۹۷۶	آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد حسابداری مبتنی بر قواعد

بر اساس اطلاعات مندرج در جدول ۴، آماره تی و سطح معناداری آزمون مقایسه میانگین پرسش اول، به ترتیب، ۱۶/۸۹ و (۰/۰۰۰) است و بیانگر تفاوت معنادار میانگین امتیاز پاسخ‌های داده‌شده به پرسش اول به وسیله آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد مبتنی بر اصول و آزمودنی‌های دریافت‌کننده استاندارد مبتنی بر قواعد است. همچنین، با توجه به اطلاعات مندرج در جدول ۵، آماره تی و سطح معناداری آزمون مقایسه میانگین پرسش دوم نیز به ترتیب، ۱۸/۰۵ و (۰/۰۰۰) است و حاکی از تفاوت معنادار میانگین امتیاز پاسخ‌های داده‌شده به پرسش دوم در بین دو گروه است. بنابراین، براساس نتایج آزمون و میانگین‌های به‌دست‌آمده، دست‌کاری استاندارد حسابداری اثربخش می‌باشد و هدف مدنظر، تحقق یافته است.

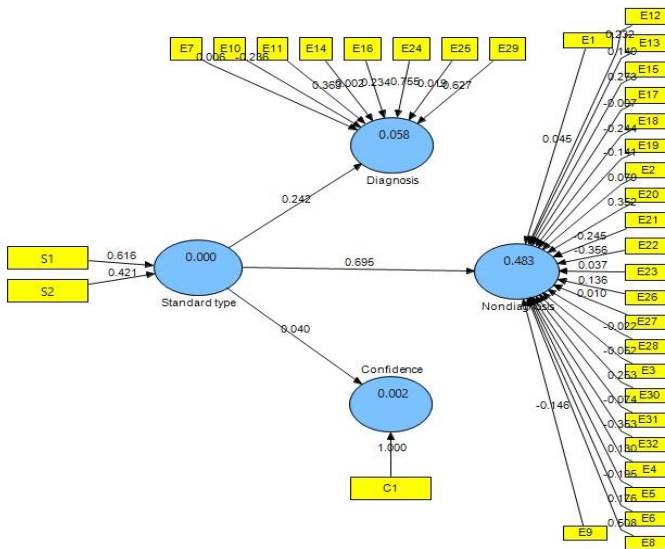
الگوی ساختاری و آزمون فرضیه‌های اول تا سوم

برای بررسی فرضیه‌های اول تا سوم پژوهش از الگوی ساختاری نشان داده‌شده در نمودار ۱ استفاده شده است. در این الگو، متغیرهای سطح شواهد تشخیصی درخواستی حسابرس (Diagnosis)، متغیر سطح شواهد غیرتشخیصی درخواستی حسابرس (Non-diagnosis) و متغیر سطح اطمینان در تصمیم‌گیری (Confidence) متغیرهای وابسته (درون‌زا) الگو هستند. متغیر نوع استانداردهای حسابداری (Standard Type) که نشانگر اصول محوری یا قاعده‌محوری استاندارد حسابداری است، متغیر مستقل الگو (برون‌زا) است.

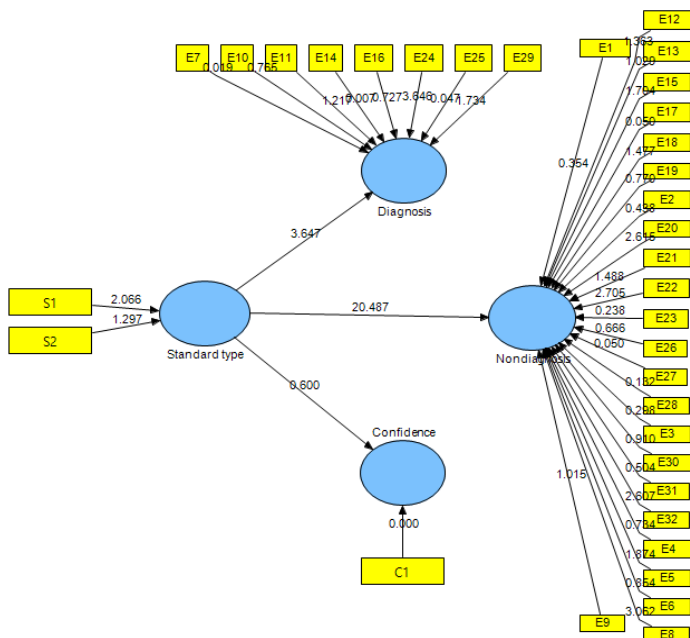
پس از برازش الگوی ساختاری بیان‌شده در بالا، در نمودار ۲ که از خروجی‌های نرم‌افزار است، ضرایب مسیر و ضریب تعیین متغیرهای پنهان درون‌زای پژوهش ارائه شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر درون‌زا توسط متغیر برون‌زا تبیین می‌شود. یافته‌های مبتنی بر نمودار ۲ حاکی از آن است که در حدود ۶ درصد از تغییرات متغیر سطح شواهد تشخیصی درخواستی حسابرس به وسیله متغیر نوع استانداردهای حسابداری تبیین می‌شود. همچنین، ضریب تعیین متغیر سطح شواهد غیرتشخیصی حسابرس بیانگر آن است که حدود ۴۸ درصد از تغییرات این متغیر به وسیله متغیر نوع استانداردهای حسابداری تبیین می‌شود. با این وجود، ضریب تعیین متغیر سطح اطمینان در تصمیم‌گیری ضعیف است و کمتر از ۱ درصد از تغییرات این متغیر به وسیله متغیر نوع استانداردهای حسابداری تبیین شده است.



نمودار ۱. الگوی ساختاری فرضیه‌های اول تا سوم.



نمودار ۲. ضرایب مسیر الگو و ضریب تعیین فرضیه‌های اول تا سوم.



نمودار ۳. آماره تی ضرایب مسیر الگوی ساختاری فرضیه‌های اول تا سوم.

جدول ۵. آماره تی مسیرهای الگوی ساختاری فرضیه‌های اول تا سوم.

مسیرهای الگوی ساختاری	نمونه اصلی	میانگین نمونه	خطای استاندارد	آماره تی (قدر مطلق)
نوع استاندارد (شواهد تشخیصی)	۰/۲۴۱۵	۰/۳۲۳۴	۰/۰۶۶۲	۳/۶۴۶
نوع استاندارد (شواهد غیر تشخیصی)	۰/۶۹۴۶	۰/۷۴۶۲	۰/۰۳۳۹	۲۰/۴۸۷
نوع استاندارد (سطح اطمینان در تصمیم‌گیری)	۰/۰۳۹۹۷	۰/۰۴۷۹۷	۰/۰۶۶۶	۰/۶۰۰۱

در جدول ۵ و نمودار ۳ اطلاعات مرتبط با مسیرهای الگوی ساختاری پژوهش ارائه شده است. ستون آخر جدول مذکور بیانگر آماره تی مسیرهای الگوی ساختاری است و معناداری ضرایب مسیر با استفاده از آن‌ها مشخص می‌شود. چنانچه مقدار به دست آمده بالاتر از حداقل آماره تی در سطح اطمینان مورد نظر باشد، نمی‌توان رابطه یا فرضیه مورد نظر را رد کرد. در سطح معناداری ۹۰، ۹۵ و ۹۹ درصد، این مقدار، به ترتیب با حداقل آماره تی به میزان ۱/۹۶، ۲/۵۸ و ۳/۶۴ مقایسه می‌شود (محسنین و اسفیدانی، ۲۰۱۳). در ادامه، با استفاده از اطلاعات مندرج در نمودار ۳ و جدول ۵ به بررسی فرضیه‌های هشتم تا دهم پژوهش پرداخته می‌شود.

– **فرضیه اول:** بر اساس فرضیه اول، حسابرسان به هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد شواهد تشخیصی بیشتری کسب می‌کنند. نتایج به دست آمده بیانگر آن است که نمی‌توان این فرضیه را رد کرد. به عبارت دیگر، ضریب مسیر نوع استانداردهای حسابداری به سمت شواهد تشخیصی درخواستی (۰/۲۴۲) و همچنین آماره تی مربوط به این مسیر (۳/۶۴۶) مؤید این است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد این فرضیه رد نمی‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد حسابرسان هنگام استفاده از استانداردهای

مبتنی بر اصول، با توجه به کلی گویی و ابهام ذاتی استاندارد که مستلزم قضاوت حرفه‌ای بیشتر حسابرس است، تلاش می‌کنند با کسب شواهد مربوط و تأثیرگذار بر فرایند تصمیم‌گیری، دقت تصمیم خود را افزایش دهند.

– **فرضیه دوم:** بر اساس فرضیه دوم پژوهش، حسابرسان هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، شواهد غیرتشخیصی بیشتری کسب می‌کنند. ضریب مسیر نوع استاندارد به سمت شواهد غیرتشخیصی درخواستی (۰/۶۹۵) و همچنین آماره تی مربوط به این مسیر (۲۰/۴۸۵) مؤید این است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد این فرضیه رد نمی‌شود. یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه بیانگر آن است که هرچه استاندارد حسابداری ارائه شده کلی تر و بدون حد آستانه‌های مشخص باشد (مبتنی بر اصول)، ابهام ناشی از کلی گویی استاندارد منجر به آن خواهد شد تا حسابرس در راستای برطرف کردن این ابهام و قضاوت درست‌تر در پی کسب و آزمون شواهد بیشتری باشد که این امر سبب می‌شود شواهد غیرتشخیصی کسب شده به وسیله حسابرس افزایش یابد.

– **فرضیه سوم:** بر اساس فرضیه سوم پژوهش، حسابرسان هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول با اطمینان کم‌تری در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد تصمیم‌گیری می‌کنند. ضریب مسیر نوع استاندارد به سمت سطح اطمینان در تصمیم‌گیری (۰/۰۴۰) و همچنین آماره تی مربوط به این مسیر (۰/۶۰۰) مؤید این است که این فرضیه رد می‌شود. یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه نشانگر آن است که نوع استانداردهای حسابداری بر سطح اطمینان حسابرس در تصمیم‌گیری تأثیری ندارد.

در ادامه، به آزمون کلی الگوی حداقل مربعات جزئی پژوهش پرداخته شده است. در الگوسازی معادلات ساختاری به کمک روش حداقل مربعات جزئی بر خلاف روش کوواریانس محور، شاخص‌های متعدد برای سنجش کل الگو وجود ندارد ولی شاخصی به نام نیکویی برازش^۱ به وسیله (تننهاوس و همکاران، ۲۰۰۵)^۲ پیشنهاد شده است. این شاخص بر اساس رابطه شماره ۴-۱ در زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\frac{1}{n} \sum_1^n Communality_i \times \frac{1}{n} \sum_1^n R_i^2} \quad \text{رابطه ۱: شاخص نیکویی برازش}$$

بر اساس این رابطه، شاخص نیکویی برازش از طریق مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی^۳ و متوسط ضرایب تعیین^۴ محاسبه می‌شود. مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ برای این شاخص، به ترتیب، به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته شده است (محسنین و اسفیدانی، ۲۰۱۳). در جدول ۶ مقادیر اشتراکی و ضریب تعیین متغیرهای الگوی پژوهش، ارائه شده است. بر اساس رابطه شماره ۱ و مقادیر مندرج در جدول ۶، شاخص نیکویی برازش الگوی کلی فرضیه‌های اول تا سوم پس از محاسبه، مقدار ۰/۳۱۶۵ به دست آمد که مؤید کیفیت متوسط الگوی کلی مذکور از این منظر است.

^۱ Goodness of fit index

^۲ Tenenhaus

^۳ Communality

^۴ R square average

جدول ۶. مقادیر اشتراکی و ضریب تعیین متغیرهای الگوی فرضیه‌های اول تا سوم پژوهش.

نام متغیر	مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین
سطح شواهد تشخیصی درخواستی	۰/۱۴۷۷	۰/۰۵۸۳
سطح شواهد غیر تشخیصی درخواستی	۰/۱۴۳	۰/۴۸۲۵
سطح اطمینان در تصمیم‌گیری	۱	۰/۰۰۲
نوع استاندارد حسابداری	۰/۹۲۴۹	-

نتیجه‌گیری

یکی از ویژگی‌های استانداردهای حسابداری که اهمیت آن طی دو دهه اخیر بیش از پیش نمایان شده است، میزان صراحت یا کلی‌گویی استانداردها است. ویژگی مزبور، وابسته به رویکردی (رویکرد مبتنی بر اصول یا رویکرد مبتنی بر قواعد) است که در تدوین استاندارد از آن استفاده شده است. اهمیت رویکردهای مورد استفاده در تدوین استانداردهای حسابداری از زمان پررنگ شدن نقش هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و پذیرفتن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به وسیله کشورهای مختلف و وقوع بحران‌ها و تقلب‌های مالی بزرگ از جمله انرون، بیش از پیش نمایان شده است. برای نمونه، پس از ورشکستگی شرکت انرون، مشاهده شد که مؤسسه حسابرسی آرتور اندرسن، ابزارها و اسناد مالی صاحب‌کار را به نحوی طراحی یا مورد پذیرش قرار داده بود که الزامات فنی استانداردهای حسابداری را برآورده کند؛ در حالی که نیت و هدف استاندارد حسابداری مورد نظر مخدوش شده بود و این امر موجب شد رویکرد مبتنی بر قواعد تحت شدیدترین انتقادات قرار گیرد (بنستون و همکاران، ۲۰۰۶). بر مبنای یافته‌های پژوهش‌های انجام شده، استانداردهای حسابداری و میزان صراحت یا کلی‌گویی آن، بر گروه‌های متعددی از جمله تهیه‌کنندگان اطلاعات و گزارش‌های مالی، استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها، حساب‌برسان و ناظران برون‌سازمانی اثرگذار است (باکوف و همکاران، ۲۰۱۶؛ بویلی، ۲۰۲۴؛ براون و همکاران، ۲۰۱۵؛ جورجیو، ۲۰۱۰؛ گیبیر و همکاران، ۲۰۱۳؛ جمال و تان، ۲۰۱۰؛ لارسن، ۲۰۰۷؛ مک‌انوره و سولیوان، ۲۰۱۳). به‌طور خاص، استانداردهای حسابداری و میزان صراحت یا کلی‌گویی آن‌ها می‌تواند بر قضاوت حساب‌برسان در خصوص سطح و نوع شواهد مورد نیاز برای تصمیم‌گیری و همچنین سطح اطمینان تصمیم‌منده تأثیرگذار باشد. پژوهش حاضر با در نظر گرفتن این موضوع و هم‌چنین یافته‌های پژوهش‌های بین‌المللی انجام شده هم‌چون (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴)، به بررسی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در سطح شواهد تشخیصی و غیر تشخیصی درخواستی و سطح اطمینان حساب‌برسان ایرانی پرداخت. در این راستا با طراحی سه فرضیه و یک سناریوی شبه‌آزمایشی و استفاده از الگوی معادلات ساختاری، به بررسی این موضوع در بین حساب‌برسان مستقل ایرانی اقدام شد. بر اساس فرضیه‌های اول و دوم پیش‌بینی شد استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول در مقایسه با مبتنی بر قواعد شواهد درخواستی تشخیصی و غیر تشخیصی حساب‌برسان را افزایش دهد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم حاکی از آن بود که استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، تأثیر مثبت و معناداری بر سطح شواهد تشخیصی و غیر تشخیصی درخواستی حساب‌برسان دارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های (لیبی و همکاران، ۲۰۰۴) ۲، (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴) و (بویلی، ۲۰۲۴) همسو است.

در فرضیه سوم پژوهش، تأثیر رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری بر سطح اطمینان حساب‌برسان در تصمیم‌گیری بررسی شد. بر اساس این فرضیه، ادعا شد حساب‌برسان هنگام استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول، در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، با اطمینان کم‌تری تصمیم‌گیری می‌کنند. یکی از عوامل مؤثر بر سطح اطمینان

¹ Georgiou; Jamal & Tan; McEnroe & Sullivan

² Libby

تصمیم‌گیرنده، واضح‌نبودن ساختار مشکل است. اگر تصمیم‌گیرنده نتواند به‌آسانی اجزای مشکل را از هم تفکیک و آن را تجزیه و تحلیل کند، نااطمینانی افزایش خواهد یافت. این گویه را می‌توان مصداقی برای ابهام‌های ذاتی استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول دانست. در وضعیتی که استانداردهای حسابداری با رویکرد مبتنی بر اصول تدوین شوند و در دسترس حسابرس قرار گیرند، حسابرس ممکن است در تحلیل این استانداردها و استفاده از آن‌ها در قضاوت حرفه‌ای، به دلیل واضح‌نبودن آن‌ها با اطمینان کم‌تری نسبت به زمان استفاده از استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، تصمیم‌گیری کند. هم‌چنین، می‌توان انتظار داشت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول به دلیل افزایش سطح پاسخ‌گویی حسابرسان، سطح کلی اطمینان آنان در تصمیم‌ها را کاهش دهد و بیش‌اطمینانی در تصمیم‌های نادرست را نیز کم کند. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه سوم بیانگر این بود که رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری تأثیر معناداری بر سطح اطمینان حسابرس در تصمیم‌گیری ندارد. نظر به انجام‌نشدن پژوهش‌های مشابه و بررسی این رابطه برای نخستین بار، تطبیق و مقایسه نتایج این فرضیه با سایر پژوهش‌ها، ممکن نشد.

پیشنهادات و محدودیت‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش، بیانگر آن است که حسابرسان هنگام مواجهه‌شدن با معیارهای قضائتی و کلی، تلاش خود برای کسب شواهد را افزایش می‌دهند. از این‌رو به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران به عنوان متولی اصلی تدوین استانداردهای حسابداری کشور پیشنهاد می‌شود، تا زمان پذیرفتن کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تا حد امکان رویکرد مبتنی بر اصول را در تدوین استانداردهای حسابداری در دستور کار قرار دهد و در استانداردهای مصوب قبلی نیز که از رویکرد مبتنی بر قواعد استفاده کرده است، تجدید نظر کند. هم‌چنین به جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی اصلی تدوین و ارائه آیین‌نامه‌های الزام‌آور در خصوص حسابداران رسمی، پیشنهاد می‌شود آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها را تا حد امکان با رویکرد مبتنی بر اصول و بدون خط قرمزهای عینی و حد آستانه‌های مشخص ارائه کند تا از این طریق امکان پاسخ‌گویی و انگیزش بالاتر حسابرسان برای کسب شواهد حسابرسی فراهم شود.

مشکل تصنعی بودن شرایط و سناریو برای آزمودنی‌های پژوهش از جمله محدودیت‌ها و معضلاتی بود که ممکن است نتایج پژوهش حاضر را دستخوش تغییر کند. به عبارت دیگر، آزمودنی‌های پژوهش ممکن است در دنیای واقعی در مواجهه با شرایط توصیف‌شده در سناریوی پژوهش حاضر رفتار و نگرش‌های متفاوتی از خود نشان دهند. در تبیین و تعیین اجزای متغیرهای شواهد تشخیصی و غیرتشخیصی از مبانی نظری و هم‌چنین دیدگاه‌های افراد خبره در این زمینه استفاده شده است. با توجه به این که قضاوت حرفه‌ای، جزئی جدانشدنی از حرفه حسابرسی است، ممکن است برخی از شواهد که در این پژوهش به عنوان شواهد تشخیصی در نظر گرفته شده است، بر اساس قضاوت حرفه‌ای برخی افراد خبره و حسابداران رسمی به عنوان شواهد غیرتشخیصی تلقی شود. این نکته در خصوص شواهد غیرتشخیصی نیز مصداق دارد. به هر حال، در هر نوع پژوهشی که با قضاوت افراد سر و کار داشته باشد، این محدودیت به صورت ذاتی وجود خواهد داشت.

References

- Alizadeh, H., Malekian, E., & Kamyabi, Y. (2022). Investigating Barriers to the Development of Joint Audits in Iran. *Quarterly Scientific Journal of National University of Skills*, 19(Special Issue), 329-348. <https://doi.org/10.48301/kssa.2022.325029.1955>
- Auditing Organization. (2016). *Audit Evidence - Revised 2016* (500). Auditing. <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=1>

- Backof, A. G., Bamber, E. M., & Carpenter, T. D. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 1-11. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.03.004>
- Benston, G. J., Bromwich, M., & Wagenhofer, A. (2006). Principles- versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy. *Abacus*, 42(2), 165-188. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00196.x>
- Boyle, E. S. (2024). How do auditors' use of industry norms differentially impact management evaluations of audit quality under principles-based and rules-based accounting standards? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 54(3), 100598. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100598>
- Braun, G. P., Haynes, C. M., Lewis, T. D., & Taylor, M. H. (2015). Principles-based vs. rules-based accounting standards: The effects of auditee proposed accounting treatment and regulatory enforcement on auditor judgments and confidence. *Research in Accounting Regulation*, 27(1), 45-50. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2015.03.005>
- Chung, J., & Monroe, G. (2000). The effects of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors. *Accounting & Finance*, 40(2), 135-151. <https://doi.org/10.1111/1467-629X.00040>
- Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G., Peytcheva, M., & Wright, A. M. (2013). How Does the Strength of the Financial Regulatory Regime Influence Auditors' Judgments to Constrain Aggressive Reporting in a Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Environment? *Accounting Horizons*, 27(3), 579-601. <https://doi.org/10.2308/acch-50502>
- Day, R. (2004). A critical review of accounting standard setting and the role of Government from 1980 to 1990. *Journal of Applied Accounting Research*, 7(2), 80-133. <https://doi.org/10.1108/96754260480001038>
- De George, E. T., Ferguson, C. B., & Spear, N. A. (2013). How Much Does IFRS Cost? IFRS Adoption and Audit Fees. *The Accounting Review*, 88(2), 429-462. <https://doi.org/10.2308/accr-50317>
- Donelson, D. C., McInnis, J. M., & Mergenthaler, R. D. (2012). Rules-Based Accounting Standards and Litigation. *The Accounting Review*, 87(4), 1247-1279. <https://doi.org/10.2308/accr-10274>
- Douthit, J. D., Kachelmeier, S. J., & Van Landuyt, B. W. (2024). Does auditor assurance of client prosocial activities affect subsequent reporter-auditor negotiations? *Accounting, Organizations and Society*, 112(4), 101550. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2024.101550>
- Favere-Marchesi, M., & Pincus, K. V. (2006). The impact of accountability on the processing of nondiagnostic evidence. In V. Arnold, B. D. Clinton, P. Luckett, R. Roberts, C. Wolfe, & S. Wright (Eds.), *Advances in Accounting Behavioral Research* (pp. 1-25). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1016/S1475-1488\(06\)09001-6](https://doi.org/10.1016/S1475-1488(06)09001-6)
- Folsom, D., Hribar, P., Mergenthaler, R. D., & Peterson, K. (2017). Principles-Based Standards and Earnings Attributes. *Management Science*, 63(8), 2592-2615. <https://doi.org/10.1287/mnsc.2016.2465>
- Georgiou, G. (2010). The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users. *The British Accounting Review*, 42(2), 103-118. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2010.02.003>
- Gipper, B., Lombardi, B. J., & Skinner, D. J. (2013). The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research. *Australian Journal of Management*, 38(3), 523-551. <https://doi.org/10.1177/0312896213510713>

- Glover, S. M. (1997). The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of nondiagnostic information. *Journal of Accounting Research*, 35(2), 213-226. <https://doi.org/10.2307/2491361>
- Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71(1), 43-59. <https://www.jstor.org/stable/248354>
- Harrer, T., & Lehner, O. M. (2024). Assuring the unknowable: a reflection on the evolving landscape of sustainability assurance for financial auditors. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 67, 101413. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2023.101413>
- Jamal, K., & Tan, H.-T. (2010). Joint Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting. *The Accounting Review*, 85(4), 1325-1346. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1325>
- Jamei, R., & Heydari, A. (2022). Investigating the Role of Loan Guarantees on Auditing Fees with Emphasis on Social Responsibility. *Quarterly Scientific Journal of National University of Skills*, 19(2), 547-566. <https://doi.org/10.48301/kssa.2022.298447.1655>
- Jamei, R., & Lotfi Joo, N. (2021). The Impact of Political Relations on Auditor's Opinion with Emphasis on Market Characteristics of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Quarterly Scientific Journal of National University of Skills*, 18(2), 55-72. <https://doi.org/10.48301/kssa.2021.128445>
- Kadous, K., & Mercer, M. (2012). Can Reporting Norms Create a Safe Harbor? Jury Verdicts against Auditors under Precise and Imprecise Accounting Standards. *The Accounting Review*, 87(2), 565-587. <https://doi.org/10.2308/accr-10203>
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1972). Subjective probability: A judgment of representativeness. *Cognitive Psychology*, 3(3), 430-454. [https://doi.org/10.1016/0010-0285\(72\)90016-3](https://doi.org/10.1016/0010-0285(72)90016-3)
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1973). On the psychology of prediction. *Psychological review*, 80(4), 237-251. <https://doi.org/10.1037/h0034747>
- Kim, J.-B., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence. *The Accounting Review*, 87(6), 2061-2094. <https://doi.org/10.2308/accr-50223>
- Larson, R. (2002). Corporate Lobbying of the International Accounting Standards Committee. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 8(3), 175-203. <https://doi.org/10.1111/1467-646X.00024>
- Larson, R. K. (2007). Constituent Participation and the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee. *Accounting in Europe*, 4(2), 207-254. <https://doi.org/10.1080/17449480701727981>
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425-450. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90040-D](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90040-D)
- Libby, T., Salterio, S. E., & Webb, A. (2004). The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *The Accounting Review*, 79(4), 1075-1094. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.1075>
- Lin, H.-L., & Yen, A.-R. (2016). The effects of IFRS experience on audit fees for listed companies in China. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 43-68. <https://doi.org/10.1108/ARA-02-2014-0028>
- Mahdavi, G., & Sarvestani, A. (2018). The Role of Accounting Standards Setting Approaches on the Psychological Characteristics of Auditors. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(4), 65-92. <https://doi.org/10.22103/jak.2017.10252.2393>

- Maradona, A. F. (2020). A qualitative exploration of heuristics and cognitive biases in auditor judgements. *Accountability*, 9(2), 94-112. <https://doi.org/10.32400/ja.30634.9.2.2020.94-112>
- McEnroe, J. E., & Sullivan, M. (2013). An examination of the perceptions of auditors and chief financial officers regarding principles versus rules based accounting standards. *Research in Accounting Regulation*, 25(2), 196-207. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2013.08.008>
- Mintzberg, H. (1990). Strategy formation: Schools of thought. In J. W. Frederickson (Ed.), *Perspectives on strategic management* (pp. 105-235). Harper Business. <https://mintzberg.org/articles/strategy-formation-schools-thought>
- Mohsenin, S., & Esfidani, M. (2013). *Structural equations based on partial least squares approach using Smart-PLS software*. Mehraban Nash Institute of Books. <https://www.gisoom.com/book/11022991>
- Ng, T. B. P., & Tan, H. T. (2003). Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in an Auditor-Client Negotiation Context. *The Accounting Review*, 78(3), 801-818. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.801>
- Nisbett, R. E., Zukier, H., & Lemley, R. E. (1981). The dilution effect: Nondiagnostic information weakens the implications of diagnostic information. *Cognitive Psychology*, 13(2), 248-277. [https://doi.org/10.1016/0010-0285\(81\)90010-4](https://doi.org/10.1016/0010-0285(81)90010-4)
- Peytcheva, M., Wright, A. M., & Majoor, B. (2014). The Impact of Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards on Auditors' Motivations and Evidence Demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2), 51-72. <https://doi.org/10.2308/bria-50707>
- Rahimian, N. (2005). Judgment and decision making in auditing. *Chartered Accountant*, 2(6), 103-120. <https://www.noormags.ir/view/en/articlepage/317463>
- Rojouie, M. (2008). Managing uncertainty in strategic decisions. *Imam Reza University Management Special Quarterly*, 22(1), 9-12. <https://www.magiran.com/p705815>
- Saghafi, A., & Jamalianpour, M. (2016). Approach for using Accounting Standards. *Financial Accounting Research*, 8(1), 1-18. <https://doi.org/10.22108/far.2016.20612>
- Sanborn, A. N., Noguchi, T., Tripp, J., & Stewart, N. (2020). A dilution effect without dilution: When missing evidence, not non-diagnostic evidence, is judged inaccurately. *Cognition*, 196, 104110. <https://doi.org/10.1016/j.cognition.2019.104110>
- Segovia, J., Arnold, V., & Sutton, S. G. (2009). Do principles- vs. rules-based standards have a differential impact on U.S. auditors' decisions? In V. Arnold (Ed.), *Advances in Accounting Behavioral Research* (pp. 61-84). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1108/S1475-1488\(2009\)0000012006](https://doi.org/10.1108/S1475-1488(2009)0000012006)
- Siegel-Jacobs, K., & Yates, J. F. (1996). Effects of Procedural and Outcome Accountability on Judgment Quality. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 65(1), 1-17. <https://doi.org/10.1006/obhd.1996.0001>
- Smith, S. D., Tayler, W. B., & Prawitt, D. F. (2016). The Effect of Information Choice on Auditors' Judgments and Confidence. *Accounting Horizons*, 30(3), 393-408. <https://doi.org/10.2308/acch-51493>
- Stadler, C., & Nobes, C. W. (2018). Accounting for government grants: Standard-setting and accounting choice. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 113-129. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.004>
- Tenenhaus, M., Vinzi, V. E., Chatelin, Y.-M., & Lauro, C. (2005). PLS path modeling. *Computational Statistics & Data Analysis*, 48(1), 159-205. <https://doi.org/10.1016/j.csda.2004.03.005>

- Tetlock, P. E., & Kim, J. I. (1987). Accountability and judgment processes in a personality prediction task. *Journal of Personality and Social Psychology*, 52(4), 700-709. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.52.4.700>
- Trompeter, G. (1994). The Effect of Partner Compensation Schemes and Generally Accepted Accounting Principles on Audit Partner Judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 56-68. <https://www.proquest.com/openview/798941915c3dee21843da675f9c28c92/1?cbl=31718&pq-origsite=gscholar>
- Van Lent, L. (1997). Pressure and Politics in Financial Accounting Regulation: The Case of the Financial Conglomerates in the Netherlands. *Abacus*, 33(1), 88-114. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00005>
- Verrecchia, R. E. (1990). Information quality and discretionary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 12(4), 365-380. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(90\)90021-U](https://doi.org/10.1016/0165-4101(90)90021-U)