

بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده در واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر ایرج نوروش^۱

چکیده مقاله

در این مقاله نتایج بررسی رابطه بین استخدام تعداد بیشتر حسابداران آموزش دیده و کیفیت گزارشگری مالی (اعم از صورت‌های مالی، گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام و یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی به همراه گزارش حسابرسی) برشته تحریر درآمده است. انجام این پژوهش به منظور ارزیابی نتایج سیستم آموزش دانشگاهی ایران در رابطه با تربیت حسابداران واجد شرایط، مشابه تحقیقاتی است که توسط Parry and Groves در سال ۱۹۹۰ در بنگلادش و Abayo and Roberts در سال ۱۹۹۳ در

۱- عضو هیأت علمی دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران

تانزانیا انجام گرفته است. در این پژوهش گزارش‌های مالی مورد بررسی از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردیده‌اند. نتایج بدست آمده در این پژوهش همانند نتایج بدست آمده توسط سایر محققین در کشورهای فوق‌الذکر نشان می‌دهد که شواهدی دال بر کیفیت برتر سیستم گزارشگری مالی در شرکت‌هایی که از حسابداران آموزش دیده بیشتری استفاده می‌کنند، نسبت به سایر شرکت‌ها، وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی

کیفیت گزارشگری مالی - کفایت افشاء - گزارشگری مالی - سیستم حسابداری مدیریت - اظهار نظر حسابرسی.

مقدمه

نقش آموزش به عنوان عنصر محوری در توسعه سیاسی، اجتماعی و اقتصادی همواره مورد تأکید قرار داشته است. آموزش جامعه را برای اداره و بکارگیری منابع موجود به شکل کارآ و مؤثر در جهت اهداف توسعه آماده، ساخته و تعلیم می‌دهد. سرمایه‌گذاری انجام شده در منابع انسانی می‌تواند بازده مثبت اجتماعی داشته باشد و بر رشد و توسعه اقتصادی تأثیر گذارد [Hayami & Ruttan, 1970). (Krueger, 1968)].

مطالعات برخی از محققین نشان می‌دهد که اعتماد به آموزش به عنوان ابزاری جهت مقابله با فقر و عقب‌ماندگی، بدون توجه به سایر عوامل نظیر بهداشت، تغذیه، تسهیلات سازمانی، عوامل سیستم آموزشی و تطابق آن با اهداف آموزشی می‌تواند مایوس‌کننده باشد [Bloagh, 1976), (Nadiri, 1972), (Correa, 1970)]. به هر حال، افراد معدودی را می‌توان یافت که ارزش سرمایه‌گذاری در آموزش را بتوانند نفی کنند (Psacharopolous 1973). اظهار نظر در این مورد هنگامی مشکل‌تر می‌شود که تصمیمی در رابطه با کمیّت، کیفیت، محتوا و زمان‌بندی سرمایه‌گذاری آموزشی مطرح گردد. آموزش ماهیتاً یک «معمای چند بعدی» است با تنوعی از ادراکات متفاوت که پاسخ به آن بستگی به گروه‌های ذی‌نفع دارد. آموزش برای چیست؟ برای منافع آن در سطح فرد، برای مخارج آن در سطح

دولت، برای حصول بازده مثبت یا منفی آن (نقطه غیرتعادلی) در سطح سیستم و یا نهایتاً تداوم این نقطه غیر تعادلی در سطح ملی (Kanbur 1985)؟ برخی از منتقدین به آموزش به عنوان چهارمین رکن سیاست خارجی یک کشور، بعد از سه رکن دیگر یعنی دیپلماسی، دفاع و تجارت می‌نگرند (Altbach, 1982). در کشورهای در حال توسعه بر این نگرش اخیر تأکید خاصی قایل هستند. در مقاله حاضر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده در واحدهای تجاری مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت.

نتایج تحقیقات قبلی نشان داده شواهدی وجود ندارد که بتوان ادعا نمود استخدام تعداد بیشتر حسابداران آموزش دیده توسط شرکت‌ها منجر به اعتلاء کیفیت سیستم گزارشگری مالی گردیده است (Parry and Groves, 1990), (Abayo and Roberts, 1993). این کیفیت در بنگلادش بر اساس کیفیت افشاء در گزارشگری مالی، به موقع بودن گزارش‌ها و کفایت سیستم حسابداری مدیریت شرکت‌ها مورد ارزیابی قرار گرفته است.

در تانزانیا به علت در دسترس نبودن اطلاعات مربوط به حسابداری مدیریت و مشکلات دسترسی به آن و عدم اطمینان از قابلیت اتکاء این اطلاعات، از متغیر دیگری به نام گزارش حسابرسی استفاده گردیده است. نتایج تحقیقات فوق قابل توجه بوده و بیانگر پیام مهمی برای ضرورت توسعه استانداردهای ملی حسابداری در کشورهای جهان سوم و تحول در ساختار فعلی سیستم آموزش حسابداری می‌باشد. لذا جهت اینکه بتوان با صراحت بیشتری اظهار نمود که آیا این واقعاً یک پدیده مختص کشورهای جهان سوم می‌باشد یا خیر نیاز به تحقیقات بیشتری در این قبیل کشورها می‌باشد. لذا با عنایت به این نیاز، پژوهش حاضر تلاش دارد سؤالات تحقیقی مشابهی را در یک کشور در حال توسعه نوعاً ایران مورد بررسی قرار دهد.

فرضیات تحقیق

H₁ فرضیه اهم ۱: رابطه معناداری بین تعداد حسابداران آموزش دیده و میزان کفایت افشاء اطلاعات وجود دارد.

H₁₋₁ فرضیه اخص ۱: رابطه معناداری بین تعداد حسابداران آموزش دیده و میزان

کفایت افشاء اطلاعات اجباری وجود دارد.

H۱-۲ فرضیه اخص ۲: رابطه معناداری بین تعداد حسابداران آموزش دیده و میزان افشاء اطلاعات اختیاری وجود دارد.

H۲ فرضیه اهم ۲: رابطه معناداری بین تعداد حسابداران آموزش دیده و نوع اظهار نظر حسابرسی وجود دارد.

H۲-۱ فرضیه اخص ۱: رابطه معناداری بین تعداد حسابداران آموزش دیده و تعداد بند شرط در گزارش حسابرسی وجود دارد.

H۲-۲ فرضیه اخص ۲: رابطه معناداری بین تعداد حسابداران آموزش دیده و تعداد بند سایر موارد در گزارش حسابرسی وجود دارد.

H۳ فرضیه اهم ۳: رابطه معناداری بین تعداد حسابداران آموزش دیده و به موقع بودن گزارشگری مالی وجود دارد.

تعاریف عملیاتی برخی از واژه‌های استفاده شده در تحقیق

کیفیت گزارشگری مالی: ضوابطی که اطلاعات مفید و سودمند را از اطلاعات دیگر تفکیک می‌سازد و سودمندی اطلاعات مالی را ارتقاء می‌دهد.

کفایت افشاء: ماهیت و میزان اطلاعات ارائه شده در گزارشگری مالی که بر تصمیمات استفاده کننده گزارشهای مالی تأثیر می‌گذارد.

گزارشگری مالی: گزارشگری اطلاعات مالی به افراد خارجی (خارج از سازمان).

سیستم حسابداری مدیریت: سیستم اطلاعاتی حسابداری که گزارشهای داخلی مورد نیاز تصمیم‌گیری را در اختیار مدیران شرکت قرار می‌دهد.

به موقع بودن: یکی از ضوابطی است که رعایت آن موجب می‌گردد اطلاعات کیفیت خود را از دست نداده و برای تصمیم‌گیری به هنگام و مربوط باشد.

اظهار نظر حسابرسی: اظهار نظر حسابرس نسبت به صحت و سقم اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی واحد تجاری.

اظهار نظر مشروط: هنگامی که حسابرسان محدودیتی در رسیدگی خود داشته باشند یا

هنگامی که یک یا چند مورد از اقلام صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه نشده باشد، حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به طور مشروط اظهار نظر می‌کند. عدم اظهار نظر: اگر حسابرسان نتوانند مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی را به طور کلی مشخص سازند، عدم اظهار نظر ارائه خواهند کرد. این نوع گزارش، نتیجه وجود محدودیتی عمده در دامنه رسیدگی حسابرسان و یا محدودیتی است که توسط صاحبکار تحمیل شده باشد.

گزارش مقبول: اظهار نظر مقبول بدان معنی است که دامنه رسیدگی کافی بوده و صورت‌های مالی وضعیت مالی و نتایج عملکرد را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری بنحو مطلوب نشان می‌دهد.

اطلاعات پستوانه تحقیق

حرفه حسابداری بیش از یک صد سال در ایران قدمت دارد، لکن نظام‌های حسابداری که امروزه مورد استفاده قرار دارند حدود ۴۰ سال قبل توسط شعب یا نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی به ایران آورده شدند و در شرکت‌های ایرانی مثل بانک شاهی و شرکت ملی نفت ایران مورد استفاده قرار گرفتند. اولین مشارکت فعال ایرانیان در حرفه حسابداری به سال ۱۹۳۶ برمی‌گردد که طی آن ۱۲ نفر از حسابداران ایرانی با بورسیه بانک ملی برای آموزش حسابداری به انگلستان اعزام گردیدند. سازمان‌های دیگری چون وزارت امور اقتصادی و دارایی، برنامه‌های مشابهی را برای اعزام دانشجو دنبال کردند. در حال حاضر حدود ۲۰ دانشگاه دولتی دارای دوره کارشناسی، ۴ دانشگاه دولتی دارای دوره کارشناسی ارشد و ۲ دانشگاه دولتی دارای دوره دکترا در رشته حسابداری هستند.

در حالی که ۴۰۸۴۵ نفر تنها در سال تحصیلی ۷۴-۷۵ در دوره کارشناسی رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی مشغول به تحصیل بوده‌اند^۱، حدود ۱۵۰۰۰ نفر در سال

۱- اطلاعات احد سده از مرکز اطلاعات، آمار و کامپیور سازمان مرکزی دانشگاه آزاد

۱۳۷۴ از دوره کارشناسی رشته حسابداری دانشگاه‌های کشور فارغ‌التحصیل گردیده‌اند که تقریباً ۷۵ برابر تعداد فارغ‌التحصیلان سال ۱۳۵۴ بوده است، لکن به نظر نمی‌رسد با افزایش چشمگیر این تعداد در واحدهای تجاری ایران در کیفیت حسابداری و گزارشگری مالی تفاوت قابل توجهی حاصل گردیده باشد. مشکل عمده آموزش عالی در تربیت حسابداران واجد شرایط را می‌توان در برخی از کاستی‌های سیستم آموزشی مانند کمبود اساتید ذیصلاح و دانشجویان واجد شرایط، کمبود کتب درسی مناسب و برنامه درسی نامتناسب با نیازهای اجتماعی - اقتصادی کشور جستجو نمود. به نظر می‌رسد نقش ضعیف حسابداری و حسابداری در کشور، به موقع آماده نبودن حسابها، کنترل‌های داخلی ضعیف، عدم کفایت حسابداری مدیریت، سوابق ناقص و نادرست، اطلاعات غیر قابل اتکاء و نامربوط در گزارشگری مالی، حسابداری فقیر دولتی و حسابداری ضعیف درآمد ملی از جمله نتایج مایوس‌کننده کاستی‌های سیستم آموزشی باشند.

علاوه بر بازتاب‌هایی که پیامد کاستی‌های سیستم آموزشی بر فرآیند تربیت حسابداران واجد شرایط به جا می‌گذارد، نبود استانداردهای ملی حسابداری و یا تدوین نامتناسب آن در کشورهای بنگلادش و تانزانیا سهم بسزایی در کیفیت پایین حسابداری و گزارشگری مالی دارد (Parry and Groves, 1990, p.131) و (Abayo and Roberts, 1993, p.259). با در نظر گرفتن نتایج مایوس‌کننده تحقیق خود و بازتاب‌های آن برای حسابداری و حسابداران، محققین، جهت دستیابی به شواهد بیشتر برای پی بردن به اینکه نتایج بدست آمده توسط آنان مختص کشورهای نظیر بنگلادش و تانزانیا می‌باشد و یا اینکه گستره وسیع‌تری دارد، خواستار تحقیقات مشابه دیگری در سایر کشورهای در حال توسعه شدند. در این رابطه تحقیق حاضر سعی دارد چنین شواهدی را از طریق طرح سوال تحقیقی مشابه در کشورهای در حال توسعه دیگر، به طور اخص ایران، پاسخ گوید.

روش تحقیق

در این پژوهش که هدف ارزیابی اثربخشی سیستم آموزشی در رشته حسابداری از طریق بررسی وجود رابطه معنی‌دار بین تعداد حسابداران آموزش دیده و کیفیت گزارشگری مالی

می‌باشد، تنها گزارش‌های مالی از قبیل صورت‌های مالی، گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی بدون در نظر گرفتن گزارش‌های داخلی تهیه شده توسط سیستم حسابداری مدیریت مد نظر می‌باشد. زیرا داده‌های مورد نیاز برای آزمون کیفیت گزارشگری مالی را به طور نسبتاً ساده‌ای می‌توان گردآوری نمود. در مقابل گردآوری اطلاعات مورد نیاز برای آزمون کیفیت سیستم حسابداری مدیریت مشکل و نتایج آزمون آن نامطمئن می‌باشد. متغیرهای مورد بررسی برای سنجش کیفیت گزارشگری شامل متغیر کفایت افشاء، نوع اظهار نظر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی می‌باشد. اطلاعات لازم جهت تأیید فرضیه‌های تحقیق از طریق پرسشنامه ارسالی به مدیریت شرکت‌های نمونه جمع‌آوری شد.

جامعه آماری متشکل از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که تا پایان سال ۱۳۷۳ شامل ۱۶۳ شرکت بوده است. ضوابط زیر جهت انتخاب نمونه از جامعه آماری اعمال گردیده است:

الف - نمونه از صنایع تولیدی انتخاب گردد و در هر صنعت حداقل ۵ واحد تجاری وجود داشته باشد.

ب - مجموع دارایی‌های شرکت‌های منتخب در محدوده ۲۵۰۰۰۰۰ میلیون ریال و ۴۰۰۰ میلیون ریال قرار گیرد.

ج - حداکثر تعداد کارکنان غیرتولیدی شرکت‌های نمونه ۱۰۰۰ نفر باشد.

نمونه‌های آماری از روش نمونه‌گیری تصادفی گروهی انتخاب و نمونه‌های مورد نظر در گروه‌های مربوطه بطور تصادفی انتخاب شده‌اند. ۷ گروه صنعت از جامعه مورد نظر انتخاب که شامل ۴۵ شرکت می‌باشند که در نهایت با توجه به پرسشنامه‌های تکمیل شده، نمونه نهایی به ۳۰ شرکت در صنایع هفتگانه بشرح جدول شماره ۱ محدود گردیده است.

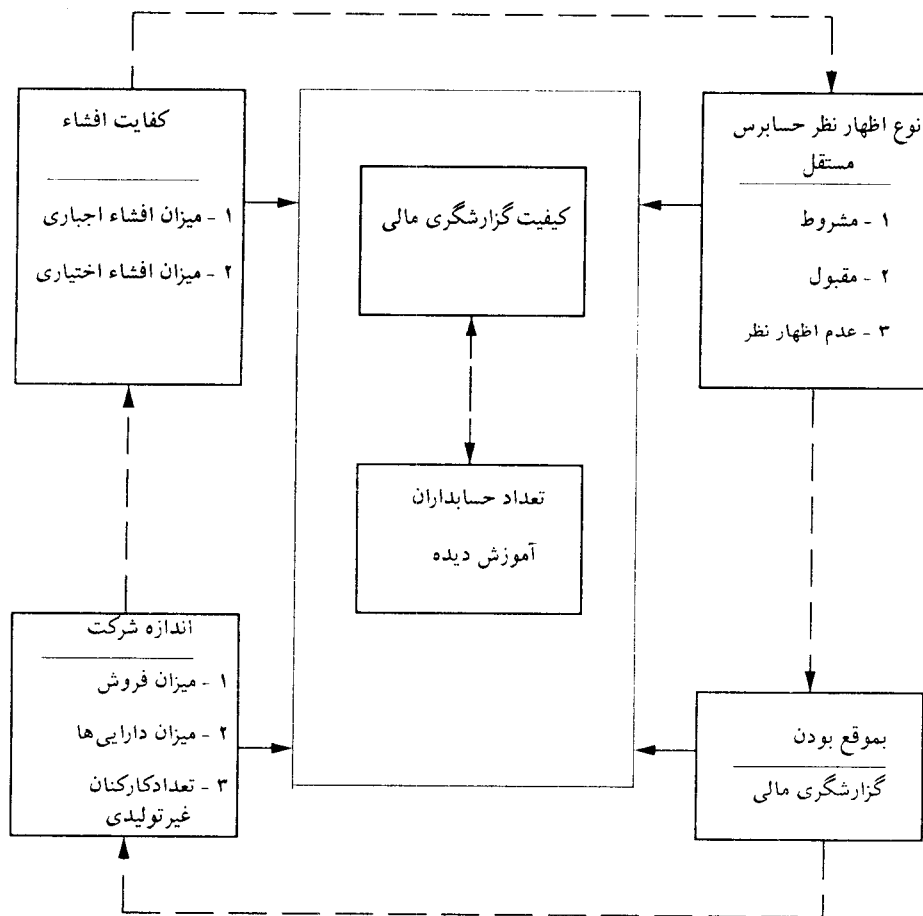
به علت محدودیت دسترسی به گزارشهای مالی حسابرسی شده سال ۷۴، سال ۱۳۷۳ به عنوان دوره زمانی تحقیق انتخاب شده است. همچنین با توجه به پرسشنامه تنظیمی جهت دریافت اطلاعات مربوط به حسابداران واجد شرایط، شرایط لازم برای واجد شرایط بودن داشتن لیسانس و حداقل ۳ سال سابقه کار می‌باشد.

جدول شماره ۱ - شمار شرکت های پاسخ دهنده به پرسشنامه

تعداد شرکت	نام صنعت
۷	مواد غذایی
۴	مواد معدنی و کانی و غیر فلزی
۵	مواد شیمیایی
۳	محصولات فلزی
۳	خودرو و صنایع وابسته
۵	لوازم خانگی
۳	نساجی و پوشاک
۳۰	جمع

مدل تحقیق

این تحقیق تاثیر تعداد حسابداران آموزش دیده بر کیفیت حسابداری در ایران، از طریق یک سری ضوابط، که به نظر می رسد معیار مناسبی برای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی باشند نظیر؛ کفایت افشاء، نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و به موقع بودن گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار می دهد. با توجه به اینکه نتایج کار حسابداری گزارشگری مالی است، اندازه گیری کیفیت آن می تواند معیاری برای اندازه گیری کیفیت حسابداری بشمار رود. تحقیق از نوع تحلیلی گذشته نگر بوده و برای شناسایی ویژگی های کیفی از مطالعه متون، دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی، ویژگی های کیفی چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی امریکا، و استدلال قیاسی بهره برداری شده است. به طوری که مدل توصیفی تحقیق نشان می دهد رابطه کیفیت گزارشگری مالی با تعداد حسابداران تابع ویژگی های کفایت افشاء، نوع اظهار نظر حسابرس، به موقع بودن و اندازه شرکت می باشد.



مدل توصیفی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده

کفایت افشاء اطلاعات

جهت سنجش کیفیت سیستم گزارشگری مالی، میزان کفایت افشاء اطلاعات به عنوان یک متغیر در نظر گرفته شده است، که خود با توجه به الزامات گزارشگری مالی افشاء اطلاعات، به دو بخش تفکیک گردید. نخست افشاء اجباری اطلاعات که در هر کشور اطلاعات مورد نیاز برای افشاء اجباری توسط مرجع خاصی اعلام می‌گردد. بخش دیگر، افشاء اطلاعات به طور اختیاری می‌باشد که شامل مواردی از قبیل اطلاعات حسابداری

ارزش جاری یا سطح عمومی قیمت‌ها و اطلاعات مربوط به کارکنان و ... است. انجام این طبقه‌بندی با توجه به تحقیقات مشابهی است که در زمینه افشاء اطلاعات صورت گرفته است (Buzby 1975, Barrett 1976). جهت تعیین میزان افشاء اطلاعات اجباری، ۸۶ مورد افشاء (جدول شماره ۲) از کتاب دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی، مقررات بورس اوراق بهادار و قانون تجارت استخراج گردید. همچنین میزان افشاء اطلاعات اختیاری نیز با توجه به مقیاس‌های مورد نظر در تحقیقات قبلی در کشورهای جهان سوم (Parry and Groves, 1990) و مواردی که در ایران موضوعیت دارند، ۳۵ مورد (جدول شماره ۳) بوده است. جهت نمره‌گذاری میزان افشاء اطلاعات با توجه به اینکه نمره‌گذاری هر یک از اقلام افشاء اطلاعات نیاز به یک بررسی محققانه جداگانه دارد و با توجه به اینکه نمره‌گذاری توسط هر فرد به طور جداگانه حاوی ملاحظات سلیقه‌ای می‌باشد لذا جهت سهولت آزمون و دوری از هر گونه سلیقه شخصی برای هر یک از اقلام افشاء نمره یک تعیین گردید که در صورت افشاء هر قلم به آن نمره یک و در صورت عدم افشاء نمره صفر و در صورتی که مورد نداشته باشد از اقلام افشاء حذف گردیده است.

جدول شماره ۲ - موارد افشاء اجباری

ردیف	موارد افشاء اجباری
۱	سوابق تاریخی، چگونگی اعمال مالکیت، شماره و تاریخ ثبت شرکتها و بهره‌برداری
۲	فعالیت اصلی شرکت، نوع محصولات تولیدی
۳	تشریح مناسب و کامل اهم رویه‌های حسابداری
۴	تفکیک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود
۵	تعدیل استثنایی ارزش داراییهای ثابت مشهود
۶	عوامل محدود کننده مالکیت داراییهای ثابت مشهود
۷	مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و ارزش دفتری هر یک از داراییهای ثابت مشهود در ابتدای دوره - طی دوره و پایان دوره
۸	دارایی‌های در جریان ساخت و پیش پرداخت‌های سرمایه‌ای

ادامه جدول شماره ۲ - موارد افشاء اجباری

ردیف	موارد افشاء اجباری
۹	مبلغ هزینه‌های مالی که طی دوره به حساب داراییهای ثابت منظور شده است
۱۰	نحوه تحصیل داراییها از طریق اجاره به شرط تملیک یا سایر عقود اسلامی همراه با مبلغ ناخالص و استهلاك انباشته
۱۱	رویه مورد عمل در مورد کمکهای بلاعوض دریافتی
۱۲	تفکیک انواع سرمایه‌گذاری‌ها به کوتاه مدت و بلند مدت
۱۳	ارزش ناخالص، ذخیره و کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در ابتدای دوره - طی دوره و پایان دوره
۱۴	اطلاعات لازم در باره شرکتهای فرعی و وابسته (طلب و بدهی شرکت‌های گروه و وابسته)
۱۵	بدهکاران تجاری و اسناد دریافتی بلند مدت، شرایط، زمان و نحوه باز یافت
۱۶	تفکیک داراییهای جاری
۱۷	عوامل محدود کننده مانکیت داراییهای جاری
۱۸	داراییهایی که در قبال بدهیهای واحد تجاری یا اشخاص دیگر به رهن یا وثیقه گذاشته شده است
۱۹	طبقه‌بندی موجودیها بر حسب نوع محصول، مدل، اندازه، به تناسب نوع فعالیت واحد تجاری
۲۰	رویه ارزشیابی موجودی‌ها و ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
۲۱	کالای در راه و پیش پرداختها و هزینه‌های مربوطه به سفارشات با ذکر تعهدات اعتباری اسنادی
۲۲	پیمانهای بلند مدت (ساخت داراییها)
۲۳	بدهکاران تجاری و اسناد دریافتی تجاری کوتاه مدت
۲۴	مبالغ دریافتی در رابطه با قراردادهای اجاره به شرط تملیک، فروش اقساطی و سایر عقود اسلامی
۲۵	افشاء مطالبات مشکوک‌الوصول و ذخیره مربوطه
۲۶	پیگیری انجام شده جهت وصول مطالبات
۲۷	سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت، رویه حسابداری مورد عمل، افشاء ارزش بازار
۲۸	محدودیت‌های قابل توجه در ارتباط با امکان نقد کردن سرمایه‌گذاریها یا وصول درآمد آنها
۲۹	موجودی نقد و بانک، سپرده‌های بانکی، صندوق و تنخواه گردان ریالی و ارزی

ادامه جدول شماره ۲ - موارد افشاء اجباری

ردیف	موارد افشاء اجباری
۳۰	وجوه مسدود شده نزد بانکها
۳۱	تعهدات واحد تجاری تحت قراردادهای اجاره به شرط تملیک، خرید اقساطی و سایر عقود اسلامی
۳۲	تفکیک تعهدات بند ۳۱ به جاری و غیرجاری
۳۳	تسهیلات مالی دریافتی وثیقه‌دار و بدون وثیقه
۳۴	صورت خلاصه پرداخت وام‌های بلند مدت (کوتاه مدت)، سود تضمین شده، سررسید و نحوه باز پرداخت
۳۵	وامهای بلند مدت پرداختنی ارزی
۳۶	بدهیهای جاری به تفکیک تسهیلات مالی بانکی، حصه جاری بدهیهای بلند مدت، بدهی به شرکتهای گروه و وابسته
۳۷	بستانکاران تجاری و اسناد پرداختنی تجاری
۳۸	ذخیره مالیات بر درآمد، مالیات پرداختی و تفکیک اختلاف بین ذخیره مالیات و مالیات واقعی
۳۹	سود سهام پیشنهادی
۴۰	هزینه‌های تعلق گرفته و پرداخت نشده و ذخیره مزایای پایان خدمت
۴۱	تعهد و سهام، مبلغ اسمی، سرمایه ثبت شده و پرداخت شده، انواع سهام و تعداد هر یک از انواع سهام
۴۲	تغییرات سرمایه طی دوره
۴۳	اندوخته‌ها و سود (زیان) انباشته به تفکیک اندوخته قانونی، توسعه، صرف سهام
۴۴	محدودیت در توزیع سود انباشته یا اندوخته‌ها
۴۵	بدهیهای احتمالی، مبلغ یا برآورد بدهی، ماهیت حقوقی بدهی و وثیقه مربوطه
۴۶	داراییهای احتمالی و در صورت امکان ذکر مبالغ مربوطه
۴۷	سود (زیان) احتمالی در صورتی که تحقق آنها قطعی به نظر برسد
۴۸	تعهدات سرمایه‌ای (قراردادهایی که تا به حال با شرکتهای (اشخاص) دیگر منعقد شده و یا شرکت قسند انعقاد آنها را دارد) و جمع مخارج سرمایه‌ای در ارتباط با قراردادهای فوق

ادامه جدول شماره ۲ - موارد افشاء اجباری

ردیف	موارد افشاء اجباری
۴۹	درج تعهداتی که شرکت آن را تضمین کرده است (در ذیل ترازنامه)
۵۰	خالص فروش، مبلغ کل فروش، سایر درآمد عملیاتی
۵۱	تفکیک فروش دوره بر حسب فروش داخل کشور، صادرات، نوع محصولات فروخته شده و نحوه نرخ‌گذاری
۵۲	بهای تمام شده انواع محصولات اصلی، خریداران اصلی و نحوه توزیع محصولات
۵۳	لیست تأمین کنندگان عمده مواد اولیه، مقدار مواد اولیه مصرفی
۵۴	ظرفیت تولید قابل دسترس، واقعی، اسمی و دلایل انحراف
۵۵	سایر درآمدها، سود تضمین شده، سود سهام، سود (زیان) فروش سرمایه‌گذاری‌ها، سود حاصل از فروش دارایی‌ها، درآمد حاصل از فروش ضایعات
۵۶	خالص سود (زیان) تسعیر ارز، مبنای تسعیر ارز، رویه حسابداری افشاء سود یا زیان تسعیر ارز
۵۷	هزینه‌ها: استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود و دارایی‌های اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی
۵۸	هزینه‌های مالی: سود تضمین شده، هزینه مالی قرارداد اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی
۵۹	سود (زیان) خالص قبل از کسر مالیات، مالیات بر درآمد شرکت
۶۰	سود (زیان) اقلام غیرمترقبه
۶۱	میزان سود (زیان) خالص بعد از کسر مالیات و اقلام غیرمترقبه
۶۲	اقلام استثنایی (اقلامی که از فعالیت‌های عادی ولی از رویدادهای غیر معمول می‌باشند)
۶۳	تعدیلات سنواتی (تصحیح اشتباهات اساسی و ارائه مجدد صورت‌های مالی دوره‌های قبل)
۶۴	سود (زیان) هر سهم، سود نقدی اعلام شده هر سهم، سرمایه در گردش
۶۵	ترازنامه مقایسه‌ای
۶۶	صورت سود (زیان) مقایسه‌ای
۶۷	ترازنامه تلفیقی (مقایسه‌ای)
۶۸	صورت سود (زیان) تلفیقی مقایسه‌ای

ادامه جدول شماره ۲ - موارد افشاء اجباری

ردیف	موارد افشاء اجباری
۶۹	صورت تغییرات در وضعیت مالی مقایسه‌ای ^۱
۷۰	صورت تغییرات در وضعیت مالی تلفیقی مقایسه‌ای
۷۱	گزارش حسابرس (بازرس قانونی)
۷۲	صورت‌های مالی حسابرسی شده سه سال اخیر
۷۳	تغییر در اصول حسابداری، اثر تغییرات حسابداری بر سود سال جاری و سود (زیان) انباشته
۷۴	شرح کاملی از معاملات شرکت با مدیران و سهامداران عمده اشخاص وابسته و شرکت فرعی ماده ۱۳۹ قانون تجارت
۷۵	عدم توافق با حساب‌رسان در اصول حسابداری و استانداردهای گزارشگری
۷۶	میزان طلب (بدهی) کارکنان به صورت وام ضروری، مسکن، مساعده و سایر موارد
۷۷	حقوق و مزایا و پاداش مدیران اجرایی و اعضاء هیأت مدیره
۷۸	کمک‌های بلاعوض پرداختی (کمک به مؤسسات خیریه) با مشارکت در برنامه‌های اجتماعی و فرهنگی
۷۹	منابع عمده تأمین‌کننده وجوه سرمایه‌ای شرکت
۸۰	تجزیه و تحلیل‌های مالی شامل وضعیت نقدینگی، روند سودآوری شرکت
۸۱	رویدادهای مالی با اهمیت که نتایج آن در آینده مشخص خواهد شد از قبیل دعاوی حقوقی و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
۸۲	بالاترین و پایین‌ترین قیمت سهام در طول سال جاری
۸۳	محدودیت در توانایی پرداخت سود سهام در سال جاری و یا سالهای آتی با وجود سودآوری شرکت
۸۴	سرمایه‌گذاری خارجی در کشورهای دیگر و یا سرمایه‌گذاری کشورهای خارجی در شرکت
۸۵	میزان اتکاء به مواد اولیه خارجی (ارزبری محصولات)
۸۶	موارد عدم ثبات رویه در تهیه صورت‌های مالی

۱- در زمان انجام تحقیق «صورت تغییرات در وضعیت مالی» بد جای «صورت جریانات نقدی»، یکی از صورت‌های مالی اصلی گزارش‌های مالی شرکت‌های جامعه آماری بود. سردسیر

جدول شماره ۳ - موارد افشاء اختیاری

ردیف	موارد افشاء اختیاری
۱	اظهار نظر حسابرس (بازرس) قانونی بر گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی عادی سالانه
۲	تهیه صورت ارزش افزوده
۳	رویه حسابداری هزینه‌های تحقیق و توسعه و افشاء مبلغ هزینه‌های مربوطه
۴	رویه قیمت‌گذاری مبادلات داخلی (فیما بین)
۵	تهیه گزارش‌های بودجه‌ای (پیش‌بینی درآمدها، هزینه‌ها)
۶	بازار فروش محصولات، توسعه خط تولید، امکان دستیابی به مواد اولیه
۷	کوشش جهت افزایش ظرفیت تولید واقعی
۸	اهداف توسعه شرکت
۹	تشریح محیط اقتصادی مورد انتظار واحد تجاری
۱۰	تجزیه و تحلیل انحرافات میان ارقام واقعی و بودجه‌ای و اقدام‌های اصلاحی برای رفع انحرافات
۱۱	مشخصات و تجارب مدیران موظف
۱۲	مشخصات و تجارب مدیران غیرموظف
۱۳	تشریح رابطه میان قسمت‌های مختلف واحد تجاری
۱۴	سود بخش‌های (تولیدی) شرکت و تعداد کارمندان بخش‌ها (قسمت‌ها)
۱۵	تعداد کل کارکنان شرکت
۱۶	مجموع حقوق و مزایای پرداختی به کارکنان، میانگین حقوق و مزایای پرداختی در طول سال جاری یا گذشته
۱۷	میزان مرخصی استفاده شده کارکنان، برنامه‌های رفاهی کارکنان
۱۸	سهامداران عمده شرکت
۱۹	میزان تغییرات تکنولوژیک و انتقال تکنولوژی
۲۰	ترازنامه مقایسه‌ای شرکت‌های فرعی
۲۱	صورت سود و زیان مقایسه‌ای شرکت فرعی

ادامه جدول شماره ۳ - موارد افشاء اختیاری

موارد افشاء اختیاری	ردیف
صورت تغییرات در وضعیت مالی مقایسه‌ای شرکتهای فرعی	۲۲
گزارش هیأت مدیره شرکتهای فرعی	۲۳
تفکیک درصد منافع شرکت اصلی در هر یک از شرکت‌های فرعی و وابسته	۲۴
تشریح فعالیت‌های بازاریابی در دست اقدام	۲۵
جداول ضمیمه صورت‌های مالی از قبیل صورت ریز موجودی‌ها، تشریح سود (زیان) قسمتهای مختلف واحد تجاری	۲۶
معاملات سهام شرکت در بورس یا خارج از بورس	۲۷
برنامه‌های مربوطه به توسعه یا توقف فعالیت شرکت	۲۸
درجه اطمینان نسبت به فروشهای آتی شرکت	۲۹
تغییر حسابرس شرکت	۳۰
نیازهای نیروی انسانی، کلاس‌های آموزش ضمن خدمت	۳۱
تغییر در کنترل و مدیریت شرکت	۳۲
گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی	۳۳
برنامه‌های مشارکت اجتماعی و حفظ محیط زیست	۳۴
تهیه صورت‌های مالی بر مبنای تعدیل سطح عمومی قیمت‌ها یا ارزش جاری	۳۵

نوع اظهار نظر حسابرسی

دومین متغیر مورد بررسی نوع اظهار نظر حسابرسی می‌باشد. با توجه به اطلاعات جمع‌آوری شده در رابطه با نوع اظهار نظر حسابرسی، تنها ۳ نوع اظهار نظر حسابرسی در مورد شرکت‌های نمونه طبق جدول زیر مناسبت دارد. از آنجا که قریب به ۹۳٪ انواع اظهار نظر حسابرسی در شرکت‌های نمونه اظهار نظر مشروط می‌باشد، این نوع اظهار نظر خود به دو بخش، اظهار مشروط با عبارت «به استثناء» و یا عبارت «با توجه به اثرات احتمالی» تفکیک گردیده است (جدول شماره ۴).

جدول شماره ۴ - نوع اظهار نظر حسابرسی

نوع اظهار نظر حسابرسی	مشروط با عبارت با توجه به اثرات احتمالی	مشروط با عبارت به استثناء	عدم اظهار نظر مقبول
تعداد شرکت	۵	۲۳	۱

از آنجا که تعیین وزن هر یک از انواع اظهار نظرهای حسابرسی مشروط به شرح فوق به روشنی مقدور نبود و با عنایت به اینکه اغلب شرکت‌هایی که دارای اظهار نظر مشروط هستند بندهای شرط مشابه‌ای (از قبیل عدم دریافت پاسخ تأییدیه‌ها، فقدان سیستم حسابداری بهای تمام شده، عدم کفایت ذخیره مالیات بر درآمد،...) دارند. لذا جهت آزمون فرضیه از تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی و تعداد بندهای سایر موارد در گزارش حسابرسی استفاده گردید.

به موقع بودن گزارشگری مالی

به موقع بودن که یکی از ویژگی‌های مربوط بودن اطلاعات مالی تلقی می‌شود بیانگر این مطلب است که ارائه اطلاعات هنگامی مربوط تلقی می‌شود که بموقع باشد. از آنجا که در مورد تاریخ دقیق بموقع بودن توافق کلی حاصل نگردیده است، لذا جهت تعیین تاریخ به موقع بودن گزارشگری مالی از نظرخواهی از اساتید و صاحب‌نظران حرفه بصورت مصاحبه

استفاده گردید. با توجه به پاسخ‌های دریافتی که حاکی از مدت زمان حداکثر ۲ ماه پس از پایان سال مالی به عنوان مقطع ارائه اطلاعات مالی حسابرسی شده می‌باشد لذا مدت زمان فوق یعنی دو ماه به عنوان حداکثر تأخیر مجاز در گزارشگری مالی تعیین گردید.

تعیین تعداد حسابداران آموزش دیده بر مبنای اندازه شرکتها

جهت حصول معیار مناسب به عنوان شاخص تعیین تعداد حسابداران آموزش دیده در آینده برای شرکت‌ها، شرکت‌های نمونه از نظر اندازه در سه سطح مختلف یعنی جمع داراییها، میزان فروش، تعداد کارکنان غیر تولیدی طبقه‌بندی گردیدند. توزیع فراوانی و نتایج آزمون رابطه میان این سطوح مختلف و تعداد حسابداران آموزش دیده در جداول شماره ۵، ۶، ۷ و ۸ ارائه گردیده و بیانگر این مطلب است که با وجود رابطه (همبستگی مثبت) میان این متغیرها با تعداد حسابداران آموزش دیده، این رابطه معنادار نمی‌باشد. جهت این آزمون، علیرغم عدم دستیابی به شاخص مورد انتظار، از ضریب همبستگی و آزمون I استفاده گردیده است.

جدول شماره ۵ - توزیع تعداد حسابداران واجد شرایط در شرکت‌های نمونه

تعداد حسابداران واجد شرایط	فراوانی شرکت	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی	درصد فراوانی تجمعی
۱	۳	۱۰ درصد	۳	۱۰ درصد
۲	۳	" ۱۰	۶	" ۲۰
۳	۷	" ۲۳/۳	۱۳	" ۴۳/۳
۴	۳	" ۱۰	۱۶	" ۵۳/۳
۵	۳	" ۱۰	۱۹	" ۶۳/۳
۶	۳	" ۱۰	۲۲	" ۷۳/۳
۷	۱	" ۳/۳	۲۳	" ۷۶/۶
۸	۱	" ۳/۳	۲۴	" ۸۰
۹	۳	" ۱۰	۲۷	" ۹۰
۱۰	۱	" ۳/۳	۲۸	" ۹۳/۳
۱۳	۲	" ۶/۶	۳۰	" ۱۰۰

رابطه بین تعداد حسابداران واجد شرایط و اندازه شرکت‌ها

جدول شماره ۶ - رابطه میان تعداد حسابداران واجد شرایط و تعداد کارکنان غیر تولیدی

متغیر تصادفی	میانگین داده‌ها	انحراف معیار	درجه آزادی (N-۲)	ضریب همبستگی	آماره ۱	آزمون ۱
تعداد حسابداران واجد شرایط	۵/۴۳	۳/۶				
تعداد کارکنان غیرتولیدی	۳۴۰/۴	۲۸۶/۹	۲۸	۰/۲۷۴	۱/۵	۲/۰۴۸

با توجه به اطلاعات منتج از آزمون فرضیه فوق که بیانگر عدم وجود رابطه معنادار بین تعداد حسابداران و تعداد کارکنان غیرتولیدی می‌باشد، این مقیاس یعنی تعداد کارکنان غیرتولیدی نمی‌تواند به عنوان معیاری برای تعیین تعداد حسابداران واجد شرایط در شرکت‌های نمونه محسوب گردد. متوسط تعداد حسابداران واجد شرایط در شرکت‌های نمونه ۵ نفر و متوسط تعداد کارکنان غیرتولیدی ۳۴۰ نفر می‌باشد.

جدول شماره ۷ - رابطه بین تعداد حسابداران واجد شرایط و میزان فروش شرکت‌های نمونه

متغیر تصادفی	میانگین داده‌ها	انحراف معیار	درجه آزادی (N-۲)	ضریب همبستگی	آماره ۱	آزمون ۱
تعداد حسابداران واجد شرایط	۵/۴۳	۳/۶				
میزان فروش شرکتها غیرتولیدی	۷۶/۷۶	۸۰/۹	۲۸	۰/۳۱۱	۰/۶	۲/۰۴۸

متوسط فروش شرکت‌های نمونه ۷۶۰/۷۶ میلیون ریال و متوسط تعداد حسابداران واجد شرایط ۵ نفر می‌باشد. نتایج آزمون فوق حاکی از عدم وجود رابطه معنادار (اگر چه رابطه همبستگی مثبت وجود دارد) بین تعداد حسابداران واجد شرایط و میزان فروش در شرکت‌های نمونه است. لذا میزان فروش شرکت‌ها نیز مقیاس خوبی برای تعیین تعداد حسابداران واجد شرایط تلقی نمی‌گردد.

جدول شماره ۸- رابطه بین تعداد حسابداران واجد شرایط و جمع دارایی‌های شرکت‌های نمونه

آزمون ۱	آماره ۱	ضریب همبستگی	درجه آزادی (N-۲)	انحراف معیار	میانگین داده‌ها	متغیر تصادفی
تعداد حسابداران واجد شرایط					۵/۴۳	
جمع دارایی‌ها (میلیارد ریال)	۲/۰۷۴	۰/۲۳۳	۲۲	-	۹۰/۳۷	

متوسط تعداد حسابداران واجد شرایط ۵ نفر و متوسط جمع دارایی‌های شرکت‌های نمونه ۹۰/۳۷ میلیارد ریال می‌باشد. نتایج آزمون فوق حاکی از عدم وجود رابطه معنادار بین تعداد حسابداران واجد شرایط و جمع دارایی‌های شرکت‌های نمونه می‌باشد. لذا این مقیاس نیز نمی‌تواند به عنوان معیاری برای تعیین تعداد حسابداران واجد شرایط در شرکت‌ها به شمار آید.

آزمون فرضیات تحقیق

در این تحقیق آزمودنی‌های دو فرضیه اخص فرضیه اهم H۱ و نیز فرضیه اهم H۲ با استفاده از آزمون ۱ و نیز آزمودنی‌های فرضیه اهم H۲ با استفاده از آزمون کای دو مورد آزمون قرار گرفتند. خلاصه نتایج این آزمون‌ها در جداول ۹ و ۱۰ ارائه گردیده است. فرضیه اهم ۱ (H۱): این فرضیه با توجه به نتایج در فرضیه اخص زیر مورد تأیید واقع

نگردید.

فرضیه اخص ۱ (H₁₋₁): این فرضیه که بیانگر وجود رابطه معنادار بین تعداد حسابداران آموزش دیده و میزان افشاء اجباری اطلاعات است رد شد.

فرضیه اخص ۲ (H₁₋₂): این فرضیه نیز رد گردید یعنی میزان افشاء اطلاعات داوطلبانه و اختیاری رابطه ای با تعداد حسابداران آموزش دیده ندارد.

فرضیه اهم ۲ (H₂): این فرضیه نیز که بیانگر وجود رابطه معنادار بین تعداد حسابداران آموزش دیده و نوع اظهارنظر حسابرسی می باشد، رد گردید.

فرضیه اهم ۳ (H₃): با توجه به اینکه متغیر «مدت تأخیر» در گزارشگری مالی جهت آزمون به موقع بودن گزارشگری مالی انتخاب شده است، لذا تنها در صورت وجود همبستگی منفی و معنادار بودن آن با تعداد حسابداران آموزش دیده، فرضیه تأیید می گردد. با توجه به نتایج بدست آمده این فرضیه نیز رد گردید که دال بر عدم وجود رابطه معنادار بین تعداد حسابداران آموزش دیده و به موقع بودن گزارشگری مالی می باشد.

جدول شماره ۹ - نتایج آزمون فرضیات ۱ و ۳ (ضریب همبستگی و آزمون T)

متغیر تصادفی	میانگین داده ها	انحراف معیار	درجه آزادی (N - ۲)	ضریب همبستگی R	آماره t	آزمون t	رد یا قبول H
تعداد حسابداران واجد شرایط	۵/۴۳	۳/۶					
میزان افشاء اجباری اطلاعات (% نمره)	۶۴/۶	۷/۳۶	۲۸	-۰/۳۳۶	-۱/۸۹	-۲/۰۴۸	رد H ₁₋₁
میزان افشاء اختیاری اطلاعات (% نمره)	۶۴/۶	۷/۳۶	۲۸	-۰/۱۵۶	-۰/۸۳۵	-۲/۰۴۸	رد H ₁₋₂
مدت تأخیر در گزارشگری مالی							
بر حسب روز (بیش از ۲ ماه)	۴۹/۸۳	۱۲/۸۹	۲۷	-۰/۴۲۴	۲/۴۷۷	۲/۰۵۲	رد H ₃

جدول شماره ۱۰ - نتایج آزمون فرضیه ۲ - رابطه بین تعداد حسابداران واجد شرایط و نوع اظهار نظر حسابرسی (آزمون کای دو χ^2).

نوع اظهار نظر حسابرسی	حداکثر ۳ حسابدار	درصد	بیش از ۳ حسابدار	درصد	جمع کل	درصد	کای دو χ^2	کای دو جدول χ^2
مشروط با عبارت به استثناء	۹	۳۹٪	۱۴	۶۱٪	۲۳	۷۶/۷٪		
مشروط با عبارت با «توجه به اثرات احتمالی»	۴	۸۰٪	۱	۲۰٪	۵	۱۶/۷٪		
مقبول	۰	--	۱	۱۰۰٪	۱	۳/۳٪		
عدم اظهار نظر	۰	--	۱		۱	۳/۳٪	۲/۴۳۲۴	۷/۸۱۵

خلاصه و نتیجه گیری

موضوع تحقیق نشأت گرفته از این سؤال می باشد که آیا تعداد بیشتر حسابداران آموزش دیده تأثیری بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های ایرانی داشته است؟ با توجه به نتایج تحقیقات قبلی در برخی از کشورهای در حال توسعه و نتیجه گیری آزمون فرضیات این تحقیق می توان به طور نسبی به این نتیجه رسید که این مشکل یک پدیده جهان سومی می باشد. تحقیقات بیشتر در سایر کشورهای در حال توسعه جهت بالا بردن اعتبار نتایج این تحقیقات، که در آن ضعف شدید سیستم آموزش فعلی در این کشورها به تأیید رسیده، ضروری است.

به نظر می رسد برنامه آموزشی نامناسب و ضعف سایر عوامل سیستم آموزشی یکی از مهمترین علل پایین بودن دانش و مهارت حسابداران و در نتیجه کیفیت اطلاعات مالی می باشد.

پیشنهادات

پیشنهادات این تحقیق در دو قسمت و با توجه به گروه استفاده‌کننده ذی‌ربط آن طبقه‌بندی گردیده‌اند.

پیشنهاد برای دست‌اندرکاران سیستم آموزشی کشور

روزمردگی و توسعه کمی سیستم آموزشی کشور بدون توجه به اهداف ملی و بازده مثبت اجتماعی آن می‌تواند آثار مایوس‌کننده‌ای به دنبال داشته و به عقب ماندگی از کشورهای توسعه یافته شدت بخشد. آموزش مکانیکی و ناقص حسابداری به شیوه حل مسأله در سطح دانشگاه‌ها بدون تأکید بر بینش فلسفی و انتقال مفاهیم، و توسعه کمی این رشته در دانشگاه‌ها در کنار کاستی‌های موجود عوامل سیستم آموزشی نظیر کمبود شدید مدرسین کیفی و واجد شرایط، کمبود منابع درسی به زبان فارسی، برنامه درسی نامتناسب با نیازهای اجتماعی - اقتصادی امروز کشور و... مایوس‌کننده است. پیشنهاد می‌شود دست‌اندرکاران آموزش عالی کشور با عنایت به نتایج منفی آموزش حسابداری که در این تحقیق به دست آمده از گسترش بی‌رویه و بدون هدف رشته حسابداری در دانشگاه‌های دولتی و غیردولتی - تا سرمایه‌گذاری حساب شده در جهت رفع کاستی‌های یاد شده و انجام تحقیقات گسترده پیرامون برنامه‌های درسی رشته حسابداری در سطوح کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکترا - جلوگیری به عمل آورند. آموزش ناقص که از جامعیت رئوس مطالب دانش امروز حسابداری در سطح جهان برخوردار نیست، کم‌اهمیت تلقی کردن دروس پایه و زمینه‌ای رشته حسابداری، ندرت پژوهش‌های اصیل در کنار آموزش در دوره‌های تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری، تولید بی‌رویه فارغ‌التحصیلان با کیفیت نازل در سطوح مختلف و اشباع بازار کار و سلب انگیزه از استعدادهای درخشان برای ورود به این رشته از ارتقاء کیفیت آن می‌کاهد.

پیشنهاد به حرفه حسابداری کشور

تدوین استانداردهای ملی حسابداری ضوابط و زمینه‌های گسترده‌ای را طلب می‌کند. اگر قرار باشد کشوری به جای پذیرفتن استانداردهای حسابداری و حسابرسی یکی از کشورهای

پیشرفته صنعتی به تدوین استانداردهای ملی خود اقدام نماید باید ابتدا از هر جهت شرایط لازم را دارا باشد. کمیته تدوین استانداردهای ملی برای ایفای نقش خطیر خود باید محققین واجد شرایط را که در رشته حسابداری هم صاحب نظر باشند به طور تمام وقت در اختیار داشته باشد. بدون سرمایه گذاری بلندمدت در جهت دست یابی به پرورش چنین افراد نادر در جامعه و صرفاً استفاده از انفرادی که مسوولیت مشاغل گوناگونی را به عهده دارند، استانداردهای تدوین شده حسابداری نه تنها به ارتقاء کیفی حسابداری کمک نمی کند، بلکه معجونی از استانداردهای کشورهای مختلف را، بدون در نظر گرفتن اولویت، ترجمه وار به جای استفاده از استانداردهای مقبول یکی از کشورهای پیشرفته صنعتی، رواج می دهد. پیشنهاد می گردد تا هنگامی که شرایط تشکیل چنین کمیته ای فراهم نشده و استانداردهای ملی بر اساس تحقیقات اصیل بنا نمی شوند، حرفه نسبت به اجرای تمامیت استانداردهای حسابداری و حسابرسی یکی از کشورهای مورد قبول خود نظارت کند و تنها از اجرای استانداردهایی سرباز زند که توجیه منطقی برای حذف یا تعدیل آن را در اختیار دارد.

محدودیت های تحقیق

- ۱ - بنا به دلایل زیر در جمع آوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده گردیده است.
 - الف - عدم دسترسی به اطلاعات مربوط به تعداد حسابداران بدون تحصیلات دانشگاهی و حسابداران دارای تحصیلات دانشگاهی در شرکت های نمونه که ضوابط مربوط به حسابداران واجد شرایط در این تحقیق را دارا می باشند.
 - ب - عدم دسترسی به گزارش های مالی جامع کلیه شرکت های نمونه بنا بر این نتایج حاصله از این تحقیق، از محدودیت های ذاتی پرسشنامه مبرا نمی باشند.
- ۲ - محدودیت دوم این تحقیق تعیین ضابطه برای یکی از ویژگی های مورد استفاده جهت سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری، یعنی به موقع بودن است. فاصله زمانی معینی جهت آزمون، ویژگی به موقع بودن در ادبیات حسابداری به صراحت اعلام نشده است. لذا تنها به جمع آوری نظرات دست اندرکاران جهت تعیین ضابطه برای این ویژگی، اکتفا گردیده است.

۳ - به علت عدم دسترسی به انواع گزارش‌های حسابداری داخلی (گزارش‌های حسابداری مدیریت) در شرکت‌های نمونه، در این تحقیق تنها به بررسی کیفیت گزارش‌های مالی خارجی (گزارش‌های مالی) جهت ارزیابی کیفیت حسابداران آموزش دیده پرداخته شده که نوعی محدودیت بشمار می‌رود.

منابع و مآخذ

- 1- Abayo, A. G. and Roberts, C. B., "Does Training More Accountants Raise the Standard of Accounting in Third World Countries?" A Study of Tanzania. In R. S. O. Wallace, J. M. Samuels and R. j. Briston (eds), **Research in Third World Accounting**, (1993) Volume 2, pp. 259 -278. London: JAI Press.
- 2- Allen, C.E., "The Growth of Accounting Instruction Since 1900," **Accounting Review**, (1982), 2, pp. 150 - 160.
- 3- Altbach, P. G., **Higher Education in the Third world**, Asiar, Maruzen Passim (1982).
- 4- Apaloo, Fle., "Accountability in Government." **West Africa** No. 3826. 24 (December, 1991).
- 5- Barrett, E., "Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting," **Journal of Accounting Research**, (1976), pp.10 - 26.
- 6- Bloagh, M., "Human Capital Theory : A Slightly Jaendical Survey," **The Journal of Economic Literature** 14: 827- 850, (1976).
- 7- Buzby, S., "Company Size, Listed Versus Unlisted Stocks, and the Extent of Financial Disclosure," **Journal of Accounting Research**, (1975). pp. 16 - 37.
- 8- Hayami, Y. and Ruttan. W. M., "Agricultural Productivity Differences Among Countries," **American Economic Review** (1970), pp. 395 - 94.
- 9- Kanbur, M.G. (1985), **Education for Development in the South Pacific**, Fiji: University of the South Pacific, p. 50.

-
- 10- Krueger, A. O., "Factor Endowments and Per Capita Income," *Economic Journal* (1968), pp. 641 - 61.
 - 11- Nadiri, M.I. (1972)., International Studies of Factor Imports and Total Factor Productivity: A Brief Survey., **Review of Income and Wealth Series** 18: 124.
 - 12- Psacharopoulos, G. (1973)., Returns to Educations - An International Comparison., Elsevier.
 - 13- Parry, M. J. and Groves, R. E. (1990)., Does Training More Accountants Raise the Standard of Accounting in Third World Countries? A Study of Bangladesh, In R. S. O. Wallace, J. M. Samuels and R. j. Briston (eds), **Research in Third World Accounting**, Volume 1, pp. 117 - 140. London: JAL Press.