

**Reviewing the Need For Compilation of Accounting Standards for
Small and Medium- Sized Entities from The Perspective of Tax
Auditors and Independent Auditors**

Mohammad Reza Behmanesh

Ph.D. Student of Accounting in Ferdowsi University of Mashhad, School of
Administrative and Economic Sciences, Iran, behmanesh435@attar.ac.ir

Mohammad Reza Abbaszadeh*

Associate Professor at Department of Accounting, School of Administrative and
Economic Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Iran, (Corresponding Author)
abbas33@um.ac.ir

Behzad Kardan

Assistant Professor at Department of Accounting, School of Administrative and
Economic Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Iran, kardan@um.ac.ir

Abstract

Purpose: The purpose of the present study is to examine the need for compilation of accounting standards for small and Medium- Sized Entities from the perspective of tax auditors and independent auditors.

Method: The research method was data collection, interview and questionnaire and needs by measuring the gap between existing standards and developing new standards. The statistical population consisted of 345 people in two groups of independent auditors (140 persons) and tax auditors (205 people) in Mashhad metropolitan area.

Results: Findings of the research according to the Mann-Whitney test showed that the difference between the two groups of independent auditors and tax auditors is less than 5 percent, it can be said that with 95 percent confidence, it can be said that there is a significant difference between the two groups of tax auditors and independent auditors in terms of gaps

Conclusion: The results of the research indicate that in both independent auditors and tax auditors, there is a need to develop accounting standards for SMEs, and the need for an independent auditors group is greater than that of tax auditors.

Contribution: A review of the need for compilation of accounting standards will enable standard-setting enforcers to better identify users' needs and achieve clear orientations, Compliance Standards with Needs, Avoid rework, and optimal allocation of credits.

Key Words: Accounting Standards, Independent Auditors, Small and Medium-sized Entities and Tax Auditors.

بررسی نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط^۱ از دیدگاه ممیزان مالیاتی و حساب‌رسان مستقل

محمد رضا بهمنش

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران،

behmanesh435@attar.ac.ir

محمد رضا عباس زاده*

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران، (نویسنده

مستول)، abbas33@um.ac.ir

بهزاد کاردان

استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران، kardan@um.ac.ir

چکیده

هدف: هدف از تحقیق حاضر این است که نیازی به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط را از دیدگاه ممیزان مالیاتی و حساب‌رسان مستقل مورد بررسی قرار دهد.

روش: روش تحقیق جهت جمع‌آوری اطلاعات، مصاحبه و پرسشنامه بوده و نیاز از طریق اندازه‌گیری شکاف بین استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید محاسبه شده است. جامعه آماری شامل ۳۴۵ نفر در دو گروه حساب‌رسان مستقل (۱۴۰ نفر) و ممیزان مالیاتی (۲۰۵ نفر) در کلان‌شهر مشهد می‌باشد.

یافته‌ها: یافته‌های تحقیق طبق آزمون من وی تی که سطح معنی‌داری برای تفاوت دو گروه حساب‌رسان مستقل و ممیزان مالیاتی از ۵ درصد کمتر است، حاکی از این است که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت بین دو گروه ممیزان مالیاتی و حساب‌رسان مستقل از نظر میزان شکاف، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

نتیجه‌گیری: نتیجه تحقیق حاکی از این است که هر دو جامعه حساب‌رسان مستقل و ممیزان مالیاتی، نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط وجود داشته و نیاز در گروه حساب‌رسان مستقل بیشتر از ممیزان مالیاتی است.

دانش‌افزایی: بررسی نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری باعث می‌شود تا مجریان تدوین استانداردها بهتر بتوانند نیازهای استفاده‌کنندگان را شناسایی نموده و به یک‌جهت‌گیری روشن، انطباق استانداردها با نیازها، جلوگیری از دوباره‌کاری و تخصیص بهینه اعتبارات دست یابند.

واژگان کلیدی: استانداردهای حسابداری، بنگاه‌های کوچک و متوسط، حساب‌رسان مستقل و ممیزان مالیاتی.

۱- مقدمه

اطلاعات حسابداری از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی است که به‌عنوان محصول اصلی سیستم حسابداری، نقش اساسی در تصمیم‌گیری‌های گروه‌های مختلف ایفا می‌کند. این اطلاعات طی یک فرایند محاسباتی و بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری اندازه‌گیری و ارائه می‌شوند و اگر از شفافیت لازم برخوردار نباشد، احتمال تصمیم‌گیری‌های نادرست به‌وسیله گیرنده اطلاعات افزایش می‌یابد (بولو و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۱۲۶). اطلاعات حسابداری یکی از عوامل مؤثر بر فرصت‌های سرمایه‌گذاری و تخصیص بهینه منابع و توسعه روزافزون اقتصادی است و می‌تواند منجر به افزایش کارایی سرمایه‌گذاری از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعات گردد (نادری و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۱۹۱). با توجه به تغییرات محتوایی و کیفی بسیار زیادی که طی چند دهه اخیر در بازارهای جهانی رخ داده، حرکت به سوی جهانی‌شدن بازارها شروع و به موازات آن دوره تولید محوری در انتهای حیات خود و مشتری محوری در حال ظهور است، تولیدکنندگان صنعتی باهدف استفاده بهینه از امکانات و جلوگیری از هدر رفتن منابع باارزش به تمهیداتی متوسل شده‌اند که نتیجه آن تغییر ساختار صنعتی است. از مشخصات اصلی این تغییر ساختار، ترویج بیش‌ازپیش صنایع کوچک است.

در سال‌های اخیر توجه فزاینده‌ای به کوچک‌سازی شده و روند توسعه بنگاه‌های کوچک و متوسط به‌طور چشمگیری افزایش یافته است. نظریه‌های نوین اقتصادی توسعه، به‌جای تمرکز بر مسائل کلان از جمله سیاست‌های دولت، توسعه اقتصادی را معلول تکامل و تعامل نیروهای جامعه در جهت ایجاد فضای مناسب کسب‌وکار برای فعالیت بنگاه‌های اقتصادی کوچک و متوسط دانسته‌اند، به‌طوری‌که در دهه اخیر تئوری‌های اقتصادی تمرکز زیادی بر این بنگاه‌ها داشته و جهت‌گیری توسعه را از سطح کلان به سطح خرد انتقال داده‌اند.

در سال‌های اخیر، به موضوع گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط و ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای این واحدها، توجه ویژه‌ای شده است. دلیل اصلی موضوع این است که کاربرد استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی موجود برای این واحدهای تجاری، پیچیده و مشکل به نظر می‌رسد و حتی درک و فهم آن توسط استفاده‌کنندگان برای اهداف عمومی گزارشگری مالی، مشکلات و محدودیت‌هایی را به دنبال داشته است (رحیمیان، ۱۳۹۱؛ ۲۹). گزارشگری مالی با مقاصد عمومی اساساً برای واحدهای تجاری بزرگ تدوین شده است درحالی‌که گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط، باید با توجه به قابلیت درک و فهم استفاده‌کنندگان آن تهیه و ارائه شود تا بتواند نیازهای اطلاعاتی آنان را برآورده سازد. از این‌رو، ارزش مربوط بودن و مفید بودن در تصمیم‌گیری برای گزارشگری مالی نسبت به اهداف مباشرت یا نمایندگی، بااهمیت‌تر تلقی می‌شود (قلی پور، ۱۳۹۳؛ ۱۰۵). در حال حاضر اکثر نهادهای حرفه‌ای و بین‌المللی از طراحی مدل گزارشگری متفاوت برای بنگاه‌های کوچک و

متوسط حمایت می‌کنند زیرا استانداردهای گزارشگری مالی موجود برای رفع نیازهای اطلاعاتی واحدهای تجاری بزرگ تدوین شده و قابلیت کاربرد و برآورده ساختن نیازهای استفاده‌کنندگان بنگاه‌های کوچک و متوسط را ندارد. از این رو، ارائه رهنمودهای لازم برای تدوین گزارشگری مالی این واحدها در کشورهای در حال توسعه و نوظهور، از اهمیت بسیاری برخوردار است (آخوندزاده، ۱۳۹۰؛ ۷۳). بر اساس برنامه توسعه اقتصادی و سیاست‌های دولت، تشویق بنگاه‌های کوچک و زودبازده از اولویت‌های اصلی دولت برای رشد و توسعه فعالیت‌های صنعتی و مولد است. از این رو موضوع گزارشگری مالی این واحدهای تجاری برای دولت، بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری و نهادهای قانونی بسیار حائز اهمیت است. رعایت و اجرای کامل الزامات گزارشگری موجود برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط همواره پیچیده و پرهزینه بوده و این واحدها امکانات و توانایی‌های حسابداری محدودی دارند بنابراین ضرورت گزارشگری مالی متفاوت برای این واحدهای اقتصادی احساس می‌شود (رحیمیان، ۱۳۹۱؛ ۲۹).

در کشور ایران نیز همانند دیگر کشورهای در حال توسعه، برای حمایت و توسعه بنگاه‌های کوچک و متوسط اهمیت و جایگاه خاصی در برنامه‌های کلان توسعه‌ای در نظر گرفته شده است، به طوری که در ماده ۲۱ و ۳۹ برنامه چهارم توسعه اقتصادی کشور مستقیماً به ضرورت حمایت و توسعه از بنگاه‌های کوچک و متوسط اشاره شده است و دولت موظف به طراحی، تدوین و اجرای برنامه‌های حمایتی ویژه برای آن‌ها شده است. بر این اساس، رویکرد نسبتاً جدید برنامه ریزان و تصمیم سازان جهت کسب و کارهای کوچک و متوسط، ایجاد و شکل‌گیری مراکز رشد بوده است. هدف اصلی این مراکز حمایت و هدایت شرکت‌های کوچک و نوپا است تا در سطحی گسترده به ایجاد همکاری و نزدیکی بیشتر جامعه علمی و صنعتی و رونق اقتصادی بپردازند و به عنوان حلقه‌ای واسط میان دولت، صنعت و دانشگاه ایفای نقش کنند و به توسعه اقتصاد مبتنی بر دانش در کشور کمک کنند. به منظور توسعه بنگاه‌های کوچک و متوسط در ایران، سازمان صنایع کوچک و شهرک‌های صنعتی ایران در سال ۱۳۸۴، به عنوان نهاد متولی و حمایت‌کننده از این بنگاه‌ها تشکیل شد که از وظایف این سازمان کمک به ایجاد و توسعه صنایع کوچک، توسعه کارآفرینی، توسعه فناوری، ایجاد پیوند مناسب بین صنایع کوچک، متوسط و بزرگ، توسعه شبکه‌ها و خوشه‌های صنعتی، توسعه مراکز اطلاع‌رسانی، حمایت و پشتیبانی از بازار و همکاری‌های اقتصادی و ایجاد و توسعه شهرک‌ها و نواحی صنعتی می‌باشد (شریف‌زاده، ۱۳۸۷؛ ۳).

در ایران استانداردهای حسابداری و حسابرسی توسط سازمان حسابرسی تدوین و لازم‌الاجرا شده و واحدهای تجاری موظف به رعایت این استانداردها هستند. به دلیل وجود موانع متعدد در بنگاه‌های کوچک و متوسط، از جمله ساختار سازمانی و محیط فعالیت آن‌ها، رعایت استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ برای آن‌ها با محدودیت‌هایی همراه است. لذا ضرورت دارد نهادهای حرفه‌ای حسابداری ایران مانند انجمن حسابداری ایران، سازمان

حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و انجمن حسابداران خبره موضوع گزارشگری مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط را به‌عنوان موضوع اساسی و کاملاً متمایز از گزارشگری مالی عمومی واحدهای تجاری بزرگ، مورد بحث و بررسی قرار دهند و به‌منظور رفع نیازهای اطلاعاتی کاربران این واحدها و به‌طور خاص دولت و حتی مدیران، راهکارهای مناسبی اتخاذ کنند (رحیمیان و اسکندری، ۱۳۹۱؛ ۶۴). اگر مروری به استانداردهای حسابرسی ایران داشته باشیم ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در ایران آشکارتر خواهد شد. طبق استانداردهای حسابرسی ایران ملاحظات خاصی برای واحدهای تجاری کوچک در نظر گرفته شده و این در حالی است که در متن استانداردهای حسابداری هیچ اشاره‌ای به این واحدهای تجاری نشده است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۶؛ ۸۱). با توجه به اهمیت گزارشگری متفاوت برای بنگاه‌های کوچک و متوسط، هدف تحقیق حاضر بررسی نیازه‌های تدوین استانداردهای حسابداری برای این بنگاه‌های اقتصادی است. بررسی نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط باعث می‌شود تا تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری بهتر بتوانند نیازهای استفاده کنندگان این بنگاه‌های اقتصادی را شناسایی نموده و در تدوین استانداردهای حسابداری به یک جهت گیری روشن، انطباق استانداردها با نیازها، جلوگیری از دوباره کاری و تخصیص بهینه اعتبارات، دست یابند.

۲- مبانی نظری و ادبیات تحقیق

حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی، اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری را فراهم می‌نماید. یکی از گروه‌های استفاده‌کننده از گزارشگری مالی، دولت است که در عمل با مقاصد مالیاتی و در جهت وضع مالیات شرکت‌ها این اطلاعات را بکار می‌گیرد. در همین راستا، ارائه اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی تصمیم‌گیری‌های مالیاتی محسوب می‌شود. در قوانین و مقررات مالیاتی، منبع استخراج اطلاعات مالی دفاتر قانونی و مطلوبیت آن منوط به رعایت استانداردهای حسابداری است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۲). گاسن^۲ (۲۰۱۷) در پژوهشی دریافت که بانک‌ها، مقامات مالیاتی و سهامداران داخلی و خارجی به‌عنوان استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط شناخته شده و اهمیت مقامات مالیاتی در کشورهای مختلف متفاوت است. در برخی از کشورها مقامات مالیاتی به‌عنوان اولین استفاده‌کننده و در برخی دیگر از کشورها به‌عنوان آخرین استفاده‌کننده گزارش‌های مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط معرفی شده‌اند (گاسن، ۲۰۱۷؛ ۵۴۰). سیان و روبرت^۳ (۲۰۰۹) در پژوهشی دریافتند که مقامات مالیاتی یکی از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط هستند. به عقیده آن‌ها محتوی و شکل صورت‌های مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط تحت تأثیر الزامات افشای مقامات مالیاتی بوده و تحت تأثیر تنظیم‌کنندگان مقررات

حسابداری نمی‌باشند (سیان و روپرت، ۲۰۰۹؛ ۲۸۹). ای رلی^۴ (۲۰۰۸) در پژوهشی استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط شامل بانک‌ها، مدیران و مقامات مالیاتی هستند.

در آلمان استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط شامل مالکان، بانک‌ها، مدیران و مقامات مالیاتی و سایر استفاده‌کنندگان که در درجه اهمیت پایین‌تری قرار دارند شامل مشتریان، فروشنده‌گان، اعتباردهندگان، کارکنان و سرمایه‌گذاران بالقوه می‌باشند (ای رلی، ۲۰۰۸؛ ۵۰). بنگاه‌های کوچک و متوسط در کشورهای مختلف دارای شباهت‌های زیادی هستند اما باین‌وجود هر کشور با توجه به شرایط خاص اقتصادی و فرهنگی خود تعریفی منحصر به فرد از این واحدها ارائه کرده است. بیشتر این تعریف‌ها بر اساس معیارهای کمی مانند تعداد کارکنان، میزان گردش مالی، ارزش دارایی‌ها و میزان سرمایه مطرح شده‌اند (پاک‌نیا، ۱۳۹۴؛ ۴۹). در بخش یک استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط آمده است که این واحدها آن گروه از واحدهای تجاری هستند که مسئولیت پاسخگویی عمومی ندارند و صورت‌های مالی با مقاصد عمومی را برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی منتشر نمی‌کنند (رحیمیان و زمانی فرد، ۱۳۹۶؛ ۲۴). بنگاه‌های کوچک و متوسط به دلیل نوع ساختار و فعالیت، تفاوت‌های متمایزی از سایر بنگاه‌های اقتصادی دارند که در ذیل، به موارد اساسی آن اشاره شده:

۱- حداکثر کردن سود یا ارزش شرکت برای بنگاه‌های کوچک و متوسط، هدف اصلی نیست. بلکه برای آن‌ها، بقا و پایداری در شرایط تجاری بااهمیت‌تر است.

۲- قابلیت پاسخگویی عمومی برای آن گروه از بنگاه‌های اقتصادی ضروری است که دارای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هستند. درحالی‌که بنگاه‌های کوچک و متوسط، دارای استفاده‌کنندگان محدود و عینی بوده و عمدتاً مدیران-مالک با نگرش درون‌سازمانی، اصلی‌ترین گروه استفاده‌کنندگان اطلاعات به شمار می‌روند.

۳- وظیفه نمایندگی، از اهداف اولیه و اساسی گزارشگری مالی است اما برای این بنگاه‌ها، مفید بودن اطلاعات در تصمیم‌گیری مدیران و دسترسی به اطلاعات قابل‌فهم و به‌موقع برای اهداف داخلی، بااهمیت‌تر است. ازاین‌رو گزارشگری مالی با اهداف عمومی برای آن‌ها ضرورت ندارد.

۴- هزینه‌های مرتبط با رعایت الزامات افشای اطلاعات در گزارشگری مالی و تهیه صورت‌های مالی سالانه سبب صرف منابع و زمان مدیران برای تهیه چنین اطلاعاتی شده و موجب اعمال فشار به آنان می‌گردد و تعادل بین هزینه-منفعت این مقررات برای مالکان بنگاه‌های کوچک و متوسط، بسیار حائز اهمیت است.

۵- بنگاه‌های کوچک و متوسط، فاقد سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل داخلی کافی و مناسب برای رعایت الزامات افشای اطلاعات و گزارشگری مالی بوده و از دانش، مهارت و

تخصص کافی برای استفاده مؤثر از اطلاعات تهیه‌شده بر مبنای اصول پذیرفته‌شده حسابداری برخوردار نیستند.

۶- از اهداف اساسی چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارش‌های مالی سالانه، مفید بودن اطلاعات و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی آن برای استفاده در تصمیمات سرمایه‌گذاری و تخصیص بهینه منابع مالی شرکت‌های بزرگ در بازارهای سرمایه و ارزیابی جریان‌های نقدی آتی است. بنگاه‌های کوچک و متوسط، به دلیل اندازه کوچک و منابع مالی محدود، قادر به عملیات و حضور در بازارهای مالی نیستند و گزارشگری مالی و افشای اطلاعات با این هدف برای آن‌ها ضرورتی ندارد (رحیمیان، ۱۳۹۱؛ ۲۹). بونی تو و پایس^۵ (۲۰۱۸) در پژوهشی، رابطه بین عوامل کلان اقتصادی و تصمیمات کشورها برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط را مورد بررسی قرار دادند. نتیجه تحقیق آن‌ها نشان داد کشورهای بدون استانداردهای ملی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط که تجربه استفاده از استانداردهای بین‌المللی را دارند، تمایل بیشتری برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط را دارند (بونی تو و پایس، ۲۰۱۸؛ ۱۱۶).

کایا و کخ^۶ (۲۰۱۵) پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در ۱۲۸ کشور را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که احتمال پذیرش این استانداردها در کشورهای در حال توسعه که بنگاه‌های کوچک و متوسط در آن‌ها ملزم به رعایت استانداردهای شرکت‌های بزرگ هستند، بیشتر است (کایا و کخ، ۲۰۱۵؛ ۹۳). در سال‌های اخیر، بحث‌های زیادی در خصوص حمایت و نیاز به گزارشگری متفاوت جهت الزامات افشای محدودتر و آسان‌تر برای واحدهای تجاری کوچک‌تر وجود داشته است. نکته حائز اهمیت در این خصوص، نیازهای استفاده‌کنندگان و منافع گزارشگری مالی برای آنان است و به نظر می‌رسد، بخش قابل توجهی از الزامات افشای اطلاعات مالی بر اساس صورت‌های مالی کامل مطابق اصول پذیرفته‌شده حسابداری، برای این‌گونه واحدهای تجاری نامربوط هستند. به‌عنوان مثال و طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط، هزینه‌های تأمین مالی در این واحدهای تجاری باید به‌محض تحمل به‌عنوان هزینه در نظر گرفته شوند و هزینه‌های تحقیق و توسعه در این واحدهای تجاری باید به‌حساب هزینه منظور شوند و سرمایه‌ای کردن آن‌ها اطلاعات مربوطی برای استفاده‌کنندگان نخواهد بود. همچنین استفاده از استانداردهای شرکت‌های بزرگ در بنگاه‌های کوچک و متوسط تعادل بین هزینه-فایده تهیه اطلاعات مالی را به هم می‌زند. اعتقاد کلی بر این است که استفاده‌کنندگان و نیازهای کاربران گزارش‌های مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط همانند واحدهای تجاری بزرگ نیست و هدف گزارشگری مالی آنان باید با توجه به اندازه و پیچیدگی عملیات و سایر شرایط محیطی این واحدها تعیین شود. از طرفی دیگر، شرکت‌های بزرگ‌تر انبوهی از اطلاعات مالی را با تحلیل‌های پیشرفته و تکنیکی برای

طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان با نیازهای اطلاعاتی متنوع و متفاوت تهیه و ارائه می‌نمایند، در صورتی که استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط بسیار محدود و تعریف شده هستند و همچنین، هزینه رعایت الزامات و تهیه و انتشار گزارش‌های مالی سالانه برای واحدهای تجاری کوچک در مقایسه با واحدهای تجاری بزرگ ترقابل ملاحظه و بااهمیت بوده و به‌نوعی سبب اعمال فشار مالی به آنان خواهد شد. از این رو موضوع گزارشگری مالی متفاوت به‌طور فزاینده‌ای در حال افزایش است و اجماع کلی برای طراحی و تدوین گزارشگری مالی متفاوت وجود دارد (برزگر، ۱۳۸۹؛ ۳۳). امور جی و همکاران^۷ (۲۰۱۴) در پژوهشی، گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در نیجریه که بر روی سه گروه (حساب‌برسان، تحلیلگران مالی و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی) تأثیر داشت انجام و به نتایج زیر رسیدند:

۱- بنگاه‌های کوچک و متوسط باید از سیستم گزارشگری مالی جداگانه استفاده نمایند تا ضمن ساده‌سازی و کاهش در هزینه‌ها، باعث ارتقا مربوط بودن اطلاعات مالی شوند.

۲- به‌منظور ساده‌سازی تهیه صورت‌های مالی، باید بنگاه‌های کوچک و متوسط نسبت به گزارش نکردن رویه‌های حسابداری، صورت ارزش‌افزوده، یادداشت حساب‌ها و گزارش مدیران مجاز باشند.

۳- هیئت استانداردهای حسابداری مالی نیجریه^۸ باید یک کمیته جداگانه برای گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط تشکیل دهد (امور جی و همکاران، ۲۰۱۴؛ ۵۳). بو نیا و همکاران^۹ (۲۰۱۲) دیدگاه حسابداران رومانیایی در مورد گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط را ارزیابی کردند و به این نتیجه رسیدند که نیاز به سیستم گزارشگری مالی ساده‌تری برای این بنگاه‌ها احساس می‌شود (بو نیا و همکاران، ۲۰۱۲؛ ۲۷). بال و شیواکومار^{۱۰} (۲۰۰۵) کیفیت سود بنگاه‌های کوچک را با شرکت‌های بزرگ در انگلیس مقایسه نمودند. یافته‌ها نشان داد که سود شرکت‌های کوچک با وجود تبعیت از استانداردها و قوانین و مقررات یکسان، از کیفیت پایین‌تری برخوردار است (بال و شیواکومار، ۲۰۰۵؛ ۸۳). به‌منظور افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت اطلاعات حسابداری ارائه‌شده توسط بنگاه‌های کوچک و متوسط، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۱} در سال ۲۰۰۳ پروژه‌ای را باهدف توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط، با حمایت اتحادیه اروپا و دیگر نهادهای قانونی آغاز نمود. این هیئت تأیید نمود که به دلیل شرایط متفاوت بنگاه‌های کوچک و متوسط نسبت به شرکت‌های بزرگ، نیاز به استاندارد خاص این واحدها وجود دارد. این شرایط متفاوت عبارت‌اند از: استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان، روش استفاده صورت‌های مالی، تخصص حسابداری در بنگاه، و هزینه‌های بالای پیروی از استانداردهای شرکت‌های بزرگ. استانداردهای بین‌المللی منتشرشده برای بنگاه‌های کوچک و متوسط سندی مستقل از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کامل است که به‌منظور مناسب‌سازی برای نیازهای

بنگاه‌های کوچک و متوسط و رابطه هزینه-فایده، ساده‌سازی شده است (آل بو و دیگران^{۱۲}، ۲۰۱۴؛ ۶۶۰). فدراسیون بین‌المللی حسابداری^{۱۳} (۲۰۱۲) برای مشخص کردن خدمات اطمینان دهی مناسب برای بنگاه‌های کوچک و متوسط بر مبنای فزونی منافع بر مخارج، باید توجه داشت که انجام حسابرسی مستلزم صرف هزینه‌های رعایت است اما منافع عمومی ایجاد می‌کند که حسابرسی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط اجباری باشد زیرا سرمایه‌گذاران، بانک‌ها و تأمین‌کنندگان منابع مالی این واحدهای تجاری در صورتی که دسترسی به اطلاعات مالی اتکاپذیر به‌عنوان مبنایی برای دادوستد با بنگاه نداشته باشند، با ریسک مواجه می‌کند. حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط مزایایی از قبیل افزایش اعتبار گزارشگری مالی، فرصت‌های بیشتر برای تأمین مالی، بهبود مدیریت ریسک و کنترل و راهبری بهتر این واحدهای تجاری را به ارمغان می‌آورد و واحدهایی که در مبادلات بین‌المللی فعالیت می‌کنند یا برنامه‌های برای رشد و پیوستن به بورس اوراق بهادار دارند نیز می‌توانند از مزایای انجام حسابرسی بهره‌مند شوند و این مهم زمانی محقق می‌شود که حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابداری خاص این واحدهای تجاری انجام شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۲؛ ۱۳). منگت و زگال^{۱۴} (۲۰۰۶) در پژوهشی با مشارکت حسابداران و حسابرسان بر روی گزارشگری مالی واحدهای تجاری کوچک در کانادا دریافتند که رعایت استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ توسط شرکت‌های کوچک پرهزینه و زمان‌بر است و هدف اصلی حسابداری در شرکت‌های کوچک تهیه اطلاعات برای مقام‌های مالیاتی و اعتباردهندگان است (منگت و زگال، ۲۰۰۶؛ ۵۱۳). میرشکاری و سوداگران^{۱۵} (۲۰۰۵) در پژوهشی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در ایران را به هفت گروه (مقامات مالیاتی، حسابرسان، سرمایه‌گذاران، مقامات سرمایه‌گذاری بانک‌ها، مقامات اعتباری بانک‌ها، دلالان سهام و آکادمی‌ها) طبقه‌بندی نموده و این گروه‌ها را با یکدیگر مقایسه نمودند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که صورت‌حساب سود یا زیان، گزارش حسابرسان و ترازنامه به ترتیب جز بااهمیت‌ترین گزارش‌های سالیانه شرکت‌ها در ایران بوده و در مورد اهمیت اقلام صورت‌های مالی بین مقامات اعتباری بانک‌ها، مقامات مالیاتی و حسابرسان اجماع کمتری وجود دارد (میرشکاری و سوداگران، ۲۰۰۵؛ ۳۳).

۳- روش تحقیق

نیاز به‌عنوان تفاوت یا شکاف میان اوضاع کنونی با اوضاع مطلوب، تعریف می‌شود (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۳؛ ۱۴۲). نیازسنجی اقدامی است که فاصله بین آنچه هست و آنچه مطلوب است را معلوم می‌کند و فرایند گردآوری و تحلیل اطلاعات است که بر اساس آن نیازهای افراد، گروه‌ها، سازمان‌ها و جوامع مورد شناسایی قرار گرفته و زمینه‌ساز پدید آمدن استراتژی‌ها، سیاست‌ها، اهداف و فعالیت‌های منطقی برای پوشش نیازها می‌باشد. معمولاً هر برنامه علمی باید

برای ایجاد تحول و تغییر در وضعیت موجود طراحی و اجرا شود از این رو گام آغازین در فرایند برنامه‌ریزی، شناسایی اهداف یا نقاط مطلوب است زیرا اهداف ریشه در نیازها دارند. از این رو برای طراحی و اجرای برنامه‌های واقع‌بینانه و اثربخش، ضرورت دارد تا نیازها دقیقاً سنجیده و بر اساس آن‌ها اهداف ویژه برنامه تدوین و سپس مجموعه اقدامات و وسایلی که به بهترین وجه نیازها را محقق می‌سازند پیش‌بینی شوند (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۱۳۹۰: ۸۴). در این تحقیق نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط مورد بررسی قرار گرفته است. همان‌طور که گفته شد نیاز یعنی تفاوت یا شکاف میان اوضاع کنونی با وضعیت مطلوب که در این تحقیق منظور از اوضاع کنونی، تبعیت بنگاه‌های کوچک و متوسط از استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ (استانداردهای موجود) و منظور از وضعیت مطلوب، تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (تدوین استانداردهای جدید) است. جامعه آماری مورد مطالعه در این تحقیق شامل دو گروه حساب‌رسان مستقل (در سطوح سرپرست ارشد، سرپرست و حساب‌رس ارشد) و ممیزان سازمان امور مالیاتی (اداره آزادی و اداره امامت (اشخاص حقوقی) در سطوح ممیز کل، سرممیز و ممیز) در کلان‌شهر مشهد بوده و ابزار مورد استفاده جهت جمع‌آوری اطلاعات در این تحقیق ابتدا مصاحبه و سپس پرسشنامه بوده است. با انجام مصاحبه در مورد تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط با تعدادی از ممیزان کل سازمان امور مالیاتی و سرپرستان ارشد مؤسسات حسابرسی در مشهد، گویه‌های (سؤالات) پرسشنامه شناسایی و بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده است. سؤالات پرسشنامه شامل پنج گزینه کاملاً موافق، موافق، نظری ندارم، مخالف و کاملاً مخالف بوده که به ترتیب اعداد ۵ تا ۱ به آن‌ها اختصاص داده شده است. روایی پرسشنامه از نوع روایی محتوا بوده که بر اساس نظر خبرگان انجام شده به طوری که سؤالات پرسشنامه توسط شش نفر از اعضای هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد مطالعه و نهایی شده است. پایایی سؤالات با استفاده از آلفای کرون باخ اندازه‌گیری شده و با توجه به اینکه آلفای کرون باخ گویه‌ها طبق نگاره (۱) در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید بیش از ۰/۷ شده، می‌توان گفت پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار است.

نگاره (۱) نتایج پایایی پرسشنامه

متغیرها	استانداردهای موجود	تدوین استانداردهای جدید
آلفای کرون باخ گویه‌ها	۰/۷۱۴	۰/۷۲۲

پس از تعیین روایی و پایایی سؤالات، پرسشنامه‌ای ۴۲ سؤالی تهیه شد که بین حساب‌رسان مستقل در سطوح سرپرست ارشد، سرپرست و حساب‌رس ارشد و ممیزان سازمان امور مالیاتی (اشخاص حقوقی) در سطوح ممیز کل، سرممیز و ممیز توزیع شد.

سؤالات پرسشنامه به شرح نگاره (۲) تهیه و نهایی شده است.

نگاره (۲) سؤالات پرسشنامه

سؤال ۱) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ (استانداردهای موجود)، باعث شده تا استفاده‌کنندگان عادی (کسانی که دانش متعارفی از مسائل کسب‌وکار دارند) بتوانند موضوع فعالیت آن‌ها را درک کنند.	سؤال ۲) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا استفاده‌کنندگان عادی (کسانی که دانش متعارفی از مسائل کسب‌وکار دارند) بتوانند موضوع فعالیت آن‌ها را درک کنند.	سؤال ۳) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا صورت‌های مالی (SMEs) به زبانی ساده تهیه مالی به زبانی ساده تهیه شوند.	سؤال ۴) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، مقدار زیادی از ابهام نسبت به فعالیت‌های این واحدهای تجاری می‌شود.
سؤال ۵) رویه‌های حسابداری (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، رویه‌های ساده‌ای هستند.	سؤال ۶) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث ساده‌سازی رویه‌های حسابداری (SMEs) خواهد شد.	سؤال ۷) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث شفافیت مالی این واحدهای تجاری خواهد شد.	سؤال ۸) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شفافیت مالی (SMEs) می‌شود.
سؤال ۹) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، بر اساس نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان می‌باشد.	سؤال ۱۰) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا صورت‌های مالی (SMEs) بر اساس نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تهیه شوند.	سؤال ۱۱) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) می‌تواند مقدار زیادی از ابهام نسبت به فعالیت‌های (SMEs) را رفع نماید.	سؤال ۱۲) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، فعالیت‌های این واحدهای تجاری را رفع می‌نماید.
سؤال ۱۳) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان سودآوری (SMEs) را برآورد نمود.	سؤال ۱۴) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان سودآوری این واحدهای تجاری را برآورد نمود.	سؤال ۱۵) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، نقدی شده تا بتوان جریان‌های نقدی این واحدهای تجاری را برآورد نمود.	سؤال ۱۶) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان جریان‌های نقدی این واحدهای تجاری را برآورد نمود.
سؤال ۱۷) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا توان ایفای تعهدات این واحدهای تجاری را بتوان برآورد نمود.	سؤال ۱۸) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا توان ایفای تعهدات این واحدهای تجاری را بتوان برآورد نمود.	سؤال ۱۹) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود.	سؤال ۲۰) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود.
سؤال ۲۱) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا آثار مالی معاملات این واحدهای تجاری به‌صورت صادقانه بیان شود.	سؤال ۲۲) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان آثار مالی معاملات این واحدهای تجاری را به‌صورت صادقانه بیان نمود.	سؤال ۲۳) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، معاملات این واحدهای تجاری به‌صورت بی‌طرفانه بیان نمود.	سؤال ۲۴) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان آثار مالی معاملات این واحدهای تجاری را به‌صورت بی‌طرفانه بیان نمود.
سؤال ۲۵) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا آثار مالی معاملات این واحدهای تجاری با دقت کافی بیان شود.	سؤال ۲۶) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا آثار مالی معاملات این واحدهای تجاری با دقت کافی بیان شود.	سؤال ۲۷) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا صورت‌های مالی (SMEs) بتوانند حقایق بااهمیت مربوط به این واحدهای تجاری را در برداشته باشد.	سؤال ۲۸) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا این صورت‌های مالی، حقایق بااهمیت مربوط به این واحدهای تجاری را در برداشته باشد.

سؤال ۳۲) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا محتوای اقتصادی رویدادهای مالی این واحدهای تجاری به روشنی بیان شود.	سؤال ۳۱) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا محتوای اقتصادی رویدادهای مالی این واحدهای تجاری به روشنی بیان شود.	سؤال ۳۰) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا اطلاعات صورت‌های مالی این واحدهای تجاری به طور صحیح ارائه شوند.	سؤال ۲۹) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان وضعیت مالی این واحدهای تجاری مشابه مقایسه نمود.
سؤال ۳۶) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان عملکرد این واحدهای تجاری را با واحدهای تجاری مشابه مقایسه نمود.	سؤال ۳۵) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان عملکرد این واحدهای تجاری را با واحدهای تجاری مشابه مقایسه نمود.	سؤال ۳۴) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان وضعیت مالی این واحدهای تجاری را با واحدهای تجاری مشابه مقایسه نمود.	سؤال ۳۳) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان وضعیت مالی این واحدهای تجاری را با واحدهای تجاری مشابه مقایسه نمود.
سؤال ۴۰) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا اطلاعات این واحدهای تجاری به طور کامل در صورت‌های مالی افشا شود.	سؤال ۳۹) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا اطلاعات این واحدهای تجاری به طور کامل در صورت‌های مالی افشا شود.	سؤال ۳۸) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان نقدیگی این واحدهای تجاری را با واحدهای تجاری مشابه مقایسه نمود.	سؤال ۳۷) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان نقدیگی این واحدهای تجاری را با واحدهای تجاری مشابه مقایسه نمود.
		سؤال ۴۲) تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا تعادل هزینه-فایده تهیه اطلاعات حفظ شود.	سؤال ۴۱) تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا تعادل هزینه-فایده تهیه اطلاعات حفظ شود.

حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران و رویکرد نمونه تصادفی محاسبه شده است. حجم جامعه که برابر با ۳۴۵ نفر شامل دو گروه حساب‌برسان مستقل (۱۴۰ نفر) و ممیزان مالیاتی (۲۰۵ نفر) می‌باشد. با عنایت به تعداد کل جامعه تحقیق و با استفاده از فرمول کوکران، تعداد نمونه معادل ۱۸۱ نفر شد که با تخصیص متناسب، تعداد موردنیاز گروه حساب‌برسان مستقل ۷۳ نفر و ممیزان مالیاتی ۱۰۷ نفر تعیین گردید. در پایان فرایند جمع‌آوری اطلاعات از جامعه تحقیق، تعداد ۱۸۸ پرسشنامه (شامل ۷۵ پرسشنامه از حساب‌برسان مستقل و ۱۱۳ پرسشنامه از ممیزان مالیاتی) تکمیل و در تحقیق مورد استفاده قرار گرفت.

۴- یافته‌های تحقیق

یافته‌های تحقیق شامل متغیرهای جمعیت شناختی، شکاف بین گویه‌ها در گروه حساب‌برسان مستقل، گروه ممیزان مالیاتی و به‌طور کلی، مقایسه گویه‌ها در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید برای حساب‌برسان مستقل، ممیزان مالیاتی و به‌طور کلی و سپس مقایسه از نظر شکاف بین دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی می‌باشد.

۴-۱. متغیرهای جمعیت شناختی: یافته‌های مربوط به متغیرهای جمعیت شناختی در نگاره (۳) گزارش شده است.

نگاره (۳) متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	دامنه	فراوانی	درصد	متغیر	دامنه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۴۴	۷۹	تحصیلات	کارشناسی	۳۸	۲۱
	زن	۱۱	۶		کارشناسی ارشد	۱۱۲	۶۲
	بدون پاسخ	۲۶	۱۵		بدون پاسخ	۳۱	۱۷
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۱	۱۷	سابقه خدمت	کمتر از ۵ سال	۹	۵
	بین ۳۱ تا ۴۰ سال	۷۲	۴۰		بین ۶ تا ۱۵ سال	۷۷	۴۲
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال	۳۶	۲۰		بین ۱۶ تا ۲۵ سال	۵۸	۳۲
	بیش از ۵۱ سال	۱۳	۷		بیش از ۲۶ سال	۱۶	۹
	بدون پاسخ	۲۹	۱۶		بدون پاسخ	۲۱	۱۲

۴-۲. شکاف بین گویه‌ها: نیاز به عنوان تفاوت یا شکاف میان اوضاع کنونی (استانداردهای موجود) با اوضاع مطلوب (تدوین استانداردهای جدید)، تعریف می‌شود و هر چه شکاف بین متغیرها (استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید) بیشتر باشد نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط بیشتر خواهد بود. در این بخش گویه‌های مربوط به هر یک از متغیرها به تفکیک حساب‌برسان مستقل، میزان مالیاتی و ترکیب دو گروه بررسی می‌شود.

۴-۲-۱. شکاف بین گویه‌ها در گروه حساب‌برسان مستقل: نتایج آمار توصیفی گروه حساب‌برسان مستقل در نگاره (۴) گزارش شده است. در این نگاره میانگین نمرات پاسخ گروه حساب‌برسان مستقل در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید و برای هر سؤال محاسبه و سپس شکاف بین آن‌ها تعیین شده است.

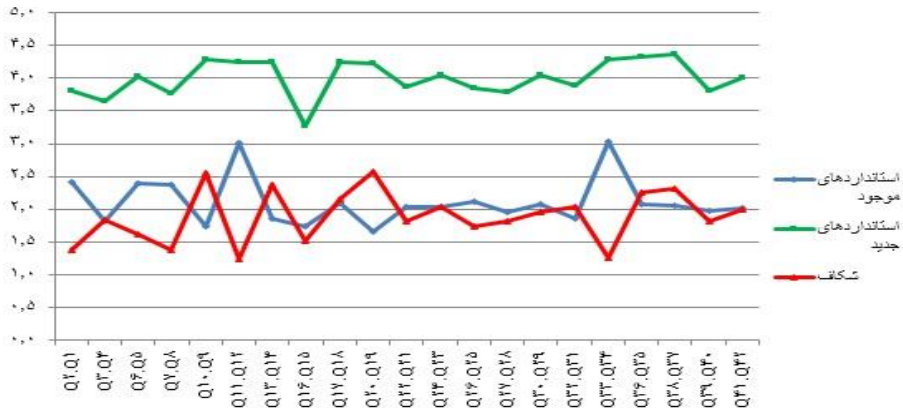
نگاره (۴) آمار توصیفی گویه‌ها و متغیرها به همراه شکاف آن‌ها (گروه حساب‌برسان مستقل)

شکاف	تدوین استانداردهای جدید		گویه‌ها و متغیرها	استانداردهای موجود		گویه‌ها و متغیرها
	میانگین	انحراف معیار		میانگین	انحراف معیار	
۱/۳۸۷	۳/۸۰۰	۱/۲۴۱	سؤال ۲	۲/۴۱۳	۱/۱۱۶	سؤال ۱
۱/۸۴۰	۳/۶۵۳	۱/۳۶۱	سؤال ۳	۱/۸۱۳	۰/۸۰۰	سؤال ۴
۱/۶۲۷	۴/۰۲۷	۱/۰۹۰	سؤال ۶	۲/۴۰۰	۱/۳۲۵	سؤال ۵
۱/۳۸۷	۳/۷۶۰	۱/۲۷۲	سؤال ۷	۲/۳۷۳	۱/۱۶۰	سؤال ۸
۲/۵۴۷	۴/۲۸۰	۰/۶۶۹	سؤال ۱۰	۱/۷۳۳	۰/۷۷۷	سؤال ۹
۱/۲۴۰	۴/۲۵۳	۰/۹۷۴	سؤال ۱۱	۳/۰۱۳	۱/۳۹۰	سؤال ۱۲
۲/۳۷۳	۴/۲۴۰	۰/۷۸۶	سؤال ۱۳	۱/۸۶۷	۰/۷۵۹	سؤال ۱۴
۱/۵۲۰	۳/۲۶۷	۱/۶۱۴	سؤال ۱۶	۱/۷۴۷	۰/۶۸۰	سؤال ۱۵

۲/۱۶۰	۰/۸۵۶	۴/۲۵۳	سؤال ۱۷	۱/۱۷۶	۲/۰۹۳	سؤال ۱۸
۲/۵۷۳	۰/۷۹۸	۴/۲۲۷	سؤال ۲۰	۰/۷۰۷	۱/۶۵۳	سؤال ۱۹
۱/۸۲۷	۰/۹۲۰	۳/۸۶۷	سؤال ۲۲	۰/۸۶۱	۲/۰۴۰	سؤال ۲۱
۲/۰۲۷	۰/۹۴۳	۴/۰۵۳	سؤال ۲۴	۱/۰۰۰	۲/۰۲۷	سؤال ۲۳
۱/۷۳۳	۱/۰۶۶	۳/۸۴۰	سؤال ۲۶	۰/۸۹۴	۲/۱۰۷	سؤال ۲۵
۱/۸۲۷	۱/۱۵۴	۳/۷۸۷	سؤال ۲۷	۰/۹۳۶	۱/۹۶۰	سؤال ۲۸
۱/۹۶۰	۱/۰۳۲	۴/۰۴۰	سؤال ۳۰	۱/۰۸۸	۲/۰۸۰	سؤال ۲۹
۲/۰۲۷	۱/۱۰۲	۳/۸۸۰	سؤال ۳۲	۰/۷۶۶	۱/۸۵۳	سؤال ۳۱
۱/۲۶۷	۰/۸۸۲	۴/۲۹۳	سؤال ۳۳	۱/۴۸۸	۳/۰۲۷	سؤال ۳۴
۲/۲۵۳	۰/۹۳۲	۴/۳۲۰	سؤال ۳۶	۱/۰۷۰	۲/۰۶۷	سؤال ۳۵
۲/۳۲۰	۰/۷۱۲	۴/۳۷۳	سؤال ۳۸	۱/۱۶۱	۲/۰۵۳	سؤال ۳۷
۱/۸۲۷	۱/۲۰۸	۳/۸۰۰	سؤال ۳۹	۰/۹۵۸	۱/۹۷۳	سؤال ۴۰
۲/۰۰۰	۱/۰۸۴	۴/۰۱۳	سؤال ۴۱	۱/۲۱۴	۲/۰۱۳	سؤال ۴۲

جهت تعیین معنی دار بودن شکاف‌ها از آزمون من وی تنی در نگاره (۷) استفاده شده است. طبق نگاره (۴) بیشترین شکاف در گروه حساب‌برسان مستقل بین دو گویه ۱۹ و ۲۰ و کمترین شکاف بین دو گویه ۱۱ و ۱۲ می‌باشد. (۱۹-تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود. ۲۰-تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود. ۱۱-تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) می‌تواند مقدار زیادی از ابهام نسبت به فعالیت‌های (SMEs) را رفع نماید. ۱۲- تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، مقدار زیادی از ابهام نسبت به فعالیت‌های این واحدهای تجاری را رفع می‌نماید). نمودار ۱ مقایسه گویه‌ها و شکاف بین گویه‌ها را در گروه حساب‌برسان مستقل نشان می‌دهد.

بررسی نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط .../۵۹



نمودار ۱- مقایسه گویه‌ها در حالت استانداردهای موجود، تدوین استانداردهای جدید و شکاف بین آن‌ها در گروه حساب‌برسان مستقل

۴-۲-۲. شکاف بین گویه‌ها در گروه ممیزان مالیاتی: نتایج آمار توصیفی گروه ممیزان مالیاتی در نگاره (۵) گزارش شده است. در این نگاره میانگین نمرات پاسخ گروه ممیزان مالیاتی در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید و برای هر سؤال محاسبه و سپس شکاف بین آن‌ها تعیین شده است.

جهت تعیین معنی‌دار بودن شکاف‌ها از آزمون من وی تنی در نگاره (۸) استفاده شده است. نگاره (۵) آمار توصیفی گویه‌ها و متغیرها به همراه شکاف آن‌ها (گروه ممیزان مالیاتی)

شکاف	تدوین استانداردهای جدید		گویه‌ها و متغیرها	استانداردهای موجود		گویه‌ها و متغیرها
	انحراف معیار	میانگین		انحراف معیار	میانگین	
۱/۱۵۹	۱/۲۴۷	۳/۵۲۲	سؤال ۲	۱/۰۷۸	۲/۳۶۳	سؤال ۱
۱/۶۵۵	۱/۳۲۲	۳/۶۴۶	سؤال ۳	۰/۸۹۱	۱/۹۹۱	سؤال ۴
۰/۵۵۸	۱/۵۷۱	۲/۹۲۰	سؤال ۶	۱/۰۰۱	۲/۳۶۳	سؤال ۵
۰/۷۰۸	۱/۲۵۷	۳/۷۱۷	سؤال ۷	۱/۲۸۵	۳/۰۰۹	سؤال ۸
۱/۸۲۳	۱/۱۶۲	۳/۸۴۱	سؤال ۱۰	۰/۹۹۱	۲/۰۱۸	سؤال ۹
۱/۹۲۹	۱/۱۴۱	۳/۸۵۸	سؤال ۱۱	۰/۸۹۴	۱/۹۲۹	سؤال ۱۲
۲/۱۱۵	۱/۰۰۷	۴/۰۵۳	سؤال ۱۳	۰/۸۹۹	۱/۹۳۸	سؤال ۱۴
۱/۰۷۱	۱/۶۱۳	۳/۱۱۵	سؤال ۱۶	۱/۰۷۲	۲/۰۴۴	سؤال ۱۵
۱/۸۳۲	۱/۳۰۵	۳/۶۷۳	سؤال ۱۷	۰/۹۰۲	۱/۸۴۱	سؤال ۱۸
۲/۴۲۵	۰/۸۳۳	۴/۱۹۵	سؤال ۲۰	۰/۸۴۵	۱/۷۷۰	سؤال ۱۹
۱/۷۴۳	۱/۰۶۳	۳/۷۲۶	سؤال ۲۲	۰/۸۸۶	۱/۹۸۲	سؤال ۲۱
۰/۸۳۲	۱/۵۸۰	۳/۱۱۵	سؤال ۲۴	۱/۱۳۸	۲/۲۸۳	سؤال ۲۳
۱/۶۴۶	۱/۱۳۸	۳/۶۰۲	سؤال ۲۶	۰/۹۰۰	۱/۹۵۶	سؤال ۲۵
۰/۷۱۷	۱/۳۰۶	۲/۹۷۳	سؤال ۲۷	۱/۰۸۴	۲/۲۵۷	سؤال ۲۸

۱/۰۹۷	۱/۵۱۷	۳/۰۳۵	سؤال ۳۰	۰/۸۹۹	۱/۹۳۸	سؤال ۲۹
۱/۴۹۶	۱/۲۳۹	۳/۶۴۶	سؤال ۳۲	۱/۱۲۸	۲/۱۵۰	سؤال ۳۱
۲/۰۸۰	۰/۹۸۴	۴/۱۵۰	سؤال ۳۳	۱/۱۰۸	۲/۰۷۱	سؤال ۳۴
۱/۹۴۷	۱/۲۴۲	۳/۷۸۸	سؤال ۳۶	۰/۸۰۸	۱/۸۴۱	سؤال ۳۵
۲/۱۰۶	۰/۹۸۱	۴/۱۶۸	سؤال ۳۸	۱/۰۸۸	۲/۰۶۲	سؤال ۳۷
۱/۴۴۲	۱/۱۷۳	۳/۵۲۲	سؤال ۳۹	۱/۰۵۳	۲/۰۸۰	سؤال ۴۰
۰/۷۲۶	۱/۵۰۶	۳/۰۱۸	سؤال ۴۱	۱/۳۵۴	۲/۲۹۲	سؤال ۴۲

طبق نگاره (۵) بیشترین شکاف در گروه ممیزان مالیاتی بین دو گویه ۱۹ و ۲۰ و کمترین شکاف بین دو گویه ۵ و ۶ می‌باشد. (۱۹-تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود. ۲۰-تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود. ۵- رویه‌های حسابداری (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، رویه‌های ساده‌ای هستند. ۶- تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث ساده‌سازی رویه‌های حسابداری (SMEs) خواهد شد). نمودار ۲ مقایسه گویه‌ها و شکاف بین گویه‌ها را در گروه ممیزان مالیاتی نشان می‌دهد.



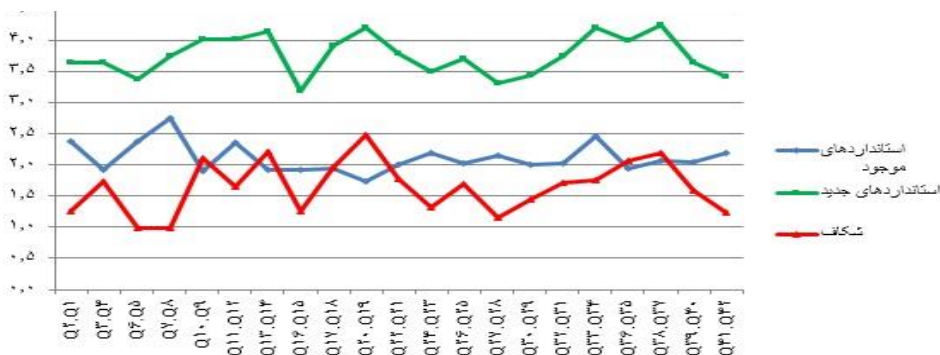
نمودار ۲- مقایسه گویه‌ها در حالت استانداردهای موجود، تدوین استانداردهای جدید و شکاف بین آن‌ها در گروه ممیزان مالیاتی

۴-۲-۳. شکاف بین گویه‌ها در ترکیب دو گروه: نتایج آمار توصیفی ترکیب دو گروه در نگاره (۶) گزارش شده است. در این نگاره میانگین نمرات پاسخ دو گروه در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید و برای هر سؤال محاسبه و سپس شکاف بین آن‌ها تعیین شده است.

نگاره (۶) آمار توصیفی گویه‌ها و متغیرها به همراه شکاف آن‌ها (ترکیب دو گروه)

شکاف	تدوین استانداردهای جدید		گویه‌ها و متغیرها	استانداردهای موجود		گویه‌ها و متغیرها
	میانگین	انحراف معیار		میانگین	انحراف معیار	
۱/۲۵۰	۱/۲۴۹	۳/۶۳۳	سؤال ۲	۱/۰۹۱	۲/۳۸۳	سؤال ۱
۱/۷۲۹	۱/۳۳۴	۳/۶۴۹	سؤال ۳	۰/۸۵۸	۱/۹۲۰	سؤال ۴
۰/۹۸۴	۱/۴۹۸	۳/۳۶۲	سؤال ۶	۱/۱۳۸	۲/۳۷۸	سؤال ۵
۰/۹۷۹	۱/۲۶۰	۳/۷۳۴	سؤال ۷	۱/۲۷۲	۲/۷۵۵	سؤال ۸
۲/۱۱۲	۱/۰۱۶	۴/۰۱۶	سؤال ۱۰	۰/۹۲۰	۱/۹۰۴	سؤال ۹
۱/۶۵۴	۱/۰۹۲	۴/۰۱۶	سؤال ۱۱	۱/۲۳۵	۲/۳۶۲	سؤال ۱۲
۲/۲۱۸	۰/۹۲۸	۴/۱۲۸	سؤال ۱۳	۰/۸۴۵	۱/۹۱۰	سؤال ۱۴
۱/۲۵۰	۱/۶۱۱	۳/۱۷۶	سؤال ۱۶	۰/۹۴۵	۱/۹۲۶	سؤال ۱۵
۱/۹۶۳	۱/۱۸۰	۳/۹۰۴	سؤال ۱۷	۱/۰۲۵	۱/۹۴۱	سؤال ۱۸
۲/۴۸۴	۰/۸۱۷	۴/۲۰۷	سؤال ۲۰	۰/۷۹۳	۱/۷۲۳	سؤال ۱۹
۱/۷۷۷	۱/۰۰۸	۳/۷۸۲	سؤال ۲۲	۰/۸۷۴	۲/۰۰۵	سؤال ۲۱
۱/۳۰۹	۱/۴۳۵	۳/۴۸۹	سؤال ۲۴	۱/۰۸۹	۲/۱۸۱	سؤال ۲۳
۱/۶۸۱	۱/۱۱۳	۳/۶۹۷	سؤال ۲۶	۰/۸۹۸	۲/۰۱۶	سؤال ۲۵
۱/۱۶۰	۱/۳۰۷	۳/۲۹۸	سؤال ۲۷	۱/۰۳۵	۲/۱۳۸	سؤال ۲۸
۱/۴۴۱	۱/۴۳۰	۳/۴۳۶	سؤال ۳۰	۰/۹۷۸	۱/۹۹۵	سؤال ۲۹
۱/۷۰۷	۱/۱۸۹	۳/۷۳۹	سؤال ۳۲	۱/۰۰۷	۲/۰۳۲	سؤال ۳۱
۱/۷۵۵	۰/۹۴۵	۴/۲۰۷	سؤال ۳۳	۱/۳۵۳	۲/۴۵۲	سؤال ۳۴
۲/۰۶۹	۱/۱۵۶	۴/۰۰۰	سؤال ۳۶	۰/۹۲۵	۱/۹۳۱	سؤال ۳۵
۲/۱۹۱	۰/۸۸۷	۴/۲۵۰	سؤال ۳۸	۱/۱۱۵	۲/۰۵۹	سؤال ۳۷
۱/۵۹۶	۱/۱۹۲	۳/۶۳۳	سؤال ۳۹	۱/۰۱۵	۲/۰۳۷	سؤال ۴۰
۱/۲۳۴	۱/۴۳۶	۳/۴۱۵	سؤال ۴۱	۱/۳۰۴	۲/۱۸۱	سؤال ۴۲

جهت تعیین معنی‌دار بودن شکاف‌ها از آزمون من وی تنی در نگاره (۹) استفاده شده است. طبق نگاره (۶) بیشترین شکاف بین ترکیب دو گروه، دو گویه ۱۹ و ۲۰ و کمترین شکاف بین دو گویه ۷ و ۸ می‌باشد. (۱۹-تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود. ۲۰-تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث خواهد شد تا بتوان عملکرد واقعی و عملکرد برآوردی این واحدهای تجاری را با یکدیگر مقایسه نمود. ۷- تدوین استانداردهای حسابداری برای (SMEs) باعث شفافیت مالی این واحدهای تجاری خواهد شد. ۸- تهیه صورت‌های مالی (SMEs) طبق استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شفافیت مالی (SMEs) شده است. نمودار ۳ مقایسه گویه‌ها و شکاف بین گویه‌ها را به‌طور کلی در ترکیب دو گروه نشان می‌دهد.



نمودار ۳- مقایسه گویه‌ها در حالت استانداردهای موجود، تدوین استانداردهای جدید و شکاف بین آن‌ها در ترکیب دو گروه

۴-۳. مقایسه گویه‌ها و متغیرها: در این قسمت گویه‌ها و متغیرها در حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید برای گروه حساب‌رسان مستقل، گروه میزان مالیاتی و ترکیب دو گروه به‌طور کلی مقایسه می‌شوند. این مقایسه با استفاده از آزمون نا پارامتری علامت (به دلیل نرمال نبودن متغیرها) انجام می‌شود. اگر برای هر یک از گویه‌ها فراوانی پاسخ‌هایی که استانداردهای موجود کمتر از تدوین استانداردهای جدید است، نسبت به سایر فراوانی‌ها خیلی بیشتر باشد، به‌طوری‌که سطح معنی‌داری از پنج درصد کمتر شود، می‌توان نتیجه گرفت که برای آن گویه باید استاندارد جدید تدوین شود.

۴-۳-۱. مقایسه گویه‌ها و متغیرها در گروه حساب‌رسان مستقل: در این بخش گویه‌های مربوط به هر یک از متغیرها در گروه حساب‌رسان مستقل در حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید با یکدیگر مقایسه شده‌اند. نتیجه این مقایسه در نگاره (۷) ارائه شده است. در نگاره (۷) سه فراوانی به شرح زیر با یکدیگر مقایسه می‌شوند.

فراوانی پاسخ‌های استانداردهای موجود کمتر از فراوانی پاسخ‌های تدوین استانداردهای جدید است.

فراوانی پاسخ‌های استانداردهای موجود بیشتر از فراوانی پاسخ‌های تدوین استانداردهای جدید است.

فراوانی پاسخ‌های استانداردهای موجود برابر با فراوانی پاسخ‌های تدوین استانداردهای جدید است.

نگاره (۷) نتایج آزمون علامت برای مقایسه گویه‌ها و متغیرها (حسابرسان مستقل)

گویه‌ها و متغیرها	استانداردهای موجود > تدوین استانداردهای جدید	استانداردهای موجود < تدوین استانداردهای جدید	استانداردهای موجود = تدوین استانداردهای جدید	آماره آزمون	سطح معنی‌داری
سؤال ۱ و ۲	۵۵	۱۱	۹	-۵/۲۹۳	۰/۰۰۰
سؤال ۳ و ۴	۵۹	۶	۱۰	-۶/۴۵۰	۰/۰۰۰
سؤال ۵ و ۶	۵۶	۵	۱۴	-۶/۴۰۲	۰/۰۰۰
سؤال ۷ و ۸	۵۴	۱۱	۱۰	-۵/۲۰۹	۰/۰۰۰
سؤال ۹ و ۱۰	۷۲	۱	۲	-۸/۱۹۳	۰/۰۰۰
سؤال ۱۱ و ۱۲	۵۰	۱۳	۱۲	-۴/۵۳۶	۰/۰۰۰
سؤال ۱۳ و ۱۴	۶۹	۱	۵	-۸/۰۰۸	۰/۰۰۰
سؤال ۱۵ و ۱۶	۵۲	۱۵	۸	-۴/۳۹۸	۰/۰۰۰
سؤال ۱۷ و ۱۸	۶۲	۶	۷	-۶/۶۷۰	۰/۰۰۰
سؤال ۱۹ و ۲۰	۶۸	۱	۶	-۷/۹۴۵	۰/۰۰۰
سؤال ۲۱ و ۲۲	۶۳	۰	۱۲	-۷/۸۱۱	۰/۰۰۰
سؤال ۲۳ و ۲۴	۶۵	۲	۸	-۷/۵۷۵	۰/۰۰۰
سؤال ۲۵ و ۲۶	۶۱	۳	۱۱	-۷/۱۲۵	۰/۰۰۰
سؤال ۲۷ و ۲۸	۵۹	۴	۱۲	-۶/۸۰۳	۰/۰۰۰
سؤال ۲۹ و ۳۰	۶۳	۶	۶	-۶/۷۴۲	۰/۰۰۰
سؤال ۳۱ و ۳۲	۶۰	۴	۱۱	-۶/۸۷۵	۰/۰۰۰
سؤال ۳۳ و ۳۴	۴۹	۱۱	۱۵	-۴/۷۷۷	۰/۰۰۰
سؤال ۳۵ و ۳۶	۶۶	۶	۳	-۶/۹۵۳	۰/۰۰۰
سؤال ۳۷ و ۳۸	۶۴	۴	۷	-۷/۱۵۵	۰/۰۰۰
سؤال ۳۹ و ۴۰	۶۰	۸	۷	-۶/۱۸۵	۰/۰۰۰
سؤال ۴۱ و ۴۲	۶۰	۷	۸	-۶/۳۵۳	۰/۰۰۰

نتیجه آزمون علامت در گروه حسابرسان مستقل نشان داد در گویه ۱ و ۲ فراوانی پاسخ‌هایی که تدوین استانداردهای جدید بزرگ‌تر از استانداردهای موجود است برابر با ۵۵ و نسبت به سایر فراوانی‌ها بیشتر است. همچنین مقدار سطح معنی‌داری از پنج درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، برای گویه ۱ و ۲ باید استاندارد جدید تدوین شود که به‌طور مشابه برای سایر گویه‌ها نیز چنین نتیجه‌ای حاصل شده است.

نتایج کلی آزمون نشان داد برای همه گویه‌ها فراوانی پاسخ‌هایی که تدوین استانداردهای جدید بزرگ‌تر از استانداردهای موجود است نسبت به سایر فراوانی‌ها بیشتر است و سطح معنی‌داری برای همه گویه‌ها از ۵ درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، برای همه گویه‌ها باید استاندارد جدید تدوین شود.

۴-۳-۲. مقایسه گویه‌ها و متغیرها در گروه ممیزان مالیاتی: در این بخش گویه‌های مربوط به هریک از متغیرها در گروه ممیزان مالیاتی در حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای

جدید با یکدیگر مقایسه می‌شوند. نتیجه این مقایسه در نگاره (۸) ارائه شده است. نتیجه آزمون علامت در گروه ممیزان مالیاتی نشان داد که برای گویه ۱ و ۲ فراوانی پاسخ‌هایی که تدوین استانداردهای جدید بزرگ‌تر از استانداردهای موجود است، برابر با ۷۲ و نسبت به سایر فراوانی‌ها بیشتر است، همچنین مقدار سطح معنی‌داری از پنج درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، برای گویه ۱ و ۲ باید استاندارد جدید تدوین شود که به‌طور مشابه برای سایر گویه‌ها نیز چنین نتیجه‌ای حاصل شده است. نتایج کلی آزمون نشان داد برای همه گویه‌ها فراوانی پاسخ‌هایی که تدوین استانداردهای جدید بزرگ‌تر از استانداردهای موجود است، نسبت به سایر فراوانی‌ها بیشتر است، همچنین مقدار سطح معنی‌داری برای همه گویه‌ها (به‌جز گویه ۵ و ۶) از پنج درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، برای همه گویه‌ها (به‌جز گویه ۵ و ۶) باید استانداردهای جدید تدوین شود. برای گویه‌های ۵ و ۶، چون سطح معنی‌داری از پنج درصد بیشتر است، بین فراوانی‌ها تفاوت وجود ندارد؛ بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد برای گویه‌های ۵ و ۶ می‌توان گفت، تدوین استانداردهای جدید و یا پیروی از استانداردهای موجود تفاوتی ندارد.

نگاره (۸) نتایج آزمون علامت برای مقایسه گویه‌ها و متغیرها (ممیزان مالیاتی)

سطح معنی‌داری	آماره آزمون	استانداردهای موجود = تدوین استانداردهای جدید	استانداردهای موجود < تدوین استانداردهای جدید	استانداردهای موجود > تدوین استانداردهای جدید	گویه‌ها و متغیرها
۰/۰۰۰	-۵/۴۵۱	۲۲	۱۹	۷۲	سؤال ۱ و ۲
۰/۰۰۰	-۷/۳۸۷	۱۸	۱۱	۸۴	سؤال ۳ و ۴
۰/۳۶۳	-۰/۹۰۹	۱۵	۴۴	۵۴	سؤال ۵ و ۶
۰/۰۰۰	-۳/۵۱۸	۲۵	۲۷	۶۱	سؤال ۷ و ۸
۰/۰۰۰	-۷/۳۵۴	۹	۱۴	۹۰	سؤال ۹ و ۱۰
۰/۰۰۰	-۸/۵۰۷	۶	۹	۹۸	سؤال ۱۱ و ۱۲
۰/۰۰۰	-۸/۴۷۴	۱۰	۸	۹۵	سؤال ۱۳ و ۱۴
۰/۰۰۰	-۴/۰۲۸	۲۴	۲۵	۶۴	سؤال ۱۵ و ۱۶
۰/۰۰۰	-۸/۱۵۹	۱۲	۹	۹۲	سؤال ۱۷ و ۱۸
۰/۰۰۰	-۹/۷۰۸	۹	۲	۱۰۲	سؤال ۱۹ و ۲۰
۰/۰۰۰	-۸/۵۰۳	۲۰	۵	۸۸	سؤال ۲۱ و ۲۲
۰/۰۰۷	-۲/۷۰۰	۱۳	۳۶	۶۴	سؤال ۲۳ و ۲۴
۰/۰۰۰	-۷/۹۴۲	۱۹	۸	۸۶	سؤال ۲۵ و ۲۶
۰/۰۰۰	-۳/۷۷۴	۲۷	۲۵	۶۱	سؤال ۲۷ و ۲۸
۰/۰۰۰	-۴/۵۹۳	۱۷	۲۵	۷۱	سؤال ۲۹ و ۳۰
۰/۰۰۰	-۶/۸۴۴	۲۰	۱۳	۸۰	سؤال ۳۱ و ۳۲
۰/۰۰۰	-۸/۲۱۸	۱۱	۹	۹۳	سؤال ۳۳ و ۳۴
۰/۰۰۰	-۸/۳۳۵	۹	۹	۹۵	سؤال ۳۵ و ۳۶
۰/۰۰۰	-۸/۱۵۹	۱۲	۹	۹۲	سؤال ۳۷ و ۳۸
۰/۰۰۰	-۶/۹۷۰	۱۵	۱۴	۸۴	سؤال ۳۹ و ۴۰
۰/۰۰۴	-۲/۸۷۳	۱۸	۳۳	۶۲	سؤال ۴۱ و ۴۲

۴-۳-۳. مقایسه گویه‌ها و متغیرها در ترکیب دو گروه: در این بخش گویه‌های مربوط به هریک از متغیرها به‌طورکلی در هر دو گروه، در حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید با یکدیگر مقایسه می‌شوند. نتیجه این مقایسه در نگاره (۹) ارائه شده است. نتیجه آزمون علامت در هر دو گروه نشان داد که برای گویه ۱ و ۲ فراوانی پاسخ‌هایی که تدوین استانداردهای جدید بزرگ‌تر از استانداردهای موجود است، برابر با ۱۲۷ و نسبت به سایر فراوانی‌ها بیشتر است، همچنین مقدار سطح معنی‌داری از پنج درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، برای گویه ۱ و ۲ باید استاندارد جدید تدوین شود که به‌طور مشابه برای سایر گویه‌ها نیز چنین نتیجه‌ای حاصل شده است. نتایج کلی آزمون نشان داد برای همه گویه‌ها فراوانی پاسخ‌هایی که تدوین استانداردهای جدید بزرگ‌تر از استانداردهای موجود است، نسبت به سایر فراوانی‌ها بیشتر است، همچنین مقدار سطح معنی‌داری برای همه گویه‌ها از پنج درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، برای همه گویه‌ها باید استانداردهای جدید تدوین شود.

نگاره (۹) نتایج آزمون علامت برای مقایسه گویه‌ها و متغیرها (ترکیب دو گروه)

گویه‌ها و متغیرها	استانداردهای موجود > تدوین	استانداردهای موجود < تدوین	استانداردهای موجود = تدوین	آماره آزمون	سطح معنی‌داری
	استانداردهای جدید	استانداردهای جدید	استانداردهای جدید		
سؤال ۱ و ۲	۱۲۷	۳۰	۳۱	-۷/۶۶۲	۰/۰۰۰
سؤال ۳ و ۴	۱۴۳	۱۷	۲۸	-۹/۸۸۲	۰/۰۰۰
سؤال ۵ و ۶	۱۱۰	۴۹	۲۹	-۴/۷۵۸	۰/۰۰۰
سؤال ۷ و ۸	۱۱۵	۳۸	۳۵	-۶/۱۴۴	۰/۰۰۰
سؤال ۹ و ۱۰	۱۶۲	۱۵	۱۱	-۱۰/۹۷۴	۰/۰۰۰
سؤال ۱۱ و ۱۲	۱۴۸	۲۲	۱۸	-۹/۵۸۷	۰/۰۰۰
سؤال ۱۳ و ۱۴	۱۶۴	۹	۱۵	-۱۱/۷۰۸	۰/۰۰۰
سؤال ۱۵ و ۱۶	۱۱۶	۴۰	۳۲	-۶/۰۰۵	۰/۰۰۰
سؤال ۱۷ و ۱۸	۱۵۴	۱۵	۱۹	-۱۰/۶۱۵	۰/۰۰۰
سؤال ۱۹ و ۲۰	۱۷۰	۳	۱۵	-۱۲/۶۲۱	۰/۰۰۰
سؤال ۲۱ و ۲۲	۱۵۱	۵	۳۲	-۱۱/۶۰۹	۰/۰۰۰
سؤال ۲۳ و ۲۴	۱۲۹	۳۸	۲۱	-۶/۹۶۴	۰/۰۰۰
سؤال ۲۵ و ۲۶	۱۴۷	۱۱	۳۰	-۱۰/۷۴۰	۰/۰۰۰
سؤال ۲۷ و ۲۸	۱۲۰	۲۹	۳۹	-۷/۳۷۳	۰/۰۰۰
سؤال ۲۹ و ۳۰	۱۳۴	۳۱	۲۳	-۷/۹۴۱	۰/۰۰۰
سؤال ۳۱ و ۳۲	۱۴۰	۱۷	۳۱	-۹/۷۳۷	۰/۰۰۰
سؤال ۳۳ و ۳۴	۱۴۲	۲۰	۲۶	-۹/۵۰۷	۰/۰۰۰
سؤال ۳۵ و ۳۶	۱۶۱	۱۵	۱۲	-۱۰/۹۳۰	۰/۰۰۰
سؤال ۳۷ و ۳۸	۱۵۶	۱۳	۱۹	-۱۰/۹۲۳	۰/۰۰۰
سؤال ۳۹ و ۴۰	۱۴۴	۲۲	۲۲	-۹/۳۹۱	۰/۰۰۰
سؤال ۴۱ و ۴۲	۱۲۲	۴۰	۲۶	-۶/۳۶۴	۰/۰۰۰

۴-۴. مقایسه شکاف گویه‌ها و متغیرها در حالت استانداردهای موجود و تدوین

استانداردهای جدید: در این بخش دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی از نظر میزان شکاف گویه‌ها در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید با یکدیگر مقایسه می‌شوند. این مقایسه با استفاده از آزمون ناپارامتری من وی تنی (به دلیل نرمال نبودن متغیرها) انجام می‌شود. جهت این مقایسه ابتدا یک ستون برای میانگین نمرات سؤالات مربوط به استانداردهای موجود و یک ستون برای میانگین نمرات سؤالات مربوط به تدوین استانداردهای جدید ایجاد می‌کنیم. در نهایت یک ستون جدید که از تفاضل دو ستون قبلی به دست می‌آید ایجاد می‌کنیم که ستون شکاف کلی نام دارد. با استفاده از آزمون من وی تنی نمرات ستون شکاف را برای دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی مقایسه می‌کنیم. اگر برای هر یک از گویه‌ها میانگین رتبه‌های یک گروه نسبت به گروه دیگر تفاوت داشته باشد، به طوری که سطح معنی‌داری از پنج درصد کمتر شود، می‌توان نتیجه گرفت که میزان شکاف در دو گروه با اطمینان ۹۵ درصد تفاوت دارد. نتیجه آزمون در نگاره (۱۰) نشان می‌دهد که برای گویه ۱ و ۲، میانگین رتبه گروه حساب‌برسان مستقل بیشتر از گروه ممیزان مالیاتی است، اما چون سطح معنی‌داری برابر با ۰/۴۴۲ و از پنج درصد بیشتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی از نظر شکاف دو گویه ۱ و ۲ تفاوت معناداری وجود ندارد. در این جدول برای همه گویه‌ها (به جز گویه‌های ۱۱ و ۱۲، ۳۳ و ۳۴) میانگین رتبه گروه حساب‌برسان مستقل بیشتر از گروه ممیزان مالیاتی است. همچنین سطح معنی‌داری برای گویه‌های ۱ و ۲، ۳ و ۴، ۱۳ و ۱۴، ۱۵ و ۱۶، ۱۷ و ۱۸، ۱۹ و ۲۰، ۲۱ و ۲۲، ۲۵ و ۲۶، ۳۱ و ۳۲، ۳۵ و ۳۶، ۳۷ و ۳۸، ۳۹ و ۴۰، از پنج درصد بیشتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی از نظر میزان شکاف گویه‌های فوق تفاوت معنی‌داری وجود ندارد اما چون سطح معنی‌داری برای تفاوت دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی از نظر شکاف گویه‌های ۵ و ۶، ۷ و ۸، ۹ و ۱۰، ۱۱ و ۱۲، ۲۳ و ۲۴، ۲۷ و ۲۸، ۲۹ و ۳۰، ۳۳ و ۳۴، ۴۱ و ۴۲ از پنج درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی از نظر میزان شکاف این گویه‌ها تفاوت معنی‌داری وجود دارد و میزان شکاف در گروه حساب‌برسان مستقل بیشتر است.

بررسی نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط .../۶۷

نگاره (۱۰) نتایج آزمون من وی تنی برای مقایسه شکاف در دو گروه حسابرسان مستقل و ممیزان مالیاتی

گویه‌ها و متغیرها	گروه	میانگین رتبه‌ها	آماره آزمون	سطح معنی‌داری
سؤال ۱ و ۲	حسابرسان مستقل	۹۸/۱۴۷	۳۹۶۴/۰۰۰	۰/۴۴۲
	ممیزان مالیاتی	۹۲/۰۸۰		
سؤال ۳ و ۴	حسابرسان مستقل	۹۸/۰۴۰	۳۹۷۲/۰۰۰	۰/۴۵۸
	ممیزان مالیاتی	۹۲/۱۵۰		
سؤال ۵ و ۶	حسابرسان مستقل	۱۱۴/۰۹۳	۲۷۶۸/۰۰۰	۰/۰۰۰
	ممیزان مالیاتی	۸۱/۴۹۶		
سؤال ۷ و ۸	حسابرسان مستقل	۱۰۶/۵۶۷	۳۳۳۲/۵۰۰	۰/۰۱۲
	ممیزان مالیاتی	۸۶/۴۹۱		
سؤال ۹ و ۱۰	حسابرسان مستقل	۱۰۸/۰۲۰	۳۲۲۳/۵۰۰	۰/۰۰۴
	ممیزان مالیاتی	۸۵/۵۲۷		
سؤال ۱۱ و ۱۲	حسابرسان مستقل	۷۹/۵۵۳	۳۱۱۶/۵۰۰	۰/۰۰۲
	ممیزان مالیاتی	۱۰۴/۴۲۰		
سؤال ۱۳ و ۱۴	حسابرسان مستقل	۹۸/۱۴۰	۳۹۶۴/۵۰۰	۰/۴۳۴
	ممیزان مالیاتی	۹۲/۰۸۴		
سؤال ۱۵ و ۱۶	حسابرسان مستقل	۱۰۲/۵۰۷	۳۶۳۷/۰۰۰	۰/۰۹۴
	ممیزان مالیاتی	۸۹/۱۸۶		
سؤال ۱۷ و ۱۸	حسابرسان مستقل	۱۰۲/۲۱۳	۳۶۵۹/۰۰۰	۰/۱۰۵
	ممیزان مالیاتی	۸۹/۳۸۱		
سؤال ۱۹ و ۲۰	حسابرسان مستقل	۹۷/۳۵۳	۴۰۲۳/۵۰۰	۰/۵۴۲
	ممیزان مالیاتی	۹۲/۶۰۶		
سؤال ۲۱ و ۲۲	حسابرسان مستقل	۹۵/۴۴۷	۴۱۶۶/۵۰۰	۰/۸۴۲
	ممیزان مالیاتی	۹۳/۸۷۲		

۰/۰۰۰	۲۹۶۸/۵۰۰	۱۱۱/۴۲۰	حسابرسان مستقل	سؤال ۲۳ و ۲۴
		۸۳/۲۷۰	ممیزان مالیاتی	
۰/۷۳۱	۴۱۱۵/۵۰۰	۹۶/۱۲۷	حسابرسان مستقل	سؤال ۲۴ و ۲۵
		۹۳/۴۲۰	ممیزان مالیاتی	
۰/۰۰۰	۲۶۱۵/۰۰۰	۱۱۶/۱۳۳	حسابرسان مستقل	سؤال ۲۷ و ۲۸
		۸۰/۱۴۲	ممیزان مالیاتی	
۰/۰۰۱	۳۰۷۳/۵۰۰	۱۱۰/۰۲۰	حسابرسان مستقل	سؤال ۲۹ و ۳۰
		۸۴/۱۹۹	ممیزان مالیاتی	
۰/۰۵۸	۳۵۶۳/۰۰۰	۱۰۳/۴۹۳	حسابرسان مستقل	سؤال ۳۱ و ۳۲
		۸۸/۵۳۱	ممیزان مالیاتی	
۰/۰۰۱	۳۰۵۰/۵۰۰	۷۸/۶۷۳	حسابرسان مستقل	سؤال ۳۳ و ۳۴
		۱۰۵/۰۰۴	ممیزان مالیاتی	
۰/۰۸۸	۳۶۳۵/۵۰۰	۱۰۲/۵۲۷	حسابرسان مستقل	سؤال ۳۵ و ۳۶
		۸۹/۱۷۳	ممیزان مالیاتی	
۰/۳۸۴	۳۹۳۰/۰۰۰	۹۸/۶۰۰	حسابرسان مستقل	سؤال ۳۷ و ۳۸
		۹۱/۷۷۹	ممیزان مالیاتی	
۰/۱۲۹	۳۶۹۶/۰۰۰	۱۰۱/۷۲۰	حسابرسان مستقل	سؤال ۳۹ و ۴۰
		۸۹/۷۰۸	ممیزان مالیاتی	
۰/۰۰۰	۲۷۶۳/۵۰۰	۱۱۴/۱۵۳	حسابرسان مستقل	سؤال ۴۱ و ۴۲
		۸۱/۴۵۶	ممیزان مالیاتی	
۰/۰۰۰	۲۳۱۴/۰۰۰	۱۲۰/۱۵	حسابرسان مستقل	نتیجه کلی
		۷۷/۴۸	ممیزان مالیاتی	

به‌عنوان نتیجه کلی نگاره (۱۰)، چون سطح معنی‌داری برای تفاوت دو گروه از پنج درصد کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت بین دو گروه از نظر میزان شکاف به‌طورکلی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و میزان شکاف در گروه حساب‌برسان مستقل (۱۲۰/۱۵) بیشتر از ممیزان مالیاتی (۷۷/۴۸) است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

استانداردهای گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط، باید با توجه به قابلیت درک و فهم استفاده‌کنندگان آن تهیه و ارائه شود و این در حالی است که در ایران این بنگاه‌ها از استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ که با مقاصد عمومی طراحی شده، تبعیت می‌کنند. در این تحقیق نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط از دیدگاه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی موردبررسی قرار گرفته است. نیاز از طریق تعیین شکاف بین پاسخ دهندگان در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید اندازه‌گیری شده است. در این راستا ابتدا گویه‌های مربوط به هر یک از متغیرها (استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید) شناسایی و سپس شکاف بین آن‌ها به تفکیک بین دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی و به‌طورکلی به‌صورت توصیفی بررسی شد. سپس با استفاده از آزمون علامت برای متغیرها در دو حالت استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید بر اساس نظرات دو گروه حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی و به‌طورکلی با یکدیگر مقایسه شدند. نتایج آزمون علامت نشان داد سطح معنی‌داری برای همه گویه‌ها از پنج درصد کمتر است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، برای همه گویه‌ها باید استانداردهای جدید تدوین شود. همچنین طبق آزمون من وی تتی چون سطح معنی‌داری برای تفاوت شکاف دو گروه از پنج درصد کمتر است، با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت بین دو گروه از نظر میزان شکاف به‌طورکلی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و این شکاف در گروه حساب‌برسان مستقل (۱۲۰/۱۵) بیشتر از گروه ممیزان مالیاتی (۷۷/۴۸) است. بنابراین نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در هر دو جامعه وجود داشته و این نیاز در جامعه حساب‌برسان مستقل از جامعه ممیزان مالیاتی بیشتر است. این تحقیق از لحاظ نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط، مشابه تحقیق بو نیا و همکاران (۲۰۱۲) که در آن بنگاه‌های کوچک و متوسط نیاز به سیستم ساده‌تری برای گزارشگری مالی دارند و تحقیق کایا و کخ (۲۰۱۵) که احتمال پذیرش استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در کشورهای درحال توسعه بیشتر است، می‌باشد. از لحاظ استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، این تحقیق مشابه تحقیق سیان و روبرت (۲۰۰۹)، گا سن (۲۰۱۷)، امور جی و همکاران (۲۰۱۴)، منگت و زگال (۲۰۰۶) و میرشکاری و سوداگران (۲۰۰۵) به حساب‌برسان مستقل و ممیزان مالیاتی به‌عنوان

استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی توجه شده است. با توجه به نتیجه کاربردی تحقیق، پیشنهاد می‌شود قبل از اجرایی شدن استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در ایران، ابتدا تحقیقی در مورد بررسی نیاز به استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در سطح کلان کشور و برای تمام گروه‌های استفاده‌کننده انجام و سپس این استانداردها با در نظر گرفتن شرایط محیطی کشور بومی سازی و اجرایی شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به موارد زیر نیز پرداخته شود:

- ۱- نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط از دیدگاه سایر استفاده‌کنندگان نیز انجام شود.
- ۲- تحقیقی در مورد اینکه آیا استفاده از استانداردهای حسابداری موجود برای بنگاه‌های کوچک و متوسط پیچیده و مشکل است انجام شود.
- ۳- تحقیقی در مورد اینکه کاربرد استانداردهای حسابداری موجود در بنگاه‌های کوچک و متوسط چه محدودیت‌هایی را به وجود می‌آورد انجام شود.

یادداشت‌ها

- 1- Small and Medium-sized Entities (SMEs)
- 2- Gassen
- 3- Sian and Roberts
- 4- Eierle
- 5- Bonito and Pais
- 6- Kaya and Koch
- 7- Omoregie et.al
- 8- Nigeria Accounting Standard Board (NASB)
- 9- Bunea et.al
- 10- Ball and Shivakumar
- 11- International Accounting Standards Board (IASB)
- 12- Albu et.al
- 13- International Federation of Accounting (IFAC)
- 14- Maingot and Zeghal
- 15- Mirshekary and Saudagaran

کتابنامه

۱. ابراهیمی، ابوالقاسم، محمدرضا سعادت و ابوالفضل معصوم زاده زواره. (۱۳۹۳). نیازسنجی پژوهشی نظام بازرگانی کشور، پژوهشنامه بازرگانی، (۷۲): ۱۳۹-۱۸۴.
۲. آخوندزاده، میثم. (۱۳۹۰). مقایسه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط با سایر رهنمودها و نظام‌های حسابداری، حسابرس، (۵۷): ۷۲-۸۰.
۳. برزگر، قدرت اله. (۱۳۸۹). استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی متفاوت برای شرکت‌های کوچک و متوسط، دانش و پژوهش حسابداری، ۶ (۲۰): ۳۰-۳۵ و ۹۰-۹۳.

۴. بولو، قاسم، یحیی حساس یگانه، فریدون رهنمای رود پستی و شهرام چهارمحالی. (۱۳۹۶). الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹ (۳۳): ۱۲۵-۱۴۸.
۵. پاک نیا، حمزه. (۱۳۹۴). حسابرسی در واحدهای کوچک و متوسط؛ از حرف تا عمل، حسابرس، (۷۹): ۴۸-۵۶.
۶. حساس یگانه، یحیی، اسحاق به شور و مسعود شکری کیانی. (۱۳۹۷). رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰ (۳۸): ۱-۳۰.
۷. رحیمیان، نظام‌الدین و ندا زمانی فرد. (۱۳۹۶). همگرایی استانداردهای بین‌المللی و واحدهای تجاری کوچک و متوسط، حسابدار رسمی، (۲۵): ۲۳ - ۳۴.
۸. رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۹۱). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط، تهران، انتشارات دهکده.
۹. رحیمیان، نظام‌الدین و کیوان اسکندری. (۱۳۹۱). استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط، حسابدار رسمی، ۳۲: ۴۲ - ۶۴.
۱۰. شریف‌زاده، مظفر. (۱۳۸۷). نقش بنگاه‌های کوچک و متوسط در توسعه فعالیت‌های اقتصادی ایران، همایش ملی توسعه فعالیت‌های اقتصادی، دانشگاه پیام نور: ۱-۱۷.
۱۱. فضل‌اللهی، سیف‌الله و منصوره ملکی توانا. (۱۳۹۰). رویکردی جامع به روش‌ها و تکنیک‌های مهم نیازسنجی آموزشی، روش‌شناسی علوم انسانی، ۱۷ (۶۸): ۸۳-۱۱۵.
۱۲. قلی پور چاری، شهربانو. (۱۳۹۳). شرکت‌های تجاری کوچک و متوسط و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بورس، (۱۱۱): ۱۰۵-۱۰۶.
۱۳. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۶). استانداردهای حسابرسی ایران، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
۱۴. نادری، سعید، فرزانه حیدر پور و احمد یعقوب نژاد. (۱۳۹۷). رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و همبستگی نرخ رشد شرکت با صنعت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰ (۳۹): ۱۹۱-۲۱۸.

References

1. Akhundzadeh, M. (2012). Comparison of International Financial Reporting Standards for Small and Medium Business Units with Other Accounting Standards and Principles, *Auditor*, (57): 72-80. (in Persian)
2. Albu. C. N. Albu. N and S. Fekete. (2014). IFRS for SMEs in Europe-Lessons for a Ppsible Implementation in Romania, *International Conference on Economy and Management Transformation*, (11): 659-663.

3. Audit Standards Committee. (2018). *Iran Audit Standards*, Tehran, Audit Organization Publishing. (in Persian)
4. Ball, R. and L. Shivakumar. (2005). Earnings Quality in U.K. Private Firms: Comparative Loss Recognition Timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, (39): 83-128.
5. Barzegar, GH. (2011). Different financial accounting and reporting standards for small and medium enterprises, *Accounting Knowledge and Research*, 6 (20): 30-35 and 90-93. (in Persian)
6. Bonito, A. and C. Pais. (2018). The Macroeconomic Determinants of The Adoption of IFRS for SMEs, *Spanish Accounting Review*, 21 (2): 116-127.
7. Bulu, Q. Hassas Yeganeh, Y. Rahnamaye Roodposhti, F. and S. Chahar Mahali. (2018). A model of the approach of accountants and auditors to accounting standards and their impact on the quality of accounting information, *financial accounting and auditing research*, 9 (33): 125-148. (in Persian)
8. Bunea, S. Scarini, M. and M. Minu. (2012). Romanian Professional Accountants Perception on the Differential Financial Reporting for Small and Medium-Sized Enterprises, *Accounting and Management Information Systems*, 11 (1): 27-43.
9. Ebrahimi, A. Sa'adat, M. R. and A. Masoomzadeh Zavareh. (2015). The research needs of the country's trading system, *Business Research*, (72): 139-138. (in Persian)
10. Eierle, B. (2008). *Final Report of the Survey on the ED-IFRS for SMEs among German SMEs*, 4th Annual Workshop on Accounting in Europe, Lund University: 50-55.
11. Fazlollahi, S. and M. Moleki Tavana. (2012). A Comprehensive Approach to the Methods and Techniques of Educational Needs Assessment, *Methodology of Humanities*, 17 (68): 83-115. (in Persian)
12. Gassen, j. (2017). The effect of SMEs on the financial reporting environment of private firms: An exploratory interview study, *Accounting and Business Research*, 47 (5): 540-563.
13. Gholipour Chari, S. (2015). Small and Medium Business Companies and International Financial Reporting Standards, *Boors*. (111): 105-106. (in Persian)
14. Hassas Yeganeh, Y. Beh Shur, E. and M. Shokri Kiani. (2019). The relationship between financial reporting transparency and effective tax rates, *financial accounting and auditing research*, 10 (38): 1-30. (in Persian)
15. International Federation of Accounting (IFAC). (2012). IFAC support for a single set of auditing standards: audit of small and medium-sized entities, *IFAC policy position 2*.
16. Kaya, D. and M. Koch. (2015). Countries Adoption of the International Financial Reporting Standards for Small- and Medium-Sized Entities: Early Empirical Evidence, *Accounting and Business Research*, 45 (1): 93-120.
17. Maingot, M. and D. Zeghal. (2006). Financial Reporting of Small Bussines Entities in Canada, *Small Bussines Management*, 44 (4) 513-530.

18. Mirshekary, S. and S. M. Saudagaran. (2005). Perception and Characteristics of Financial Statement users in Developing Countries: Evidence from Iran, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (14): 33-54.
19. Naderi, S. Heydarpoor, F. and A. Yaghoubezhad. (2019). The relationship between the quality of accounting information and the correlation between the growth rate of the company and the industry, *financial accounting and auditing research*, 10 (39): 191-218. (in Persian)
20. Omoregie, N.A.E. Adeparubi O.O. and P.E, Iboi. (2014). Financial Reporting By Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria, *Journal of Business and Management*, 16 (4): 53-61.
21. Pakniya, H. (2016). Audit in Small and Medium-Sized Units; From Letters to Practice, *Auditor*, (79): 48-56. (in Persian)
22. Rahimian, N. and N. Zamani Fard. (2018). Convergence of International Standards and Small and Medium Business Units, *Official Accountant*, (25): 23 - 34. (in Persian)
23. Rahimian, N. (2013). International Financial Reporting Standards for Small and Medium Business Enterprises, Tehran, Dehkadeh Publications. (in Persian)
24. Rahimian, N. and K. Eskandari. (2013). Accounting Standards and Financial Reporting for Small and Medium Business Units, *Official Accountant*, 32: 42-64. (in Persian)
25. Sharifzadeh, M. (2009). The role of small and medium enterprises in the development of Iran's economic activities, *National Conference on the Development of Economic Activities*, Payame Noor University: 1-17. (in Persian)
26. Sian, S. and C. Roberts. (2009). UK small owner-managed business: accounting and financial reporting needs, *journal of small business and enterprise development*, 16 (2): 289-305.