

## بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه در محیط حسابرسی ایران

احمد خدایمی پور\* کاظم علی پور سرمست\*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۰۱/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۰۳/۲۳

### چکیده

در محیطی متأثر از جهانی شدن استانداردهای حسابداری و حسابرسی، شناسایی عوامل و مشکلات اثرگذار بر روابط بین حسابرسان و صاحبکاران حسابرسی و تلاش در جهت رفع آنها می تواند گام مؤثری در جهت گسترش حرفه حسابرسی در ایران باشد، لذا اقدام به انجام تحقیقی در خصوص روابط بین صاحبکار و حسابرسان و مشکلات مربوطه در محیط اقتصادی ایران گردید. هدف اصلی این تحقیق گسترش ادبیات موضوع در خصوص روابط بین صاحبکار و حسابرس به وسیله بررسی مسائل و مشکلات مربوطه که حسابرسان و صاحبکار حسابرسی در طی انجام فرآیند حسابرسی در ایران با آن مواجه هستند، می باشد. متدولوژی انجام تحقیق، توصیفی - پیمایشی بوده و برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه کتبی که اعتبار ساختاری و محتوایی آن به تأیید رسیده، استفاده شده است. براساس یافته های تحقیق، فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی به منظور درک فعالیت واحد مورد رسیدگی و عدم رعایت اخلاق حرفه ای از سوی حسابرسان در طی انجام حسابرسی از مهمترین مشکلات مشاهده شده از سوی صاحبکار حسابرسی بیان گردیده است. به علاوه، عدم دسترسی به اطلاعات واحد مورد رسیدگی و عدم وجود اطلاعات، دفاتر و سوابق حسابداری در واحد مورد رسیدگی، از مهمترین مشکلات مشاهده شده از سوی حسابرسان می باشد.

واژه های کلیدی: حسابرس، صاحبکار، مشکلات حسابرسی.

## ۱- مقدمه

با توجه به افزایش پیچیدگی و اندازه سازمان‌های تجاری و گسترش دامنه فعالیت‌های آنان، حساب‌رسان مستقل به‌عنوان مکانیسمی در جهت اطمینان بخشی نسبت به صحت اطلاعاتی که توسط شرکت‌ها، به‌منظور کمک به تصمیم‌گیری فراهم شده است (آرمسترانگ، ۱۹۸۷: ۴۱۷)، و همچنین به‌منظور کاهش اشتباهات غیرعمدی و اظهارات نادرست عمدی، از قبیل تقلب و دستکاری مدیران، عمل می‌کنند (وات و زیمرمن<sup>۱</sup>، ۱۹۸۶). از آنجا که اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها، پیامدهای اقتصادی و اجتماعی مهمی در بخش‌های مختلف جامعه دارد، حساب‌رسان مستقل می‌توانند عامل مؤثری در جهت حداقل‌سازی شکایات و اختلافات موجود باشند (اندرسون و دیگران<sup>۲</sup>، ۱۹۹۸: ۲۱۸).

حساب‌رسان می‌بایست از استانداردهای حرفه‌ای به‌عنوان مبنایی در جهت ارائه اظهار نظر در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری پذیرفته شده است، پیروی کنند. تنش‌ها و اختلافات، اغلب زمانی به‌وجود می‌آیند که حساب‌رسان و صاحبکار هر کدام دارای قضاوت‌های متفاوتی درباره رویه‌های حسابداری معاملات خاص هستند (جانستون و موزاتکو<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲). منظور از مشکلات حسابرسی در این مورد به معنی شرایطی است که در آن کاربرد استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، به سهولت امکان‌پذیر نیست. به‌منظور رسیدن به حسابرسی مؤثر، حساب‌رسان می‌بایست مهارت‌ها و تجربیات مرتبط با درک محیط کسب و کار صاحبکار را افزایش و گسترش دهند.

برخی جنبه‌های روابط حساب‌رسان با صاحبکار را الزامات قانونی و حرفه‌ای تعیین می‌کند و برخی دیگر تحت تأثیر روش‌های اجرایی حساب‌رسان است (استانداردهای

---

1. Armstrong  
2. Watts & Zimmerman  
3. Anderson et al  
4. Johnstone & Muzatko

۱۱۳ ..... بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه...

حسابرسی، ۱۳۸۵: ۱۵۷). ارتباط حسابرس با صاحبکار همواره با توجه به این الزامات و روش‌ها برقرار می‌شود. حسابرس در جریان حسابرسی صورت‌های مالی باید چنان ارتباطی را با مدیریت واحد مورد رسیدگی برقرار کند که بتواند حسابرسی را به گونه‌ای اثربخش و کارآمد انجام دهد. احترام، صداقت و امانت‌داری از عوامل مهم و اثرگذار در روابط صاحبکار و حسابرسان است که دارای منافع برای هر دو سوی این رابطه می‌باشند. برای مؤسسات حسابرسی، عملکرد مطلوب موجب افزایش شهرت مؤسسه حسابرسی (مویزر،<sup>۱</sup> ۱۹۹۸: ۶۴)، همچنین موجب رضایتمندی صاحبکار خواهد بود. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط‌مشی‌ها مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را دربر می‌گیرد. این ضوابط در حرفه حسابرسی آیین رفتار حرفه‌ای (اخلاق حرفه‌ای) نامیده می‌شود (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۲). طبق استانداردهای حسابرسی ایران و بر اساس الزامات قانونی و حرفه‌ای، حسابرس در جریان حسابرسی صورت‌های مالی باید چنان ارتباطی را با مدیریت مؤسسه صاحبکار برقرار کند که بتواند حسابرسی را به گونه‌ای اثربخش و کارآمد انجام دهد.

در مورد مشکلات فرآیند حسابرسی، بررسی مبانی نظری پیشین در این زمینه نشان‌دهنده این مطلب است که مؤسسات حسابرسی عمدتاً در مواجهه با مشکلاتی مرتبط با جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز، برآورده کردن محدودیت‌های زمانی مقرر توسط صاحبکار، شرکت‌های بزرگ صاحبکار، حسابرسی همزمان چند شرکت در یک بازه زمانی مشخص و درک و شناسایی فرآیند حسابرسی صاحبکار جدید هستند. همچنین صاحبکار در مواجهه با مشکلاتی از قبیل عدم درک پرسنل حسابرسی از محیط کسب و کار صاحبکار و به تبع آن فقدان صلاحیت حرفه‌ای هستند (سالتر و اشمیت<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶، بدارد

- 
1. Moizer
  2. Salterio & Schmidt

ویبگس<sup>۱</sup>، (۱۹۹۱).

فرهنگ حاکم بر شرکت‌ها و واحدهای مورد رسیدگی معمولاً با توجه به اندازه آنان می‌تواند متفاوت باشد و به تبع آن با توجه به این تفاوت‌های فرهنگی می‌تواند مشکلاتی را برای حساب‌رسان در طی فرآیند حسابرسی به وجود آورد (نفیسی و همکاران، ۱۳۷۲). به طور مثال یک واحد تجاری کوچک معمولاً یک یا دو یا همه ویژگی‌های زیر را دارا می‌باشد:

- ۱) مالکیت یا کنترل عملیاتی در دست یک یا چند نفر (معدود) متمرکز است و در نتیجه، سلطه صاحب سرمایه مدیر برقرار است.
- ۲) دانش حسابداری پرسنل یا کارکنان مدیریت محدود است.
- ۳) احتمال زیاد می‌رود که کنترل‌های داخلی توسط مدیریت زیرپا گذاشته شود.
- ۴) نهاد سیاست‌گذاری واحد تجاری، غیرفعال یا غیرمؤثر است.

هرچقدر میزان همکاری کارکنان صاحبکار در دادن اطلاعات و مدارک لازم به حساب‌رسان بیشتر باشد، حساب‌رسان زمان کمتری برای رسیدگی به حساب‌های صاحبکار مزبور صرف می‌نماید. برای ایجاد مدارک مربوط به فعالیت‌های هر دایره از واحد تجاری یک سیستم خوب و مناسب، فرم‌ها و مستندات ضروری است. قابلیت اتکای مدارک داخلی زمانی افزایش می‌یابد که طرفین با تضاد منافع در تهیه آن شرکت کنند، که این امر با برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب امکان‌پذیر است. نارسائی‌های کنترل داخلی می‌تواند زاییده غیرمدون بودن روش‌های ثبت در دفاتر نیز باشد. روش‌های غیرمدون ثبت دفاتر لزوماً به مدارک ناکافی منجر نمی‌شود، لکن احتمال اشتباه و تقلب را افزایش می‌دهد. اشتباه و تقلب در سیستم‌های مدون نیز رخ می‌نماید، اما در آن صورت دست کم حساب‌رسان می‌داند که مسئول مربوطه کیست و نحوه انجام وظایف چگونه است. در محیطی متأثر از جهانی شدن استانداردهای حسابداری و حسابرسی، اینکه بصیرتی نسبت به مسائل و مشکلات محیط‌های گوناگون حسابرسی، و به تبع آن

---

1. Bedard & Biggs

۱۱۵..... بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه...

محیط حسابرسی داشته باشیم، بسیار حائز اهمیت است. تاکنون در ایران تحقیقات معدودی در ارتباط با روابط بین صاحبکار و حسابرسان و اهمیت آن صورت گرفته است. بنابراین هدف اصلی از این پژوهش، گسترش ادبیات موضوع در خصوص روابط بین صاحبکار و حسابرسان به وسیله بررسی مسائل و مشکلات مربوطه، که حسابرسان و صاحبکار حسابرسی در طی انجام فرآیند حسابرسی در ایران با آن مواجه هستند، می باشد.

## ۲- پیشینه تحقیق

رجبی (۱۳۷۶) در تحقیق خود به بررسی بازار خدمات حسابرسی در ایران پرداخت. اطلاعات مورد نیاز از صورت های مالی سال ۱۳۷۲ شرکت های نمونه تولیدی و بازرگانی بورس اوراق بهادار تهران گردآوری شده است. روش تحقیق بر اساس مدل رگرسیون حق الزحمه حسابرسی، مشابه مطالعات قبلی، می باشد. نتایج تحلیل های مدل رگرسیونی دلالت بر تأثیر با اهمیت اندازه واحد مورد رسیدگی (اندازه کل دارایی ها یا میزان فروش) و نسبت اهرم مالی (نسبت بدهی های بلند مدت به حقوق صاحبان سهام یا نسبت بدهی) و اندازه مؤسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. به علاوه نتایج، تمرکز بخش دولتی (سازمان حسابرسی) بر بازار و دریافت حق الزحمه ترجیحی (نرخ مصوب سازمان حسابرسی) را تأیید کرده است.

کرباسی یزدی (۱۳۷۹) به بررسی موانع و مشکلات عدم توسعه حسابرسی در ایران پرداخت. این تحقیق سعی در شناسایی موانع و مشکلات عدم توسعه حرفه حسابرسی در ایران و ارائه پیشنهاداتی در راستای توسعه آن در ایران داشت. در این تحقیق از روش توصیفی - تحلیلی استفاده شد. تحقیق فوق نشان داد که حرفه حسابرسی در رسیدن به جایگاه واقعی خود با موانع و مشکلاتی در ابعاد ساختاری، محیطی و ویژگی های فردی مواجه می باشد. همچنین با آزمون فرضیات خاص ۲۴ مانع به عنوان موانع عدم توسعه حسابرسی در ایران شناسایی شده است.

آقایی (۱۳۸۱) در تحقیق خود به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی پرداخت. این تحقیق از نوع پیمایشی بوده و هدف این تحقیق، تعیین میزان اهمیت هر یک از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل بود که با استفاده از نتایج بدست آمده، ۲۴ عامل با میانگین بیشتر از ۳ انتخاب گردید. همچنین براساس دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل دو طبقه‌بندی مجزا ارائه شد. تفاوتی که بین دو طبقه‌بندی وجود داشت به دلیل آگاهی ضعیف استفاده‌کنندگان نسبت به عوامل کنترل کیفیت حسابرسی بود.

غلامزاده (۱۳۸۶) در تحقیق خود تحت عنوان چالش‌های حرفه حسابرسی در ایران، به بررسی مشکلات و چالش‌های حرفه حسابرسی در ایران پرداخت. ایشان چالش‌های حرفه را به دو بخش درونی و بیرونی تقسیم‌بندی کرد. در قسمت اول این تحقیق به چالش‌های حرفه حسابرسی که از درون حرفه و مسائل آن ناشی می‌شود، پرداخت. در قسمت دوم به بررسی چالش‌هایی که از بیرون حرفه ناشی می‌شود پرداخته است و در پایان به مقایسه این دو قسمت توجه می‌شود.

سیرانی (۱۳۸۸) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس به بررسی اثر تجربه در سطوح مختلف پیچیدگی کار پرداخت و براساس مدل تصمیم‌گیری سیمون نشان داد که هرچه کار و وظایف حسابرسی پیچیده‌تر شود اهمیت و اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود. نتایج این مطالعه نشانگر این واقعیت است که تفاوت معناداری بین تصمیم‌گیری گروه‌های مورد آزمایش وجود دارد و حسابرسان کم تجربه خصوصاً در مورد وظایف ساختار نیافته جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان باتجربه محسوب نمی‌شوند.

برخلاف تحقیقات محدود صورت گرفته در خصوص روابط حسابرس - صاحبکار در داخل کشور، در خارج از کشور تحقیقات زیادی انجام شده است. کارسلو و هرمانسون<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) در نمونه‌ای بسیار بزرگ، ۱۰۰۰ شرکت فورچون را مورد بررسی

۱۱۷..... بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه.....

قرار دادند و چنین نتیجه گرفتند که رضایتمندی صاحبکار، تجارب کاری مؤسسات حسابرسی و حسابرسان با صلاحیت حرفه‌ای بکار گرفته در فرآیند حسابرسی، از مهمترین عوامل در برقراری ارتباط موفق حسابرسان - صاحبکار می‌باشد. در تحقیقی دیگر لیر و رقونندان<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) فاکتورهایی که بر روی روابط صاحبکار و حسابرسان اثر می‌گذارد را مورد مطالعه قرار دادند و بر این اساس به بررسی عواملی همچون درک صاحبکار نسبت به قابلیت‌هایشان در جهت متقاعد کردن حسابرسان در موارد اختلافی، که فاقد رهنمودهای حرفه‌ای هستند، پرداختند.

وحدان و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) در تحقیق خود چنین بیان کرده‌اند که شکافی محرز بین قوانین و عمل حرفه حسابرسی در سازمان حسابرسی و انطباق با استانداردهای حسابداری و حسابرسی وجود دارد. علاوه براین، براساس این نظرسنجی، شکافی بین استانداردهای حسابرسی و عملیات واقعی حسابرسی وجود دارد. این فاصله موجود متأثر از اختلاف در تخصص حسابرسان و تجربه حسابرسان است. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از اهمیت انواع گزارش‌های حسابرسان غافل هستند و از عملکرد حسابرسان مصری ناراضی هستند. براساس یافته‌های تحقیق، آن‌ها دریافتند که کمبود حسابرسان با تجربه در مصر به دلیل فقدان آموزش و پرورش مناسب، عدم وجود شورای صدور مجوز پرقدرت (در جهت اعطای گواهی، نام‌گذاری و قانون‌گذاری و اجرای آموزش و تداوم آموزش) و فقدان مزیت رقابتی حسابرس حرفه‌ای، احساس می‌شود.

الجوشی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) در تحقیقی گسترده به بررسی روابط بین صاحبکار و حسابرسان و مشکلات آن در محیط حسابرسی بحرین پرداختند. آن‌ها با استفاده از روش پیمایشی به بررسی دیدگاه‌های صاحبکار و مسائل مهم فرآیند حسابرسی پرداختند. براساس نتایج بدست آمده، صاحبکار اظهار کردند که مبالغ بالای هزینه‌ای، نیاز به زمان حسابرسی بسیار بالا، مشکل بودن برآورده کردن نیازهای حسابرسان و عدم

---

1. Iyer & Raghunandan

2. Wahdan et al.

درک کارکنان حسابرسی از محیط کسب و کار صاحبکار، به دلیل فقدان تجربه کافی در حرفه حسابرسی، از اهم مشکلات مطروحه است. همچنین در این تحقیق، از دیدگاه مؤسسات حسابرسی، به بررسی مشکلات مشترک بین حسابرسان و صاحبکار پرداخته است. پاسخ حسابرسان نشان داد که فرهنگ حاکم بر شرکت صاحبکار، عدم دسترسی به اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری ضعیف از مشکلات عمده فرآیند حسابرسی است.

### ۳- فرضیه‌های تحقیق

انجام این تحقیق در دو بخش مجزا صورت گرفته و فرضیات مرتبط با هر بخش به شرح ذیل می‌باشد:

#### فرضیه‌های بخش اول - دیدگاه حسابرسان

۱. بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
۲. بین سطح تحصیلات حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد.
۳. بین رشته تحصیلی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
۴. بین جایگاه سازمانی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
۵. بین تجربه کاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.

#### فرضیه‌های بخش دوم - دیدگاه صاحبکار

۱. بین نظر عوامل صاحبکار نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار



بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه..... ۱۱۹

حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد.

۲. بین سطح تحصیلات عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد.

۳. بین رشته تحصیلی عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد.

۴. بین جایگاه سازمانی عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد

#### ۴- روش تحقیق

##### ۴-۱- روش و ابزار گردآوری اطلاعات

تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی از نوع کاربردی در حوزه تحقیق‌های حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش، برای دستیابی به اهداف، به شرح مراحل زیر عمل گردیده است:

**مرحله اول:** ابتدا برای تبیین موضوعی تحقیق، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری اطلاعات از کتب، مجلات و فصلنامه‌های علمی مبادرت شد.

**مرحله دوم:** پرسشنامه‌ای در دو بخش برای هریک از دو گروه آزمودنی طراحی گردید، که در بخش اول سؤالات عمومی و در بخش دوم سؤالات تخصصی پرسیده شد. در هر یک از این پرسشنامه‌ها عوامل مرتبط با هر گروه تحقیق به صورت جداگانه مطرح گردید.

**مرحله سوم:** اعتبار (روایی) ابزار اندازه‌گیری یکی از موضوعات با اهمیت روش تحقیق است. در این تحقیق برای بالا بردن اعتبار و روایی محتوایی تحقیق، از قضاوت

۱۲۰ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره چهاردهم، تابستان ۱۳۹۱

افراد متخصص استفاده شده است، که در نهایت باعث تغییر و اضافه کردن دو مورد دیگر گردید. یکی دیگر از موضوعات با اهمیت روش تحقیق، قابلیت اطمینان (پایایی) ابزار اندازه گیری است. در این تحقیق برای آزمون ثبات نتایج اندازه گیری از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ برای گروه اول تحقیق برای ۹ سؤال در آزمون پایلوت، که بین ۱۹ نفر توزیع شد، برابر با ۰/۸۵۴ و در نمونه ۱۸۵ نفری این تحقیق برابر با ۰/۸۱۴ گردید. این ضرایب نشان می دهد پرسشنامه از پایایی بسیار خوبی برخوردار می باشد. پرسشنامه طراحی شده برای گروه دوم تحقیق نیز برای آزمون پایلوت بین ۱۵ نفر توزیع شد. ضریب آلفای کرونباخ برای ۱۵ پرسشنامه دریافت شده برابر با ۰/۸۰۶ و در نمونه ۲۰۹ نفری این تحقیق برابر با ۰/۷۲۳ گردید. این ضرایب نشان می دهد پرسشنامه طراحی شده برای گروه دوم تحقیق نیز از پایایی بسیار خوبی برخوردار می باشد. برای محاسبات آماری پرسشنامه از نرم افزار آماری Spss بهره گرفته شده است.

**مرحله چهارم:** از پاسخ دهندگان خواسته شد که براساس طیف ۵ گزینه ای لیکرت (نمرات طیف از یک، یعنی بسیار کم اهمیت، تا پنج، یعنی بسیار با اهمیت، مرتب شده اند)، میزان اهمیت هر یک از عوامل مطروحه در سؤالات تحقیق را مشخص کنند.

در این تحقیق پس از جمع آوری پرسشنامه ها، به منظور تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از روش های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش های آماری آزمون T و تحلیل واریانس<sup>۱</sup> استفاده شده است.

#### ۲-۴- جامعه آماری، نحوه انتخاب نمونه و حجم نمونه

جامعه آماری گروه اول این پژوهش شامل حسابرسان مستقل حاضر در محیط حسابرسی ایران می باشد که در جایگاه سازمانی بالاتر از سرپرست حسابرسی حضور

بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه... ۱۲۱

داشته باشند. برای بخش دیگر از تحقیق نیاز به دسترسی به مدیران و سایر افرادی بود که به صورت مستقیم در فرآیند حسابرسی حضور داشته و از نزدیک با مسائل و مشکلات فرآیند حسابرسی آگاهی داشته باشند. به همین دلیل مدیران مالی، معاونین مالی و همچنین رئیس واحد حسابداری به عنوان افراد مطلع در این زمینه مورد پرسش قرار گرفتند. برای انتخاب نمونه، از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است. از آنجا که از تعداد افراد جامعه آماری اطلاعات دقیقی وجود ندارد، در این تحقیق برای محاسبه حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است که حجم نمونه طبق این فرمول ۳۸۴ تعیین گردید. برای حذف تعدیلات وارده بر واریانس ناشی از انتخاب پیشینه و کمینه طیف لیکرت، تعداد ۳۵۰ پرسشنامه بین هریک از دو گروه تحقیق به صورت حضوری توزیع شد که ۱۸۵ پرسشنامه برای گروه اول تحقیق و ۲۰۹ پرسشنامه برای گروه دوم تحقیق جمع‌آوری شد.

## ۵- یافته‌های پژوهش

### ۵-۱- یافته‌های بخش اول تحقیق

در این تحقیق ابتدا اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی از دیدگاه حسابرسان بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت مورد ارزیابی قرار گرفت؛ سپس به‌طور نزولی از بیشترین میانگین به کمترین میانگین، رتبه‌بندی شدند. فرضیه‌های آماری زیر برای هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی بکار گرفته شد:

فرضیه  $H_0$ : بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

فرضیه  $H_1$ : بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

در آزمون T اگر هر دو شرط زیر برقرار باشند، فرضیه  $H_1$  تأیید می‌شود، در غیر این

۱۲۲ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره چهاردهم، تابستان ۱۳۹۱

صورت رد می‌شود: ۱) احتمال آزمون برای مشکل فرآیند حسابرسی بیان شده، کوچکتر از ضریب خطا باشد و ۲) میانگین آن بزرگتر از میانگین فرضیه باشد. در تحقیق حاضر ضریب خطا برابر ۱ درصد و به عبارت دیگر سطح اطمینان ۹۹ درصد انتخاب شده است. همچنین با توجه به قالب پرسشنامه، که بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت طراحی گردیده است، میانگین برابر با ۳ در نظر گرفته می‌شود.

جدول ۱- نتایج حاصل از رتبه‌بندی مشکلات حساب‌رسان در طی انجام فرآیند حسابرسی

ردیف	مشکلات حساب‌رسان در طی انجام فرآیند حسابرسی	درصد پاسخ‌ها به هریک از ۵ گزینه طیف لیکرت					رتبه‌بندی	انحراف معیار	ت.آماره	سطح معنی‌داری
		۱	۲	۳	۴	۵				
۱	عدم دسترسی به اطلاعات واحد مورد رسیدگی	۰/۵	۵/۴	۱۴/۶	۲۲/۲	۵۷/۳	۴/۳۰	۰/۹۴	۶۱/۷۹	۰/۰۰
۲	عدم وجود اطلاعات، دفاتر و سوابق حسابداری در واحد مورد رسیدگی	۴/۹	۵/۴	۱۱/۴	۲۲/۷	۵۵/۷	۴/۱۸	۱/۱۳	۵۰/۰۶	۰/۰۰
۳	عدم مستندسازی مناسب اسناد و مدارک شرکت	۰/۵	۴/۹	۲۰/۰	۳۶/۸	۳۷/۸	۴/۰۶	۰/۹۰	۶۰/۹۸	۰/۰۰
۴	عدم پاسخگویی به نیازها و خواسته‌های حساب‌رسان	۲/۲	۵/۹	۱۷/۸	۳۸/۴	۳۵/۷	۴/۰۰	۰/۹۹	۵۴/۷۰	۰/۰۰
۵	سیستم حسابداری ضعیف واحد مورد رسیدگی	۴/۹	۸/۱	۱۵/۷	۲۷/۰	۴۴/۳	۳/۹۷	۱/۱۷	۴۶/۲۴	۰/۰۰
۶	کنترل‌های داخلی ضعیف موجود در واحد مورد رسیدگی	۵/۴	۵/۹	۱۸/۹	۲۹/۲	۴۰/۵	۳/۹۳	۱/۱۴	۴۶/۵۵	۰/۰۰
۷	عدم همکاری مناسب کارکنان واحد مورد رسیدگی	۱/۱	۵/۹	۲۶/۵	۴۵/۹	۲۰/۵	۳/۷۸	۰/۸۷	۵۸/۹۲	۰/۰۰
۸	فرهنگ حاکم برواحد مورد رسیدگی	۶/۵	۱۵/۷	۲۳/۲	۲۸/۱	۲۶/۶	۳/۵۲	۱/۲۲	۳۹/۲۷	۰/۰۰
۹	عدم وصول تأییدیه‌های حساب‌های دریافتی بااهمیت و حساب‌های بانکی	۵/۴	۱۵/۷	۲۷/۶	۲۸/۱	۲۳/۲	۳/۴۸	۱/۱۶	۴۰/۶۰	۰/۰۰

\*منبع: یافته‌های پژوهشگر

بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه..... ۱۲۳

همانگونه که در جدول شماره ۱ ملاحظه می‌گردد، تمامی عوامل و مشکلاتی که از پرسش‌شوندگان پرسیده شده بود با توجه به آزمون آماری  $T$  و میانگین آنان مورد تأیید قرار گرفتند. از بین مشکلات مطرح شده، عدم دسترسی به اطلاعات واحد مورد رسیدگی مهمترین مشکلی است که حسابرسان در طی انجام فرآیند حسابرسی با آن مواجه می‌شوند. در فرآیندی همانند فرآیند حسابرسی، که دسترسی به اطلاعات و سیستم اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی از ملزومات اساسی فعالیت می‌باشد، عدم دسترسی به اطلاعات در بهترین حالت ممکن، حسابرس را وادار به ارائه گزارش عدم اظهار نظر خواهد کرد.

دومین عامل و مشکلی که حسابرسان در طی انجام فرآیند حسابرسی با آن مواجه هستند، عدم وجود اطلاعات، دفاتر و سوابق حسابداری واحد مورد رسیدگی است. برای اینکه صورت‌های مالی قابل حسابرسی باشند، وجود مدارک مالی کافی، امری حیاتی بشمار می‌رود. یک واحد تجاری با کنترل‌های داخلی ضعیف قابل حسابرسی است، اما حسابرسی واحدی که مدارک مالی آن کافی نیست، شاید ناممکن باشد. به عبارت دیگر فرضیه  $H_1$  برای تمامی مشکلات مطرح شده در طی فرآیند حسابرسی، تأیید می‌شود؛ یعنی بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. این نتیجه با یافته‌های تحقیقات قبلی، مانند الجوشی و همکاران (۲۰۰۹) و دبرا ریپورن (۱۹۸۲)، هماهنگ است.

#### ۵-۲- سایر یافته‌های بخش اول تحقیق

در این تحقیق، علاوه بر رتبه‌بندی مشکلات فرآیند حسابرسی، به بررسی تأثیر رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، جایگاه سازمانی و تجربه کاری در تعیین میزان اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی از دیدگاه حسابرسان نیز پرداخته شده است. در جامعه این انتظار وجود دارد که افراد عقاید و نظرات گذشته خود را در زمینه‌های گوناگون با افزایش سطح تحصیلات و کسب علم بیشتر، مورد تعدیل و تغییر قرار

دهند. در ارتباط با پژوهش حاضر، تصمیم گرفته شد این ادعا که بین سطح تحصیلات حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد، مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور نمونه تحقیق به ۳ گروه تقسیم گردید: لیسانس، فوق لیسانس و دکتری. علی‌رغم اینکه بین میانگین‌های این گروه‌ها تفاوت وجود دارد، اما به دلیل اینکه  $p$ -value برابر با ۰/۲۰۶ می‌باشد، ادعای فوق رد می‌شود.

از دیدگاهی دیگر می‌توان حسابرسان را از منظر رشته تحصیلی گروه‌بندی کرد. در این حالت ۴ طبقه‌بندی (حسابداری، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌ها) از نمونه مورد نظر صورت گرفت که تمامی افراد نمونه در ۳ گروه حسابداری، مدیریت و اقتصاد قرار گرفتند. میانگین پاسخ‌ها در تعیین اهمیت مشکلات فرآیند حسابرسی، برای ۳ گروه حسابداری، مدیریت و اقتصاد به ترتیب ۳/۹۱، ۴/۰۰ و ۴/۱۱ می‌باشد. علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌ها، طبق آزمون‌های آماری، این ادعا که بین رشته تحصیلی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد، به دلیل اینکه  $p$ -value برابر با ۰/۹۶۵ می‌باشد، رد می‌شود. همچنین حسابرسان براساس جایگاه سازمانی به چهار طبقه تقسیم گردیدند که این چهار گروه عبارت بودند از مدیر ارشد، مدیر فنی، سرپرست حسابرسی و شریک حسابرسی. همانگونه که در جدول شماره ۲ ملاحظه می‌گردد، علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌ها، طبق آزمون‌های آماری این ادعا که بین جایگاه سازمانی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد، به دلیل اینکه سطح معنی‌داری برابر با ۰/۲۶۲ می‌باشد، رد می‌شود.

در فرضیه آخر قصد این است که به این سؤال پاسخ داده شود که آیا بین تجربه کاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد. برای پاسخ به این سؤال، گروه نمونه به ۴ طبقه تقسیم گردید: بین ۵ تا ۱۰ سال، بین ۱۰ تا ۱۵

بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه... ۱۲۵.....

سال، بین ۱۵ تا ۲۰ سال و بیشتر از ۲۰ سال. همانند نتایج فرضیات قبلی علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌های این ۴ گروه، تفاوت معنی‌داری بین تجربه کاری حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی وجود ندارد.

جدول ۲- نتایج مربوط به سایر یافته‌های گروه اول تحقیق

سطح معنی‌داری	F	انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه‌بندی	فرضیه‌های تحقیق
۰/۲۰۶	۱/۲۴۵	۰/۵۸۹	۳/۹۷	۱۲۹	لیسانس	بین سطح تحصیلات حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد.
		۰/۷۱۲	۳/۸۱	۵۳	فوق لیسانس	
		۰/۷۱۴	۳/۱۹	۳	دکتری	
۰/۹۶۵	۰/۵۴۵	۰/۶۶۲	۳/۹۱	۱۶۶	حسابداری	بین رشته تحصیلی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
		۰/۳۸۰	۴/۰۰	۱۵	مدیریت	
		۰/۲۷۲	۴/۱۱	۴	اقتصاد	
۰/۲۶۲	۱/۱۸۱	۰/۵۹۷	۳/۸۶	۲۰	مدیر ارشد حسابرسی	بین جایگاه سازمانی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
		۰/۷۱۵	۳/۸۵	۵۷	مدیر فنی حسابرسی	
		۰/۵۸۸	۴/۰۱	۶۸	سرپرست حسابرسی	
		۰/۶۲۴	۳/۸۸	۴۰	شریک حسابرسی	
۰/۱۲۵	۱/۳۶۷	۰/۶۳۱	۳/۸۶	۱۴	بین ۵ تا ۱۰ سال	بین تجربه کاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
		۰/۷۳۱	۳/۸۱	۲۷	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	
		۰/۶۲۳	۳/۸۷	۶۴	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	
		۰/۶۱۸	۴/۰۰	۸۰	بیشتر از ۲۰ سال	

\*منبع: یافته‌های پژوهشگر

بطور خلاصه می‌توان گفت، هیچ‌یک از فرضیه‌های تحقیق در سطح اطمینان ۹۹٪

تأیید نشد. به عبارت دیگر سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، جایگاه سازمانی و تجربه حسابرسی، بر روی نظر حسابرسان در تعیین میزان اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی، تأثیر چندانی ندارند.

### ۳-۵ یافته‌های گروه دوم تحقیق

در بخشی دوم این تحقیق ابتدا اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی از دیدگاه عوامل صاحبکار بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت مورد ارزیابی قرار گرفت، سپس به‌طور نزولی از بیشترین میانگین به کمترین میانگین، رتبه‌بندی شدند. برای نتیجه‌گیری از تجزیه و تحلیل‌های آماری، فرضیه‌های آماری زیر برای هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی بکار گرفته شد.

فرضیه  $H_0$ : بین نظر عوامل صاحبکار نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

فرضیه  $H_1$ : بین نظر عوامل صاحبکار نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

در آزمون T اگر هر دو شرط زیر برقرار باشند، فرضیه  $H_1$  تأیید می‌شود، در غیر این صورت رد می‌شود: (۱) احتمال آزمون برای مشکل فرآیند حسابرسی بیان شده، کوچکتر از ضریب خطا باشد و (۲) میانگین آن بزرگتر از میانگین فرضیه باشد.

در تحقیق حاضر ضریب خطا برابر ۱ درصد و به عبارت دیگر سطح اطمینان ۹۹ درصد انتخاب شده است. همچنین با توجه به قالب پرسشنامه، که بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت طراحی گردیده است، میانگین برابر با ۳ در نظر گرفته می‌شود.

همان‌گونه که در جدول شماره ۳ ملاحظه می‌گردد، تمامی عوامل و مشکلاتی که از پرسش‌شوندگان پرسیده شده بود با توجه به آزمون آماری T و میانگین آنان مورد تأیید قرار گرفتند و از بین مشکلات مطرح شده، فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی به‌منظور درک فعالیت واحد مورد رسیدگی، مهمترین مشکلی است که حسابرسان در طی انجام فرآیند حسابرسی با آن مواجه می‌شوند. تجربه تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت



بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه..... ۱۲۷

قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف شرایط خاص می شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می شود که این ساختارها باعث ایجاد روش های تصمیم گیری و تفسیر اطلاعات می شود.

جدول ۳- نتایج حاصل از رتبه بندی مشکلات عوامل صاحبکار در طی انجام فرآیند حسابرسی

رتبه	مشکلات عوامل صاحبکار در طی فرآیند حسابرسی	درصد پاسخ ها به هریک از ۵ گزینه طیف لیکرت					رتبه بندی	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی داری
		۱	۲	۳	۴	۵				
۱	فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی به منظور درک فعالیت واحد مورد رسیدگی	۲/۹	۹/۶	۲۲/۵	۳۴/۴	۳۰/۶	۳/۸۰	۱/۰۶	۵۲/۵۱	۰/۰۰
۲	عدم رعایت اخلاق حرفه ای از سوی حسابرسان در طی انجام حسابرسی	۱۲/۰	۹/۶	۲۵/۸	۱۵/۸	۳۶/۸	۳/۵۵	۱/۳۷	۳۲/۳۷	۰/۰۰
۳	طولانی بودن مدت زمان انجام حسابرسی توسط حسابرسان در واحد مورد رسیدگی	۵/۳	۱۶/۷	۲۵/۸	۲۹/۷	۲۲/۵	۳/۴۷	۱/۱۶	۱۲/۴۳	۰/۰۰
۴	برآورده کردن خواسته های مختلف حسابرسان در طی انجام حسابرسی	۱۰/۰	۱۴/۴	۲۳/۰	۲۹/۲	۲۳/۴	۳/۴۱	۱/۲۶	۹۲/۳۸	۰/۰۰
۵	مبالغ بالای دستمزد درخواستی از سوی مؤسسات حسابرسی به منظور انجام حسابرسی	۲/۴	۱۶/۳	۳۷/۸	۲۵/۴	۱۸/۲	۳/۴۰	۱/۰۳	۴۱/۴۷	۰/۰۰

\*منبع: یافته های پژوهشگر

دومین مشکلی که از نظر عوامل صاحبکار دارای بیشترین میزان اهمیت می باشد، عدم رعایت اخلاق حرفه ای از سوی حسابرسان در طی انجام حسابرسی می باشد. حسابرس باید به گونه ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند. به عبارت دیگر فرضیه  $H_1$  برای تمامی مشکلات مطرح شده در طی فرآیند حسابرسی، تأیید می شود،

یعنی بین نظر عوامل صاحبکار نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. این نتیجه با یافته‌های تحقیقات الجوشی و همکاران (۲۰۰۹) و دبرا ریورن (۱۹۸۲) مطابقت دارد.

#### ۴-۵- سایر یافته‌های بخش دوم تحقیق

در گروه دوم تحقیق نیز علاوه بر رتبه‌بندی مشکلات فرآیند حسابرسی، به بررسی تأثیر رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، جایگاه سازمانی و تجربه کاری در تعیین میزان اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی از دیدگاه حسابرسان نیز پرداخته شده است.

در ارتباط با پژوهش حاضر، این ادعا که بین سطح تحصیلات عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات آنان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد، مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور نمونه تحقیق از نظر تحصیلی به ۴ گروه تقسیم گردید: فوق دیپلم و پایین‌تر، لیسانس، فوق لیسانس و دکتری. با توجه به اینکه بین میانگین‌های این گروه‌ها تفاوت وجود دارد، همچنین به دلیل اینکه سطح معنی‌داری برابر با  $0/008$  می‌باشد، لذا ادعای فوق در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید می‌شود.

از دیدگاهی دیگر می‌توان عوامل صاحبکار را از نظر رشته تحصیلی گروه‌بندی کرد. در این حالت ۴ طبقه‌بندی (حسابداری، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌ها) از نمونه مورد نظر صورت گرفت که تمامی افراد نمونه در ۳ گروه حسابداری، مدیریت و اقتصاد قرار گرفتند. با توجه به وجود تفاوت در میانگین‌ها، همچنین به دلیل اینکه سطح معنی‌داری برابر با صفر می‌باشد، این ادعا که بین رشته تحصیلی عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد، در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید می‌شود.

همچنین می‌توان عوامل صاحبکار را براساس جایگاه سازمانی به سه طبقه تقسیم نمود که این سه گروه عبارتند از رئیس حسابداری، مدیر مالی، و معاون مالی. همانگونه که در جدول شماره ۴ ملاحظه می‌گردد، علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌ها، طبق

بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه... ۱۲۹.....

آزمون‌های آماری این ادعا که بین جایگاه سازمانی عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد، به دلیل اینکه سطح معنی‌داری برابر با ۰/۳۵۰ می‌باشد، رد می‌شود.

جدول ۴- نتایج مربوط به سایر یافته‌های گروه دوم تحقیق

سطح معنی‌داری	F	انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه‌بندی	فرضیه‌های تحقیق
۰/۰۰۸	۲/۱۸۷	۰/۷۲۶	۳/۹۰	۱۰	فوق دیپلم و پایین‌تر	بین سطح تحصیلات عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد.
		۰/۶۷۳	۳/۵۳	۱۷۴	لیسانس	
		۰/۵۰۱	۳/۴۵	۲۴	فوق لیسانس	
		۰	۲/۴۰	۱	دکتری	
۰/۰۰۰	۴/۲۶۹	۰/۶۲۸	۳/۵۵	۱۷۴	حسابداری	بین رشته تحصیلی عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
		۰/۷۴۵	۳/۴۶	۲۹	مدیریت	
		۱/۲۰۵	۳/۳۰	۶	اقتصاد	
۰/۳۵۰	۱/۱۱۰	۰/۶۴۳	۳/۵۹	۱۲۹	رئیس حسابداری	بین جایگاه سازمانی عوامل صاحبکار و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
		۰/۵۴۱	۳/۴۹	۳۷	مدیر مالی	
		۰/۷۹۸	۳/۳۹	۴۳	معاون مالی	

\*منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی از این پژوهش، گسترش ادبیات موضوع در خصوص روابط بین صاحبکار و حسابرسان به‌وسیله بررسی مسائل و مشکلات مربوطه که حسابرسان و صاحبکار حسابرسی در طی انجام فرآیند حسابرسی در ایران با آن مواجه هستند،

می‌باشد. اعضای نمونه تحقیق حاضر از جهات مختلفی به‌عنوان مثال از لحاظ رشته تحصیلی (حسابداری، مدیریت و...)، سطح تحصیلات (فوق دیپلم، لیسانس و...) گروه‌بندی گردید. این شیوه گروه‌بندی در تحقیقات مشابه مانند تحقیق مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۱) و پریم الجوشی (۲۰۰۹) نیز مشاهده می‌شود. بنابراین، در این تحقیق علاوه بر بررسی میزان اهمیت هر یک از مسایل و مشکلات فرآیند حسابرسی، تأثیر رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، جایگاه سازمانی و تجربه کاری در تعیین میزان اهمیت هر یک از این عوامل نیز بررسی گردید.

تمامی عوامل و مشکلاتی که از پرسش شوندگان پرسیده شده بود با توجه به آزمون آماری T و میانگین آنان مورد تأیید قرار گرفتند و در بین مشکلات مطرح شده، عدم دسترسی به اطلاعات واحد مورد رسیدگی مهمترین مشکلی است که حسابرسان در طی انجام فرآیند حسابرسی با آن مواجه می‌شوند. دومین عامل و مشکلی که حسابرسان در طی انجام فرآیند حسابرسی با آن مواجه هستند، عدم وجود اطلاعات، دفاتر و سوابق حسابداری واحد مورد رسیدگی است. همچنین فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی به‌منظور درک فعالیت واحد مورد رسیدگی مهمترین مشکلی است که عوامل صاحبکار در طی انجام فرآیند حسابرسی با آن مواجه می‌شوند. دومین مشکلی که از نظر عوامل صاحبکار دارای بیشترین میزان اهمیت می‌باشد، عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای از سوی حسابرسان در طی انجام حسابرسی می‌باشد. در تحقیقات قبلی نیز مانند تحقیق الجوشی و همکاران (۲۰۰۹) و درباریورن (۱۹۸۲) نتایج مشابهی بدست آمد.

علاوه بر رتبه‌بندی مشکلات فرآیند حسابرسی، به بررسی تأثیر سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، جایگاه سازمانی و تجربه کاری در تعیین میزان اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی نیز پرداخته شد. نتایج این تحقیق، بیانگر این است که سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، جایگاه سازمانی و تجربه کاری بر روی نظر حسابرسان در تعیین میزان اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی، تأثیر چندانی ندارند. همچنین براساس یافته‌های بخش دوم تحقیق، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی بر

۱۳۱ ..... بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه...

روی نظر عوامل صاحبکار در تعیین میزان اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی تأثیر دارد ولی در مورد جایگاه سازمانی آنان این قضیه صادق نمی‌باشد.

با توجه به نتایج تحقیق، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

(۱) از آنجایی که در تحقیق حاضر مسائل و مشکلات مربوطه در فرآیند حسابرسی از با اهمیت‌ترین به کم اهمیت‌ترین رتبه‌بندی شدند؛ لذا پیشنهاد می‌شود حسابرسان به مسائل و مشکلاتی که در این تحقیق به عنوان مشکلات با اهمیت شناسایی شدند، توجه کافی داشته و در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی مورد توجه قرار دهند.

(۲) با توجه به اینکه فقدان تجربه کافی حسابرسان به عنوان مهم‌ترین عامل شناسایی گردید، لذا به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌گردد عملیات حسابرسی توسط حسابرسانی انجام شود که درجه و رتبه‌های مناسب تخصصی را برای انجام دادن کار دارند، از روش‌ها و تکنیک‌هایی که در حسابرسی کاربرد دارند اطلاع داشته و توانایی اجرای دقیق این تکنیک‌ها را دارند.

(۳) به مدیران مالی شرکت‌ها و مؤسسات تجاری توصیه می‌شود با توجه به اینکه عدم دسترسی به اطلاعات واحد مورد رسیدگی مهم‌ترین مشکل عنوان شده از سوی حسابرسان می‌باشد، لذا برای بررسی و رفع این مشکل اقدام نموده و موجبات انجام عملیات حسابرسی با کیفیت بالاتر و به تبع آن صورت‌های مالی با شفافیت اطلاعاتی بیشتر را فراهم آورند.

مهمترین محدودیت‌های این تحقیق عبارتند از:

(۱) نارسایی‌های ذاتی مرتبط با روش‌شناسی تحقیق در زمینه استفاده از پرسشنامه است که در مجموع عامل محدودکننده مهمی در تعمیم‌دهی نتایج تحقیق تلقی می‌گردد.

(۲) پرسشنامه متکی به حافظه افراد پاسخ‌دهنده است و فقط آنچه را که وی گزارش می‌دهد می‌توان مورد بررسی قرار داد. در حالیکه آنچه را که پاسخ‌دهنده در عمل انجام می‌دهد ممکن است متفاوت با مواردی باشد که ذکر می‌کند.

(۳) روش تحقیق در قالب پرسشنامه‌ای انجام گرفته که برای مدیران و معاونین سطوح

عالی سازمان و یا افراد دخیل در تعیین عوامل مرتبط با مسائل و مشکلات حسابرسی توزیع گردیده است. بنابراین، داده‌های حاصله در این تحقیق صرفاً بازتاب نظرات و برداشت‌های افراد مذکور می‌باشد. لذا نتایج این تحقیق بایستی با ملاحظه این محدودیت، تفسیر و تعمیم داده شود.

- می‌توان پیشنهادهایی برای انجام تحقیقات آتی ارائه نمود که اهم آنان به شرح زیر است:
۱. با توجه به این‌که در تحقیق حاضر مسائل و مشکلات مرتبط با فرآیند حسابرسی و رتبه‌بندی آن‌ها براساس میزان اهمیت تعیین گردید، توصیه می‌شود در تحقیقات آتی به بررسی میزان آسیب‌پذیری حساب‌برسان و عوامل صاحبکار و تأثیر آن بر کیفیت فرآیند حسابرسی پرداخته شود.
  ۲. با توجه به اینکه تحقیقات مشابهی در این رابطه در سایر کشورها صورت گرفته است، انجام مقایسه‌ای تطبیقی بین کشورهای مختلف در رابطه با این عوامل و میزان اهمیت آن‌ها در هر یک از کشورها می‌تواند در قالب تحقیقات آتی مورد توجه قرار گیرد.

Archive of SID

## منابع

- آقائی، محمدعلی و عبدالحسین رجبی، (۱۳۷۶)، بازار خدمات حسابرسی در ایران، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
- سیرانی، محمد، شکرالله خواجوی و میثم نوشادی، (۱۳۸۸)، تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال شانزدهم، شماره ۵۵، بهار ۱۳۸۸: ۳۵-۵۰.
- غلامزاده، مهدی، (۱۳۸۶)، چالش‌های حرفه حسابرسی در ایران، روزنامه سرمایه.
- کرباسی یزدی، حسین، (۱۳۷۹)، بررسی موانع و مشکلات عدم توسعه حسابرسی در ایران، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ پنجم، (۱۳۸۵).
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۸۵)، استانداردهای حسابرسی، چاپ هشتم، تهران، سازمان حسابرسی: ۱۸۰-۱۵۶.
- آقائی، پروین و ویدامجتهدزاده، (۱۳۸۱)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد.
- نفیزی، محمد رضا و عباس ارباب سلیمانی، (۱۳۷۲)، مشکلات حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، ترجمه رساله دکترای دبرا ریورن (۱۹۸۲)، سازمان حسابرسی، نشریه ۹۳.

Al joshi,p and Al Ajmi,J and Bremser,W.(2009), "A Study of Auditor-Client Relationships and Problems in the Bahraini Audit Environment ", Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting 25, PP. 266 -277.

Anderson, B. and Maletta, M. and Wright, A.(1998), "Perceptions of

Auditor Responsibility: View of the Judiciary and the Profession", *International Journal of Auditing*, 2, PP. 215–232.

Armstrong, P.(1987), "The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises", *Accounting Organizations and Society*, 12(5), PP. 415–436.

Bedard, J. and Biggs, S. F.(1991), "Pattern Recognition, Hypothesis Generation, and Auditor Performance in an Analytical Task. *Accounting Review*, 66(3), PP. 622–642.

Carcello, J. V. and Hermanson, D. R. and Hermanson, R. H.(1998), "Factors Associated with Audit Client Relationships "At Risk", *Journal of Professional Services Marketing*, 17(1), PP. 29–42.

Johnstone, K. M. and Muzatko, S. R.(2002), "Resolving difficult Accounting Issues: A Case Study in Client–Auditor Interaction", *Issues in Accounting Education*, 17(1), PP.27–39.

Iyer, V.M., & Raghunandan, K.(2002), "Auditors' Employment with Clients and Interaction with their Former CPA Firm", *Journal of Managerial Issues*, 14(4), PP. 486–499.

Moizer, P.(1998), "Auditor Reputation: The International Empirical Evidence", *International Journal of Auditing*, 1(1), PP. 61–74.

Moizer, P.(1998), "Auditor reputation: The International Empirical Evidence", *International Journal of Auditing*, 1(1), PP. 61–74.

Salterio, S., & Schmidt, R.,(2006), "An Early Look Internal Controls at Canadian Public Companies: SOX 404 Reporting", CA-Queen's Centre for Governance. Kingston Canada, December, Also see (accessed November 12, 2008 at <http://www.camagazine.com/3/5/6/2/3/index1.shtml>)

Watts, R. L., and Zimmerman, J. L.(1986), "Positive Accounting Theory Englewood Cliff, NJ:Prentice Hall

Wahdan, M.A. and Spronck, P. and Ali H.F., Vaassen,E. and Herik, H.J. Van Den.,(2005), "Auditing in Egypt: A Study of Challenges", Problems, and Possibility of An Automatic Formulation of the Auditor's Report, Accessed November 12, 2008.