

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

احمد خدامی‌پور* کاظم علی‌پور سرمست**

تاریخ دریافت: 1391/01/25 تاریخ پذیرش: 1391/03/23

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 می‌تواند 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، می‌باشد. متدولوژی انجام تحقیق، توصیفی-پیمایشی بوده و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه کتبی که اعتبار ساختاری و محتوایی آن به تأیید رسیده، استفاده شده است. براساس یافته‌های تحقیق، فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی به‌منظور درک فعالیت واحد مورد رسیدگی و عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای 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 می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابرس، صاحبکار، مشکلات حسابرسی.

*دانشیار دانشگاه شهید باهنر کرمان، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات
khodamipour@yahoo.com**کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان.

1- مقدمه

با توجه به افزایش پیچیدگی و اندازه سازم آن‌های تجاری و گسترش دامنه فعالیت‌های آنان، حساب‌برسان مستقل به عنوان مکانیسمی در جهت اطمینان بخشی نسبت به صحت اطلاعاتی که توسط شرکت ها، به‌منظور کمک به تصمیم‌گیری فراهم شده است (آرمسترانگ، 1987²: 417)، و همچنین به منظور کاهش اشتباهات غیرعمدی و اظهارات نادرست عمدی، از قبیل تقلب و دستکاری مدیران، عمل می‌کنند (وات و زیمرمن³، 1986). از آنجا که اطلاعات ارائه شده توسط شرکت ها، پیامدهای اقتصادی و اجتماعی مهمی در بخش‌های مختلف جامعه دارد، حساب‌برسان مستقل می‌توانند عامل مؤثری در جهت حداقل‌سازی شکایات و اختلافات موجود باشند (اندرسون و دیگران⁴، 1998: 218).

حساب‌برسان می‌بایست از استانداردهای حرفه‌ای به‌عنوان مبنایی در جهت ارائه اظهار نظر در مورد اینکه آیا صورت های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری پذیرفته شده است، پیروی کنند. تنش‌ها و اختلافات، اغلب زمانی به‌وجود می‌آیند که حساب‌برسان و صاحبکار هر کدام دارای قضاوت‌های متفاوتی درباره رویه های حسابداری معاملات خاص هستند (جانستون و موزاتکو⁵، 2002). 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، حساب‌برسان می‌بایست مهارت‌ها و تجربیات مرتبط با درک محیط کسب و کار صاحبکار را افزایش و گسترش دهند.

برخی جنبه‌های روابط حساب‌برس با صاحبکار را الزامات قانونی و حرفه‌ای تعیین می‌کند و برخی دیگر تحت تأثیر روش‌های اجرایی حساب‌برس است (استانداردهای حسابرسی، 1385: 157). ارتباط حساب‌برس با صاحبکار همواره با توجه به این الزامات و روش‌ها برقرار می‌شود. حساب‌برس در جریان حسابرسی صورتهای مالی باید چنان ارتباطی را با مدیریت واحد مورد رسیدگی برقرار کند که بتواند حسابرسی را به گونه ای اثربخش و کارآمد انجام دهد. احترام، صداقت و امانت داری از عوامل مهم و اثرگذار در روابط صاحبکار و حساب‌برسان است که دارای منافع برای هر دو سوی این رابطه می‌باشند. برای مؤسسات حسابرسی، عملکرد مطلوب موجب افزایش شهرت مؤسسه حسابرسی (مویزر⁶، 1998: 64)، 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

². Armstrong

³. Watts & Zimmerman

⁴. Anderson et al

⁵. Johnstone & Muzatko

⁶. Moizer

می‌شود (آیین رفتار حرفه‌ای، 1382). 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 اشمیت⁷، 2006، بدارد و بیگس⁸، 1991).

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، 1372). به‌طور مثال یک واحد تجاری کوچک معمولاً یک یا دو یا همه ویژگی‌های زیر را دارا می‌باشد:

- 1) مالکیت یا کنترل عملیاتی در دست یک یا چند نفر (محدود) متمرکز است و در نتیجه، سلطه صاحب سرمایه مدیر برقرار است.
- 2) دانش حسابداری پرسنل یا کارکنان مدیریت محدود است.
- 3) احتمال زیاد می‌رود که کنترل‌های داخلی توسط مدیریت زیرپا گذاشته شود.

4) نهاد سیاست‌گذاری واحد تجاری، غیرفعال یا غیرمؤثر است. هرچقدر میزان همکاری کارکنان صاحبکار در دادن اطلاعات و مدارک لازم به حسابرس بیشتر باشد، حسابرس 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 امکان پذیر 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 حسابرس 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 محیط حسابرسی داشته باشیم، بسیار حائز اهمیت است. تاکنون در ایران تحقیقات معدودی در ارتباط با روابط بین صاحبکار و حسابرسان و

7. Salterio & Schmidt

8. Bedard & Biggs

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، می‌باشد.

2- پیشینه تحقیق

رجبی (1376) در تحقیق خود به بررسی بازار خدمات حسابرسی در ایران پرداخت. اطلاعات مورد نیاز از صورت های مالی سال 1372 شرکت‌های نمونه تولیدی و بازرگانی بورس اوراق بهادار تهران گردآوری شده است. روش تحقیق بر اساس مدل رگرسیون حق الزحمه حسابرسی، مشابه مطالعات قبلی، می‌باشد. نتایج تحلیل های مدل رگرسیونی دلالت بر تأثیر با اهمیت اندازه واحد مورد رسیدگی (اندازه کل دارای‌ها یا میزان فروش) و نسبت اهرم مالی (نسبت بدهی‌های 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 (1379) 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 پیشنهادهای 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 ویژگی‌های فردی مواجه می‌باشد. همچنین با آزمون فرضیات خاص 24 مانع به عنوان موانع عدم توسعه حسابرسی در ایران شناسایی شده است.

آقای (1381) در تحقیق خود به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان 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، 24 عامل با میانگین بیشتر از 3 انتخاب گردید. همچنین براساس دیدگاه‌های استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل دو طبقه‌بندی مجزا ارائه شد. تفاوتی که بین دو طبقه‌بندی وجود داشت به دلیل آگاهی ضعیف استفاده کنندگان نسبت به عوامل کنترل کیفیت حسابرسی بود.

غلامزاده (1386) 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 (1388) 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 هرمانسون⁹ (1998) در نمونه‌ای بسیار بزرگ، 1000 شرکت فورچون را مورد بررسی 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 رقونندان¹⁰ (2002) 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 همکاران¹¹ (2005) در تحقیق خود چنین بیان کرده اند 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 مت‌اثر 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 پر قدرت (در جهت اعطای گواهی، نام‌گذاری و قانون‌گذاری و اجرای آموزش و تداوم آموزش) و فقدان مزیت رقابتی حسابرس حرفه‌ای، احساس می‌شود.

الجوشی و همکاران (2009) 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 درک کارکنان حسابرسی از محیط کسب و کار صاحبکار، به دلیل فقدان تجربه کافی در حرفه حسابرسی، از اهم

⁹. Carcello & Hermanson

¹⁰. Iyer & Raghunandan

¹¹. Wahdan et al.

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 سیستم های اطلاعاتی و حسابداری ضعیف از مشکلات عمده فرآیند حسابرسی است.

3- فرضیه های تحقیق

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

فرضیه های بخش اول - دیدگاه حسابرسان

1. بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد.
2. بین سطح تحصيلات حسابرسان و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد.
3. بین رشته تحصيلی حسابرسان و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد.
4. بین جایگاه سازمانی حسابرسان و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد.
5. بین تجربه کاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد.

فرضیه های بخش دوم - دیدگاه صاحبکار

1. بین نظر عوامل صاحبکار نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد.
2. بین سطح تحصيلات عوامل صاحبکار و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد.
3. بین رشته تحصيلی عوامل صاحبکار و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی دار وجود دارد.
4. 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.

4- روش تحقیق

4-1 روش و ابزار گردآوری اطلاعات

تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی از نوع کاربردی در حوزه تحقیق های حسابرسی می باشد. 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 دوگروه 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 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 اندازه‌گیری است. در این تحقیق برای آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ برای گروه اول تحقیق برای 9 سؤال در آزمون پایلوت، که بین 19 نفر توزیع شد، برابر با 0/854 و در نمونه 185 نفری این تحقیق برابر با 0/814 گردید. این ضرایب نشان می‌دهد پرسشنامه از پایایی بسیار خوبی برخوردار می‌باشد. پرسشنامه طراحی شده برای گروه دوم تحقیق نیز برای آزمون پایلوت بین 15 نفر توزیع شد. ضریب آلفای کرونباخ برای 15 پرسشنامه دریافت شده برابر با 0/806 و در نمونه 209 نفری این تحقیق برابر با 0/723 گردید. این ضرایب نشان می‌دهد پرسشنامه طراحی شده برای گروه دوم تحقیق نیز از پایایی بسیار خوبی برخوردار می‌باشد. برای محاسبات آماری پرسشنامه از نرم‌افزار آماری Spss بهره گرفته شده است.

مرحله چهارم: از پاسخ‌دهندگان خواسته شد که براساس طیف 5 گزینه‌ای لیکرت (نمرات طیف از یک، یعنی بسیار کم اهمیت، تا پنج، یعنی بسیار با اهمیت، مرتب شده‌اند)، میزان اهمیت هر یک از عوامل مطروحه در سؤالات تحقیق را مشخص کنند. در این تحقیق پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش‌های آماری آزمون T و تحلیل واریانس¹² استفاده شده است.

4-2- جامعه آماری، نحوه انتخاب نمونه و حجم نمونه

جامعه آماری گروه اول این پژوهش شامل حسابرسان مستقل حاضر در محیط حسابرسی ایران می‌باشد که در جایگاه سازمان‌های بالاتر از سرپرست حسابرسی حضور 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 384 تعیین گردید. برای حذف تعدیلات وارده بر واریانس ناشی از انتخاب پیشینه و کمینه طیف لیکرت، تعداد 350 پرسشنامه بین هریک از دو گروه تحقیق به صورت حضوری توزیع شد که 185 پرسشنامه برای گروه اول تحقیق و 209 پرسشنامه برای گروه دوم تحقیق جمع آوری شد.

5- یافته‌های پژوهش

5-1- یافته‌های بخش اول تحقیق

در این تحقیق ابتدا اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی از دیدگاه حسابرسان بر اساس طیف 5 گزینه ای 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 صورت رد می‌شود: (1) احتمال آزمون برای مشکل فرآیند حسابرسی بیان شده، کوچکتر از ضریب خطا باشد و (2) میانگین آن بزرگتر از میانگین فرضیه باشد. در تحقیق حاضر ضریب خطا برابر 1 درصد و به عبارت دیگر سطح اطمینان 99 درصد انتخاب شده است. همچنین با توجه به قالب پرسشنامه، که بر اساس طیف 5 گزینه‌ای لیکرت طراحی گردیده است، میانگین برابر با 3 در نظر گرفته می‌شود.

جدول 1- نتایج حاصل از رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی انجام فرآیند حسابرسی

ردیف	مشکلات حسابرسان در طی انجام فرآیند حسابرسی	درصد پاسخ‌ها به هریک از 5 گزینه طیف لیکرت					رتبه‌بندی	میانگین	انحراف معیار	سطح معنی‌داری
		1	2	3	4	5				
1	عدم دسترسی به اطلاعات واحد مورد رسیدگی	0/5	5/4	6/14	2/22	3/57	30/4	94/0	79/61	0/0
2	عدم وجود اطلاعات، دفاتر و سوابق حسابداری در واحد مورد رسیدگی	4/9	5/4	4/11	7/22	7/55	18/4	13/1	6/50	0/0
3	عدم مستندسازی مناسب اسناد و مدارک شرکت	0/5	4/9	0/20	8/36	8/37	06/4	90/0	98/60	0/0
4	عدم پاسخگویی به نیازها و خواسته‌های حسابرسان	2/2	5/9	8/17	4/38	7/35	00/4	99/0	70/54	0/0
5	سیستم حسابداری ضعیف واحد مورد	4/9	8/1	7/15	0/27	3/44	97/3	17/1	24/46	0/0

رسیدگی										
6	کنترل‌های داخلی ضعیف موجود در واحد مورد رسیدگی	/5 40	/2 29	/9 18	5/9	5/4	/93 3	/14 1	/55 46	/00 0
7	عدم همکاری مناسب کارکنان واحد مورد رسیدگی	/5 20	/9 45	/5 26	5/9	1/1	/78 3	/87 0	/92 58	/00 0
8	فرهنگ حاکم برواحد مورد رسیدگی	/6 26	/1 28	/2 23	/7 15	6/5	/52 3	/22 1	/27 39	/00 0
9	عدم وصول تأییدیه‌های حسابهای دریافتی با اهمیت وحسابهای بانکی	/2 23	/1 28	/6 27	/7 15	5/4	/48 3	/16 1	/60 40	/00 0

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانگونه که در جدول شماره 1 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 (2009) و دبرا ریبورن (1982)، هماهنگ است.

5-2- 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 رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد، مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور نمونه تحقیق به 3 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 0/206 می باشد، ادعای فوق رد می‌شود.

از دیدگاهی دیگر می‌توان حساب‌رسان را از منظر رشته تحصیلی گروه‌بندی کرد. در این حالت 4 طبقه بندی (حسابداری، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌ها) از نمونه مورد نظر صورت گرفت که تمامی افراد نمونه در 3 گروه حسابداری، مدیریت و اقتصاد قرار گرفتند. میانگین پاسخ‌ها در تعیین اهمیت مشکلات فرآیند حسابرسی، برای 3 گروه حسابداری، مدیریت و اقتصاد به ترتیب 3/91، 4/00 و 4/11 می باشد. علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌ها، طبق آزمون های 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 0/965 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 2 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 0/262 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 4 طبقه تقسیم گردید: بین 5 تا 10 سال، بین 10 تا 15 سال، بین 15 تا 20 سال و بیشتر از 20 سال. همانند نتایج فرضیات قبلی علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین های این 4 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 2- نتایج مربوط به سایر یافته‌های گروه اول تحقیق

سطح معنی‌داری	F	انحراف معیاری	میانگین	تعداد	گروه بندی	فرضیه های تحقیق
0/206	1/245	0/589	3/97	129	لی‌سانس	بین سطح تحصیلات حساب‌رسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حساب‌رسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد.
		0/712	3/81	53	فوق لی‌سانس	
		0/714	3/19	3	دکتری	
0/965	0/545	0/662	3/91	166	حسابداری	بین رشته تحصیلی حساب‌رسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حساب‌رسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
		0/380	4/00	15	مدیریت	
		0/272	4/11	4	اقتصاد	
0/262	1/181	0/597	3/86	20	مدیر ارشد حسابرسی	بین جایگاه سازمانی حساب‌رسان و برداشت آن‌ها

		0/715	3/85	57	مدی‌رفنی حسابرسی	نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد
		0/588	4/01	68	سرپرست حسابرسی	
		0/624	3/88	40	شریک حسابرسی	
0/125	1/367	0/631	3/86	14	بین 5 تا 10 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.
		0/731	3/81	27	بین 10 تا 15 سال	
		0/623	3/87	64	بین 15 تا 20 سال	
		0/618	4/00	80	بی‌شتر از 20 سال	

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

بطور خلاصه می‌توان گفت، هیچ یک از فرضیه‌های تحقیق در سطح اطمینان 99% تأیید نشد. به عبارت دیگر سطح تحمیلات، 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.

3-5 یافته‌های گروه دوم تحقیق

در بخشی دوم این تحقیق ابتدا اهمیت هر یک از مشکلات فرآیند حسابرسی از دیدگاه عوامل صاحبکار بر اساس طیف 5 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: (1) احتمال آزمون برای مشکل فرآیند حسابرسی بیان شده، کوچکتر از ضریب خطا باشد و (2) میانگین آن بزرگتر از میانگین فرضیه باشد.

در تحقیق حاضر ضریب خطا برابر 1 درصد و به عبارت دیگر سطح اطمینان 99 درصد انتخاب شده است. همچنین با توجه به قالب پرسشنامه، که بر اساس طیف 5 گزینه‌ای لیکرت طراحی گردیده است، میانگین برابر با 3 در نظر گرفته می‌شود.

همان‌گونه که در جدول شماره 3 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 به منظور درک فعالیت واحد مورد رسیدگی، مهمترین مشکلی است که حسابرسان در

طی انجام فرآیند حسابرسی با آن مواجه می شوند. تجربه تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود.

جدول 3- نتایج حاصل از رتبه‌بندی مشکلات عوامل صاحبکار در طی انجام فرآیند حسابرسی

رتبه	مشکلات عوامل صاحبکار در طی فرآیند حسابرسی	درصد پاسخ‌ها به هر یک از 5 گزینه طیف لیکرت					میانگین	انحراف معیار	اماره	معمولاً دارای سطح
		1	2	3	4	5				
1	فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی به منظور درک فعالیت واحد مورد بررسی‌دگی	2/9	9/6	7/5	4/34	6/30	80/3	06/1	52/51	00/0
2	عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای از سوی حسابرسان در طی انجام حسابرسی	0/12	9/6	8/25	8/15	8/36	55/3	37/1	32/37	00/0
3	طولانی بودن مدت زمان انجام حسابرسی توسط حسابرسان در واحد مورد بررسی‌دگی	5/3	7/16	8/25	7/29	5/22	47/3	16/1	12/43	00/0
4	برآورده کردن خواسته‌های مختلف حسابرسان در طی انجام حسابرسی	0/10	4/14	0/23	2/29	4/23	41/3	26/1	92/38	00/0
5	مبالغ بالای دستمزد درخواستی از سوی مؤسسات حسابرسی به منظور انجام حسابرسی	2/4	3/16	8/37	4/25	2/18	40/3	03/1	41/47	00/0

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

دومین مشکلی که از نظر عوامل صاحبکار دارای بیشترین میزان اهمیت می‌باشد، عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای از سوی حسابرسان در طی انجام حسابرسی می‌باشد. حسابرس باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای 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 می‌شود، 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 (2009) و دبرا ریبورن (1982) مطابقت دارد.

4-5- 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 4 گروه تقسیم گردید: فوق دیپلم و پایین تر، 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 99 درصد تأیید می‌شود. از دیدگاهی دیگر می‌توان عوامل صاحبکار را از نظر رشته تحصیلی گروه‌بندی کرد. در این حالت 4 طبقه بندی (حسابداری، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌ها) از نمونه مورد نظر صورت گرفت که تمامی افراد نمونه در 3 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 99 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 4 ملاحظه می‌گردد، علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌ها، طبق آزمون‌های آماری این ادعا که بین جایگاه سازمانی عوامل صاحبکار 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 0/350 می‌باشد، رد می‌شود.

جدول 4- نتایج مربوط به سایر یافته‌های گروه دوم تحقیق

سطح معنی-داری	F	انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه بندی	فرضیه‌های تحقیق
0/008	2/187	0/726	3/90	10	فوق دیپلم و پایین‌تر	بین سطح‌تحصیلات عوامل صاحبکار و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد.
		0/673	3/53	174	لیسانس	
		0/501	3/45	24	فوق لیسانس	
		0	2/40	1	دکتری	
0/000	4/269	0/628	3/55	174	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.
		0/745	3/46	29	مدیریت	
		1/205	3/30	6	اقتصاد	
0/350	1/110	0/643	3/59	129	رئیس حسابداری	بین جایگاه سازمانی عوامل صاحبکار و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات صاحبکار
		0/541	3/49	37	مدیر مالی	

	0/798	3/39	43	معاون مالی	حسابرسی در طی فرآیند حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد
--	-------	------	----	------------	---

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

6- بحث و نتیجه‌گیری

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، می‌باشد. اعضای نمونه تحقیق حاضر از جهات مختلفی به عنوان مثال از لحاظ رشته تحصیلی (حسابداری، مدیریت و...)، سطح تحصیلات (فوق دیپلم، لیسانس و...) گروه بندی گردید. این شیوه گروه بندی در تحقیقات مشابه مانند تحقیق مجتهدزاده و آقایی (1381) و پریم الجوشی (2009) نیز مشاهده می‌شود. بنابراین، در این تحقیق علاوه بر بررسی میزان اهمیت هر یک از مسائل 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 به منظور 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 (2009) و دبرا ریبورن (1982) نتایج مشابهی بدست آمد.

علاوه بر رتبه بندی 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 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:

1) از آنجایی که در تحقیق حاضر مسائل و مشکلات مربوطه در فرآیند حسابرسی از با اهمیت‌ترین به کم اهمیت‌ترین رتبه بندی شدند؛ لذا پیشنهاد می‌شود حسابرسان به مسائل و مشکلاتی که در

این تحقیق به‌عنوان مشکلات با اهمیت شناسایی شدند، توجه کافی داشته و در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی مورد توجه قرار دهند.

2) با توجه به اینکه فقدان تجربه کافی حساب‌برسان به‌عنوان مهمترین عامل شناسایی گردید، لذا به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌گردد عملیات حسابرسی توسط حساب‌برسانی 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.

3) 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 حساب‌برسان 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:

1) نارسایی‌های ذاتی مرتبط با روش شناسی تحقیق در زمینه استفاده از پرسشنامه است که در مجموع عامل محدودکننده مهمی در تعمیم‌دهی نتایج تحقیق تلقی می‌گردد.

2) 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.

3) 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

1. 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.

2. 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.

منابع

- آقائي، محمدعلي و عبدالحسين رجبى ، (1376)، *بازار خدمات حسابرسى در ايران* ، رساله كارشناسى ارشد حسابدارى، دانشگاه تربيت مدرس.
- سيرانى، محمد، شكرالله خواجوى و ميثم نوشادى ، (1388)، *تأثير تجربه و پيچيدگى موضوعات حسابرسى بر قضاوت حسابرس* ، بررسى هاى حسابدارى وحسابرسى، مجله دانشكده مديریت دانشگاه تهران، سال شانزدهم، شماره 55، بهار 1388: 35-50.
- غلامزاده، مهدى، (1386)، *چالش‌های حرفه حسابرسى در ايران*، روز نامه سرمايه.
- كرباسى يزدي، حسين ، (1379)، *بررسى موانع و مشكلات عدم توسعه حسابرسى در ايران*، رساله كارشناسى ارشد، دانشگاه آزاد اسلامى ، واحد تهران مركزى.
- كميته تدوين استانداردهاى حسابرسى، *استانداردهاى حسابرسى، انتشارات سازمان حسابرسى، چاپ پنجم، (1385).*
- كميته تدوين استانداردهاى حسابرسى ، (1385)، *استانداردهاى حسابرسى، چاپ هشتم، تهران، سازمان حسابرسى: 156-180.*
- آقائي، پروين و ويدامجتهدزاده، (1381)، *عوامل مؤثر بر كيفيت حسابرسى مستقل از ديدهگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسى، رساله كارشناسى ارشد، دانشگاه الزهراء، دانشكده علوم اجتماعى و اقتصاد.*
- نفيسى، محمد رضا و عباس ارباب سليمانى ، (1372)، *مشكلات حسابرسى واحدهاى تجارى كوچك* ، ترجمه رساله دكترای دبرا ريبورن (1982)، سازمان حسابرسى، نشریه 93.
- 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 .