

## بررسی عوامل موثر بر پذیرش یا رد صاحبکار جدید از دیدگاه حساب‌برسان مستقل

احمد خدای پور<sup>۱</sup>

دانشیار بخش حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

کاظم علی پور سرمست

کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

تاریخ دریافت: ۹۱/۰۹/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۲/۲۰

### چکیده

امروزه صورت‌های مالی حسابرسی شده، وسیله مناسبی برای نقل و انتقال و ابلاغ اطلاعات صحیح و به موقع مالی درباره مؤسسات و شرکت‌ها تلقی می‌شود. در محیطی متأثر از جهانی شدن اقتصاد، شناسایی عوامل اثرگذار بر تصمیم حساب‌برسان در جهت پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی می‌تواند گام موثری در جهت گسترش حرفه حسابرسی در ایران باشد، لذا اقدام به انجام این تحقیق در خصوص عوامل موثر بر پذیرش یا رد صاحبکار جدید از دیدگاه حساب‌برسان مستقل در محیط اقتصادی ایران گردید. بررسی پیشینه پژوهش در این زمینه نشان می‌دهد که مهمترین عاملی که مذاکرات اولیه برای پذیرش صاحبکار حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد سطح تجربه حساب‌برسان است. تجربه، دانش و توانایی مورد قبول از عوامل بسیار با اهمیت تعریف شده است. در این پژوهش به بررسی نظر حساب‌برسان نسبت به اهمیت و رتبه بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی پرداخته شد. جامعه آماری این تحقیق شامل حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند که در جایگاه سازمانی سرپرست و بالاتر از آن قرار دارند. روش‌شناسی تحقیق، توصیفی - پیمایشی بوده و در زمینه جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه کتبی که اعتبار ساختاری و محتوایی آن به تأیید رسیده، استفاده شده است. براساس یافته‌های پژوهش، ترکیب ریسک صاحبکار و اندازه کسب و کار تجاری صاحبکار، از مهمترین عوامل اثرگذار بر تصمیم حساب‌برسان در جهت پذیرش یا رد صاحبکار جدید بوده است.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسان، صاحبکار، تجربه حسابرسی، ریسک صاحبکار.

طبقه بندی موضوعی: M42

<sup>۱</sup> نویسنده مسئول: khodamipour@uk.ac.ir

## ۱. مقدمه

استفاده کنندگان از صورت‌های مالی برای استفاده از اطلاعات مالی نگران اعتبار و کیفیت این اطلاعات می‌باشند و برای کاهش تردید خود به گزارش حسابرس مستقل اتکا می‌نمایند (ابوسعیدی، ۱۳۸۷). بنابراین حسابرس مستقل با شفاف‌سازی اطلاعات مالی، قابلیت اتکا به این اطلاعات را بالا می‌برد. در صورتی که استفاده کنندگان، از اطلاعات مالی حسابرسی نشده برای تصمیم‌گیری استفاده کنند، ممکن است اطلاعات استفاده شده منجر به تصمیم‌گیری نادرست و آن نیز سبب تخصیص غیر بهینه منابع در سطح خرد و کلان گردد. از طرف دیگر برداشت نادرست استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در خصوص نقش حسابرسی ممکن است سبب کم‌شدن اعتماد استفاده‌کننده نسبت به حسابرس شده و بر موثر بودن نقش حسابرس در جامعه تاثیر منفی داشته‌باشد.

بر اساس بیانیه‌های مرتبط با استانداردهای حسابرس<sup>۱</sup> شماره ۲۵ تحت عنوان "ارتباط بین استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و استانداردهای کنترل کیفیت"، مؤسسات حسابرسی باید کنترل‌هایی را برای پذیرش صاحبکار جدید یا ادامه رابطه با صاحبکار موجود، تدوین کنند. حسابرسی حرفه‌ای پر رقابت است و بیشتر مؤسسات حسابرسی، مشتاق یافتن صاحبکاران جدید می‌باشند. اما حاصل کار یک مؤسسه حسابرسی، فراهم‌کننده حسن شهرت برای قابل اعتماد بودن نزد جامعه است. لذا هیچ حسابرسی نمی‌خواهد در کنار صاحبکاری قرار گیرد که به سوء استفاده‌های مدیریتی یا ارائه گزارش‌های گمراه‌کننده مشهور است.

کریگ (۱۹۹۲) در مورد پذیرش صاحبکار حسابرسی چنین استدلال می‌کند که مؤسسات حسابرسی می‌بایست روش‌هایی را بکار گیرند تا به آن‌ها در امر تصمیم‌گیری در مورد پذیرش صاحبکار جدید کمک کند. این روش‌ها باید قادر به اندازه‌گیری ریسک ذاتی و غیرعادی باشند که در مشاغل حسابرسی به صورت بالقوه وجود دارند. تحقیقات نشان می‌دهد که درجه ریسک حسابرسی بر روی رفتار تصمیم‌گیرندگان تاثیر می‌گذارد (والو، ۱۹۹۵) و این موضوع با اهمیت به طور کلی در همه محیط‌های حسابرسی صادق است. (بل و همکاران، ۲۰۰۲)

دومین عاملی که به احتمال زیاد مذاکرات اولیه جهت پذیرش صاحبکار حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد سطح تجربه حسابرسان است. تجربه، دانش و توانایی مورد قبول از عوامل بسیار با اهمیت تعریف شده است (بونر و لويس، ۱۹۹۰). حسابرسان باتجربه به طور

کلی دارای مبانی علمی بالاتر و کامل تر و در تعاملات فی مابین دارای ارزش مضاعف هستند. بررسی پیشینه تحقیق در این زمینه نشان می دهد که تجربه بالای حسابرسان موجب فراهم آمدن شواهدی است که موجب بهبود عملکرد حسابرسان می شود. (تامسون، ۱۹۹۰).

در محیطی متأثر از جهانی شدن اقتصاد، اینکه بصیرتی نسبت به مسائل محیط های گوناگون اقتصادی و به تبع آن محیط حسابرسی داشته باشیم بسیار حائز اهمیت است. تاکنون در ایران تحقیقات معدودی در ارتباط با عوامل مرتبط با پذیرش صاحبکار حسابرسی و اهمیت آن صورت گرفته است. بنابراین، هدف اصلی از این پژوهش، گسترش ادبیات موضوع در خصوص عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی می باشد.

## ۲. عوامل مرتبط با پذیرش صاحبکار حسابرسی

طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۲ تحت عنوان کنترل کیفیت کار حسابرسی (۱۳۸۵) صاحبکاران موجود بطور مستمر و صاحبکاران بالقوه باید پیش از پذیرش، ارزیابی شوند. برای تصمیم گیری درباره پذیرش صاحبکاران جدید یا حفظ ارتباط با صاحبکاران موجود باید مسایل مربوط به استقلال موسسه، توانایی موسسه در ارائه خدمات مناسب به صاحبکاران و درستکاری مدیریت صاحبکاران مزبور، ارزیابی شود.

بر اساس SAS شماره ۲۲ حسابرس مستقل باید از کم و کیف فعالیت های مؤسسه صاحبکار، محیط تجاری و صنعت مربوط شناخت و آگاهی کافی کسب نماید. شناخت حسابرسان از فعالیت صاحبکار باید شامل مسائلی چون ساختار سازمانی، اصول و روش های حسابداری به کار گرفته شده، ساختار سرمایه، شرایط خاص صنعت، ویژگی مربوط به خطوط تولید و شیوه های تولید و توزیع، بازارهای فروش، منابع تأمین مالی، عوامل محیطی جدید و صاحبکار باشد. این امر از طرق مختلف مانند بررسی مسائل جاری، گزارش حسابرسی های دوره های قبل، پرونده های دائمی، مشاهده و اجرای روش های تحلیلی امکان پذیر می باشد. در این قسمت به تبیین و تشریح برخی از عواملی که ممکن است در طی فرایند پذیرش یا رد صاحبکار مورد توجه قرار گیرد، پرداخته شده و شرح مختصری از هر عامل بیان خواهد شد.

### ۲-۱. اندازه کسب و کار تجاری صاحبکار

تفاوت در اندازه و نوع فعالیت واحد تجاری، موجب تفاوت هایی در روش ها و نحوه عمل های خاص، و نه استانداردهای بکاررفته می شود (نفیسی و دیگران، ۱۳۷۲). بنابراین لازم

است که آثار احتمالی تفاوت‌های واحدهای مورد رسیدگی بر نوع و دامنه روش‌های رسیدگی مورد توجه بیشتری قرار گیرد. در واحدهای تجاری کوچک و بزرگ، زمان‌بندی اعمال روش‌های رسیدگی نیز ممکن است متفاوت باشد. تقسیم وظایف حسابداری به طور نامناسب و ناکافی در واحدهای تجاری کوچک موجب می‌شود که در مقایسه با واحدهای بزرگ، آزمون‌های پایان سال بیشتری در آن‌ها بعمل آید، زیرا واحدهای بزرگ در نتیجه تقسیم وظایف و کنترل‌های داخلی بهتر، می‌توانند آزمون‌های میان دوره‌ای بیشتری انجام دهند.

## ۲-۲. نوع محصول تولیدی صاحبکار

طبق استاندارد شماره ۳۱ حسابرسی ایران (۱۳۸۵)، ویژگی‌هایی که به هنگام پذیرش صاحبکار در مورد نوع محصول تولیدی صاحبکار می‌بایست مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر است:

انواع محصولات یا خدمات و بازارهای آنها شامل:

صاحبکار یا قراردادهای عمده، شرایط پرداخت، حاشیه سود، سهم بازار، رقبای صادرات، سیاست‌های تعیین قیمت‌های فروش، شهرت محصولات، تضمین‌های پس از فروش، حجم سفارش‌های فروش، روند‌ها، استراتژی و هدف‌های بازار یا بی، مراحل تولید و... .  
انجام عملیات (برای مثال، مراحل و شیوه‌های تولید، قسمت‌های تجاری، توزیع محصولات و خدمات، جزییات کاهش یا افزایش عملیات).

## ۲-۳. ماهیت و ترکیب دارائی‌های اصلی صاحبکار

ماهیت واحد مورد رسیدگی به عملیات، مالکیت و چگونگی اداره، انواع سرمایه‌گذاری‌ها و برنامه‌های آتی برای سرمایه‌گذاری، ساختار و چگونگی تامین مالی آن مربوط می‌شود. شناخت ماهیت واحد مورد رسیدگی، حسابرس را به شناخت گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشا مورد انتظار در صورت‌های مالی آن قادر می‌سازد. نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است مورد توجه قرار دهد شامل ماهیت منابع درآمد؛ برای مثال، تولید، عمده فروشی، بانکداری، بیمه‌گری یا ارائه سایر خدمات مالی، واردات یا صادرات، ارائه خدمات عمومی (آب، برق، گاز، تلفن و غیره)، حمل و نقل و تأمین محصولات و خدمات فناوری می‌باشد.

## ۲-۴. ماهیت و ترکیب منابع مالی صاحبکار (نحوه تامین مالی واحد

### مورد رسیدگی)

زمانی که وضعیت مالی صاحبکار ضعیف است یا نیاز مبرم به سرمایه دارد، انگیزه مدیران برای بیش از واقع نشان دادن نتایج عملیات، افزایش می‌یابد. بنابراین، حسابرسان برای تعیین مخاطرات مربوط به داشتن رابطه با یک صاحبکار جدید باید توان مالی و میزان اعتبار آن را مورد توجه قرار دهند. هرگاه صاحبکاری ورشکست می‌شود، حسابرسان نیز اغلب به عنوان متهم، درگیر مسائل دادگاهی پر هزینه و طولانی می‌شوند. لذا صاحبکاران موجود باید به طور مستمر و صاحبکاران بالقوه باید پیش از پذیرش، ارزیابی شوند. برطبق استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای (۱۳۸۲) نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرسان ممکن است مورد توجه قرار دهند به شرح ذیل است:

- ساختار گروه - واحد تجاری فرعی و وابسته عمده، شامل ساختار تلفیق شده و تلفیق نشده.
- ساختار بدهی شامل تعهدات، محدودیت‌ها، تضمین‌ها و ترتیب‌های تأمین مالی خارج از ترانزنامه.
- اجاره اموال، ماشین‌آلات یا تجهیزات برای استفاده در فعالیت تجاری.
- مالکین ذینفع (محلی، خارجی، میزان شهرت و تجربه تجاری).
- استفاده از ابزارهای مالی مشتقه

## ۲-۵. ترکیب ریسک صاحبکار

تحقیقات موجود نشان می‌دهند که حسابرسان در زمینه تصمیمات پذیرش صاحبکار با سه نوع ریسک مواجه هستند؛ ریسک کسب و کار صاحبکار<sup>۲</sup>، ریسک حسابرسی<sup>۳</sup>، و ریسک کسب و کار حسابرس<sup>۴</sup> (عرب احمدی، ۱۳۸۹). ریسک کسب و کار صاحبکار را می‌توان به عنوان ریسک ناشی از وخیم‌تر شدن شرایط اقتصادی نامساعد یک صاحبکار در کوتاه‌مدت یا بلندمدت بیان کرد که معیارهای آن شامل سودآوری، وضعیت تجاری (در بازار و نسبت به رقبا)، توانایی مالی، قدرت نقدینگی و غیره است.

با توجه به اهمیت حسابرسی، توجه به ریسک‌های حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. یکی از این ریسک‌ها، پیشرفت فناوری اطلاعات و به‌ویژه تجارت الکترونیک است (ودیدی، ۱۳۸۳). فناوری اطلاعات، منابع اطلاعاتی گوناگونی در اختیار کاربران قرار می‌دهد که بر اساس آن

نیاز به صورت‌های مالی سنتی و در نتیجه کفایت حسابرسی سنتی کاهش می‌یابد. در نتیجه فناوری اطلاعات، نحوه تهیه، حسابرسی و استفاده از صورت‌های مالی تغییر می‌کند. این تغییرات ریسک‌های جدیدی را متوجه حسابرسی می‌کند. همچنین ریسک در همه شرکت‌هایی که مبالغ استقراض قابل ملاحظه‌ای دارند، افزایش یافته است (مکارم، ۱۳۸۷، ۹۱). هم‌زمان با افزایش نرخ‌های بهره، اگر این واحدهای تجاری نتوانند از عهده باز پرداخت وام‌های خود برآیند، در معرض ورشکستگی قرار می‌گیرند. موسسات حسابرسی باید دقت مضاعفی در بازنگری بدهی‌های این شرکت‌ها داشته باشند، تا اطمینان یابند که در معرض ریسکی قابل ملاحظه قرار ندارند. تحقیقات نشان می‌دهد که درجه ریسک حسابرسی بر روی رفتار تصمیم‌گیرندگان تاثیر می‌گذارد (والو، ۱۹۹۵) و این موضوع با اهمیت به طور کلی در همه محیط‌های حسابرسی صادق است (بل و همکاران، ۲۰۰۲).

## ۲-۶. نوع صنعت صاحبکار

بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دان و همکاران، ۲۰۰۰). وجود صاحبکاران متعدد، تعدد صنعت، مهارت در صنعت خاص، کیفیت گزارش‌های حسابرسی را بنا به دلایل مختلفی تحت تاثیر قرار می‌دهد. موسسات حسابرسی دارای صاحبکاران گوناگون در یک صنعت خاص مخاطرات تجاری و عملیاتی آن صنعت را به خوبی درک می‌کنند. برعکس، موسسات حسابرسی که صاحبکاران متعدد در یک صنعت نداشته باشند، احتمالاً درک عمیق و جامعی از مخاطرات ذاتی آن صنعت نخواهند داشت. هوگان و جتر (۱۹۹۷) معتقدند که پیچیده شدن صنایع نیازمند افزایش تخصص است و وجود تخصص موجب ارائه خدمات با کیفیت بالاتر می‌گردد. لذا حسابرسانی که در زمینه صنایع معین به کار می‌پردازند، حسابرسی را با کیفیت بالاتر انجام می‌دهند.

## ۲-۷. ترکیب صاحبان سهام صاحبکار

- حسابرسان باید درباره سوابق صاحبکار آتی، شامل: مشخصات و حسن شهرت مدیران، مسئولین و سهامداران عمده قبل از پذیرش یک کار تحقیق نمایند. طبق استاندارد شماره ۳۱ حسابرسی ایران (۱۳۸۵)، ویژگی‌هایی که به هنگام پذیرش صاحبکار در مورد ترکیب صاحبان سهام صاحبکار می‌بایست مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر است:
- ساختار واحد مورد رسیدگی: خاص، عام، تعاونی یا دولتی (شامل هرگونه تغییری که اخیراً رخ داده یا قرار است رخ دهد)
  - مالکان تاثیرگذار و اشخاص وابسته واحد مورد رسیدگی (داخلی، خارجی، حسن شهرت و تجارب تجاری آنان)
  - ساختار سرمایه (شامل هرگونه تغییری که اخیراً رخ داده یا قرار است رخ دهد)
  - تحصیل، ادغام یا واگذاری فعالیت‌های تجاری (برنامه‌ریزی یا اجرا شده در گذشته نزدیک)

## ۳. پیشینه تحقیق

رجبی (۱۳۷۶) در تحقیق خود به بررسی بازار خدمات حسابرسی در ایران پرداخت. روش تحقیق بر اساس مدل رگرسیون حق‌الزحمه حسابرسی مشابه مطالعات قبلی می‌باشد. نتایج تحلیل‌های مدل رگرسیونی دلالت بر تاثیر با اهمیت اندازه واحد مورد رسیدگی (اندازه کل دارایی‌ها یا میزان فروش) و نسبت اهرم مالی (نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام یا نسبت بدهی) و اندازه موسسه حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد. بعلاوه نتایج، تمرکز بخش دولتی (سازمان حسابرسی) بر بازار و دریافت حق‌الزحمه ترجیحی را تأیید کرده است. محرمی (۱۳۷۸) در تحقیق خود به بررسی اهمیت ویژگی‌های موسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس توسط شرکت‌ها و انگیزه‌های تغییر حسابرس در میان شرکت‌های ایرانی پرداخت. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیات نشان‌دهنده این مساله بود که ویژگی‌های ذیل به ترتیب مهمترین ویژگی به شمار رفته‌اند: کیفیت حسابرسی - درستکاری موسسه - شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی - تحویل به موقع گزارش و این در حالی است که (آشنایی کامل حسابرس با صنعت مشتری) و (حسابرس شرکت‌های فعال در صنعت مشابه بود) علی‌رغم آنکه از نظر پاسخ دهندگان ویژگی‌های مهمی ارزیابی گردیده‌اند و لیکن کم اهمیت‌تر از سایر ویژگی‌های مطرح شده در بخش اول محسوب گشته‌اند.

کومونال، سکتون و گارا (۲۰۰۲)، مدلی ارائه کردند که به حسابرسان در جهت درک مراحل انجام بررسی جهت پذیرش صاحبکار و سایر فاکتورهایی که بر اعتبار آن‌ها تاثیر می‌گذارد، کمک کند. این مدل جهت شفافیت در فرآیند بررسی صاحبکار و در نتیجه کمک به حسابرسان در زمینه ارزیابی شواهد بدست آمده، می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. بنیتو آرونادا (۲۰۰۴) نشان دادند که حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی یک صنعت خاص به دو دلیل عمده کیفیت حسابرسی بالاتری دارند. آشنایی بیشتر با مسایل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنایع به دلایل اجرای مداوم حسابرسی آن، وجود انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه از صنایع خاص.

آوادلا (۲۰۰۷) اندازه، ماهیت و نتایج تعاملات مشترک میان حسابرسان و مدیران شرکت‌های مورد رسیدگی را در طی فرایند حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج بدست آمده نشان داد که بررسی اولیه صاحبکار از سوی حسابرسان نه تنها برای شناسایی و ارزیابی اولیه لازم است، بلکه برای مناقشات پیچیده در طی فرایند حسابرسی نیز دارای اهمیت است. الجوشی و همکاران (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 دیدگاه موسسات حسابرسی پرداختند. براساس نتایج بدست آمده، حسابرسان اظهار کردند که ترکیب ریسک صاحبکار مهمترین عامل اثرگذار بر تصمیم حسابرسان در جهت پذیرش یا رد صاحبکار جدید می‌باشد.

تروتمن و همکاران (۲۰۰۹)، به بررسی استراتژی مذاکرات اولیه حسابرسان جهت پذیرش مشتریان جدید پرداختند که براساس یافته آنان انتخاب استراتژی مذاکره می‌تواند بر روی طول دوره مذاکره، توافقات طرفین، روابط فی‌مابین و همچنین چارچوب مذاکرات آتی اثرگذار باشد. هوانگ (۲۰۱۰) در تحقیق خود به دنبال پاسخ به دو سوال زیر بود: اول اینکه آیا محیط دعاوی حقوقی بر روی تصمیم حسابرسان مبنی بر پذیرش گزارش متحورانه صاحبکار تاثیر می‌گذارد و دوم اینکه آیا محیط دعاوی حقوقی، ریسک کسب و کار صاحبکار و فشار ناشی از حفظ صاحبکار بر تصمیم حسابرسان مبنی بر حفظ روابط بلندمدت با صاحبکار اثر می‌گذارد. یافته‌های تحقیق نشان دهنده تاثیر بااهمیت محیط دادخواهی بر روی تصمیم حسابرسان است. همچنین اثر عوامل سه گانه بر روی نظر حسابرسان در تعاملات فی مابین نیز تایید شده است.



#### ۴. فرضیه‌های تحقیق

- (۱) بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
- (۲) بین سطح تحصیلات حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
- (۳) بین رشته تحصیلی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به ورتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
- (۴) بین جایگاه سازمانی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.
- (۵) بین تجربه کاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.

#### ۵. روش تحقیق

##### ۵-۱. روش و ابزار گردآوری اطلاعات

تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی از نوع کاربردی در حوزه تحقیق‌های حسابرسی می‌باشد. ابتدا جهت تبیین موضوعی تحقیق، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری اطلاعات از کتب، مجلات و فصلنامه‌های علمی مبادرت شد. پرسشنامه‌ای در دو بخش برای گروه آزمودنی طراحی گردید، که در بخش اول سئوالات عمومی و در بخش دوم سئوالات تخصصی پرسیده شد. در این تحقیق برای بالا بردن اعتبار و روائی محتوایی تحقیق، از قضاوت افراد متخصص استفاده شده است. یکی 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 ۷ سوال 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 می‌دهد پرسشنامه از پایایی بسیار خوبی برخوردار می‌باشد. برای محاسبات آماری پرسشنامه از نرم‌افزار آماری Spss بهره گرفته شده است.

از پاسخ‌دهندگان خواسته شد که براساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (نمرات طیف از یک یعنی بسیار کم‌اهمیت، تا پنج یعنی بسیار بااهمیت مرتب شده‌اند)، میزان اهمیت هر یک از

عوامل مطروحه در سوالات 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 واریانس<sup>۵</sup> استفاده شده است.

## ۲-۵. جامعه آماری، نحوه انتخاب نمونه و حجم نمونه

جامعه آماری این تحقیق شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند که در جایگاه سازمانی سرپرست و بالاتر از آن قرار دارند. در زمان انجام تحقیق حاضر (۱۳۸۹) تعداد ۲۳۱ موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران وجود دارد (حسابدار رسمی، ۱۳۸۹). تعداد ۷۶۸ نفر از افراد حسابدار رسمی در این موسسات مشغول به فعالیت می‌باشند. همچنین تعداد ۲۵۴ نفر در سازمان حسابرسی، تعداد ۱۸۲ نفر تحت عنوان شاغلین انفرادی عضو، تعداد ۹۳ نفر تحت عنوان شاغل در موسسات عضو و ۴۷۱ نفر به عنوان افراد غیر شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مشغول فعالیت می‌باشند. با توجه به موارد ذکر شده تعداد حسابرسانی که در جامعه مورد نظر این تحقیق قرار گرفتند ۱۷۶۸ نفر می‌باشند. برای انتخاب نمونه، از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۲۳۲ حسابرس محاسبه شد.

در جهت حذف تعدیلات وارده بر واریانس ناشی از انتخاب بیشینه و کمینه طیف لیکرت، تعداد ۳۵۰ پرسشنامه بین اعضای گروه تحقیق به صورت حضوری توزیع شد که ۱۸۵ پرسشنامه جمع‌آوری شد. در این تحقیق برای بررسی نرمالینه بودن داده‌ها از آزمون<sup>۶</sup> k-s استفاده شد که ضریب بدست آمده معادل ۰.۱۲۷ می‌باشد که نشان‌دهنده نرمال بودن داده‌ها می‌باشد.

## ۶. یافته‌های پژوهش

### ۶-۱. یافته‌های اصلی تحقیق

در این تحقیق ابتدا اهمیت هر یک از عوامل مرتبط با پذیرش صاحبکار حسابرسی از دیدگاه حسابرسان بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت مورد ارزیابی قرار گرفت، سپس بطور

نزولی از بیشترین میانگین به کمترین میانگین، رتبه‌بندی شدند. جهت نتیجه‌گیری از تجزیه و تحلیل‌های آماری، فرضیه‌های آماری زیر برای هر یک از عوامل بکار گرفته شد:

$$\begin{cases} H_0: \bar{\mu} \leq 3 \\ H_1: \bar{\mu} > 3 \end{cases}$$

فرضیه  $H_0$ : بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

فرضیه  $H_1$ : بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار 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 عامل مرتبط با پذیرش صاحبکار حسابرسی، 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 نگاره شماره ۱ ملاحظه می‌گردد، تمامی عواملی که از پرسش‌شوندگان پرسیده شده بود، به جز عوامل مرتبط با نوع محصول تولیدی صاحبکار و ماهیت و ترکیب دارایی‌های اصلی صاحبکار، با توجه به آزمون آماری T و میانگین آنان مورد تأیید قرار گرفتند.

همچنین از بین عوامل مطرح شده، ترکیب ریسک صاحبکار مهمترین عاملی است که حسابرسان هنگام پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی مورد توجه قرار می‌دهند. اندازه کسب و کار تجاری صاحبکار، دومین عاملی است که بیشترین میزان اهمیت را برای حسابرسان هنگام پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی دارا می‌باشد. بنابراین فرضیه  $H_1$  برای اکثریت عوامل مطرح شده تأیید می‌شود، یعنی بین نظر حسابرسان نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. این نتیجه با یافته تحقیق الجوشی و همکاران (۲۰۰۹) هماهنگ است.

نگاره (۱): نتایج حاصل از رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار

حسابرسی

رتبه	نظر حسابرسان نسبت به عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی	درصد پاسخ‌ها به هر یک از ۵ گزینه طیف لیکرت									
		۱		۲		۳		۴		۵	
		مقدار	درصد	مقدار	درصد	مقدار	درصد	مقدار	درصد	مقدار	درصد
۱	ترکیب ریسک صاحبکار	۱۵	۵/۶	۱۲	۶/۲۸	۵۳	۱/۲۱	۳۹	۷/۳۵	۶۶	۷/۳۵
۲	اندازه کسب و کار تجاری صاحبکار	۲۷	۱۰/۸	۲۰	۲۲/۲	۴۳	۲۲/۲	۴۱	۲۹/۲	۵۴	۲۹/۲
۳	ماهیت و ترکیب منابع مالی صاحبکار (نوع، تامین مالی صاحبکار)	۲۶	۲/۹	۱۷	۹/۳۴	۴۶	۰/۳۳	۶۱	۹/۱۷	۳۵	۹/۱۷
۴	ترکیب صاحبان سهام صاحبکار	۳۳	۴/۱۱	۲۱	۷/۲۹	۵۵	۲/۲۲	۴۱	۹/۱۸	۳۵	۹/۱۸
۵	نوع صنعت صاحبکار	۳۴	۱/۱۴	۲۶	۲/۲۲	۴۱	۸/۳۰	۵۷	۶/۱۴	۳۷	۶/۱۴
۶	نوع محصول تولیدی صاحبکار	۴۴	۱۴/۶	۲۷	۲۲/۷	۴۲	۲۳/۲	۴۳	۱۵/۷	۲۹	۱۵/۷
۷	ماهیت و ترکیب دارایی‌های اصلی صاحبکار	۳۹	۷/۱۵	۲۹	۲/۲۹	۵۴	۳/۲۴	۴۵	۷/۹	۱۸	۷/۹
	میانگین	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹	۳/۶۹
	انحراف معیار	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴	۱/۲۴
	آماره	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰	۴۰/۴۰
	سطح معنی‌داری	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	H <sub>1</sub>	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید

۲-۶. سایر یافته‌های تحقیق

در این تحقیق، علاوه بر رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی، به بررسی تاثیر رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، جایگاه سازمانی و تجربه کاری در تعیین میزان

اهمیت هر یک از عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی از دیدگاه حسابسان 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 حسابسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد، مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور نمونه تحقیق به ۳ گروه تقسیم گردید: کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری. علی‌رغم اینکه بین میانگین‌های این گروه‌ها تفاوت وجود دارد، اما به دلیل اینکه سطح معنی‌داری برابر با ۰/۰۶۸ می‌باشد، ادعای فوق رد می‌شود.

از دیدگاهی دیگر می‌توان حسابسان 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 عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی، برای ۳ گروه حسابداری، مدیریت و اقتصاد به ترتیب ۳/۲۳، ۲/۸۲ و ۳/۷۹ می‌باشد. علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌ها، طبق آزمون‌های آماری این ادعا که بین رشته تحصیلی حسابسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد، به دلیل اینکه سطح معنی‌داری برابر با ۰/۷۵۸ می‌باشد، رد می‌شود.

همچنین حسابسان 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 نگاره (۲) ملاحظه می‌گردد، علی‌رغم وجود تفاوت در میانگین‌ها، طبق آزمون‌های آماری این ادعا که بین جایگاه سازمانی حسابسان و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی ارتباطی معنی‌دار وجود دارد، به دلیل اینکه سطح معنی‌داری برابر با ۰/۰۶۰ می‌باشد، رد می‌شود.

## نگاره (۲): نتایج مربوط به سایر یافته‌های تحقیق

نتیجه	سطح معنی‌داری	F	انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه بندی	فرضیه‌های تحقیق
رد	۰/۶۸ .۰	۱/۵۲	۰/۸۱	۳/۲۲	۱۲۹	کارشناسی	بین سطح تحصیلات حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابداری معنادار وجود دارد.
			۱/۰۳	۳/۲۲	۵۳	کارشناسی ارشد	
			۰/۸۱	۲/۲۴	۳	دکتری	
رد	۷۵۸ .۰	۰/۷۸	۰/۸۸	۳/۲۳	۱۶۶	حسابداری	بین رشته تحصیلی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابداری معنی‌دار وجود دارد.
			۰/۹۲	۲/۸۲	۱۵	مدیریت	
			۰/۴۱	۳/۷۹	۴	اقتصاد	
			-	-	۰	سایر رشته‌ها	
رد	۰/۶۰ .۰	۱/۵۵	۰/۸۴	۲/۹۳	۲۰	مدیر ارشد حسابداری	بین جایگاه سازمانی حسابرسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابداری معنی‌دار وجود دارد.
			۰/۹۵	۳/۲۳	۵۷	مدیرفنی حسابداری	
			۰/۸۱	۳/۲۹	۶۸	سرپرست حسابداری	
			۰/۹۲	۲/۱۸	۴۰	شریک حسابداری	
رد	۰/۱۳ .۰	۱/۸۶	۰/۶۱	۲/۹۹	۱۴	بین ۵ تا ۱۰ سال	بین تجربه کاری حسابرسان در حرفه حسابداری و برداشت آنها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابداری معنی‌دار وجود دارد.
			۰/۷۴	۳/۱۵	۲۷	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	
			۰/۸۷	۳/۲۲	۶۴	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	
			۰/۹۸	۳/۲۵	۸۰	بیشتر از ۲۰ سال	

فرضیه آخر در پی پاسخ به این سؤال که آیا بین تجربه کاری حسابرسان در حرفه حسابداری و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابداری ارتباطی معنی‌دار وجود دارد. جهت پاسخ به این سؤال، گروه نمونه به ۴ طبقه تقسیم گردید:

بین ۵ تا ۱۰ سال، بین ۱۰ تا ۱۵ 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 حساب‌برسان و برداشت آن‌ها نسبت به اهمیت و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حساب‌برسی وجود ندارد.

بطور خلاصه می‌توان گفت، هیچ‌یک از فرضیه‌های تحقیق در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید نشد. به عبارت دیگر سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، جایگاه سازمانی و تجربه حساب‌برسی، بر روی نظر حساب‌برسان در تعیین میزان اهمیت و رتبه‌بندی مشکلات حساب‌برسان در طی فرایند حساب‌برسی، تأثیر چندانی ندارند.

## ۷. بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی از این پژوهش، گسترش ادبیات موضوع در خصوص عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حساب‌برسی می‌باشد. اعضای نمونه تحقیق حاضر از جهات مختلفی؛ بعنوان مثال از لحاظ رشته تحصیلی (حسابداری، مدیریت و...)، سطح تحصیلات (فوق دیپلم، لیسانس و...) گروه‌بندی گردید. این شیوه گروه‌بندی در تحقیقات مشابه مانند تحقیق پریم الجوشی (۲۰۰۹) نیز مشاهده می‌شود. بنابراین، در این تحقیق علاوه بر بررسی میزان اهمیت هر یک از عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حساب‌برسی، تأثیر رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، جایگاه سازمانی و تجربه کاری در تعیین میزان اهمیت هر یک از این عوامل نیز بررسی گردید.

تمامی عواملی که از پرسش‌شوندگان پرسیده شده بود، به جز عوامل مرتبط با نوع محصول تولیدی صاحبکار و ماهیت و ترکیب دارایی‌های اصلی صاحبکار، با توجه به آزمون آماری T و میانگین آنان مورد تأیید قرار گرفتند. همچنین از بین عوامل مطرح شده، ترکیب ریسک صاحبکار مهمترین عاملی است که حساب‌برسان هنگام پذیرش یا رد صاحبکار حساب‌برسی مورد توجه قرار می‌دهند. اندازه کسب و کار تجاری صاحبکار، دومین عاملی است که بیشترین میزان اهمیت را برای حساب‌برسان هنگام پذیرش یا رد صاحبکار حساب‌برسی دارا می‌باشد. در تحقیقات قبلی نیز مانند تحقیق الجوشی و همکاران (۲۰۰۹) نتایج مشابهی بدست آمد.

علاوه بر عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حساب‌برسی، به بررسی تأثیر سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، جایگاه سازمانی و تجربه کاری در تعیین میزان اهمیت هر یک از عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حساب‌برسی نیز پرداخته شد. نتایج این تحقیق، بیانگر این

است که سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، جایگاه سازمانی و تجربه کاری، در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر روی نظر حسابرسان در تعیین میزان اهمیت هر یک از مشکلات فرایند حسابرسی، تاثیر چندانی ندارند. اگرچه میزان تجربه کاری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و همچنین سطح تحصیلات و جایگاه سازمانی افراد در سطح اطمینان ۹۰ درصد موجب ایجاد تفاوت معناداری در رتبه بندی و اهمیت عوامل مرتبط با پذیرش یارد صاحبکار حسابرسی می گردد.

### ۸. محدودیت های تحقیق

مهمترین محدودیت های این تحقیق عبارتند از:

- ۱) نارسایی های ذاتی مرتبط با روش شناسی تحقیق در زمینه استفاده از پرسشنامه که در مجموع عامل محدود کننده مهمی در تعمیم دهی نتایج تحقیق تلقی می گردد.
- ۲) پرسشنامه متکی به حافظه افراد پاسخ دهنده است و فقط آنچه را که وی گزارش می دهد می توان مورد بررسی قرار داد. در حالیکه آنچه را که پاسخ دهنده در عمل انجام می دهد ممکن است متفاوت با مواردی باشد که ذکر می کند.
- ۳) روش تحقیق در قالب پرسشنامه ای انجام گرفته که برای مدیران و معاونین سطوح عالی سازمان توزیع گردیده است. بنابراین، داده های حاصله در این تحقیق صرفا بازتاب نظرات و برداشت های افراد مذکور می باشد. لذا، نتایج این تحقیق بایستی با ملاحظه این محدودیت، تفسیر و تعمیم گردد.

### ۹. پیشنهادهایی برای انجام تحقیقات آتی:

- ۱) با توجه به اینکه تحقیقات مشابهی در این رابطه در سایر کشورها صورت گرفته است، انجام مقایسه ای تطبیقی بین کشورهای مختلف در رابطه با این عوامل و میزان اهمیت آنها در هر یک از کشورها می تواند در قالب تحقیقات آتی مورد توجه قرار گیرد.
- ۲) با توجه به اینکه در تحقیق حاضر، عوامل مرتبط با پذیرش یا رد صاحبکار حسابرسی مورد بررسی و بر اساس میزان اهمیت شان رتبه بندی شدند، توصیه می شود در تحقیقات آتی مدل هایی پیشرفته جهت بکارگیری این معیارها در امر پذیرش یا رد صاحبکار جدید



توسط حسابرسان، با استفاده از رگرسیون، شبکه‌های عصبی و منطق فازی ارائه و مورد آزمون قرار گیرد.

### پی نوشت ها

- |                                     |                          |
|-------------------------------------|--------------------------|
| ۱- Statements on Auditing Standards | ۴- Auditor Business Risk |
| ۲- Client Business Risk             | ۵- ANOVA                 |
| ۳- Audit Risk                       | ۶- Kolmogorov-Smirnov    |

### منابع

- آقائی، محمدعلی و رجبی، عبدالحسین (۱۳۷۶) "بازار خدمات حسابرسی در ایران" رساله کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
- پورحیدری، امید و ابوسعیدی، مینا (۱۳۸۷) "تفاوت برداشت سرمایه‌گذاران و حسابرسان مستقل از نقش حسابرسی مستقل در شفاف سازی اطلاعات مالی" رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- عرب احمدی، علی اصغر "تصمیم پذیرش صاحبکار" روزنامه دنیای اقتصاد، ۱۳۸۹/۰۷/۱۰.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ پنجم، (۱۳۸۵).
- کمیته فنی، آیین رفتار حرفه ای، تهران، سازمان حسابرسی، چاپ سوم، ۱۳۸۲.
- مکارم، ناصر "بحران اعتباری، ریشه‌های بحران و آثار آن بر حسابداری" حسابرس ۴۲، پاییز ۱۳۸۷، ص ۹۱.
- نفیسی، محمد رضا و ارباب سلیمانی، عباس "مشکلات حسابرسی واحدهای تجاری کوچک" ترجمه رساله دکترای دبرا ریورن (۱۹۸۲)، سازمان حسابرسی، نشریه ۹۳، بهمن ۱۳۷۲.
- نوروش، ایرج و محرمی، بهرام (۱۳۷۸) "اهمیت ویژگی‌های موسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس توسعه شرکتها و انگیزه‌های تغییر حسابرس در میان شرکتهای ایرانی" رساله کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی.

ودیعی، محمد حسین " حسابرسی در عصر تجارت الکترونیک " حسابرس شماره ۴۱، تابستان ۱۳۸۷، ص ۱۱.

یعقوب نژاد، احمد و امیری، محمد (۱۳۸۷) " بررسی عوامل موثر بر کیفیت گزارشهای حسابرسی و تاثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام " پژوهشنامه حسابداری و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

AICPA Professional Standards, Au Section 161, SAS No. 25.

AICPA Professional Standards, Au Section 311, SAS No. 22.

Al joshi,p, al ajmi,j , bremser,w. (2009) . A study of auditor–client relationships and problems in the Bahraini audit environment. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 25 266–277.

Awadallah, E. (2007) . Explicating the interactions between the auditor and client management during the audit process: Implications for corporate governance. *International Review of Business Research Papers*, 3 (4) , 23–30.

Bell, T. , Peecher,M. , & Solomon, I. (2002) . The strategic-systems approach to auditing. In T. Bell & I. Solomon (Eds.) , *Cases in Strategic-Systems Auditing* (pp. 1–34) . KPMG, LLP.

Benito Arunanda (2004) "Audit Failure and the Crises of Auditing". *European Business Organization Law Review*. (5) .pp. 634-643.

Bonner, S. , & Lewis, B. (1990) . Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, 28 (Supplement) , 1–20.

Chris E. Hogan and Debra C. Jeter , “ Industry Specialization by Auditors “ , *Auditing : A Journal of Practice & Theory* , Vol. 18, No. 1, (Spring 1999) , pp. 1– 16.

Communal, C. L. , Sexton, T. R. , &Gera, S. C. (2003) . The auditors' client inquiry process. *Managerial Auditing Journal*, 18 (2) , 128–133.

Craig, T. R. (1992) . Should the client be accepted? *The CPA Journal*, 63 (11) , 64–66. CRF. (1999) . Understanding the auditor's report, Credit Research Foundation, USA. Accessed November 12, 2008.

Hogan, C. E (1997) "Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a self - Selection Analysis" , *The Accounting Review*. Vol. 72 , No. 1 , pp. 67-86.

K. A. Dunn, B. W. Mayhew, and S. G. Morsfield , " Auditor Industry Specialization and Client Disclosure Quality " , *Working Paper* , *Baruch College and University of Wisconsin* (2000) .

- Nen-Chen Richard Hwang, C. Janie Chang) 2010) . ” Litigation environment and auditors’ decisions to accept clients’ aggressive reporting” *J. Account. Public Policy* 29 (2010) 281–295.
- Thompson, L. (1990) . An examination of naïve and experienced negotiators. *Journal of Personality and Social Psychology*, 59 (1) , 82–90.
- Thompson, L. (1990) . The influence of experience on negotiation performance. *Journal of Experimental Social Psychology*, 26, 528–544.
- Trotman, K. , Wright, A. , & Wright, S. (2009) . An Examination of the effects of auditor rank on negotiation planning judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (1) , 191–203.
- Walo, J. C. (1995) . The effects of auditor's business risk on audit scope. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 14 (1) , 115–124.