

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر در رابطه حسابرس با صاحبکار

ابوالفضل راد سعید^۱، نگار خسروی پور^{۲*}، علی اسماعیل زاده مقری^۳

^۱ دانشجوی دکتری دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
^۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
^۳ دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

چکیده

هدف پژوهش حاضر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر در رابطه حسابرس با صاحبکار می‌باشد. در این راستا، به منظور استخراج عوامل مؤثر، از رویکرد داده بنیاد استفاده شد. همچنین، با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط به رابطه بین حسابرس و صاحبکار در ایران، از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان نیز استفاده شد تا نقاط ضعف مبانی نظری موجود پوشش داده شود و عوامل شناسایی شده به مرحله اقتناع برسند. نتایج حاصل از رویکرد داده بنیاد نشان داد که الگوی پژوهش مبنی بر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر در رابطه حسابرس با صاحبکار را می‌توان در ۶ مقوله محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدها طبقه‌بندی نمود. نتایج آزمون فریدمن حاکی از آن بود که متغیرهای ۱. به موقع بودن ارائه اطلاعات توسط مدیران شرکت به حسابرسان؛ ۲. آشنایی حسابرسان با نرم‌افزارهای مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی؛ ۳. حسابرسی داخلی؛ ۴. سابقه فعالیت حسابرسان؛ ۵. کاهش اضطراب کارکنان حسابرسی به ترتیب از اولویت بیشتری به عنوان عوامل مؤثر بر رابطه بین حسابرسان با صاحبکاران برخوردارند. همچنین، مشخص شد که متغیرهای ۱. دوره تصدی حسابرسان؛ ۲. اندازه شرکت صاحبکار؛ ۳. وجود تعداد بیشتر مدیران غیرموظف در ساختار هیئت مدیره شرکت‌ها؛ ۴. چرخش اجباری حسابرسان؛ ۵. آشنایی اعضای تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای به‌روز و مورد استفاده از اهمیت کمتری از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برخوردار بوده‌اند.

واژه‌های کلیدی: حسابرس، صاحبکار، رابطه بین حسابرس و صاحبکار، رویکرد داده بنیاد

۱- مقدمه

مقررات حسابداری مبتنی بر این فرض استوار است که صاحبکاران به درخواست حسابرسان برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی پاسخ داده و همکاری می‌کنند. از طرف دیگر، با توجه به افزایش پیچیدگی و اندازه سازمان‌های تجاری و گسترش دامنه فعالیت‌های آنان، حسابرسان مستقل به عنوان سازوکاری در جهت اطمینان‌بخشی نسبت به صحت اطلاعاتی که توسط شرکت به منظور کمک به تصمیم‌گیری فراهم شده است. همچنین به منظور کاهش اشتباهات غیرعمدی و اظهارات نادرست عمدی، از قبیل تقلب و دستکاری مدیران عمل می‌کنند. از آنجاکه اطلاعات ارائه شده توسط شرکت پیامدهای اقتصادی و اجتماعی مهمی در بخش‌های مختلف جامعه دارد، حسابرسان مستقل می‌توانند عامل مؤثری در جهت حداقل‌سازی شکایات و اختلافات موجود باشند (برونسون و همکاران، ۲۰۲۱). حسابرسان باید از استانداردهای حرفه‌ای به عنوان مبنایی در جهت ارائه اظهارنظر درباره اینکه آیا صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری پذیرفته شده است، پیروی کنند. تنش‌ها و اختلافات معمولاً زمانی ایجاد می‌شوند که حسابرسان و صاحبکاران هر کدام دارای قضاوت‌های متفاوتی باشند (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۹). منظور از مشکلات حسابرسی در این مورد به معنی شرایطی است که در آن کاربرد استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به سهولت امکان‌پذیر نیست. به منظور رسیدن به حسابرسی مؤثر، حسابرسان باید مهارت‌ها و تجربیات مرتبط با درک محیط کسب‌وکار صاحبکار را افزایش و گسترش دهند (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۹). برخی جنبه‌های روابط حسابرس با صاحبکار را الزامات قانونی حرفه‌ای تعیین می‌کند و برخی دیگر تحت تأثیر روش‌های اجرایی حسابرس است (استانداردهای 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 با مدیریت واحد مورد رسیدگی برقرار کند که بتواند حسابرسی را به‌گونه‌ای اثربخش و کارآمد انجام دهد. احترام، صداقت و امانت‌داری از عوامل مهم و اثرگذار در روابط صاحبکار و حسابرس است که دارای منافع برای هر دو سوی این رابطه می‌باشند. برای مؤسسات حسابرسی، عملکرد مطلوب موجب افزایش شهرت مؤسسه حسابرسی و رضایتمندی صاحبکار می‌شود (وان‌نیو آرومنگن و همکاران، ۲۰۲۲). چنین وضعیتی به ایجاد یک شرایط بهینه و سازوکارهای بهبوددهنده نیاز دارد.

ارتباط حسابرس با صاحبکار موضوعی است که اخیراً به دلیل اهمیت آن مورد توجه پژوهش‌ها بوده است (داجسون و همکاران، ۲۰۲۰، آسیتو و همکاران، ۲۰۱۸؛ کارلیسل و همکاران، ۲۰۲۳). علاوه بر این، رابطه بین صاحبکار و حسابرس همواره مورد توجه سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران بوده است (دی‌فوند و ژانگ، ۲۰۱۴، مایرز و همکاران، ۲۰۰۳، گیبنز و همکاران، ۲۰۱۰). اما در این خصوص پژوهش تجربی و قانون‌جامعی وجود ندارد که بتواند چارچوب مشخصی برای رابطه منطقی حسابرس و صاحبکار ارائه دهد که از طریق آن همزمان استقلال و بی‌طرفی حسابرس حفظ شده و گزارش‌های صاحبکار با کیفیت بالا مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. سال ۲۰۱۸ مجلس نمایندگان آمریکا قانونی را تصویب کردند که از طریق آن روابط و تعاملات حسابرسان و صاحبکاران به صورت بهینه تعریف و قابل ارزیابی است. با این وجود عمده کشورهای در حال توسعه از جمله ایران از نبود چنین چارچوبی رنج می‌برند. از سال ۲۰۰۳ به بعد نیز و همزمان با تصویب قانون ساربنز-آکسلی تمایل پژوهشگران به موضوعات مشابه افزایش یافته است. ممکن است این پیشرفت تأثیر رسوایی‌های شرکتی را بر ظهور مقررات حسابرسی، تحریک حرفه حسابرسی و چندین موضوع پژوهشی ناشی از آن را برجسته کند (هی، ۲۰۱۵). همچنین، ممکن است اهمیت بررسی قابلیت‌های حسابرسی و حسابرس در کشف رسوایی‌ها و جلوگیری از اعمال متقلبانه را برجسته کند (موستی کارینی و آدهاریانی، ۲۰۲۲).

پژوهش حاضر نیز در این راستا با توجه به اهمیت فزاینده حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین حرفه‌های اطمینان‌دهی به جامعه و تأثیر مثبت گسترش تعاملات میان حسابرس و صاحبکار در تمام حوزه حسابرسی، هدف پژوهش حاضر، ارائه مدل بهبود تعامل حسابرس و صاحبکار مبتنی بر نظریه داده بنیاد می‌باشد. مقررات حسابداری مبتنی بر این فرض است که حسابرسی‌شدگان (صاحبکاران) به درخواست‌های شواهد حسابرسی پاسخ می‌دهند و با آن‌ها همکاری می‌کنند به عنوان مثال، کنیچل و همکاران (۲۰۲۰) به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی پیشنهاد داد که کیفیت و کارایی فرایند و

گزارش‌های حسابرسی به کیفیت حسابرسی شونده بستگی دارد (کارلیسل و همکاران، ۲۰۲۳). با این حال، پژوهش‌های قبلی نشان داده‌اند که مدیریت صاحبکار معمولاً بر بسیاری از حسابرسی‌ها کنترل دارد و حسابرسان به‌طور استراتژیک تاکتیک‌هایی برای غلبه بر کنترل مدیریت صاحبکار و دستیابی به همکاری با آن انتخاب می‌کنند (گونین و همکاران، ۲۰۱۵؛ تروتمن و همکاران، ۲۰۰۵؛ سایویتز و کیدا، ۲۰۱۸). در اکثر کشورهای توسعه یافته قانونگذاران قوانینی را تصویب کرده‌اند (به عنوان مثال، قانون ساربنز-آکسلی) و استانداردها را برای رسیدگی به این عدم تعادل و افزایش استقلال عملیاتی حسابرسان صادر کرده‌اند. با این حال، در محیط اقتصادی ایران هیچ پژوهش تجربی، قانون یا استانداردی وجود ندارد که غنای عوامل موثر بر روابط حسابرس و صاحبکاران را بررسی یا ارزیابی کند. بنابراین پژوهش حاضر درصدد است به این مهم پرداخته و با استفاده از بررسی‌های گسترده و نظرات خبرگان در محیط اقتصادی ایران و بازار حسابرسی، مدلی تدوین کند که بتواند به عوامل موثر بر رابطه حسابرسان و صاحبکاران کمک کند. از این نظر پژوهش حاضر دارای دانش‌افزایی است و یافته‌های آن می‌تواند نیازهای موجود برای چارچوبی که بتواند تعامل بین صاحبکار و حسابرس را بهبود بخشد، رفع کند. از طرف دیگر، پژوهش حاضر با توجه به اینکه به تدوین و اجرای استانداردها و قوانین بهتر در راستای روابط بهینه و حرفه‌ای حسابرس با صاحبکار کمک می‌کند نیز می‌تواند به فضای قانون‌گذاری حرفه حسابرسی کمک کند. علاوه بر این، پژوهش حاضر به توسعه ادبیات عوامل تعیین‌کننده رابطه حسابرس و صاحبکار به خصوص در کشورهای در حال توسعه مانند ایران کمک می‌کند و می‌تواند بستری برای انجام پژوهش‌های آتی باشد که مفهوم رابطه حسابرس و صاحبکار بهتر تکامل یابد. بنابراین، می‌توان گفت که پژوهش حاضر درک جامع‌تر و یکپارچه‌تری از پیچیدگی‌های روابط حسابرس و صاحبکار ارائه می‌دهد. این پژوهش می‌تواند از یک طرف به شرکت‌ها به‌عنوان صاحبکاران و از طرف دیگر به حسابرسان برای برقراری ارتباط موثر و کارآمد کمک می‌کند. زیرا آن‌ها برای ساخت عوامل موثر در روابط با یکدیگر نیاز دارند که با استفاده از این مدل که بر اساس نظر خبرگان و واقعیت‌های محیط اقتصادی ایران تدوین شده است، روابط خود را توأم با افزایش کیفیت بهبود بخشند.

۲- مبانی نظری و ادبیات پژوهش

رابطه حسابرسی با صاحبکار

هدف اساسی حسابرسی معمولاً ایجاد اعتماد در صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان توصیف می‌شود که به نوبه خود کارایی بازارهای سرمایه را بهبود می‌بخشد. مالکان به عنوان اشخاصی تلقی می‌شوند که در درجه اول خواهان حسابرسی برای حل مشکلات مربوط به نمایندگی و جبران خسارت مالی خود هستند. با این حال، در عمل صاحبکار هزینه حسابرسی را پرداخت می‌کند و مدیریت شرکت تأثیر قابل توجهی بر انتصاب و پاداش حسابرسان دارد. این بدان معناست که علاوه بر تحقق الزامات نظارتی یک حسابرسی مستقل برای مالکان، حسابرسی نیز باید برای صاحبکار مفید تلقی شود. بنابراین، پاسخگویی به نیازهای منطقی و معقول استفاده‌کنندگان و صاحبکاران نیازمند یک همکاری قوی است که طرف‌های این قرارداد بتوانند وظایف خود را طبق مقررات انجام دهند (مایرز و همکاران، ۲۰۰۳).

از سال ۱۹۹۰ تا زمان حال موسسات حسابداری در معرض تجاری‌سازی روزافزونی قرار گرفته‌اند و بر کیفیت ارزش افزوده حسابرسی تأکید ویژه‌ای داشته‌اند. این بدان معناست که حسابرسان نیاز به انجام یک فرایند حسابرسی دارند که الزامات نظارتی یک حسابرسی مستقل را برآورده کند، اما در عین حال توسط صاحبکار مفید تلقی شود (کالن و فانگ، ۲۰۱۷). بنابراین، می‌توان گفت برای ایجاد این رابطه، تعاملی نیاز است که دو طرف حسابرس و صاحبکار بتوانند همزمان با رعایت رفتار حرفه‌ای، تعامل بهینه‌ای داشته باشند. تحقیقات تجربی در مورد تعامل حسابرس و صاحبکار، به دنبال نتایج حاصل از مطالعات اخیر (بیتی و همکاران، ۲۰۰۴) تمایل زیادی به سمت خود جلب کرده است. پژوهش حاضر نیز با پیروی از این پژوهش‌ها و با استفاده از دیدگاه خبرگان، در نظر دارد به مطالعه و سپس شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر در رابطه حسابرس با صاحبکار در محیط حسابرسی ایران شود. پیش‌شرط‌های شناسایی شده برای دستیابی به سطح بالایی از سودمندی حسابرسی برای شرکت صاحبکار این است که انتقاد حسابرسی به عنوان یک استدلال قوی برای تغییر در سازمان تلقی شود و حسابرسان نامه‌های

مدیریت را به نحوی تدوین کنند که مستقیم، سازنده و توسط حسابرسان با توانایی‌های ارتباطی خوب ارائه شده باشد (هردا و لاولی، ۲۰۱۳). در این حالت می‌توان گفت که حسابرس در قالب یک حسابرسی حرفه‌ای و با حفظ استقلال و بی‌طرفی به نیازهای صاحبکار و ذینفعان آن پاسخ داده است. عواملی در ایجاد چنین تعاملی دخیل هستند که شناسایی آن‌ها نیاز به یک مطالعه گسترده دارد که ابتدا عوامل به صورت واقعی و کارشناسی شناسایی شده و سپس نحوه تأثیر آن‌ها بر بهبود تعامل بین حسابرس و صاحبکار بررسی شود.

نباید از این واقعیت غافل شد که رابطه حسابرس و صاحبکار به دلیل تعداد ذینفعان و افراد درگیر بسیار پیچیده است. با این حال، از آنجاکه این پیچیدگی در هسته فرآیند حسابرسی نهفته است، پژوهش‌های بیشتری در مورد تعامل حسابرس و صاحبکار مورد نیاز است. بررسی پژوهش‌ها نشان می‌دهد که روابط بین گروه‌های مختلف که بر اساس یک قرارداد مشخص و در قالب یک آیین رفتار حرفه‌ای تعریف شده عمل می‌کنند، همانند حسابرس و صاحبکار دارای شرایط تقریباً برابری است و تا حدودی می‌توان از آنها برای طراحی یک الگو که رابطه بین حسابرس و صاحبکار تبیین کند، بهره گرفت (داگسن و همکاران، ۲۰۲۰). نتایج تجربی گزارش شده در پژوهش داف (۲۰۰۴) بر اساس داده‌های شرکای موسسه حسابداری، بخش‌های مالی و مدیران صندوق، نشان داد که بخش‌های مالی کیفیت خدمات را بالاتر از دو گروه دیگر به ویژه در مقایسه با مدیران صندوق رتبه‌بندی می‌کنند. آنان کیفیت خدمات را در چهار متغیر عملیاتی کردند. خدمات غیرحسابرسی، پاسخگویی، همدلی و خدمات صاحبکار. نتایج آنان نشان می‌دهد که این‌ها متغیرهایی هستند که یک مؤسسه حسابرسی باید در زمینه تجاری در نظر بگیرد، اگرچه کاربران خارجی ممکن است آن‌ها را غیر ضروری بدانند (آسیتو و همکاران، ۲۰۱۸). یافته‌های وارمینگ و جنسن (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که هرچند تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و مدیرعامل شرکت‌ها با حسابرسان اهداف متفاوتی دارند که همسو نیست، اما ملزم‌اند با همدیگر تعاملی داشته باشند که پیامد آن افزایش کیفیت خدمات (یعنی حسابرسی صورت‌های مالی) است. نتایج داف (۲۰۰۴) و وارمینگ راسموسن و جنسن (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که منافع صاحبکار می‌تواند توسط حسابرسان تأمین شود، اما این احتمال وجود دارد که پیامدهای این نوع حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان خارجی گزارش‌های مالی خوشایند نباشد. بنابراین، در این صورت حسابرسان بایستی تمام جوانب موجود را در نظر گرفته تا اینکه رابطه بی‌طرفانه و مستقلى شکل گرفته که در این راستا منافع تمام ذینفعان حفظ شود. بر این اساس می‌توان بیان کرد که عوامل زیادی از جمله ویژگی‌های حسابرس، صاحبکار و حتی استفاده‌کنندگان می‌تواند در شکل‌گیری یک رابطه بین حسابرس و صاحبکار نقش داشته باشند. اما یافتن عواملی که می‌تواند این رابطه را تحت تأثیر قرار دهد، به بررسی‌های بیشتری نیاز دارد که توسط پژوهش‌های قبلی کمابیش مورد توجه بوده است؛ اما پژوهش جامعی به ویژه در محیط اقتصادی و بازار حسابرسی ایران وجود ندارد که این عوامل را شناسایی و رتبه‌بندی کرده باشد. با مراجعه به یافته‌های پژوهش‌های اخیر، می‌توان دریافت که تا حدودی عواملی شناسایی شده‌اند که رابطه و تعامل مذکور را تحت تأثیر قرار داده‌اند. یافته‌های کارلیسلی و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که حسابرسان اغلب برای انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای خود تلاش می‌کنند و در عین حال خود را نسبت به صاحبکار خوشحال می‌کنند. این نیروها اغلب منجر به رفتارهای تهدیدکننده کیفیت حسابرسی مانند اجتناب صاحبکار و تک شبح می‌شوند. علاوه بر این، نتایج آنان نشان می‌دهد که اختلاف قدرت مداوم بین کارکنان حسابرسی و صاحبکاران آن‌ها ممکن است به استقلال عملیاتی کارکنان حسابرسی آسیب برساند. همچنین، یافته‌های کارلیسلی و همیلتون (۲۰۲۱) نشان می‌دهد که اکثر کارکنان حسابرسی ترجیح می‌دهند با صاحبکار رو در رو تعامل کنند، اما از حضوری و ایمیلی به طور نسبتاً مساوی استفاده می‌کنند. حسابرسانی که در درجه اول به صاحبکار ایمیل می‌زنند، ارزش کمتری برای ارتباط صاحبکار قائل هستند و کسانی که ایمیل را ترجیح می‌دهند، نگرانی‌های ارتباطی بیشتری را در ارتباط با صاحبکار احساس می‌کنند. مهمتر از همه، استفاده از ارتباطات چهره به چهره با تعاملات مثبت و سازنده‌تر صاحبکار همراه است. یافته‌های چورچ و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که خودشیفتگی حسابرس به طور مثبت با تاخیر حسابرسی و ارتباط منفی با اقلام تعهدی اختیاری مطلق و مثبت صاحبکاران دارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان خودشیفته به احتمال زیاد در مذاکراتی که به بن‌بست می‌رسند یا زمان بیشتری برای حل آن‌ها می‌گذرد، شرکت می‌کنند و درباره ارزش‌های دارایی گزارشی شده مذاکره

می‌کنند که منعکس‌کننده انتخاب‌های گزارشگری تهاجمی کمتر است. یافته این پژوهش‌ها تداعی‌گر نقش تأثیرگذار عوامل بسیاری در تعامل حسابرس با صاحبکار است. هلمان (۲۰۰۶) در پژوهشی نشان داد که سودمندی حسابرسی برای شرکت صاحبکار در درجه اول به شیوه‌نامه‌های مدیریت و تعامل حسابرس و صاحبکار در ارتباط با نامه‌های مدیریتی مرتبط است که از سیستم کنترل مدیریت صاحبکار پشتیبانی می‌کند. بهبود کنترل مدیریت در نتیجه همکاری بین مؤسسه حسابرسی و بخش مرکزی حسابداری و مالی شرکت صاحبکار به دست آمد که بر واحدهای زیرمجموعه فشار وارد می‌کند. اما با نگاه به این یافته‌ها می‌توان ادعان کرد که هیچ‌دام از این پژوهش‌ها به دنبال شناسایی و عوامل دارای نقش مثبت یا بهبوددهنده این تعامل نبوده‌اند. این تأثیر می‌تواند ناشی از عوامل کلان نیز باشد. در این خصوص یافته‌های بتی و همکاران (۲۰۱۵) نشان داد که قوی‌ترین تأثیر بر تعاملات بین حسابرس و صاحبکار، رژیم اجرای ملی است که شامل تنظیم قوانین و مقررات و همچنین، تدوین استاندارد بین‌المللی است.

یافته‌های پژوهش‌های مشابه نیز در محیط اقتصادی ایران دقیقاً به شناسایی و بررسی تأثیر عوامل بهبوددهنده رابطه بین حسابرس و صاحبکار نیز اشاره نمی‌کنند. کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی نشان دادند که به ترتیب ویژگی‌های رفتاری شامل (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار و رفتار زمانی)، نظام راهبری (کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی)، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای (اظهارنظر حسابرسی، استقلال حسابرسان، قدرت و چانه‌زنی، رقابت در بازار حسابرسی و گردش اجباری حسابرسان) و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس و بکارگیری استراتژی مذاکرات با صاحبکاران تأثیر دارند. همچنین، نتایج حساس یگانه و عرب احمدی (۱۳۸۶) نشان داد که موسسات حسابرسی در زمان ارائه پیشنهاد به مؤسسه جهت عرضه خدمات حسابرسی، عوامل ریسک حسابرسی و عوامل ریسک کسب و کار حسابرس را مدنظر قرار می‌دهند و با توجه به این عوامل در مورد صاحبکار احتمالی تصمیم‌گیری می‌نمایند. نتایج حاصل از رتبه‌بندی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار مشخص نمود که برای موسسات حسابرسی ایران، عوامل ریسک کسب و کار حسابرس از اهمیت زیادی برخوردار است. عوامل ریسک حسابرسی در جایگاه دوم قرار دارند و عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار از اهمیت چندانی برخوردار نمی‌باشند. سرانجام نتایج بررسی نشان داد که مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی موثر می‌باشد. علاوه بر این، نتایج پژوهش صادقیان و همکاران (۱۳۹۸) مدلی برای تبیین تعامل استراتژیک بین حسابرسان و مدیریت ارائه نموده که به مدیر اجازه می‌دهد زمانی که نتایج اقتصادی غیرمنطقی ناشی از رفتار اخلاقی در تضاد با منافع شخصی است را انتخاب نماید. یکی از فرض‌های این مدل این است که درصد خاصی از مدیران خود را در استراتژی گزارشگری مالی متقلبانه درگیر نمی‌کنند. چرا که انجام این کار را غیر اخلاقی می‌دانند. اگر رسوایی‌های اخیر حسابداری نشانگر بحران اخلاقی باشد، این مدل نوید آن را می‌دهد که افزایش درصد مدیران علاقه‌مند به اعمال اخلاقی منجر به کاهش گزارش‌های مالی متقلبانه می‌شود. مدل ارائه شده همچنین تأثیر افزایش پاداش برای ارتکاب تقلب (شامل گزینه‌های متعدد تصاحب سهام، ایجاد محدودیت در سهام و انگیزه‌های عملکردی مبتنی بر گزارشات حسابداری) و تأثیر افزایش مجازات برای کشف تقلب (مانند مجازات‌های سنگین در قانون ساربنز-اکسلی) را نیز تبیین می‌نماید. از طرف دیگر، لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵) در واقع به تشریح میکرواستراتژی‌هایی پرداختند که توسط حسابرسان به کار گرفته می‌شوند تا قدر را به دست گرفته (مذاکره موفق داشته باشند) و در میدان حسابرسی در مقابل طرف دیگر از اعمال نفوذ بیشتری برخوردار باشند. برقراری یک ارتباط بهینه با صاحبکار و استفاده از استراتژی مناسب به حسابرسان امکان کسب شواهد بیشتر را در زمان کمتر می‌دهند و نهایت باعث کارایی و اثر بخشی حسابرسی می‌شوند.

رابطه حسابرس و صاحبکار نه تنها به دلیل اهمیت آن برای صاحبکار، بلکه به دلیل اهمیت آن برای حسابرس در تحقق الزامات نظارتی یک حسابرسی مستقل، در این پژوهش حاضر مورد توجه ویژه‌ای خواهد بود. حسابرسی یک شرکت بزرگ پذیرفته شده در بورس شامل افراد زیادی هم در مؤسسه حسابرسی و هم در سازمان صاحبکار می‌شود. تیم حسابرسی باید با کارکنان صاحبکار تعامل داشته باشد تا اطلاعات و توضیحاتی را به دست آورد که امکان کشف خطاها و نقص سیستم کنترل داخلی را

فراهم کند. این فعل و انفعالات ممکن است شامل درگیری‌هایی باشد که منجر به بحث، مذاکره و چانه‌زنی شود. گیبسنس و همکاران (۲۰۰۱) مدلی از مذاکره حسابرس و مشتری را توسعه دادند که در یک پروژه پرسشنامه میدانی مورد آزمون قرار گرفت که در آن از شرکای حسابرسی با تجربه خواسته شد تا مذاکره‌ای را که تجربه کرده بودند انتخاب کنند و آن را به طور عمیق توصیف کنند. نتایج حاکی از آن است که مذاکره حسابداری بخشی عادی از رویه شرکای حسابرسی ارشد با تجربه است. حدود ۶۷ درصد از شرکای حسابرسی آن را با ۵۰ درصد یا بیشتر از مشتریان خود تجربه کردند. موضوعات مورد مذاکره پیچیده و با اهمیت بودند و اغلب به دلیل GAAP نامشخص یا غیرموجود به وجود می‌آمدند (گیبسنس و همکاران، ۲۰۰۱). علاوه بر این، نتایج آن‌ها نشان داد که مذاکرات حسابرس و مشتری می‌تواند صورت‌های مالی را به طور با اهمیتی تحت تأثیر قرار دهد. یافته‌های مبتنی و همکاران (۲۰۰۰) بیان می‌کند که سازوکارهای راهبری شرکتی نیز می‌توانند روند مذاکرات و رابطه بین حسابرس و صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین، بر اساس یافته‌های آنان نیز می‌توان دریافت که متغیر بُعد زمان نیز از اهمیت بالایی برخوردار است.

باتوجه به مرور مطالب بیان شده، می‌توان استدلال کرد که رابطه مستقل و بی‌طرفانه بین حسابرس و صاحبکار تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار دارد که نیازمند شناسایی هستند. تا حدودی پژوهش‌های قبلی این عوامل را که شامل ویژگی‌های صاحبکار، ویژگی‌های حسابرس، بُعد زمان، استراتژی‌های مذاکره و غیره بودن را بیان کرده‌اند. اما عمده این پژوهش‌ها مختص ویژگی‌ها و ماهیت محیط اقتصادی ایران نیست. پژوهش حاضر در نظر دارد با پیروی از این رشته پژوهش‌ها، مدلی ارائه دهد که عوامل تأثیرگذار بر یک رابطه بی‌طرفانه و مستقل را متناسب با محیط اقتصادی ایران شناسایی و در نهایت دسته‌بندی کند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش‌های علمی بر اساس دو مبنا هدف و ماهیت یا روش طبقه‌بندی می‌شوند. این تحقیق براساس هدف جزء پژوهش‌های کاربردی است. براساس نحوه گردآوری داده‌ها، جز پژوهش‌های اکتشافی یا ترکیبی است. در این پژوهش از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای به صورت آمیخته در دو مرحله کیفی و کمی استفاده شد. روش کتابخانه بیشتر برای استفاده از منابع علمی تحقیق و نیز مطالعه اسناد، مدارک، گزارشات و مکتوباتی است که می‌توان داده‌های اولیه مورد نیاز محقق را فراهم آورد. در مرحله کیفی پژوهش به منظور شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر در رابطه حسابرس با صاحبکار از رویکرد داده بنیاد استفاده شد. با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط به رابطه حسابرس و صاحبکار در ایران، از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان نیز استفاده شد تا نقاط ضعف مبانی نظری موجود پوشش داده شود و عوامل شناسایی شده به مرحله اقتناع برسند. پس از تعیین عوامل شناسایی شده در راستای مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدهای تدوین مدل پژوهش، در مرحله کمی عوامل شناسایی شده با استفاده از آزمون فریدمن رتبه‌بندی شدند. برای رتبه‌بندی عوامل مدنظر، پرسشنامه پژوهش به صورت محقق ساخته با طیف لیکرت ۵ تایی طراحی و داده‌های گردآوری شده از طریق آن در نرم افزار SPSS نسخه ۲۳ تجزیه و تحلیل شد.

از آنجاکه پژوهش حاضر از نوع آمیخته می‌باشد، در بخش کیفی (مصاحبه) ابتدا تعدادی صاحب نظر به صورت هدفمند انتخاب شده تا عوامل مؤثر بر بهبود تعامل کارکنان حسابرس و صاحبکار مستخرج از مصاحبه، بررسی، واکاوی و نهایی شوند. بر این اساس، جامعه مورد مطالعه در مرحله کیفی شامل خبرگان و مطلعین در زمینه ارتباط حسابرس با صاحبکار بودند. بنابراین، جامعه آماری مرحله کیفی شامل شرکا و مدیران حسابرسی و همچنین اعضای هیئت مدیره شرکت‌های بورسی هستند که با موضوع بسیار نزدیک بوده‌اند و در نمونه‌هایی از کارهای خود با آن مواجه شده‌اند، می‌باشد. شایان ذکر است که تعداد افراد نمونه در نمونه‌گیری کیفی بر مبنای اشباع نظری داده‌ها می‌باشد. بدین معنی که تا زمانی نمونه‌گیری ادامه پیدا می‌کند که همچنان مولفه‌ها و نظرهای جدیدی توسط اعضای نمونه عرضه شود. در پژوهش حاضر از رویکرد هدفمند گلوله برفی در انتخاب نمونه کیفی تحقیق استفاده شد. جامعه آماری این پژوهش در بخش کمی (بخش پرسشنامه)، در برگزیده شرکا و مدیران موسسات حسابرسی و مدیران شرکت‌های بورسی است.

فرایند انجام مصاحبه نیز بدین صورت بود که مصاحبه ابتدا با سؤال‌های کلی شروع می‌شد و با پیشرفت در مصاحبه و بسته به موقعیت، سؤال‌های دقیق‌تری مطرح می‌شد؛ پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل‌های لازم روی داده‌ها صورت می‌گرفت و مفاهیم استخراج می‌شدند تا در نهایت پس از تطبیق با مبانی نظری، مدل پژوهش مشخص شد و در اختیار شش صاحب‌نظر که سه نفر از آن‌ها در گروه مصاحبه‌شونده‌ها نبودند و سه نفر نیز در گروه مصاحبه‌شونده‌های قبلی حضور داشتند، قرار گرفت و مدل نهایی پژوهش ارائه شد.

با توجه به حجم نامعین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شد که بر همین اساس حجم نمونه ۳۸۴ نفر محاسبه و با توجه به دسترسی و امکانات نویسندگان، تعداد ۲۳۰ پرسشنامه توزیع شد که در نهایت از مجموع ۲۳۰ پرسشنامه توزیع شده، ۱۶۶ پرسشنامه دریافت شد که از این بین تعداد ۱۴ پرسشنامه مخدوش بود، لذا ۱۵۲ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. بر این اساس نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها حدود ۶۶ درصد می‌باشد.

۴- یافته‌ها

در مرحله کیفی پژوهش به منظور استخراج عوامل موثر بر رابطه بین حسابرس با صاحبکار با استفاده از رویکرد داده بنیاد علاوه بر مرور مبانی نظری، از مصاحبه با خبرگان نیز استفاده شد. بر این اساس با ۱۰ خبره در این زمینه مصاحبه بعمل آمد که ویژگی‌های جمعیت شناختی آنان در پنل الف جدول ۱ ارائه شده است. از آنجا که معیار انتخاب خبرگان دارا بودن سابقه شغلی ۱۰ سال بوده است، مشخص است که ۸۰ درصد مصاحبه‌شوندگان سابقه شغلی بین ۱۰ تا ۲۰ سال را داشته‌اند. همچنین، ۶۰ درصد سن خبرگان بیشتر از ۴۵ سال بوده است. همانطور که مشخص است ۸۰ درصد مصاحبه‌شوندگان مرد بودند. پنل ب نیز یافته‌های جمعیت‌شناختی جامعه پژوهش در بخش کمی برای ۱۵۲ پرسشنامه را مورد مطالعه قرار می‌دهد. همانطور که پنل ب جدول ۱ نشان می‌دهد بیشترین گروه جنسیتی را مردان با ۸۰/۹۰ درصد به خود اختصاص داده‌اند. بیشترین گروه میزان تحصیلات با ۵۵/۹ درصد مربوط به کارشناسی ارشد است. همچنین، نتایج نشان داد که ۲۷/۶ درصد از پاسخ‌دهندگان مدرک دکتری داشتند. بیشترین گروه سنی پاسخ‌دهندگان با ۴۶ درصد فراوانی مربوط به گروه ۳۰ تا ۳۵ سال است. همچنین، نتایج نشان داد که کمترین توزیع فراوانی سن مربوط به کمتر از ۴۰ سال به بالا است. بیشترین سوابق حرفه‌ای پاسخ‌دهندگان با ۳۵ درصد ۱۰ تا ۱۵ سال است. همچنین، نتایج نشان داد که کمترین توزیع فراوانی سوابق حرفه‌ای پاسخ‌دهندگان با ۱۳ درصد کمتر از ۵ سال است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان و پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

پانل الف (بخش کیفی)			
معیار	تعداد	درصد فراوانی	
سابقه شغلی حرفه‌ای	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۸	۷۰
	بیشتر از ۲۰ سال	۲	۳۰
جمع	۱۰	۱۰۰	
سن	بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۴	۴۰
	بیشتر از ۴۵ سال	۶	۶۰

۱۰۰	۱۰	جمع	
۸۰	۸	مرد	جنسیت
۲۰	۲	زن	
۱۰۰	۱۰	جمع	
پانل ب (بخش کمی)			
۸۰/۹۰	۱۲۳	مرد	جنسیت
۱۹/۱۰	۹	زن	
۱۰۰	۱۵۲	جمع	
۱۶/۴	۲۵	کارشناسی	تحصیلات
۵۵/۹	۸۵	کارشناسی ارشد	
۲۷/۶	۴۲	دکتری	
۱۰۰	۱۵۲	جمع	
۱۷/۱	۲۶	کمتر از ۳۰ سال	سن
۴۶	۷۰	بین ۳۰ تا ۳۵ سال	
۳۱/۵	۴۸	بین ۳۵ تا ۴۰ سال	
۵/۲	۸	۴۰ سال به بالا	
۱۰۰	۱۵۲	جمع	
۱۳	۲۰	کمتر از ۵ سال	سوابق حرفه‌ای
۲۴	۳۷	بین ۵ تا ۱۰ سال	
۳۵	۵۲	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	
۲۸	۴۳	۱۵ سال به بالا	
۱۰۰	۱۵۲	جمع	

در این بخش از پژوهش یافته‌های حاصل از مرور مبانی نظری و مصاحبه با خبرگان در قالب رویکرد داده بنیاد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) ارائه شده است. تحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت که در ادامه هر یک از این روش‌های کدگذاری و نحوه استفاده از آن‌ها در این پژوهش بیان خواهد شد.

شایان ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله‌ها بر اساس هر یک از مصاحبه‌ها، صورت گرفته است که به عنوان نمونه یک مدل تحلیل در ادامه ارائه می‌شود.

کدگذاری باز

در این مرحله، داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. کدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام می‌شود (استراوس، ۱۹۸۷). هدف، تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده است و به همین دلیل کدگذاری باز به تولید یک نظریه مفهومی انبوه منجر می‌شود. در این مرحله استراوس و کوربین کدگذاری مبتنی بر تحلیل خرد را توصیه می‌کنند. به دنبال استخراج مقوله‌های اصلی، مشخصات و ابعاد هر مقوله نیز تعیین می‌شود. در این پژوهش به طور میانگین، از هر مصاحبه ۶۴ مفهوم استخراج شد و هر مفهوم به طور میانگین ۴ بار تکرار شده است. بیشترین تکرار مفهوم‌ها مربوط به مفهوم «رابطه کارکنان حسابرسی با اعضای صاحبکار» و «ویژگی‌های صاحبکار» و «ویژگی‌های حسابرسی» بوده است. نمونه‌ای از استخراج مفاهیم در این پژوهش در مصاحبه اول و به طور خاص در پاسخ به سؤال اول به شرح زیر است:

۱. چه عواملی می‌تواند بر رابطه بین حسابرسی و صاحبکار موثر باشد؟ این عوامل می‌تواند مربوط به محیط درون شرکت صاحبکار، ویژگی‌های موسسات حسابرسی، تکنولوژی، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و مدیران شرکت‌ها، شرایط فرهنگی کشور ایران، قوانین و مقررات موجود، معیارهای کلان اقتصادی (نظیر تورم، نرخ بیکاری، نرخ رشد اقتصادی و ...)، سطح رقابت بازار حسابرسی در ایران و ویژگی‌های صنعت باشد؟

ویژگی‌های مربوط به حسابرسان و موسسات حسابرسی {اندازه موسسات حسابرسی از نظر کیفیت و شهرت، توانایی و تخصص و شناخت حسابرسان در یک صنعت خاص، دوره تصدی حسابرسان مبتنی بر الزامات چرخش اجباری، چرخش اختیاری حسابرسان به دلیل خواسته صاحبکار یا موسسه حسابرسی، سطح تحصیلات حسابرسان، سابقه فعالیت آن‌ها، تنوع جنسیتی در تیم حسابرسی به دلایل روانشناختی، طراحی برنامه خوب، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، خودشیفتگی حسابرسان که یک ویژگی شخصیتی است، استقلال کاری حسابرسان در شرکت‌ها، الگوبرداری از تجارب قبلی}، ویژگی‌های ساختاری، فعالیت و کارکردهای شرکت {اندازه شرکت، سن شرکت، صنعت فعالیت شرکت، ارائه به موقع مستندات لازم به حسابرسی، شفافیت گزارش‌ها، توضیحات کافی مدیران، پیچیدگی صنعت، پیچیدگی گزارش‌های مالی، مسئولیت‌پذیری در سطح جامعه و محیط، آگاهی سهامداران}، قوانین و مقررات موجود که می‌تواند بر رابطه ۵ بین حسابرسی و صاحبکار تأثیرگذار باشد {آشنایی حسابرسان با قوانین مالیاتی، تجارت و استانداردهای حسابداری و حسابرسی، آشنایی حسابرسان با مقررات خاص صنعت، آشنایی حسابرسان با الزامات و دستورالعمل‌های راهبری شرکتی، آشنایی شرکت‌های صاحبکار با قوانین انتخاب حسابرسی}، نظام راهبری منضبط و فعال در شرکت‌ها می‌تواند تعامل خوب و کارایی بین حسابرسان و مدیران شرکت ایجاد کند {حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، ساختار هیئت مدیره، تنوع جنسیتی در ساختار مدیران و کمیته‌ها، ویژگی‌های مدیران و تیم مدیریتی شرکت}، تکنولوژی می‌تواند رابطه را به صورت مدرن بهبود دهد {آشنایی تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای مورد استفاده شرکت‌ها در گزارشگری مالی، آشنایی اعضای تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای روز (مانند حسابرسیار، تطبیق و غیره) در انجام فرایند حسابرسی}، زمان یکی از ابعاد مهم در شکل‌گیری رابطه بین صاحبکار و حسابرسی است {به موقع بودن گزارش‌های از جانب شرکت و موسسه، تهیه بودجه زمانی و اجرای آن از طرف حسابرسان، کاهش فشار زمانی، زمانبندی مناسب}، کارکنان تیم حسابرسی و صاحبکار یکی از مهم‌ترین ابعاد شکل‌گیری رابطه بی‌طرفانه بین حسابرسان و صاحبکاران هستند {کاهش اضطراب کارکنان حسابرسی، سوابق کارکنان حسابرسی، تجارب قبلی کارکنان حسابرسی، حق الزحمه کافی و مناسب برای کارکنان حسابرسی، آشنایی کارکنان حسابرسی به استراتژی‌های موسسه حسابرسی، آشنایی کارکنان حسابرسی به استراتژی‌های شرکت صاحبکار، سطح تحصیلات کارکنان تیم حسابرسی، آشنایی مناسب کارکنان حسابرسی با قوانین و مقررات، همکاری کارکنان و مدیران صاحبکار با کارکنان موسسه حسابرسی، رفتار حرفه‌ای کارکنان تیم حسابرسی با

صاحبکاران، فرهنگ درخواست کمک، همکاری و مشورت بین کارکنان تیم حسابرسی با یکدیگر، آموزش تکنیک‌های ایجاد تعامل به کارکنان موسسات حسابرسی، توضیح واضح مسائل برای پرسنل صاحبکار از طرف کارکنان تیم حسابرسی، تغییرات کمتر در اعضای تیم حسابرسی}.

کدگذاری محوری

همان‌گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنجگان زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند.

(الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند.

(ب) راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.

(ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.

(د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

(ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه‌بندی در ادامه پژوهش در مورد مقوله‌های شناسایی شده صورت گرفته است.

کدگذاری انتخابی

هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله‌ها بر محور آن است؛ به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به‌صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند:

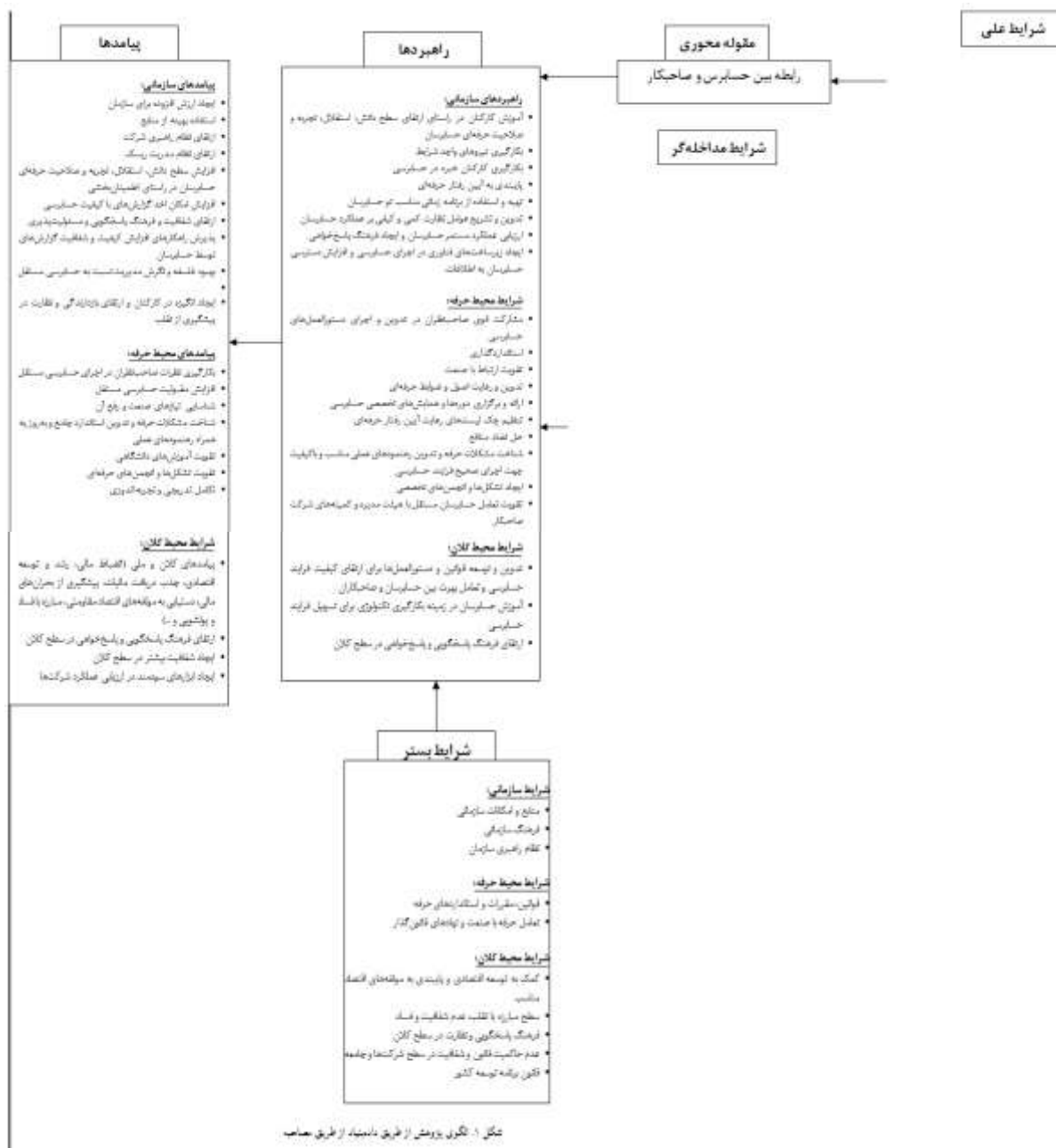
- این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند (قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله‌ها را داشته باشند)؛

- با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛

- به‌اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد؛

- با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد. هرچند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود.

پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیفگر مقوله محوری می‌شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله‌های فرعی و مفاهیم مطالعه به‌صورت یکپارچه، نظریه داده بنیاد تدوین می‌شود. در این پژوهش، مقوله «بهبود تعامل بین حسابرس و صاحبکار» که تمام مقوله‌ها در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند، به‌عنوان مقوله محوری انتخاب شده است.



شکل ۱- الگوی پژوهش از طریق دامنه‌ها از طریق صاحب

نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه پژوهش

آمار توصیفی گویه‌های پژوهش

با داده‌های جمع‌آوری شده از پرسشنامه با طیف لیکرت ۵ تایی (۱ = خیلی کم؛ ۲ = کم؛ ۳ = متوسط؛ ۴ = زیاد؛ و ۵ = خیلی زیادی)، برای هر یک از گویه‌های (متغیرهای) پژوهش به ارائه آماره‌های حداقل، حداکثر نمره، میانگین، انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی به صورت جدول ۲ پرداخته شده است. همانطور که مشخص است میانگین اغلب گویه‌های پژوهش بیش از عدد ۴ است که این مهم نشان می‌دهد اکثر پاسخ‌دهندگان با گویه‌های پژوهش به عنوان عوامل تأثیرگذار بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار موافقت.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

سؤال	تعداد	میانگین	واریانس	انحراف معیار	چولگی	کشدگی	مینیم	ماکزیم
۱	۱۵۲	۴/۵۵۰	۰/۴۸۸	۰/۶۹۹	-۱/۸۲۰	۴/۴۵۳	۱	۵
۲	۱۵۲	۴/۵۶۰	۰/۴۴۷	۰/۶۶۸	-۱/۷۷۰	۴/۵۹۳	۱	۵
۳	۱۵۲	۴/۱۷۰	۰/۶۲۰	۰/۷۸۷	-۰/۸۹۱	۱/۱۳۶	۱	۵
۴	۱۵۲	۴/۱۹۰	۰/۶۸۵	۰/۸۲۸	-۰/۵۸۳	-۰/۷۱۵	۲	۵
۵	۱۵۲	۴/۲۸۰	۰/۶۱۵	۰/۷۸۴	-۰/۷۱۳	-۰/۴۸۲	۲	۵
۶	۱۵۲	۴/۴۶۰	۰/۴۷۵	۰/۶۸۹	-۰/۹۰۱	-۰/۴۱۰	۳	۵
۷	۱۵۲	۴/۷۲۰	۰/۲۲۸	۰/۴۷۷	-۱/۳۷۵	۰/۷۵۵	۳	۵
۸	۱۵۲	۴/۳۳۰	۰/۷۹۲	۰/۸۹۰	-۱/۱۵۶	۰/۶۳۷	۱	۵
۹	۱۵۲	۴/۵۷۰	۰/۴۰۵	۰/۶۳۷	-۱/۳۶۸	۱/۴۱۹	۲	۵
۱۰	۱۵۲	۴/۵۷۰	۰/۴۱۹	۰/۶۴۷	-۱/۳۸۸	۱/۳۷۳	۲	۵
۱۱	۱۵۲	۴/۲۸۰	۰/۷۸۴	۰/۸۸۵	-۰/۸۶۴	-۰/۴۴۲	۲	۵
۱۲	۱۵۲	۴/۲۵۰	۰/۶۷۹	۰/۸۲۴	-۰/۷۸۳	-۰/۲۷۶	۲	۵
۱۳	۱۵۲	۴/۴۶۰	۰/۴۳۶	۰/۶۶۰	-۰/۹۷۴	۰/۴۳۸	۲	۵
۱۴	۱۵۲	۴/۱۷۰	۰/۶۰۶	۰/۷۷۹	-۰/۴۸۰	-۰/۶۸۲	۲	۵
۱۵	۱۵۲	۴/۳۹۰	۰/۴۷۹	۰/۶۹۲	-۰/۷۰۸	-۰/۶۵۹	۳	۵
۱۶	۱۵۲	۴/۳۶۰	۰/۵۱۱	۰/۷۱۵	-۰/۷۷۱	-۰/۲۴۶	۲	۵
۱۷	۱۵۲	۴/۶۳۰	۰/۳۴۰	۰/۵۸۳	-۱/۳۴۰	۰/۸۰۸	۳	۵
۱۸	۱۵۲	۴/۴۵۰	۰/۴۸۷	۰/۶۹۸	-۰/۹۹۴	۰/۱۸۰	۲	۵
۱۹	۱۵۲	۴/۶۳۰	۰/۳۲۹	۰/۵۷۳	-۱/۴۶۶	۲/۳۲۴	۲	۵
۲۰	۱۵۲	۴/۳۶۰	۰/۶۴۳	۰/۸۰۲	-۱/۲۱۸	۱/۴۳۲	۱	۵
۲۱	۱۵۲	۴/۲۶۰	۰/۵۷۹	۰/۷۶۱	-۰/۹۴۱	۱/۲۵۲	۱	۵
۲۲	۱۵۲	۴/۵۴۰	۰/۴۰۹	۰/۶۴۰	-۱/۲۲۷	۱/۰۷۸	۲	۵
۲۳	۱۵۲	۴/۴۰۰	۰/۴۹۴	۰/۷۰۳	-۰/۸۶۲	-۰/۰۴۶	۲	۵
۲۴	۱۵۲	۴/۵۸۰	۰/۳۲۵	۰/۵۷۰	-۰/۹۶۷	-۰/۰۵۱	۳	۵
۲۵	۱۵۲	۴/۶۴۰	۰/۳۲۵	۰/۵۷۰	-۱/۵۳۸	۲/۵۶۵	۲	۵
۲۶	۱۵۲	۴/۵۱۰	۰/۴۱۱	۰/۶۴۱	-۱/۰۹۶	۰/۸۰۸	۲	۵
۲۷	۱۵۲	۴/۶۳۰	۰/۳۶۷	۰/۶۰۶	-۱/۶۰۸	۲/۳۵۷	۲	۵
۲۸	۱۵۲	۴/۳۷۰	۰/۵۷۹	۰/۷۶۱	-۰/۸۲۶	-۰/۴۷۰	۲	۵
۲۹	۱۵۲	۴/۵۹۰	۰/۳۵۰	۰/۵۹۲	-۱/۱۱۴	۰/۲۵۰	۳	۵
۳۰	۱۵۲	۴/۶۲۰	۰/۲۹۱	۰/۵۳۹	-۱/۰۰۰	-۰/۰۵۳	۳	۵
۳۱	۱۵۲	۴/۵۹۰	۰/۴۱۶	۰/۶۴۵	-۱/۵۹۷	۲/۵۶۶	۲	۵
۳۲	۱۵۲	۴/۵۷۰	۰/۳۵۲	۰/۵۹۴	-۱/۰۵۴	۰/۱۲۲	۳	۵

۵	۲	۰/۹۹۰	-۱/۱۹۹	۰/۷۰۰	۰/۴۸۹	۴/۴۷۰	۱۵۲	۳۳
۵	۳	۱/۳۹۷	-۱/۵۶۳	۰/۴۶۴	۰/۲۱۵	۴/۷۵۰	۱۵۲	۳۴
۵	۱	۶/۳۱۱	-۱/۹۷۳	۰/۷۰۹	۰/۵۰۳	۴/۵۰۰	۱۵۲	۳۵
۵	۱	۱/۳۷۳	-۱/۳۱۶	۰/۸۸۰	۰/۷۷۴	۴/۳۲۰	۱۵۲	۳۶
۵	۱	۰/۹۸۲	-۰/۹۲۳	۰/۸۵۲	۰/۷۲۶	۴/۱۷۰	۱۵۲	۳۷
۵	۲	۱/۴۲۷	-۱/۴۸۰	۰/۶۶۶	۰/۴۴۳	۴/۵۹۰	۱۵۲	۳۸
۵	۲	۲/۳۸۰	-۱/۶۱۱	۰/۶۹۸	۰/۴۸۷	۴/۵۵۰	۱۵۲	۳۹
۵	۲	۳/۲۱۰	-۱/۸۰۷	۰/۵۸۴	۰/۳۴۱	۴/۶۷۰	۱۵۲	۴۰
۵	۲	۴/۷۶۳	-۲/۰۵۸	۰/۶۳۵	۰/۴۰۳	۴/۶۴۰	۱۵۲	۴۱
۵	۳	۲/۹۹۹	-۱/۹۳۲	۰/۴۸۵	۰/۲۳۵	۴/۷۶۰	۱۵۲	۴۲
۵	۱	۰/۱۰۵	-۰/۷۶۰	۰/۸۳۵	۰/۶۹۷	۴/۲۱۰	۱۵۲	۴۳
۵	۳	۲/۷۲۴	-۱/۸۷۰	۰/۴۶۷	۰/۲۱۸	۴/۷۷۰	۱۵۲	۴۴
۵	۲	-۰/۲۹۹	-۰/۸۴۳	۰/۷۳۶	۰/۵۴۲	۴/۳۸۰	۱۵۲	۴۵
۵	۲	۰/۵۴۶	-۰/۹۵۹	۰/۷۰۲	۰/۴۹۲	۴/۳۹۰	۱۵۲	۴۶
۵	۳	۰/۷۱۷	-۱/۳۰۶	۰/۵۸۵	۰/۳۴۲	۴/۶۳۰	۱۵۲	۴۷
۵	۲	۱/۹۰۶	-۱/۳۳۰	۰/۵۷۸	۰/۳۳۵	۴/۶۰۰	۱۵۲	۴۸
۵	۳	۰/۲۶۲	-۱/۱۱۷	۰/۵۵۰	۰/۳۰۲	۴/۶۲۰	۱۵۲	۴۹
۵	۲	۳/۲۱۰	-۱/۸۰۷	۰/۵۸۴	۰/۳۴۱	۴/۶۷۰	۱۵۲	۵۰
۵	۲	۳/۳۵۸	-۱/۵۹۴	۰/۵۲۳	۰/۲۷۴	۴/۶۸۰	۱۵۲	۵۱
۵	۳	۰/۰۲۱	-۱/۰۳۳	۰/۵۳۸	۰/۲۸۹	۴/۶۳۰	۱۵۲	۵۲
۵	۲	۰/۳۷۲	-۰/۸۶۳	۰/۶۴۸	۰/۴۱۹	۴/۴۳۰	۱۵۲	۵۳
۵	۲	۱/۴۶۱	-۱/۳۴۴	۰/۶۲۶	۰/۳۹۲	۴/۵۷۰	۱۵۲	۵۴
۵	۲	۱/۱۱۸	-۱/۲۰۲	۰/۶۲۹	۰/۳۹۶	۴/۵۴۰	۱۵۲	۵۵
۵	۳	-۰/۳۷۴	-۰/۸۰۸	۰/۵۶۱	۰/۳۱۴	۴/۵۶۰	۱۵۲	۵۶
۵	۳	۰/۴۵۲	-۱/۱۹۰	۰/۵۶۲	۰/۳۱۵	۴/۶۳۰	۱۵۲	۵۷
۵	۲	۲/۰۳۱	-۱/۵۰۵	۰/۶۱۰	۰/۳۷۲	۴/۶۱۰	۱۵۲	۵۸
۵	۲	۲/۱۸۱	-۱/۳۷۲	۰/۵۶۴	۰/۳۱۸	۴/۶۲۰	۱۵۲	۵۹
۵	۲	۱/۹۶۶	-۱/۴۴۱	۰/۶۰۰	۰/۳۶۰	۴/۶۱۰	۱۵۲	۶۰
۵	۲	۰/۴۷۱	-۱/۰۹۱	۰/۶۸۲	۰/۴۶۵	۴/۴۸۰	۱۵۲	۶۱
۵	۲	۰/۰۳۰	-۰/۹۳۳	۰/۷۰۷	۰/۴۹۹	۴/۴۲۰	۱۵۲	۶۲
۵	۲	۲/۲۴۴	-۱/۵۷۳	۰/۶۰۷	۰/۳۶۸	۴/۶۳۰	۱۵۲	۶۳
۵	۲	۰/۴۸۵	-۰/۹۵۲	۰/۶۵۰	۰/۴۲۲	۴/۴۶۰	۱۵۲	۶۴

آمار استنباطی

آزمون روایی و پایایی پرسشنامه

در این تحقیق برای به دست آوردن روایی پرسشنامه از روش محتوایی استفاده شده است. در این روش ابتدا پرسشنامه به چند نفر متخصص و برخی از اعضای نمونه داده شده تا بتوانند در خصوص ارتباط سال‌ها با موضوع و اهداف تحقیق، ارتباط آن‌ها با فرض‌های تحقیق، وجود ابهام در طراحی سال‌ها، احتمال وجود برداشت‌های چندگانه و هرگونه پیشنهاد دیگر نظر خود را بیان کنند. سپس نقطه نظرات آن‌ها در پرسشنامه اعمال شده، روایی لازم به دست آمد. جهت بررسی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد. برای برآورد پایایی ابتدا ۴۶ پرسشنامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت و بر اساس داده‌های گردآوری شده ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد. از آن‌جا که مقدار ضریب آن بیشتر ۰٫۹ است (۰٫۹۷۴)، بنابراین، پایایی ابزار پژوهش از پایایی عالی برخوردار است. همچنین، پایایی تک تک گویه‌های پرسشنامه نیز عالی است.

آزمون کلموگروف اسمیرنوف

نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف در مورد متغیرهای (گویه‌های) شناسایی شده در جدول ۳ مشخص شده است. با توجه به سطح معنی‌داری محاسبه شده که کمتر از ۰٫۰۵ است، می‌توان گفت توزیع متغیرهای پژوهش غیرنرمال است و پیش‌شرط استفاده از آزمون‌های پارامتریک وجود ندارد و باید از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده کرد. بنابراین، از آن‌جا که مشخص شد داده‌های پژوهش حاضر نرمال نیستند، باید از معادل آزمون t تک نمونه‌ای یعنی آزمون علامت یا نشانه یک نمونه‌ای استفاده نمود. به عبارتی، آزمون علامت، معادل ناپارامتری آزمون t یک نمونه‌ای است.

جدول ۳. آزمون کلموگروف اسمیرنوف

شماره	شرح گویه	آماره	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۱	موسسات حسابرسی بزرگ‌تر و باکیفیت	۸/۳۵۴	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲	تخصص حسابرسان در صنعت فعالیت صاحبکار	۸/۴۳۶	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳	دوره تصدی حسابرسان	۷/۲۱۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۴	چرخش اجباری حسابرسان	۵/۴۶۱	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۵	چرخش اختیاری حسابرسان	۶/۰۲۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۶	سطح تحصیلات حسابرسان	۷/۰۵۷	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۷	سابقه فعالیت حسابرسان	۹/۰۸۴	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۸	تنوع جنسیتی در اعضای گروه حسابرسی	۶/۹۷۶	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۹	طراحی برنامه مناسب برای حسابرسی	۷/۹۴۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۰	پایبندی حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای	۸/۰۳۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۱	نقش کاهنده خودشیفتگی حسابرسان	۶/۵۷۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۲	استقلال حسابرسان	۵/۸۶۷	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۳	الگوبرداری از تجارب قبلی (حسابرسی‌های قبلی)	۷/۲۴۶	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۴	شرکت‌های بزرگ‌تر از نظر اندازه (بازار سهام، مجموع دارایی‌ها و تعداد کارکنان)	۵/۷۰۵	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۵	شرکت‌های دارای سن بالاتر در بازار سرمایه	۶/۳۲۷	۰/۰۰۰	غیرنرمال

۱۶	شرکت‌های فعال در صنایع دارای رقابت بیشتر (انحصاری کمتر)	۶/۶۷۸	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۷	ارائه مدارک و مستندات به موقع از طرف صاحبکار به حسابرس	۸/۴۳۶	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۸	شفافیت بیشتر در گزارش‌های مالی	۶/۹۲۱	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۱۹	توضیحات شفاف مدیران صاحبکار	۸/۱۹۲	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۰	پیچیدگی صنعت صاحبکار	۷/۴۶۲	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۱	تعدد واحدهای فرعی و وابسته صاحبکار	۷/۴۶۲	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۲	سطح آگاهی بالاتر و خبره بودن سهامداران شرکت	۷/۵۴۳	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۳	شرکت‌های دارای امتیاز مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالاتر	۶/۸۴۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۴	آشنایی حسابرسان با قوانین سازمان بورس اوراق بهادار	۷/۶۲۴	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۵	آشنایی حسابرسان با قوانین مالیاتی	۸/۳۵۴	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۶	آشنایی حسابرسان با قانون تجارت در خصوص کسب‌وکار شرکت‌ها	۷/۴۰۸	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۷	اجرای دقیق استانداردهای حسابداری	۸/۵۱۷	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۸	آشنایی حسابرسان به مقررات خاص صنعت	۶/۵۷۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲۹	انجام فعالیت صاحبکار طبق مقررات و استانداردهای موجود	۷/۸۶۸	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۰	آشنایی کامل حسابرسان با دستورالعمل راهبری شرکتی	۷/۹۴۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۱	آشنایی حسابرسان با قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران	۸/۱۱۱	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۲	تدوین قوانین نظارتی در خصوص تعامل حسابرس با صاحبکار	۷/۷۰۶	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۳	آشنایی صاحبکاران با قوانین انتخاب حسابرس	۷/۱۳۸	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۴	حسابرسی داخلی	۹/۴۰۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۵	کمیت حسابرسی	۸/۵۱۷	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۶	تنوع جنسیتی اعضای هیأت مدیره	۷/۳۸۱	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۷	وجود تعداد بیشتر مدیران غیرموظف در ساختار هیئت مدیره شرکت‌ها	۶/۶۵۱	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۸	سطح بالاتر تحصیلات مدیران	۸/۳۵۴	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳۹	سوابق فعالیت مدیران شرکت	۸/۰۳۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۴۰	تخصص مدیران در حوزه مالی، حسابرسی و حسابداری	۸/۹۲۲	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۴۱	به موقع بودن مجامع	۸/۷۶۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۴۲	آشنایی حسابرسان با نرم‌افزارهای مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی	۹/۷۳۳	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۴۳	آشنایی اعضای تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای به‌روز و	۶/۵۷۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال

			مورد استفاده	
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۹/۷۳۳	به موقع بودن ارائه اطلاعات توسط مدیران شرکت به حسابرسان	۴۴
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۶/۵۱۶	به موقع بودن گزارش حسابرسی از جانب حسابرسان به ذینفعان شرکتها	۴۵
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۰۰۳	بودجه زمانی و برنامه ریزی بهینه طراحی شده بر اساس مطالعه اولیه فعالیت صاحبکار	۴۶
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۳۵۴	کاهش فشار زمانی بر روی تیم حسابرسی	۴۷
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۸۶۸	انجام فرایند حسابرسی طبق برنامه تدوین شده قبلی	۴۸
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۱۱۱	زمانبندی اجرا و تعیین حدود زمانی روشهای حسابرسی	۴۹
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۹۲۲	کاهش اضطراب کارکنان حسابرس	۵۰
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۵۴۵	سوابق کارکنان حسابرس	۵۱
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۰۳۰	تجارب قبلی کارکنان حسابرس	۵۲
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۳۲۷	حق الزحمه کافی و مناسب برای کارکنان حسابرسی	۵۳
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۸۶۸	برنامه کاری تدوین شده برای کارکنان حسابرسی	۵۴
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۴۸۹	آشنایی کارکنان حسابرسی به استراتژیهای موسسه حسابرسی	۵۵
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۳۰۰	آشنایی کارکنان حسابرسی به استراتژیهای شرکت صاحبکار	۵۶
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۱۹۲	سطح تحصیلات بالاتر کارکنان حسابرسی	۵۷
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۲۷۳	آشنایی مناسب کارکنان حسابرسی با قوانین و مقررات	۵۸
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۹۷۵	همکاری کارکنان و مدیران صاحبکار با کارکنان موسسه حسابرسی	۵۹
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۱۱۱	رفتار حرفه‌ای کارکنان تیم حسابرسی با صاحبکاران	۶۰
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۱۶۱	فرهنگ درخواست کمک، همکاری و مشورت بین کارکنان تیم حسابرسی با یکدیگر	۶۱
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۶/۸۰۹	آموزش تکنیکهای ایجاد تعامل به کارکنان موسسات حسابرسی	۶۲
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۸/۴۳۶	توضیح واضح مسائل برای پرسنل صاحبکار از طرف کارکنان تیم حسابرسی	۶۳
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۷/۳۲۷	تغییرات کمتر در اعضای تیم حسابرسی	۶۴

آزمون علامت

ارزیابی شدت موافقت پاسخ‌دهندگان با استفاده از آزمون علامت تک نمونه‌ای انجام شد. از آنجاکه امتیازهای در نظر گرفته شده برای سنجش میزان موافقت در طیف ۱ الی ۵ قرار دارد برای کسب اطمینان از شدت موافقت، امتیاز ۳ به بالا (میانگین طیف) به عنوان معیار ارزیابی انتخاب شد. در این آزمون اگر مقدار Z محاسبه شده بیشتر از مقدار ۱,۹۶ باشد میزان موافقت

شدید بوده و با امتیاز ۳ به عنوان نقطه بی تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه Z محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۳ تفاوت معناداری نداشته است. یافته‌های مستند شده در جدول ۴ در رابطه با آزمون علامت نشان‌دهنده آن است که میزان آماره Z به غیر از گویه‌های ۵، ۸، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۶، ۲۰، ۲۱، ۲۳، ۲۸، ۳۶، ۳، ۴۵، ۴۶، ۵۳ و ۶۲ (به ترتیب: چرخش اختیاری حسابرسان، تنوع جنسیتی در اعضای گروه حسابرسی، نقش کاهنده خودشیفتگی حسابرسان، استقلال حسابرسان، الگوبرداری از تجارب قبلی، رقابت شرکت‌ها در صنعت، پیچیدگی صنعت صاحبکار، تعدد واحدهای فرعی و وابسته صاحبکار، شرکت‌های دارای امتیاز مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالاتر، آشنایی حسابرسان به مقررات خاص صنعت، تنوع جنسیتی اعضای هیأت مدیره، آشنایی اعضای تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای روز، بودجه زمانی و برنامه‌ریزی بهینه طراحی شده بر اساس مطالعه اولیه فعالیت صاحبکار، حق‌الزحمه کافی و مناسب برای کارکنان حسابرسی و آموزش تکنیک‌های ایجاد تعامل به کارکنان موسسات حسابرسی) برای سایر گویه‌ها بیش از مقدار ۱،۹۶ است که بر موافقت شدید پاسخ‌دهندگان با این عوامل مطرح‌شده دلالت دارد. به عبارتی تحلیل گویه‌های پژوهش نیز حاکی از آن است که به غیر از موارد ذکر شده، سایر متغیرهای پژوهش به عنوان عوامل موثر بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار معنادار هستند.

جدول ۴. آزمون علامت

نتیجه	سطح معناداری	آماره Z	گویه
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۲۲۱	۱
معنادار	۰/۰۰۰	-۳/۸۹۰	۲
معنادار	۰/۰۰۴	-۲/۸۹۷	۳
معنادار	۰/۰۰۰	-۳/۸۷۶	۴
غیرمعنادار	۰/۹۳۴	-۰/۰۸۳	۵
معنادار	۰/۰۱۶	-۲/۴۰۰	۶
معنادار	۰/۰۰۰	-۶/۳۷۳	۷
غیرمعنادار	۰/۲۱۴	-۱/۲۴۱	۸
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۲۲۱	۹
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۲۲۱	۱۰
غیرمعنادار	۰/۳۶۳	-۰/۹۱۰	۱۱
غیرمعنادار	۰/۴۵۶	-۰/۷۴۵	۱۲
غیرمعنادار	۰/۰۸۲	-۱/۷۳۸	۱۳
معنادار	۰/۰۰۶	-۲/۷۳۱	۱۴
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۳۴۷	۱۵
غیرمعنادار	۰/۹۳۴	-۰/۰۸۳	۱۶
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۵۵۲	۱۷
معنادار	۰/۰۳۹	-۲/۰۶۹	۱۸
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۵۵۲	۱۹
غیرمعنادار	۰/۵۶۲	-۰/۵۷۹	۲۰
غیرمعنادار	۰/۲۱۴	-۱/۲۴۱	۲۱

معنادار	۰/۰۰۴	-۲/۸۹۷	۲۲
غیرمعنادار	۰/۵۶۲	-۰/۵۷۹	۲۳
معنادار	۰/۰۰۱	-۳/۳۹۳	۲۴
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۷۱۷	۲۵
معنادار	۰/۰۱۶	-۲/۴۰۰	۲۶
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۸۸۳	۲۷
غیرمعنادار	۰/۲۱۴	-۱/۲۴۱	۲۸
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۲۲۱	۲۹
معنادار	۰/۰۰۰	-۳/۸۹۰	۳۰
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۰۵۵	۳۱
معنادار	۰/۰۰۰	-۳/۸۹۰	۳۲
معنادار	۰/۰۲۵	-۲/۲۳۵	۳۳
معنادار	۰/۰۰۰	-۷/۰۳۵	۳۴
معنادار	۰/۰۰۶	-۲/۷۳۱	۳۵
غیرمعنادار	۰/۸۰۴	-۰/۲۴۸	۳۶
معنادار	۰/۰۳۹	-۲/۰۶۹	۳۷
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۳۸۶	۳۸
معنادار	۰/۰۰۰	-۳/۸۹۰	۳۹
معنادار	۰/۰۰۰	-۵/۵۴۵	۴۰
معنادار	۰/۰۰۰	-۵/۳۷۹	۴۱
معنادار	۰/۰۰۰	-۷/۶۹۷	۴۲
غیرمعنادار	۰/۴۵۶	-۰/۷۴۵	۴۳
معنادار	۰/۰۰۰	-۷/۳۶۶	۴۴
غیرمعنادار	۰/۳۶۳	-۰/۹۱۰	۴۵
غیرمعنادار	۰/۶۷۹	-۰/۴۱۴	۴۶
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۸۸۳	۴۷
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۰۵۵	۴۸
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۵۵۲	۴۹
معنادار	۰/۰۰۰	-۵/۸۷۶	۵۰
معنادار	۰/۰۰۰	-۵/۱۴۹	۵۱
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۳۸۶	۵۲
غیرمعنادار	۰/۴۵۶	-۰/۷۴۵	۵۳
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۰۵۵	۵۴
معنادار	۰/۰۰۲	-۳/۰۶۲	۵۵
معنادار	۰/۰۰۲	-۳/۰۶۲	۵۶

معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۳۸۶	۵۷
معنادار	۰/۰۰۰	-۵/۰۴۸	۵۸
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۴۸۴	۵۹
معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۰۵۵	۶۰
معنادار	۰/۰۳۱	-۲/۱۵۹	۶۱
غیرمعنادار	۰/۲۴۵	-۱/۱۶۳	۶۲
معنادار	۰/۰۰۰	-۵/۲۱۴	۶۳
غیرمعنادار	۰/۰۸۲	-۱/۷۳۸	۶۴

آزمون فریدمن

آزمون فریدمن معادل ناپارامتری آزمون F وابسته در تحلیل واریانس اندازه‌های تکراری است. بر مبنای نتایج جدول ۵ مشاهده می‌شود که متغیرهای ۱. به موقع بودن ارائه اطلاعات توسط مدیران شرکت به حسابرسان؛ ۲. آشنایی حسابرسان با نرم‌افزارهای مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی؛ ۳. حسابرسی داخلی؛ ۴. سابقه فعالیت حسابرسان؛ ۵. کاهش اضطراب کارکنان حسابرسی؛ ۶. تخصص مدیران در حوزه مالی، حسابرسی و حسابداری؛ ۷. سوابق کارکنان حسابرسی؛ ۸. به موقع بودن مجامع؛ ۹. توضیح واضح مسائل برای پرسنل صاحبکار از طرف کارکنان تیم حسابرسی؛ ۱۰. آشنایی حسابرسان با قوانین مالیاتی، به ترتیب از اولویت بیشتری به عنوان عوامل موثر بر رابطه بین حسابرسان با صاحبکاران برخوردارند. همچنین، مشخص می‌شود که ۱. دوره تصدی حسابرسان؛ ۲. اندازه شرکت صاحبکار؛ ۳. وجود تعداد بیشتر مدیران غیرموظف در ساختار هیئت مدیره شرکت‌ها؛ ۴. چرخش اجباری حسابرسان؛ ۵. آشنایی اعضای تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای به‌روز و مورد استفاده؛ ۵. تعدد واحدهای فرعی و وابسته صاحبکار؛ ۶. استقلال حسابرسان؛ ۷. چرخش اختیاری حسابرسان؛ ۸. شرکت‌های فعال در صنایع دارای رقابت بیشتر (انحصاری کمتر)؛ ۹. تنوع جنسیتی اعضای هیئت مدیره؛ و ۱۰. نقش کاهنده خودشیفتگی حسابرسان از اهمیت کمتری از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برخوردار بوده‌اند.

جدول ۵. آزمون فریدمن

رتبه	گویه	شرح گویه	میانگین رتبه
۱	۴۴	به موقع بودن ارائه اطلاعات توسط مدیران شرکت به حسابرسان	۳۹/۲۶
۲	۴۲	آشنایی حسابرسان با نرم‌افزارهای مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی	۳۸/۹۴
۳	۳۴	حسابرسی داخلی	۳۸/۲۳
۴	۷	سابقه فعالیت حسابرسان	۳۷/۹۳
۵	۵۰	کاهش اضطراب کارکنان حسابرس	۳۶/۷۸
۶	۴۰	تخصص مدیران در حوزه مالی، حسابرسی و حسابداری	۳۶/۴۸
۷	۵۱	سوابق کارکنان حسابرس	۳۶/۲۲
۸	۴۱	به موقع بودن مجامع	۳۶/۱۳
۹	۶۳	توضیح واضح مسائل برای پرسنل صاحبکار از طرف کارکنان تیم حسابرسی	۳۵/۹۵
۱۰	۲۵	آشنایی حسابرسان با قوانین مالیاتی	۳۵/۸۲
۱۱	۲۷	اجرای دقیق استانداردهای حسابرسی	۳۵/۵۱
۱۲	۱۷	ارائه مدارک و مستندات به موقع از طرف صاحبکار به حسابرس	۳۵/۴۶

۳۵/۴۱	سطح تحصیلات بالاتر کارکنان حسابرسی	۵۷	۱۳
۳۵/۲۴	کاهش فشار زمانی بر روی تیم حسابرسی	۴۷	۱۴
۳۵/۱۶	آشنایی مناسب کارکنان حسابرسی با قوانین و مقررات	۵۸	۱۵
۳۵/۱۵	تجارب قبلی کارکنان حسابرسی	۵۲	۱۶
۳۵/۱۴	زمانبندی اجرا و تعیین حدود زمانی روش‌های حسابرسی	۴۹	۱۷
۳۵/۰۶	توضیحات شفاف مدیران صاحبکار	۱۹	۱۸
۳۵/۰۳	رفتار حرفه‌ای کارکنان تیم حسابرسی با صاحبکاران	۶۰	۱۹
۳۴/۸۹	انجام فعالیت صاحبکار طبق مقررات و استانداردهای موجود	۲۹	۲۰
۳۴/۸۹	همکاری کارکنان و مدیران صاحبکار با کارکنان موسسه حسابرسی	۵۹	۲۱
۳۴/۸۴	آشنایی کامل حسابرسان با دستورالعمل راهبری شرکتی	۳۰	۲۲
۳۴/۷	سطح بالاتر تحصیلات مدیران	۳۸	۲۳
۳۴/۴۴	آشنایی حسابرسان با قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران	۳۱	۲۴
۳۴/۲۴	طراحی برنامه مناسب برای حسابرسی	۹	۲۵
۳۴/۱۹	پایبندی حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای	۱۰	۲۶
۳۴/۰۷	انجام فرایند حسابرسی طبق برنامه تدوین شده قبلی	۴۸	۲۷
۳۳/۹۸	آشنایی حسابرسان با قوانین سازمان بورس اوراق بهادار	۲۴	۲۸
۳۳/۹۵	برنامه کاری تدوین شده برای کارکنان حسابرسی	۵۴	۲۹
۳۳/۹۱	سوابق فعالیت مدیران شرکت	۳۹	۳۰
۳۳/۸۷	تخصص حسابرسان در صنعت فعالیت صاحبکار	۲	۳۱
۳۳/۸۴	تدوین قوانین نظارتی در خصوص تعامل حسابرسی با صاحبکار	۳۲	۳۲
۳۳/۷۸	موسسات حسابرسی بزرگ‌تر و باکیفیت	۱	۳۳
۳۳/۲۳	آشنایی کارکنان حسابرسی به استراتژی‌های شرکت صاحبکار	۵۶	۳۴
۳۳/۰۴	سطح آگاهی بالاتر و تجربه بودن سهامداران شرکت	۲۲	۳۵
۳۲/۹۱	آشنایی کارکنان حسابرسی به استراتژی‌های موسسه حسابرسی	۵۵	۳۶
۳۲/۶۹	کمیته حسابرسی	۳۵	۳۷
۳۲/۱۴	آشنایی حسابرسان با قانون تجارت در خصوص کسب‌وکار شرکت‌ها	۲۶	۳۸
۳۲/۰۸	فرهنگ درخواست کمک، همکاری و مشورت بین کارکنان تیم حسابرسی با یکدیگر	۶۱	۳۹
۳۱/۹۱	آشنایی صاحبکاران با قوانین انتخاب حسابرسی	۳۳	۴۰
۳۱/۴۸	سطح تحصیلات حسابرسان	۶	۴۱
۳۱/۴	الگوبرداری از تجارب قبلی (حسابرسی‌های قبلی)	۱۳	۴۲
۳۱/۱۷	تغییرات کمتر در اعضای تیم حسابرسی	۶۴	۴۳
۳۰/۹۳	شفافیت بیشتر در گزارش‌های مالی	۱۸	۴۴
۳۰/۳۷	آموزش تکنیک‌های ایجاد تعامل به کارکنان موسسات حسابرسی	۶۲	۴۵
۳۰/۱۲	حق الزحمه کافی و مناسب برای کارکنان حسابرسی	۵۳	۴۶
۲۹/۷۹	بودجه زمانی و برنامه‌ریزی بهینه طراحی شده بر اساس مطالعه اولیه فعالیت صاحبکار	۴۶	۴۷

۲۹/۷۶	شرکت‌های دارای سن بالاتر در بازار سرمایه	۱۵	۴۸
۲۹/۵۳	پیچیدگی صنعت صاحبکار	۲۰	۴۹
۲۹/۴	شرکت‌های دارای امتیاز مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالاتر	۲۳	۵۰
۲۹/۲۹	به موقع بودن گزارش حسابرسی از جانب حسابرسان به ذینفعان شرکت‌ها	۴۵	۵۱
۲۹/۲۳	آشنایی حسابرسان به مقررات خاص صنعت	۲۸	۵۲
۲۹/۰۳	تنوع جنسیتی در اعضای گروه حسابرسی	۸	۵۳
۲۸/۷۵	نقش کاهنده خودشیفتگی حسابرسان	۱۱	۵۴
۲۸/۵۵	تنوع جنسیتی اعضای هیأت مدیره	۳۶	۵۵
۲۸/۴۹	شرکت‌های فعال در صنایع دارای رقابت بیشتر (انحصاری کمتر)	۱۶	۵۶
۲۷/۶۵	چرخش اختیاری حسابرسان	۵	۵۷
۲۷/۰۸	استقلال حسابرسان	۱۲	۵۸
۲۶/۳۹	تعدد واحدهای فرعی و وابسته صاحبکار	۲۱	۵۹
۲۵/۹۶	آشنایی اعضای تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای به‌روز و مورد استفاده	۴۳	۶۰
۲۵/۵۳	چرخش اجباری حسابرسان	۴	۶۱
۲۵/۰۱	وجود تعداد بیشتر مدیران غیرموظف در ساختار هیئت مدیره شرکت‌ها	۳۷	۶۲
۲۴/۴۴	شرکت‌های بزرگ‌تر از نظر اندازه (بازار سهام، مجموع دارایی‌ها و تعداد کارکنان)	۱۴	۶۳
۲۴/۱۷	دوره تصدی حسابرسان	۳	۶۴
۵۶۳/۲۵۸	کای اسکور		
۰,۰۰۰	سطح معناداری		

۵- بحث و نتیجه‌گیری

ارتباط حسابرس با صاحبکار همواره با توجه به قضاوتی بودن فرایند حسابرسی و اهمیت حفظ استقلال و بی‌طرفی حسابرسان، همواره مورد بحث بوده است. حسابرس در جریان حسابرسی صورت‌های مالی باید چنان ارتباطی با مدیریت واحد مورد رسیدگی برقرار کند که بتواند حسابرسی را به‌گونه‌ای 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 و رضایتمندی صاحبکار می‌شود (وان‌نیو آرومنگن و همکاران، ۲۰۲۲). چنین وضعیتی به ایجاد یک شرایط بهینه و سازوکارهای بهبوددهنده نیاز دارد. وجود پیش‌نیازها و الزامات حسابرسی در خصوص ایجاد یک رابطه بی‌طرفانه و مستقل که در نهایت به کیفیت بالای گزارش‌های حسابرسی شده و حفظ حقوق ذینفعان منجر شود، نیازمند بررسی‌ها و پیشنهادات زیادی بر اساس یافته‌های تجربی در محیط اقتصادی است. بنابراین، تأکیدات شعارگونه نمی‌تواند به بهبود این تعامل کمک کند. پژوهش حاضر برای رفع این نقیصه سعی کرد به صورت تجربی و از طریق رویکرد داده بنیاد و با استفاده از دیدگاه خبرگان، مدلی ارائه دهد که در آن عوامل موثر در رابطه بین حسابرس و صاحبکار را بر اساس واقعیت‌های محیط اقتصادی ایران تدوین کند.

به عبارتی، هدف پژوهش حاضر ارائه مدلی برای نشان دادن عوامل موثر بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار مبتنی بر نظریه داده بنیاد می‌باشد. بدین منظور اطلاعات مورد نیاز این پژوهش در قالب مرور مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مصاحبه و پرسشنامه در تابستان ۱۴۰۲ گردآوری شد. این تحقیق در دو مرحله کیفی و کمی انجام شد. با در نظر گرفتن هدف پژوهش و با توجه به اینکه مدل‌ها و نظریات موجود در خصوص رابطه بین حسابرس و صاحبکار بسیار محدود بوده و در ایران نیز تحقیقی برای

شناسایی عوامل موثر بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار نشده است، در این تحقیق به منظور دستیابی به الگوی جامع ابتدا از یک رویکرد کیفی استفاده شد. در مرحله کیفی به منظور استخراج و شناسایی عوامل موثر بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار، از رویکرد داده بنیاد استفاده شد. پس از تعیین عوامل شناسایی شده در راستای مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدهای تدوین مدل پژوهش، در مرحله کمی عوامل شناسایی شده با استفاده از آزمون‌های ناپارامتریک همچون آزمون علامت تک نمونه‌ای یا آزمون علامت به بررسی تأثیر این عوامل بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار پرداخته شد و در نهایت با استفاده از آزمون فریدمن عوامل شناسایی شده رتبه‌بندی شدند.

نتایج حاصل از آزمون فریدمن جهت اولویت‌بندی این عوامل نشان داد که متغیرهای ۱. به موقع بودن ارائه اطلاعات توسط مدیران شرکت به حسابرسان؛ ۲. آشنایی حسابرسان با نرم‌افزارهای مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی؛ ۳. حسابرسی داخلی؛ ۴. سابقه فعالیت حسابرسان؛ ۵. کاهش اضطراب کارکنان حسابرسی؛ ۶. تخصص مدیران در حوزه مالی، حسابرسی و حسابداری؛ ۷. سوابق کارکنان حسابرسی؛ ۸. به موقع بودن مجامع؛ ۹. توضیح واضح مسائل برای پرسنل صاحبکار از طرف کارکنان تیم حسابرسی؛ ۱۰. آشنایی حسابرسان با قوانین مالیاتی، به ترتیب از اولویت بیشتری به عنوان عوامل موثر بر رابطه حسابرسان با صاحبکاران برخوردارند.

همچنین، مشخص می‌شود که ۱. دوره تصدی حسابرسان؛ ۲. اندازه شرکت صاحبکار؛ ۳. وجود تعداد بیشتر مدیران غیرموظف در ساختار هیئت مدیره شرکت‌ها؛ ۴. چرخش اجباری حسابرسان؛ ۵. آشنایی اعضای تیم حسابرسی با نرم‌افزارهای به‌روز و مورد استفاده؛ ۵. تعدد واحدهای فرعی و وابسته صاحبکار؛ ۶. استقلال حسابرسان؛ ۷. چرخش اختیاری حسابرسان؛ ۸. شرکت‌های فعال در صنایع دارای رقابت بیشتر (انحصاری کمتر)؛ ۹. تنوع جنسیتی اعضای هیأت مدیره؛ و ۱۰. نقش کاهنده خودشیفتگی حسابرسان از اهمیت کمتری از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برخوردار بوده‌اند.

نباید از این واقعیت غافل شد که رابطه حسابرس و صاحبکار به دلیل تعداد ذینفعان و افراد درگیر بسیار پیچیده است. با این حال، از آنجاکه این پیچیدگی در هسته فرآیند حسابرسی نهفته است، بررسی‌های بیشتری در مورد رابطه حسابرس و صاحبکار مورد نیاز است. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به رفع پیچیدگی‌های رابطه بین حسابرس و صاحبکار کمک کند. زیرا پژوهش حاضر بر این ایده استوار است که عواملی وجود دارند می‌توانند این رابطه را بهبود بخشند و برخی از عوامل نمی‌توانند بر این رابطه تأثیر داشته باشند.

نتایج این پژوهش حاکی از آن است که به موقع بودن ارائه اطلاعات توسط مدیران شرکت به حسابرسان، تجارب قبلی حسابرسان، حسابرسی داخلی، تخصص مدیران صاحبکار، سوابق کارکنان حسابرسی و آشنایی حسابرسان با قوانین و مقررات، بیشترین تأثیر را بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار دارند. هرکدام از این عوامل می‌توانند نقش مهمی در ایجاد و بهبود رابطه بی‌طرفانه بین حسابرس و صاحبکار داشته باشند. ارائه به موقع اطلاعات و مستندات به تیم حسابرسی، می‌تواند یکی موارد مهم در تضمین رابطه بی‌طرفانه حسابرسان با صاحبکاران برشمرد که حسابرس در مدت زمان تعیین شده بتواند بهترین بررسی‌ها را داشته باشد و در نهایت به ارائه یک گزارش با کیفیت برای حسابرسان منجر شود. شرکت‌هایی که در راستای اجرای حسابرسی با کیفیت‌تر سعی می‌کنند مستندات را به موقع به حسابرسان ارائه دهند، عملاً شرکت‌هایی هستند که گزارش‌های باکیفیتی تهیه کرده و هدف آن‌ها دستیابی به اهداف کلی ذینفعان است. از طرف دیگر، تجارب قبلی حسابرسان می‌تواند یک عامل خوب برای ایجاد رابطه مناسب بین حسابرسان و صاحبکاران محسوب شود. زیرا، حسابرسان از این طریق می‌توانند با توجه به تجاربی که با صاحبکاران قبلی کسب کرده‌اند، در تعامل با صاحبکاران جدید آن را بکار گرفته و از این طریق یک رابطه متناسب شکل بگیرد. علاوه بر این، آشنایی حسابرسان با قوانین و مقررات (به خصوص قوانین مالیاتی) می‌تواند مبنای خوبی باشد که به صورت قانونی یک رابطه بهینه شکل گرفته و از این طریق فرایند حسابرسی با کیفیت بالا انجام شود. تخصص مالی مدیران صاحبکار نیز در این خصوص می‌تواند نقش مهمی داشته باشد. زیرا، مدیران دارای تخصص مالی یا در زمینه صنعت فعالیت شرکت، بهتر فرایند حسابرسی را درک کرده و شکاف انتظارات حسابرس و صاحبکار از این طریق کاهش پیدا می‌کند. بنابراین، این مهم می‌تواند به ایجاد یک رابطه حرفه‌ای و باکیفیت بین حسابرسان و صاحبکاران منجر شود. البته دستورالعمل

حاکمیت شرکتی که در سال ۱۴۰۱ به روزرسانی و ابلاغ شد، در فصل اول الزام کرده است که بایستی یکی از اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها دارای تخصص حسابداری، مالی یا مرتبط باشد. همچنین، یکی دیگر از آیتم‌هایی که می‌تواند بر این رابطه تأثیرگذار باشد، کارکنان حسابرس هستند که در تیم حسابرسی از توانایی‌ها و قابلیت‌های آنان استفاده می‌شود. ایجاد فضایی که به کاهش اضطراب کارکنان حسابرسی کمک کند، سوابق کاری و تجارب قلی آنان و همچنین، توضیح واضح مسائل برای پرسنل صاحبکار از طرف کارکنان تیم حسابرسی می‌تواند به شل‌گیری رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران کمک کند و به استقلال حسابرسان و ایفای حقوق ذینفعان کمک کند.

نتایج پژوهش حاضر با یافته پژوهش‌های کارلیسلی و همکاران (۲۰۲۳)، هاتفیلد و همکاران (۲۰۲۲، الف)، هاتفیلد و همکاران (۲۰۲۲، ب)، کارلیسلی و همیلتون (۲۰۲۱)، جورج و همکاران (۲۰۲۰)، داگسن و همکاران (۲۰۲۰)، کاجیلیمیر (۲۰۱۸)، بتی و همکاران (۲۰۱۵) و بادپا و همکاران (۱۳۹۸) همسو است.

بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱) یکی از موارد مهمی که در زمینه ایجاد رابطه حرفه‌ای و بی‌طرفانه حسابرسان با صاحبکاران از اهمیت بالایی برخوردار است، آموزش و یادگیری حسابرسان در زمینه قوانین و مقررات است. بر این اساس پیشنهاد می‌شود که اعضای موسسات حسابرسی از کمک حسابرسان تا شرکا در زمینه قوانین متفاوت مالیاتی، حقوق تجارت، استانداردهای مرتبط، دستورالعمل‌های تجویز شده و قوانین صنعت صاحبکار آموزش ببینند و با توجه به آگاهی کامل در این زمینه اقدام به شروع فرایند حسابرسی نمایند. در این خصوص قوانینی لازم است که حرفه‌ای سازی تمام رده‌های تیم حسابرسی را تضمین کند.

۲) ارائه به موقع مستندات به حسابرسان برای انجام فرایند، می‌تواند نقش مهمی در رابطه کارای بین حسابرسان و صاحبکاران داشته باشد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها به این مورد توجه خاصی داشته باشند و همچنین، الزاماتی تدوین و تجویز شود که شرکت‌ها به موقع مستندات و مدارک لازم را در اختیار تیم حسابرسی قرار دهند.

۳) یافته‌ها نشان داد که وجود اعضای متخصص مالی و حسابداری در ساختار هیئت مدیره شرکت‌ها، می‌تواند یکی از عوامل مهمی باشد که رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همانطور که قبلاً عنوان شد، در فصل اول دستورالعمل جدید راهبری شرکتی سازمان بورس نیز الزام شده است که حداقل یکی از اعضای تیم مدیریتی شرکت‌های بورسی دارای تخصص مالی، حسابداری یا مرتبط باشد، رعایت این بند بر اساس یافته‌های این پژوهش نیز پشتیبانی می‌شود. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که حداقل یکی از اعضای مدیران در شرکت‌ها دارای تخصص مالی یا حسابداری باشد که بتواند ماهیت فرایند حسابرسی را بهتر درک کرده و از این طریق رابطه حرفه‌ای و کارایی بین حسابرسان و صاحبکاران شکل گیرد.

۴) یکی از سازوکارهای مهمی که می‌تواند رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران را تحت تأثیر قرار دهد، حسابرسی داخلی است. بنابراین، توصیه می‌شود که نقش حسابرسان داخلی در مذاکرات و تعاملات حسابرسان با صاحبکاران پررنگ‌تر باشد.

۵) در نهایت پیشنهاد می‌شود که دستورالعملی تدوین شود که در آن بر روی عوامل بیان شده در پژوهش حاضر تأکید شود تا از این طریق حسابرسان عوامل تأثیرگذار بر رابطه خود با صاحبکاران را بهتر شناخته و از این طریق بی‌طرفی و استقلال خود را حفظ کنند.

منابع

۱. بادپا، بهروز؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۸(۱)، ۷-۴۲.
۲. حساس یگانه، یحیی و عرب احمدی، علی اصغر. (۱۳۸۶). عوامل موثر بر تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۹(۵)، ۹۳-۱۱۴.
۳. صادقیان، مسعود؛ جهانگیرنیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸). نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرس مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹)، ۴۳-۵۶.

۴. کاظمی علوم، مهدی؛ رضازاده، جواد و کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار. *دوفصلنامه علمی حسابداری/ارزشی و رفتاری*. ۴(۸)، ۱۶۳-۲۱۳.

۵. لاری دشت بیاض، محمود؛ خادم، حمید و حمیده پور، کیانا. (۱۳۹۵). استراتژی های ارتباطی حسابرسان برای تعامل بهینه با صاحبکار، اولین همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران، مشهد.

6. Acito, A. A., Hogan, C. E., & Mergenthaler, R. D. (2018). The effects of PCAOB inspections on auditor-client relationships. *The Accounting Review*, 93(2), 1-35.
7. Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International journal of auditing*, 8(1), 1-19.
8. Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2015). Auditor-client interactions in the changed UK regulatory environment—a revised grounded theory model. *International Journal of Auditing*, 19(1), 15-36.
9. Bronson, S. N., Masli, A., & Schroeder, J. H. (2021). Releasing earnings when the audit is less complete: Implications for audit quality and the auditor/client relationship. *Accounting Horizons*, 35(2), 27-55.
10. Callen, J. L., & Fang, X. (2017). Crash risk and the auditor-client relationship. *Contemporary Accounting Research*, 34(3), 1715-1750.
11. Carlisle, M., & Hamilton, E. L. (2021). The role of communication mode in auditor-client interactions: Insights from staff auditors. *Current Issues in Auditing*, 15(1), A19-A37.
12. Carlisle, M., Gimbar, C., & Jenkins, J. G. (2023). Auditor-Client Interactions—An Exploration of Power Dynamics during Audit Evidence Collection. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(1), 27-51.
13. Christensen, B. E., Omer, T. C., Shelley, M. K., & Wong, P. A. (2019). Affiliated former partners on the audit committee: Influence on the auditor-client relationship and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 95-119.
14. Church, B. K., Dai, N. T., Kuang, X., & Liu, X. (2020). The role of auditor narcissism in auditor-client negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1756-1787.
15. DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
16. Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., Bennett, G. B., & Cohen, J. R. (2020). Managing the auditor-client relationship through partner rotations: The experiences of audit firm partners. *The Accounting Review*, 95(2), 89-111.
17. Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 579-595.
18. Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Tremblay, M. S. (2015). On the operational reality of auditors' independence: Lessons from the field. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 201-236.
19. Hatfield, R. C., & Saiewitz, A. (2022). Theoretical and Practical Guidance for Incorporating Auditor-Client Communication in Experimental Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(4), 163-177.
20. Hatfield, R. C., Mullis, C. E., & Trotman, K. T. (2022). Interactive auditor-client negotiations: The effects of the accumulating nature and direction of audit differences. *The Accounting Review*, 97(7), 223-241.

21. Hellman, N. (2006). Auditor–client interaction and client usefulness—A Swedish case study. *International journal of auditing*, 10(2), 99-124.
22. Herda, D. N., & Lavelle, J. J. (2013). How the auditor-client relationship affects the extent of value-added service provided to the client. *Current Issues in Auditing*, 7(1), P9-P14.
23. Kachelmeier, S. J. (2018). Testing auditor-client interactions without letting auditors and clients fully interact: Comments on Bennett and Hatfield (2018). *Accounting, Organizations and Society*, 68, 58-62.
24. Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2020). Understanding financial auditing from a service perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 81, 101080.
25. Mustikarini, A., & Adhariani, D. (2022). In auditor we trust: 44 years of research on the auditor-client relationship and future research directions. *Meditari Accountancy Research*, 30(2), 267-292.
26. Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor- client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *The accounting review*, 78(3), 779-799.
27. Saiewitz, A., & Kida, T. (2018). The effects of an auditor's communication mode and professional tone on client responses to audit inquiries. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 33-43.
28. Trotman, K. T., Wright, A. M., & Wright, S. (2005). Auditor negotiations: An examination of the efficacy of intervention methods. *The Accounting Review*, 80(1), 349-367.
29. van Nieuw Amerongen, N., Coskun, E., van Buuren, J., & Duits, H. B. (2022). The coherence of the auditor-client relationship quality and auditor tenure with client's perceptions on added-value in SME audits: a sociological perspective. *Managerial Auditing Journal*.
30. Warming-Rasmussen, B., & Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services-An external user perspective. *European Accounting Review*, 7(1), 65-82.

Identifying and ranking the effective factors in the relationship between the auditor and the client

Aboalfazl RadSaeed¹, Negar Khosravipour^{2*}, Ali Esmaeilzadeh³

1. Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Center Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Center Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

3. Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Center Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Abstract

The purpose of this research is to identify and rank the effective factors in the relationship between the auditor and the employer. In this regard, in order to extract the effective factors, the foundation's data approach was used. Also, due to the lack of a coherent model in the literature related to the relationship between the auditor and the employer in Iran, semi-structured interviews with experts were also used to cover the weak points of the existing theoretical foundations and to reach the stage of persuasion. The results of the foundation's data approach showed that the research model based on identifying and ranking the effective factors in the relationship between the auditor and the employer can be classified into 6 main categories, causal conditions, background conditions, strategies, intervention conditions and consequences. The results of Friedman's test indicated that the variables 1. the timeliness of providing information by company managers to auditors; 2. Acquaintance of auditors with the software used in preparing financial reports; 3. Internal audit; 4. activity history of auditors; 5. Reducing the anxiety of the audit staff, respectively, have more priority as factors affecting the relationship between auditors and owners. Also, it was found that the variables 1. tenure of auditors; 2. The size of the employer's company; 3. The presence of more non-commissioned directors in the structure of the board of directors of companies; 4. Mandatory rotation of auditors; 5. Acquaintance of the audit team members with updated and used software was less important from the point of view of the respondents.

Keywords: Auditor, Client, Relationship between auditor and client, Grounded theory.
