

# آگاهی حسابرسی از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

پژمان روحی

کارشناس ارشد حسابداری

## چکیده

در ساختار اجتماعی - اقتصادی کنونی با تأسیس جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران ، وظیفه‌ی اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به حسابرسیان مستقل واگذار شده است . ایفای این مسئولیت که متضمن ارائه‌ی خدمات مطمئن به جامعه است ، باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای و مدونی انجام گیرد. این اصول و ضوابط در حرفه‌ی حسابرسی که هدف آن اعتبار بخشی است ، استانداردهای حسابرسی خوانده می‌شود. دراین پژوهش بحث از آن است که آیا پس از گذشت نزدیک به سه سال از لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابرسی صادرة توسط سازمان حسابرسی ، حسابرسیان نسبت به

استانداردهای حسابداری ملی و تغییرات صورت گرفته نسبت به وضعیت قبل آن آگاهی کافی دارند، تا در مراحل مختلف کار حسابداری آنرا رعایت کرده و مدنظر قرار دهند؟ نتایج حاصل از این پژوهش حاکی از آن است که ۷۵ تا ۹۰ درصد حساب‌رسان از استانداردهای حسابداری صادره توسط سازمان حسابداری آگاهی کافی دارند، ولی این آگاهی در سطح کلیه استانداردهای یکسان نمی‌باشد.

### مقدمه

گزارشگری مالی در واحدهای اقتصادی، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های گوناگون استفاده‌کننده از صورتهای مالی، چون سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت (هم در نقش سیاست‌گذار و هم به عنوان سرمایه‌گذار) و مدیران است که برای اتخاذ تصمیمات درست و بجای اقتصادی، برنامه‌ریزی، اعمال نظارت و پاسخگویی، به این اطلاعات نیاز دارند.

مجموعه صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد همراه با یادداشتهای توضیحی جزء محوری گزارشهای مالی و عمده‌ترین وسیله انتقال اطلاعات به خارج از واحد اقتصادی است. اطلاعات منعکس در صورتهای مالی زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و موثر است که از ویژگیهای اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به گونه‌ای بیطرفانه اندازه‌گیری شده و نتایج اندازه‌گیریها معتبر و قابل تأیید مجدد باشد.

براساس تئوری نمایندگی<sup>۱</sup> فرض بر تضاد منافع<sup>۲</sup> بین تهیه‌کنندگان اطلاعات و استفاده‌کنندگان آن است. از این رو انجام حسابداری مستقل ضرورت می‌یابد و براساس تئوری نمایندگی، حسابداری اطلاعات، منافع طرفین را تأمین می‌کند. در صورتی که اطلاعات ارائه شده حسابداری نشود به دلیل وجود تضاد منافع پیش گفته، قابلیت اعتماد ندارد و یا اعتماد کمی دارد. در نتیجه نیاز به شخص ثالث برای شهادت‌دهی<sup>۳</sup> تقویت می‌شود.

1 - Agency theory

2 - Conflict of interest

3 - Attestation

استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی هنگامی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس در صورتهای مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، ذیصلاح و بیطرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد.

در ساختار اجتماعی - اقتصادی کنونی ( و بویژه تأسیس جامعه حسابداران رسمی ایران ) ، وظیفه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به حسابرسان مستقل واگذار شده است . ایفای این مسئولیت که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است ، باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای و مدونی انجام گیرد . این اصول و ضوابط در حرفه حسابرسی که هدف آن اعتباردهی است ، استانداردهای حسابرسی خوانده می‌شود .

تدوین استانداردهای حسابرسی در ایران ( براساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی ) طبق مصوبات قانونی به سازمان حسابرسی محول شده است .

برای این منظور ، در سال ۱۳۷۵ با تصویب هیئت عامل سازمان کمیته‌ای به نام کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی تشکیل شد. این کمیته بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ، رهنمودهای حسابرسی را تدوین نمود که نتیجه آن در قالب نشریه ۱۴۱ سازمان ، تحت عنوان « رهنمودهای حسابرسی » و به عنوان پیش‌نویس استانداردهای حسابرسی ، نهائی و ارائه کرد . مجموعه استانداردهای حسابرسی پس از تأیید هیئت عامل سازمان و براساس مصوبه مورخ ۱۳۷۷/۱۲/۹ مجمع عمومی سازمان حسابرسی ، برای حسابرسی صورتهای مالی که آغاز دوره مالی آنها از ۱۳۷۸/۱/۱ به بعد است ، لازم‌الاجرا شده است<sup>۱</sup>

بنابراین حسابرسان مستقل موظف‌اند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب این استانداردها که بعنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسی شناخته می‌شود ، تدوین و اجرا کنند .

طبق استاندارد مذکور ، دامنه کاربرد استانداردهای حسابرسی بصورت زیر تعریف شده است : « رعایت استانداردهای حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی الزامی

۱ - کمیته فنی سازمان حسابرسی ، استانداردهای حسابرسی ، نشریه ۱۲۴ سازمان حسابرسی ، اسفند

است. استانداردهای حسابداری همچنین باید حسب مورد، در رسیدگی به سایر اطلاعات مالی و خدمات مرتبط با حسابداری نیز بکار گرفته شود.»

در این پژوهش به این مورد پرداخته می‌شود که آیا پس از گذشت نزدیک به سه سال از لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری صادره توسط سازمان حسابداری، حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری ملی و تغییرات صورت گرفته نسبت به وضعیت قبل آن آگاهی کافی دارند، تا در مراحل مختلف کار حسابداری آنرا رعایت و مدنظر قرار دهند؟

### اهمیت تحقیق

استانداردها، مقررات و دستورالعملهای لازم‌الاجرائی برای انجام عملیات حسابداری و سنجش کیفیت اجرای آن هستند. وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نشانه توجه حسابرسان به داشتن کیفیت کار بالا و هماهنگی در بین تمام حسابرسان مستقل است. اگر هر حسابرس مستقل آموزش تخصصی کافی دیده باشد و حسابداری را براساس استانداردهای حرفه‌ای اجرا کند، بر موقعیت اجتماعی حرفه افزوده می‌شود و جامعه اهمیت روزافزونی را به اظهارنظر حسابرسان که پیوست صورتهای مالی است، خواهد داد.

در بند دوم گزارش حسابداری این موضوع تصریح می‌گردد که «حسابداری این مؤسسه براساس استانداردهای حسابداری انجام شده است». با توجه به اینکه منظور این استانداردها، استانداردهای صادره توسط سازمان حسابداری است، وجود شناخت کافی حسابرسان از این استانداردها برای انجام عملیات حسابداری امری ضروریست که این تحقیق به بررسی آن می‌پردازد. در این تحقیق بدنبال اطمینان از چگونگی اجرای استانداردهای مذکور نیستیم، بلکه بعنوان پیش نیاز اجرای این استانداردها درصدد بررسی آگاهی حسابرسان از این استانداردها خواهیم بود.

### فرضیه تحقیق ( سؤال تحقیق )

برای دستیابی به هدف تحقیق ، این پرسش مطرح می‌شود که آیا حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند یا خیر .  
این پرسش بشکل زیر بعنوان فرضیه اصلی تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است :

« حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند ».

### روش اجرائی تحقیق

در این تحقیق که هدف آن سنجش آگاهی حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی است ، از پرسشنامه استفاده گردید . بدین ترتیب که در مرحله اول مجموعه‌ای از سئوالات استخراجی از استانداردهای حسابرسی ( جمعاً ۲۴ سوال ) بصورت پیشنهادی جهت طرح در پرسشنامه نهایی تهیه و سپس نظر موافق یا مخالف متخصصان و صاحب نظران حرفه تحت عنوان گروه دلفی با استفاده از روش دلفی رابطه با مناسب بودن هر یک از سئوالات جهت طرح در پرسشنامه نهایی و همچنین میزان شدت این توافق با استفاده از طیف نه رتبه‌ای لیکنرد اخذ شد ، که جمعاً ۲۱ سوال از مجموع ۲۴ سوال پیشنهادی با موافقت اکثریت به اتفاق اعضاء گروه دلفی جهت طرح در پرسشنامه نهایی انتخاب شده و بدین ترتیب از اعتبار درونی تحقیق اطمینان لازم کسب شد .

در مرحله دوم ، پرسشنامه نهایی پس از تأمین نظرات اصلاحی کسب شده در مرحله اولی طراحی و تکمیل شد .

در مرحله بعد ، پرسشنامه نهایی بین حسابرسان ، از رده شغلی کمک حسابرس تا رده سرپرست ارشد ، توزیع و سپس جمع‌آوری شد . نکته‌ای که در این مرحله مورد توجه خاص قرار گرفت ، تکمیل پرسشنامه‌ها در حضور محقق و بدون مراجعه به منابع سئوالات می‌باشد تا اعتبار پاسخهای جمع‌آوری شده مورد تردید قرار نگیرد . در این تحقیق برای آزمون فرضیه تحقیق از آزمون دو جمله‌ای یا نسبت و جهت تجزیه و تحلیل سئوالات جمع‌آوری شده از آزمونهای کروسکال والیس ، فریدمن ، ویلکاکسون و تحلیل

واریانس (ANOVA) استفاده شد، ضمناً نرم‌افزار آماری مورد استفاده جهت کلیه آید-آزمونها، نرم‌افزار SPSS می‌باشد.

### جامعه آماری

«جامعه آماری مجموعه‌ای است از عناصر که دارای یک یا چند خاصیت مشترک بود و تحت تأثیر علل و شرایط مشترک پدید می‌آیند، و به علت خصوصیات مشترکشان با هم مربوطند.»<sup>۱</sup>

جامعه شامل همه اعضای واقعی یا فرضی می‌باشد که محقق علاقمند است یافته‌ها؛ تحقیق را به آنها تعمیم دهد. مزیت انتخاب یک نمونه از یک جامعه، جلوگیری از اتلاف وقت محقق و صرفه‌جویی در منابع مالی است. از طریق مطالعه یک نمونه نسبتاً کوچک با استفاده از یک روش نمونه‌گیری صحیح و پذیرش مقدار ناپذیری خطا محقق به نتایج تقریباً درستی خواهد رسید. انواع جوامع که در تحقیقات معمولاً نمونه تحقیقی از آنها انتخاب می‌شود عبارتند از: یک دانشگاه، دانشجویان یک شهر، اساتید یک دانشگاه حسابداران بخش خصوصی و ... این مثال‌ها نشان می‌دهد که یک جامعه ممکن است خیلی بزرگ و در محدوده جغرافیایی وسیعی گسترده شده باشد و یا خیلی کوچک و محدود باشد.

در این تحقیق، جامعه مورد مطالعه با ذکر قبودی از جامعه موردنظر انتخاب شد است. به عبارت دیگر با توجه به فرایند اجرای تحقیقی که در مرحله اول می‌بایست معیار استاندارد جهت سنجش آگاهی حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی تعیین و تدوین شود، لذا براساس این تکنیک صرفاً افراد متخصص خبره می‌توانند به عنوان نمایندگان جامعه موردنظر در ارزش‌گذاری معیارهای فوق‌الذکر نقش اساسی داشته باشند که از این به بعد در این تحقیق "اعضای گروه دلفی" نامیده می‌شوند.

در دلفی متد فرض می‌شود که جمعی از افراد متخصص و خبره وجود دارد که می‌توانند در این مطالعه به عنوان پاسخ‌دهندگان مورد استفاده قرار گیرند. نظر این قبی

۱ - مفاهیم و روشهای اساسی آمار - علی مدنی - تهران مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری

فرد متخصص که از طریق پرسشنامه بدست محقق می‌رسد موجب ارتقاء نتایج تحقیق گردیده و ارزش و اعتبار رهنمودهای ارائه شده آن را افزایش می‌دهد. در هر یک از زمینه‌های خاص که از دلفی متد استفاده می‌شود، شناسائی افراد متخصص مشکل می‌باشد.

در این تحقیق یک فرد متخصص و خبره عبارت از شخصی است که دانش و مهارت‌های تخصصی مورد نیاز در یک زمینه خاص را از طریق آموزش‌های رسمی و کارآموزی و تجربه کسب نموده باشد. با توجه به تعریف فوق خبرگان شامل افراد حرفه‌ای خواهد گردید که در زمینه مورد تحقیق تخصص و دانش لازم و کافی را داشته باشند.

لذا با عنایت به مطلب فوق، اعضای گروه دلفی از میان اساتید دانشگاه، دانشجویان قطع دکتری رشته حسابداری دانشگاه‌ها و شرکای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تهران و همچنین مدیران سازمان حسابرسی انتخاب گردیدند.

با توجه به فرآیند تحقیق، حسابرسی‌انی که آگاهی‌شان نسبت به استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی، سنجیده می‌شود، جامعه آماری اصل تحقیق از بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و همچنین حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران که دارای رده شغلی کمک حسابرس تا سرپرست ارشد می‌باشند، انتخاب شده‌اند.

### آزمون فرضیه تحقیق

برای آزمون فرضیه اصلی این تحقیق از آزمون دو جمله‌ای نسبت استفاده می‌نمائیم، در این آزمون فرض بر آنست که افرادی که به بیشتر از ۵۰٪ سئوالات پاسخ صحیح داده‌اند آگاهی کافی نسبت به استانداردهای حسابرسی دارند و افرادی که به کمتر از ۵۰٪ سئوالات پاسخ صحیح داده‌اند فاقد آگاهی کافی نسبت به استانداردهای حسابرسی هستند. لذا فرضیه اصلی ما بدین شکل تعیین می‌شود:

$$\begin{cases} H_0 : P < 50\% \text{ ندارند. آگاهی کافی} \\ H_1 : P \geq 50\% \text{ دارند. آگاهی کافی} \end{cases}$$

برای آنکه بتوانیم فرضیات تحقیق را با استفاده از آزمون دو جمله‌ای نسبت، آزمون کنیم، فرضیات  $H_0$  و  $H_1$  را بصورت زیر تعیین می‌کنیم.

نسبت کسانی که جواب صحیح داده‌اند برابر با ۵۰ درصد کل پاسخ‌دهندگان است.  $H_0 : P = 50\%$   
 نسبت کسانی که جواب صحیح داده‌اند برابر با ۵۰ درصد کل پاسخ‌دهندگان نمی‌باشد.  $H_1 : P \neq 50\%$   
 آماره این آزمون از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$Z = \frac{\hat{p} - P_0}{\sqrt{\frac{P_0(1-P_0)}{n}}} = \frac{0/86 - 0/50}{\sqrt{\frac{0/50(0/50)}{103}}} = 7/3$$

همانطور که ملاحظه می‌شود آماره آزمون بدست آمده در ناحیه رد  $H_0$  قرار می‌گیرد و چون علامت آن مثبت است، لذا با اطمینان ۹۵٪ فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود به عبارت دیگر می‌توان با اطمینان ۹۵٪ گفت که حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند.

نتایج حاصل از این آزمون در رابطه با زیر بخشهای مختلف استانداردهای حسابرسی به شرح جدول زیر می‌باشد:

خلاصه نتایج حاصل از آزمون دو جمله‌ای در رابطه با زیربخشهای استانداردهای حسابرسی

نتیجه آزمون	جوابهای غلط		جوابهای درست		استاندارد
	تعداد	درصد	درصد	تعداد	
تفاوت معنی‌دار نمی‌باشد	۴۳٪	۴۴	۵۷٪	۵۹	استاندارد تداوم فعالیت
تفاوت معنی‌دار نمی‌باشد	۵۰٪	۵۱	۵۰٪	۵۲	استانداردهای گزارشگری
پذیرش فرضیه $H_1$	۲۱٪	۲۲	۷۹٪	۸۱	استاندارد تقلب و اشتباه
پذیرش فرضیه $H_1$	۱۴٪	۱۴	۸۶٪	۸۹	استاندارد برآورد خطر و کنترل داخلی
تفاوت معنی‌دار نمی‌باشد	۵۱٪	۵۳	۴۹٪	۵۰	سایر استانداردها
قبول فرضیه $H_1$	۱۷٪	۱۷	۸۳٪	۸۶	کل استانداردهای حسابرسی

نتایج فوق حاکی از آن است که حسابرسان نسبت به استانداردهای تقلب و اشتباه و استاندارد برآورد خطر و کنترل داخلی آگاهی کافی دارند لیکن آگاهی حسابرسان نسبت استاندارد تداوم فعالیت ، استانداردهای گزارشگری و سایر استانداردها در سطحی است که نمی‌توان نسبت به آگاهی ایشان اظهار نظر نمود.

### تحلیل نتایج آزمون فرضیات

نتیجه آزمون فرضیه اصلی این تحقیق حاکی از تأیید فرضیه تحقیق است به عبارت دیگر می‌توان با ۹۵ درصد اطمینان ادعا نمود که حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند. از سوی دیگر اگر بخواهیم برای ن آگاهی فاصله اطمینانی را مشخص کنیم ، می‌توان گفت که با اطمینان ۹۵ درصد بین ۷ تا ۹۰ درصد حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره از سوی سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند.

سایر یافته‌های تحقیق که براساس تحلیل نتایج حاصله با استفاده از آزمونهای آماری مناسب کسب شده است و بعنوان نتایج فرعی تحقیق محسوب می‌شوند ، عمدتاً بشرح زیر می‌باشند ، ضمن آنکه خطای مورد پذیرش در کلیه یافته‌های زیر در سطح ۵ درصد بوده است .

- نحوه پاسخگویی رده‌های شغلی مختلف به کلیه استانداردها ، بجز استاندارد برآورد خطر و سیستم کنترل داخلی در یک سطح بوده است به عبارت دیگر بجز در استاندارد برآورد خطر و سیستم کنترل داخلی ، در سایر استانداردها تغییر رده شغلی تأثیری در نحوه پاسخگویی به سوالات و میزان پاسخهای صحیح یا غلط افراد نداشته است .

ن موضوع می‌توان ناشی از عامل سطح تحصیلات در بین رده‌های شغلی مختلف حسابرسان باشد . به عبارت دیگر وجود حسابرسان با تحصیلات بالاتر از کارشناسی در رده‌های شغلی پایین و در مقابل حسابرسان با تحصیلات کارشناسی در رده‌های بالای ، توانایی علمی و تئوری اشخاص را در دوره‌های شغلی مختلف تحت تأثیر قرار می‌دهد زیرا می‌تواند از دلایل عدم وجود تفاوت در نحوه پاسخگویی به سوالات در بین رده‌های شغلی متفاوت باشد . و البته افزایش رده‌های تحصیلات تکمیلی طی سالیان اخیر در سطح دانشگاهها نیز می‌تواند دلیلی بر این مدعا باشد .

۲- توانایی حسابرسان در پاسخگویی به سئوالات استانداردهای مختلف متفاوت بود است به عبارت دیگر آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردهای مختلف در یک سه نمی‌باشد .

۳- اگر بخواهیم آگاهی حسابرسان را در سطح استانداردهای مشخصی بسنجیم ، نتایج بدست آمده حاکی از آن است که حسابرسان نسبت به استانداردهای تقلب و اشتباه استاندارد برآورد خطر و کنترل داخلی آگاهی کافی دارند لیکن آگاهی حسابرسان نسبت به استاندارد تداوم فعالیت ، استانداردهای گزارشگری و سایر استانداردها در سطح است که نمی‌توان نسبت به آگاهی ایشان اظهارنظر نمود به عبارت دیگر آگاهی حسابرسان از ۳ گروه استاندارد اخیرالذکر به میزانی نبوده است که بتوان ادعا نمود حسابرسان از این استانداردها آگاهی کافی دارند هر چند که خلاف این مطلب را نمی‌توان ادعا نمود .

### پیشنهادات

نتیجه کلی تحقیق بیانگر آنست که حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابرس صادره از سوی سازمان حسابرسی آگاهی کافی دارند، لیکن بررسی دقیق‌تر این موضوع به تفکیک نوع استاندارد حاکی از سطح پایین آگاهی حسابرسان نسبت به برخی استانداردها ، از جمله استاندارد تداوم فعالیت ، استانداردهای گزارشگری و سایر استانداردهاست . لذا این مطلب بیانگر نیاز به اتخاذ تصمیمات و راهکارهایی جهت افزایش سطح آگاهی حسابرسان نسبت به این استانداردها می‌باشد که از آن جمله می‌توان موارد زیر اشاره نمود :

۱- برگزاری کلاسهای آموزشی جهت آشنایی حسابرسان شاغل در رده‌های شغل مختلف با استانداردهای حسابرسی . ( سازمان حسابرسی اقدام به برگزاری این کلاس جهت پرسنل خود نموده‌است )

۲- برگزاری سمینارها و جلسات نقد و بررسی استانداردها .

۳- برگزاری آزمونهای دوره‌ای جهت بررسی سطح آگاهی حسابرسان .

۴- کنترل کیفی عملکرد مؤسسات حسابرسی جهت اطمینان از رعایت استانداردها حسابرسی در سطحی مطلوب

## محدودیت‌های تحقیق

طبیعاً در انجام هر تحقیق علمی محدودیتها و موانعی وجود دارند که ممکن است کلاتی را در حین انجام تحقیق ایجاد کنند و یا حتی تحقیق را از سیر درست خود عرف نمایند و این وظیفه محقق است که با تمهیداتی، روشن‌ترین چهارچوب را جهت رای تحقیق انتخاب نماید که در بررسی حاضر این ملاحظات همواره مدنظر بوده‌اند. ن برخی محدودیتها گریزناپذیرند که بخشی از آن بدین شرح می‌باشد:

می‌تواند نتایج میزان دانش نظری و سطح تحصیلات افراد پاسخ‌دهنده از عواملی سوب می‌شود که تحقیق را تحت تأثیر قرار دهند. که در این رابطه سعی شد سخ‌دهندگان حداقل دارای مدرک کارشناسی باشند.

از محدودیت‌های دیگر تحقیق می‌توان به زمان‌بر بودن فرآیند اجرای تحقیق یاد کرد، ا که در این کار پژوهشی بعلت نوع خاص کار، ناگزیر بودیم که در دو مرحله اقدام به یع پرسشنامه و جمع‌آوری نظر پاسخ‌دهندگان بپردازیم، در مرحله اول جهت کسب . اعضاء گروه دلفی و در مرحله دوم جهت سنجش آگاهی حسابرسان در رده‌های لی مختلف از کمک حسابرس تا سرپرست ارشد که هر دو این مراحل از جمله مراحل ن بر تحقیق بشمار می‌آیند خصوصاً در مرحله دوم که پرسشنامه‌ها حتماً می‌بایست حضور محقق تکمیل می‌شدند که سعی شد با پی‌گیریهای مکرر و صرف وقت بیشتر بط محقق این مشکلات کمتر مانع از اجرای صحیح و بموقع تحقیق شوند.

یکی دیگر از محدودیتها و تنگناهای تحقیق، امتناع برخی از آزمون‌شوندگان از پذیرش شننامه و تکمیل آن بدلیل گرفتاری شغلی و یا رعایت محافظه‌کاری حرفه‌ای بود که ی شد با توضیح هدف تحقیق و همچنین یادآوری رعایت اصل رازداری و کسب اعتماد ون‌شوندگان مشکل فوق را تا حد امکان رفع نمائیم تا در روند اجرائی تحقیق خللی د نشود.

## س‌نهادهای تحقیقات آتی

جام تحقیقی مشابه در رابطه با بررسی آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردهای ابررسی در رده‌های شغلی بالاتر از سرپرست.

- بررسی رابطه بین آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری و کیفیت ک حسابداری .
- بررسی آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری صادره توسط سازمان حسابداری .
- بررسی رابطه بین آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری و کیفیت ک حسابداری .

منابع و مأخذ

تابع فارسی :

- کمیته فنی سازمان حسابرسی ، استانداردهای حسابرسی ، نشریه ۱۲۴ سازمان حسابرسی ، اسفند ۱۳۷۷
- ارباب سلیمانی - عباس و نفری - محمود ، اصول حسابرسی ، جلد اول ، نشریه ۸۷ ، سازمان حسابرسی ، تیر ۱۳۷۱
- دکتر نیکخواه آزاد - علی ، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی ، نشریه ۱۲۱ سازمان حسابرسی
- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی ، مبانی نظری استانداردهای مالی حسابرسی ، نشریه ۸-۱۰ سازمان حسابرسی
- دلاور - علی ، مبانی نظری و علمی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی ، چاپ دوم استان ۷۶
- حساس یگانه - یحیی ، رساله دریافت درجه دکترا ، دانشگاه علامه طباطبائی ، بهار ۷۸
- باباجانی - جعفر ، رساله دریافت درجه دکترا ، دانشگاه علامه طباطبائی ، بهار ۷۸

ابع لاتین :

- 1-incipie of auditing , by Meigs , Walter B-Whittington , O.Ray -Pany , Rurt.And Meigs , Robert F ( 1989 )
- 2-diting and Ethics pronouncements -Interantional federation of accountants.
- 3-ens & Loebbecke, **Auditing an integrated approach** , prentice Hall INC . 2000.
- 4-bertson & Louwers , **Auditing , Assurance services** , McGraw-Hill, 2002.