

# جایگاه حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی

دکتر ویدا مجتهدزاده

عضو هیئت علمی دانشگاه الزهراء ( س )

## چکیده

کمیتة‌ی تدوین تئوری حسابداری ، وابسته به انجمن حسابداری امریکا ، حسابداری را این‌گونه تعریف می‌کند :

« حسابداری فرایند شناسایی ، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی است که برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مزبور ، امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم می‌سازد . »

این تعریف سرآغازی در تشخیص ماهیت، دامنه و موضوع حسابرسی است. حسابرسی اغلب جزء لاینفک انتقال اطلاعات اقتصادی به شمار می‌آید و در نتیجه بازتاب با اهمیتی در شناسایی و اندازه‌گیری اطلاعات پیشگفته دارد.

گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسایل خاص آن‌ها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرایندهایی که فراهم‌کننده‌ی چنین اطلاعاتی هستند را ایجاد کرده است. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است.

در سال‌های اخیر بحث‌های فراوانی در مورد تغییرات و آینده حرفه‌ی حسابرسی مطرح شده است. این امر بیانگر تأیید تلویحی نیاز حرفه به تطبیق خود به منظور برآوردن نیازهای جامعه اقتصادی فعلی است. پیش از تحقق تغییرات، درک روشن و وظیفه‌ی حسابرسی، توسط هر یک از استفاده‌کنندگان، به منظور تعیین ضرورت یا اثربخشی تغییرات پیشنهادی اهمیت دارد. از این رو هدف اصلی تحقیق، تعیین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در مورد اهمیت و اثربخشی حسابرسی است.

برای این تحقیق چهار فرضیه طراحی گردید. اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌ها با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. دو فرضیه اول با استفاده از روش آماری توزیع نرمال و دو فرضیه دوم با استفاده از تحلیل آماری خی‌دو آزمون گردیدند. آزمون‌ها در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ انجام پذیرفت و نتایج حاکی از آن است که از دید پاسخ‌دهندگان، خدمات حسابرسی اهمیت دارد و به طور اثربخش انجام می‌شود.

### کلید واژه‌ها:

میزان اهمیت حسابرسی، میزان اثربخشی انجام حسابرسی، حساب‌رسان مستقل، خدمات حسابرسی و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی.

### مقدمه

بررسی پیشینه‌ی حسابداری نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری نیاز اساسی همه‌ی جوامع در طول تاریخ بوده است. تغییرات این نیاز را می‌توان از دلایل رشد و تحول حسابداری دانست. حسابداری نقش اساسی در آینده‌نگری و برنامه‌ریزی دارد.

با توسعه‌ی بنگاه‌های اقتصادی، در گذر زمان، قشری از صاحبان سرمایه پدیدار گشتند که در اداره‌ی بنگاه مشارکت مستقیم نداشتند و بدین ترتیب، مدیریت از مالکیت سرمایه‌ی بنگاه‌ها تفکیک گردید. بنابراین، حسابداری بعد تازه‌ای پیدا کرد و آن، لزوم ارابه‌ی گزارش‌های مالی به صاحبان سرمایه به منظور آگاه کردن آن‌ها از چگونگی اداره سرمایه و ارزیابی عملکرد مدیران و در نهایت آینده‌ی سرمایه‌گذاری بود.

افزایش موارد استفاده و شمار استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، هدف حسابداری را از رفع نیازهای معدودی مدیر و صاحب سرمایه به پاسخ‌گویی به نیازهای اطلاعاتی گروه‌های متعدد استفاده‌کننده ارتقا بخشید.

گزارشگری مالی که محصول نهایی فرایند حسابداری مالی است، در بنگاه‌های اقتصادی، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های مختلف استفاده‌کننده‌ی صورت‌های مالی، چون سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و مدیران است. آن‌ها برای اتخاذ تصمیمات درست و بجای اقتصادی، برنامه‌ریزی، اعمال نظارت و پاسخ‌گویی، به این اطلاعات نیاز دارند. اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد به شمار می‌رود و قابلیت اتکاء دارد که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به طور بی‌طرفانه اندازه‌گیری شود و نتایج معتبر و قابل تأیید باشد.

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی زمانی می‌توانند به اطلاعات مالی گزارش شده اتکا کنند که شخصی مستقل، صلاحیت‌دار و بی‌طرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارابه کرده باشد. در سیستم‌های اجتماعی - اقتصادی کنونی، وظیفه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به حساب‌رسان مستقل واگذار شده است.

واقعیت این است که در ایران، با وجود تأکیدهای مکرر هنوز حرفه‌ی حسابرسی در شأن و منزلت فراخور خود قرار نگرفته است؛ بنابراین انجام پژوهش‌هایی در این زمینه و از جمله شناخت اهمیت و اثربخشی انجام حسابرسی، ضرورتی انکارناپذیر به شمار می‌رود.

## پیشینه تحقیق

سؤالات مطرح شده در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی از دیدگاهی فنی سرچشمه می‌گیرد. برای مثال، سؤالات مربوط به حسابداری مالی به گزارش‌های مالی و داده‌های زیربنایی آن نظر ویژه دارد. حسابداری مدیریت مرتبط با سؤالات مربوط به اطلاعات مدیریت برای تصمیم‌گیری است؛ اما وضعیت حسابرسی قدری متفاوت است. در ادبیات حسابرسی سؤالات فنی متعددی مورد پرسش قرار می‌گیرند. اگر چه هدف اصلی حسابرسی برون‌سازمانی تهیه اطلاعاتی است که در بازار، جایی که تصمیمات سرمایه‌گذاری اتخاذ می‌گردد، رد و بدل می‌شود. لی (۱۹۷۷) می‌نویسد:

« حسابرس به آزمون، قضاوت و اظهارنظر حرفه‌ای در مورد کیفیت صورت‌های مالی و گزارش‌های منتشر شده توسط شرکت‌ها برای استفاده‌ی افراد برون‌سازمانی می‌پردازد.»

وقتی اطلاعات حسابداری مالی در بازار استفاده می‌شود، اطلاعاتی است که مربوط به یک شرکت معین می‌باشد و بر همان شرکت اثر دارد. اظهارنظر حسابرس نیز به طور ویژه در ارتباط با یک شرکت معین است؛ اما برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی آرایه می‌شود؛ یعنی حسابرسی باید در سیاقی که واقع می‌شود، مورد مطالعه قرار گیرد.

محیط حسابرسی با تلاطم روبه روست. برای رویارویی با این تلاطم و انجام تغییرات ممکن، به نظر می‌رسد مطرح کردن این سؤال که حسابرسی در جامعه چه می‌کند و آیا آنچه می‌کند انتظارات جامعه را برآورده می‌سازد، از اهمیت برخوردار باشد. گمبلینگ (۱۹۷۷) پیشنهاد می‌کند که علاوه بر حسابرسی مالی، حسابرسی اجتماعی نیز انجام گردد. به عقیده‌ی او:

« نوعی تقاضای اجتماعی برای برخی قراردادهای اجتماعی وجود دارد که به استناد آن جامعه موافقت دارد که واحد تجاری اجازه داشته باشد که ضمن انجام کار خود در ایجاد رفاه اجتماعی نیز مشارکت نماید.»

این توصیه در مورد حسابرسی مصداق دارد. یعنی حسابرسی با آرایه‌ی خدمت به جامعه در ایجاد رفاه اجتماعی دخالت می‌کند. در واقع انجام حسابرسی هزینه‌بر است. بنابراین اگر منابع جامعه برای انجام حسابرسی مصرف می‌شود، باید منافعی هم از آن حاصل گردد.

در واقع نقش حسابداری و حسابرسی در طول زمان دستخوش تغییر گردیده است.

وظایف مباشرت و کنترل اولیه نیز به گونه‌ای عوض شده است. در زمان‌های قدیم، اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری در بازار وجود داشت؛ اما با پیچیده‌تر شدن جوامع، وظیفه تهیه اطلاعات و انتقال آن به حسابداری سپرده شد. استفاده از اطلاعات در شرایط ابهام موجب گردید که نقش حسابداری مورد سؤال قرار گیرد. در اینجا حسابرسی مجدداً سعی کرد که ابهام اطلاعات مرتبط با بنگاه‌ها را که به جامعه فرستاده می‌شد، کاهش دهد. این امر بخشی از کوشش اجتماعی برای تخصیص کارآمد منابع به شمار می‌رود.

ماتز و شرف (۱۹۸۵) می‌نویسند:

«در مجموع، نتیجه‌گیری‌های حسابرسی از اهمیت اجتماعی برخوردار است؛ زیرا بر جریان اعتبار اقتصاد اثر دارد.»

خلاصه‌ی نتایج حاصل از پروژه تحقیقی مؤسسه حسابرسی پیت مارویک (۱۹۷۵) بیانگر آن است که مهم‌ترین ارتباط بین بخش‌های قانونی و اقتصادی، در حوزه‌ی بازارهای سرمایه برقرار می‌شود. نقش سرمایه‌گذاران فردی و مؤسسات سرمایه‌گذار می‌تواند بر نگرش دادگاه‌ها و کمیسیون بورس اوراق بهادار نسبت به نیاز حسابرسان به ایجاد ارتباط با مردم اثر گذارد. به عبارت دیگر، حسابرسی بخش مهمی از فرایند ایجاد ارتباط است که برای تخصیص منابع در جامعه ضرورت دارد. مطالعات اخیر نشان‌دهنده‌ی تقاضای مداوم برای حسابرسی مستقل از طرف مؤسسات مختلف است. دلیل این موضوع رفع برخی از نیازها توسط خدمات حسابرسی است.

### بیان مسأله

عمومی شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی، تأمین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی‌سازی بخش‌های دولتی و مؤسسات تحت پوشش، موجب گردیده که نیاز به اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت مطلوب به منظور تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی ضرورت یابد. انجام این مهم جز با استفاده از یک مکانیزم کنترلی امکان‌پذیر نیست. این مکانیزم کنترلی در قالب حسابرسی صورت‌های مالی شکل می‌گیرد.

مطالعات زیادی در مورد مسایل مرتبط با حسابرسی و انتظارات جامعه از حسابرسی در کشورهای مختلف انجام پذیرفته است. این پژوهش‌ها اغلب در مورد تأثیر محیط تجاری در حال تغییر بر حسابرسی و عکس‌العمل حرفه‌ی حسابرسی نسبت به آن‌هاست؛

اگرچه برخی از این تحقیقات در رابطه با حسابداری و حسابرسی و حسابرسیان می‌باشد. کمیسیون ناظر بر مسؤولیت حسابرسیان (۱۹۷۸)<sup>۱</sup> گزارشی در مورد شکاف بین عملکرد حسابرسیان و انتظارات جامعه از آنها منتشر کرد. هریس در پژوهش خود نتیجه گرفت که جامعه اعتقاد دارد حسابرسیان افرادی حرفه‌ای و پای‌بند به اصول اخلاقی می‌باشند.

سنت پییر و اندرسن (۱۹۸۴) به بررسی عوامل به وجود آورنده‌ی دعاوی حقوقی علیه حسابرسیان پرداختند. ماتزو شرف (۱۹۸۵) اظهار کردند که حسابرسی بیشتر به منطق یا اثبات بستگی دارد. واتزو زیمرمن (۱۹۸۳)، دلیل استفاده از خدمات حسابرسی را نیاز یک گروه به نظارت گروه دیگر بیان کردند.

با وجود آن که در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ به موضوع حسابرسی اشاره شد، اما انجام حسابرسی در معنای متعارف آن صورت نپذیرفت و هنوز هم انجام نمی‌شود. از این رو شناخت عمیق‌تر وظیفه‌ی حسابرسی توسط جامعه ضروری به نظر می‌رسد.

هدف این تحقیق تعیین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در مورد اهمیت و اثربخشی انجام حسابرسی است.

### فرضیه‌های تحقیق

به عقیده‌ی پارسون (۱۹۷۷)، در مطالعات علوم انسانی چهار سطح تجزیه و تحلیل به کار برده می‌شود. این سطوح عبارتند از: فرهنگی، اجتماعی، فردی و سازمانی. تحقیق‌های مختلف برحسب نوع در یکی از این سطوح انجام و سؤالات مناسب آن سطح مطرح می‌شود. برای بررسی وظیفه‌ی حسابرسی، سطح اجتماعی مناسب است؛ زیرا حسابرسی خدمتی است که به جامعه ارایه می‌گردد.

همچنین در هر سطح، دیدگاه اصلی متفاوت است. این دیدگاه‌ها می‌تواند در قالب فرایند، محصول و وظیفه طبقه‌بندی شود. برای مثال اگر تحقیق مرتبط با شکل گزارش باشد، تحقیقی محصول‌گرا است؛ در حالی که تحقیق مربوط به بودجه‌ی زمانی، فرایندگرا می‌باشد. از آنجا که حسابرسی حلقه‌ی ارتباطی بین بنگاه اقتصادی و جامعه

است، دیدگاه وظیفه‌ای مناسب محسوب می‌شود. بر این اساس فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر طراحی گردید:

۱. انجام حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی اهمیت دارد.
۲. انجام حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی به طور اثربخش انجام می‌شود.
۳. تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده‌ی خدمات حسابرسی در رابطه با اهمیت حسابرسی وجود ندارد.
۴. تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده‌ی خدمات حسابرسی در رابطه با انجام اثربخش حسابرسی وجود ندارد.

### روش تحقیق

در این تحقیق ابتدا خدمات عمده‌ی مورد انتظار حسابرسی از متون و ادبیات حسابرسی استخراج گردید، سپس در معرض نظرخواهی استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی قرار گرفت. با توجه به این که براساس ادبیات عمده‌ترین گروه استفاده‌کننده‌ی خدمات حسابرسی سرمایه‌گذاران هستند و چنانچه اطلاعات مالی برای این گروه تهیه شود، قابلیت استفاده برای سایرین را نیز دارد، فقط گروه سرمایه‌گذاران مورد نظرخواهی قرار گرفتند.

خدمات استخراج شده از ادبیات عبارتند از:

- اظهارنظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی؛
- ارزیابی تداوم فعالیت مؤسسه صاحب‌کار؛
- تطبیق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری؛
- ارزش افزوده اطلاعات حسابداری؛
- اعتباربخشی؛
- تأیید صحت و دقت اطلاعات حسابداری؛
- ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی؛
- ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی؛
- کشف اشتباه و تقلب؛
- ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت؛

- ارایه اطلاعات قابل اتکا برای استفاده‌کنندگان ؛
- کاهش خطر سرمایه‌گذاری ؛
- ارزیابی معقولانه بودن برآوردهای حسابداری ؛
- ارزیابی مسؤولیت‌پذیری اجتماعی صاحب‌کار ؛
- ارزیابی کارایی عملیات مؤسسه صاحب‌کار ؛
- ارزیابی عدم رعایت قوانین و مقررات ؛
- افزایش صحت و دقت مالیات دریافتی توسط دولت ؛
- رونق معاملات در بورس اوراق بهادار ؛
- کاهش هزینه‌های مؤسسه صاحب‌کار .

خدمات فوق مبنای طراحی سؤالات بخش دوم پرسش‌نامه قرار گرفت و به نظرخواهی گذاشته شد . پرسش‌نامه‌ی تحقیق متشکل از دو بخش است که بخش اول به سؤالات جمعیت‌شناسی اختصاص دارد . پس از این که اعتبار پرسش‌نامه تأیید گردید ، توسط محقق در جامعه‌ی آماری توزیع شد . جامعه‌ی آماری تحقیق متشکل از مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری و کارشناسان مالی ارشد این شرکت‌ها بود . به منظور عاری بودن اطلاعات جمع‌آوری شده از هر گونه تأثیر محیطی از مصاحبه حضوری استفاده نشد .

### تجزیه و تحلیل آماری

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده از نرم‌افزار SPSS استفاده شد . آزمون‌ها در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ انجام پذیرفت . براساس ادبیات چنانچه میانگین محاسبه شده بیش از ۳ باشد ، فرضیه تأیید شده محسوب گردید .

### فرضیه (۱) :

انجام حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی اهمیت دارد .

پاسخ‌های به دست‌آمده از ۲۰ سؤال بخش دوم پرسش‌نامه در قالب معیار اهمیت برای آزمون این فرضیه مورد استفاده قرار گرفت . این فرضیه با روش آماری توزیع نرمال



(t-test) آزمون شد. نتایج تحلیل نشان می‌دهد که خدمات مورد انتظار حسابرسی با میانگین ۴/۶۴۸۰ از دید پرسش‌شوندگان دارای اهمیت است. فاصله اطمینان برای میانگین پاسخ‌ها (۴/۷۶ و ۴/۵۳) بود که نتیجه‌گیری اخیر را تأیید می‌کند.

همچنین تحلیل زیر نشان‌دهنده تأیید فرضیه است.

$H_0$ : انجام حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی اهمیت ندارد.

$$H_0: \mu \leq 3$$

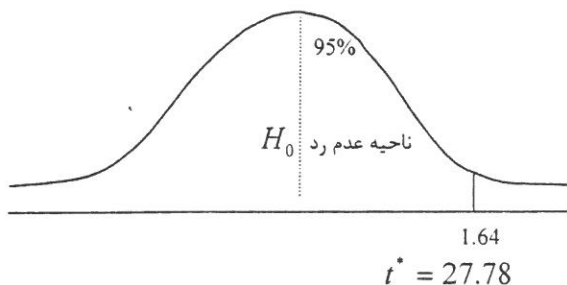
$H_1$ : انجام حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی اهمیت دارد.

$$H_1: \mu > 3$$

مقدار آماری آزمون به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$t^* = \frac{\bar{x} - \mu_0}{S / \sqrt{n}} = \frac{4.6 - 3}{0.66 / \sqrt{125}} = 27.78$$

همان‌طوری که ملاحظه می‌شود آماری آزمون در ناحیه رد  $H_0$  قرار دارد.



بنابراین فرضیه تأیید می‌گردد.

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std.Deviation	Std.Error Mean
میزان اهمیت	125	4.6480	.6630	5.930E-02

### One-Sample Test

	Test Value =3					
	T	df	Sig. ( 2-tailed )	Mean difference	95%confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
میزان اهمیت	27.789	124	.000	1.6480	1.5306	1.7654

فرضیه (۲) :

انجام حسابرسی از دید استفاده کنندگان خدمات حسابرسی به طور اثربخش انجام می شود.

اطلاعات مورد نیاز برای آزمون این فرضیه از پرسش نامه استخراج گردید . در بخش دوم پرسش نامه از پرسش شوندهگان خواسته شد تا معیار مورد نظر خود را در رابطه با انجام اثربخش هر یک از خدمات حسابرسی مستقل انتخاب کنند. پاسخ های دریافت شده با روش آماری توزیع نرمال در سطح معنی داری ۰/۰۵ آزمون گردید . نتایج آماری نشان می دهد که از دید استفاده کنندگان ، خدمات حسابرسی با میانگین ۴/۳۸۴۰ ( بیش از ۳ ) به طور اثربخش اجرا می شود . فاصله اطمینان برای میانگین پاسخ ها ( ۴/۵۵ و ۴/۲۱ ) است که نتیجه گیری اخیر را تأیید می کند. همچنین تحلیل زیر بیانگر تأیید فرضیه دوم تحقیق است :

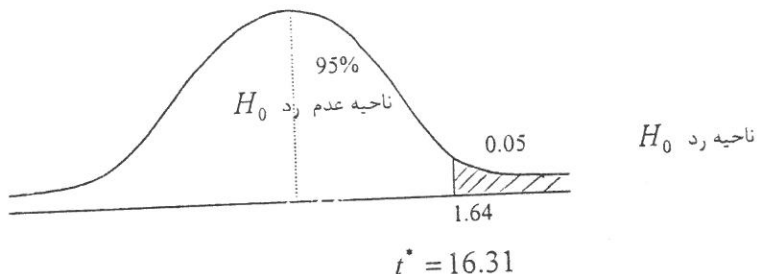
$H_0$  : انجام حسابرسی از دید استفاده کنندگان خدمات حسابرسی به طور اثربخش انجام نمی شود .  
 $H_0 : \mu \leq 3$

$H_1$  : انجام حسابرسی از دید استفاده کنندگان خدمات حسابرسی به طور اثربخش انجام می شود.  
 $H_1 : \mu > 3$

مقدار آماره ی آزمون به صورت زیر محاسبه می شود :

$$t^* = \frac{\bar{x} - \mu_0}{S / \sqrt{n}} = \frac{4.38 - 3}{0.948 / \sqrt{125}} = 16.31$$

همان طوری که ملاحظه می شود آماره ی آزمون در ناحیه رد  $H_0$  قرار دارد .



بنابراین فرضیه تأیید می‌شود.

## T-Test

### One –Sample Statistics

	N	Mean	Std.Deviation	Std.Error Mean
میزان اثربخشی	125	4.3840	.9485	8.484E-02

### One –Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig . ( 2-tailed )	Mean difference	95 % confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
میزان اثربخشی	16.313	124	.000	1.3840	1.2161	1.5519

فرضیه (۳) :

تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی در رابطه با اهمیت حسابرسی وجود ندارد .  
 برای آزمون این فرضیه از تحلیل آماری خی‌دو در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ استفاده شد.  
 این آزمون برای جداول یک بعدی و دو بعدی انجام گرفته است . هدف از آزمون خی‌دو

برای جداول یک بعدی تعیین توزیع پاسخها به ۵ گزینه و برای جداول دوبعدی سنجش ارتباط بین دو متغیر به عنوان مثال ، گروههای پاسخدهنده با نحوه‌ی پاسخدهی بود.

### آزمون خی-دو - جداول یک بعدی

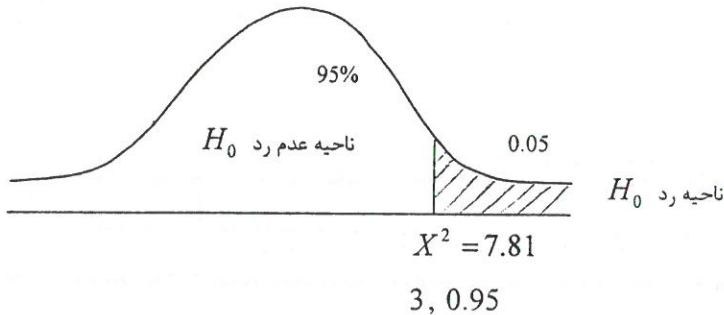
$H_0$  : نسبت پاسخها به هر یک از معیارهای اهمیت برابر است .

$H_1$  : نسبت پاسخها به هر یک از معیارهای اهمیت برابر نیست.

مقدار آماره‌ی آزمون با استفاده از فرمول زیر محاسبه شد و برابر با ۱۶۵/۹۷ است .

$$X^2 = \sum_{i=1}^k \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

همانطوری که ملاحظه می‌شود آماره‌ی آزمون در ناحیه رد  $H_0$  قرار دارد .



رد فرضیه صفر به معنای آن است که توزیع پاسخها بین معیارها تصادفی نبوده است و پاسخ‌دهندگان برخی از معیارها ( برای مثال گزینه‌های با اهمیت و بسیار با اهمیت ) را بیشتر انتخاب کرده‌اند . این آزمون ارتباط یا عدم ارتباط را اندازه‌گیری نمی‌کند. براساس نتایج به دست آمده ۲ پاسخ‌دهنده معیار « کم‌اهمیت » ، ۷ پاسخ‌دهنده معیار « نسبتاً با اهمیت » و ۱۱۶ پاسخ‌دهنده معیارهای « با اهمیت و بسیار با اهمیت » را انتخاب نموده‌اند . این نتیجه بیانگر اهمیت حسابرسی یعنی تأیید مجدد فرضیه اول تحقیق است .

میزان اهمیت

	Observed N	Expected N	Residual
کم‌اهمیت	2	31.3	-29.3
نسبتاً با اهمیت	7	31.3	-24.3
با اهمیت	24	31.3	-7.3
بسیار با اهمیت	92	31.3	60.8
<b>Total</b>	<b>125</b>		

### Test Statistics

	میزان اهمیت
Chi-Square <sup>a</sup>	165.976
Df	3
Asymp.Sig.	.000

a.0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 31.3.

### آزمون خی‌دو - جداول دو بعدی

این آزمون برای سنجش ارتباط بین دیدگاه‌های گروه‌های پاسخ‌دهنده و نوع پاسخ آن‌ها انجام شده است.

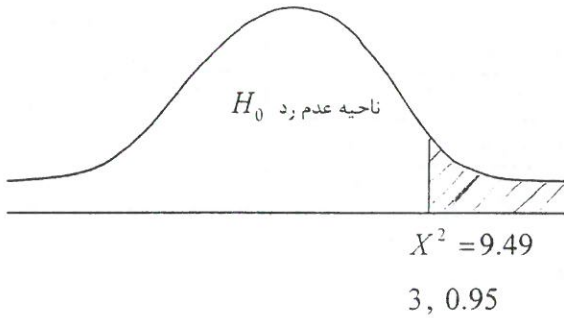
$H_0$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی در رابطه با اهمیت حسابرسی وجود ندارد.

$H_1$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی در رابطه با اهمیت حسابرسی وجود دارد.

مقدار آماره‌ی آزمون با استفاده از فرمول زیر محاسبه شد و برابر با ۰/۶۱۷ است.

$$X^2 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k \frac{(o_{ij} - e_{ij})^2}{e_{ij}}$$

همان‌طوری که ملاحظه می‌شود آماره‌ی آزمون در ناحیه عدم رد  $H_0$  قرار دارد.



بنابراین نتیجه گرفته می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف پرسش‌شونده در رابطه با اهمیت حسابرسی وجود ندارد و فرضیه تأیید می‌گردد.

### Crosstabs

Crosstabulation میزان اهمیت \* گروه‌های پاسخ‌دهنده

### Count

میزان اهمیت	گروه‌های پاسخ‌دهنده		Total
	مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری	کارشناسان مالی	
کم اهمیت	1	1	2
نسبتاً با اهمیت	3	4	7
با اهمیت	8	16	24
بسیار با اهمیت	38	54	92
<b>Total</b>	<b>50</b>	<b>75</b>	<b>125</b>

### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp.Sig.(2-sided)
Pearson Chi-Square	.617 <sup>a</sup>	3	.893
Likelihood Ratio	.625	3	.891
Linear-by-linear Association	.027	1	.869
N of Valid cases	125		

a.4 cells ( 50.0% ) have expected count less than 5. The minimum expected count is . 80.

#### فرضیه ( ۴ )

تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی در رابطه با انجام اثربخش حسابرسی وجود ندارد .

برای انجام این فرضیه نیز از تحلیل آماری خی‌دو در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ استفاده شد. نتایج آزمون در زیر ارائه شده است :

#### آزمون خی‌دو - جداول یک بعدی

$H_0$  : نسبت پاسخ‌ها به هر یک از معیارهای اثربخشی برابر است .

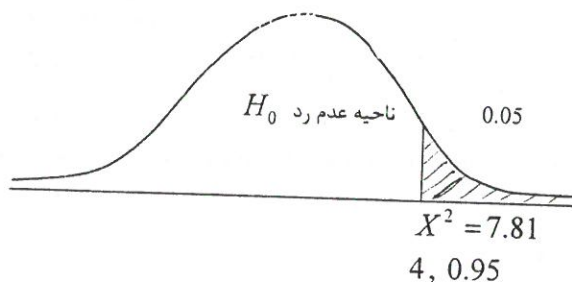
$H_1$  : نسبت پاسخ‌ها به هر یک از معیارهای اثربخشی برابر نیست .

مقدار آماره آزمون با استفاده از فرمول زیر محاسبه شد و برابر با ۱۵۲/۰۸ است .

$$X^2 = \sum_{i=1}^k \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

همان‌طوری که ملاحظه می‌شود آماره‌ی آزمون در ناحیه عدم رد  $H_0$  قرار دارد؛ زیرا

از ۷/۸۱ بزرگتر است ؛ یعنی توزیع پاسخ‌ها به معیارها تصادفی نمی‌باشد .



براساس نتایج به دست آمده ۳ پاسخ‌دهنده معیار « فاقد اثربخشی »، ۳ پاسخ‌دهنده معیار « با اثربخشی کم »، ۱۴ پاسخ‌دهنده معیار « نسبتاً اثربخش » و ۱۰۵ پاسخ‌دهنده معیارهای « اثربخش و بسیار اثربخش » را انتخاب نموده‌اند. این نتیجه بیانگر انجام اثربخش حسابرسی یعنی تأیید مجدد فرضیه دوم تحقیق است.

**Npar Tests**  
**Chi-Square Test**  
**Frequencies**

میزان اثربخشی

	Observed N	Expected N	Residual
فاقد اثربخشی	3	25.0	-22.0
اثربخشی کم	3	25.0	-22.0
نسبتاً اثربخش	14	25.0	-11.0
اثربخش	28	25.0	3.0
بسیار اثربخش	77	25.0	52.0
<b>Total</b>	125		



Test Statistics

	میزان اثربخشی
Chi-Square <sup>a</sup>	152.080
Df	4
Asymp.Sig.	.000

a.0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 25.0.

آزمون خی‌دو - جداول دو بعدی

برای انجام این آزمون فرضیه‌های  $H_0$  و  $H_1$  به صورت زیر طراحی گردید:

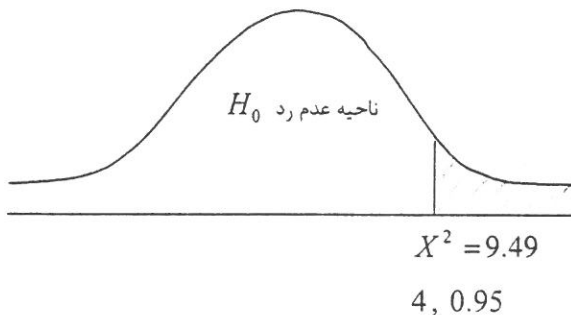
$H_0$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده‌ی خدمات حسابرسی در رابطه با انجام اثربخش حسابرسی وجود ندارد.

$H_1$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده‌ی خدمات حسابرسی در رابطه با انجام اثربخش حسابرسی وجود دارد.

مقدار آماره آزمون با از فرمول زیر محاسبه شد و برابر با ۰/۲۸۹ است.

$$X^2 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k \frac{(o_{ij} - e_{ij})^2}{e_{ij}}$$

همان‌طوری که ملاحظه می‌شود آماره‌ی آزمون در ناحیه عدم رد  $H_0$  قرار دارد.



بنابراین نتیجه گرفته می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف پرسش‌شونده در رابطه با انجام اثربخش حسابرسی وجود ندارد و فرضیه تأیید می‌گردد.

### Crosstabulation میزان اثربخشی \* گروه‌های پاسخ‌دهنده

میزان اهمیت	گروه‌های پاسخ‌دهنده		Total
	مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری	کارشناسان مالی	
فاقد اثربخشی	1	2	3
اثربخشی کم	1	2	3
نسبتاً اثربخش	6	8	14
اثربخش	12	16	28
بسیار اثربخش	30	47	77
<b>Total</b>	<b>50</b>	<b>75</b>	<b>125</b>

### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp.Sig.(2-sided)
Pearson Chi-Square	.289 <sup>a</sup>	4	.991
Likelihood Ratio	.290	4	.990
Linear-by-linear Association	.001	1	.969
N of Valid cases	125		

a.4 cells ( 40.0% ) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.20.

### تحلیل میزان اهمیت خدمات حسابرسی از دید پرسش‌شوندگان

جدول زیر براساس نتایج به دست آمده از پرسش‌نامه‌ها در مورد میزان اهمیت

خدمات مورد انتظار حسابرسی تهیه شده است :

شماره سؤال	بی‌اهمیت (۱)		کم اهمیت (۲)		نسبتاً با اهمیت (۳)		با اهمیت (۴)		بسیار با اهمیت (۵)		جمع ستون‌های (۳) و (۵)	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
۱	-	-	-	-	-	-	-	-	۱۲۵	۱۰۰	۱۲۵	۱۰۰
۲	-	-	۲	۱/۶	۲۱	۱۶/۸	۲۱	۱۶/۸	۱۰۲	۸۱/۶	۱۲۳	۹۸/۴
۳	-	-	۸	۶/۴	۳۳	۲۶/۲	۳۳	۲۶/۲	۸۲	۶۷/۲	۱۱۷	۹۳/۶
۴	-	۱۲	۹/۶	۱۱	۸/۸	۳۳	۲۶/۲	۵۹	۴۷/۲	۱۰۲	۸۱/۶	
۵	-	-	۸	۶/۴	۲۲	۱۷/۶	۲۲	۱۷/۶	۹۵	۷۶	۱۱۷	۹۳/۶
۶	-	-	۲	۱/۶	۲۵	۲۰	۲۵	۲۰	۹۸	۷۸/۳	۱۲۳	۹۸/۳
۷	-	-	۲	۱/۶	۳۳	۲۷/۲	۳۳	۲۷/۲	۸۹	۷۱/۲	۱۲۳	۹۸/۳
۸	-	-	۶	۴/۸	۲۱	۱۶/۸	۲۱	۱۶/۸	۷۸	۶۲/۳	۱۱۹	۹۵/۲
۹	-	-	۳	۲/۴	۱۰	۸	۱۰	۸	۱۱۲	۸۹/۶	۱۲۲	۹۷/۶
۱۰	-	-	۲	۱/۶	۱۲	۹/۶	۱۲	۹/۶	۱۱۱	۸۸/۸	۱۲۳	۹۸/۳
۱۱	-	-	۱	۰/۸	۲۵	۲۰	۲۵	۲۰	۹۹	۷۹/۲	۱۲۴	۹۹/۲
۱۲	-	-	-	-	-	-	-	-	۱۲۵	۱۰۰	۱۲۵	۱۰۰
۱۳	-	-	۷	۵/۶	۳۳	۲۶/۲	۳۳	۲۶/۲	۸۵	۶۸	۱۱۸	۹۳/۳
۱۴	-	-	۵	۴	۲۲	۱۷/۶	۲۲	۱۷/۶	۹۸	۷۸/۳	۱۲۰	۹۶/۰
۱۵	۶	۳/۸	۱۱	۸/۸	۳۰	۲۴	۲۴	۲۰	۵۳	۴۲/۳	۷۸	۶۲/۳
۱۶	-	-	۲۸	۲۲/۲	۱۲	۹/۶	۱۲	۹/۶	۸۵	۶۸	۹۷	۷۷/۶
۱۷	-	-	۱۳	۱۰/۲	۳۱	۲۴/۸	۳۱	۲۴/۸	۸۱	۶۳/۸	۱۱۲	۸۹/۶
۱۸	-	-	۱	۰/۸	۲۹	۲۳/۲	۲۹	۲۳/۲	۹۵	۷۶	۱۲۴	۹۹/۲
۱۹	-	-	۷	۵/۶	۳۳	۲۶/۲	۳۳	۲۶/۲	۸۵	۶۸	۱۱۸	۹۳/۳
۲۰	-	۲	۱/۶	۸	۶/۳	۲۵	۲۰	۲۰	۹۰	۷۲	۱۱۵	۹۲/۰

براساس اطلاعات مندرج در جدول فوق می‌توان نتیجه‌گیری کرد که در ارتباط با اهمیت هر خدمت حسابرسی (به استثنای دو مورد) بیش از ۸۰ درصد پاسخ‌دهندگان نظر موافق داشته‌اند. البته با بررسی دو مورد اخیرالذکر (۱۵ و ۱۶) به نظر می‌رسد که استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی نیز مانند اعضای حرفه حسابرسی عقیده دارند که ارزیابی مسؤلیت‌پذیری اجتماعی و کارایی عملیات صاحبکار مشکلاتی برای حسابرس ایجاد می‌کند، زیرا در مورد اول حسابرسان تخصص کافی ندارند و مورد دوم از مسؤلیت‌های حسابرسی به شمار نمی‌آید.

تحلیل میزان اثربخشی انجام خدمات حسابرسی از دیدپرسش‌شوندگان

جدول زیر براساس نتایج به دست آمده از پرسش‌نامه‌ها در مورد میزان اثربخشی

انجام خدمات حسابرسی تهیه شده است .

شماره سؤال	فاقد اثربخشی (۱)		با اثربخشی کم (۲)		نسبتاً اثربخش (۳)		اثربخشی با اهمیت (۴)		بسیار اثربخش (۵)		جمع ستون‌های (۳) و (۵)	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
۱	-	-	-	-	۲۳	۱۸/۳	۱۷	۱۳/۶	۸۵	۶۸	۱۰۲	۸۱/۶
۲	-	-	-	-	۱۳	۱۰/۳	۳۳	۲۶/۴	۷۹	۶۳/۲	۱۱۲	۸۹/۶
۳	-	-	-	-	-	-	-	-	۱۲۵	۱۰۰	۱۲۵	۱۰۰
۴	-	-	۲	۱/۶	۲۸	۲۲/۴	۵۵	۴۴/۰	۳۰	۳۲/۰	۹۵	۷۶/۰
۵	-	-	-	-	۲۳	۱۸/۳	۱۸	۱۴/۳	۸۴	۶۷/۰	۱۰۲	۸۱/۶
۶	-	-	۵	۴/۰	۱۶	۱۲/۸	۲۶	۲۰/۸	۷۸	۶۲/۴	۱۰۴	۸۳/۲
۷	-	-	-	-	۳	۲/۴	۳۰	۲۴/۰	۹۲	۷۳/۶	۱۲۲	۹۷/۶
۸	-	-	-	-	۶	۴/۸	۳۸	۳۸/۴	۷۱	۵۶/۸	۱۱۹	۹۵/۲
۹	-	-	۱	۰/۸	۹	۷/۲	۱۸	۱۴/۳	۹۷	۷۷/۶	۱۱۵	۹۲/۰
۱۰	-	-	-	-	۷	۵/۶	۲۳	۱۸/۳	۹۵	۷۶/۰	۱۱۸	۹۳/۳
۱۱	-	-	-	-	۸	۶/۳	۳۲	۲۵/۶	۸۵	۶۸/۰	۱۱۷	۹۳/۶
۱۲	-	-	-	-	۸	۶/۳	۲۸	۲۲/۳	۸۹	۷۱/۲	۱۱۷	۹۳/۶
۱۳	-	-	۷	۵/۶	۱۲	۹/۶	۳۲	۲۵/۶	۷۴	۵۹/۲	۱۰۶	۸۴/۸
۱۴	-	-	۹	۷/۲	۱۵	۱۲/۰	۳۰	۲۴/۰	۷۱	۵۶/۸	۱۰۱	۸۰/۸
۱۵	۵۹	۴۷/۲	۱۳	۱۰/۳	۱۷	۱۳/۶	۲۱	۱۶/۸	۱۵	۱۲/۰	۳۶	۲۸/۸
۱۶	-	-	۱۱	۸/۸	۲۸	۲۲/۴	۳۷	۲۹/۶	۳۹	۳۹/۲	۸۶	۶۸/۸
۱۷	-	-	۷	۵/۶	۸	۶/۳	۳۴	۱۷/۲	۷۶	۶۰/۸	۱۱۰	۸۸/۰
۱۸	-	-	-	-	۵	۴/۰	۲۷	۲۱/۶	۹۳	۷۳/۴	۱۲۰	۹۶/۰
۱۹	-	-	-	-	۱۳	۱۰/۳	۲۹	۲۳/۲	۸۳	۶۶/۴	۱۱۲	۸۹/۶
۲۰	-	-	۲	-	۳۲	۲۵/۶	۱۵	۱۲/۰	۷۸	۶۲/۳	۹۳	۷۴/۳

براساس اطلاعات مندرج در جدول فوق ، تقریباً ۸۰ درصد پرسش‌شوندگان اعتقاد دارند که خدمات انتخابی حسابرسی به استثنای یک مورد به طور اثربخش انجام می‌شود. مورد استثنا مرتبط با ارزیابی مسؤلیت‌پذیری اجتماعی مؤسسه صاحبکار است که به عقیده پرسش‌شوندگان از مسؤلیت‌های حسابرسی به شمار نمی‌آید .

نتیجه‌گیری و پیشنهادات برای انجام تحقیقات آتی

در این تحقیق دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در مورد اهمیت حسابرسی و اثربخشی انجام آن مورد بررسی قرار گرفت . نتایج آزمون‌های آماری نشان داد که بیش

از ۸۰ درصد پرسش‌شوندگان معتقدند که خدمات مورد انتظار حسابرسی، برگرفته از ادبیات حسابرسی، از اهمیت برخوردار است. همچنین تقریباً ۸۰ درصد پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند که حسابرسی به صورت اثربخش انجام می‌شود.

نتایج این تحقیق می‌تواند مورد استفاده دست‌اندرکاران تدوین استانداردهای حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی حرفه حسابداری و حسابرسی و دولت برای تصمیم‌گیری در جهت افزایش شفافیت اطلاعات مالی به کار رود. با این حال به نظر می‌رسد، با وجود تحقیقات اندک در زمینه حسابداری و حسابرسی، انجام تحقیقات زیر کمک‌کننده باشد:

- بررسی دلیل وجود بندهای شرط متعدد در گزارش‌های حسابرسی ایران.
- بررسی دلیل عدم رعایت کامل استانداردهای حسابداری در ایران.
- بررسی نارسایی‌های موجود در گزارش‌های حسابرسی در ایران.
- شناسایی استفاده‌کنندگان واقعی خدمات حسابرسی در ایران.

## منابع و مآخذ

## منابع فارسی:

- ۱- بزرگ اصل ، موسی . ( ۱۳۷۹ ) . برداشت حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده به وسیله گزارش حسابرسی ، پایان‌نامه دکتری چاپ نشده ، دانشگاه علامه طباطبایی .
- ۲- ثرن‌دایک ، رابرت ال . ( ۱۳۶۶ ) . روان‌سنجی کاربردی ، ( ترجمه دکتر حیدرعلی هومن ) ، مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران .
- ۳- حساس یگانه ، یحیی . ( ۱۳۷۸ ) . تأثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان ، پایان‌نامه دکتری چاپ نشده ، دانشگاه علامه طباطبایی .
- ۴- خاکی ، غلامرضا . ( ۱۳۷۹ ) . روش تحقیق در مدیریت ، تهران : دانشگاه آزاد اسلامی .
- ۵- ساده ، مهدی . ( ۱۳۷۵ ) . روش‌های تحقیق با تأکید بر جنبه‌های کاربردی ، مؤلف .
- ۶- سرمد ، زهره ، عباس بازرگان و اله حجازی . ( ۱۳۷۹ ) . روش تحقیق در علوم رفتاری ، تهران : آگاه .
- ۷- عزیزی ، احمد . ( - ) . حسابرسی و خدمات اعتباردهی از دیدگاه استراتژیک ، مجموعه مقالات حسابرس ، شماره ۶ .
- ۸- کمیته فنی ، استانداردهای حسابداری . ( ۱۳۸۰ ) . مفاهیم نظری گزارشگری مالی ، تهران : سازمان حسابرسی .
- ۹- کمیته فنی استانداردهای حسابرسی . ( ۱۳۸۰ ) . مفاهیم نظری گزارشگری مالی ، چاپ اول ، تهران : سازمان حسابرسی .
- ۱۰- کمیته فنی استانداردهای حسابرسی . ( ۱۳۷۷ ) . آیین رفتار حرفه‌ای ، چاپ اول تهران : سازمان حسابرسی .
- ۱۱- لنگری ، محمود . ( ۱۳۷۹ ) . بررسی و اندازه‌گیری اثرات عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های مستقل صورت‌های مالی ایران و شناسایی موانع و مشکلات موجود ، پایان‌نامه دکتری ، دانشگاه علامه طباطبایی .

۱۲- مجتهدزاده ، ویدا . ( ۱۳۷۸ ) . بررسی حوزه‌های مسؤلیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل ، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ، شماره ۲۶ و ۲۷ .

۱۳- مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران . (۱۳۸۰) . سازمان حسابرسی ، نشریه ۱۴۷ .

#### منابع لاتین :

- 1 -AAA.(1973).A Statement on Basic Auditing Concepts , Sarasota , Florida, 1973 .
- 2 -Abdel -Khalik , R.R . , and B.B.Ajinkya.,(1979).Empirical Research in Accounting : A methodological View Point , **Accounting Education Series** Vol. No.4 , AAA .
- 3 -AICPA Professional Ethics , Rule 101.
- 4 -..... , Professional Standards , SAS No.1.
- 5 -..... , SAS No . 7.
- 6 -..... , SAS No. 60.
- 7 -Arrington , C.E.,W.A.Hillison & P.F.Williams.(1983)."The Psychology of Expectations Gaps : Why is There So Much Dispute about Auditor Responsibility ?" **Accounting and Business Research** , Autumn .
- 8 -Bigg, W.W.(1951). Practical Auditing , London : H.F.L.Publishers .
- 9 -Birnberg , J., L.Turopolc & M . Young .(1983)." The Organizational Context of Accounting , " **Accounting Organizations and society** .
- 10 -Bonsignore , F.N.(1987). " Attracting Quality Professional " , **New Accountant** , October.
- 11 -Burton , J.C.(1987)."The Evolutionary Revolution , " **New Accountant** , October.
- 12 -Carcello , J., R.Hermanson , and N.Mc Grath.(1992). " Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners , Preparers , and Financial Statement Users , " **Auditing : A Journal of Practice & Theory** , Spring.
- 13 -Chow , C.W., L . Kramer & W.A.Wallace .(1987)." The Environment of Auditing," Prepared for the Audit Research Agenda Committee , AAA.
- 14 -Chris E.Hosan , and Debra C. Jeter.(1999)." Industry Specialization by Auditors , " **Auditing : A Journal of Practice & Theory** , Vol . 18 , No. 1.
- 15 -Commission on Auditor Responsibility.(1978)." Report conclusions and Recommendations" AICPA.

- 16 -Covaleski , M., & M . Aiken .(1986)." Accounting and Theories of Organizations : Some Preliminary Considerations " **Accounting Organizations and Society**.
- 17 -Daft , R.L.(1985).**Organization Theory and Design** , St. Paul , Mu : West Publishing Co.
- 18 -Duncan , R.(1979)." What is the Right Organizational Structure ?" **Organizational Dynamics**.
- 19 -Edwards, John Richard.(2000).**The History of Accounting – Critical Perspectives on Business and Management** , Vol . H , First Edition , Rout ledge.
- 20 -Fama , E.F." Agency Problem and Theory of the Firm , " **JoURNAL OF Political Economy**.
- 21 -Gambling , T., Accounting to Society , eds , B. Corsberg , & T.Hope , 1977.
- 22 -Gronlund , N.E.(1985).**Measurement and Evaluation in Teaching** , 5<sup>th</sup> ed . , New York : Mac Millan Publishing Co.
- 23 -Lee, T.A.(1977)" The Modern Audit Function : A Study of Radial Change " ,**Current Issues In Accounting**.
- 24 -Mautz , Robert K., and Hussein A.Sharaf.(1985).**The Philosophy of Auditing** , Evanston : AAA , 1961 , 12<sup>th</sup> reprint.
- 25 -Mednick , R.& G.J . Previts .(1987). " The Scope of CPA Services : A View of the Future " , **Journal of Accountancy** , May.
- 26 -Murray , K.(1987)." **The Crock in the Foundation**" , Forbes , Nov.
- 27 -Parsons , Talcott .(1977).**Social Systems and the Evolution of Action Theory** New York : Free Press.
- 28 -Sellitz , C., L.J. Wrightsman , and S.W. Cook .(1976). **Research Methods in Social Relations** , 3<sup>rd</sup> ed ., New York : Holt , Rinehart , and Winston.
- 29 -St. Pierre , K . & J.A.Anderson .(1984)." An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants" , **The Accounting Review**.
- 30 -Wallace , Wanda A.(1980).**The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets** , Graduate School of Management , University of Rochester , N.Y.
- 31 -Watts , R.L. & J.L., Zimmerman .(1983)." Agency Problem , Auditing , and the Theory of the Firm : Some Evidence , " **Journal of Law and Economics**.