

## نگرشی به بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان؛ با تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت

### یحیی حساس یگانه

استاد گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.  
Y\_Yeganeh@yahoo.com

### اسفندیار ملکیان کله بستی

استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران.  
E.Malekian@umz.ac.ir

### اسماعیل توکل‌نیا

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران (نویسنده مسئول).  
Esmail.tavakolnia@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۷/۰۴ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۰۸

### چکیده

این واقعیت که در عمل، مدیریت شرکت، قدرت استخدام و اخراج حسابرس را دارد و حق الزحمه وی را می‌پردازد، به همراه شکست‌های اخیر حسابرسی، نگرانی‌های منتقدان راجع به احتمال این که حسابرس، تحت فشار، باب میل مدیریت شرکت عمل کند را افزایش داده است. در مطالعه حاضر تلاش شد تا با استفاده از دیدگاه‌های خبرگان حرفه و دانشگاه و آزمون فریدمن، ضمن موشکافی از مشکلی که هم اکنون بسیاری از حسابرسان شاغل به آن اذعان دارند، ضمن تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت، به شناسایی علل و راه‌های علاج بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان پرداخته شود. نتایج بررسی‌ها نشان داد که کم بودن تعداد صاحبکارها، گزینش حسابرس توسط مدیریت و تعدد موسسات حسابرسی کوچک، مهمترین علل ایجاد و افزایش بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان هستند. از سوی دیگر، ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسسات بزرگ، ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت و محدود سازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید، مهمترین راه‌های کاهش بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان می‌باشند.

**واژه‌های کلیدی:** از دست دادن صاحبکار، استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی، موسسات حسابرسی.

## ۱- مقدمه

کند. مور<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۶) در تأیید این مطلب، اظهار نمودند که همانند سایر حرفه‌ای‌ها، مثل پزشکان و سیاستمداران، حسابرسان نیز تحت وسوسه‌های اخلاقی قرار دارند، اما آنان از افزایش تدریجی فشار بر خود در راستای ایجاد انعطاف در اظهارنظرشان غافل بوده‌اند و متأسفانه در مواردی نیز تلاش می‌کنند تا نتایج انعطاف‌یافته خود را توجیه کنند. مور و همکاران (۲۰۰۶) استنتاج نمودند که وسوسه اخلاقی حرفه حسابرسی ریشه در سه منبع دارد: (۱) گزینش و اخراج حسابرسان توسط مدیریت؛ (۲) امکان کارمند شدن حسابرسان نزد صاحبکار؛ و (۳) ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان به صاحبکاران. بر خلاف عقاید مطرح شده، همچنان انتظار می‌رود که در این محیط، حسابرس به‌طور مستقل، برنامه حسابرسی را طراحی، فرآیندهای حسابرسی را اجرا و اظهارنظر حسابرسی را تدوین کند. این انتظار بازار سرمایه، مبنی بر این‌که حسابرس در مجموع و در تمام زمان‌ها، استقلال خود از صاحبکار را حفظ می‌کند، در طول سال‌ها منجر به تقویت اعتبار صورت‌های مالی شده است و به نوبه خود، به فرآیند شکل‌گیری سرمایه، کمک شایانی کرده است.

به‌رحال، شمار ورشکستگی‌هایی که در سده گذشته در جهان رخ داده، همچون انرون<sup>۵</sup>، ورد کام<sup>۶</sup>، آدفی<sup>۷</sup>، سیکو<sup>۸</sup>، لیوسنت<sup>۹</sup>، گلوبال کروسینگ<sup>۱۰</sup>، سان بیم<sup>۱۱</sup>، تیکو<sup>۱۲</sup> و زیبراکس<sup>۱۳</sup>، جهان تجارت را حیرت زده کرده که اشتباه حرفه حسابداری و حسابرسی در کجا بوده است. گرچه نمی‌توان این فروپاشی‌ها را به عاملی واحد نسبت داد، اما می‌توان گفت که مشوق‌های انحرافی برای حسابرسان، عاملی کلیدی بوده‌اند (رونن، ۲۰۰۲). از آنجا که موضوع مورد بررسی این مطالعه، بسیار چالش برانگیز خواهد بود، لازم به ذکر است که خیلی از این مسائل و مشکلات، سال‌هاست که مطرح شده و مورد بحث و بررسی‌اند. با این همه، برای دانستن «چیستی» و «چرایی» حسابرسی و یافتن راه‌کارهای مناسب، ضروری است که حداقل به فکر فرورفته و به آن‌ها بیندیشیم. هدف از طرح مسائل و مشکلات مذکور، این نیست که نشان داده شود حسابرسی بیش از سهم خود مشکلات حل نشده‌ای دارد، مشکلاتی که ممکن است هر زمینه علمی را مختل کند. بیان مسائل و مشکلات مذکور، یادآوری نگرانی‌های حرفه‌ای است. در حرفه حسابرسی، همانند سایر حرفه‌ها، ناسازگاری‌ها و مشکلات در طولانی‌مدت جایی ندارند. در حال حاضر ممکن است بتوان از مسائل مذکور اجتناب کرد، اما در صورتی که بخواهیم حرفه‌ای صاحب نام و ماندگار داشته باشیم، باید به رفع آن‌ها بپردازیم. عدم توجه به مسائل و مشکلات حرفه و لاینحل ماندن، آن‌ها را

حسابرسی، فرآیند سیستماتیک جمع‌آوری و ارزیابی شواهد عینی جهت ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و رخداد‌های اقتصادی به‌منظور اظهارنظر درباره میزان تطبیق آن ادعاها با شاخص‌های از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع است. استانداردهای حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای، تأکید ویژه‌ای بر استقلال حسابرسان دارند. هنگامی که حسابداران رسمی شاغل، مسئولیت انجام کاری را برعهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، باید فاقد از هرگونه نفع و علاقه‌ای صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۶). یک مسئله برای حسابرسان این است که اگر در رابطه با کیفیت ارائه اطلاعات به ذی‌نفعان، در تقابل با مدیریت باشند و آثار این تقابل به گزارش حسابرسی کشیده شود، آنان با ریسک قابل ملاحظه در مورد لطمه‌زدن به رفاه اقتصادی خود، از طریق از دست دادن صاحبکار (و احتمالاً سایر صاحبکاران بالقوه) در آینده نزدیک، مواجه می‌شوند (واتز و زیمرمن<sup>۱</sup>، ۱۹۸۶). آنان با پافشاری بر یک تغییر حسابداری، با تعدیل گزارش حسابرسی برای انعکاس عدم توافق، از نظر اقتصادی به خود ضربه خواهند زد. بنابراین، آنان ممکن است وظایف اجتماعی خود را به‌عنوان افراد حرفه‌ای به نحو احسن انجام دهند، ولی از نظر اقتصادی به خود لطمه بزنند. همچنین انتشار اخبار مربوط به این موضوع‌ها ممکن است باعث شود سایر صاحبکاران بالقوه حسابرسی نیز از این حسابرس ظاهراً سخت‌گیر اجتناب کنند و همه این‌ها به زیان ناشی از دست دادن صاحبکار اولیه، اضافه می‌شود. بنابراین، حسابرسان ممکن است در چنین شرایطی به جای ایفای وظیفه اجتماعی خود وسوسه شوند تا به نفع شخصی خود اقدام کنند (حساس یگانه، ۱۳۹۳). رونن<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) با تصدیق پیچیدگی محیط حسابرسی، بیان کرد در شرایط اجتماعی فعلی، حسابرسان تحت محرک‌هایی فسادآور فعالیت می‌کنند. توضیح این‌که آنان از شرکتی که تحت حسابرسی آن-هاست، حق‌الزحمه خود را دریافت می‌کنند و بنابراین، زیر دین مدیران شرکت خواهند بود، مدیرانی که برای به‌کارگیری خدمات وی، تصمیم‌گیری می‌کنند.

به بیان ریتر و ویلیامز<sup>۳</sup> (۲۰۰۴)، در محیط حسابرسی، صاحبکار، حسابرس را برمی‌گزیند و حق‌الزحمه وی را می‌پردازد، اما فرض می‌شود که حسابرس، در راستای پیمان حرفه حسابرسی با جامعه (مبنی بر این‌که حسابرسی در راستای منافع جامعه است)، حسابرسی را به طریقی مستقل اجرا می‌

به مشکلات بزرگ‌تری تبدیل خواهد کرد (حساس یگانه، ۱۳۹۳).

گفتنی است حسابرسی عملکرد مدیریت، دارای اهداف و رویکردهای کلی‌تر نسبت به حسابرسی صورت‌های مالی است. هدف اصلی حسابرسی مالی در چهارچوب اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی خلاصه می‌شود اما هدف حسابرسی عملکرد مدیریت، ارزیابی منابعی است که اطلاعات مالی بدان تخصیص داده می‌شود. حیطة کار در حسابرسی مالی، سوابق، مدارک و شواهد پشتوانه صورت‌های مالی است در حالی که در حسابرسی عملکرد مدیریت، محیط عملیاتی و مالی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد (حیدری‌نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۲). در مطالعه حاضر تلاش می‌شود که با تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت، به موضوع بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان پرداخته شود.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

سراغاز حسابرسی عملکرد مدیریت، چرایی انجام رویداد مالی و احتمال دادن انجام رویدادی بهتر از رویداد حاضر در خصوص حصول اطمینان از رضایت‌بخش بودن عملکرد مدیریت است. حسابرسی عملکرد مدیریت درصدد است تا به وجود آورنده نگرشی آینده‌نگر و بدون هرگونه کوتاه‌نظری و سطحی‌نگری باشد و علل نارسایی‌ها، ضعف‌ها و نقایص را صرفاً در مدیران و افراد جستجو نکرده، بلکه علت‌ها را در نظام‌ها و سیستم‌های کنترلی مدیریت جستجو نماید. حسابرسی عملکرد مدیریت، از خدمات باارزش حسابرسی است که نیاز قابل توجهی به دقت عمل و رعایت استقلال دارد. اصطلاح حسابرسی عملکرد مدیریت معمولاً به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورت‌های مالی جهت اظهارنظر حرفه‌ای بر آن و حسابرسی که جوانب انتخاب شده یک سازمان را خارج از محدوده حساب‌ها رسیدگی می‌کند به کار می‌رود. هدف از این حسابرسی، ابتدا تعیین فرصت‌هایی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در عملیات بوده که این اهداف به موارد مرتبط با اهداف سازمان نیز ارتقاء یافت. تفاوت عمده حسابرسی‌ها در اهداف آن‌ها است. حسابرسی صورت‌های مالی درگیر مواردی است که منتهی به اظهارنظر درباره صورت‌های مالی می‌گردد و آنچه که حسابرسی عملیاتی نامیده می‌شود با هدف کارایی، صرفه اقتصادی، اثربخشی بیشتر و رسیدن به نتایج سودآور اجرا می‌شود (حیدری‌نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۲). موسسات حسابرسی با مجموع چالش‌هایی در انجام حسابرسی‌های عملکرد مدیریت مواجه می‌شوند. دستیابی به منابع مالی کافی، مهم‌ترین چالشی است که سازمان‌هایی که

قصد حسابرسی عملکرد مدیریت دارند، با آن مواجه هستند. ارائه حقوق کافی به کارکنان چالش دیگر است، چراکه استخدام و بازآموزی پرسنل شایسته، با انرژی و مجرب بدون امکان استفاده از یک ساختار حقوق رقابتی، غیرممکن است. انجام درست حسابرسی عملکرد مدیریت نیاز به استخدام افراد حرفه‌ای با مدرک دانشگاهی، ولی نه از یک رشته، از دیگر موارد قابل ذکر است. ویژگی حسابرسی عملکرد مدیریت، چند تخصصی بودن و تیم حرفه‌ای است. در حسابرسی عملکرد مدیریت، علاوه بر استقلال فردی، استقلال تیم حسابرسی از عناصر پروتکل حسابرسی است. آموزش برای پرسنلی که به امر حسابرسی می‌پردازند نیز از دیگر ضروریات است. افرادی که در امر حسابرسی عملکرد مدیریت، حرفه‌ای محسوب می‌شوند، این مهارت را از طریق ترکیبی از آموزش‌های رسمی و حین کار همراه با تجربه انجام حسابرسی، کسب نموده‌اند (کمپبل<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۶).

الوین و جمز<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۷)، حسابرسی عملیاتی را مرور تمامی روش‌ها و فرآیندهای سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثربخشی آن‌ها تعریف کرده‌اند. به بیان ویتز<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۱) و تانوم<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۱) نیز حسابرسی عملیاتی به بررسی و آزمون سیستم‌ها و فرآیندهای داخلی شرکت می‌پردازد و مزایایی همچون اظهارنظر مستقل و بهبود فرآیندهای عملیاتی دارد. اهداف حسابرسی عملیاتی به طور کلی عبارتند از (۱) ارزیابی عملکرد شرکت براساس معیارهای از پیش تعیین‌شده؛ (۲) کسب اطمینان از این‌که برنامه‌های مدون در عرصه اجرا، جامع، باثبات و قابل درک هستند؛ (۳) کسب اطلاعات بی‌طرفانه درباره چگونگی اجرای برنامه‌ها و سیاست‌ها به منظور افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی؛ (۴) کسب اطلاعات درباره نقاط ضعف در کنترل‌های عملیاتی و پرهیز از هدررفت منابع؛ و (۵) کسب اطمینان از بهبود عملکرد سازمانی (ری و کارت<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۱؛ ونراند و فردیناند<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۴).

پژوهشگران زیادی خاطر نشان کرده‌اند که مهمترین موانع استقلال حسابرسان، برخاسته از مسائل مالی هستند. استدلال می‌شود که بیم از دست دادن صاحبکاری که حق الزحمه خدمات حسابرسی یا غیرحسابرسی را می‌پردازد، تأثیری چشم‌گیر بر قضاوت‌های حسابرس دارد (امبکومیز و هاو<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۲). گلدمن و بارلف<sup>۲۱</sup> (۱۹۷۴) بیان نمودند که احتمال از دست دادن حق الزحمه حسابرسی می‌تواند مهمترین عامل ایجاد تضاد بین درستکاری حرفه‌ای و منافع شخصی باشد. پارک<sup>۲۲</sup> (۱۹۹۰) عنوان نمود در صورتی که مدیریت، صورت‌های مالی را طبق اصول متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد تا این عدم رعایت را گزارش ننماید، حسابرس باید

امکان دارد منجر به تخریب استقلال حسابرسان گردد. بحث و مجادله درباره این که آیا ارائه خدمات مشاوره مدیریت<sup>۳۲</sup> به صاحبکار حسابرسی، به استقلال حسابرس آسیب می‌رساند یا خیر، به نتیجه قطعی نرسیده است. در اوایل دهه ۱۹۶۰، انجمن حسابداران رسمی ایالات متحده<sup>۳۳</sup>، اظهار نظری را منتشر کرد با این توضیح که هیچ‌گونه احتمال ایجاد تضاد منافع بر اثر ارائه خدمات مشاوره مدیریت وجود ندارد (ژو و وانگ<sup>۳۴</sup>، ۲۰۰۸). این موضوع که خدمات مشاوره مدیریت مورد نیاز صاحبکاران است و این خدمات توسط حسابرسی که تخصص لازم را دارند، به راحتی قابل ارائه است، اما ارائه آن‌ها به صاحبکار حسابرسی موجب خطرات تضاد منافع می‌شود، وضعیتی دشوار و در واقع یک معضل است (هیئت نظارت عمومی<sup>۳۵</sup>، ۲۰۰۲). مطالعات متعددی از یافتن ارتباطی قابل ملاحظه بین ارائه خدمات مشاوره مدیریت و تخریب استقلال حسابرس عاجز ماندند (کراسول<sup>۳۶</sup>، ۱۹۹۹). آنان بر این دیدگاه تأکید دارند که حسابرسان عمداً کاری انجام نمی‌دهند که استقلال آنان را تخریب نماید، زیرا هزینه‌های دعوای قاضی و از دست‌دادن شهرت، فراتر از منافع ناشی از به خطر انداختن استقلال است. اما مخالفان اظهار می‌کنند که در این شرایط، راهی وجود ندارد که حسابرس بتواند به‌طور کامل از تضاد منافع احتراز نماید.

در همین رابطه، باسیودیس<sup>۳۷</sup> و همکاران (۲۰۱۲) در مقاله خود با عنوان حق‌الزحمه غیرحسابرسی، چرخش حسابرس و استقلال حسابرس، استنتاج نمودند که عدم تمایل حسابرسان برای اظهار نظر نامطلوب درباره تداوم فعالیت شرکت، نتیجه‌ای از ارتباط طولانی بین حسابرس و صاحبکار و حق‌الزحمه بالای غیرحسابرسی است. علاوه بر این، کامرون<sup>۳۸</sup> و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی و تغییر حسابرس بر استقلال حسابرس پرداختند. آنان نتیجه گرفتند که افزایش دوره تصدی حسابرسی، موجبات افزایش استقلال حسابرس را فراهم می‌آورد. چو<sup>۳۹</sup> و همکاران (۲۰۱۶) نیز گزارش نمودند که ارتباط مستقیم بین دوره تصدی حسابرس و اجرای حسابرسی باکیفیت و مستقل، در صورت وجود دعوای قضایی برای صاحبکار، تبدیل به رابطه معکوس می‌شود.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل خبرگان حرفه حسابرسی است که از میان دانشگاهیان و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران برگزیده شده‌اند. با توجه به اهمیت موضوع و ضرورت وجود تخصص علمی و حرفه‌ای قابل توجه در پاسخ‌دهندگان، شرایط ویژه‌ای برای گزینش نمونه، منظور شد. در این راستا،

میان پذیرش خواسته‌های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود، یکی را برگزیند. در صورت عدم پذیرش درخواست مدیریت، ممکن است مدیریت تهدید به تغییر حسابرس یا تغییر نرخ حق‌الزحمه حسابرسی را اعمال نماید. تئو و لیم<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۴) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان و حسابداران شاغل در صنعت، توانایی تأثیرگذاری مدیریت بر تعویض حسابرس، عامل کاهنده استقلال حسابرس مستقل است. آنورد<sup>۲۴</sup> و همکاران (۱۹۹۹) در بررسی عواملی که باعث می‌شوند حسابرس کار زمینه‌ای بیشتری پیش از پذیرش قرارداد حسابرسی انجام دهد، به این نتیجه رسیدند که بیم از دست دادن صاحبکار دومین عامل مهم بوده است.

فالك<sup>۲۵</sup> و همکاران (۱۹۹۹) در بررسی که بین دانشجویان انجام دادند، نتیجه گرفتند که بزرگ‌ترین تهدید برای رفتار مستقل حسابرس، ریسک از دست دادن صاحبکار بوده است، این نتیجه با یافته باتی<sup>۲۶</sup> و همکاران (۱۹۹۹) سازگار می‌باشد. آنان استنتاج نمودند که دو عامل اصلی تضعیف‌کننده استقلال حسابرس عبارتند از: وابستگی درآمدی شریک موسسه حسابرسی به صاحبکاری خاص و این‌که بزرگ‌تر مساوی ده درصد کل درآمد موسسه حسابرسی از صاحبکاری خاص تأمین گردد. هفر<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۹) با بررسی علل رفتار غیراخلاقی حسابرسان موسسات حسابرسی کوچک آفریقای جنوبی، به این نتیجه رسید که در بین عوامل مربوط به اجرای کار و امور مالی، بیم از دست دادن صاحبکار، عامل بسیار مهمی قلمداد می‌شود. رونن (۲۰۰۲) استنتاج نمود که بیم از دست دادن جریان حق‌الزحمه حسابرسی نامعین آتی، انطباق حسابرس با خواسته‌های مدیریت را تضمین می‌کند. تاکت<sup>۲۸</sup> و همکاران (۲۰۰۴) در ارائه ریسک‌های مربوط به خدمات غیرحسابرسی، مشاهده نمودند در وضعیتی که موسسه حسابرسی، صاحبکاری که علاوه بر حق‌الزحمه حسابرسی، حق‌الزحمه مشاوره‌ای با اهمیت نیز از او دریافت می‌کند را از دست می‌دهد، نسبت به از دست دادن صاحبکاری که هیچ حق‌الزحمه مشاوره‌ای از او دریافت نمی‌کند، آسیب اقتصادی بیشتری احساس می‌نماید. بلی<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۵) دریافت که حسابرسان در برخورد با تهدیدات جدی استقلال (بیم از دست دادن صاحبکار)، به احتمال بیشتری گزارش حسابرسی نامطلوب ارائه می‌کنند. فیرنلی<sup>۳۰</sup> و همکاران (۲۰۰۵) در مطالعه‌ای که تلاش در مفهوم سازی مجدد استقلال حسابرس و ریسک حسابرسی داشت، خاطر نشان کردند که بیم از دست دادن صاحبکار، تهدیدی کلیدی برای استقلال حسابرس است. مویاس و آنانداراجان<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۶) در مطالعه خود یافتند که بیم از دست دادن صاحبکار و انتقال کار به موسسات حسابرسی رقیب، یکی از پنج شرطی است که

به نمونه‌ای است که معرف یک گروه وسیع‌تر از نمونه‌ها بوده و تا حد امکان به آن نزدیک باشد و یا این‌که به دنبال مقایسه بین گروه‌های گوناگون موردها باشند (هایز<sup>۴۰</sup> و همکاران، ۲۰۱۲). این نوع نمونه‌گیری شامل شش روش است که شامل گزینش موارد بارز<sup>۴۱</sup>، نمونه‌گیری از موارد مرزی یا انتهایی<sup>۴۲</sup>، نمونه‌گیری با بالاترین قدرت<sup>۴۳</sup>، نمونه‌گیری با حداکثر اختلاف<sup>۴۴</sup>، نمونه‌گیری همگون<sup>۴۵</sup> و نمونه‌گیری از موارد شناخته شده یا معروف<sup>۴۶</sup> هستند (تدلی<sup>۴۷</sup>، ۲۰۰۷). زمانی که یک مطالعه موردی اجرا می‌شود، معمولاً از روش گزینش موارد بارز استفاده می‌گردد (تدلی<sup>۴۷</sup>، ۲۰۰۷). این روش معمولاً در مواردی که زمینه پژوهش جدید بوده و پژوهش‌های کیفی معدودی در آن زمینه انجام شده است، مورد استفاده قرار می‌گیرد (هایز و همکاران، ۲۰۱۲). پژوهش‌گر در این زمینه باید با چند متخصص در آن زمینه مشورت کند تا توافق در این زمینه به‌دست آید (اونوبوزی<sup>۴۸</sup> و همکاران، ۲۰۰۴؛ روبین و بای<sup>۴۹</sup>، ۲۰۱۲). دیگر روشی که در این پژوهش کاربرد دارد، نمونه‌گیری از موارد شناخته شده است که در آن، از نظر یک متخصص یا مطلع کلیدی استفاده می‌شود. این روش، زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که پژوهش‌گر، اطلاعات کافی در مورد گزینش نمونه ندارد و می‌بایست بر نظر متخصصان در این زمینه متکی باشد (تدلی و همکاران، ۲۰۰۹). گفتنی است در این روش، افرادی که با دیدگاه‌های خود قادر به در اختیار گذاردن اطلاعات مفید هستند، مورد توجه قرار می‌گیرند (بامبرگر<sup>۵۰</sup>، ۲۰۱۲).

در این پژوهش با استفاده از نظرات خبرگان و اساتید رشته حسابرسی، پرسشنامه‌ای تدوین شد و مبنای بررسی‌ها قرار گرفت. بنابراین، پرسشنامه از اعتبار محتوایی برخوردار است (خاکی، ۱۳۸۷؛ مهدوی و نمازی، ۱۳۹۰). علاوه بر این، از آنجاکه تا کنون پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر در ایران انجام نشده است، برای آزمون اعتبار ساختاری از نظرات متخصصان و تعدادی از اساتید رشته حسابداری و حسابرسی استفاده شده است. به‌دلیل عدم شناسایی مشکلات مفهومی توسط ایشان، اعتبار ساختاری پرسشنامه تأیید گردید.

در پژوهش حاضر، از آلفای کرونباخ برای آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری استفاده شد که دارای مقدار مطلوب ۰/۸۶۷ می‌باشد. علاوه بر این، در مطالعه حاضر تلاش شد تا با ترغیب پاسخ‌دهندگان به دقت در پاسخ‌گویی و صرف زمان مناسب برای تکمیل پرسشنامه، از صحت و پایایی پاسخ‌ها اطمینان حاصل گردد.

مشروط گردید که اشخاص برگزیده، دست‌کم دارای این ویژگی‌ها باشند: (۱) مدرک دکتری حسابداری؛ (۲) کرسی تدریس در مقاطع تحصیلات تکمیلی؛ (۳) سابقه تألیف یا ترجمه کتاب یا مقاله در زمینه حسابرسی؛ (۴) عضویت در جامعه حسابداران رسمی به‌صورت شاغل؛ و (۵) عدم سابقه تخلف علمی یا حرفه‌ای. با توجه به محدودیت‌های اطلاعاتی در این رابطه و ضرورت شناسایی دقیق افراد، از کلیه راه‌های ممکن برای کسب اطلاعات و برقراری ارتباط، استفاده گردید. در راستای توضیحات ارائه‌شده، در ابتدا این مراحل طی گردید: (۱) شناسایی دانشگاه‌های دارای مقطع کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری یا حسابرسی از طریق دفترچه انتخاب رشته سال ۱۳۹۶ (اعم از دولتی، آزاد، غیرانتفاعی و پیام نور) - ۱۶۶ دانشگاه؛ (۲) شناسایی تمامی اساتید همکار رشته حسابداری یا حسابرسی به‌صورت تمام وقت در دانشگاه‌های شناسایی‌شده - ۶۸۵ نفر از طریق وبسایت دانشگاه‌ها؛ (۳) شناسایی اساتید حسابداری دارای مدرک دکتری حسابداری - ۲۰۷ نفر؛ (۴) شناسایی آن دسته از اساتید مشخص‌شده در گام سوم که دارای دست‌کم یک اثر در رشته حسابرسی (اعم از مقاله علمی پژوهشی، علمی مروری یا کتاب) می‌باشند - ۱۲۵ نفر؛ و (۵) شناسایی آن دسته از اساتید مشخص‌شده در گام چهارم که عضو جامعه حسابداران رسمی (اعم از شاغل و غیر شاغل) - ۳۱ نفر.

به این ترتیب، سی‌ویک نفر از اساتید باسابقه دانشگاهی که عضو هیئت علمی بوده‌اند و عضویت دائم در جامعه حسابداران به‌همراه تألیف در زمینه حسابرسی را داشته‌اند (پیش از حذف اعضای غیرشاغل)، شناسایی شدند. در ادامه، با توجه به این‌که تعداد برگزیدگان بسیار گسترده نیست و انتظار می‌رود که برخی از اساتید، پاسخ‌گوی پرسش‌های طولانی این پژوهش نباشند، شرط عضویت در جامعه حسابداران رسمی به‌صورت شاغل، مقداری تعدیل گردید و استدلال شد که فرد موردنظر، یا عضو شاغل باشد یا اگر غیرشاغل است، در دانشگاه محل فعالیت خود، مدرس اصلی درس‌های حسابرسی باشد (به اذعان خود یا همکاران استاد موردنظر) و البته همچنان فاقد سابقه تخلف علمی و حرفه‌ای باشد. به ای ترتیب، نمونه نهایی، شامل بیست نفر می‌باشد. از راه‌های گوناگون شامل برقراری تماس تلفنی، ارسال پیامک، شبکه‌های مجازی، رایانامه و مراجعه حضوری با اعضای نمونه، ارتباط برقرار گردید. پس از صرف زمان قابل توجه و دست‌کم شش مرتبه پیگیری، تعداد سیزده عدد پرسشنامه تکمیل گردید.

لازم به توضیح است این روش نمونه‌گیری، توسط پژوهشگرانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که هدف آن‌ها رسیدن

## ۴- فرضیه پژوهش

باتوجه به مطالب ارائه شده در بخش‌های پیشین این مطالعه، فرضیه پژوهش به این صورت تبیین می‌گردد:

- علل ایجاد و افزایش بیم از دست دادن صاحبکار و راههای کاهش آن، قابل شناسایی هستند.

## ۵- یافته‌های پژوهش

## ۵-۱- آمار توصیفی

در ابتدا به منظور آشنایی با پرسش‌هایی که مطرح شدند و وضعیت کلی پاسخ‌های دریافتی، آمار توصیفی داده‌های گردآوری شده ارائه می‌شود. در نگاه یک، وضعیت پاسخ‌های دریافتی مربوط به چند پرسش ابتدایی درباره ارتباط حسابرسان و صاحبکاران، ارائه شده است. همانطور که پیش‌تر

توضیح داده شد، پاسخ‌ها دارای طیف پنج گزینه‌ای لیکرت می‌باشند. برای نگاره یک، این طیف شامل این موارد است: ۱= بسیار اندک؛ ۲= اندک، ۳= معمولی، ۴= زیاد، ۵= بسیار زیاد. با توجه به این‌که میانگین پاسخ‌های دریافتی مربوط به سه پرسش نخست، بالاتر از ۳ است، می‌توان گفت که در میان حسابرسان فعال، بیم از دست دادن صاحبکار وجود دارد، همچنین صاحبکاران نگران نظر حسابرس بوده و تلاش دارند تا در صورت نامطلوب بودن نظر، آن را تغییر دهند. گفتنی است که حسابرسان بر این باورند که قوانین موجود از آنان در مقابل صاحبکار حمایت نمی‌کنند. در نگاه دو، پرسش‌های مطرح شده درباره علل ایجاد و یا افزایش بیم از دست دادن صاحبکار ارائه شده است.

## نگاره ۱- ارتباط حسابرسان و صاحبکاران

| سرفصل‌ها  | میانگین | میان  | انحراف معیار | بیشینه | کمینه |
|---|---------|-------|--------------|--------|-------|
| در میان حسابرسان شاغل، بیم از دست دادن صاحبکار وجود دارد. | ۴/۴۲۸   | ۵/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۳/۰۰۰  | ۰/۷۵۵ |
| صاحبکاران، نگران دریافت اظهار نظر حسابرسی نامطلوب هستند.  | ۳/۵۷۱   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۰۸۹ |
| صاحبکاران تلاش می‌کنند تا نظر حسابرس را تغییر دهند.       | ۳/۸۵۷   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۳/۰۰۰  | ۰/۶۶۲ |
| میزان حمایت قوانین موجود از حسابرسان در قبال صاحبکاران.   | ۲/۱۴۲   | ۲/۰۰۰ | ۴/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۰/۹۴۹ |

## نگاره ۲- علل بیم از دست دادن صاحبکار

| سرفصل‌ها   | میانگین | میان  | انحراف معیار | بیشینه | کمینه |
|--|---------|-------|--------------|--------|-------|
| از دست دادن صاحبکار موضوعی است که حسابرس به هنگام بیان نظر در نظر می‌گیرد.   | ۳/۸۵۷   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۹۴۹ |
| فشار مدیریت برای بیان نظر مطلوب، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.   | ۳/۷۸۵   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۸۹۲ |
| عدم شایستگی خود حسابرس، موجب بیم از دست دادن صاحبکار می‌گردد.  | ۳/۵۷۱   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۸۵۱ |
| به دنبال پول بودن و منافع موسسه حسابرسی، موجب بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.  | ۳/۳۵۷   | ۳/۵   | ۵/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۰۰۸ |
| ارائه خدمات غیرحسابرسی مالی، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.   | ۲/۶۴۲   | ۲/۵   | ۴/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۰۸۱ |
| هنگامی که حق الزحمه غیرحسابرسی مالی از حق الزحمه حسابرسی بیشتر است، بیم از دست دادن صاحبکار تشدید می‌شود.  | ۳/۴۲۸   | ۳/۵   | ۵/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۰۸۹ |
| افزایش مدت همکاری (دوره تصدی حسابرس)، احتمال بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید.   | ۲/۵     | ۳/۰۰۰ | ۴/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۰/۸۵۴ |
| وجود رقابت از جانب سایر موسسات حسابرسی (مشکل تعدد موسسات حسابرسی کوچک)، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید.                                      | ۴/۰۰۰   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۳/۰۰۰  | ۰/۸۷۷ |
| موسسات حسابرسی کوچک، بیم از دست دادن صاحبکار بیشتری دارند (کم بودن تعداد صاحبکارها، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید).                         | ۴/۲۱۴   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۳/۰۰۰  | ۰/۶۹۹ |
| وجود نیاز به هماهنگ‌سازی و متوازن‌سازی حق الزحمه حسابرسی با فشار استفاده‌کنندگان برای کیفیت گزارش حسابرسی، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود. | ۳/۵     | ۳/۵   | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۷۵۹ |
| این موضوع که در عمل، مدیریت در گزینش حسابرس نقش دارد، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید.  | ۳/۹۲۸   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۳/۰۰۰  | ۰/۸۲۸ |
| پایین بودن حق الزحمه کارهای حسابرسی، موجب می‌شود تا در مجموع، وضعیت موسسات حسابرسی تضعیف شود و باعث افزایش بیم از دست دادن صاحبکار شود.            | ۳/۷۱۴   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۹۱۳ |
| عدم پایداری برخی موسسات حسابرسی به استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.                              | ۳/۵     | ۳/۵   | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۹۴  |
| عدم وجود اتحاد در جامعه حسابرسان، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.  | ۳/۷۸۵   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۱۲۱ |

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاه سه، مشخص است که مورد "ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ" بالاترین میانگین را دارد. این مورد دارای میانگین ۴/۰۰۰ و میانه ۴/۰۰۰ است. این در حالی است که عبارات "ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت تا حسابرس تمامی موضوعات مربوط به حسابرسی را با آن‌ها درمیان بگذارد و مسائل مربوط به حسابرس را برعهده بگیرد، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است" و "محدود سازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید (تأسیس موسسه، متعادل با تقاضا برای خدمات)، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است"، به ترتیب در رتبه‌های دوم (با میانگین ۳/۷۸۵) و سوم (با میانگین ۳/۴۲۸) قرار دارند.

در نگاه سه، پرسش‌های مطرح شده درباره راه‌های کاهش بیم از دست دادن صاحبکار ارائه شده است. نتیجه بسیار مهمی که در نگاه دو مشهود است، بسیار بالا بودن میانگین امتیاز منظور شده برای مورد "کم بودن تعداد صاحبکارها" است. این مورد دارای میانگین ۴/۲۱۴ و میانه ۴/۰۰۰ است. این در حالی است که عبارات "وجود رقابت از جانب سایر موسسات حسابرسی (مشکل تعدد موسسات حسابرسی کوچک)، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید" و "این موضوع که در عمل، مدیریت در گزینش حسابرس نقش دارد، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید"، به ترتیب در رتبه‌های دوم (با میانگین ۴/۰۰۰) و سوم (با میانگین ۳/۹۲۸) قرار دارند.

### نگاره ۳- راه‌های کاهش بیم از دست دادن صاحبکار

| سرفصل‌ها   | میانگین | میانه | انحراف معیار | بیشینه | کمینه |
|--|---------|-------|--------------|--------|-------|
| ایجاد بودجه حسابرسی در شرکت‌ها تا مقدار منظور شده برای حق‌الزحمه حسابرسی، از پیش مشخص شده باشد و مشکل چانه زنی (مدیریت شرکت و حسابرس بر سر حق‌الزحمه حسابرسی) تسکین یابد، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است. | ۳/۲۸۵   | ۳/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۸۲۵ |
| ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت تا حسابرس تمامی موضوعات مربوط به حسابرسی را با آن‌ها درمیان بگذارد و مسائل مربوط به حسابرس را برعهده بگیرد، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.                             | ۳/۷۸۵   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۳/۰۰۰  | ۰/۶۹۹ |
| تعیین مجازات‌هایی سنگین‌تر برای مدیران درگیر در امور غیراخلاقی و محافظت از اطلاع دهندگان تخلفات، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  | ۳/۰۰۰   | ۳/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۲۴  |
| گسترش مسئولیت حسابرسان در قبال اشخاص ثالث، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  | ۲/۷۱۴   | ۳/۰۰۰ | ۴/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۳۲۵ |
| آشناسازی هرچه بیشتر استفاده‌کنندگان اطلاعات با وظیفه حسابرسی و نتایج آن، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  | ۳/۲۸۵   | ۳/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۱/۰۰۰  | ۱/۱۳۸ |
| ایجاد تناسب بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت کار ارائه شده، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  | ۳/۵     | ۳/۵   | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۷۵۹ |
| گسترش سهم موسسات حسابرسی خصوصی از بازار و متعادل سازی رقابت موسسات حسابرسی در گرفتن کار، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  | ۰/۶۴۲   | ۳/۵   | ۵/۰۰۰        | ۳/۰۰۰  | ۰/۷۴۴ |
| محدود سازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید (تأسیس موسسه، متعادل با تقاضا برای خدمات)، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.   | ۳/۴۲۸   | ۳/۵   | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۰/۸۵۱ |
| ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.   | ۴/۰۰۰   | ۴/۰۰۰ | ۵/۰۰۰        | ۲/۰۰۰  | ۱/۱۰۹ |

### ۵-۲- آمار استنباطی

متغیر (گروه) استفاده می‌کنیم. این آزمون زمانی کاربرد پیدا می‌کند که قصد داشته باشیم نظرات یک گروه را در چند زمینه مورد بررسی قرار دهیم و براساس نظرات افراد این گروه، اولویت هر کدام از موارد را بر اساس رتبه‌بندی معنادار مشخص نماییم. نتایج بررسی پاسخ‌های دریافتی درباره علل بیم از

به‌منظور تحلیل منطقی‌تر داده‌های گردآوری شده، از آزمون فریدمن استفاده می‌گردد. آزمون فریدمن یک آزمون ناپارامتری، معادل آنالیز واریانس با اندازه‌های تکراری (درون-گروهی) است که از آن برای مقایسه میانگین رتبه‌ها در K

حسابرس توسط مدیریت و تعدد موسسات حسابرسی کوچک، گفتنی است کوچک بودن موسسات حسابرسی و به تبع آن اندک بودن تعداد صاحبکاران، حسابرسان را به صاحبکاران وابسته می‌کند و ممکن است موسسات حسابرسی کوچک در مواردی مجبور به کوتاه آمدن در برابر مدیریت صاحبکار باشند. نتایج بررسی پاسخ‌های دریافتی درباره راه‌های کاهش بیم از دست دادن صاحبکار، با استفاده از آزمون فریدمن در نگاره شماره پنج ارائه شده است. بنابر نتایج این نگاره، تفاوتی معنادار بین راه‌های کاهش بیم از دست دادن صاحبکار وجود ندارد.

دست دادن صاحبکار، با استفاده از آزمون فریدمن در نگاره شماره چهار ارائه شده است. بنابر نتایج این نگاره، تفاوتی معنادار بین علل بیم از دست دادن صاحبکار وجود دارد. نتایج رتبه بندی آزمون فریدمن (نگاره چهار) نشان می‌دهد که کم بودن تعداد صاحبکارها، مهم‌ترین عامل شناخته شده است (با میانگین رتبه ۹/۹۳ بالاترین مقدار را به خود اختصاص داده است). گزینش حسابرس توسط مدیریت و تعدد موسسات حسابرسی کوچک نیز در رتبه‌های دوم و سوم قرار دارند. بنابراین، مهم‌ترین علل ایجاد بیم از دست دادن صاحبکار، عبارتند از کم بودن تعداد صاحبکارها، گزینش

#### نگاره ۴ - شناسایی علل بیم از دست دادن صاحبکار

| میانگین رتبه | سرفصل‌ها   |              |            |              |
|--------------|--|--------------|------------|--------------|
| ۸/۲۱         | از دست دادن صاحبکار موضوعی است که حسابرس به هنگام بیان نظر در نظر می‌گیرد.   |              |            |              |
| ۸/۴۳         | فشار مدیریت برای بیان نظر مطلوب، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.   |              |            |              |
| ۸/۰۷         | عدم شایستگی خود حسابرس، موجب بیم از دست دادن صاحبکار می‌گردد.  |              |            |              |
| ۶/۷۹         | به دنبال پول بودن و منافع موسسه حسابرسی، موجب بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.  |              |            |              |
| ۴/۲۹         | ارائه خدمات غیرحسابرسی مالی، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.   |              |            |              |
| ۶/۷۱         | هنگامی که حق الزحمه غیرحسابرسی مالی از حق الزحمه حسابرسی بیشتر است، بیم از دست دادن صاحبکار تشدید می‌شود.  |              |            |              |
| ۳/۵۴         | افزایش مدت همکاری (دوره تصدی حسابرس)، احتمال بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید.   |              |            |              |
| ۸/۷۸         | وجود رقابت از جانب سایر موسسات حسابرسی (مشکل تعدد موسسات حسابرسی کوچک)، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید.                                      |              |            |              |
| ۹/۹۳         | موسسات حسابرسی کوچک، بیم از دست دادن صاحبکار بیشتری دارند (کم بودن تعداد صاحبکارها، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید).                         |              |            |              |
| ۷/۰۴         | وجود نیاز به هماهنگ‌سازی و متوازن‌سازی حق الزحمه حسابرسی با فشار استفاده‌کنندگان برای کیفیت گزارش حسابرسی، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود. |              |            |              |
| ۹/۰۴         | این موضوع که در عمل، مدیریت در گزینش حسابرس نقش دارد، بیم از دست دادن صاحبکار را می‌افزاید.  |              |            |              |
| ۸/۳۶         | پایین بودن حق الزحمه کارهای حسابرسی، موجب می‌شود تا در مجموع، وضعیت موسسات حسابرسی تضعیف شود و باعث افزایش بیم از دست دادن صاحبکار شود.            |              |            |              |
| ۷/۲۱         | عدم پایداری برخی موسسات حسابرسی به استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.                              |              |            |              |
| ۸/۷۱         | عدم وجود اتحاد در جامعه حسابرسان، منجر به بیم از دست دادن صاحبکار می‌شود.  |              |            |              |
|              | تعداد  | آماره کای دو | درجه آزادی | سطح معناداری |
|              | ۱۳   | ۴۰/۴۶۲       | ۱۳         | ۰/۰۰۰        |

صاحبکار حسابرسان عبارتند از ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ، ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت و محدودسازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید. در رابطه با ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ به‌عنوان مهم‌ترین عامل شناسایی شده لازم به ذکر است که بهترین راهکار در شرایط فعلی این است که به‌جای تأسیس یک موسسه جدید، شرکا و کارکنان یک یا چند

نتایج رتبه بندی آزمون فریدمن (نگاره پنج) نشان می‌دهد که ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ، مهم‌ترین عامل شناخته شده است (با میانگین رتبه ۹/۰۴ بالاترین مقدار را به خود اختصاص داده است). ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت و محدودسازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید نیز در رتبه‌های دوم و سوم قرار دارند. بنابراین، مهم‌ترین راه‌های کاهش بیم از دست دادن



مورد نیاز حسابرسی، اجرای فرآیند حسابرسی را تسهیل می‌نماید. باتوجه به جمیع نتایج به‌دست آمده و شناسایی مهمترین علل افزایش و ایجاد بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان و همچنین راه‌های کاهش آن، فرضیه مطرح شده، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

موسسه به یک موسسه واجد شرایط که وضعیت بهتری نسبت به آن‌ها دارد، منتقل شوند که هم فرآیند ادغام بسیار سریع‌تر شده و هم مشکلات تأیید صلاحیت مجدد آن‌ها کاهش یابد. علاوه بر این، درباب تشکیل کمیته حسابرسی نیز لازم به ذکر است که کمیته حسابرسی، با تأکید بر مسئولیت‌ها و منابع

### نگاره پنج. شناسایی راه‌های بیم از دست دادن صاحبکار

| میانگین رتبه | سرفصل‌ها   |            |              |
|--------------|--|------------|--------------|
| ۴/۵          | ایجاد بودجه حسابرسی در شرکت‌ها تا مقدار منظور شده برای حق‌الزحمه حسابرسی، از پیش مشخص شده باشد و مشکل چانه زنی (مدیریت شرکت و حسابرس بر سر حق‌الزحمه حسابرسی) تسکین یابد، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است. |            |              |
| ۸/۳۲         | ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت تا حسابرس تمامی موضوعات مربوط به حسابرسی را با آن‌ها درمیان بگذارد و مسائل مربوط به حسابرس را برعهده بگیرد، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.                             |            |              |
| ۴/۱۱         | تعیین مجازات‌هایی سنگین‌تر برای مدیران درگیر در امور غیراخلاقی و محافظت از اطلاع دهندگان تخلفات، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است   |            |              |
| ۵/۸۶         | گسترش مسئولیت حسابرسان در قبال اشخاص ثالث، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  |            |              |
| ۴/۵۴         | آشناسازی هرچه بیشتر استفاده‌کنندگان اطلاعات با وظیفه حسابرسی و نتایج آن، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  |            |              |
| ۴/۹۶         | ایجاد تناسب بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت کار ارائه شده، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  |            |              |
| ۷/۴۶         | گسترش سهم موسسات حسابرسی خصوصی از بازار و متعادل سازی رقابت موسسات حسابرسی در گرفتن کار، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.  |            |              |
| ۸/۲۱         | محدود سازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید (تأسیس موسسه، متعادل با تقاضا برای خدمات)، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.   |            |              |
| ۹/۰۴         | ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ، راهکاری مناسب برای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار است.   |            |              |
| تعداد        | آماره کای‌دو   | درجه آزادی | سطح معناداری |
| ۱۳           | ۳۱/۳۷۴   | ۸          | ۰/۰۰۰        |

### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

نظرات خبرگان حرفه و دانشگاه، مهمترین عوامل ایجاد بیم از دست دادن صاحبکار شناسایی شوند. مهمترین علل ایجاد بیم از دست دادن صاحبکار، عبارتند از کم بودن تعداد صاحبکارها، گزینش حسابرس توسط مدیریت و تعدد موسسات حسابرسی کوچک. در این رابطه لازم به توضیح است که کوچک بودن موسسات حسابرسی و به تبع آن اندک بودن تعداد صاحبکاران، حسابرسان را به صاحبکاران وابسته می‌کند. متأسفانه این موضوع نیز مورد تأکید بوده و به کرات دیده شده است. موسسات حسابرسی کوچک علی‌رغم شایستگی‌های فراوانی که دارند، ممکن است در مواردی نتوانند توانایی‌های خود را اعمال نمایند و مجبور به کوتاه آمدن باشند. مبحث تعدد موسسات حسابرسی کوچک نیز بر همین اساس، توجیه‌پذیر

در مطالعه حاضر تلاش شد تا علل ایجاد و افزایش بیم از دست دادن صاحبکار و همچنین راه‌های کاهش آن شناسایی گردد. به این منظور با استفاده از پرسشنامه، دیدگاه‌های خبرگان حرفه و دانشگاه گردآوری شد. نتایج بررسی‌ها نشان داد که در میان حسابرسان فعال، بیم از دست دادن صاحبکار وجود دارد، همچنین صاحبکاران نگران نظر حسابرس بوده و تلاش دارند تا در صورت نامطلوب بودن نظر وی، آن را تغییر دهند. بنابراین، طبیعی است که اختلاف‌هایی بین صاحبکار و حسابرس رخ دهد و با توجه به این‌که بیم از دست دادن صاحبکار برای حسابرسان وجود دارد، آنان در حفظ استقلال واقعی دچار مشکل شوند. در ادامه تلاش شد تا با استفاده از

است. درباب تأثیر افزایشی گزینش حسابرس توسط مدیریت بر بیم از دست دادن صاحبکار، لازم به توضیح است این واقعیت که در عمل، مدیریت شرکت، قدرت گزینش و اخراج حسابرس را دارد و حق الزحمه وی را می‌پردازد، بزرگترین تهدید برای استقلال و کیفیت اجرای حسابرسی است. بر این اساس، این احتمال می‌رود که حسابرس، تحت فشار، گزارش خود را باب میل مدیریت واحد مورد رسیدگی شکل دهد.

ضمناً در این مطالعه راهکارهای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار نیز شناسایی شد. مهم‌ترین راه‌های کاهش بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان نیز عبارتند از ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ، ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت و محدودسازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید. درباره ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسساتی بزرگ، گفتنی است به علت کم‌توجهی به مقوله مشارکت گروهی در ایران و تشکیل موسسات حسابرسی جزیره‌ای از یک طرف و نبود سازوکار مناسب قانونی و عملی ادغام از طرف دیگر، عملاً فرآیند ادغام صورت نگرفت و تجربه‌های انجام شده هم متأسفانه با شکست مواجه شد. از آنجا که حسابداران رسمی خود به‌عنوان یکی از بازیگران اصلی حوزه حقوق تلقی و دارای پیشینه حقوقی نیز می‌باشند، به‌نظر می‌رسد شاید بهترین راهکار در شرایط فعلی آن باشد که به‌جای تأسیس یک موسسه جدید، شرکا و کارکنان یک یا چند موسسه به یک موسسه واحد شرایط که وضعیت بهتری نسبت به آن‌ها دارد، منتقل شوند که هم فرآیند ادغام بسیار سریع‌تر شده و هم مشکلات مترتب بر مقررات جامعه و سازمان بورس و اوراق بهادار و بانک مرکزی در رتبه‌بندی و تأیید صلاحیت مجدد آن‌ها کاهش یابد. ضمناً اگر حفظ شهرت نام موسسات قبلی به‌عنوان برند مطرح باشد می‌توان از طریق انتخاب بهترین موسسه در بین موسسات علاقه‌مند به ادغام، ضمن تغییر اساسنامه مطابق توافق‌نامه ادغام، نام موسسه را به ترکیبی از نام‌های موسسات ادغام‌شونده و موسسه ادغام‌کننده تبدیل کرد. علاوه بر این، ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت سبب می‌شود تا حسابرسان بتوانند مسائلی چون نقاط ضعف کنترل داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوءاستفاده‌های مدیریت یا سایر اعمال غیرقانونی مسئولان شرکت را با کمیته حسابرسی، صریح‌تر مطرح نمایند. کمیته حسابرسی، عملیات حسابرسی را انجام نمی‌دهد بلکه با تأکید بر مسئولیت‌ها و منابع مورد نیاز حسابرسی، اجرای فرآیند حسابرسی را تسهیل می‌نماید. از سوی دیگر، پیشنهاد می‌گردد تا از تأسیس بی‌رویه موسسات حسابرسی جدید جلوگیری به‌عمل آید. زیرا اگر تشکیل موسسه

بدون توجه به وجود تعداد صاحبکار لازم صورت گیرد، آنگاه موسسات نوپا باید برای جذب صاحبکار دست به بازاریابی بزنند که این امر تهدیدی جدی برای استقلال حسابرسان خواهد بود. به این ترتیب، به تصمیم‌گیرندگان و مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد که با ایجاد شرایط مناسب کاری و پرهیز از اعمال فشارهای منفعت‌طلبانه، شرایط حسابرسی مستقل و بی-طرفانه را برای حسابرسان مهیا سازند. در این راستا، توجه به عوامل افزایشنده و کاهشنده بیم از دست دادن صاحبکار تبیین‌شده در پژوهش حاضر، می‌تواند خط‌مشی و راهکار مناسب را در پیش‌روی مدیران و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها قرار دهد. البته شرایط فعلی محیط کار و مسائل کیفی مطرح در سطح شرکت‌ها، موضوعات بااهمیتی هستند که تأثیر قابل توجهی بر قراردادهای حسابرسی و روابط مابین حسابرس و صاحبکار دارند و ضروری است که مورد توجه جدی قرار گیرند. به این ترتیب، توجه به عوامل تبیین‌شده در پژوهش حاضر، شرایط فعلی محیط کار و مسائل کیفی مطرح در سطح شرکت‌ها، موضوعی است که می‌تواند پیشنهاد کلی این پژوهش به گروه‌های مذکور باشد.

در مطالعه حاضر تلاش بر این بوده است تا موضوع بیم از دست دادن صاحبکار به طور جدی تر مورد توجه قرار گیرد و خبرگان حرفه و دانشگاه و سایر نهادها ضمن توجه جدی به این موضوع، راهکارهایی برای حل موضوع پیاده نمایند. علل و راهکارهای شناسایی شده در این مقاله مبتنی بر نظرات خبرگان برجسته حرفه و دانشگاه بوده است و به پژوهشگران علاقمند پیشنهاد می‌شود تا در راستای بسط یافته‌ها و شناخت در این زمینه، سایر دیدگاه‌ها را نیز بررسی نمایند تا بتوان در مجموع، دیدگاه‌ها را جمع‌بندی نمود. البته بررسی دیدگاه خبرگان حرفه و دانشگاه را نباید محدود به نتایج این مقاله دانست و می‌توان با پژوهش‌هایی گسترده‌تر و ریزبینانه‌تر، نتایج این مقاله را تکمیل نمود.

#### فهرست منابع

- \* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۳). فلسفه حسابرسی. تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- \* حیدری‌نژاد، قدرت‌اله و شکر بیگی، سهراب. (۱۳۹۲). حسابرسی عملکرد؛ ضرورت‌ها، چالش‌ها و راه‌کارها. مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی، دانشگاه سیستان و بلوچستان.
- \* خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۷). روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، تهران: انتشارات بازتاب.

- \* Hefer, J. (2009). The Perceptions of Registered Auditors: Ethical Problems and Experience, in Paliwal U L and Olivier M A (Eds.). Contemporary Issues in Accounting and Finance, University of Namibia, Windhoek.
- \* Mbekomize, CH. J., and Hove, R. (2012). Auditor's Fear of Losing a Client: Views of Professional Accountants in the Cig Audit Firms in Botswana. The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, 11 (4), 7-24.
- \* Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., and Bazerman, M. H. (2006). Conflict of Interests and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. Academy of Management Review, 31 (1), 10-29.
- \* Moyes, G. D., and Anandarajan, A. (2006). CPAs' Perceptions of Factors Influencing the Quality of Financial Statements Audits: Substandard Performance and Impaired Independence. Journal of Forensic Accounting, 1524-5586/VII, 133-162.
- \* Onwuegbuzie, A.J., Jiao, Q.G. and Bostick, S.L. (2004). Library anxiety: Theory, research, and applications. Scarecrow Pr.
- \* Park, S. H. (1990). Competition, Independence and Audit Quality: The Korean Experience. The International Journal of Accounting, 25, 71-86.
- \* Public Oversight Board (2002). The Panel on Audit Effectiveness: Report and Recommendations. Public Oversight Board, Stamford, CT, available at <http://www.pobauditpanel.org>.
- \* Ray, O.W. and Kurt, P. (2001). Principles of auditing and other assurance services, (13rd), published by Irwin/McGraw-Hill, New York.
- \* Reiter, S. A., and Williams, P. F. (2004). The Philosophy and Rhetoric of Auditor Independence Concepts. Business Ethics Quarterly, 14 (3), 355-376.
- \* Ronen, J. (2002). Post-Enron Reform: Financial-Statement Insurance and GAAP Re-Visited. Stanford Journal of Law, Business & Finance, 8 (1), 1-30.
- \* Tackett, J., Wolf, F., and Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and Audit Failure: A Critical Examination. Managerial Auditing Journal, 19 (3), 340-350.
- \* Tatum, M. (2011). On <http://www.wisegeek.com> Edited by Bronwyn Harris. Last Modified: 19 April 2011.
- \* Teoh, H. Y., and Lim, Ch. (1994). Perceptions of Auditor Independence: A Malaysian Study. Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts, April.
- \* Veneranda, H. and Ferdinand, N. (2014). Operational audit and cost allocation on organizational performance in selected industries - Kigali, Rwanda. International Journal of Research in Social Sciences, 4 (2), 100-116.
- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۶). آیین رفتار حرفه‌ای. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- \* مهدوی، غلامحسین و نویدرضا نمازی. (۱۳۹۰). رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک TOPSIS. مجله دانش حسابرسی، ۴۵، ۲۸-۵۰.
- \* Alvin, A.A. and James, K.L. (1997). Auditing an integrated approach (6th). New Jersey 07458 American Institute of Certified Public Accountants. [www.aicpa.com](http://www.aicpa.com).
- \* Anorld, D. F., Bernardi, R. A., and Neidermeyer, P. E. (1999). The Effect of Independence on Decisions Concerning Additional Audit Work: A European Perspective. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 18 (2), 45-67.
- \* Bamberger, M., Rugh, J. and Mabry, L. (2012). Real World evaluation: working under budget, time, data, and political constraints. 2nd ed. ed. Thousand Oaks, Calif.
- \* Basioudis, I. G., Gul, F. A. and Ng, A. C. (2012). Non-Audit Fees, Auditor Tenure, and Auditor Independence (March 20, 2012). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2043311>.
- \* Beattie, V., Fearnley, S., and Brandt, R. (1999). Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 8 (2), 67-107.
- \* Blay, A. D. (2005). Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor's Decision Process. Contemporary Accounting Research, 22 (4), 759-789.
- \* Cameran, M., Annalisa, P. and Trombetta, M. (2016). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. European Accounting Review, 25 (1), 3-37.
- \* Chu, L., Dai, J. and Zhang, P. (2016). Auditor Tenure and Quality of Financial Reporting. Journal of Accounting, Auditing & Finance, In Press, doi: 10.1177/0148558X16665701.
- \* Craswell, A. T., Francis, J.R. and Taylor, S.L. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations. Journal of Accounting and Economics, 20 December 1995, 297-322.
- \* Falk, H., Lynn, S., Mestelman, S., and Shehata, M. (1999). Auditor Independence, Self-Interested Behaviour and Ethics: Some Experimental Evidence. Journal of Accounting and Public Policy, 18 (4 & 5), 395-428.
- \* Fearnley, S., Beattie, V., and Brandt, R. (2005). Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization. Journal of International Accounting Research, 4 (1), 39-71.
- \* Goldman, A., and Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interests: It's Implications for Independence. The Accounting Review, 49 (4), 707-718.
- \* Hays, D.G. (2012). Singh AA. Qualitative inquiry in clinical and educational settings. New York: Guilford Press.

- \* Vitez, O. (2011). onhttp://www.wisegeek.com Edited by Jenn Walker. Last Modified: 27 May 2011.
- \* Watts, R. and Zimmerman, J. (1986). Positive Accounting Theory, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- \* Xu, Y. and Wang, K. J. (2008). Whither the Public Accounting as a Profession: Historical Lessons of Auditor Independence. Journal of Academy of Business and Economics, 8, 4, 127-136.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Watts and Zimmerman
- <sup>2</sup> Ronen
- <sup>3</sup> Reiter and Williams
- <sup>4</sup> Moore
- <sup>5</sup> Enron
- <sup>6</sup> World com
- <sup>7</sup> Adelphi
- <sup>8</sup> Cisco
- <sup>9</sup> Lucent
- <sup>10</sup> Global Crossing
- <sup>11</sup> Sun beam
- <sup>12</sup> Tyco
- <sup>13</sup> Xerox
- <sup>14</sup> Campbell
- <sup>15</sup> Alvin and James
- <sup>16</sup> Vitez
- <sup>17</sup> Tatum
- <sup>18</sup> Ray and Kurt
- <sup>19</sup> Veneranda and and Ferdinand
- <sup>20</sup> Mbekomize and Hove
- <sup>21</sup> Goldman and Barlev
- <sup>22</sup> Park
- <sup>23</sup> Teoh and Lim
- <sup>24</sup> Anorld
- <sup>25</sup> Falk
- <sup>26</sup> Beatti
- <sup>27</sup> Hefer
- <sup>28</sup> Tackett
- <sup>29</sup> Blay
- <sup>30</sup> Fearnley
- <sup>31</sup> Moyes and Anandarajan
- <sup>32</sup> Management Advisory Services (MAS)
- <sup>33</sup> Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- <sup>34</sup> Xu and Wang
- <sup>35</sup> Public Oversight Board
- <sup>36</sup> Craswell
- <sup>37</sup> Basioudis
- <sup>38</sup> Cameran
- <sup>39</sup> Chu
- <sup>40</sup> Hays
- <sup>41</sup> Typical Case Sampling
- <sup>42</sup> Extreme or Deviant Case Sampling
- <sup>43</sup> Intensity Sampling
- <sup>44</sup> Maximum Variation Sampling
- <sup>45</sup> Homogeneous Sampling
- <sup>46</sup> Reputational Case Sampling
- <sup>47</sup> Teddlie
- <sup>48</sup> Onwuegbuzie
- <sup>49</sup> Rubin and Babbie
- <sup>50</sup> Bamberger