

تدوین الگوی پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۹/۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۷/۸

محمد مرادی^۱

منیره یحیایی^۲

هدی اسکندر^۳

چکیده:

حسابرسی مستقل نقش بسزایی در افزایش شفافیت بازار سرمایه و ایجاد حس اعتماد در سرمایه‌گذاران دارد که این امر خود موجب رشد و توسعه بازارهای سرمایه و در نهایت پیشرفت اقتصادی کشورها خواهد شد. با افزایش روز افزون مؤسسات حسابرسی، رقابت بین مؤسسات جهت جذب صاحبکار تشدید خواهد شد. در نتیجه مؤسسات حسابرسی برای کاهش هزینه‌های آتی ناشی از درگیری در دعاوی حقوقی و افزایش درآمدهای آتی ناشی از ارائه سایر خدمات حرفه‌ای، باید عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار را دقیق‌تر مد نظر قرار دهند. در این پژوهش با استفاده از نظریه برخاسته از داده‌ها به تدوین الگوی پذیرش صاحبکار توسط حسابرس مستقل در ایران پرداخته می‌شود و سعی شده است تا عوامل موثر در سه سطح موسسه حسابرسی، حرفه حسابرسی و صاحبکاران، بررسی گردد. پس از جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه، داده‌ها به صورت باز، محوری و گزینشی کدگذاری شدند و در نهایت الگوی پژوهش طراحی گردید. نتایج حاصله نشان می‌دهد مهمترین راهبردها برای مؤسسات حسابرسی در پذیرش صاحبکار، شناخت متقابل، سازش و تعامل با صاحبکار، حق‌الزحمه و گسترش ارتباطات می‌باشد. عوامل مداخله‌گر بر این راهبردها شامل: ویژگی‌های صاحبکار نظیر صلاحیت و درستکاری مدیران، توانایی مالی، ریسک‌های صاحبکار و اهمیت و اندازه صاحبکار و ویژگی‌های موسسه حسابرسی نظیر شهرت و استقلال آن است. پیامدهای حاصل از این الگو نیز در سطح موسسه حسابرسی، بازار حسابرسی، حرفه حسابرسی، بازار سرمایه و در سطح کلان کشور قابل طبقه‌بندی می‌باشد.

کلمات کلیدی: الگوی پذیرش صاحبکار، نظریه برخاسته از داده‌ها

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران. نویسنده مسئول. پست الکترونیک: moradimt@ut.ac.ir

۲. دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی

۱- مقدمه

حسابرسی مستقل نقش بسزایی در افزایش شفافیت بازار سرمایه و ایجاد حس اعتماد در سرمایه‌گذاران دارد که این امر خود موجب رشد و توسعه بازارهای سرمایه و در نهایت پیشرفت اقتصادی کشورها خواهد شد. تحولات اخیر در سطح بین‌المللی، گسترش بازارهای جهانی و تلاش برای حفظ بقاء و ورود به این بازارها، شرکت‌ها را ناگزیر به داشتن صورت‌های مالی شفاف و قابل اتکا می‌نماید که در این جا نقش حسابرسی مستقل به عنوان یگانه مرجع اعتباربخشی به صورت‌های مالی به خوبی نمایان است. در کشور ما، ابلاغ سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و اهتمام به اجرای آن از طریق واگذاری شرکت‌های دولتی و کاهش تصدی‌گری دولت، موجب گذار از اقتصاد دولتی به سمت اقتصاد خصوصی شده است. موفقیت در فرایند خصوصی‌سازی و همچنین گسترش بازار سرمایه مستلزم وجود اطلاعات مالی معتبر و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی شرکت‌هاست.

وظیفه اعتباربخشی حسابرسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تأیید اطلاعات حسابداری، وظیفه‌ای خطیر برای انعکاس سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران محسوب می‌شود. این وظیفه با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ و خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی اهمیت ویژه‌ای در نظام مالی کشور به خود گرفته است (بنی‌مهد و معافی، ۱۳۹۲).

خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی در ایران، موجب ایجاد رشد سریع در تعداد مؤسسات حسابرسی خصوصی شده و رقابت در بازار حسابرسی رونق گرفته و به دنبال آن، تغییر حسابرس و انتخاب حسابرس جدید افزایش یافته است (بنی‌مهد، ۱۳۹۰).

از طرف دیگر با افزایش روز افزون مؤسسات حسابرسی، رقابت بین مؤسسات جهت جذب صاحبکار تشدید خواهد شد. در نتیجه مؤسسات حسابرسی برای کاهش هزینه‌های آتی ناشی از درگیری در دعاوی حقوقی و افزایش درآمدهای آتی ناشی از ارائه سایر خدمات حرفه‌ای، باید عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار را دقیق‌تر مد نظر قرار دهند. استانداردهای حرفه‌ای، هیچ‌گونه رهنمود عملی در مورد چگونگی تصمیم‌گیری در خصوص پذیرش صاحبکار فراهم نمی‌کنند، بلکه تنها بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی باید رویه‌هایی را جهت انجام تصمیم‌گیری در مورد پذیرش صاحبکار تدوین نمایند (حساس یگانه و عرب احمدی، ۱۳۸۶).

مطالعه تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که اگر چه تأثیر متغیرهای مختلفی بر انتخاب حسابرس مستقل توسط صاحبکاران بررسی شده است، اما تحقیقات بسیار کمی به موضوع پذیرش یا رد صاحبکار در مؤسسات حسابرسی پرداخته‌اند. همچنین هر یک از این تحقیقات با استفاده از روش‌های کمی و بررسی یک یا چند متغیر، صرفاً از جنبه‌های خاص به موضوع نظر کرده و هیچ‌یک به دنبال ارائه یک مدل جامع نبوده‌اند. از طرفی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار توسط حسابرس با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی مستقل در ایران و نیز در سطح کلان از منظر عوامل سیاسی، قانونی و اقتصادی بررسی نشده و الگوی جامع و یکپارچه‌ای برای

پذیرش صاحبکار از سوی حسابرس مستقل ارائه نگردیده است. در موضوعاتی این چینی که ادبیات قوی و منسجمی وجود ندارد و تنها دانش پایه‌ای در خصوص موضوع داریم، استفاده از تحقیق کیفی و روش نظریه بر خاسته از داده‌ها می‌تواند به بسط نظریه‌های جدید بر پایه دانش موجود، کمک نماید.

شرایط محیطی بازار حسابرسی ایران اعم از رقابت شدید بین مؤسسات حسابرسی برای کسب مشتری، نرخ‌شکنی و ارزان‌فروشی در تعیین حق‌الزحمه، تمایل کم مشتریان برای دریافت خدمات با کیفیت و تمایل بیشتر برای کسب خدمات با هزینه کمتر، ریسک پایین دعاوی حقوقی علیه مؤسسات حسابرسی و نیز پژوهش‌های کم و ناکافی انجام شده درباره موضوع پذیرش یا رد صاحبکار، این انگیزه را ایجاد نموده که در این پژوهش به موضوع پذیرش صاحبکار به شکل کیفی پرداخته شود و به تقویت تئوری‌های موجود در این حوزه کمک نماید.

شناسایی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار از سوی حسابرس مستقل و تدوین الگوی مناسب برای آن می‌تواند از جهات مختلف مفید و ضروری باشد:

۱- با توجه به اینکه تحقیقات بسیار کمی در موضوع پذیرش صاحبکار صورت گرفته، انجام پژوهشی که بتواند الگویی جامع از منظر گروه‌های دخیل در این حوزه فراهم نماید، می‌تواند به غنای ادبیات موجود در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه بیانجامد.

۲- سازمان بورس و اوراق بهادار که نقشی اساسی در کنترل بازار سرمایه و محافظت از حقوق سرمایه‌گذاران و مشارکت‌کنندگان این بازار دارد، می‌تواند با کمک نتایج حاصل از این پژوهش، ساز و کار مناسب‌تری در جهت انتخاب مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اتخاذ نماید و بر نحوه انتخاب و تغییر این مؤسسات توسط شرکت‌ها، نظارت‌های لازم را اعمال نماید. همچنین با توجه به نحوه پذیرش صاحبکار و نرخ‌های حق‌الزحمه توافق شده، بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی ارائه شده از منظر جدیدی نظارت نماید.

۳- جامعه حسابداران رسمی ایران که آیین‌نامه‌های مربوط به تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان و نیز حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی را تدوین می‌نماید، می‌تواند از نتایج این پژوهش در این امور استفاده نماید و بدین ترتیب راه‌کارهای نظارتی لازم بر تقسیم عادلانه کار بین مؤسسات حسابرسی و قیمت‌گذاری منصفانه و در شان خدمات حسابرسی مستقل را ترتیب دهد. تحقق این مهم، بر کیفیت گزارشات ارائه شده از سوی مؤسسات حسابرسی می‌افزاید و در نتیجه افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از این اطلاعات و در نهایت اعتلای بیشتر حرفه را به ارمغان خواهد آورد.

در راستای مساله تحقیق، سوالات ذیل طرح گردیده که در این تحقیق سعی می‌شود به آن‌ها پاسخ داده شود:

۱: مولفه‌های توضیح دهنده الگوی پذیرش صاحبکار کدامند؟

۲: روابط بین مولفه‌های توضیح دهنده چگونه است؟

۳: چه الگویی این روابط را تبیین می‌کند؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- مبانی نظری

گزارشات مالی جعلی عامل اصلی فروپاشی شرکت‌های متعددی در اواخر دهه ۱۹۹۰ و اوایل دهه ۲۰۰۰ میلادی بوده و این امر موجب بروز زیان قابل توجهی برای طلبکاران و مشکلات جدی برای سهامداران شد. بسیاری از این شکست‌های تجاری نیز به عنوان ناکامی‌های حسابرسی دیده می‌شود و حرفه حسابرسی متهم شده بود که به طور موثر و با عینیت "نظارت بر عملکرد" خود را انجام نمی‌داد.

همچنین در مورد توانایی حرفه حسابرسی برای خود تنظیمی سولاتی مطرح شد و دولت ایالات متحده با صدور قوانین جدید برای تنظیم کار حسابرسان نظیر قانون ساربینز آکسلی^۱ به این الزام پاسخ داد. حرفه حسابرسی همچنین فرآیندهای خودارزیابی شدید نظیر بازبینی عملکرد و سایر اشکال کنترل حسابرس را نیز مورد بررسی قرار داد.

واکنش دولت‌ها و قانون‌گذاران به فروپاشی شرکت‌ها و ناکامی‌های حسابرسی موجب ایجاد الزامات، مقررات و استانداردهای مختلف قانونی جدیدی شد که هدف آن تقویت استقلال حسابرسان و بهبود کیفیت کار آن‌ها بود. نمونه‌هایی از این موارد عبارتند از: قانون ساربینز آکسلی در ایالات متحده آمریکا، کلرپ ناین^۲ در استرالیا و قانون حرفه‌ای حسابرسی، قانون تغییر شرکت‌ها و قانون اصلاح شرکت در آفریقای جنوبی.

به همین ترتیب، فدراسیون بین‌المللی حسابداران، استانداردهای حسابرسی جدیدی را ارائه داد که شامل روش جدید حسابرسی مبتنی بر ریسک و استانداردهای دقیق در خصوص مستندسازی و گزارشگری بود.

هزینه انجام حسابرسی در طول چند سال گذشته به طور قابل توجهی افزایش یافته است. این موضوع به عواملی چون افزایش شدید در حقوق کارکنان، بیمه محرمانگی حرفه‌ای، افزایش هزینه‌های تکنولوژی و همچنین تأثیرات تغییر روش‌های حسابرسی و وضع استانداردهای حسابداری جدید مربوط می‌شود.

از سوی دیگر، مشتریان هستند که اغلب تمایلی به افزایش هزینه‌های حسابرسی بیش از تورم ندارند. این امر حسابرسان را مجبور می‌کند تا کار اضافی بدون دریافت حق الزحمه متناسب با آن انجام دهند، که در بلندمدت بر توانایی موسسه در حفظ چنین مشتریانی تأثیر می‌گذارد. هزینه‌های حسابرسی تحت تأثیر عواملی مانند رقابت قرار دارند که موسسات را وادار می‌سازد به راه‌های کاهش زمان صرف شده برای انجام حسابرسی فکر کنند.

نیازهای مهارتی حسابرسان نیز طی چند سال گذشته تغییرات قابل توجهی داشته است. امروزه کارکنان حسابرسی با چالش‌های جدیدی مواجه هستند و برای غلبه بر این چالش‌ها، می‌بایست تکنیک‌هایی فراتر از روش‌های حسابداری و حسابرسی سنتی، آموزش داده شود.

1. Sarbanes-Oxley

2. CLERP9

این تکنیک‌ها شامل، مهارت‌های کامپیوتری، مهارت‌های ارتباطی و ارائه، اخلاق حرفه‌ای و تجاری می‌باشد. از آنجا که تمامی این تکنیک‌ها بر جذب، آموزش و نگهداری کارکنان موسسات حسابداری تأثیر می‌گذارد، در نتیجه موجب افزایش هزینه‌های حسابداری خواهد شد.

ارائه خدمات غیر حسابداری توسط حسابرسان برای ممیزی مشتریان، تأثیر قابل توجهی بر استقلال حسابرسان و سودآوری موسسات آنان داشته است. معمولاً این خدمات غیر حسابداری بسیار سودآور هستند و اینگونه استنباط می‌شود که حسابرسان وسوسه می‌شوند تا خدمات غیر حسابداری را حفظ کنند. قوانین تصویب شده پس از ورشکستگی انرون^۱ شامل قوانین سختگیرانه‌ای می‌شوند که یا ممنوعیت و یا کنترل دقیق خدمات غیر حسابداری ارائه شده توسط حسابرسان به مشتریان را ممیزی می‌کنند.

انتظار می‌رود که تفاوت در دیدگاه و درک شرکت‌کنندگان در فرایند گزارشگری مالی نسبت به وظایف و مسئولیت‌های مدیریت نسبت به صورت‌های مالی، در مقایسه با حسابرس، هنوز وجود داشته باشد. حسابرسان با تغییر محیط کسب و کار، قوانین و قانون‌گذاران جدید و رشد فزایندهٔ تقلب، با تهدیدهای بسیار جدی مواجه هستند. حسابرسان اغلب به دلیل عدم تشخیص تقلب، اشتباه بودن یا عدم اجرای قوانین و مقررات - مسئولیت‌هایی که به مدیریت مربوط است - متهم می‌شوند. چنین سوء تفاهم‌هایی نه تنها منجر به از دست رفتن اعتماد نسبت به حرفه حسابداری می‌شوند، بلکه اغلب موجب طرح دعوی علیه موسسات حسابداری می‌گردد، که منجر به وقوع هزینه‌های قانونی برای حسابرسان است.

رشد فناوری نیز تأثیر زیادی بر حسابرسان در اجرای نقش آنان دارد. ابزارهایی که استفاده می‌کنند، مهارت‌های مورد نیاز آنان، و حتی به طور بالقوه آنچه که حسابداری می‌کنند، تحت تأثیر فناوری قرار دارد.

مدرنترین تکنولوژی که در سال‌های اخیر در حال توسعه است و استفاده‌های بالقوه و برنامه‌های آن در حال حاضر به طور گسترده مورد بحث قرار گرفته است، تکنولوژی بلاک‌چین^۲ می‌باشد. بلاک‌چین در واقع یک نوع سیستم اطلاعات و گزارش است. تفاوت آن با سیستم‌های دیگر این است که اطلاعات ذخیره شده روی این نوع سیستم، میان همه اعضای شبکه به اشتراک گذاشته می‌شود و با استفاده از رمزنگاری امکان حذف و دستکاری اطلاعات ثبت شده تقریباً غیر ممکن است. اگر نمونه‌ای از بلاک‌چین را در حسابداری وارد نماییم، نیاز به اطمینان در مورد الگوریتم‌ها، کد و قراردادهای هوشمندی که این تکنولوژی را پایه‌گذاری می‌کند و اینکه چگونه این فناوری‌های جدید تنظیم می‌شود، چالش‌هایی خواهد بود که با این تحولات رخ می‌دهد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها^۳ و اتوماسیون رباتیک^۴ دو تکنولوژی دیگر هستند که در حال حاضر تأثیر زیادی بر حرفه حسابداری دارند که چالش‌ها و فرصت‌های متفاوتی را در بر می‌گیرد.

1. Enron
2. Blockchain
3. Data analytics
4. Robotic process automation

فن‌آوری‌های تحلیلی اجازه می‌دهد حساب‌برسان به استخراج و پردازش حجم زیادی از داده‌ها از داخل و خارج از سازمان بپردازند. با روی کار آمدن روبات‌ها، بجای روال معمول و دست‌ورالعمل‌های دستی، از روبات‌ها استفاده می‌شود که سریع، قابل اعتماد و همیشه در دسترس هستند. چالش رو به رشدی که برای حساب‌برسی وجود دارد، چگونگی ارتباط و اعتماد به افرادی است که به آنچه که حساب‌برسان انجام می‌دهند، اعتماد دارند.

در همه جوامع تغییر اتفاق می‌افتد. اعتماد بین کسب و کار و جامعه بهبود نمی‌یابد و این قطعا یک چالش برای همه صنایع است. باید اطمینان حاصل شود که چارچوب‌های مناسب برای هیئت مدیره در اندازه‌گیری، مدیریت و انتقال ارزش در میان گروه‌های ذینفع وجود دارد و این ارزش را به سرمایه‌گذاران و سایر سهامداران به نحو قانع‌کننده مرتبط می‌سازند. حساب‌برسان بایستی نگهبان این اطلاعات برای سهامداران باشد.

با توجه به مطالب ذکر شده، می‌توان دریافت که چالش‌های موجود در مؤسسات حساب‌برسی ایران در فضای فعلی اقتصادی، حاکمیتی و سیاسی کشور، نمونه کوچکی از چالش‌های موجود در حرفه حساب‌برسی در سطح جهانی می‌باشد و از این رو مؤسسات حساب‌برسی بایستی در پذیرش یا رد صاحبکاران خود، معیارهای بیشتری را مد نظر قرار دهند.

حساب‌برسی، حرفه‌ای پر رقابت است و بیشتر مؤسسات حساب‌برسی، مشتاق یافتن صاحبکاران جدید می‌باشند. اما حاصل کار یک مؤسسه حساب‌برسی، فراهم‌کننده حسن شهرت برای قابل اعتماد بودن نزد جامعه است. لذا هیچ حساب‌برسی نمی‌خواهد در کنار صاحبکاری قرار گیرد که به سوء استفاده‌های مدیریتی یا ارائه گزارش‌های گمراه‌کننده مشهور است (خدمای پور و علیپور سرمست، ۱۳۹۲).

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

بر اساس SAS^۱ شماره ۲۲ حساب‌برس مستقل باید از کم و کیف فعالیت‌های مؤسسه صاحبکار، محیط تجاری و صنعت مربوط شناخت و آگاهی کافی کسب نماید. شناخت حساب‌برسان از فعالیت صاحبکار باید شامل مسائلی چون ساختار سازمانی، اصول و روش‌های حسابداری به کار گرفته شده، ساختار سرمایه، شرایط خاص صنعت، ویژگی‌های مربوط به خطوط تولید و شیوه‌های تولید و توزیع، بازارهای فروش، منابع تأمین مالی، عوامل محیطی جدید و صاحبکار باشد. این امر از طرق مختلف نظیر بررسی مسائل جاری، گزارش حساب‌برسی‌های دوره‌های قبل، پرونده‌های دائمی، مشاهده و اجرای روش‌های تحلیلی امکانپذیر می‌باشد.

در سراسر فرایند تصمیم‌پذیرش صاحبکار، ارزیابی بین ریسک و بازده صورت می‌گیرد.

1. Statement of Audit Standards (SAS)

حسابرسان ریسک‌ها و حق‌الزحمه احتمالی را ارزیابی می‌کنند. سپس چنانچه ریسک و بازده کار حسابرسی در یک سطح قابل قبولی نباشد، بایستی با استفاده از استراتژی‌های مدیریت ریسک، ریسک و بازده صاحبکار احتمالی را به سطح قابل قبولی برسانند. بعد از انجام بررسی‌های فوق، حسابرسان باید تصمیم بگیرند که صاحبکار احتمالی را بپذیرند یا اینکه مذاکرات با وی را خاتمه دهند (حساس یگانه و عرب احمدی، ۱۳۸۶).

۲-۲- پیشینه تجربی

بررسی دقیق بر روی تحقیقات انجام شده در داخل و خارج کشور نشان می‌دهد که غالب تحقیقات در این حوزه در خصوص انتخاب حسابرس بوده و تنها تعداد اندکی از آن‌ها به موضوع پذیرش کار توسط مؤسسات حسابرسی و در واقع انتخاب صاحبکار پرداخته‌اند. نتایج تحقیقات صورت گرفته بطور خلاصه به شرح زیر می‌باشد:

حساس یگانه و عرب احمدی (۱۳۸۶) عوامل موثر بر تصمیم پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که مؤسسات حسابرسی در زمان ارائه پیشنهاد به موسسه جهت عرضه خدمات حسابرسی، عوامل ریسک حسابرسی و عوامل ریسک کسب و کار حسابرس را مد نظر قرار می‌دهند و با توجه به این عوامل در مورد پذیرش صاحبکار احتمالی تصمیم‌گیری می‌نمایند. نویسندگان معتقدند عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار در تصمیم‌گیری در مورد پذیرش صاحبکار از اهمیت چندانی برخوردار نمی‌باشد.

آوادلا (۲۰۰۷) اندازه، ماهیت و نتایج تعاملات مشترک میان حسابرسان و مدیران شرکت‌های مورد رسیدگی را در طی فرایند حسابرسی مورد بررسی قرار داد. نتایج بدست آمده از این تحقیق نشان می‌دهد که بررسی اولیه صاحبکار از سوی حسابرسان نه تنها برای شناسایی و ارزیابی اولیه لازم است، بلکه برای مناقشات پیچیده در طی فرایند حسابرسی نیز حائز اهمیت می‌باشد.

حساس یگانه و داداشی (۱۳۸۸) به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیم پذیرش صاحبکار و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش، تأثیر برخی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی شامل ساختار هیئت مدیره صاحبکار، حسابرسی داخلی، سهامدار عمده و سرمایه‌گذاران نهادی بر تصمیمات حسابرسان مستقل، مانند پذیرش صاحبکار و حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها، نشان می‌دهد که به غیر از حسابرسی داخلی، سایر مکانیزم‌های حاکمیتی، تأثیری بر فرایند پذیرش صاحبکار و تعیین حق‌الزحمه توسط حسابرسان مستقل ایرانی نداشته‌اند.

الجوشی و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیقی گسترده به بررسی روابط بین صاحبکار و حسابرسان و مشکلات آن در محیط حسابرسی کشور بحرین پرداخته‌اند. آن‌ها با استفاده از روش پیمایشی^۱ دیدگاه مؤسسات حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. براساس نتایج بدست آمده حسابرسان اظهار کردند که ترکیب ریسک صاحبکار مهمترین عامل تأثیرگذار بر تصمیم حسابرسان در

پذیرش یا رد صاحبکار جدید می‌باشد.

تاگیولو و اجیرو (۲۰۱۶) عوامل موثر بر انتخاب حسابرس را در شرکت‌های تولیدی در کشور نیجریه را مورد بررسی قرار دادند. این تحقیق اثر هشت متغیر: مهارت حسابداری فنی، تخصص خاص، پوشش بین‌المللی، اولویت مدیریت برای حسابرس خاص، ارتباط طولانی مدت با حسابرس فعلی، ارتباط شرکت حسابرسی با سرمایه‌گذاران، ارتباط شرکت حسابرسی با کارگزار شرکتی و ارتباط شرکت حسابرسی با مشاوران خارجی دیگر را بر انتخاب چهار موسسه بزرگ حسابرسی بررسی نموده است.

خدمای پور و علیپورسرمست (۱۳۹۲) در تحقیقی به بررسی عوامل موثر بر پذیرش یا رد صاحبکار جدید از دیدگاه حسابرسان مستقل پرداختند. بر اساس یافته‌های آنان، ترکیب ریسک صاحبکار و اندازه کسب و کار تجاری صاحبکار، از مهمترین عوامل اثرگذار بر تصمیم حسابرسان در جهت پذیرش یا رد صاحبکار جدید بوده است.

وانگ (۲۰۱۳) طی پژوهشی درباره انتخاب حسابرس مستقل در شرکت‌های چینی با توجه به نفوذ سیاسی ویژه در این شرکت‌ها نشان داد که عواملی نظیر حق‌الزحمه حسابرسی، شهرت حسابرس، حسابرس متخصص صنعت، اظهارنظر حسابرس، نزدیکی جغرافیایی، اندازه موسسه حسابرسی و عوامل سیاسی و قانونی بر انتخاب حسابرس موثر هستند.

تامرادی، رستمی‌نیا و سرکمریان (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که انتخاب حسابرس بر شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد. همچنین ارتباطات سیاسی اندازه‌گیری شده به وسیله وجوه پرداختی به دولت بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر منفی دارد و همچنین ارتباطات سیاسی اندازه‌گیری شده به وسیله مالکیت دولتی بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد.

فادالی (۲۰۱۸) به بررسی عوامل موثر بر انتخاب حسابرس در بازارهای نوظهور پرداخت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که شهرت، حق‌الزحمه حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی و ارتباط موسسه حسابرسی با سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری برای انتخاب حسابرس اثر معناداری داشتند. اما ارتباط موسسه حسابرسی با کارگزار شرکت، ارتباط موسسه حسابرسی با حسابرس داخلی و حسابرس متخصص صنعت رابطه معناداری با انتخاب حسابرس نداشتند.

نتایج نشان دهنده آن است که تنها پوشش بین‌المللی و ارتباط طولانی مدت با حسابرس فعلی بر انتخاب حسابرس موثر است.

بررسی پژوهش‌های خارجی و داخلی نشان می‌دهد که پژوهشگران مختلفی به بررسی عوامل موثر بر انتخاب حسابرس پرداخته‌اند اما این موضوع صرفاً از دیدگاه صاحبکار مورد بررسی قرار گرفته و تعداد بسیار کمی به نحوه پذیرش کار توسط موسسات حسابرسی پرداخته‌اند. همچنین هر یک از این تحقیقات با استفاده از روش‌های کمی و بررسی یک یا چند متغیر، صرفاً از

جنبه‌های خاص به موضوع نظر کرده و هیچ یک به دنبال ارائه یک مدل جامع نبوده‌اند. بنابراین، پژوهش حاضر به منظور پوشش شکاف موجود در متون حسابداری داخلی و با توجه به اینکه شواهد تجربی بسیار کمی در سطح بین‌المللی در این رابطه وجود دارد، بدنبال تدوین الگوی جامع پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی با تکیه بر نظریه برخاسته از داده‌ها است تا بتواند به شکلی جامع‌تر این موضوع را مورد کاوش قرار داده و بر بدنه دانش موجود در این زمینه بیفزاید.

۳- روش‌شناسی پژوهش و روش گردآوری داده‌ها

همان‌طور که در بخش پیشینه تجربی عنوان شد، پژوهش‌های جامع و منسجمی در خصوص موضوع پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی انجام نشده است. هدف از این تحقیق، شناخت و درک تجارب افراد و تفاسیر آنان از نحوه پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی به منظور دستیابی به نظریه‌ای در این حوزه است. در نتیجه با توجه به هدف پژوهش که تدوین یک الگوی جامع است و نیز نوع داده‌ها، که از مصاحبه با افراد خبره بدست می‌آید، از روش کیفی استفاده می‌شود.

نظریه برخاسته از داده‌ها، یکی از استراتژی‌های کیفی پژوهش محسوب می‌شود که از طریق آن نظریه‌پردازی بر مبنای مفاهیم اصلی حاصل از داده‌ها، شکل می‌گیرد. این استراتژی یک روش پژوهشی استقرایی و اکتشافی است که به پژوهشگر در حوزه‌های موضوعی گوناگون امکان می‌دهد تا بجای اتکا به تئوری‌های موجود و از پیش تدوین شده، خود به تدوین تئوری و گزاره اقدام نماید.

فرایند تجزیه و تحلیل داده‌ها شامل ۳ مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی است که در ادامه بطور کامل تشریح خواهد شد.

یکی از مزایای تحقیق کیفی این است که منابع مختلف و زیادی برای داده‌ها وجود دارد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در نظریه برخاسته از داده‌ها، داده‌ها می‌توانند از منابع متعددی مانند مصاحبه با افراد، مقالات منتشر شده در مجلات علمی، مستندات منتشر شده دولتی، مقالات ارائه شده در سمینارها و کنفرانس‌های علمی، گزارش‌های روزنامه‌ای و نیز کتاب‌های تالیف شده تهیه شوند (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۰). محقق در هر مطالعه می‌تواند بسته به مساله مورد بررسی، از یک یا چند تا از این منابع بصورت منفرد یا توأم استفاده کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

در پژوهش حاضر، مهمترین روش گردآوری اطلاعات استفاده از مصاحبه است که با توجه به رویکرد اکتشافی آن، از مصاحبه ساختارنیافته یا مصاحبه آزاد استفاده می‌گردد. در این نوع مصاحبه، چارچوب و حدود پرسش برای مصاحبه‌گر مشخص است و زمان و نوع پرسش به سلیقه مصاحبه‌گر بستگی دارد. مصاحبه‌گر می‌تواند سوالات بیشتری را نیز طرح کند. هدف این روش، جمع‌آوری اطلاعات عمیق و کیفی است. با توجه به اینکه این تحقیق به دنبال شناسایی انواع عوامل مرتبط با پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی است، به نظر می‌رسد این نوع

مصاحبه باعث دستیابی بهتر و عمیق‌تر به داده‌های مورد نیاز می‌شود. در نظریه برخاسته از داده‌ها، هدف اصلی تولید نظریه است. به همین دلیل نیازمند سوال‌هایی است که از انعطاف‌پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده مورد نظر برخوردار باشد. بنابراین سوالات می‌باید باز و گسترده باشد اما نه آنقدر باز که همه چیز را در برگیرد و نه آنقدر محدود که امکان اکتشاف‌های نو و جدید را از بین ببرد.

برخی از سوالاتی که در این مصاحبه‌ها مورد استفاده قرار گرفته است: مؤسسات حسابرسی از چه روش‌هایی برای جلب صاحبکاران خود استفاده می‌کنند؟ چه عواملی بر پذیرش یا رد صاحبکار تأثیر می‌گذارند؟ به نظر شما شرکت‌ها حسابرس خود را چگونه و با چه ساز و کاری انتخاب می‌کنند؟ وضعیت بازار حسابرسی ایران را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ چه راهکارهایی برای بهبود پذیرش صاحبکار پیشنهاد می‌کنید؟

۴- جامعه و نمونه آماری

در این تحقیق همزمان از روش نمونه‌گیری مبتنی بر هدف و نمونه‌گیری نظری استفاده خواهد شد. در نمونه‌گیری مبتنی بر هدف، نمونه‌ها از بین افرادی انتخاب می‌شوند که بیشترین ارتباط را با موضوع پژوهش دارند. نمونه‌گیری نظری فرایند گردآوری داده‌ها برای تولید نظریه است که بدین وسیله محقق همزمان داده‌های خود را گردآوری، کدگذاری و تحلیل کرده و در مورد داده‌هایی که بعداً گردآوری می‌شود و محل یافتن آن‌ها تصمیم می‌گیرد تا نظریه خود را توسعه دهد.

در نظریه برخاسته از داده‌ها، گردآوری اطلاعات تا زمانی ادامه می‌یابد که پژوهش به اشباع برسد، یعنی زمانی که داده‌های جدید جمع‌آوری شده با داده‌هایی که قبلاً جمع‌آوری شده‌اند تفاوتی ندارد و مانند هم شده‌اند.

جامعه آماری این پژوهش، شرکای حسابرسی مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مدیران سازمان حسابرسی، اعضای هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، مدیران عامل، معاونت‌های مالی-اداری، مدیران امور شرکت‌ها و مجامع و مدیران مالی شرکت‌های صاحبکار پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار و خبرگان دانشگاهی می‌باشند و نمونه آماری نیز از خبرگان این گروه‌ها و با دو تکنیک زیر انتخاب شده است:

۴-۱- تکنیک گلوله برفی^۱

در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب نظر و دارای صلاحیت و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و سپس بعد از اتمام مصاحبه از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا افرادی مطلع درباره موضوع تحقیق را جهت مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند.

1. Snowball or chain sampling

۲-۴- تکنیک حداکثر تفاوت

طبق این تکنیک، از کلیه گروه‌هایی که در موضوع پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابداری تفاوت فکری و نگرشی با یکدیگر دارند و ممکن است به گونه‌های متفاوتی به موضوع بنگرند شامل خبرگان حرفه حسابداری، خبرگان دانشگاهی، فعالان بازار سرمایه، مدیران سازمان حسابداری و شرکای مؤسسات حسابداری نمونه‌هایی گرفته شده است. در جدول زیر، ویژگی‌های افرادی که به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند، بیان می‌شود:

جدول ۱. ویژگی‌های نمونه

نام گروه	سمت	تعداد	میانگین سنی	تحصیلات			سابقه کاری		
				کارشناسی ارشد	دکترا	بین ۱۵ تا ۳۰ سال	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	بیشتر از ۴۰ سال	
موسسه حسابداری	شریک - رئیس هیئت مدیره عضو شورای عالی جامعه	۶	۵۶	۱	۵	-	۳	۴	-
سازمان بورس	معاون	۱	۴۵	-	-	۱	۱	-	-
جامعه حسابداران رسمی	عضو هیئت انتظامی جامعه- دبیر کل سابق جامعه	۲	۶۲	-	۱	۱	-	۲	-
صاحبکاران بخش خصوصی	مدیر عامل- مدیر مالی- معاونت مالی، اداری	۴	۵۲	۳	۱	-	۲	-	۲
آکادمیک	هیئت علمی دانشگاه	۲	۴۱	-	-	۲	۲	-	-

* از بین مصاحبه کنندگان ۳ نفر عضو سابق سازمان حسابداری بودند.

۵- یافته‌های پژوهش

کدگذاری، خواندن دقیق و خط به خط داده‌ها و شکستن آن‌ها به کوچکترین شکل ممکن است. کدها، حاصل تجزیه و تحلیل جمله‌ها، لغات در متن‌ها و ادبیات موجود و متن مصاحبه‌ها هستند. پس از استخراج، کدها طبقه‌بندی می‌شوند و مقایسه مداوم آن‌ها، تفاوت‌ها و تشابه‌های بین کدها را نشان می‌دهد، طبقه‌هایی جدا یا ادغام می‌گردند، تا نظریه در روند این فرایند شکل گیرد (خاکی، ۱۳۹۵). فرایند کدگذاری در نظریه برخاسته از داده‌ها، در سه مرحله انجام می‌شود:

۱-۵- کدگذاری باز

پس از انجام هر مصاحبه، متن مصاحبه به دقت و لغت به لغت بررسی شده است تا مفاهیم اولیه استخراج و کدگذاری هر مفهوم انجام شود و سپس مصاحبه بعدی صورت گرفته است. این روند تا زمانی ادامه داشت که از حاصل مصاحبه‌های انجام شده، اشباع نظری بدست آمد. بر اساس

اشباع نظری، محقق در مورد اتمام فرایند گردآوری داده‌ها تصمیم‌گیری می‌کند. در این تحقیق از مجموع ۱۵ مصاحبه انجام شده، در مجموع ۱۱۲ مفهوم اولیه حاصل شد. بعنوان نمونه بخشی از کدگذاری باز دو مصاحبه به شرح زیر صورت گرفته است:

"مؤسسات حسابرسی جوان، به دنبال این هستند تا کارهای جدی‌تر بگیرند و در رزومه آن‌ها اسم شرکت‌های بزرگتری بیاید تا بتوانند در آینده بهتر کار بگیرند {تمایل مؤسسات حسابرسی جوان به کسب مشتری با اهمیت}..."

"در ایران برای نرخ گذاری خدمات حسابرسی مقاومت می‌شود، دراصل طبق استاندارد، مؤسسات بایستی طبق برآورد بودجه رقم دهند. اما برآورد بدرستی انجام نمی‌شود، ابتدا رقم می‌دهیم و سپس بودجه می‌نویسیم. این دقیقاً کاری است که در مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود {نرخ گذاری ناصحیح حق‌الزحمه حسابرسی}..."

پس از تشکیل مفاهیم اولیه، کدگذاری در سطحی بالاتر برای تشخیص مقوله‌ها انجام شده است. برای این منظور، هر یک از مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و مفاهیم مشابه یا مشترک در یک مقوله قرار گرفته‌اند. هر مقوله شامل مفاهیم مشابه، متداخل و هم معناست. به این ترتیب ۱۱۲ مفهوم اولیه در ۴۱ مقوله فرعی طبقه‌بندی گردید. مقوله‌های فرعی نیز در سطحی بالاتر با یکدیگر مقایسه شده و مقولاتی که دارای تشابه و تداخل بودند در یک مقوله اصلی قرار گرفتند بطوری که در نهایت ۹ مقوله اصلی حاصل شد.

نمونه‌هایی از مفاهیم اولیه و مقوله‌هایی که به آن‌ها اختصاص داده شده در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۲. نمونه مفاهیم و مقوله‌های بدست آمده از کدگذاری باز

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
تلاش مؤسسات حسابرسی در جذب مشتری	نگرش مؤسسات حسابرسی در جذب مشتری	انگیزه‌های موسسه حسابرسی در پذیرش صاحبکار
نیاز کمتر مؤسسات بزرگ حسابرسی به جذب صاحبکار بیشتر		
تمایل بیشتر مؤسسات کوچک حسابرسی به جذب صاحبکار بیشتر		
تمایل مؤسسات حسابرسی به کسب مشتریان بزرگ	پایین بودن سطح درآمد مؤسسات حسابرسی	شرایط کاری در بازار حسابرسی
تمایل مؤسسات حسابرسی جوان به کسب مشتری با اهمیت		
حمایت ناکافی جامعه حسابداران رسمی از مؤسسات حسابرسی		
نرخ گذاری ناصحیح حق‌الزحمه حسابرسی		
بالا بودن هزینه‌های مؤسسات		
عدم نظارت بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی	تفاوت آشکار در نرخ حق‌الزحمه بین سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات	

۲-۵- کدگذاری محوری

در این مرحله، مقولات اصلی که از کدگذاری باز بدست آمده اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند. در این تحقیق، مقوله پذیرش صاحبکار بعنوان مقوله محوری در نظر گرفته شده است. زیرا سایر مقولات دیگر با آن در ارتباط بوده و ردپای آن را به وضوح در سایر مقولات میتوان دید. در ادامه، نوع مقولات مشخص می‌شود که شامل: شرایط علی، شرایط بستر، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهاست.

برای تدوین الگوی جامع در مورد پذیرش صاحبکار توسط موسسات حسابرسی، دیدگاه‌های مختلف مورد کاوش قرار گرفت و ماحصل کدگذاری محوری که تعیین نوع هر مقوله است و مقولات اصلی که از کدگذاری باز بدست آمده به شرح جداول زیر می‌باشد:

جدول ۳. نتایج کدگذاری باز و محوری

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
تلاش موسسات حسابرسی در جذب مشتری	نگرش موسسات حسابرسی در جذب مشتری	انگیزه‌های موسسه حسابرسی در پذیرش صاحبکار	۱-۳-۱-۱
نیاز کمتر موسسات بزرگ حسابرسی به جذب صاحبکار بیشتر			
تمایل بیشتر موسسات کوچک حسابرسی به جذب صاحبکار بیشتر			
تمایل موسسات حسابرسی به کسب مشتریان بزرگ			
تمایل موسسات حسابرسی جوان به کسب مشتری با اهمیت			
درآمدزایی موسسه حسابرسی از ارائه سایر خدمات	درآمد		
حفظ بقای موسسه حسابرسی	حفظ بقا		
ترس از دست دادن صاحبکار			

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
ریسک دعاوی اداره امور مالیاتی	عدم وجود دعاوی حقوقی علیه مؤسسات حسابداری	نظارت بر مؤسسات حسابداری	شرایط عمل
عدم وجود دادگاه با صلاحیت حرفه ای در دعاوی حرفه ای	نظارت توسط سازمان بورس		
صلاحیت کافی مؤسسات معتمد بورس			
نظارت بیشتر سازمان بورس بر حسابرس جایگزین			
سخت گیری بورس در تعویض حسابرس			
عدم برخورد های مناسب بورس با گزارش حسابرسی غیر مقبول	نظارت توسط جامعه حسابداران رسمی		
ارزیابی مؤسسات حسابداری توسط جامعه			
یک طرفه بودن کنترل مؤسسات حسابداری			
جامعه حسابداران رسمی بهترین مرجع تشخیص کیفیت مؤسسات			
عدم ارائه برخوردهای بازدارنده و کافی توسط جامعه			
نادیده گرفتن تخلفات مؤسسات حسابداری در جامعه			
شکایت مؤسسات حسابداری از یکدیگر			
لزوم حضور مدیر فنی در مؤسسات حسابداری			
نفوذ مؤسسات حسابداری بزرگ در هیئت های نظارت		نحوه برخورد با تخلفات	
تأثیر مثبت برخوردهای بازدارنده با مؤسسات متخلف			
تأثیر منفی نبودن برخوردهای کافی و بازدارنده	شرایط سیاسی کشور	شرایط کلان و فضای فعلی کشور	
تأثیر شرایط سیاسی بر حرفه حسابداری			
تأثیر حاکمیت بر حرفه حسابداری	شرایط اقتصادی کشور		
تأثیر شرایط اقتصادی بر حرفه			
دو دفتره بودن شرکت های خصوصی			
تأثیر مثبت نظام اقتصادی خصوصی بر حرفه حسابداری	توزیع نامناسب کار در بازار حسابداری		
عدم توزیع عادلانه کار بین مؤسسات			
سهم بازار کمتر مؤسسات خصوصی نسبت به سازمان حسابداری			
شرایط کاری نامناسب مؤسسات حسابداری کوچک			

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
حمایت ناکافی جامعه حسابداران رسمی از مؤسسات حسابداری نرخ گذاری ناصحیح حق الزحمه حسابداری بالا بودن هزینه‌های مؤسسات عدم نظارت بر حق الزحمه‌های حسابداری تفاوت آشکار در نرخ حق الزحمه بین سازمان حسابداری و سایر مؤسسات رقابت ناسالم و شدید در بازار حسابداری عدم حضور مؤسسات حسابداری بین‌المللی تعاملات ناسالم بین صاحبکار و حسابرس	پایین بودن سطح درآمد مؤسسات حسابداری وجود رقابت غیر حرفه‌ای در بازار حسابداری ایران	وضعیت بازار حسابداری	بستر
کاهش هزینه‌های حسابداری توسط موسسه با کم کاری عدم نرخ گذاری مناسب بدلیل فقدان استقلال مؤسسات حسابداری	نرخ شکنی		
افزایش آرایه خدمات توسط مؤسسات	محدود بودن خدمات مؤسسات حسابداری		
خلاء قانونی در موضوع انتخاب حسابرس	خلاء قانونی		
عدم افشا آثار مالیاتی در گزارش حسابداری عدم استفاده از نیروی با تجربه و تخصص کافی انجام حسابداری در حد سندرسی	کیفیت پایین گزارش حسابداری		
عدم تخصص کافی سرمایه گذاران در درک گزارش حسابداری عدم وجود آموزش مستمر به حسابرسان	کیفیت آموزش		
عدم استفاده از تکنولوژی‌های جدید در حسابداری	عدم استفاده از تکنولوژی در حسابداری		
عدم توجه کافی به گزارشات حسابداری	اهمیت گزارش حسابداری		
اشکالات اساسی در طبقه بندی مؤسسات	رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری		
ادغام ظاهری مؤسسات حسابداری عدم استقلال کافی مؤسسات حسابداری	کوچک بودن مؤسسات حسابداری		

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
عدم احساس مسئولیت و پاسخ گویی توسط موسسات	فرهنگ پایین پاسخگویی و پاسخ خواهی		
کم شدن تعداد افراد با صلاحیت بالا در سازمان حسابرسی	تعداد ناکافی حسابداران رسمی نسبت به کل جامعه		
روند رو به رشد حرفه		وضعیت حرفه حسابرسی	ب
جوان بودن حرفه نسبت به سایر حرفه ها			
عدم توجه کافی به حرفه			
حضور افراد با تجربه و خوشنام در حرفه	جایگاه و وضعیت حرفه حسابرسی در کشور		
توجه ناکافی حرفه به جایگاه خود			
نگاه مثبت قانون گذاران به حرفه حسابرسی			
اعتماد قانون گذاران به حرفه حسابرسی		وضعیت حرفه حسابرسی	ب
عدم استقلال کافی جامعه حسابداران رسمی	دولتی بودن مجامع حرفه ای		
لزوم افزایش آموزش اعضای جامعه	جایگاه و وضعیت جامعه حسابداران رسمی		
عدم حضور افراد با صلاحیت بالا در جامعه			
تعقیب منافع شخصی در ارکان بالای جامعه			
شناخت دوستی	شناخت متقابل		
شناخت همکاری			
شناخت متقابل			
تعامل در جهت حفظ بقای طرفین	سازش و تعامل با صاحبکار		
قبول حق الزحمه کمتر برای بدست آوردن صاحبکار جدید	حق الزحمه		
چاپ کتاب توسط مؤسسات حسابرسی		روش های جذب صاحبکار توسط موسسه حسابرسی	ر ف ف
آگهی و تبلیغات توسط مؤسسات حسابرسی	معرفی موسسه		
تهیه بروشور توسط مؤسسات حسابرسی			
مراجعه مؤسسات حسابرسی به افراد مختلف جهت معرفی خود	گسترش ارتباطات با افراد مختلف		
حفظ رابطه موسسه حسابرسی با شرکت های گروه			
تأثیر سن بر گسترش ارتباطات			

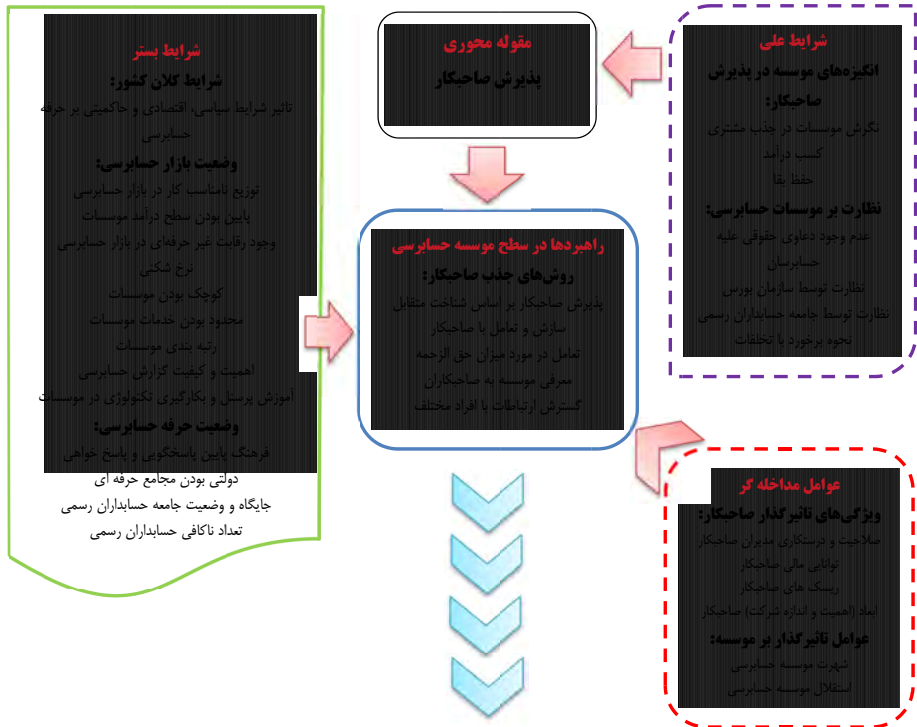
مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
<p>سوء سابقه مدیران صاحبکار</p> <p>توانایی صاحبکار در پرداخت حق‌الزحمه</p> <p>تأثیر زیاد شرکت‌های زیرمجموعه در عملکرد کلی هلدینگ</p> <p>ریسک بالای موسسات بیمه</p> <p>وجود کنترل‌های داخلی مناسب در شرکت</p> <p>اهمیت شرکت</p> <p>اندازه شرکت</p>	<p>صلاحیت و درستکاری مدیران صاحبکار</p> <p>توانایی مالی صاحبکار</p> <p>ریسک‌های صاحبکار</p> <p>ابعاد صاحبکار</p>	<p>ویژگی‌های تأثیرگذار صاحبکار در پذیرش توسط حسابرس</p>	عوامل مداخله‌گر
<p>تقابل بین استقلال موسسه حسابرسی و حفظ مشتری</p> <p>اهمیت حفظ اعتبار برای موسسه حسابرسی</p> <p>آستانه همکاری و تعامل حسابرس تا سقف حفظ اعتبار یا اجبار قانونی</p> <p>اهمیت بالای اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی</p> <p>اعتبار موسسه حسابرسی</p> <p>آموزش کارکنان</p> <p>تداوم فعالیت موسسه</p> <p>دوره تصدی</p> <p>میزان بکارگیری روش‌های رسیدگی</p> <p>توان پرسنل زیر مجموعه در موسسه حسابرسی</p> <p>صرف زمان کافی جهت مطالعه پرونده حسابرسی توسط شریک</p>	<p>استقلال موسسه حسابرسی</p> <p>شهرت موسسه حسابرسی</p> <p>پیامدها در سطح موسسه حسابرسی</p>	<p>عوامل تأثیرگذار بر موسسه حسابرسی در پذیرش صاحبکار</p>	تأثیرگذاری

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
اعتماد به حرفه حسابداری	پیامدها در سطح حرفه حسابداری		
رشد مؤسسات حسابداری			
عدم تقارن اطلاعاتی			
نوسانات قیمتی سهام			
تصمیم‌گیری‌های اقتصادی	پیامدها در سطح بازار سرمایه		
ورود شرکت‌های مختلف به بورس			
اعتماد سرمایه‌گذاران			
تخصیص منابع			
سرمایه‌گذاری	پیامدهای پذیرش صاحبکار		تیم‌ها
ریسک سیستماتیک بازار سرمایه			
تهیه اطلاعات برای دستگاه‌های اجرایی و نظارتی			
تخلفات ناشی از رشوه			
مالیات ستانی و بیمه	پیامدها در سطح اقتصاد		
فرار مالیاتی			
تخصیص منابع			
تصمیم‌گیری‌های اقتصادی			

۳-۵- کدگذاری گزینشی

اصلی‌ترین بخش از نظریه برخاسته از داده‌ها، کدگذاری گزینشی است. محقق بر اساس نتایج کدگذاری باز و محوری، با قرار دادن شرح مقوله‌ها حول مقوله محوری، در پی ایجاد یک روایت نظری برای پذیرش صاحبکار است و ضمن آن، حول این مقوله اصلی، بین مفاهیم و مقوله‌ها ارتباطی نظام‌مند ایجاد می‌شود. در این پژوهش، نظریه خلق شده به دو صورت نمودار و روایت ارائه می‌گردد.

شکل ۲. الگوی جامع پذیرش صاحبکار توسط حسابرسی مستقل



پایامدها در سطح کلان	پایامدها در سطح بازار سرمایه	پایامدها در سطح حرفه حسابرسی	پایامدها در سطح موسسه حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> * تهیه اطلاعات برای دستگاه‌های اجرایی و نظارتی * تخلفات ناشی از رشوه * مالیات ستانی و رسیدگی‌های بیمه * فرار مالیاتی * تصمیم‌گیری‌های اقتصادی * تخصیص منابع 	<ul style="list-style-type: none"> * عدم تقارن اطلاعاتی * تصمیم‌گیری‌های اقتصادی * ریسک سیستماتیک بازار * ورود شرکت‌های مختلف به بورس * اعتماد سرمایه‌گذاران * سرمایه‌گذاری و رشد بازار * تخصیص منابع 	<ul style="list-style-type: none"> * رشد مؤسسات حسابرسی * اعتماد به حرفه حسابرسی * ریسک سیستماتیک بازار * ورود شرکت‌های مختلف به بورس * اعتماد سرمایه‌گذاران * سرمایه‌گذاری و رشد بازار * تخصیص منابع 	<ul style="list-style-type: none"> * اعتبار موسسه * آموزش کارکنان * تدوam فعالیت موسسه * دوره تصدی * میزان بکارگیری روش‌های رسیدگی * توان پرسنل زیر مجموعه * صرف زمان کافی جهت مطالعه پرونده حسابرسی توسط شرکا

۶- تشریح الگوی پذیرش صاحبکار توسط حسابرس مستقل

حاصل مطالعات انجام شده در این زمینه و مفاهیم و مقوله‌های بدست آمده از مصاحبه با خبرگان این حوزه، راهبردهایی است که می‌تواند موجب بهبود فرایند پذیرش صاحبکار توسط حسابرس مستقل شود. اجزا این الگو شامل شرایط بستر، شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهاست که به شرط زیر روایت می‌گردد:

۶-۱- شرایط علی

۶-۱-۱- انگیزه‌های موسسه حسابرسی در پذیرش صاحبکار

نگرش مؤسسات حسابرسی در جذب مشتری: تمام مؤسسات حسابرسی برای جذب مشتری تلاش می‌کنند. برخی از این مؤسسات که به حد کافی بزرگ شده‌اند، در جذب مشتری تلاش کمتری دارند اما مؤسسات کوچکتر نیاز دارند تا با جذب مشتریان بیشتر، رزومه قویتری برای خود ایجاد کنند و موسسه خود را گسترش دهند. اما همه مؤسسات حسابرسی چه بزرگ و چه کوچک، صرف نظر از اینکه نیرو و توان کافی برای پذیرش کار را داشته باشند، علاقه‌مند به جذب صاحبکاران بزرگ می‌باشند. انگیزه مؤسسات بزرگ، کسب درآمد بیشتر و انگیزه مؤسسات کوچک، ایجاد سابقه کاری در پرونده خود برای جذب مشتریان بیشتر و بزرگتر در آینده می‌باشد. کسب درآمد: مؤسسات حسابرسی برای کسب درآمد بیشتر به دنبال مشتریان بیشتر و البته بزرگتر هستند. زیرا اغلب شرکت‌ها علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، برای اخذ تسهیلات، افزایش سرمایه و مواردی از این دست به خدمات حسابرس مستقل نیاز دارند. حفظ بقا: الزامات قانونی در مورد تغییر حسابرس، موجب می‌شود تا مؤسسات هر ساله تعدادی از مشتریان خود را از دست بدهند. در نتیجه اکثر مؤسسات حسابرسی هیچ پیشنهاد کاری را رد نمی‌کنند و با مراجعه صاحبکار، به سرعت قرارداد می‌بندند و وارد بحث شناخت نمی‌شوند. در حالیکه یکی از موارد می‌تواند توجه به این موضوع باشد که چرا صاحبکار بدنبال تغییر حسابرس خود است، آیا کیفیت حسابرسی مناسب نبوده یا نوع گزارش و بندهای آن رضایت مدیران صاحبکار را جلب نکرده است. همچنین ترس از دست دادن صاحبکار باعث می‌شود تا حسابرسان انعطاف پذیری بیشتری به خرج دهند تا در آینده نیز امیدوار باشند تا مجدداً با آن صاحبکار قرارداد ببندند.

۶-۱-۲- نظارت بر مؤسسات حسابرسی

نظارت توسط سازمان بورس و اوراق بهادار: سازمان بورس شرایط و ضوابطی را برای مؤسسات حسابرسی تعیین نموده تا بعنوان موسسه معتمد بورس انتخاب شوند. همچنین نسبت به رتبه‌بندی آنان اقدام نموده تا شرکت‌های بورسی متناسب با کار خود، حسابرسشان را انتخاب نمایند. رتبه‌بندی صرفاً نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی چه مشتریانی را می‌توانند بپذیرند. اگرچه کف این موضوع مشخص است، اما سقفی برای آن در نظر گرفته نشده است و این مهم که

آیا میزان کار در اختیار موسسه با ظرفیت و توان آن تناسب دارد یا خیر، کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد. همچنین در مورد شرکت‌هایی که زودتر از موعد قانونی اقدام به تغییر حسابرس خود می‌نمایند، نظارت بیشتری اعمال می‌نماید. اما نظارت سازمان محدود بوده و در صورتی که مجمع عمومی شرکت‌ها اصرار به تغییر حسابرس داشته باشند، پشتوانه قانونی محکمی برای جلوگیری از آن وجود ندارد.

نظارت توسط جامعه حسابداران رسمی: جامعه بصورت سالانه، مؤسسات حسابرسی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این ارزیابی دارای دو جنبه می‌باشد، اول: کنترل کیفیت در سطح موسسه، دوم: در سطح کار حسابرسی. مؤسساتی که امتیاز لازم را کسب نکنند به کارگروه کنترل کیفیت و در نهایت به هیئت انتظامی جامعه معرفی می‌شوند. نکات قابل توجه در این ارزیابی این است که ضوابط و میزان رسیدگی در تمام مؤسسات کوچک و بزرگ یکسان است. از طرفی مؤسسات بزرگ در هیئت انتظامی نفوذ دارند و عده‌ای معتقدند، برخوردهای جامعه با تخلفات مؤسسات، جدی و بازدارنده نیست. همچنین از دیدگاه کارفرمایان، ارزیابی مؤسسات یک طرفه بوده و هیچگاه از صاحبکاران در مورد ارزیابی موسسه پرسشی صورت نمی‌گیرد. به نظر می‌رسد ارزیابی‌های جامعه، در خصوص نوع صاحبکاران و نحوه پذیرش آنان توسط موسسه ناکافی می‌باشد.

عدم وجود دعاوی حقوقی علیه مؤسسات حسابرسی: در کشور ما دعاوی حقوقی علیه حسابرسان بسیار کم است و تا بحال شاهد مواردی که نشان دهنده تقصیر حسابرس در زیان دیدن سهامداران بدلیل اتکا به گزارش حسابرسی باشد، نبوده‌ایم. همچنین بایستی دادگاه با صلاحیتی وجود داشته باشد تا بتواند در مورد حسابرسی که امری کاملاً قضائتی است، تشخیص درست بدهد. اخیراً شکایاتی از طرف بورس نسبت به یک موسسه حسابرسی انجام شده و در حال طی مراحل دادگاهی می‌باشد. عدم وجود دعاوی حقوقی، ریسک مؤسسات حسابرسی را در پذیرش صاحبکار کاهش می‌دهد و موجب می‌گردد تا مؤسسات صرفاً کسب درآمد بیشتر را مدنظر قرار دهند.

نحوه برخورد با تخلفات: نظارت زمانی اثربخش است که با برخوردهای بازدارنده همراه باشد. بدلیل نظارت‌هایی که سازمان بورس انجام می‌دهد، مؤسسات سعی می‌کنند تا کیفیت کار حسابرسی که در مورد شرکت‌های بورسی انجام می‌دهند، قدری بالاتر از سایر کارها باشد. برخوردهای فعلی با تخلفات اثر بازدارندگی کمی دارد زیرا در نهایت به این ختم می‌شود که شریک حق امضا نداشته باشد یا تعلیق شود یا موسسه از لیست مؤسسات معتمد بورس حذف شود که در این صورت باز هم امکان ادامه فعالیت در بخش خصوصی را خواهد داشت. عدم وجود برخوردهای بازدارنده نیز عاملی است که موجب می‌شود، پذیرش یا رد صاحبکاران مختلف از سوی مؤسسات حسابرسی با ارزیابی صحیح همراه نباشد.

۲-۶- شرایط بستر

۱-۲-۶- شرایط کلان و فضای فعلی کشور

شرایط سیاسی کشور: خط مشی‌های حاکمیتی موجب شده تا فعالیت مؤسسات حسابرسی

بین‌المللی در ایران ممنوع باشد. همچنین شرایط سیاسی بر نحوه عمل و گزارش حسابرسی در خصوص برخی صنایع مانند خودروسازی و بانک‌ها تأثیر گذاشته است.

شرایط اقتصادی کشور: حسابرسی یک فعالیت اقتصادی است و بدیهی است در شرایط فعلی که اقتصاد وضعیت مناسبی ندارد حسابرسی هم نمی‌تواند بازار مناسبی داشته باشد. بحران اقتصادی سبب شده تا شرکت‌های بخش خصوصی در سراسری ورشکستگی قرار گیرند و بازار حسابرسی نیز به تبع آن محدودتر شود. این موضوع هم بر میزان انعطاف‌پذیری موسسات حسابرسی در مبلغ حق‌الزحمه و نیز بر نحوه گزارش‌دهی اثرگذار است. عمده شرکت‌های خصوصی دو دفتر هستند و علی‌رغم منع قانونی از جانب جامعه حسابداران رسمی در مورد پذیرش این صاحبکاران، همچنان موسسات حسابرسی ناگزیر از پذیرش آنان می‌باشند.

۲-۲-۶- وضعیت بازار حسابرسی

توزیع نامناسب کار در بازار حسابرسی: کیک درآمد خدمات حسابرسی بطور متقارن توزیع نشده و درصد بالایی از درآمد خدمات حسابرسی بین چند موسسه بزرگ تخصیص یافته و به وضوح مشخص است که بازار نامتقارن می‌باشد. بخشی از این موضوع معقول است چون سازمان حسابرسی، موسسه مفید راهبر و موسسات بزرگ امکاناتی دارند که می‌توانند خدمات بهتری ارائه نمایند و مشتریان بیشتری جذب کنند ولی بخشی هم ناشی از این است که بازار حسابرسی رقابتی نبوده و شبه انحصاری است.

پایین بودن سطح درآمد موسسات حسابرسی: نرخ هر ساعت انجام خدمات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی مشخص شده است و طبق استانداردهای حسابرسی، مبلغ حق‌الزحمه بایستی با توجه به برآورد میزان کار مورد نیاز تعیین شود. اما معمولاً به این صورت است که ابتدا مبلغ حق‌الزحمه مشخص شده و سپس بر اساس آن بودجه‌بندی انجام کار تعیین می‌گردد و غالباً حق‌الزحمه با حجم کار تناسبی ندارد. موسسات حسابرسی بایستی قراردادهای خود را در سامانه جامعه حسابداران رسمی، اعلام نمایند اما چون برآورد کار امری قضاوتی است، جامعه دخالتی در مبلغ حق‌الزحمه مندرج در قرارداد نمی‌کند و عملاً نظارت کافی بر حق‌الزحمه‌ها وجود ندارد. از طرفی با توجه به میزان تورم، افزایش هزینه‌ها و عدم استفاده از تکنولوژی، سطح هزینه‌های موسسات در مقابل درآمدشان بالاست و آن‌ها برای جبران هزینه‌های خود، در پذیرش صاحبکار جدید، وسواسی به خرج نمی‌دهند.

وجود رقابت غیر حرفه‌ای در بازار حسابرسی ایران: متأسفانه رقابت موجود بین موسسات حسابرسی، بیشتر از آنچه که بر سر ارائه خدمات بیشتر و با کیفیت بالاتر باشد، بر سر جذب مشتری است و گاهی این رقابت را به رقابتی غیر حرفه‌ای تبدیل می‌کند. زیرا یا به صورت توافق با صاحبکار در مورد بندهای گزارش حسابرسی است یا کاهش مبلغ حق‌الزحمه و متعاقب آن کاهش کار و هزینه‌های حسابرسی می‌باشد.

نرخ شکنی: میزان حق‌الزحمه در سازمان حسابرسی نسبت به سایر موسسات حسابرسی

خصوصی بالاتر است. نرخ شکنی در بین مؤسسات خصوصی گاهی بالاجبار و گاهی بصورت غیر حرفه‌ای صورت می‌گیرد. نرخ شکنی بیشتر در مؤسسات کوچکتر دیده می‌شود. آنان برای جذب مشتری و حفظ بقا خود مبالغ کمتری درخواست می‌نمایند. مؤسسات حسابرسی سعی می‌کنند در این شرایط اقتصادی نامناسب با چنگ و دندان مشتریان خود را با نرخ پائین و در مواردی کرنش در مقابل تمایلات غیرمعمول آنها حفظ کنند چرا که می‌دانند رقبا آماده تصاحب کار آنها هستند. صاحبکاران نیز بر اساس نگرش هزینه-منفعت، کار را به موسسه‌ای می‌سپارند که مبلغ حق‌الزحمه کمتری را پیشنهاد می‌دهد. این شرایط موجب شده تا برخی صاحبکاران از این فرصت سوء استفاده نمایند.

محدود بودن خدمات مؤسسات حسابرسی: خدماتی که مؤسسات حسابرسی ارائه می‌دهند محدود به حسابرسی است و از ارائه سایر خدمات حرفه‌ای باز مانده‌اند. در حالیکه در شرایط فعلی که سهم عمده‌ای از بازار در اختیار سازمان حسابرسی و چند موسسه بزرگ است، ارائه سایر خدمات مشاوره‌ای و مالی می‌تواند به افزایش درآمد مؤسسات کمک نماید و موجب ایجاد حق انتخاب در پذیرش یا رد صاحبکار گردد.

خلاء قانونی: در مورد انتخاب حسابرس قوانینی وجود دارد که این انتخاب را در اختیار مجمع عمومی شرکت‌ها می‌گذارد. اما قوانین به درستی رعایت نمی‌شوند و عملاً در انتخاب حسابرس، نقش اصلی را مدیرانی دارند، که حسابرس وظیفه رسیدگی به کارشان را به عهده دارد. این موضوع به شدت بر استقلال حسابرس اثر منفی می‌گذارد اما قوانینی که بتواند از استقلال حسابرس صیانت نماید، وجود ندارد.

کیفیت پایین گزارش حسابرسی: دلایلی نظیر عدم تناسب حق‌الزحمه با میزان کار حسابرسی، عدم استفاده از نیروهای با تجربه و متخصص، عدم استفاده از سایر مدارک و انجام روش‌های حسابرسی در حداقل ممکن موجب شده تا گزارشات حسابرسی از کیفیت چندان بالایی برخوردار نباشد و معمولاً شامل یک سری بندهای روتین و مشخص است.

کیفیت آموزش: آموزش مستمر در مؤسسات حسابرسی جدی گرفته نشده است. در حالیکه وجود آموزش‌های مفید و مستمر می‌تواند در تقویت موسسه حسابرسی موثر باشد. همچنین آموزش نحوه استفاده از گزارش حسابرسی و تحلیل آن به سرمایه‌گذاران می‌تواند در ارتقاء کیفیت حسابرسی و اهمیت گزارش آن مفید باشد.

عدم استفاده از تکنولوژی در حسابرسی: منظور از تکنولوژی، سخت افزارها و نرم افزارهای پیچیده رایانه‌ای نیست. بلکه صرفاً استفاده از رایانه در انجام حسابرسی می‌تواند به حسابرسان کمک نماید تا داده‌ها و کاربرگ‌های خود را با سهولت و دقت بیشتری تهیه نمایند و پرونده هر صاحبکار براحتی در یک فایل، ذخیره و هر زمان قابل استفاده باشد. استفاده از تکنولوژی در حسابرسی و تحلیل داده‌ها می‌تواند به کاهش هزینه‌ها بیانجامد.

اهمیت گزارش حسابرسی: شرکت‌ها عمدتاً گزارش حسابرسی را جهت ارائه به بورس، سازمان امور مالیاتی یا مراجع دولتی می‌خواهند و محتوای گزارش حسابرسی اهمیت چندانی

در تصمیم‌گیری‌ها و ارزیابی‌های آنان ندارد. سهامداران به رقم توزیع سود و دولت نیز صرفاً به مقاصد مالیات ستانی توجه دارد. اهمیت کم گزارش حسابداری موجب می‌شود تا کیفیت گزارش حسابداری نیز کمرنگ‌تر شود.

رتبه بندی مؤسسات حسابداری: رتبه بندی مؤسسات حسابداری توسط جامعه حسابداران رسمی و بر اساس امتیاز ارزیابی آنان بصورت سالانه صورت می‌گیرد. همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار نیز موسساتی که در رتبه‌بندی جامعه در طبقه اول قرار دارند را مجدداً رتبه‌بندی نموده است. این رتبه‌بندی صرفاً نشان می‌دهد که مؤسسات حسابداری چه مشتریانی را می‌توانند بپذیرند. ضوابط در نظر گرفته شده، میزان و حجم کار قابل پذیرش توسط مؤسسات را نشان نمی‌دهد.

کوچک بودن مؤسسات حسابداری: برای تشکیل موسسه حسابداری، حضور سه شریک کافی است. اما این مؤسسات کوچک در ابتدای فعالیت خود با مشکل جذب نیرو و جذب کار مواجه هستند و چون نمی‌توانند صاحبکاران بزرگ را جذب نمایند، به ناچار سراغ شرکت‌های کوچک‌تر می‌روند. شرکت‌هایی که دارای انگیزه‌های تقلب و یا تخلف هستند، گاهی به سراغ مؤسسات حسابداری کوچک‌تر و جوان‌تر می‌روند که یا توان و تخصص کافی نداشته باشند یا بتوان بر استقلال آن‌ها تأثیر گذاشت و به گزارش حسابداری دلخواه دست یافت. مؤسسات کوچک برای بزرگ‌تر شدن به ادغام روی می‌آورند که در مواردی دیده شده این ادغام ظاهری بوده و در عمل هر موسسه مشتریان خود را دارد و بصورت مجزا کار می‌کند.

۳-۲-۶- وضعیت حرفه حسابداری

فرهنگ پایین پاسخگویی و پاسخ‌خواهی: قبل از آن که به حسابدهی بپردازیم، بایستی حسابخواهی وجود داشته باشد. این نیاز در کشور ما در سطوح بالا کمرنگ است. تا زمانی که حسابخواهی نباشد، حسابدهی نیست و اگر حسابدهی نباشد، حسابداری هم بی‌معناست. فرهنگ پاسخ‌خواهی نیز بایستی به گونه‌ای باشد که به پاسخ‌دهی مناسب منتج شود. بعنوان مثال ما اغلب در پاسخ‌خواهی صرفاً مواردی را پیگیری می‌کنیم که مطابق میل ما نباشد. این موضوع باعث شده تا نقش حسابرس مستقل جدی گرفته نشود.

تعداد ناکافی حسابداران رسمی نسبت به کل جامعه: در حال حاضر تعداد حسابداران رسمی قریب به ۲۵۳۰ نفر می‌باشد که از این تعداد، ۹۳۷ نفر نیز عضو غیر شاغل هستند. طبق گفته صاحب‌نظران، این تعداد حسابدار رسمی برای اقتصاد کشوری با جمعیت ۸۶ میلیون نفری، ناکافی به نظر می‌رسد. در بسیاری از شهرستان‌ها حتی موسسه حسابداری وجود ندارد.

جایگاه و وضعیت حرفه حسابداری در کشور: جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ در ایران تاسیس شد و حدوداً ۱۵ سال است که به طور جدی فعالیت دارد و نسبت به جوامع حرفه‌ای دیگر نظیر پزشکی و مهندسی، کاملاً جوان بوده و هنوز در ابتدای فعالیت خود می‌باشد. با این وجود در این سال‌ها توانسته شایسته خود را پیدا کند و نگاه قانون‌گذاران نسبت به حرفه

و حساب‌رسان کاملاً مثبت و دارای قابلیت اعتماد است. مؤسسات حسابرسی نیز عمدتاً نوپا بوده و نیاز به حمایت و توجه کافی دارند تا بتوانند اهمیت و ضرورت رسالت وجودی خود را به اثبات رسانده و بعنوان یکی از ارکان مهم در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی ایفای نقش نمایند.

دولتی بودن مجامع حرفه‌ای: در سایر کشورها، جوامع حرفه‌ای مستقل از دولت هستند اما در کشور ما، جامعه حسابداران رسمی کاملاً دولتی است. خود انتظام بودن جامعه می‌تواند به رشد حرفه‌ای آن کمک نماید.

جایگاه و وضعیت جامعه حسابداران رسمی: در مورد عضویت در جامعه، در برهه‌های مختلف زمانی، قوانینی وضع شد که برخی مدیران دولتی که سابقه ذیحسابی داشتند، توانستند عضو جامعه شوند و در مواقعی حتی آزمون هم برگزار نگردید. از این رو نمیتوان نسبت به صلاحیت حرفه‌ای کلیه اعضا اطمینان کافی داشت. اما جامعه می‌تواند به کمک سازمان حسابرسی در نقش استانداردارگذار، برنامه آموزشی مدون و مستمری را برای اعضا فراهم نماید. حضور افراد حرفه‌ای، متخصص و با تجربه می‌تواند به رشد و اعتلای جامعه و حرفه کمک شایانی نماید.

۳-۶- راهبردهای پذیرش صاحبکار

۱-۳-۶- روش‌های جذب صاحبکار توسط موسسه حسابرسی

شناخت متقابل: یکی از اولین روش‌های جذب و پذیرش صاحبکار، شناخت متقابل بین حسابرس و صاحبکار است. این شناخت می‌تواند از نوع همکاری، همکلاس بودن، شناخت دوستی و یا شناخت مالی باشد.

گسترش ارتباطات با افراد مختلف: ارتباطات نقش مهمی در جذب و پذیرش صاحبکار دارد. بسیاری از شرکای مؤسسات حسابرسی، عضو سابق سازمان حسابرسی بوده‌اند و ارتباطات زیادی با اشخاص مختلف و بخصوص صاحبکاران در صنایع مختلف دارند. برخی شرکا با حضور در مراسمات مختلف، سعی در گسترش این ارتباطات دارند. حتی در مؤسسات، افرادی را استخدام می‌کنند تا به بازاریابی و جذب بیشتر مشتری بپردازد. معمولاً نیروهای جوانتر، توان و انگیزه‌های بیشتری در گسترش روابط دارند.

معرفی موسسه: طبق آئین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی، تبلیغ برای مؤسسات حسابرسی ممنوع است. اما مؤسسات می‌توانند با چاپ بروشور، کتاب و ارسال رزومه خود برای صاحبکاران، موسسه و خدمات خود را به افراد معرفی نمایند.

حق الزحمه: از آنجا که معمولاً حسابرسی بدلیل الزامات قانونی انجام می‌شود، صاحبکاران تمایل دارند تا کمترین میزان هزینه را برای آن بپردازند. مؤسسات حسابرسی کوچکتر و یا جوانتر برای جذب مشتری بیشتر، حق الزحمه کمتری را پیشنهاد می‌دهند تا بتوانند نظر صاحبکار را جلب نمایند.

سازش و تعامل با صاحبکار: مؤسسات حسابرسی برای حفظ مشتری سعی دارند تا نهایت تعامل و همکاری را با صاحبکار داشته باشند. زیرا مؤسسات سختگیر، اصطلاحاً در فهرست سیاه

شرکت‌ها قرار گرفته و کسی به آن‌ها مراجعه نمی‌کند. از این رو در مورد بندهای گزارش و نیز ادبیات آن، تا جایی که برای اعتبار موسسه مشکلی ایجاد ننماید، انعطاف به خرج می‌دهند. از طرفی وقتی پذیرش کار بر اساس شناخت و ارتباطات است، خواه ناخواه این موضوع بر میزان تعامل حسابرس با صاحبکار تأثیر می‌گذارد.

۴-۶- عوامل مداخله‌گر در پذیرش صاحبکار

۱-۴-۶- ویژگی‌های تأثیرگذار صاحبکار در پذیرش توسط حسابرس

صلاحیت و درستکاری مدیران صاحبکار: در حسابرسی فرض را بر صحت صورت‌های مالی می‌گذارند مگر آنکه خلافش ثابت شود. پس بایستی تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی نیز اشخاص درستکار و با صلاحیتی باشند. البته تشخیص این امر کار ساده‌ای نیست و معمولاً حسابرسان از جهت عکس به قضیه نگاه می‌کنند که شرکت و مدیریت آن معروف به نادرستی و انجام تخلف نباشد. این موضوع در پذیرش کار بسیار حائز اهمیت است و مؤسسات حسابرسی برای حفظ اعتبار خود از پذیرش شرکت‌هایی که خودشان و یا مدیرانشان دارای سوء سابقه هستند، خودداری می‌نمایند.

توانایی مالی صاحبکار: یکی از عواملی که در هنگام پذیرش کار به آن توجه می‌شود، حق‌الزحمه است که مبلغ آن را می‌توان از صورت‌های مالی سال گذشته صاحبکار دید و چنانچه صاحبکار از توانایی لازم برای پرداخت حق‌الزحمه برخوردار نباشد، موسسه حسابرسی می‌تواند پیشنهاد آن صاحبکار را نپذیرد.

ریسک‌های صاحبکار: ریسک‌های صاحبکار شامل ریسک ذاتی و ریسک کنترلی است. ریسک ذاتی بر صلاحیت و درستکاری مدیران صاحبکار تأکید دارد. همچنین در مورد شرکت‌های هلدینگ که زیرمجموعه دارند، ریسک حسابرسی بالاتر است. اغلب حسابرسان برای کاهش ریسک ذاتی، انجام حسابرسی این شرکت‌ها را با شرط حسابرسی زیر مجموعه‌های مهم آنان می‌پذیرند. ریسک کنترلی نیز به میزان کنترل‌های داخلی در شرکت صاحبکار بستگی دارد. بررسی ریسک‌های صاحبکار می‌تواند بر پذیرش یا رد آن صاحبکار تأثیر بسزایی داشته باشد. ابعاد صاحبکار: یکی از ویژگی‌های مهم صاحبکار که بر پذیرش آن تأثیر بسزایی دارد، اهمیت و اندازه صاحبکار است. زیرا علاوه بر آنکه صاحبکاران بزرگتر، درآمد بیشتری را برای موسسه حسابرسی بدنبال دارند، انجام رسیدگی‌های بزرگتر و مهمتر به تقویت سابقه کاری موسسه کمک نموده و موجب جذب مشتریان بیشتر در آینده می‌گردد.

۲-۴-۶- عوامل تأثیرگذار بر موسسه حسابرسی در پذیرش صاحبکار

استقلال موسسه حسابرسی: مؤسسات حسابرسی اغلب در تقابل بین حفظ استقلال و حفظ مشتریان خود قرار می‌گیرند. چنانچه استانداردها و ضوابط حرفه‌ای را رعایت ننمایند، استقلال حسابرس خدشه دار می‌شود و چنانچه به فکر رعایت کامل و صد درصدی قوانین و استانداردها

باشد، مشتریان خود را از دست می‌دهد. استقلال همانند هزینه‌ای است که از جیب موسسه حسابداری خرج می‌گردد. موسسات معتبر در تقابل بین حفظ استقلال و حفظ مشتری، استقلال خود را ترجیح می‌دهند.

شهرت موسسه حسابداری: موسسات حسابداری که از حسن شهرت برخوردار بوده و اهمیت زیادی برای رعایت اخلاق حرفه‌ای قائل هستند، از پذیرش صاحبکارانی که ممکن است به اعتبار حرفه‌ای آنان لطمه وارد نماید، خودداری می‌نمایند و آستانه تعامل و همکاری آنان با صاحبکار تا جاییست که به اعتبار و شهرت آنان آسیبی وارد نشود.

۵-۶- پیامدهای پذیرش صاحبکار

پذیرش صاحبکار اگر بر اساس قوانین و رعایت الزامات حرفه‌ای صورت گیرد می‌تواند آثار مثبت زیادی در سطح موسسه حسابداری، حرفه حسابداری، بازار سرمایه و در سطح کلان اقتصادی به همراه داشته باشد. بدیهی است همان قدر که پذیرش مناسب می‌تواند به پیامدهای مثبت منتج گردد، پذیرش نادرست نیز می‌تواند پیامدهایی در جهت معکوس داشته باشد.

در سطح موسسه حسابداری: برقراری ضوابط دقیق‌تر و بیشتر در ارزیابی موسسات حسابداری، برقراری ضوابط مناسب‌تر در انتخاب حسابرس توسط شرکت‌ها و افزایش تمایل صاحبکاران به استخدام مؤسسات حسابداری با کیفیت‌تر، موجب می‌شود تا مؤسسات برای ارتقاء سطح کیفی خود برنامه‌ریزی نمایند. در نتیجه آموزش کارکنان بهبود می‌یابد و اعتبار موسسه حسابداری افزایش پیدا می‌کند. این امر به تداوم فعالیت موسسه و بهبود دوره‌های تصدی آن می‌انجامد.

در سطح حرفه حسابداری: انتخاب مناسب حسابرس از یک سو و پذیرش صحیح صاحبکار از سوی دیگر، موجب ایجاد فضایی برای رشد بیشتر مؤسسات با صلاحیت می‌شود و موسساتی که از نظر صلاحیت و شرایط کیفی در سطح مناسبی قرار ندارند به انزوا می‌روند. با رشد مؤسسات حسابداری با صلاحیت بالا، اعتماد به حرفه حسابداری نیز افزایش یافته و موجب اعتلای هر چه بیشتر آن می‌گردد.

در سطح بازار سرمایه: گزارش حسابداری با کیفیت می‌تواند موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه شود و به بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کمک نماید. همچنین اطلاعات شفاف‌تر و در دسترس، ریسک سیستماتیک بازار را کاهش داده، از ورود شرکت‌های فاقد شفافیت به بازار جلوگیری کرده و در نهایت موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران می‌شود. اعتماد سرمایه‌گذاران خود باعث افزایش سرمایه‌گذاری و رشد بازار می‌گردد و بهبود تصمیم‌گیری‌ها به تخصیص بهینه منابع کمک می‌نماید.

در سطح کلان اقتصاد: صورت‌های مالی حسابداری شده می‌تواند اطلاعات مفید و قابل اتکا را با صرف کمترین زمان و هزینه در اختیار دستگاه‌های اجرایی و نظارتی جهت برنامه‌ریزی و نظارت قرار دهد. همچنین می‌تواند در مورد مالیات ستانی و رسیدگی‌های بیمه‌ای، موجب تسریع

و تسهیل امور شود. وجود اطلاعات صحیح و قابل اتکا می‌تواند به دولت در اخذ تصمیم‌گیری‌های مناسب اقتصادی کمک نماید و موجب تخصیص بهینه منابع در سطح کشور شود.

۷- ارزیابی کیفیت پژوهش

برای ارزیابی کیفیت الگوی بدست آمده، با استفاده از تکنیک کنترل اعضا، نتایج حاصله به دو نفر از مشارکت‌کنندگان در مصاحبه‌ها ارائه شد و نظرات تکمیلی آنان دریافت و مورد پالایش قرار گرفت. همچنین جهت اعتبارسنجی نهایی، کلیه مولفه‌های الگوی نهایی با یک نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی و یک نفر از متخصصین دانشگاهی به اشتراک گذاشته شد و مورد تأیید قرار گرفت.

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی در ایران، موجب ایجاد رشد سریع در تعداد مؤسسات حسابرسی خصوصی شده است. از طرف دیگر با افزایش روز افزون مؤسسات حسابرسی، رقابت بین مؤسسات جهت جذب صاحبکار تشدید خواهد شد. در نتیجه مؤسسات حسابرسی برای کاهش هزینه‌های آتی ناشی از درگیری در دعاوی حقوقی و افزایش درآمدهای آتی ناشی از ارائه سایر خدمات حرفه‌ای، باید عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار را دقیق‌تر مد نظر قرار دهند. استانداردهای حرفه‌ای، هیچ‌گونه رهنمود عملی در مورد چگونگی تصمیم‌گیری در خصوص پذیرش صاحبکار فراهم نمی‌کنند، بلکه تنها بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی باید رویه‌هایی را جهت انجام تصمیم‌گیری در مورد پذیرش صاحبکار تدوین نمایند. از این رو در این پژوهش با استفاده از نظریه برخاسته از داده‌ها به تدوین الگوی پذیرش صاحبکار توسط موسسه حسابرسی پرداخته شده است که این الگو به تفصیل، شرایط علی، بستر، راهبردها، عوامل مداخله‌گر و پیامدهای ناشی از پذیرش صاحبکار را تشریح می‌نماید.

انگیزه‌هایی که مؤسسات حسابرسی در جذب صاحبکاران دارند از جمله شرایط علی این الگو محسوب می‌شود. همه مؤسسات حسابرسی چه بزرگ و چه کوچک، صرف نظر از اینکه نیرو و توان کافی برای پذیرش کار را داشته باشند، علاقه‌مند به جذب صاحبکاران بیشتر و بزرگتر می‌باشند. انگیزه مؤسسات بزرگ، کسب درآمد بیشتر و انگیزه مؤسسات کوچک، ایجاد سابقه کاری در پرونده خود برای جذب مشتریان بیشتر و بزرگتر در آینده می‌باشد. نظارت بر مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار صورت می‌گیرد. در کشور ما دعاوی حقوقی علیه حسابرسان بسیار کم است و تا بحال شاهد مواردی که نشان دهنده تقصیر حسابرس در زیان دیدن سهامداران بدلیل اتکا به گزارش حسابرسی باشد، نبوده‌ایم و برخوردهای صورت گرفته با تخلفات چندان بازدارنده نیست. مجموع این عوامل شرایطی است که موجب می‌شود مؤسسات در پذیرش صاحبکار به روش‌های گوناگونی که در ادامه بیان می‌شود، عمل نمایند.

بستری که در آن مؤسسات حسابرسی به جذب و پذیرش مشتریان خود می‌پردازند، مجموعه‌ای از شرایط سیاسی و اقتصادی در سطح کلان و وضعیت بازار حسابرسی و حرفه حسابرسی است. بحران اقتصادی سبب شده تا شرکت‌های بخش خصوصی در سراسریی ورشکستگی قرار گیرند و بازار حسابرسی نیز به تبع آن محدودتر شود. بازار حسابرسی نیز بازاری شبه انحصاریست، زیرا سهم بزرگی از بازار در اختیار سازمان حسابرسی و چند موسسه بزرگ است و توزیع کار در آن چندان مناسب نیست. در مؤسسات خصوصی، معمولاً مبلغ حق الزحمه با میزان کار تناسبی نداشته و درآمد آن‌ها در مقابل هزینه‌های آن‌ها بسیار پایین است. مؤسسات کوچکتر برای جذب مشتری ناگزیر از نرخ شکنی هستند و متعاقب آن رقابتی غیر حرفه‌ای در بازار شکل گرفته است. خدماتی که مؤسسات حسابرسی ارائه می‌دهند محدود به حسابرسی است و از ارائه سایر خدمات حرفه‌ای باز مانده‌اند. مؤسسات حسابرسی عمدتاً کوچک هستند، آموزش کارکنان در آن‌ها ضعیف بوده و از تکنولوژی استفاده چندان نمی‌شود. مجامع حرفه‌ای، دولتی هستند و تعداد حسابداران رسمی کم است. با این حال حمایت چندان محکمی از مؤسسات حسابرسی نمی‌شود و فضای رقابتی را برای آنان ناسالم نموده است.

راهبردهای حاصل از این الگو در مورد پذیرش صاحبکار در موسسه حسابرسی شامل: جذب صاحبکار بر اساس شناخت متقابل، سازش و تعامل با صاحبکار، حق الزحمه، معرفی موسسه به صاحبکاران و گسترش ارتباطات با افراد مختلف می‌باشد.

از مهمترین عوامل مداخله‌گری که بر فرایند پذیرش صاحبکار تأثیر می‌گذارد می‌توان به ویژگی‌های صاحبکاران نظیر صلاحیت و درستکاری مدیران صاحبکار، توانایی مالی صاحبکار در پرداخت حق الزحمه، ریسک‌های صاحبکار و ابعاد صاحبکار (اهمیت و اندازه) اشاره نمود. همچنین مؤسسات حسابرسی اغلب در تقابل بین حفظ استقلال و حفظ مشتریان خود قرار می‌گیرند. چنانچه استانداردها و ضوابط حرفه‌ای را رعایت ننمایند، استقلال حسابرس خدشه‌دار می‌شود و چنانچه به فکر رعایت کامل و صد درصدی قوانین و استانداردها باشد، مشتریان خود را از دست می‌دهد. مؤسسات حسابرسی که از حسن شهرت برخوردار بوده و اهمیت زیادی برای رعایت اخلاق حرفه‌ای قائل هستند، از پذیرش صاحبکارانی که ممکن است به اعتبار حرفه‌ای آنان لطمه وارد نماید، خودداری می‌نمایند و آستانه تعامل و همکاری آنان با صاحبکار تا جاییست که به اعتبار و شهرت آنان آسیبی وارد نشود.

پیامدهای حاصل از این الگو نشان می‌دهد که اگر پذیرش صاحبکار به درستی صورت گیرد، می‌تواند آثار مثبت زیادی در سطح موسسه حسابرسی، حرفه حسابرسی، بازار سرمایه و درسطوح کلان کشور داشته باشد. بطور خلاصه، مهمترین پیامدهای پذیرش مناسب صاحبکار شامل: بهبود آموزش کارکنان، افزایش دانش و توان پرسنل، افزایش و بهبود روش‌های رسیدگی، صرف زمان کافی جهت مطالعه پرونده حسابرسی توسط شریک، بهبود دوره تصدی، تداوم فعالیت موسسه و افزایش اعتبار موسسه می‌باشد. در سطح حرفه حسابرسی، باعث رشد مؤسسات با صلاحیت و افزایش اعتماد به حرفه حسابرسی می‌شود. در سطح بازار سرمایه، موجب کاهش عدم

تقارن اطلاعاتی، نوسانات قیمتی فاقد اطلاعات گمراه کننده، بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، ورود شرکت‌های مناسب به بورس، کاهش ریسک سیستماتیک بازار سرمایه، افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و افزایش سرمایه‌گذاری و تخصیص بهینه منابع می‌شود. در سطح کلان نیز موجب تهیه اطلاعات قابل اتکا برای دستگاه‌های اجرایی و نظارتی، جلوگیری از تخلفات ناشی از رشوه، بهبود مالیات ستانی و رسیدگی‌های بیمه، بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و تخصیص منابع در سطح کلان خواهد شد.

نتایج بدست آمده در این پژوهش، طی جدول زیر با مطالعات پیشین مطابقت داده شده است:

جدول ۴: نتایج حاصل از تحقیق و مقایسه با پیشینه

مقوله‌ها	خدایم پور و علیپورسرمست (۱۳۹۲)	الجوشی و همکاران (۲۰۰۹)	حساس یگانه و داداشی (۱۳۸۸)	حساس یگانه و عرب احمدی (۱۳۸۶)	آوادلاه (۲۰۰۷)
ریسک صاحبکار	P	P			
اندازه صاحبکار	P				
حسابرسی داخلی			x		
ریسک حسابرسی				P	
ریسک کسب و کار حسابرس				P	
ریسک کسب و کار صاحبکار				x	
بررسی اولیه صاحبکار					P

نتایج بدست آمده از این تحقیق نشان می‌دهد که برخی مولفه‌های سازنده الگوی پذیرش صاحبکار نظیر ریسک صاحبکار، اندازه صاحبکار، ریسک حسابرسی، ریسک کسب و کار حسابرس و بررسی اولیه صاحبکار، در تأثیرگذاری بر پذیرش صاحبکار جدید، با ادبیات موجود مطابقت دارد. برخلاف نتایج تحقیقات قبلی که نشان میداد ریسک کسب و کار صاحبکار تأثیری بر پذیرش یا رد آن ندارد، در این پژوهش بعنوان عامل تأثیرگذار شناسایی گردید. مولفه‌های جدیدی که در این تحقیق بعنوان عوامل مداخله‌گر در الگوی پذیرش صاحبکار معرفی شدند شامل: صلاحیت و درستکاری مدیران صاحبکار، توانایی مالی صاحبکار، اهمیت صاحبکار، شهرت موسسه حسابرسی و استقلال موسسه حسابرسی می‌باشد. همچنین مقوله‌هایی نظیر نگرش مؤسسات حسابرسی در جذب مشتری، نحوه نظارت بر مؤسسات حسابرسی و برخورد با تخلفات از جمله شرایط علی در پذیرش صاحبکار است که در الگوی بدست آمده از این پژوهش، شناسایی شده‌اند.

۸-۱- پیشنهاد پژوهشی

یکی از مهمترین چالش‌های مطرح شده، کوچک بودن مؤسسات حسابرسی است که می‌تواند موانع بزرگ شدن مؤسسات و راهکارهای لازم برای آن موضوع پژوهش‌های بعدی قرار گیرد.

۸-۲- پیشنهاد کاربردی

بر اساس مقوله‌های شناسایی شده در این پژوهش، پیشنهادهای کاربردی برای بهبود پذیرش صاحبکار در سطوح مختلف به شرح زیر می‌باشد:

- مؤسسات حسابرسی: ادغام مؤسسات کوچک، آموزش مستمر کارکنان، بکارگیری تکنولوژی در انجام حسابرسی، تنوع بخشی و گسترش خدمات موسسه حسابرسی.
- صاحبکاران و سرمایه‌گذاران: افزایش اثربخشی کمیته‌های حسابرسی، پاسخ‌خواهی اثربخش از مدیران اجرایی، افزایش آگاهی از وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان و مفید بودن گزارش حسابرسی و آموزش استفاده از آن، توجه به معیارهای انتخاب حسابرسان مستقل، تخصیص حق‌الزحمه متناسب با میزان کار حسابرسی.
- جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار: ایجاد شاخص‌ها و ضوابط مناسب‌تر در تشکیل مؤسسات حسابرسی، طبقه‌بندی و رتبه‌بندی مؤسسات، پذیرش یا رد صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی. فراهم نمودن بستر لازم برای ادغام واقعی مؤسسات کوچک و بزرگ شدن مؤسسات، افزایش آموزش و فرهنگ‌سازی در خصوص توجه به گزارش حسابرسی، برقراری نظارت‌های مستمر و موثر بر مؤسسات حسابرسی، بازاریابی و گسترش خدمات مؤسسات حسابرسی.

۹- فهرست منابع

الف منابع فارسی:

۱. استراوس، آنسلم و کوربین، (۱۹۹۸). اصول روش تحقیق کیفی، نظریه‌مبنایی، رویه‌ها و شیوه‌ها. ترجمه محمدی، بیوک، تهران، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، چاپ ۳.
۲. بنی‌مهد، بهمن (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرسان. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴ (۱۳)، ۵۹-۸۳.
۳. بنی‌مهد، بهمن و جعفری معافی، رضا (۱۳۹۲). کیفیت اقلام تعهدی و انتخاب حسابرسان. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱ (۱۳)، ۸۱-۹۸.
۴. تامرادی، علی؛ رستمی‌نیا، رضا؛ سرکمریان، سعیده (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرسان و شفافیت اطلاعات حسابداری. فصلنامه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۲ (۲)، ۱-۱۵.
۵. حساس یگانه، یحیی و عرب احمدی، علی اصغر (۱۳۸۶). عوامل موثر بر تصمیم‌پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی. فصلنامه مطالعات حسابداری، ۵ (۱۹)، ۹۳-۱۱۴.
۶. حساس یگانه، یحیی و داداشی، ایمان (۱۳۸۸). تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیم‌پذیرش صاحبکار و حق‌الزحمه حسابرسی. مجله حسابداری مدیریت، ۲ (۱۱)، ۱-۱۰.
۷. خاکی، غلامرضا (۱۳۹۵). روش تحقیق با رویکرد گراندی در پایان‌نامه نویسی. تهران، فوژان، چاپ ۲.
۸. خدای پور، احمد و علیپور سرمست، کاظم (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر بر پذیرش یا رد صاحبکار جدید از دیدگاه

حسابرسان مستقل. پژوهش حسابداری، ۳ (۹)، ۱۷-۳۵.
 ۹. دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سیدمهدی و آذر، عادل (۱۳۹۰). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع. تهران، انتشارات صفار- اشراقی، چاپ ۴.

ب) منابع خارجی:

1. Al joshi, p; al ajmi, j and bremser, w. (2009). A study of auditor-client relationships and problems in the Bahraini audit environment. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, (25) 266 -277.
2. Awadallah, E. (2007). Explicating the interactions between the auditor and client management during the audit process: Implications for corporate governance. *International Review of Business Research Papers*, 3 (4), 23-30.
3. Banimahd, Bahman and Vafaei, E, (2012). The effect of client size, audit report, state ownership, financial leverage and profitability on auditor selection; evidence from Iran. *African Journal of Business Management*, 6 (3), 4100-4105.
4. Fadaly, Dina s (2018). Determination of auditor choice in emerging markets: evidence from Saudi arabia. *The business and management review*, 9 (3), 65-85.
5. Nurul Houqe. Muhammad; Monem, Reza. M. and Van Zijl, Tony (2012). Government quality, auditor choice and adoption of IFRS: A cross country analysis *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 28(2), 307-316.
6. Strauss, Anselm and Corbin, Juliet (1998). *Basics of Qualitative research, techniques and procedures for developing Grounded Theory*. 3th edition.
7. Togbolo, Uwehejewe and Ejiro, Samuel (2016). Factors affecting auditor's choice in Nigeria. PH. D thesis. Department of accounting, University of Benin.
8. Zhang, Hao; Srinidhi, Bin, and Zhang, Tianyu (2010). Political Connection, Transparency, and Auditor Choice: Evidence from Family-owned Firms in China. *Symposium China Journal of Accounting Resources*, 17-18.
9. Wang, Yanting (2013). Evidence on the choice of chinese companis of external audit firms. Master thesis Department Accountancy, Tilburg university, Tilburg, Netherlands.
10. Wang, Bing and Xin, Qingquan (2011). Auditor choice and accruals patterns of cross-listed firms, *China Journal of Accounting Research*, (4), 233-251.