

عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

دکتر روح اله رجبی

عضو هیئت علمی دانشگاه اصفهان

چکیده

نظریات مختلفی به شکل دستوری و یا اثباتی ضرورت وجود فرآیند حسابرسی به عنوان رکن نظارت بر تولید و ارائه اطلاعات مالی را توجیه نموده‌اند. در رابطه با جایگاه حسابرسی تقریباً بین همه نظریات این توافق وجود دارد که فرآیند حسابرسی با استفاده از مکانیزم حرفه‌ای و به نمایندگی از عموم جامعه برعهده نهادهی مستقل از تولیدکنندگان اطلاعات مالی گذاشته شود. اثربخشی نقش نظارتی حسابرسی مستلزم وجود قدرت حرفه‌ای است تا حسابرسان با اعمال نظر و اصرار بر رعایت استانداردهای حسابداری بتوانند به هدف تأمین منافع عمومی جامعه نائل شوند. قدرت حرفه‌ای حسابرسان پشتوانه آنها در حل و فصل اختلافات با صاحبکاران بوده و رابطه‌ای مستقیم با مطلوبیت ارائه صورتهای مالی دارد.

هدف این تحقیق شناسایی ابعادی از قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل و عوامل موثر بر آن و نیز ارزیابی آنها در شرایط موجود بوده‌است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد قدرت حرفه‌ای از عوامل بسیاری اثرپذیر بوده و فعالان حرفه‌ای وضعیت موجود این عوامل را مطلوب ارزیابی نمی‌نمایند.

واژه‌ها کلیدی: حرفه‌ای‌گری، حرفه حسابرسی مستقل، قدرت، قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، پاسخگویی

مقدمه

تصمیمات اقتصادی در بنگاهها عمدتاً با استفاده از گزارشهای مالی اتخاذ می‌شوند که ماحصل پردازش رویدادهای مالی در سیستم‌های حسابداری هستند. در این راستا تصمیم‌گیرندگان برون سازمانی عمدتاً بر اطلاعاتی اتکا می‌کنند که توسط افراد دیگری با ترجیحات متفاوت از آنان تولید شده‌اند. نظریات و مطالعات مختلفی نظیر نظریه نظارت، نظریه انتظارات منطقی، نظریه اطلاعات و فرضیه بیمه ضرورت وجود فرآیند حسابرسی به عنوان رکن نظارت بر تولید و ارائه اطلاعات مالی را توجیه نموده‌اند. تأکید بیشتر آنها نیز بر وجود تضاد منافع بین تولیدکنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و اهمیت اطلاعات در فرآیند تصمیم‌گیری بوده‌است. در رابطه با مکانیزم و جایگاه فرآیند حسابرسی نیز تقریباً بین همه نظریات موجود توافق وجود دارد، به این ترتیب که فرآیند حسابرسی برعهده نهادی مستقل از تولیدکننده اطلاعات مالی و به نمایندگی از عموم جامعه گذاشته شود، این نقش در جوامع کنونی توسط حرفه حسابرسی انجام می‌گیرد.

با تفکر حرفه‌ای و درچارچوب منطق اقتصادی، نقش نظارتی حسابرسی در صورتی قابل اجراست که حسابرس واجد قدرت حرفه‌ای لازم باشد تا بتواند در مواقع ضروری با اعمال نظر و اصرار بر ارائه مطلوب صورتهای مالی از طریق حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حسابداری، به تأمین منافع عمومی جامعه کمک کند. از این رو قدرت حرفه‌ای پشتوانه حسابرسان در حل و فصل اختلافات با صاحبکار بوده و رابطه مستقیمی با رعایت استانداردهای حسابداری و درنهایت مطلوبیت ارائه صورتهای مالی دارد. همواره فرض می‌شود حسابرسان که جایگاه آنها در نتیجه آموزشهای گسترده حرفه‌ای

و نیز تجارب طولانی به دست آمده و به وسیله استانداردهای اخلاقی هدایت می‌شوند، در مقابل فشارهای وارده توسط صاحبکاران مقاومت نموده و در رابطه با هرگونه تحریف اطلاعات که منجر به مخدوش شدن مطلوبیت ارائه صورتهای مالی شود، مواضع مناسب حرفه‌ای اتخاذ کرده و اظهارنظری مغایر با قضاوت حرفه‌ای‌شان ارائه نمی‌نمایند (امبای و دیویدسون ۱۹۹۸). اطمینان از این ایده‌آل حاصل نمی‌شود مگر اینکه مجموعه عواملی که باعث برتری موقعیت حسابرسان نسبت به صاحبکاران می‌شود، در رابطه دوجانبه حرفه‌ای بین آنها در شکل و اندازه بهینه وجود داشته باشد. در چنین وضعیتی می‌توان اطمینان حاصل کرد که به واسطه برتری نسبی قدرت حرفه‌ای حسابرسان به عنوان رکن نظارت، شرایط لازم جهت تحقق آرمانهای حرفه‌ای به صورت بالقوه مهیا است.

با عنایت به موارد فوق شناسایی ابعاد قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل ضرورت پیدا می‌کند و سؤالاتی نیز در این خصوص بروز می‌نماید مبنی بر این که قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل از چه عواملی اثرپذیری دارد و ازسوی دیگر در شرایط فعلی فعالیت حرفه حسابرسی در ایران وضعیت این عوامل چگونه است؟ در این تحقیق سعی شده پاسخی برای سؤالات فوق ارائه شود.

بیان مسأله و فرضیه‌ها

در الگوی اجتماعی، حرفه حسابرسی یک نهاد مدنی فرض می‌شود که واجد درجاتی از مسئولیت‌پذیری، خردورزی و ملاحظات مربوط به رفاه عمومی است که لزوماً و عموماً در افراد غیرحرفه‌ای دیده نمی‌شود (ماتز ۱۹۸۸). فرض می‌شود ویژگیهای حرفه‌ای حسابرسی، تمایل حسابرسان را برای تأمین منافع شخصی به خصوص در شرایط وجود تضاد بین الزامات حرفه‌ای و ملاحظات فردی حسابرس تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. حرفه‌ای‌گری به عنوان یک ساختار پیچیده اجتماعی مطرح می‌شود که با ویژگی‌های منحصر به فرد خود و با هدف افزایش رفاه عمومی جامعه، در عرصه فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی حضور دارد و سرمایه اصلی آن اعتماد عمومی و باور بر ضرورت حضور آن در جامعه است. فوآیند حسابرسی نیز به پشتوانه این اعتماد و از طریق صدور گزارشهای حسابرسی منافع عمومی را تأمین می‌کند.

در رابطه با مطلوبیت ارائه صورتهای مالی، رعایت استانداردهای حسابداری و نحوه ارائه صورتهای مالی بروز اختلاف نظر بین حسابرسان و صاحبکاران اجتناب‌ناپذیر است. در اکثر موارد این اختلاف نظرها با مراجعه به استانداردهای حسابداری حل و فصل می‌شوند لیکن نحوه حل و فصل و نتایج آنها می‌تواند از عوامل بیرونی تأثیر پذیرد. نتیجه مذاکرات در این رابطه تعیین محتوای گزارش حسابرسی و صورتهای مالی صاحبکار خواهد بود. آنچه در فرآیند حل و فصل اختلاف نظر می‌تواند سلامت حرفه حسابرسی و مآلاً منافع عموم جامعه را تأمین نماید، مجموعه عواملی است که در این تحقیق به آنها قدرت حرفه‌ای اطلاق شده است. درغیاب قدرت حرفه‌ای آنچه در غایت احتمال بروز پیدا خواهد کرد پذیرش ریسک توجیه نشده بسیار زیاد توسط حرفه حسابرسی و سلب اعتماد عمومی از آن بوده و از سویی جامعه نیز هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی قابل ملاحظه از طریق تخصیص غیربهبینه منابع و ریسک اقتصادی خواهد پذیرفت. نظیر سایر گروههای حرفه‌ای توانایی حسابرسان در مقابله با فشارهایی که از سوی صاحبکاران به آنها وارد می‌شود بستگی به وضعیت نسبی قدرت حرفه‌ای حسابرسان درمقابل قدرت صاحبکار دارد و تابعی از عوامل متعددی است.

تحولات اخیر در کشورما نظیر تلاش برای عمومی شدن مالکیت بنگاههای اقتصادی و تحولات بازار سرمایه، ایجاد تشکل حرفه‌ای رسمی حسابداری و تدوین استانداردهای حرفه‌ای باعث تقویت اعتقاد عمومی بر مشروعیت حرفه حسابرسی گردیده و درنتیجه توجه به قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل و شناسایی ابعاد آن نیز اهمیت بیشتری یافته است. از اینرو در این تحقیق سعی شده ابعادی از این مسئله مورد توجه قرارگیرد. سؤالات اصلی مورد مطالعه در این تحقیق عبارتند از:

- عوامل اثرگذار بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل در ایران کدامند؟
- آیا حرفه حسابرسی در ایران و در راستای انجام اثربخش نقش خود از قدرت کافی برخوردار است؟

این مطالعه از یک سو با تأکید بر دیدگاه فعالان حرفه حسابرسی انجام گردیده و از سویی دیگر شواهد تجربی از طریق مطالعات میدانی جمع‌آوری شده‌است. اهداف این تحقیق شامل شناسایی مبانی نظری قدرت حرفه‌ای، شناسایی عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل در ایران، تعیین رابطه بین عوامل شناسایی شده مؤثر بر

قدرت حرفه‌ای حسابرسی و شرایط موجود در ایران، شناسایی انحرافات جهت بررسی موانع بهبود قدرت حرفه‌ای حسابرسی در ایران و نهایتاً ارائه پیشنهادات لازم در جهت رفع مشکلات و موانع بوده‌است. به منظور دستیابی به اهداف و یافتن پاسخی برای سؤالات تحقیق، دو گروه فرضیه تنظیم گردیده‌است. فرضیات گروه اول به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل در ایران به شرح زیر صورت‌بندی شده‌اند:

“بین عوامل شناسایی شده و قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.”

فرضیات گروه دوم به بررسی تفاوت وضعیت موجود عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل با انتظارات فعالان حرفه‌ای پرداخته و به شرح زیر صورت‌بندی شده‌اند:

“بین وضعیت موجود عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل در ایران و انتظارات فعالان حرفه تفاوت معناداری وجود ندارد.”

پیشینه، ادبیات و تحقیق‌های مرتبط

در این بخش باتوجه به موضوع تحقیق، ادبیات نظری از دو جنبه “حرفه” و “قدرت” به اختصار مرور می‌شود.

حرفه^۱ و حرفه حسابرسی^۲

ادبیات نظری در رابطه با “حرفه” بسیار گسترده است. حرفه‌ای‌گری عموماً دو معنی مرسوم دارد:

۱- اشاره به “طبقه وسیعی از افراد محترم و دارای وجهه مثبت در مشاغل مختلف که تحصیلات بالایی دارند و به وسیله سطح مهارت بالای آنها در یک حوزه تخصصی از دانش شناخته می‌شوند.

1 -Profession

2 -Public Accounting Profession

۲- تعداد محدودی از مشاغل که رفتارهای ایدئولوژیک خاصی دارند که کمابیش در آنها مشترک هستند.

تعریف دوم نزد محققین عموماً از اقبال بیشتری برخوردار بوده است. یک لیست ساختاری از ویژگی‌ها می‌تواند به عنوان یک مدل عمومی کمک کند که حرفه را از یک شغل تفکیک کنیم. ادبیات موجود اجماعی بر روی ویژگی‌های عمومی حرفه‌ها دارد. این ویژگی‌ها به شرح زیر خلاصه می‌شوند (ویلسون و دیگران ۱۹۸۹):

- | | |
|------------------------------------|--|
| ۱- دانش عمومی سیستماتیک | ۴- سیستم خودکنترلی |
| ۲- نفوذ بر روی صاحبکاران | ۵- رسمیت قانونی و عمومی به عنوان یک حرفه |
| ۳- منافع جامعه در مقابل منافع شخصی | ۶- یک فرهنگ منحصر به فرد |

در تقسیم‌بندی دیگری که توسط هال^۱ (۱۹۶۸) در مقاله‌ای تحت عنوان "حرفه‌ای‌گری و دیوان‌سالاری" در مجله بررسی‌های جامعه‌شناسی آمریکا^۲ به چاپ رسید، ویژگی‌های حرفه‌ای در دو دسته ویژگی‌های ساختاری^۳ و ویژگی‌های فکری و رفتاری^۴ دسته‌بندی شدند. ویژگی‌های ساختاری شامل جنبه‌های نهادی حرفه‌ها شامل الزامات تحصیلی، راه‌های ورودی به حرفه است. ویژگی‌های فکری و رفتاری شامل حالتی است که در آن حرفه‌ای‌ها به کار خود نگاه می‌کنند. به طورمثال اعتقاد به ایده‌آل خدمت‌رسانی و خودتنظیمی. طبقه‌بندی دیگری که توسط گوتز و مورو (۱۹۸۸) برای بررسی حرفه‌ای‌گری در حسابرسی استفاده شد، شامل پنج جزء بود. آنها بیان کردند که حرفه‌ای‌ها:

- ۱- اعتقاد دارند کار آنها اهمیت دارد (احساس تعهد به حرفه).
- ۲- متعهد به ارائه خدمات عمومی مفید به جامعه هستند (تعهد اجتماعی).
- ۳- متقاضی خودمختاری و آزادی عمل در ارائه خدمات خود هستند (تقاضا برای خودمختاری).
- ۴- مدافع سیستم خودتنظیمی برای انجام کار خود هستند (اعتقاد به خودتنظیمی).
- ۵- وابسته به سایر اعضاء درصنف خود هستند (وابستگی صنفی).

اگرچه وجود این ابعاد به طور گسترده آزمون نشده‌اند لیکن مطالعات موجود نشان می‌دهند حرفه‌ای‌گری یک بحث چند بعدی است و برای تمامی گروه‌ها و مشاغل یکسان

1 -Hall (1968)

2 -American Sociological Review

3 -Structural Attributes

4 -Attitudinal Attributes

نیست. جدول زیر خلاصه‌ای از تحقیقات انجام شده در رابطه با مفهوم حرفه‌ای‌گری را نشان می‌دهد:

جدول ۱ - خلاصه تحقیقات در رابطه با حرفه‌ای‌گری (کالبرز و فاگرتی ۱۹۹۵)

محققین	گروه مورد تحقیق	موضوع	نتایج اصلی تحقیق
Sorenson (1967)	حسابداران عمومی	رویکرد حرفه‌ای	رویکرد حرفه‌ای با عدم رضایت و جایجایی پرسنل ارتباط مستقیم و با رویکرد اداری و سازمانی رابطه معکوس دارد.
Hastings and Innings (1970)	حسابداران مدیریت در انگلیس	ارزشهای حرفه‌ای	ارزشهای حرفه‌ای در بین حسابداران مدیریت کمتر از حسابداران عمومی رسمیت دارد.
Schroeder and Imdieke (1977)	حسابداران عمومی	محلل بودن و بین‌المللی بودن	حرفه‌ای‌گری با اندازه مؤسسات تغییر نمی‌کند اما با رضایت شغلی ارتباط عکس دارد.
Aranaya and Pollock and Americ (1981)	حسابداران عمومی کانادا	تعهد حرفه‌ای	تعهد حرفه‌ای نسبت به نهاد سازمانی تغییرات کمتری دارد اما نظیر نهاد سازمانی نسبت به رضایت شغلی متغیر است. نهاد حرفه‌ای ارتباط معکوس با تضاد سازمانی - حرفه‌ای در سطوح پایین کارکنان دارد.
Derks and Davis (1980)	حسابداران داخلی	شهرت و قاطعیت	حسابداران داخلی تصور حرفه‌ای‌گری از خود دارند.
Norris and Neibuhr (1984)	حسابداران عمومی هشت مؤسسه بزرگتر	خودمختاری / استانداردهای اجتماعی آیین رفتاری / تعهد / هویت	حرفه‌ای‌گری ارتباط مستقیم با تعهد سازمانی و رضایت شغلی دارد. خودمختاری از ابعاد حرفه‌ای‌گری در حسابداری نیست.
Aranaya and Ferris (1984)	حسابداران عمومی و حسابداران شرکتها	تعهد حرفه‌ای	تعهد حرفه‌ای در حسابداران عمومی بیشتر است. تعهد حرفه‌ای با تعهد سازمانی ارتباط مستقیم و با رضایت شغلی و جایجایی کارکنان ارتباط معکوس دارد.
Harrel and Chewing and Taylor (1986)	حسابداران داخلی	تعهد حرفه‌ای	تعهد حرفه‌ای با انگیزه جایجایی کارکنان ارتباط معکوس دارد.
Morrow and Goetz (1988)	حسابداران عمومی	وابستگی صغلی / تعهدات اجتماعی / خودنظمی / خودمختاری	ابعاد حرفه‌ای‌گری به طور شغلی قابل تشخیص هستند. حرفه‌ای‌گری با توجه به سایر اشکال تعهد حرفه‌ای زائد شمرده نمی‌شود.
Pej and Davis (1989)	حسابداران داخلی	تعهد حرفه‌ای	تضاد بین تعهدات حرفه‌ای و تعهدات سازمانی بستگی به تضاد نقش و ابهام دارد.
Harrel and Taylor and Chewing (1989)	حسابداران داخلی	عضویت در انجمن حسابداران داخلی	اعضا، انجمن در مقابل تعهدات و سوگیریها در قضاوت حرفه‌ای توان مقاومت بیشتری دارند.
Wool and Wilson and Holub (1989)	حسابداران داخلی	بدنه تخصصی از دانش / نفوذ / روی صاحبکاران / تعهدات اجتماعی / خودنظمی / به رسمیت شناخته شدن / وابستگی صغلی	عامل تجربه و اعطاء پروانه به عامل وجود بدنه تخصصی از دانش برای حسابداران داخلی و اینکه حسابداران داخلی نیز باید رسمیت حرفه‌ای پیدا کنند ارتباط مستقیم دارد.
Goetz and Morrow and McElroy (1991)	حسابداران عمومی	دنبه تحلیلی قلی دو محقق اول	رتبه‌فردی و اندازه مؤسسه با برخی از ابعاد حرفه‌ای‌گری ارتباط دارند.
Schroeder and Reinstein and Schwartz (1991)	حسابداران عمومی	تعهد حرفه‌ای	تعهد حرفه‌ای با رتبه‌فردی و اندازه مؤسسه ارتباطی ندارد و با تعهد سازمانی ارتباط مستقیم دارد. تعهد حرفه‌ای با عامل کار به عنوان علاقه اصلی در زندگی ارتباط مستقیم دارد.
Kalbers and Fogarty (1995)	حسابداران داخلی	وابستگی صغلی / تقاضای خودمختاری / خودنظمی / تعهد به حرفه / تعهد اجتماعی	حسابداری داخلی با ابعاد پنجگانه حرفه‌ای‌گری قابل تطابق است.

قدرت^۱

از قدرت تعاریف متنوعی وجود دارد، اما مشهورترین آنها قدرت را " توانایی اثرگذاری (عامل) بر شیء، شخص یا موضوعی (هدف) که منجر به تغییر در رفتار آن شود" تعریف نموده‌اند. ناگفته پیداست که قدرت امری نسبی است و در چارچوب یک سیستم اجتماعی تعریف می‌شود و اجزاء این سیستم اجتماعی منبع کسب و اعمال قدرت محسوب می‌شوند. تحقیقات انجام شده در رابطه با نتایج استفاده از منابع مختلف قدرت، عمدتاً براساس طبقه‌بندی فرنچ و راون (۱۹۵۹) انجام شده است. از دید آنان پنج منبع قدرت به شرح زیر است:

جدول ۲- طبقه‌بندی منابع قدرت توسط فرنچ و راون (۱۹۵۹)

انگیزه و منشأ ایجاد قدرت	نوع قدرت
اعتقاد به اینکه عامل حق دارد درخواستهایی از فرد هدف داشته باشد و فرد هدف نیز تمهید به انجام آن دارد.	Legitimate Power قدرت قانونی
به منظور تحصیل پاداشی که تحت کنترل عامل است.	Reward Power قدرت پاداش
اجتناب از معانیزم های انضباطی که تحت کنترل عامل است.	Coercive Power قدرت سرکوب (تنبیه)
اعتقاد به اینکه عامل، دانش و تخصص خاصی در رابطه با بهترین راههای انجام کارها دارد.	Expert Power قدرت تخصص
گذر بردن با احساس نزدیکی با عامل و تمایل به جلب تأیید عامل.	Referent Power قدرت مرجعیت

حرفه حسابرسی نیز یک سیستم اجتماعی فرض می‌شود که در آن براساس الزامات خاص حرفه‌ای، روابط بین حسابرس و صاحبکار تنظیم می‌شود و انتظار می‌رود در چارچوب قوانین و مقررات، استانداردهای حرفه‌ای و مناسبات عرفی موجود بین آنها و از طریق گزارشگری مالی مطلوب، به اهداف خود مبنی بر تأمین منافع عمومی برسد. رابطه دوسویه‌ای بین حسابرس و صاحبکار وجود دارد و هرکدام به عنوان اجزاء یک سازمان، بر دیگری و بر محیط اطراف خود اثرگذاری دارند. حسابرسی به دلیل ماهیت نظارتی آن، ضروری است در موقعیت برتری قرار داشته باشد، چراکه نبود یا نارسایی نسبی قدرت حسابرسی مخدوش‌کننده اصل نظارت است. برای مقاصد این تحقیق "قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل" به شرح زیر تعریف می‌شود:

توانایی حسابرسان مستقل در اثرگذاری بر رفتار صاحبکار در رابطه با گزارشگری مالی منطبق بر استانداردهای حسابداری و الزامات افساء و در غیر این صورت، توانایی انعکاس موارد قابل درج در گزارش حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی.

وضعیت نسبی قدرت حرفه‌ای حسابرسان تابعی از عوامل متعدد ساختاری (محیطی) و عوامل درونی (محاطی) است که نارسایی هر کدام از عوامل باعث ناکامی حرفه حسابرسی در دسترسی به ایده‌آلهای آن خواهد شد. این عوامل دامنه‌ای از شرایط کلان اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و یا حتی فرهنگی جامعه تا عوامل تحت کنترل و مدیریت حسابرسان را در برمی‌گیرد. بدلیل ماهیت مفهومی این عوامل، ارائه شاخص‌هایی عملیاتی برای آنها ضروری است. در این تحقیق شاخص‌های اولیه براساس بررسی‌های کتابخانه‌ای و مطالعات متون تخصصی و کسب نظر از متخصصین حرفه حسابرسی استخراج شده‌اند. در این بخش عوامل یاد شده براساس مدل طبقه‌بندی منابع قدرت فرنچ و راون (۱۹۵۹) ارائه می‌شوند:

قدرت قانونی حسابرسی مستقل^۱: در سیستم اجتماعی حرفه حسابرسی به دلیل نقش نظارتی حسابرسان، برتری بالقوه‌ای به آنها تعلق می‌گیرد. هرچه ضرورت انجام حسابرسی بیشتر باشد، جایگاه قدرتمندتری به حسابرسان تخصیص خواهد یافت. قدرت قانونی حسابرسان از عوامل بسیاری که عمدتاً محیطی و ساختاری هستند، اثر می‌پذیرد. از این عوامل می‌توان به مواردی چون وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه، وجود مقررات کافی جهت الزام به انجام حسابرسی، وجود مسئولیت قانونی حسابرسان جهت اعمال استانداردهای حرفه‌ای، حمایت مراجع قانونی از حسابرسان، وجود استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای لازم‌الاجرا، تعویض ادواری حسابرس، توانایی صاحبکار برای تعویض حسابرس و استقلال حسابرسان اشاره کرد.

قدرت پاداش و کنترل منابع توسط حسابرسی مستقل^۲: اطلاعات مالی حسابرسی شده ابزاری برای کاهش مخاطره سرمایه‌گذاری، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌ها، افزایش سطح بازده دادوستد اوراق بهادار و بهبود ساختار سبد سرمایه‌گذاری افراد و گروه‌های مختلف محسوب می‌شود. بنابراین حسابرسان از طریق نوع گزارشات خود می‌توانند بر جریان

1 - Legitimate Power of Independent Audit

2 - Reward Power of Independent Audit

منابع مالی به سوی صاحبکار اثرگذار باشند. از سوی دیگر منابعی که از طریق رابطه با صاحبکار در اختیار حسابرس قرار می‌گیرد شامل حق الزحمه، زمان حسابرسی و سایر امکانات و منابع صاحبکار است که طی دوره قراردادی در اختیار حسابرس است. همچنین منابع جدیدی نیز از طریق صاحبکاران یا خدمات جدید به حسابرسان ارائه می‌شود. به طور خلاصه عوامل عمده اثرگذار بر روی این قدرت عبارتند از: اهمیت صورتهای مالی حسابرسی شده به عنوان مبانی تصمیم‌گیری، واکنش بازار سرمایه به گزارشهای حسابرسان، واکنش فاکتورهای اقتصادی به گزارشهای حسابرسان، وجود سیستم خودتنظیمی حرفه‌ای، اثربخشی فرآیند حسابرسی، برداشت عمومی جامعه از وضعیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی و سایر عوامل مرتبط.

قدرت تنبیه (عوامل بازدارنده) حسابرسی مستقل^۱: در سیستم اجتماعی حرفه حسابرسی دو طرف به شیوه‌های متفاوت از کنترل بر مکانیزم‌های بازدارنده کسب قدرت می‌نمایند، یکی از مهم‌ترین شیوه‌های در اختیار صاحبکاران تعویض حسابرس است. این عامل بخصوص در شرایطی که حسابرس وابستگی زیادی به حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار داشته باشد می‌تواند موجب بروز تقاضاهای غیرحرفه‌ای توسط صاحبکاران و کاهش مقاومت حسابرسان در برابر این تقاضاها گردد. از جمله عوامل دیگر کسب قدرت توسط صاحبکار می‌توان به اعمال فشارهای ناشی از سخت و نامناسب ساختن شرایط کار، امکانات سخت‌افزاری و اطلاعاتی برای حسابرسان یاد کرد، به نحوی که صاحبکار با رعایت دقیق و موثکافانه روابط دوچانه و استفاده از اقدامات تأخیری در ارائه امکانات و اطلاعات، رابطه‌ای سخت‌گیرانه با حسابرسان تنظیم نماید. اگرچه حسابرسان نیز روشهای استاندارد و عرفی متعددی برای پوشش مسؤلیت حرفه‌ای خود در این شرایط دارند، لیکن در کنار عواملی نظیر احتمال تخریب شهرت و خوشنامی حسابرس، بیم از اقدامات انضباطی توسط حرفه و همکاران، کاهش جذابیت تجربه حسابرسی برای کارکنان شاغل و تازه واردان به حرفه حسابرسی و نیز نارضایتی شغلی حسابرسان، می‌تواند به عنوان شرایطی بالقوه برای کسب قدرت توسط صاحبکاران تلقی شود. از سوی دیگر حسابرسان نیز از اهرمهایی برای کسب و افزایش این قدرت بهره

می‌برند، از عمده‌ترین این عوامل استفاده از محتوای گزارش حسابرسی به عنوان ابزاری برای اعمال تنبیهات بر روی واحد مورد رسیدگی است.

قدرت تخصص و دانش در حسابرسی مستقل^۱: در سیستم اجتماعی حرفه حسابرسی، به صورت بالقوه عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و مدیریت صاحبکار وجود دارد. معمولاً مدیریت اطلاعات بیشتر و عمیق‌تری در رابطه با عملیات و وضعیت مالی واحد مورد حسابرسی دارد. با توجه به محدودیت‌های زمانی و بودجه‌ای حسابرسان در فرآیند حسابرسی، قدرت کنترل نوع، دامنه و زمان‌بندی ارائه اطلاعات به حسابرسان و محدودیت‌های اعمال شده بر آنها می‌تواند به عنوان منبع بالقوه‌ای برای کسب قدرت توسط صاحبکاران محسوب شود. از سوی دیگر فرض می‌شود حسابرسان که سوابق کاری‌شان انباشته از تجربیات و آموزه‌های ناشی از رسیدگی به سیستم‌ها و فرآیندهای متنوع تهیه و پردازش اطلاعات است، آگاهی بیشتری از استانداردهای حسابداری و حسابرسی، ویژگی‌های صنایع و کسب و کار و اطلاعات حقوقی و اقتصادی دارند و به دلیل موقعیت نظارتی خود می‌تواند به اطلاعات صاحبکار نیز دسترسی داشته و از این طریق نیز کسب قدرت کنند. از سوی دیگر تخصص حسابرسان به دلیل ویژگی‌های شخصی و اطلاعات پایه‌ای و عمومی آنها تقویت می‌شود. آشنایی حسابرسان با تکنولوژی اطلاعات، اطلاعات عمومی، روابط عمومی و توانایی حل و فصل مسائل ناساخت یافته می‌تواند قدرت آنان را تقویت نماید.

قدرت مرجعیت در حسابرسی مستقل^۲: قدرت مرجعیت ناشی از تمایل یک طرف برای جلب رضایت طرف مقابل است. جلب رضایت از طریق انتقال بخشی از حقوق، تکالیف، منافع، منابع و مسئولیتها از یک طرف به طرف دیگر انجام می‌گیرد. میزان تمایل به جلب رضایت طرف مقابل بستگی به جذابیت مادی یا معنوی مرجع دارد. در رابطه با حرفه حسابرسی، کسب قدرت از این طریق بین حسابرس و صاحبکار با محدودیت‌های جدی روبروست، چراکه آئین رفتار حرفه‌ای بسیاری از کشورها، حسابرسان را از روابط تردیدآمیز در رابطه با استقلال منع نموده‌است. اما به هر حال رابطه دوسویه حسابرس و صاحبکار بیشتر یک رابطه انسانی است تا تکنولوژیکی و انسانها نیز در محیط‌های کاری گروهی و روابط دوجانبه اداری و حرفه‌ای از یکدیگر اثر می‌پذیرند. از سوی دیگر در حرفه

1 -Expert Power of Independent Audit

2 -Referent Power of Independent Audit

حسابرسی از طریق جذابیت فعالیت در محیط حرفه‌ای کسب قدرت می‌شود. تقاضای روزافزون مشاغل در رابطه با رسمیت به عنوان یک حرفه، مؤید جذابیت فعالیت در محیط‌های حرفه‌ای است.

مرور تحقیقات در رابطه با قدرت نسبی حسابرسان و صاحبکار: تضاد بین حسابرسان و صاحبکاران آنها اغلب با مراجعه به رهنمودها و قواعد حسابداری حل می‌شود. با این حال، وجود موارد بی‌همتا در این تضادها مستلزم انجام قضاوت حرفه‌ای است. علاوه بر قضاوت حرفه‌ای موارد دیگری نیز وجود دارند که بر تصمیم حسابرسان اثر می‌گذارند. دو گروه از عوامل می‌توانند در این مواقع اثرگذار باشند. دسته اول عواملی که صاحبکار از آنها قدرت به دست می‌آورند برای مثال توانایی مذاکره در انعقاد قرارداد و تعیین شرایط در یک محیط رقابتی و دسته دوم عواملی که حسابرس از آنها قدرت کسب می‌کند. نظیر هزینه معاملاتی برای جایگزینی حسابرس، هزینه‌های شروع کار با حسابرس جدید، ریسک فقدان تخصص در حسابرس جدید، ریسک عدم توافق با حسابرس جدید و عدم دستیابی به اهداف مذاکره مد نظر صاحبکار.

بخش عمده‌ای از عواملی که صاحبکار از آنها کسب قدرت می‌کند ریشه در وابستگی حسابرس در حفظ صاحبکار دارد. درجه وابستگی می‌تواند ناشی از وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار و لاجرم مخدوش‌کننده اصل استقلال باشد. حسابرسان در یک بازار رقابتی فعالیت می‌کنند و محصولی ارائه می‌کنند که به نظر می‌رسد همسان هستند. وجود مؤسسات حسابرس رقیب، یک منبع عمده‌ای برای قدرت صاحبکاران محسوب می‌شود و این امر موجب تضعیف قدرت حسابرس در مواردی می‌شود که اختلاف نظر در رابطه با موضوعات حرفه‌ای یا حق الزحمه وجود دارد (ناپ ۱۹۸۵، ژول ۱۹۹۱، گلدمن و بارلو ۱۹۷۴). اندازه مؤسسه حسابرسی نیز فرض می‌شود توانایی حسابرسان را جهت مقاومت در برابر فشار مدیریت صاحبکار تحت تأثیر قرار دهد. ژول (۱۹۹۱) دریافت که بانکها اعتقاد دارند توان مقاومت مؤسسات حسابرسی بزرگتر بیشتر از انواع کوچکتر آنهاست. البته تحقیقات دی آنجلو (۱۹۸۱)، سایمونیک (۱۹۸۴)، پانی و ریکرز (۱۹۸۴) و ماکینلی و دیگران (۱۹۸۵) نشان داد اندازه مؤسسات عامل اثرگذاری نیست.

منشاء دیگر قدرت صاحبکاران که توسط گلدمن و بارلو (۱۹۷۴) ارائه شد، ناشی از توانایی صاحبکار در تعیین شرایط کار حسابرس شامل امکانات شغلی، دسترسی به

کارکنان و اطلاعات و تعیین فرجه زمانی برای انجام کار بود. مطالعات انجام شده توسط دیویدسون و امبای (۱۹۹۸) نشان داد صاحبکاران در صورتیکه توانایی عزل و نصب حسابرسان را داشته باشند قدرت بیشتری دارند. این واقعیت که حسابرسان در شرایطی که صاحبکار توانایی عزل و نصب حسابرس را داشته باشد، برافشای اطلاعات مورد اختلاف اصرار کمتری می‌ورزند از ادعای اخیر حمایت می‌کند. در صورتیکه صاحبکار توانایی مذاکره بر سر حق الزحمه حسابرس را داشته باشد نیز قدرت بیشتری خواهد داشت. اما شواهد کمی وجود دارد که صاحبکاران از توانایی تعیین فرجه زمانی ارائه گزارشات بتوانند کسب قدرت کنند. نکته جالب توجه در نتایج تحقیق آن است که نوع خدمات غیر حسابرسی که به صاحبکاران حسابرسی ارائه می‌شود بر قدرت حسابرسان اثر می‌گذارد. تحقیقات قبلی نشان داده بود که حجم نسبی حق الزحمه ارائه خدمات مذکور بر استقلال حسابرسان اثر می‌گذارد نه نوع این خدمات. نتایج تحقیق یاد شده بیان می‌دارد که اندازه مؤسسات حسابرسی اثری بر قدرت حسابرسان ندارد و این یک خبر خوب برای حرفه است، چراکه نشان می‌دهد استانداردها در سطح گسترده‌ای از حرفه رعایت می‌شوند. با این حال منشاء قدرت مذاکره تنها به صاحبکار مربوط نمی‌شود. بسیاری از مؤسسات خدمات اضافی غیرحسابرسی زیادی به صاحبکاران و از جمله صاحبکاران حسابرسی ارائه می‌کنند. اثر اهمیت نسبی این خدمات بر استقلال مطالعه شده، اما اثر نوع این خدمات به طور محدود بررسی شده است. اگرچه صاحبکار مجاز است این خدمات از مؤسسات حسابرسی دیگری کسب کند اما در صورتیکه این خدمات به لحاظ ماهیتی تخصصی باشد صاحبکار تمایل کمتری به یافتن مؤسسات جایگزین دارد، چرا که هزینه‌های معاملاتی ناشی از جستجو و هزینه‌های فراگیری مؤسسه جدید بالا خواهد بود. احتمال وقوع این رویداد بستگی به ماهیت و دامنه خدمات غیرحسابرسی دارد و هر چه درجه تخصص خدمات بالاتر باشد، هزینه‌های معاملاتی آن بالاتر خواهد بود.

تمامی مطالعات تجربی انجام شده باور عمومی در رابطه با توانایی حسابرسان در رابطه با مقاومت در مقابل فشارهای صاحبکار را تأیید می‌کنند. برای مثال ناپ (۱۹۸۵) یک روش بررسی موردی را برای پرسش از کارشناسان ارشد اعتبارات بانکها در خصوص باور آنها در رابطه با پیروز میدان مذاکره صاحبکار و حسابرس استفاده کرد. نتایج تحقیق نشان داد که استفاده‌کنندگان تصور می‌کنند در صورتی که بازار حسابرسی رقابتی‌تر

باشد و یا حجم زیادی از خدمات غیر حسابداری به صاحبکار ارائه شود، صاحبکاران قدرت بیشتری خواهند داشت. تحقیق ژول (۱۹۹۱) نیز نشان داد بانکها تصور می‌کنند در صورتیکه حق الزحمه‌های نسبی حسابداری بالا باشد، حسابرسان به صاحبکاران خدمات غیرحسابداری ارائه کنند، مؤسسات حسابداری کوچک باشند و یا بازار حسابداری رقابتی باشد، حسابرسان در موقعیت ضعیف‌تری قرار خواهند داشت.

روش اجرای تحقیق

به منظور ارائه پاسخی برای سؤالات و نیل به اهداف تحقیق، از دو طرح تحقیق به شرح زیر استفاده شد:

طرح تحقیق اول - عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابداری: در این طرح تحقیق که یک تحقیق زمینه‌یابی میدانی پرسشنامه‌ای است، باهدف شناسایی عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای و نیز ارزیابی وضعیت موجود این عوامل در زمان اجرای تحقیق انجام گرفته است. در این طرح تحقیق ابتدا بر اساس مطالعات اولیه انجام شده و برپایه مبانی نظری مربوطه چهار عامل اولیه مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابداری شناسایی شد. عوامل چهارگانه متغیرهای مستقل و متغیر "قدرت حرفه‌ای حسابداری" متغیر وابسته تحقیق محسوب می‌شود. براین اساس یک فرضیه اصلی در رابطه با مؤثر بودن عوامل شناسایی شده بر متغیر وابسته قدرت حرفه‌ای حسابداری و نیز یک فرضیه اصلی در خصوص ارزیابی فعالان حرفه‌ای از وضعیت موجود این عوامل صورت‌بندی گردید. با توجه به تعداد عوامل اولیه شناسایی شده تعداد چهار فرضیه فرعی برای فرضیه اصلی اول و نیز چهار فرضیه فرعی برای فرضیه اصلی دوم تعریف شد. برای اجرای این طرح تحقیق پرسشنامه‌ای طراحی شده و اعتبار و پایایی آن با روشهای مناسب ارزیابی و اثبات گردید. سپس از بین تعداد ۳۸۷ حسابدار رسمی شاغل شریک در مؤسسات حسابداری، به روش انتخاب تصادفی برای تعداد ۱۵۰ نفر پرسشنامه ارسال و تعداد ۹۶ پرسشنامه قابل استفاده دریافت گردید. در پرسشنامه از پرسش‌شوندگان خواسته شده بود که علاوه بر تعیین وضعیت خود در خصوص هشت عامل جمعیت شناختی، به چهار سؤال اساسی پرسشنامه به شرح زیر پاسخ دهند:

۱- آیا قدرت حرفه‌ای حسابداری مستقل در ایران با هریک از عوامل ارتباط دارد؟

(بلی یا خیر).

- ۲- نوع ارتباط آن چیست؟ (مستقیم یا معکوس).
 - ۳- میزان ارتباط تا چه حد است؟ (کاملاً مرتبط، مرتبط، تا اندازه‌ای مرتبط، اندکی مرتبط یا غیرمرتبط).
 - ۴- ارزیابی شما از وضعیت موجود چیست؟ (کاملاً مطلوب، مطلوب، تا اندازه‌ای مطلوب، اندکی مطلوب یا نامطلوب).
- عوامل اولیه شناسایی شده، خلاصه و نتایج پاسخ‌های دریافتی به شرح جدول شماره ۴ بوده است.

طرح تحقیق دوم - طرح تحقیق زمینه‌یابی توصیفی مربوط به تعویض حسابرسان:

هدف این طرح، توصیف وضعیت گزارشهای حسابرسی شامل نوع اظهارنظر و بندهای توضیحی مربوطه در سالهای قبل و بعد از تعویض حسابرس بوده است. ریشه‌یابی علل بروز تغییرات در نوع و محتوای گزارشهای حسابرسی از مقاصد این تحقیق نبوده بلکه هدف تنها مقایسه و توصیف گزارشهای حسابرسی قبل و بعد از تعویض حسابرس بوده است. این طرح تحقیق با استفاده از اسنادکاوی انجام شده و بدون هیچگونه پیش فرضی رویدادها توصیف شده‌اند. به منظور نیل به هدف تحقیق فهرست حسابرسان شرکتهای پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران و نیز اسامی شرکتهایی که طی سالهای ۱۳۷۸ الی ۱۳۸۱ حسابرس خود را تغییر داده‌اند مورد نیاز بود. به دلیل عدم وجود فهرست جامع از اطلاعات موردنیاز، با مراجعه به مرکز مطالعات اقتصادی بورس اوراق بهادار تهران، اداره نظارت بر شرکتهای آن سازمان، آرشیو اطلاعات شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و پرس و جو از مؤسسات و سازمان حسابرسی لیست مذکور استخراج گردید. سپس اسامی شرکتهایی که طی سالهای ۱۳۷۸ الی ۱۳۸۱ حسابرس خود را تغییر داده‌اند استخراج گردید. خلاصه وضعیت مذکور به شرح زیر بوده است:

جدول ۳- آمار حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار بین سالهای ۱۳۷۷ تا ۱۳۸۱

سال	سال	سال	سال	سال	شرح
۱۳۸۱	۱۳۸۰	۱۳۷۹	۱۳۷۸	۱۳۷۷	
۳۳۳	۳۱۸	۳۰۷	۲۹۵	۲۸۱	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار
۳۱۳	۳۰۲	۲۸۰	۲۷۶	۲۶۴	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات آنها جمع آوری شده است
۲۰	۱۳	۲۷	۱۹	۱۷	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در دسترس نبوده است
۵۳	۱۰	۱۶	۱۰	-	تعداد شرکت‌هایی که تغییر حسابرسی داده اند
۱۶/۹	۳/۳	۵/۷	۳/۶	-	درصد شرکت‌هایی که تغییر حسابرسی داده اند
تغییر از سازمان حسابداری به موسسات حسابداری معتقد بورس اوراق بهادار تهران					
۲۶	۶	۷	۲	-	تعداد
۸۶/۸	۶۰/۰	۲۲/۷	۳۰/۰	-	درصد
تغییر از موسسات حسابداری معتقد بورس اوراق بهادار تهران به سازمان حسابداری:					
۰	۱	۰	۲	-	تعداد
۰	۱۰۰	۰	۳۰/۰	-	درصد
تغییر از یک موسسه معتقد به موسسه معتقد دیگر:					
۷	۳	۹	۲	-	تعداد
۱۳/۲	۳۰/۰	۵۶/۳	۲۰/۰	-	درصد

به منظور بررسی و تحلیل اطلاعات فوق، جمعا تعداد ۱۷۸ گزارش حسابرسی مربوط به ۸۹ شرکت که طی سالهای ۱۳۷۸ الی ۱۳۸۱ حسابرسی و بازرسی قانونی خود را تعویض نموده‌اند، برای سالهای قبل و بعد از تعویض مورد بررسی قرار گرفته و بندهای توضیحی آنها به تفکیک چهار گروه بندهای عدم توافق (انحراف از استانداردهای حسابداری)، بندهای محدودیت در رسیدگی، بندهای توضیحی مندرج در قبل از بند اظهارنظر که در بند اظهارنظر به آنها اشاره نمی‌شود و بندهای تأکید بر مطلب خاص مندرج در پس از بند اظهارنظر و گاهی لابلای بندهای گزارش بازرسی قانونی استخراج گردید. بندهای توضیحی یادشده هم در رابطه با گزارش حسابرسی قبل از سال تعویض و هم در خصوص گزارش حسابرسی سال تعویض تفکیک شد. همچنین بندهای توضیحی حذف و اضافه شده نیز به تفکیک چهارگانه یاد شده استخراج و مقایسه گردید.

نتایج تحقیق

نتایج طرح تحقیق اول- عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی: خلاصه نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های طرح تحقیق اول از نقطه نظر وجود یا عدم وجود ارتباط،

عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل / ۷۱

نوع ارتباط، میزان ارتباط، ارزیابی وضعیت موجود و اولویت‌بندی عوامل یاد شده در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۴- خلاصه نتایج آزمونهای فرضیات و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی

شماره عامل	عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل	نتایج آزمون				شماره فرضیه بررسی
		ارتباط	نوع ارتباط	میزان ارتباط	اولویت موجود	
۱	وجود قوانین و مقررات کافی جهت الزام به انجام حسابرسی مستقل	بله	مستقیم	مرتبط	اندکی مطلوب	۱-۱
۲	وجود مؤسسه‌های قانونی حسابرسان جهت اعمال استانداردهای حرفه‌ای	بله	مستقیم	مرتبط	اندکی مطلوب	۱-۲
۳	وجود سیستم خودنظارتی و انضباطی با کفایت با هدف رعایت استانداردهای حرفه‌ای توسط حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	اندکی مطلوب	۱-۳
۴	وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۴
۵	اهمیت صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان منابع تصمیم‌گیری	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۵
۶	وجود استانداردهای های حسابرسی الزام‌الاجرا	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۶
۷	وجود استانداردهای های حسابرسی الزام‌الاجرا	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۷
۸	وجود آیین و نظام حرفه‌ای الزام‌الاجرا	بله	مستقیم	مرتبط	اندکی مطلوب	۱-۸
۹	تعمیرات اداری و اجرایی حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۹
۱۰	توانایی صاحبان برای تعویض اختیاری حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۰
۱۱	انزاه و اهدافی خود رسانی نسبت به انزاه مؤسسه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۱
۱۲	تأمین حق الزحمه مناسب برای خدمات حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۲
۱۳	ارائه خدمات غیر حسابرسان به صاحبان حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۳
۱۴	منابع حق الزحمه خدمات غیر حسابرسان ارائه شده به یک صاحبکار نسبت به حق الزحمه حسابرسان	خیر	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۴
۱۵	حق عمل مؤسسه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۵
۱۶	انزاه مؤسسه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۶
۱۷	ارتباط مؤسسه حسابرسان با مؤسسه حسابرسان بین المللی	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۷
۱۸	موت زمان طولانی ارتباط حسابرسان با یک صاحبکار	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۸
۱۹	وابستگی حسابرسان به حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۱۹
۲۰	حمایت مراجع قانونی از حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۰
۲۱	واکنش بازار سرمایه به نوع و ستوای گزارشهای حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۱
۲۲	واکنش قانونگذار (قصدی شامل بهره و مالیات) به نوع و ستوای گزارشهای حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۲
۲۳	استقلال واقعی (مالی) حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۳
۲۴	استقلال ظاهری حسابرسان (مستقل به نظر رسیدن)	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۴
۲۵	تعمیرات و جایابی زید کارخان مؤسسه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۵
۲۶	دانش فنی روزآمد و تجربی حرفه‌ای کارخان مؤسسه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۶
۲۷	آموزش حرفه‌ای مستمر برای تقیه رده های حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۷
۲۸	وجود رقابت بین مؤسسه حسابرسان برای جلب و جذب صاحبکار	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۸
۲۹	وجود نظام جامع کنترل کیفیت حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۲۹
۳۰	رضایت مشتری کارکنان مؤسسه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۰
۳۱	بهاذیت عمومی جامعه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۱
۳۲	صلاحت علمی دانش آموختگان رشته حسابداری و رشته های مرتبط (پروژه نیروی انسانی به حرفه)	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۲
۳۳	رضایت صاحبکاران از گزارشهای حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۳
۳۴	تفاهم بین مالکان بروز سازمانی و حرفه‌ای در مؤسسه حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۴
۳۵	بودن کارکنان از وضعیت حرفه‌ای مؤسسه حسابرسان که در آن کار می‌کنند (تصور حرفه‌ای درونی)	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۵
۳۶	مردانست عمومی جامعه از وضعیت حرفه‌ای مؤسسه حسابرسان (تصور حرفه‌ای بیرونی)	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۶
۳۷	ارتباطی آری بین اعضای هیات حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۷
۳۸	تعطیل صاحبکاران در رابطه با توان حرفه‌ای حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۸
۳۹	علائم بویچه زمانی انجام عملیات حسابرسان	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۳۹
۴۰	روابط غیر رسمی حسابرسان با صاحبکار	بله	مستقیم	مرتبط	نامطلوب	۱-۴۰

نتایج آزمون ارزیابی مؤثر بودن عوامل بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی: نتایج تحقیق در این رابطه نشان داد بطور کلی نسبت کسانی که عوامل را مؤثر می‌دانند بیشتر است. آزمون فرضیه برای هریک از عوامل به تنهایی نشان داد نسبت کسانی که عامل شماره ۱۴ مبنی بر «مبلغ حق الزحمه غیر حسابرسی ارائه شده به یک صاحبکار نسبت به حق الزحمه حسابرسی» را مؤثر می‌دانند بیشتر از کسانی که آن را مؤثر نمی‌دانند، نیست. لیکن در رابطه با ۳۹ عامل دیگر، پاسخ‌دهندگان مؤثر بودن عوامل را تأیید نموده‌اند. بنابراین براساس نتایج این تحقیق به استثناء عامل شماره ۱۴ کلیه عوامل باقیمانده بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل اثرگذارند. نکته قابل توجه آنکه، اگرچه آئین رفتار حرفه‌ای مصوب شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران به شکل دستوری ارائه هرگونه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران حسابرسی را صراحتاً منع نموده، ولی ملاحظه می‌شود که خود حسابرسان نیز این عامل را مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی تلقی نموده‌اند.

نتایج آزمون میزان ارتباط عوامل با قدرت حرفه‌ای حسابرسی: آزمونهای کلی نشان‌دهندهٔ مرتبط بودن عوامل ذکر شده با قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل در ایران است. نتایج آزمون فرضیه برای هریک از عوامل به تنهایی نیز نشان داد در کلیه ۳۹ عامل (عامل شماره ۱۴ قبلاً رد شده بود) میزان ارتباط عوامل با قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل حداقل در سطح α اندازه‌ای مرتبط تأیید شده است. وضعیت عوامل در جدول شماره ۴ قابل مشاهده است.

نتایج آزمون نوع ارتباط عوامل با قدرت حرفه‌ای حسابرسی: نتیجه آزمون کلی نشان داد اکثریت پاسخ‌دهندگان به ارتباط مستقیم عوامل یاد شده با قدرت حرفه‌ای حسابرسی پاسخ مثبت داده‌اند، لیکن آزمون فرضیه برای هریک از عوامل به تنهایی نشان داد برای سه عامل شماره ۱۱، ۱۸ و ۳۳ به شرح فوق، نسبت کسانی که به ارتباط مستقیم و معکوس عوامل با قدرت حرفه‌ای حسابرسی جواب مثبت داده‌اند برابر است. به عبارتی این دسته از عوامل جنبه دوگانه دارند، هم می‌توانند اثر افزایشی بر قدرت حرفه‌ای داشته باشند و هم اثر کاهشنده.

در رابطه با عامل شماره ۱۱ به شرح جدول ۴ فوق می‌توان گفت اندازه‌های بزرگ مؤسسات حسابرسی از یک سو به دلیل ایجاد توانایی‌های مالی و تخصصی بالاتر باعث

کسب قدرت می‌شود و ازسوی دیگر به دلیل هزینه‌های ثابت بالاتر درمقابل ریسک از دست دادن صاحبکار آسیب‌پذیری بیشتری دارند. همچنین به دلیل ضرورت اعمال سیستم‌های کنترل داخلی قویتر در رابطه با حفظ کیفیت اجرای حسابرسی و عدم اثربخشی مکانیزم‌های سنتی و مستقیم نظارت بر کیفیت در معرض خطر قرار دارند. ازطرف دیگر نتیجه آزمون عامل شماره ۱۶ تحت عنوان اندازه مؤسسات حسابرسی نشان می‌دهد عامل مذکور بر قدرت حرفه‌ای مؤثر بوده و اثرگذاری آن مستقیم است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مؤسسات بزرگ می‌توانند در جهت حفظ منافع عمومی تلاش اثربخش‌تری داشته باشند.

در رابطه با عامل شماره ۱۸ نیز همانگونه که پیشتر اشاره شد این امر از یک سو منجر به حفاظت از استقلال واقعی حساب‌رسان به دلیل اجتناب از وابستگی می‌شود و از سوی دیگر رابطه طولانی مدت با صاحبکار موجب می‌شود حساب‌رس نسبت به عملیات و ساختار کنترل‌های داخلی و حسابداری شرکت اطلاعات کامل‌تری به دست آورده و عوامل پرخاطر را در حوزه‌های گزارشگری مالی با اطمینان بالاتری کشف و گزارش نماید. بنابراین با توجه به مساوی بودن آماری پاسخ‌ها می‌توان توصیه‌ای بر تعریف یک مدت بهینه در رابطه با سقف مدت ارتباط یک صاحبکار با حساب‌رس ارائه نمود. بدیهی است که تعیین مدت بهینه در این خصوص، احتیاج به اجرای یک طرح تحقیق دیگر یا انجام بررسی‌های کارشناسانه دقیق دارد. همچنین نتیجه تحقیق در رابطه با عامل شماره ۹ مبنی بر تعویض ادواری و اجباری حساب‌رس نیز که به شکل رابطه مستقیم تأیید شده مؤید این برداشت است. بدین صورت که تعریف یک دوره بهینه ارتباط و تعویض اجباری حساب‌رس موجب افزایش قدرت حساب‌رس از طریق حفاظت از استقلال می‌شود.

عامل سی و سوم نیز یک عامل دوجنبه‌ای است، به عبارتی دیگر در صورتی که رضایت صاحبکار به معنای انطباق موارد مندرج در گزارش با استانداردها تلقی شود که حساب‌رس در چارچوب مسؤولیت حرفه‌ای خود ملزم به درج آنها بوده و ناشی از اشتباهات حساب‌رس و خطر آلفای حساب‌رسی (رد درست) نیست در این صورت رضایت صاحبکار موجب اعتبار و افزایش قدرت حرفه‌ای حساب‌رس خواهد شد و در صورتیکه به معنی رضایت صاحبکار از عدم کشف یا عدم درج موارد قابل درج در گزارش باشد

موجب کاهش قدرت حرفه‌ای حسابداری مستقل خواهد شد. بنابراین در رابطه با رضایت صاحبکار از گزارشها همواره باید با احتیاط برخورد نمود.

برای هشت عامل دیگر به شماره های ۱۰، ۱۳، ۱۹، ۲۵، ۲۸، ۳۴، ۳۹ و ۴۰ فوق نسبت کسانی که رابطه معکوس را تأیید نموده‌اند بیشتر از نسبت کسانی است که رابطه مستقیم را تأیید نموده‌اند.

توانایی صاحبکاران برای تعویض اختیاری حسابرسان از جمله عواملی است که پاسخ‌دهندگان با اجماع بیشتری نسبت به اثرات مخرب آن روی قدرت حرفه‌ای حسابداری مستقل اظهارنظر نموده‌اند. به دلیل وجود هزینه‌های اولیه شروع هر پروژه حسابداری، احتمال عدم جایگزینی صاحبکار جدید و بروز ظرفیت‌های بلااستفاده برای حسابداری و سایر دلایل مربوطه، حسابرسان همیشه از تمرکز این اختیار نزد صاحبکاران ناخرسند بوده‌اند، بخصوص اگر اعمال این اختیار پس از بروز اختلاف نظر بین حسابرس و صاحبکار در رابطه با مسائل فنی و تخصصی باشد. تا زمانی که یک صاحبکار تصور می‌کند در بین حسابرسان می‌توان فردی را پیدا کرد که احتمال مصالحه در خصوص موضوعی مفایر با منافع عمومی و استانداردهای حرفه‌ای وجود دارد، اختیار بی‌حد و حصر صاحبکاران در این خصوص و عدم اعمال نظارت - اعم از نظارت‌های دیوانسالارانه حرفه‌ای یا ناشی از فشارهای بازار - می‌تواند کاهنده قدرت حرفه‌ای حسابداری مستقل باشد. در غیراین صورت انتخاب حسابرس حق مسلم و قانونی صاحبکاران بوده و نمی‌توان آن را محدود نمود.

ارائه خدمات غیر حسابداری به صاحبکاران حسابداری نیز از جمله عوامل کاهنده قدرت حسابداری است و اثر مستقیم آن از طریق کاهش استقلال و بی‌طرفی حسابداری بروز می‌کند.

عامل وابستگی حسابداری به حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار نیز از طریق اثر بر استقلال حسابداری قدرت حرفه‌ای را تحت الشعاع قرار می‌دهد. وابستگی بیشتر موجب کاهش بیشتر قدرت حرفه‌ای خواهد شد.

عامل تغییرات و جایجایی زیاد کارکنان مؤسسات حسابداری باعث می‌شود بخشی از بدنه تخصصی مؤسسات حسابداری که علاوه بر دانش فنی و تجربه حرفه‌ای، اطلاعات ذهنی بسیار ارزشمندی از صاحبکاران دارند به طور کارا و اثربخش در اختیار اهداف

حرفه‌ای قرار نگیرد و حتی با فرض استمرار حضور آنها در حرفه حسابرسی، جابجایی باعث می‌شود از اطلاعات آنها استفاده بهینه‌ای به عمل نیامده و به دلیل هزینه‌های ناشی از جایگزینی کارکنان لایق، موجب کاهش قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل شود.

در رابطه با عامل رقابت در بین مؤسسات حسابرسی^۲ خلاصه کلام آنکه رقابتی که منجر به افزایش کیفیت در قیمت ثابت یا کاهش قیمت در کیفیت ثابت نشود بی‌شک مخرب قدرت حرفه‌ای حسابرسی خواهد بود. رقابت در فعالیتهای حرفه‌ای به دلیل شکل اعمال نظارت و نیز به دلیل ویژگی‌های منحصر به فرد حرفه‌ها می‌تواند بسیار مخرب‌تر از بازار رقابت در فعالیتهای اقتصادی صرف باشد.

مشکل تضاد بین ملاحظات درون سازمانی و حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی^۳ در پرتو مواردی به وجود می‌آید که اتخاذ تصمیماتی در موارد خاص منحصراً منجر به تأمین منافع مؤسسه حسابرسی شده و تأمین منافع عمومی مخدوش شود. چنین مواردی تناقض آشکار با اهداف حرفه‌ای داشته و موجب کاهش قدرت حرفه‌ای می‌شود. مؤسسات حسابرسی می‌توانند از طریق استقرار نظام باورها در کلیه سطوح و نیز برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی و همچنین آموزش کارکنان آثار چنین موارد را به حداقل آن کاهش دهند.

فشار بودجه زمانی انجام عملیات حسابرسی^۴ از جمله عواملی است که می‌تواند از طریق هماهنگی حسابرس و صاحبکار و همچنین برنامه‌ریزی در راستای زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی کنترل شود. اهمیت عامل زمان در بحث‌های مربوط به اطلاع‌رسانی بخصوص در حوزه‌های گزارشگری مالی و محدودیتهای قانونی مربوطه مانع از اعمال هرگونه تغییری به نفع حسابرسان خواهد شد.

آخرین عاملی که با اثر معکوس بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل مطرح شده روابط غیر رسمی حسابرسان با صاحبکاران^۵ است. در جوامع کنونی به ندرت می‌توان مقررات محدودکننده برای روابط اجتماعی یافت. روابط غیررسمی در کشور ما همواره به عنوان یکی از مجاری مجاز جلب و جذب صاحبکاران مطرح بوده‌است. بنابراین عامل محدودکننده را باید در باور و اعتقاد حسابرسان جستجو کرد تا بتوان با توسعه و نهادینگی تفکر حرفه‌ای و تبیین هدف متعالی تأمین منافع عمومی از آثار کاهنده قدرت در این عامل کاست. مضافاً علاوه بر نظام خودکنترلی درون مؤسسات، استقرار نظام

کنترل کیفیت در سطح مرجع حرفه‌ای می‌تواند به حصول به اهداف حرفه‌ای و کاهش آثار مخرب احتمالی این عامل یاری رساند.

نهایتاً برای بیست و هشت عامل باقیمانده نسبت کسانی که عوامل مستقیم را تأیید نموده‌اند بیشتر است. عوامل باقیمانده طیف گسترده‌ای است که عواملی نظیر وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه، وجود قوانین و مقررات و استانداردها تا سایر عوامل دیگر نظیر دانش فنی و رضایت شغلی کارکنان مؤسسات حسابرسی را دربر می‌گیرد. اگرچه مکانیزم اثرگذاری آنها بر قدرت حرفه‌ای کمابیش بحث شده و گاه‌ها نیازمند توضیح نیست، اما برای دستیابی به راهکارهای عملیاتی در راستای اهداف حرفه‌ای راه درازی در پیش است که بی‌تردید اجرای تحقیقات و انجام مطالعات کارشناسانه از ابتدایی‌ترین اقدامات ضروری آن محسوب می‌شود.

نتایج آزمون ارزیابی وضعیت موجود عوامل: نتایج آزمونهای کلی 'نامطلوب' بودن وضعیت موجود عوامل را نشان می‌دهد همچنین آزمون فرضیه برای هر یک از عوامل به تنهایی نیز نشان داد در سطح اطمینان ۹۵ درصد فقط در رابطه با عامل ۷ مبنی بر وجود استانداردهای حسابرسی لازم الاجرا وضعیت تا اندازه‌ای مطلوب تأیید گردیده ولی در بقیه ۲۸ عامل وضعیت موجود 'نامطلوب' یا 'اندکی مطلوب' برآورد گردیده است. وضعیت کلیه عوامل از این نظر نیز در جدول شماره ۴ قابل مشاهده است.

نتایج آزمون برای ارزیابی تفاوت‌های درون گروهی پاسخ‌دهندگان: نتایج آزمونها نشان می‌دهد پاسخهای داده شده تنها از متغیر 'تعداد صاحبکاران موسسه'، تأثیرپذیر بوده و مؤسسات با صاحبکار زیادتر وضعیت موجود را تا حدودی مطلوبتر ارزیابی نموده‌اند.

رتبه‌بندی عوامل: هدف از رتبه‌بندی عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، تعیین اولویتها و ترتیب اهمیت آنها از نقطه نظر وضعیت پاسخ‌ها است. این امر موجب می‌شود تا علاوه بر شناخت بیشتر ابعاد متغیرهای مورد مطالعه، استفاده‌کنندگان از تحقیق، متولیان امور و مراجع حرفه‌ای نیز بتوانند به عنوان یکی از راههای دستیابی به وضعیت ایده‌آل قدرت حرفه‌ای بر اساس اولویتهای به دست آمده برنامه‌ریزی کنند. نتایج مربوط به آزمونهای آماری و اولویت عوامل در رابطه با میزان ارتباط و ارزیابی وضعیت موجود آنها در جدول شماره ۴ درج گردیده است.

همانگونه که در جدول شماره ۴ ملاحظه می‌شود از نقطه نظر میزان ارتباط عوامل با قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، اولین اولویت مربوط به عامل «وجود قوانین و مقررات کافی جهت الزام به انجام حسابرسی مستقل» است. اگرچه از این نظر نتایج تحقیق با نظریه خانم والاس (۱۹۸۵) مبنی بر نامناسب بودن الزامات قانونی برای توجیه خدمات اعتبار بخشی حسابرسان همسو نیست، لیکن در کشورهای نظیر ایران با پیشینه حسابرسی و تشکل حرفه‌ای موجود عامل اصلی تلقی می‌شود. این نتیجه با نتایج تحقیقات دیگر (یگانه ۱۳۷۸) نیز همخوانی دارد. دومین اولویت مربوط به استقلال واقعی حسابرسان است، این عامل باعث اجرای بیطرفانه و غیرجانبدارانه نقش حسابرسی در جامعه می‌گردد و به حسابرس توانایی تمرکز بر هدف تامین منافع عمومی اعطا می‌نماید. سومین اولویت مربوط به دانش فنی و تجربه حرفه‌ای کارکنان می‌باشد که در ادبیات حسابرسی تحت عنوان شاخص‌های صلاحیت از آنها یاد شده و «قدرت تخصص» حسابرسان را ارتقاء می‌بخشد. اولویت‌های بعدی همانگونه که در جدول شماره ۴ ملاحظه می‌شود مربوط به «وجود استانداردهای حسابداری لازم الاجرا» و «وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه» است که اولی ملاک و معیار از پیش تعیین شده برای حسابرسی و دیگری در چارچوب مفهوم اجتماعی حسابرسی هدف اصلی حسابرسی محسوب می‌شود. فلینت (۱۹۸۸) بیان می‌دارد حسابرسی یک مکانیزم کنترل اجتماعی برای تحقق و حفاظت از مفهوم «پاسخگویی» است. براساس جدول رتبه‌بندی فوق، برای تعریف یک طیف خوشبینانه می‌توان یک سوی طیف را عوامل «کاملاً مرتبط» و «تا اندازه‌ای مطلوب» و سوی دیگر را عوامل «تا اندازه‌ای مرتبط» و «نامطلوب» قرار داد. در این صورت عواملی خواهیم داشت که اولویت مرتبط بودن آنها بالا بوده و از سوی دیگر ارزیابی وضعیت موجود آنها نیز در سطح قابل قبولی قرار دارد، این عوامل شامل وجود استانداردهای حسابرسی و حسابداری لازم الاجرا، وجود مسئولیت قانونی حسابرسان جهت اعمال استانداردهای حرفه‌ای، وجود آیین رفتار حرفه‌ای لازم الاجرا، استقلال واقعی (باطنی) حسابرسان، وجود قوانین و مقررات کافی جهت الزام به انجام حسابرسی مستقل می‌باشد. و در صورتیکه هدف آسیب‌شناسی قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل باشد، می‌توان عواملی را که «کاملاً مرتبط» هستند اما وضعیت «نامطلوب» دارند را در نظر گرفت. همانگونه که در جدول ۴ شماره قابل مشاهده است عامل شماره ۴ مبنی بر «وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه» و عامل شماره ۲۰ تحت عنوان

حمایت مراجع قانونی از حسابرسان از این دو ویژگی برخوردارند. به منظور تامین اهداف و مقاصد دیگر سایر ترکیبهای میزان ارتباط و ارزیابی وضعیت موجود نیز از جدول فوق قابل استخراج است.

نتایج طرح تحقیق زمینه‌یابی توصیفی مربوط به تعویض حسابرسان: نتایج تحلیل و بررسی گزارشات حسابداری شرکت‌هایی که حسابرسان خود را تعویض نموده‌اند نشان داد تنها در سه مورد نوع اظهارنظر در سال تعویض نسبت به سال قبل از آن تفاوت داشته است. در یک مورد گزارش حسابداری مقبول به گزارش حسابداری مشروط با دو بند توضیحی شامل یک بند محدودیت در رسیدگی و یک بند انحراف از استانداردهای حسابداری تبدیل شده است. دو تغییر دیگر در نوع اظهارنظر مربوط به تبدیل اظهارنظر مشروط با یک بند توضیحی به اظهارنظر مقبول بوده است. تغییر در نوع اظهارنظر مقبول به مشروط از نقطه نظر تعویض حسابرس نمی‌تواند منشاء نگرانی باشد، زیرا بیانگر این واقعیت است که تعویض حسابرس به دلیل ضرورت سعی و تلاش افزون حسابرس جایگزین در کسب شناخت از ساختار کنترل‌های داخلی و عدم اتکا به پرونده‌ها و مستندات و اطلاعات ذهنی سنوات قبل، می‌تواند منجر به اثربخشی افزون فرآیند حسابداری گردد. اما دو تغییر دیگر مربوط به تغییر در نوع اظهارنظر بوده که در آنها اظهارنظر مشروط با یک بند توضیحی به اظهارنظر مقبول تبدیل شده است. بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد در یکی از موارد بند توضیحی مربوطه حذف نگردیده و ضمن درج آن قبل از بند اظهارنظر، در بند اظهارنظر به آن اشاره‌ای نشده است، این امر در حرفه حسابداری مسأله غیرعادی تلقی نمی‌شود و می‌تواند ناشی از تفاوت قضاوت در رابطه با سطح اهمیت باشد. در مورد تغییر گزارش دوم از مشروط به مقبول علت تغییر نوع اظهارنظر مربوط به حذف بند عدم توافق در رابطه با عدم تفکیک هزینه‌های جذب نشده تولید و عدم ارائه صورت ریز موجودیهای قیمت‌گذاری شده کالای در جریان ساخت بوده که هرگونه قضاوت در این رابطه منوط به انجام بررسی‌های کارشناسی و بررسی دلایل حذف بند توضیحی است و یکی از دلایل نیز می‌تواند اصلاح سیستم بهای تمام شده محصولات تولیدی باشد.

از سوی دیگر بررسی تعداد بندهای توضیحی حذف و یا اضافه شده در سالهای قبل و بعد از تعویض حسابرسان نشان می‌دهد، این رویداد نه آنقدر کم تعداد است که بتوان از

آن چشم پوشی نمود و نه آنچنان پرتعداد که بتوان تعویض حسابرسان را رویدادی نگران کننده برشمرد. از سویی عوامل دیگری نیز در بحث تعویض حسابرسان حائز اهمیت است که رویکرد عددی به بندهای توضیحی گزارشهای حسابرسان را مخدوش می‌کند و آن عامل کیفیت و محتوای بندهای توضیحی مشابه و یا جایگزین است. بدین معنی که ممکن است با دستکاری در نحوه نگارش یک بند توضیحی، ادغام بندهای مختلف و یا تجزیه یک بند توضیحی به چند بند، آثار اقتصادی، قانونی و یا حسابداری آن دستخوش تغییرات بسیاری شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

یکی از فواید تحقیق علمی، مستند نمودن باورهای افراد متخصص در یک حوزه از دانش است که باعث می‌شود انعکاس واقعیت از یک نظر یا باور به یک نظریه علمی قابل اتکا تبدیل شود. این تحقیق کوششی هرچند ناچیز اما سیستماتیک در جهت ارائه پاسخی به یک سؤال مقدر در حوزه حسابرسان بود که در آن سعی شده درچارچوب محدودیت‌های موجود در رابطه با قدرت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در ایران شواهد علمی جمع‌آوری شود. نتایج تحقیق بر اساس اهداف آن شامل ارائه یک مدل از عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در ایران و ارزیابی وضعیت موجود آنها، تهیه و استخراج اطلاعات مربوط به وضعیت حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین تغییرات حسابرسان طی سالهای ۱۳۷۸ الی ۱۳۸۱ و بررسی وضعیت تغییرات نوع اظهارنظر و بندهای توضیحی گزارشهای حسابرسان آنها بود. با توجه به نتایج تحقیق، پیشنهادات کاربردی و پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی به شرح زیر ارائه می‌شود:

پیشنهادات کاربردی

یافته‌ها این تحقیق در درجه اول می‌تواند در راستای دستیابی به اهداف جامعه حسابداران رسمی ایران مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین پیشنهادات کاربردی این تحقیق عمدتاً در این رابطه مطرح می‌شوند:

۱) یکی از مسائل اصلی حسابرسی در مفهوم اجتماعی آن تبیین تعهدات متقابل جامعه و حسابرس نسبت به یکدیگر است. جامعه حسابداران رسمی ایران متولی قانونی امور حرفه حسابرسی و حسابداری در کشور و نقطه تلاقی خواسته‌های جامعه عمومی، دولت و حسابرسان است و از اهداف آن به استناد ماده ۲ اساسنامه آن "تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی از طریق...حمایت از حقوق حرفه‌ای اعضا" است. بدیهی است که تعهدات حسابرسان در چارچوب کلمه "حرفه" بصورت مفروض وجود داشته و در قوانین و مقررات گوناگون از جمله آئین رفتار حرفه‌ای بر آن تأکید شده است. تبیین منافع عمومی انتظار مصالحه‌ناپذیر جامعه عمومی است. اما از سوی دیگر تعهدات دو رکن دیگر شامل جامعه عمومی و دولت به روشنی تعریف نشده و نتایج این تحقیق نشان می‌دهد به خوبی پیگیری نیز نشده و یا پیگیریها به سرانجام مطلوب نرسیده است. دسته‌ای از عوامل شناسایی شده که به طور مشخص جزء تعهدات ایفا نشده جامعه عمومی به جامعه حسابداران رسمی هستند، به ترتیب اولویت عبارت از عواملی همچون وجود قوانین و مقررات کافی جهت الزام به انجام حسابرسی مستقل، وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه، حمایت مراجع قانونی از حسابرسان، اهمیت صورتهای مالی حسابرسی شده به عنوان مبانی تصمیم‌گیری، واکنش بازار سرمایه به نوع و محتوای گزارشهای حسابرسان، صلاحیت علمی دانش آموختگان رشته حسابداری و رشته‌های مرتبط (ورودی نیروی انسانی به حرفه) و واکنش فاکتورهای اقتصادی به نوع و محتوای گزارشهای حسابرسان است. همانگونه که در جدول شماره ۴ ملاحظه می‌شود از ۷ عامل فوق عامل اول "اندکی مطلوب" و ۶ عامل دیگر در وضعیت "نامطلوب" ارزیابی شده‌اند. این دسته از عوامل عمدتاً مربوط به عوامل زیربنایی و ساختاری بوده و از الزامات حسابرسی محسوب می‌شوند. وضعیت موجود این عوامل باعث عدم کارایی و اثربخشی فرآیند حسابرسی شده، فلسفه وجودی و دسترسی به اهداف حرفه‌ای را با چالش‌های اساسی روبرو می‌نماید.

۲) از بین ۳۲ عامل باقیمانده تعداد ۱۲ عامل "مرتبط" و ۲۰ عامل "تا اندازه‌ای مرتبط" تلقی شده‌اند که از بین آنها تعداد ۱۴ عامل در شرایط "نامطلوب" ارزیابی شده‌اند. سایر موارد به طور عمده مستقیماً به جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مربوط است که می‌بایست در راستای نیل به اهداف حرفه‌ای در جهت بهبود آنها برنامه‌ریزی و تلاش نمایند. این دسته از عوامل در جدول ۴ با علامت (x) در ستون شماره عامل مشخص شده‌اند. از سوی دیگر "مطلوب‌ترین وضعیت عوامل مرتبط" نیز مربوط به دو عامل وجود استانداردهای حسابداری و حسابرسی است که این دو نیز از طریق تبیین مسئولیت حرفه‌ای حساب‌رسان در تقویت قدرت حرفه‌ای حسابرسی مؤثرند.

با توجه به مطالب پیش گفته مطالعه عمیق عوامل شناسایی شده در این تحقیق و به کارگیری نتایج این تحقیق در راستای انجام بررسی‌های کارشناسانه و تحقیقات علمی برای شناسایی راهکارهای توسعه و بهبود وضعیت قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل در ایران ضروری است. نتایج این تحقیق می‌تواند به عنوان راهنمای تدوین استراتژی حرفه حسابرسی مستقل در ایران مورد استفاده قرارگیرد.

۳) با عنایت به اینکه پاسخ دهندگان مؤسسات حسابرسی بزرگتر وضعیت موجود را مطلوبتر ارزیابی نموده‌اند، تعدیل مقررات جامعه حسابداران رسمی در خصوص اندازه مؤسسات حسابرسی و تعداد شرکای فعال در آنها و اعمال سیاستهای لازم در جهت افزایش اندازه مؤسسات حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد.

۴) نتایج طرح تحقیق سوم نشان داد تغییرات بندهای توضیحی گزارشهای حسابرسی قبل و بعد از تعویض حساب‌رسان قابل توجه است از این رو به عنوان یکی از راههای رفع سوء ظن احتمالی نسبت به پدیده تعویض حسابرس و اثرات آن بر گزارشهای حسابرسی و حصول اطمینان از حفظ منافع عمومی، پیش بینی یک مکانیزم گزارشگری مشترک توسط مدیریت صاحبکار و حسابرس در رابطه با دلایل تعویض حسابرس و وضعیت بندهای توضیحی تعدیل یا حذف شده در سالهای پس از تعویض، منشاء بندهای توضیحی اضافه شده در سالهای پس از تعویض و نیز هرگونه تغییر در نوع اظهار نظر گزارش حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد.

۵) پیش‌بینی یک بدنه تخصصی در سازمان بورس اوراق بهادار تهران جهت مقایسه و ارزیابی گزارشهای حسابرسی در سالهای مختلف متوالی و ارزیابی تغییرات و پی‌گیری آنها نیز از جمله پیشنهاداتی است که براساس یافته‌های این تحقیق می‌توان ارائه داد.

پیشنهاد تحقیقات آتی

این تحقیق با هدف شناسایی ابعادی از متغیر قدرت حرفه‌ای انجام گرفت. و نتایج تحقیق نیز تابعی از مسأله تحقیق، روش تحقیق، ابزار تحقیق و سایر موارد مربوط بود. نتایج این تحقیق به سؤالات متعددی پاسخ داد اما بررسی ادبیات نظری به منظور انجام تحقیق موجب گردید که مسائل و سؤالات جدیدی مطرح شود که می‌تواند زمینه تحقیقات آتی باشد. برخی از این موضوعات در ادامه ارائه شده‌است:

۱) همانگونه که پیشتر گفته شد در این تحقیق جامعه آماری و نمونه‌ها از بین حسابداران رسمی شاغل شریک موسسات حسابرسی انتخاب شدند زیرا این گروه فعالان واقعی عرصه حسابرسی هستند و برداشتهای آنان بر اساس واقعیت‌های ملموس بیرونی است. اما شاید یکی از دلایل غیرشاغل بودن برخی و یا ماندگار شدن برخی دیگر در سازمان حسابرسی با قدرت حرفه‌ای مرتبط باشد، از این‌رو ممکن است ارزیابی عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابداران رسمی غیر شاغل و در استخدام، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و حتی دیدگاه گروههای استفاده‌کنندگان از گزارشهای حسابرسی و یا صاحبکاران نیز ابعادی از مسئله قدرت حرفه‌ای را روشن نماید. لذا تکرار تحقیق با نمونه‌هایی از جامعه‌های آماری یاد شده نیز توجیه‌پذیر است.

۲) طرح تحقیق استفاده شده برای شناسایی عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل بر اساس ابزار پرسشنامه و برداشت فعالان حرفه‌ای صورت گرفته است. در مورد بسیاری از عوامل شناسایی شده، اجرای طرح‌های تحقیق دیگر تجربی یا میدانی با استفاده از سایر ابزارها نظیر اسنادکاوی نیز قابل طراحی و اجراست، کما اینکه در خصوص پدیده تعویض حسابرسان در این تحقیق اقداماتی صورت گرفت. به طور مثال می‌توان به عواملی چون استقلال، مسئولیت قانونی حسابرسان، تضاد بین ملاحظات سازمانی و حرفه‌ای حسابرسان و... اشاره نمود. همچنین بررسی عوامل اثرگذار بر وضعیت برخی از عوامل

مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل نظیر وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه، اثربخشی فرآیند اجرایی عملیات حسابرسی، استقلال حسابرسان، عوامل مؤثر بر تعویض حسابرسان توسط واحدهای مورد حسابرسی و... و نیز روشهای ارتقاء وضعیت آنها نیز قابلیت انجام تحقیق را دارد.

۳) بررسی عوامل اثرگذار بر پذیرش صاحبکاران توسط حسابرسان از جمله دیگر موضوعات قابل تحقیق شمرده می‌شود.

۴) با عنایت به فراوانی نسبت تغییر سازمان حسابرسی به سایر حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران دلایل این تغییر و انتخاب مؤسسات حسابرسی معتمد می‌تواند موضوع تحقیق دیگری قرار گیرد.

۵) عامل رقابت از جمله مواردی است که ابعاد آن در فعالیتهای حرفه‌ای آن چنان که شایسته است مورد بررسی قرار نگرفته است، از این رو بررسی محدودیتهای رقابت در حرفه حسابرسی نیز پیشنهاد می‌شود.



منابع و مأخذ

منابع فارسی

- ۱- انجمن حسابداری امریکا. (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری، ترجمه علی نیکخواه آزاد، تهران: سازمان حسابداری.
- ۲- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی، فصلنامه حسابداری، سال دوم شماره ۷.
- ۳- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و... رساله دکتری حسابداری، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۴- جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۸۲). مجموعه قوانین و مقررات، تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ۵- جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۸۳). آئین رفتار حرفه ای، تهران.
- ۶- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۷۸). تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری استفاده کنندگان، رساله دکتری حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۷- دلاور، علی (۱۳۷۸). مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، تهران: انتشارات رشد.
- ۸- سرمد، زهره و دیگران. (۱۳۸۱). روشهای تحقیق در علوم رفتاری (چاپ نهم)، تهران: انتشارات آگاه.
- ۹- صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- ۱۰- غنی نژاد، موسی. (۱۳۷۷). جامعه مدنی (چاپ اول)، تهران: انتشارات وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی.
- ۱۱- کثیری، حسین. (۱۳۸۳). نقش حسابداری در جامعه... مجموعه مقالات اولین همایش حسابداری در ایران، تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ۱۲- والاس، واندای، (۱۳۸۱). نقش اقتصادی حسابداری در بازارهای آزاد و... ترجمه حامی امیراصلانی، تهران: سازمان حسابداری. (۱۹۸۵).

- 1- Antle, R., and B. Nabebuff. 1991. **Conservatism and auditor - client negotiations.** Journal of Accounting Research (Supplement): 31-54.
- 2- Aranya, N., and K.R. Ferns .1984. **Are-examination of accountants' organizational – professional conflict.** The Accounting Review 59 (January) :1-15.
- 3- Davidson, R., and C. Emby. 1996. **Should auditors provide non audit services to their audit clients?** Research on Accounting ethics 2: 1-10.
- 4- DeAngelo, L.E .1981. **Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation.** Journal of Accounting & Economics (August): 113-127
- 5- Emby and Davidson. 1998. **The effect of engagement factors on auditor independence.** journal of International Accounting, Auditing & Taxation 7(2).
- 6- Flint, D .1988. **Philosophy of Auditing. An Introduction" .** Macmillan. London
- 7- French, John R.P. and Bertram Raven. 1959. **Bases of Social Power."** Studies in Social Power. Ed. Dorwin Cartwright. University of Michigan, Ann Arbor.
- 8- Gul, F.A. 1991. **Size of audit fees & perception of auditors' ability to resist management pressure in audit conflict situations.** ABACUSE, spring pp 162-172.
- 9- Goetz, J.F., Jr., P.C. Morrow and J.C. McElroy. 1991. **The effect of accounting firm size and member rank on professionalism.** Accounting, Organizations and Society 16(2):159-165.
- 10- Goldman, A. and B. Barlev .1974. **The auditor –firm conflict of interests: It's implications for independence.** The Accounting Review 49(October): 707-718.
- 11- Hall, R.H .1968. **Professionalization and bureaucratization.** American Sociological Review ,22,92-104.
- 12- Kalbers, L.P., and T.J. Fogarty .1995. **Professionalism and Its Consequences: A study of Internal Auditors.** Auditing: A Journal of Practice & Theory (Spring): 64-86.
- 13- Knapp, M.C .1985. **Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure.** The Accounting Review 60(April): 202-211.
- 14- Mautz, Robert K .1988. **Public Accounting: Which Kind of Professionalism?** , Accounting Horizons, Sept.

- 15- Mckinley, S.,K.Pany and P.Reckers .1985. **An examination of the influence of CPA firm type, size, and mas provision on loan officer decisions and perceptions.**Journal of Accounting Research 23(2): 887-896.
- 16- Pany,K.,and P.M.J.Reckers .1984. **Non –Audit services and auditor independence –A continuing problem.** Auditing: A Journal of Practice & Theory (Vol. 3 No.2, Spring): 89-97.
- 17- Simunic,D.A.1984.**Auditing ,consulting,and auditor independence.** Journal of Accounting Research (Autumn): 679-702.
- 18- Wallace.W .1985. **The economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets,** NEWYORK.Macmillan Pub.
- 19- Wilensky, Harold L. 1964.**The professionalization of everyone.**The American Journal of socicology,sept..
- 20- Wilson et al.1989.**Professionalism in Internal Auditing**The Institute of Internal Auditor Research Foundation,Florida ,USA.
- 21- Yulk.A.Gary .1989. **Leadership in organizations,** Prentice hall,, Eglewood Cliffs.

