



## بررسی و تحلیل تأثیرات و پیامدهای ترک حرفه حسابرسی مستقل در ایران

دکتر محمدرضا مهربان پور<sup>۱</sup> ©

دانشیار، گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران، ایران

دکتر قدرت‌الله طالب‌نیا

دانشیار، گروه حسابداری و مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

دکتر سعید قاسمی

استاد مدعو، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران

(تاریخ دریافت: ۷ خرداد ۱۴۰۳؛ تاریخ پذیرش: ۱۱ شهریور ۱۴۰۳)

در دهه‌های اخیر، حرفه حسابرسی، به‌عنوان یکی از پایه‌های اطمینان از صحت و شفافیت اطلاعات مالی سازمان‌ها، با چالش‌ها و تغییرات زیادی روبرو شده است. یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که در حال حاضر جامعه و حرفه حسابرسی را تهدید می‌کند، تمایل حساب‌برسان به خروج از حرفه حسابرسی می‌باشد. در سال‌های اخیر، شاهد افزایش روزافزون درخواست خروج حساب‌برسان از موسسات حسابرسی هستیم. هدف پژوهش حاضر، آثار و پیامدهای ناشی از خروج حساب‌برسان از حرفه حسابرسی می‌باشد. در راستای دستیابی به این هدف، با رویکرد روش‌شناسی کیفی و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد، در سال ۱۴۰۲ با ۲۹ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی که به‌صورت غیراحتمالی و هدفمند با استفاده از روش گلوله‌برفی انتخاب شدند، مصاحبه شد و در انتها اشباع نظری حاصل گردید. مصاحبه‌های انجام شده با استفاده از نرم‌افزار کیفی اطلس تی‌آی تبدیل به مدل توسعه‌یافته مشتمل بر سه دسته پیامد فردی، پیامدها در سطح جامعه و در سطح مؤسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی مفهوم‌سازی گردید. نتایج پژوهش نشان داد که ۴۶ پیامد بعد از خروج حساب‌برسان از حرفه حسابرسی پدیدار می‌شود که از مهم‌ترین آنها افزایش فساد مالی در جامعه، کاهش کیفیت حسابرسی، بی‌اعتمادی به جامعه حسابداران رسمی و چالش‌های اقتصادی در سطح شرکت‌ها و تأثیرات بلندمدت در سطح جامعه می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** حرفه حسابرسی، پیامدهای خروج حساب‌برسان، مؤسسات حسابرسی.

<sup>۱</sup> mehrabanpour@ut.ac.ir

## مقدمه

از زمان ابتدای تشکیل سازمان‌ها، نیروی انسانی همواره به عنوان یکی از ارکان اصلی و بنیادین هر سازمان شناخته شده است. در واقع، نیروی انسانی به عنوان بخشی حیاتی از سازمان‌ها، نقش بسیار مهمی در تحقق اهداف و ارزش‌های مختلف آن‌ها دارد. هر سازمان در تلاش است تا برای خود جایگاهی برتر و پایدار در بازارهای رقابتی ایجاد کند، مدیران و رهبران سازمانی باید به اهمیت و نقش بی‌نظیر نیروی انسانی در موفقیت و پیشرفت سازمانی پرداخته و از طریق جذب، حفظ، توسعه و بهینه‌سازی نیروی کار، اقدامات مناسبی را انجام دهند [۱۹]. با توجه به ارتباط مستقیم بین نیروی انسانی و عملکرد سازمان‌ها، اهمیت حسابرسی به عنوان نیروی انسانی در جامعه حسابداران رسمی بی‌انکار است. هدف اصلی حسابرسی، اعتباردهی به صورت‌های مالی است. منظور از اعتباردهی، اظهار عقیده یا قضاوت شخص یا اشخاص مستقل و ذی‌صلاح نسبت به مطابقت تمامی جنبه‌های با اهمیت ادعاهای منعکس در صورت‌های مالی با معیارهای تعیین شده یعنی اصول حسابداری است [۲]. عوامل مؤثر بسیاری می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد، از جمله این عوامل می‌توان به ویژگی‌های فردی شرکا به عنوان تصمیم‌گیرندگان اصلی و نهایی در خصوص اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی و ارائه گزارشات حسابرسی نام برد [۵]. حسابرسان با داشتن مهارت‌ها و تخصص‌های لازم، نقش بسزایی در ارتقای کیفیت اطلاعات مالی و اعتماد عمومی به سازمان‌ها ایفا می‌کنند. با این حال، تمایل حسابرسان به خروج از حرفه حسابرسی می‌تواند عواقب جدی برای جامعه حسابداران رسمی و جامعه به وجود آورد. این خروج می‌تواند منجر به کاهش اعتماد عمومی به اطلاعات مالی شرکت‌ها، افزایش ریسک‌های مالی، و حتی افت وسطح کیفیت خدمات حسابرسی منجر شود. به همین دلیل، مطالعه و تحلیل آثار و پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی امری ضروری است. در این راستا، متوجه می‌شویم که بررسی عمیق‌تر و دقیق‌تر این پدیده و تأثیرات آن بر جوامع حسابداری و حسابرسی می‌تواند بهبود وضعیت این حوزه را تسهیل و تسریع دهد. بنابراین، نظر به آسیب فعلی جامعه در این خصوص، مطالعه و بررسی آثار و پیامدهای خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی که متوجه موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی است، ضرورت می‌یابد.

مشاهده الگوی «فرار مغزها» از حرفه حسابداری رسمی باعث شده نگرانی زیادی برای موسسات حسابرسی و قانون‌گذاران در سراسر جهان ایجاد شود. مطالعات انجام شده در ۱۵۰ کشور توسط انجمن حسابداران خبره<sup>۱</sup> [۱۳] بیان کرده بسیاری از حسابرسان تمایل دارند در برخی زمان‌های خاص در ارتباط با موقعیت شغلی خود حرفه را ترک نمایند. بخش زیادی از موارد ترک موسسه توسط حسابرسان با افزایش دستمزد و کاهش سطح بهره‌وری همراه است و در این شرایط می‌توان مشاهده کرد که سرمایه انسانی مهم‌ترین عامل ورود در حرفه حسابرسی می‌باشد [۳۵]. اینگونه زیان‌ها بطور خاص برای شرکت‌ها زمانی اساسی‌تر است که موارد ترک موسسه برای شرکا و پرسنل حسابرسی ارشد که فرآیند مدیریت و هدایت رسیدگی‌ها را بر عهده دارند، مشاهده شود. نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد ترک حرفه توسط یک حسابرس می‌تواند

<sup>1</sup> Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

پیامدهای با اهمیتی را برای جامعه و شخص خارج شده از حرفه به همراه داشته باشد. با وجودی که در این مطالعه امکان ردیابی مسیر شغلی بسیاری از موارد ترک حرفه به خاطر محدودیت اطلاعاتی وجود ندارد، در تحقیق حاضر سعی شده یک مجموعه از حسابرسان خارج شده از حرفه که در عمل به جایگاه‌های شغلی بالاتر رفته و در موقعیت‌های بهتری استخدام شده‌اند و یا بعضاً به موسسات حسابرسی مشابه انتقال پیدا کردند، مورد بررسی قرار گیرد. به این ترتیب با مقایسه مدیران جدید با حسابرسان باقیمانده در حرفه می‌توان مشاهده کرد حسابرسان و افراد دارای پیشینه آموزشی بهتر به احتمال بالاتر از حرفه خارج شده و در ادامه پس از خروج در سمت‌های اجرایی ارشد سایر شرکت‌ها به کار گرفته شده‌اند. علاوه بر این نتایج بررسی‌ها نشان می‌دهد پس از خروج حسابرسان امضا کننده (مدیر یا شریک موسسه) از حرفه، مشتریان به احتمال بالاتر موسسات حسابرسی خود را تغییر داده و یا حق الزحمه‌های حسابرسی پایین‌تری پرداخت نموده‌اند. مینون و ویلیامز<sup>۱</sup> (۲۰۰۴)، لینوکس (۲۰۰۵)، و لینوکس و پارک<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) در مطالعات خود بیان کرده‌اند تعداد زیادی از کارمندان موسسات حسابرسی پس از خروج از حرفه به مدیران ارشد در دنیای فعالیت شرکت‌ها تبدیل شده‌اند. در این رابطه برای افرادی که در سمت مدیریت اجرایی شرکت‌ها به کار گرفته شده‌اند، می‌توان این فرض را مطرح کرد که دلیل خروج این افراد از حرفه به خاطر کیفیت پایین خدمات حسابرسی یا سطح پایین توانایی آنها برای ایجاد درآمد نبوده و احتمالاً عواملی به غیر از دو مورد فوق منجر به خروج آنها از حرفه شده است. [۳۷]، [۳۶]، [۳۴].

پژوهش حاضر در چند زمینه نوآوری و دانش افزایی دارد. تحقیقات گذشته از جمله مطالعاتی که توسط گنجی و همکاران (۱۴۰۰) و عموزاد مهدیرجی و همکاران (۱۴۰۲) انجام شده‌اند، به بررسی عوامل تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی پرداخته‌اند، اما این پژوهش به بررسی آثار و پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان می‌پردازد. تاکنون در تحقیقات داخلی، این مسئله کاملاً مورد توجه قرار نگرفته و این پژوهش برای اولین بار به این موضوع می‌پردازد. همچنین، در تحقیقات خارجی نیز تعداد محدودی از مطالعات این موضوع را مورد بررسی قرار داده‌اند. این پژوهش به بررسی چالش‌ها و فرصت‌های مرتبط با خروج حسابرسان می‌پردازد و راهکارهایی برای مدیران و سیاست‌گذاران ارائه می‌دهد تا این مسئله را مدیریت کرده و آسیب‌های احتمالی را کاهش دهند. مطالعات انجام شده نه تنها به دستاوردهای پژوهش‌های گذشته اشاره می‌کند، بلکه با بررسی عمیق‌تر این موضوع، تلاش می‌کند تا به نتایجی قابل اعتماد و کاربردی دست پیدا کند که می‌تواند به بهبودی و ارتقاء حرفه حسابرسی کمک کند. امید است که این پژوهش به فهم بهتری از موضوع مورد نظر کمک کرده و به بهبودی عملکرد حرفه حسابرسی و ارتقاء شفافیت و اعتماد عمومی به سیستم مالی منجر شود [۸]، [۹].

### مبانی نظری

بر اساس نظریه حمایت سازمانی<sup>۳</sup>، احساس و باورهای تعمیم یافته افراد در این راستا است که سازمان نسبت به همکاری و مساعدت و حمایت از اعضای خود ارزش قائل است و نگران و دلواپس خوشبختی،

<sup>1</sup> Minon & williams

<sup>2</sup> Menon and Williams; Lennox; Lennox and Park

<sup>3</sup> Organizational support theory

آینده و رفاه آنهاست؛ متکی بر این احساس، کارمندان در سازمان احساس خشنودی و رضایت خواهند کرد [۴]. با توجه به اینکه مدیران، نمایندگان سازمان‌ها به شمار می‌روند، کارمندان حمایت مدیران را حمایت سازمان تلقی می‌کنند و اگر کارمندان از چنین حمایتی برخوردار نباشند، موجب نارضایتی از سازمان می‌شود [۲۷]. مؤسسه‌های حسابداری مبالغ زیادی را برای استخدام و آموزش حسابرسان هزینه می‌کنند اما حسابرسان بعد از یک یا چند سال، پس از احساس نارضایتی نسبت به شغل خود، استعفا می‌دهند و به مشاغل دیگری روی می‌آورند [۳]. ذهنیت و انگیزه خروج، بیان‌کننده تفکر درباره خروج یا عدم خروج از سازمان است [۱۵] که می‌تواند در قالب تفکر ترک مؤسسه و بررسی دیگر فرصت‌های شغلی باشد [۴۱].

به رغم دغدغه نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری در خصوص اهمیت ماندگاری کارکنان متخصص در حرفه (رجوع شود به بند ۶ ماده ۲ دستورالعمل مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و گزارش‌های منتشر شده در سایر کشورها در خصوص چالش بااهمیت ماندگاری کارکنان شاغل در حرفه [۱۷]، بیش از نیمی از افرادی که حسابداری را به عنوان حرفه خود انتخاب کرده بودند، در طول سه سال اقدام به خروج از حرفه کرده‌اند که حرفه حسابداری در ایران نیز از این امر مستثنی نیست [۲۹]. براساس اطلاعات استخدامی دریافتی از سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، میانگین ماندگاری افرادی که پس از سال ۱۳۹۱ استخدام شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ از حرفه حسابداری (حسابرسان معتمد سازمان بورس) خارج شده‌اند، ۵۷۱ روز (معادل یک سال و هفت ماه) بوده که نسبت به میانگین جهانی سه‌ساله بسیار پایین‌تر است. علاوه بر این، روند میزان ورودی و خروجی کارکنان شاغل در حرفه حسابداری در چند سال اخیر گویای رشد بیشتر خروجی‌ها نسبت به ورودی‌ها به حرفه حسابداری است به گونه‌ای که در سال ۱۳۹۶، خروجی‌های حرفه از ورودی‌های آن پیشی گرفته است [۸].

شواهد نشان می‌دهد که عوامل برانگیختگی استرس در عملکرد حسابداری رایج هستند و حتی در طول فصل شلوغ افزایش می‌یابند. در طول فصل شلوغ حسابداری، استرس نتایج منفی را با تأثیر مستقیم بر کیفیت حسابداری تقویت می‌کند. پرسلین و همکاران دریافتند که حسابرسان اغلب ۲۰ ساعت در هفته در طول فصل شلوغ کار می‌کنند. همچنین مطالعات قبلی نشان می‌دهد که عوامل برانگیختگی استرس مانند اضافه بار شغلی، تعارضات، فشار زمانی و ابهام در فصل شلوغ افزایش می‌یابد و موجب تأثیر در خروج حسابرسان از حرفه حسابداری خواهد شد [۱۱].

تحقیقات نشان می‌دهد که حضور حسابرسان با تخصص و تجربه در حرفه حسابداری، اهمیت بسیاری در ارزیابی و تضمین کیفیت گزارشگری مالی دارد. وقتی که حسابرسان با تجربه از حرفه خارج می‌شوند، این می‌تواند باعث کاهش دسترسی به منابع انسانی با تخصص و مهارت در این زمینه شود. این کاهش منابع انسانی ممکن است منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود و از این رو، اعتماد عمومی به اطلاعات مالی شرکت‌ها کاهش یابد. خروج حسابرسان از حرفه می‌تواند باعث افزایش هزینه‌ها و کاهش رقابت در

صنعت حسابرسی شود. این موضوع ممکن است باعث ایجاد موانع برای ورود حسابرسان جدید به بازار شود و این باز هم می‌تواند منجر به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش هزینه‌های آنها شود [۴۰]. ترک حسابرسان از حرفه می‌تواند اثراتی روی استقلال و فعالیت حرفه حسابرسی داشته باشد و باعث کاهش اعتماد عمومی به گزارشگری مالی شود [۱۸]. تغییرات در ترکیب کادر اجرایی و حضور نیروهای با تخصص و تجربه در حرفه حسابرسی می‌تواند به بهبود روند تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و کیفیت خدمات حسابرسی منجر شود [۲۶]. موانع حاکمیتی و قوانین و مقررات مرتبط با صنعت حسابرسی نیز می‌توانند تأثیر مستقیمی بر خروج حسابرسان از حرفه داشته باشند [۱۰]. روند تغییرات قوانین حاکمیتی و نیاز به اطلاعات مالی شفاف‌تر می‌تواند تأثیر بسزایی بر تصمیمات حسابرسان درباره ادامه یا ترک حرفه داشته باشد [۲۰].

احتمال تغییر موسسات حسابرسی توسط مشتریان در هنگامی که یک مدیر یا شریک موسسه حسابرسی (امضاء کننده گزارش حسابرسی) از حرفه خارج شود، یک مسئله تجربی می‌باشد. از یک طرف، مشتریان ممکن است به این دلیل، موسسه حسابرسی خود را عوض کنند که روابط اولیه و اصلی آنها با یک حسابرس خاص بوده است. در این شرایط حسابرس امضاء کننده (مدیر یا شریک موسسه حسابرسی) فردی است که رابطه با مشتری را ایجاد و حفظ کرده، عملیات حسابرسی را مدیریت کرده، رسیدگی‌های حسابرسی را هدایت کرده، شواهد حسابرسی را تفسیر کرده، و گزارش حسابرسی را منتشر می‌نماید [۲۲]. از سوی دیگر روابط (یا آنچه به آن در اصطلاح گوانکسی<sup>۱</sup>) گفته می‌شود یک نقش بسیار با اهمیت در کشور چین دارد [۳۷]، [۲۸] و یک مشتری ممکن است موسسه حسابرسی خود را در صورت تخریب این شرایط عوض نماید، اما این کار در موارد خروج حسابرس از حرفه امکان‌پذیر نیست. علاوه بر این در مواردی که حسابرس امضاء کننده (مدیر یا شریک موسسه حسابرسی) به خاطر هدایت نامناسب یا عدم صلاحیت، حرفه را ترک نماید، مشتریان ممکن است در مورد صلاحیت خود موسسه حسابرسی تردید کرده و به این ترتیب شرایط فوق منجر به از دست دادن مشتریان می‌شود. از طرف دیگر، یک مشتری ممکن است به خاطر اینکه تعویض موسسه احتمالاً پرهزینه است، موسسه حسابرسی خود را تغییر ندهد. مطالعات قبلی انجام شده در این حوزه نشان می‌دهند در برخی شرایط خاص، عوض شدن حسابرس می‌تواند واکنش منفی در بازار [۲۴]، تاخیر در انتشار گزارش حسابرسی [۴۰] و پیشنهادات فصلی سرمایه‌ارزان و زیر قیمت واقعی [۳۱] به همراه داشته و این موارد احتمالاً در هزینه‌های مربوط به تخریب رابطه هنگام ارزیابی، بکارگیری و استفاده از خدمات یک موسسه حسابرسی جدید مورد توجه قرار می‌گیرند [۲۳]. در برخی موارد دیگر، ممکن است فقط یک موسسه حسابرسی محلی معتبر برای ارائه خدمات حسابرسی وجود داشته باشد و این شرایط سطح انعطاف‌پذیری مشتریان برای تغییر موسسه خود را با محدودیت مواجه کند. بنابراین مشتریان ممکن است پس از خروج حسابرس امضاء کننده (مدیر یا شریک موسسه حسابرسی) نیز موسسه حسابرسی خود را حفظ نمایند.

<sup>۱</sup> Guanxi

با توجه به اینکه بسیاری از مشتریان احتمالاً پس از خروج حسابرس امضاء کننده (مدیر یا شریک موسسه حسابرسی) موسسه خود را تغییر نمی‌دهند، فعالیت‌های احتمالی انجام شده توسط موسسه حسابرسی برای حفظ مشتریان با توجه به اینکه شرایط فوق می‌تواند منجر به افزایش سودآوری و حفظ سهم بازار موسسه شود، در تحقیق حاضر مورد توجه قرار گرفته است. در این حوزه موسسات حسابرسی می‌تواند یک انگیزه قوی برای حفظ مشتریان فعلی خود حتی در زمانی داشته باشد که این شرایط به معنی کاهش حق الزحمه حسابرسی باشد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در این حوزه نگرانی‌های مشابهی را مطرح کرده و جیمز دوتی<sup>۱</sup> رییس قبلی این هیئت بیان کرده «مبارزه بر سر سهم موسسه در بازار به مبارزه برای تصدی تبدیل شده» و علت آن اینست که موسسات حسابرسی معمولاً هزینه‌های حسابرسی کمتری را برای جذب مشتریان جدید پرداخت می‌کنند. مراجع قانون‌گذار چین همچنین نگرانی‌هایی را درباره اینکه مدیران کوچک ممکن است انگیزه‌های قوی برای رقابت برای جذب مشتریان از طریق کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی داشته و این شرایط احتمالاً کاهش در کیفیت خدمات حسابرسی را به همراه دارد [۲۵]. تخفیف حق الزحمه برای مشتریانی که حسابرسان خود را عوض می‌کنند به خوبی در مطالعات قبلی مورد توجه قرار گرفته و علت این شرایط به خاطر اینست که مشتریان جدید هنگام استفاده از خدمات حسابرسی برای اولین بار به صورت تضمینی تخفیف دریافت می‌کنند [۲۱]. به هر حال، اطلاعاتی وجود ندارد که بطور دقیق نشان دهد آیا این پدیده برای مشتریانی که با موسسه حسابرسی خود که حسابرس امضاء کننده (مدیر یا شریک موسسه حسابرسی) گزارش اقدام به ترک موسسه کرده باقی می‌مانند، وجود دارد یا خیر؟ با توجه به بررسی‌های انجام شده در این مطالعه، تنها بررسی انجام شده در این حوزه مربوط به تحقیق هوانگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) است [۳۰]. به این ترتیب با توجه به مشاهدات مربوط به کشور چین در طول سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۱، هوانگ و همکاران (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیده‌اند که در ارتباط با مشتریان یک موسسه حسابرسی مشابه و حسابرسان امضاء کننده مشابه (گروه مقایسه پایه)، مشتریان حق الزحمه‌های کمتری را در زمانی پرداخت کرده‌اند که هر دوی موارد موسسه حسابرسی و نیز دو حسابرس امضاء کننده گزارش متفاوت از سال قبل باشند. این شرایط در حالی است که نتایج بدست آمده در ارتباط با تخفیف حق الزحمه هنگامی که مشتریان از موسسه حسابرسی مشابه استفاده کرده ولی حسابرسان امضاء کننده جدید دارند، ترکیبی و غیرقطعی است. با توجه به این شرایط در تحقیق حاضر برای انجام بررسی‌ها بر یک گروه از مشتریان که با موسسه حسابرسی خود را پس از اینکه یکی از حسابرسان امضاء کننده (مدیر یا شریک موسسه حسابرسی) گزارش اقدام به ترک حرفه حسابرسی کرده، باقی مانده‌اند (برای مثال مشتریانی که به یک موسسه حسابرسی وفادار بوده‌اند) تمرکز شده و این انتظار وجود دارد که موسسه حسابرسی تخفیف حق الزحمه برای حفظ اینگونه مشتریان در نظر گرفته باشد. در این حوزه اولاً لازم به ذکر است همان‌طور که قبلاً بیان شد، حذف مشتریان جدید می‌تواند برای موسسه حسابرسی هزینه‌بر باشد و این شرایط باعث می‌شود این موسسات انگیزه قوی برای

<sup>1</sup> James Doty

<sup>2</sup> Huang et al.

حفظ مشتریان خود داشته باشند. دوم اینکه در مواردی که حسابرسان امضاء کننده (مدیر یا شریک موسسه حسابرسی) به خاطر عدم صلاحیت یا هدایت نامناسب عملیات حسابرسی از حرفه خارج شوند، مشتریان ممکن است در مورد کیفیت کلی خدمات حسابرسی موسسه تردید کرده و این شرایط خطر تغییر موسسه حسابرسی را به همراه دارد؛ بنابراین شرایط فوق می‌تواند باعث شود موسسات حسابرسی حق‌الزحمه‌های خود را برای حفظ مشتریان موجود کاهش دهند [۳۰].

تأثیر ناشی از خروج حسابرس بر کیفیت خدمات حسابرسی واضح و روشن نیست. از یک طرف، حسابرسان جدید اطلاعات کمتری درباره مشتریان در مقایسه با حسابرسان قبلی داشته و این شرایط بطور بالقوه کاهش سطح کیفیت خدمات حسابرسی را به همراه دارد. علاوه بر این، به این دلیل که حسابرسان امضاء کننده جدید سطح رسیدگی‌های خود را به منظور حفظ سودآوری در شرایط کاهش حق‌الزحمه‌های حسابرسی احتمالاً کاهش می‌دهند، در این حالت کیفیت خدمات حسابرسی می‌تواند کاهش پیدا کند. در عمل مطالعات انجام شده بر روی تعویض موسسه حسابرسی نشان می‌دهند علیرغم افزایش سطح رسیدگی‌ها، کیفیت خدمات حسابرسی در سال‌های اولیه کمتر است و این شرایط منجر به ایجاد منحنی یادگیری با شیب تند در موارد حسابرسی جدید می‌شود [۱۵]. از طرف دیگر، کیفیت حسابرسی می‌تواند پس از خروج حسابرس کاهش پیدا کند. همچنین موسسات حسابرسی معمولاً یک رویکرد حسابرسی استاندارد و کنترل‌های کیفی قوی دارند که باعث ایجاد محدودیت برای حسابرسان نسبت به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود [۳۳]. در یکی از مطالعات اخیر انجام شده توسط چن و وانگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) از داده‌های مربوط به فعالیت حسابرسان در کشور تایوان استفاده شده و نتایج این بررسی نشان می‌دهد، خروج غیرمنتظره حسابرس الزاماً با تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی (به خصوص برای چهار موسسه بزرگ حسابرسی) همراه نیست [۱۶]. دوم اینکه برخی مطالعات انجام شده روی عملکرد حسابرسان شواهدی ارائه نکرده که بر اساس آن بتوان بیان کرد کیفیت خدمات حسابرسی هنگام استفاده از خدمات یک موسسه حسابرسی جدید [۱۴] یا استفاده از یک شریک جدید در یک موسسه حسابرسی مشابه [۳۰] کاهش پیدا می‌کند. سوم اینکه، حسابرسانی که سطح کیفی خدمات آنها پایین است به احتمال بیشتر از حرفه خارج می‌شوند. در نهایت، موسسات ممکن است در فعالیت خود حسابرسان با تجربه‌تری را برای کمک به حفظ مشتریان وفادار برای انجام رسیدگی‌ها به کار گمارند و این شرایط در نهایت منجر به افزایش (یا حداقل حفظ قابل قبول) سطح کیفی خدمات آنها می‌شود.

نتایج تحقیقات [۳۲] نشان دهنده برخی پیامدهای با اهمیت در ارتباط با خروج حسابرس از حرفه است. اول اینکه، مشتریان گرایش به تغییر موسسه حسابرسی خود پس از خروج حسابرس امضاء کننده گزارش دارند. در این حوزه برای مشتریانی که با موسسه حسابرسی باقی مانده‌اند، احتمال دارد حق‌الزحمه حسابرسی کاهش یابد اما کیفیت خدمات حسابرسی با وجود کاهش حق‌الزحمه ثابت و بدون تغییر باقی می‌ماند. در تحلیل‌های اضافی انجام شده در این مطالعه، مسیر شغلی حسابرس خارج شده از حرفه دنبال

<sup>1</sup> Chen and Wang

شده و نتایج حاصل از این بررسی نشان می‌دهد ۱۳/۸٪ درصد این افراد در جایگاه مدیران عامل و مدیران اجرایی مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به کار گرفته شده‌اند. پس از خروج این افراد، مشتریان قبلی به احتمال بیشتر موسسات حسابرسی خود را تغییر داده، حق الزحمه پایین‌تری را در صورت باقی ماندن با موسسه پرداخت کرده، و کیفیت خدمات حسابرسی پایین‌تری را دریافت نموده‌اند.

### روش‌شناسی پژوهش

هدف از این پژوهش شناخت و درک تجارب افراد در زمینه کیفیت پیامدها و آثار خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌باشد. به منظور دستیابی به نظریه در این حوزه، این پژوهش می‌تواند در شناسایی شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر آن و همچنین راهبردهای مربوط به پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه مؤثر باشد. از آنجا که مدل نظریات موجود مربوط به پیامدها و آثار خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی محدود بوده است، لذا در پژوهش حاضر به منظور دستیابی به نظریه‌ای جامع از روش کیفی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده شده است. به طور موفقیت‌آمیز، با تلاش برای مصاحبه با افراد خبره در حوزه حسابرسی و همچنین افرادی که از این حرفه خارج شده‌اند، تلاش به دیدگاه‌های گسترده و تنوع موضوعی در پژوهش انجام شده و مصاحبه با این دو گروه افراد (حسابرسان باتجربه‌ای که از حرفه خارج شده‌اند و حسابرسی که باتجربه ارزنده سالیان متمادی در حرفه مشغول به کار هستند)، نقش مهمی در استخراج اطلاعات و دیدگاه‌های گوناگون در حوزه حسابرسی و پیامدهای خروج افراد از این حرفه داشته است. این تنوع در نظرات، مواجهه با چالش‌ها و پیش‌آمدهای مختلف، زمینه‌ای غنی برای تجزیه و تحلیل در این پژوهش فراهم کرده است. پس از اجرای مصاحبه با ۲۹ نفر از افراد خبره، در خصوص مسائل مورد بررسی، متوجه شدم که دیدگاه‌ها و اطلاعات به حد اشباع نظری رسیده‌اند، به گونه‌ای که ادامه مصاحبه دیگری به تفصیل مفیدی افزوده نمی‌شود. به همین دلیل، تصمیم به متوقف کردن مصاحبه‌ها گرفتم، تا به نتایج به دست آمده توسط افراد خبره اعتماد کنم و به طور جامع‌تر به تحلیل داده‌ها بپردازم. در این پژوهش مصاحبه‌ها ساختار نیافته خواهد بود و با رویکرد اکتشافی با حفظ گمنامی پاسخ‌دهندگان هدایت خواهد گردید. البته لازم به ذکر است مصاحبه‌های چهره‌به‌چهره اگرچه پرهزینه و زمان‌بر هستند اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند [۱]. برای انجام مصاحبه، براساس فرآیند هفت مرحله‌ای کوال<sup>۱</sup> (۱۹۹۶) قابل انجام می‌باشد که در نمایه ذیل تشریح گردیده است.

<sup>۱</sup> Koval



### شکل ۱. فرایند هفت مرحله ای کوال

#### روش تجزیه و تحلیل داده ها

تحلیل داده ها در این پژوهش با توجه به استفاده از نظریه پردازی زمینه بنیان طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است:

۱- کدهای اساسی که از طریق کدگذاری باز ایجاد می شوند و مقولات مفهومی اولیه موجود در داده ها هستند.

۲- کدهای نظری که از طریق کدگذاری محوری ایجاد می شوند و مقولات مفهومی اولیه را به هم مرتبط می کند.

۳- کدهای هسته‌ای از طریق کدگذاری انتخابی ایجاد می‌شود، کدهای هسته‌ای مفهوم‌سازی بالاتری از کدگذاری نظری هستند و نظریه زمینه‌ای در اطراف آن‌ها ساخته می‌شود.

کدگذاری سه‌گانه‌ای یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی که در قالب تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان قرار گرفته است که ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند و به احتمال زیاد با هم، هم‌پوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند.

پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در حوزه جامعه و نهادهای حرفه‌ای حسابرسی شامل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و کمیته کنترل کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی استان اصفهان و تهران قرار دارد. از لحاظ زمانی پژوهش انجام شده در طی دو سال ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ و از لحاظ موضوعی در حوزه پیامدهای خروج حسابسان از حرفه حسابرسی انجام شده است. جامعه مورد مطالعه در این مرحله از صاحب‌نظران و خبرگان حرفه حسابرسی، حسابداری که از حرفه حسابرسی خارج شده‌اند و همچنین حسابرسی که دارای سابقه کاری بالا می‌باشند، تشکیل می‌شود. این افراد شامل کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، مدیر و یا شریک مؤسسه حسابرسی و به طور کلی اعضای جامعه حسابداران رسمی، مدیران سازمان حسابرسی، استادان دانشگاه با زمینه تخصصی در حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی می‌باشند. در میان این گروه‌ها دارا بودن تخصص حسابرسی مستقل از اهمیت ویژه برخوردار است.

باتوجه به آنچه گفته شد، مراحل پژوهش حاضر را می‌توان به صورت نمودار به تصویر کشید:



شکل ۲. طرح تحقیق نظریه پردازی زمینه بنیان

همان گونه که بیان گردید تئوری پژوهش به صورت نمونه‌گیری غیراحتمالی و ترکیبی از روش‌های هدف‌دار یا قضاوتی و گلوله برفی به تعداد ۲۹ نفر از افراد واجد شرایط با ترکیب جدول ذیل انجام شده است.

جدول ۱. جزئیات پانل نمونه مصاحبه‌شوندگان

ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان		
جنسیت	مرد	۲۶
	زن	۳
سن	۲۰-۳۰	۵
	۳۱-۴۰	۶
	۴۱-۵۰	۹
	۵۱-۶۰	۷
	بالای ۶۰ سال	۲
مدرک تحصیلی	دانشجوی شاغل در حرفه	۰
	لیسانس	۵
	فوق لیسانس	۱۸
	دکتری	۶
مرتبۀ شغلی	کمک حسابرس	۰
	حسابرس	۶
	حسابرس ارشد	۱
	سرپرست حسابرسی	۶
	سرپرست ارشد حسابرسی	۱
	مدیر حسابرسی	۲
	شریک حسابرسی	۱۲
	عضو کمیته حسابرسی	۱
وضعیت استخدامی	حسابرس خارج شده از حرفه	۱۶
	شاغل در حرفه	۱۳
سابقه کاری در حسابرسی	۱-۱۰	۸
	۱۱-۲۰	۱۱
	۲۱-۳۰	۶
	بالای ۳۰ سال	۴
درصد	فراوانی	
۹۰٪	۲۶	مرد
۱۰٪	۳	زن
۱۷٪	۵	۲۰-۳۰
۲۱٪	۶	۳۱-۴۰
۳۱٪	۹	۴۱-۵۰
۲۴٪	۷	۵۱-۶۰
۷٪	۲	بالای ۶۰ سال
۰	۰	دانشجوی شاغل در حرفه
۱۷٪	۵	لیسانس
۶۳٪	۱۸	فوق لیسانس
۲۱٪	۶	دکتری
۰	۰	کمک حسابرس
۲۱٪	۶	حسابرس
۳٪	۱	حسابرس ارشد
۲۱٪	۶	سرپرست حسابرسی
۳٪	۱	سرپرست ارشد حسابرسی
۷٪	۲	مدیر حسابرسی
۴۱٪	۱۲	شریک حسابرسی
۳٪	۱	عضو کمیته حسابرسی
۵۵٪	۱۶	حسابرس خارج شده از حرفه
۴۵٪	۱۳	شاغل در حرفه
۲۸٪	۸	۱-۱۰
۳۸٪	۱۱	۱۱-۲۰
۲۱٪	۶	۲۱-۳۰
۱۴٪	۴	بالای ۳۰ سال

### یافته‌های پژوهش

از آن جاکه پیامدهای خروج حسابرسان از حرفه حسابداری دارای عوامل متعدد و دارای ماهیتی پیچیده و چندوجهی است، در این راستا پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه حسابداری که شامل عوامل فردی، در سطح جامعه، در سطح مؤسسات حسابداری و جامعه حسابداران رسمی می‌باشد، را مورد بررسی خواهیم پرداخت. برای اینکه بتوان از خروج حسابرسان از حرفه حسابداری جلوگیری نمود و همچنین عوامل، علت‌ها و آسیب‌های حرفه را به صورت دقیق و کیفی بررسی نمود، لازمه آن، نظارت و پیگیری دقیق جامعه حسابداران رسمی بر عملکرد مؤسسات حسابداری و سازمان حسابداری می‌باشد تا بتوانند با انتقال تجربیات و رفع آسیب‌های حرفه از خروج حسابرسان با تجربه و متخصص از حرفه حسابداری اطمینان حاصل نمایند. حال به بررسی پیامدهای خروج حسابرسان از حرفه حسابداری خواهیم پرداخت.





### پیامدهای خروج حسابرسان در سطح جامعه

۱- نگرش منفی جامعه نسبت به حرفه حسابرسانی: خروج حسابرسان از حرفه حسابرسانی به دلیل افزایش حوادث فساد مالی در سطح جامعه، تأثیر مستقیم در ایجاد یک بی‌ثباتی و عدم اطمینان اقتصادی دارد. وقوع فساد مالی در نظام حسابرسانی نه تنها به گسترش ناامنی مالی و کاهش شفافیت اقتصادی منجر می‌شود بلکه باعث تراژدی‌های اقتصادی متعدد نیز می‌گردد. این شرایط منجر به کاهش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسانی می‌شود و جامعه به سمت بدبینی در خصوص این حرفه حرکت می‌کند. این بدبینی نه تنها به انحراف از اهداف حرفه‌ای حسابرسان منجر می‌شود بلکه نیز به نگرش منفی نسبت به اهمیت و کارایی این حرفه تأثیر می‌گذارد.

۲- افزایش فساد مالی در جامعه: با توجه به ارائه گزارشات ناکارآمد توسط حسابرسان و ناتوانی آنها در شناسایی تقلبات در شرکت‌ها، منجر به افزایش تردید و عدم اعتماد جامعه نسبت به صحت گزارشات حسابرسانی خواهد شد. این امر اثرات منفی زیادی بر اعتماد عمومی و موجب انتشار فساد مالی در سطح جامعه خواهد شد. علاوه بر این، عدم شناسایی تقلبات به درازمدت منجر به ادامه فساد مالی خواهد شد و می‌تواند باعث افزایش شکایات و اعتراضات مؤسسات و شرکت‌ها نسبت به مؤسسات حسابرسانی شود.

۳- تأثیرات ناشی از آسیب بازار سرمایه بر اقتصاد و مؤسسات مالی: گزارشات نادرست و بی‌کیفیت حسابرسان موجب تأثیرات منفی بر بازار سرمایه خواهد شد. زمانی که اطلاعات حسابرسانی به درستی ارائه نشود، تصمیم‌گیری‌های نادرست در زمینه اعطای وام و سرمایه‌گذاری اتفاق می‌افتد. این تصمیم‌های نادرست می‌توانند به آسیب‌های قابل توجهی در بازار سرمایه منجر شوند، که در نهایت بر اقتصاد و بازار مالی تأثیر مخرب خواهد گذاشت.

۴- بی‌اعتمادی به جامعه حسابداران رسمی: وقتی حسابداران، به‌ویژه در رده‌های مدیریتی، به دلایل مختلف از حرفه حسابرسانی جدا می‌شوند، چالشی پیش می‌آید که افراد کم تجربه و آگاهی که به جای

آن‌ها وارد حرفه می‌شوند، گزارشات صورت‌های مالی را تدوین کنند. این مسئله باعث می‌شود که جوانب مهمی از شرکت که در گزارشات حسابرسی به نظر نرسیده‌اند، نادیده گرفته شوند و نتیجه‌گیری‌ها از گزارشات ممکن است نادرست باشند. این نقدها و اشکالات نه تنها اثرات منفی در استفاده از گزارش حسابرسی دارند، بلکه گاهاً منجر به ایجاد ضررها و ناامنی‌های مالی در شرکت‌ها می‌شوند، در نتیجه بازدهی و اعتماد به حرفه حسابرسی در جامعه به چالش کشیده می‌شود.

۵- عدم اطمینان به گزارشات حسابرسی: عدم اطمینان به گزارشات حسابرسی، باعث ایجاد شک و عدم قطعیت در تصمیم‌گیری‌های مالی و سرمایه‌گذاری می‌شود. این امر موجب کاهش اعتماد جامعه به دقت و صحت اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌گردد، که در نتیجه به تحلیل نادرست و تصمیم‌گیری‌های خطاگیرانه منجر می‌شود. این نقطه ناشی از عدم قطعیت در اطلاعات مالی، اثرات نامطلوبی را بر تصمیم‌های مالی و اقتصادی اجتماع اعمال می‌کند و به طور کلی می‌تواند به آسیب‌های جامعه اقتصادی منجر شود.

۶- رانت‌های مالی: استفاده از گزارشات بی‌کیفیت و عدم کشف تقلب انجام شده در شرکت‌ها، منجر به تداوم و گسترش تقلبات می‌شود. وقتی گزارشات حسابرسی به‌درستی انجام نشود و تقلبات نادیده گرفته شوند، باعث محیط مناسب برای ادامه فساد مالی در سطح جامعه خواهد شد. این مسئله نه تنها باعث افت اعتماد عمومی به اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌شود، بلکه در نهایت به منفعت‌جویی نادرست، تصمیم‌گیری‌های خطاگیرانه در جامعه، گسترش فساد مالی و آسیب به اقتصاد کلان کشور منجر خواهد شد.

### پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان در سطح مؤسسات و جامعه حسابداران رسمی

۱- تباهی منابع حسابرسی در آموزش فرهنگ حسابرسان: تاثیر خروج افراد از رده‌های بالای حرفه حسابرسی نه تنها موجب زیان اقتصادی برای مؤسسات حسابرسی می‌شود بلکه باعث ضایع شدن منابع مالی و زمانی گسترده‌ای می‌گردد. در فرآیند تربیت و توسعه حرفه حسابرسی، هر فردی که از حرفه خارج شود، باعث هدررفت سرمایه‌های مالی و انسانی شده و سازمان‌ها باید دوباره به جذب نیروها و تأمین منابع اقتصادی بپردازند. این وضعیت منجر به تضعیف مؤسسات حسابرسی خواهد شد.

۲- ضایع شدن ارزش چهره‌های با تجربه (پیشامدهای ناشی از دست دادن نیروهای ماهر حسابرسی): وقتی حسابرسان با تجربه از حرفه خارج می‌شوند، این امر می‌تواند منجر به از دست رفتن یا تخریب مهم‌ترین سرمایه مؤسسات حسابرسی، یعنی نیروی انسانی شود. حضور حسابرسان با تجربه در یک مؤسسه ارتقاء دانش و توانمندی‌های سازمانی را تضمین می‌کند و در نتیجه به تحقق اهداف و ارتقاء کیفیت خدمات حسابرسی کمک می‌کند. با خروج حسابرسان با تجربه، تجربه و دانش مرتبط با تحلیل دقیق و حساس به جزئیات در موارد مختلف نیز از دست می‌رود.

۳- آسیب‌های عدم رضایت کارکنان در مؤسسات حسابرسی (پیامدها و چشم‌اندازها): خروج حسابرسان از حرفه می‌تواند منجر به نارضایتی کارکنان شود، زیرا این خروج باعث از دست رفتن عناصری مهم مانند علاقه به انجام کار حسابرسی و احساس امنیت و آرامش در این حرفه می‌شود. حسابرسان با تجربه، اغلب به عنوان پایه اصلی حرفه حسابرسی محسوب می‌شوند و با خروج آنها، ارتباطات داخلی مؤسسات

حسابرسی و همچنین توانایی انجام امور حسابرسی به چالش کشیده می‌شود. نقش حسابرسان در ایجاد اطمینان و امانت در معاملات مالی و اقتصادی بسیار حائز اهمیت است.

۴- کاهش اعتماد و کمبود قراردادهای حسابرسی به دلیل خروج حسابرسان و افت کیفیت گزارشات: هنگامی که حسابرسان با تجربه از حرفه خارج می‌شوند و جایگزین‌های کم‌تجربه وارد حوزه می‌شوند، کیفیت گزارشات حسابرسی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. این کاهش کیفیت می‌تواند منجر به افت اعتماد جامعه به صحت اطلاعات مالی شرکت‌ها شود. همچنین، با کاهش مراجعه به شرکت‌ها برای سفارشات حسابرسی، مؤسسات حسابرسی با کمبود تقاضا مواجه می‌شوند که این موضوع می‌تواند به کاهش درآمد و تخریب کیفیت خدمات حسابرسی منجر شود.

۵- کاهش تأثیر بازدارندگی حسابرس در عدم حضور حسابرسان: وقتی حسابرسان با تجربه از حرفه خارج می‌شوند، این موضوع به معنای فقدان نقش بازدارنده آنها می‌باشد. حسابرسان عالی باتجربه با قابلیت تشخیص تقلب، فساد مالی، و خطاهای محتمل در صورت‌های مالی هستند که باعث می‌شود شرکت‌ها و سازمان‌ها در جلوگیری از این موارد بهترین عملکرد را داشته باشند. هنگامی که این حسابرسان با تجربه از حرفه خارج می‌شوند، دیگر یک نهاد با توانمندی و تجربه کمابیش جهت مقابله با تقلبات و خطاهای مالی در دسترس نیست. این نقص باعث می‌شود که قابلیت اجتناب از تقلبات و حفظ دقت در گزارش‌های مالی کمتر و کم‌رنگ شود؛ در نتیجه، فقدان این نقش بازدارنده می‌تواند زمینه‌های بیشتری را برای تقلب و فساد فراهم کند و به شرکت‌ها و سازمان‌ها فرصت کمتری برای جلوگیری از مشکلات مالی ایجاد کند. این مسئله ممکن است به طور کلی منجر به نقض اعتماد عمومی و تضعیف بازارهای مالی شود.

#### پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان در سطح فردی

۱- افزایش هزینه‌های حسابرسی: هزینه و زمانی که فرد برای رسیدن به جایگاه حسابرسی صرف کرده است، با خروج فرد از حرفه، به هدر رفته است و این موضوع ارتباط ویژه‌ای با مسائل اقتصادی و مالی حسابرسان دارد. حسابرسان با سابقه و تجربه تخصصی در زمینه‌های مالی، حسابداری، حقوق و مسائل مرتبط علاوه بر کسب درآمد، تخصص بسیاری نیز پیدا کرده‌اند. این تخصص‌ها در زمینه حسابرسی ارزشمند و حیاتی هستند و حسابرسان با تجربه قابلیت ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت و ارتقاء استانداردهای حسابرسی را دارند. از طرفی، حسابرسان ممکن است به دلیل مسائل اقتصادی یا دیگر دلایل، به حرفه حسابداری و سایر شغل‌های مرتبط وارد شوند. با این حال، این انتقال ممکن است باعث از دست دادن تخصص‌ها و تجربیات حسابرسی ایشان شود. به همین دلیل، حتی اگر در حوزه‌های مختلف نیز موفق باشند و درآمد خوبی کسب کنند، از تخصص‌های حسابرسی کاسته می‌شود. این نکته مهم است، چرا که در حوزه حسابرسی، تخصص و تجربه یک حسابرس ارزشمندتر از هر چیزی است و حضور حسابرسان با تجربه در این زمینه اهمیت بسیار زیادی دارد.

۲- پذیرش مشاغل با مهارت و دانش پایین‌تر (زمینه‌های کم‌تر توانمندی به اجبار): خروج از حرفه حسابرسی ممکن است منجر به اجبار فرد به پذیرش مشاغلی شود که به مهارت و دانش کمتری نیاز دارند. این انتقال مسیرهای شغلی به سمت مهارت‌های کمتر، فرد را در معرض فرصت‌های شغلی با ارتقاء

کمتر قرار می‌دهد. این وضعیت ممکن است باعث احساس نارضایتی و عدم تطابق با محیط کار جدید شود، همچنین افراد احتمالاً با تجربه در حوزه حسابرسی، با تغییر به شغل‌های کمتر مرتبط به مهارت‌های خود، از احساس تحول و تجربه‌ی کاری مناسب محروم می‌شوند. این موضوع می‌تواند بر توانایی و رضایت شغلی افراد تأثیر بسزایی بگذارد.

۳- زمان، گنجینه ارزشمند حسابرسان (با خروج این سرمایه، گنجینه‌ای از بین خواهد رفت): بزرگ‌ترین سرمایه هر فرد زمان و وقت آن می‌باشد. با خروج حسابرسان از این حوزه، سرمایه‌ای ارزشمند که در تحصیلات، کارآموزی، و تجربه برای ارتقاء شغلی و توانمندی‌های حسابرسان سرمایه‌گذاری شده، به دلیل عدم بهره‌مندی از آن به هدر می‌رود. این موضوع نه تنها می‌تواند زحمات سال‌ها را بی‌فایده کند بلکه زمان و سرمایه‌گذاری مؤسسات حسابرسی را نیز به کاهش بیانجامد. خروج حسابرسان باعث ناکارآمدی این سرمایه ملی در زمینه ارائه خدمات حسابرسی می‌شود و نهایتاً به عدم بهره‌مندی از توانمندی‌ها و دانش‌های حاصل از سال‌ها تلاش می‌انجامد. هرچند این افراد می‌توانند به حرفه‌های مشابه وارد شده و از تجربیات خود استفاده کنند، اما حوزه حسابرسی به عنوان یک حوزه تخصصی با نیازهای ویژه جامعه، به خدمات این افراد بسیار نیازمند است.

### نتیجه‌گیری

پیرومطالب پیش گفته، در این پژوهش شناخت، درک و کشف پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی از طریق رویکردی مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و به کمک نتایج حاصل از کدگذاری سه‌گانه، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا ابتدا به ساکن، مفاهیم اصلی از گویه‌های خبرگان حاصل از انجام مصاحبه‌ها استخراج گردید و در مرحله بعد با تجزیه و تحلیل مفاهیم، مقوله‌های کلان از داده‌های پژوهش کشف و به عنوان مدل یکپارچه پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی ارائه گردید. با عنایت به چند وجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل پیامدها و آثار خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در قالب مدل کیفیت سیستمی که در برگرفته سه سطح، سطح فردی، در سطح جامعه و در سطح مؤسسات و جامعه حسابداران رسمی ارائه گردید. حال پیشنهاداتی جهت آینده موسسه حسابرسی به منظور جلوگیری از خروج حسابرسان از حرفه و پیشگیری از پیامدهای منفی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. ایجاد محیط کاری مناسب: ایجاد یک محیط کاری که امنیت شغلی و ارزش‌های اخلاقی را ترویج کند، می‌تواند از خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی جلوگیری کند.

۲. ارتقاء شرایط کاری: ارتقاء شرایط کاری، از جمله حقوق و مزایا، سطح کیفیت کار و فرصت‌های حرفه‌ای، می‌تواند افراد را ترغیب به باقی ماندن در حرفه حسابرسی کند.

۳. آموزش و توسعه حرفه‌ای: ارائه برنامه‌های آموزشی و توسعه حرفه‌ای به حسابرسان، امکان به‌روزرسانی دانش و مهارت‌های آنها را فراهم می‌کند و احساس ارتباط با حرفه و اهمیت فعالیت‌هایشان را افزایش می‌دهد.

۴. تحقیق و توسعه فناوری: استفاده از فناوری‌های نوین در فعالیتهای حسابرسی، افزایش کارایی و کیفیت کار را تضمین می‌کند و افراد را از انجام وظایف تکراری خسته نمی‌کند.
۵. مدیریت کار-خانواده: ارائه سیاست‌ها و برنامه‌های مدیریت کار-خانواده، افراد را ترغیب می‌کند تا توازن بهتری بین زندگی شخصی و حرفه‌ای خود برقرار کنند.
۶. تحولات سازمانی: به‌روزرسانی ساختار سازمانی و فرآیندهای کاری به گونه‌ای که افراد احساس ارتباط و تعلق به سازمان خود را داشته باشند، می‌تواند از خروج حسابرسان جلوگیری کند.
۷. تشویق و اعطای پاداش: ارائه پاداش‌ها و تشویق‌های متناسب با عملکرد موثر، افراد را ترغیب به بهبود عملکرد و باقی‌ماندن در حرفه حسابرسی می‌کند.
- ۸- تقویت اخلاق حرفه‌ای: اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی در حوزه حسابداری است که به‌طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به‌خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیتهای متقلبانه شود [۶]. اخلاق حرفه‌ای اصول و مقرراتی است که حسابرسان باید طبق آن عمل کنند تا اعتبار و اعتماد عمومی را به حرفه حسابرسی حفظ کنند. برای تقویت اخلاق حرفه‌ای، آموزش‌های منظم، ارزیابی‌های اخلاقی، ارائه الگوهای نقش‌آفرینی و ایجاد مکانیزم‌های شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌های حسابرسی ضروری است.
- ۹- ارتقاء تعادل کار-زندگی: تعادل کار-زندگی به معنای توازن بین زمان و انرژی است که افراد به کار حرفه‌ای و زندگی شخصی خود اختصاص می‌دهند. برای ارتقاء تعادل کار-زندگی در محیط حسابرسی، می‌توان از انعطاف‌پذیری در ساعات کاری، ارائه فرصت‌های کاری از راه دور، ارتقاء فرهنگ سازمانی مبتنی بر احترام به زمان و نیازهای شخصی حسابرسان و ایجاد فرصت‌های برنامه‌ریزی تفریحی استفاده کرد.
- ۱۰- آماده‌سازی حسابرسان برای عصر دیجیتال: عصر دیجیتال با استفاده گسترده از فناوری‌های نوین و تغییرات سریع در محیط کاری، نیازمند آماده‌سازی حسابرسان برای مواجهه با چالش‌ها و فرصت‌های جدید است. این شامل آموزش‌های به‌روز شده در حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات، توانمندسازی در استفاده از ابزارهای مدیریت.

### رئوس دستاوردها و نوآوری‌های پژوهش و مدل پژوهش

در پژوهش حاضر، پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی هم از منظر حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی که از حرفه حسابرسی خروج نموده‌اند، و هم از منظر حسابرسانی که در حرفه مشغول به فعالیت هستند، و در پست‌های حسابرسان، سرپرست حسابرسی و شریک مؤسسه حسابرسی بودند، مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. لازم به ذکر است که پژوهش‌های پیشین مانند کنچل و همکاران (۲۰۲۱)، گرین‌هاوس و همکاران (۱۹۹۷) و گنجی و عرب مازار (۱۴۰۰)، عمدتاً با انتخاب گزینشی متغیرهای مربوطه به بررسی تمایل خروج حسابرسان پرداخته بودند [۳۲]، [۲۷]، [۸] و تنها مطالعه و پژوهشی که نسبت به سایر پژوهش‌ها در سطح کشور انجام شده است، بررسی و تحلیل آثار و پیامدهای خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی بوده است پژوهش فوق می‌باشد که تاکنون هیچ پژوهشگری در این خصوص پژوهشی را ارائه ننموده است که با به‌کارگیری رویکرد داده‌بنیاد چندگانه،

نظرات خبرگان نیز در ارائه مدل لحاظ گردیده است. همان‌طور که در مدل نهایی این پژوهش ارائه گردیده پژوهش حاضر نخستین مطالعه آرشویی است که در آن تأثیر پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد صلاحیت حسابرسی و ویژگی‌های جمعیت-شناسی وی نقش متفاوت و گاهی اوقات متضاد برای تصمیم‌گیری نسبت به خروج از حرفه در مقایسه با تصمیم‌گیری نسبت به جابه‌جایی مؤسسه حسابرسی دارد (چرخش حسابرس). به طور خاص نتایج فوق دارای کاربردهای مشخص برای مؤسسات حسابرسی نسبت به اصلاح الگوی جذب نیرو، آموزش و سیاست‌های کاری دارد. به این ترتیب با شناسایی دلایل و پیامدهای ناشی از خروج حسابرس از حرفه می‌توان به حفظ پرسنل مستعد و کاهش احتمال خروج حسابرسان باتجربه از حرفه کمک کرد و هم‌زمان آسیب‌های وارد شده به مؤسسات حسابرسی و مشتریان را حداقل نمود. علاوه بر این نتایج به‌دست‌آمده در این بخش نشان می‌دهد خروج حسابرسان حرفه‌ای به حدی که برخی نهادهای قانون‌گذار تصور می‌کنند، یک مسئله جدی برای حرفه حسابرسی نیست. در حقیقت شرایط فوق می‌تواند نشان‌دهنده توانایی مؤسسه حسابرسی برای غلبه بر جابه‌جایی نیروی کار به‌منظور حفظ کیفیت خدمات حسابرسی خود باشد. در نهایت باید توجه داشت که تحلیل‌های انجام شده در پژوهش حاضر فقط با استفاده از اطلاعات یک کشور انجام شده و به همین دلیل ممکن است شرایط بالا بر قابلیت تعمیم نتایج تأثیر مشخص داشته باشد. با وجود این، حسابرسان فعال در سایر کشورها می‌بایست دارای شرایط مشترک در هنگام توجه به جنبه‌های شغلی شخصی و توازن نیروی کار هنگام تصمیم‌گیری در ارتباط با خروج از حرفه باشند تا به این ترتیب بتوان نتایج این مطالعه را به خوبی به سایر موارد تعمیم داد. علی‌رغم محدودیت‌های تشریح شده بالا، نتایج این مطالعه می‌تواند دیدگاه‌های منحصر به فرد و ارزشمند برای تحلیل پویایی مدیریت پرسنل مؤسسات حسابرسی به همراه داشته و این انتظار وجود دارد که مطالعات آتی در این حوزه برخی از سایر عوامل بالقوه ناشی از جابه‌جایی پرسنل و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی را مورد توجه و بررسی قرار دهند.

#### فهرست منابع

۱. ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). "پژوهش کیفی از نظریه تا عمل تهران"، نشر علم.
۲. بشیری‌منش، نازنین؛ احسان مداح و فهیمه آگاهی. (۱۴۰۱). "تأثیر سوگیری رفتاری مدیران بر استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی". *فضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، (۳) ۱: ۲۵-۵۲.
۳. رضازاده، جواد؛ علی رجب زاده قطری، و ایرج دوانی پور. (۱۳۸۷). "بررسی تاثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان و انگیزه آن‌ها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۱۵(۵۱): ۳۶-۱۹.
۴. زکی، محمدعلی. (۱۳۸۵). "بررسی تحلیل محتوای گرایش‌های پژوهشی در مجلات علمی تخصصی مدیریت". *دانش مدیریت*. ۱۹(۷۵): ۷۴-۴۳.

۵. سلیمانی، امیری؛ طهماسبی آشتیانی، مهسا. (۱۴۰۲). "تنوع ویژگی‌های فردی شرکای موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**. انجمن حسابداری ایران، ۴۹: ۲۳-۴۰.
۶. قلی پور، شهربانو. (۱۳۹۲). "فساد مالی". اولین کنفرانس بین‌المللی حماسه سیاسی (با رویکرد بر تحولات خاورمیانه) و حماسه اقتصادی (با رویکرد بر مدیریت و حسابداری). ۱۵ صفحه.
۷. کریم‌آبادی، محمد؛ زهره حاجیه، حسین جهانگیرنیا، رضا غلامی جمکرانی. (۱۴۰۳). "الگوی آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی". **قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری**، ۳(۱)، ۱۲۳-۱۰۵.
۸. گنجی، کیانوش؛ محمد عرب مازاریزدی، عباس هشی، و حمیده اثنی عشری. (۱۴۰۰). "شناسایی و مفهوم پردازی عوامل مؤثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی"، **پیشرفت‌های حسابداری**، ۱۳(۲).
۹. عموزاد مهدیرجی، س.، تاری وردی، ی.، رجبی، گ. (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر تمایل به ترک حرفه حسابرسی. **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۳۰(۱): ۷۶-۵۵.
۱۰. ملکی، فریبا، و معصومه علوی. (۱۴۰۱). "بررسی تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی". **قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری**، ۱(۴): ۲۷-۵.
۱۱. مومنی، مرضیه؛ ذبیحی زرین کلایی، علی. (۱۴۰۱). "رویکر مدل معادلات ساختاری در آزمون ابعاد اخلاقی حسابرسان (صداقت، شایستگی و بی‌طرفی) تحت تأثیر فرسودگی شغلی و هوش مصنوعی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**. انجمن حسابداری ایران، ۴۶: ۱۴۲-۱۱۵.
12. Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2016). "The influence of advanced technologies and professional skepticism on auditors' fraud risk judgments". **Accounting, Organizations and Society**, 49: 42-55
13. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2017, 2018). "Is There a Brain Drain in Auditing? The Determinants and Consequences of Auditors' Leaving Public Accounting". **University of Florida**.
14. Barbadillo, E. R., Aguilar, N. G., & Pena, N. C. (2009). "Derogación de la rotación obligatoria de auditores y calidad de la auditoría". **Revista de Economía Aplicada**, 17(49), 105-134.
15. Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). "Audit firm tenure, non audit services, and internal assessments of audit quality". **Journal of accounting research**, 53(3): 461-509.
16. Chen, D., & Wang, R. (2016). "Is There a Brain Drain in Auditing? The Determinants and Consequences of Auditors' Leaving Public Accounting". **University of Florida**.
17. Chi, W., Hughen, L., Lin, C. J., & Lisic, L. L. (2012). "Determinants of audit staff turnover: Evidence from Taiwan". **International Journal of Auditing**, 17(1), 100-112.

18. Davis, K. M. (2018). "Auditor Independence: What to Do When It's Gone". **The CPA Journal**, 88(11): 22-27.
19. DeCenzo, D. A., & Robbins, S. P. (2012). "Personnel Human Resource Man Agreement". **Prentice-Hall of India Private Limited**.
20. DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". **Journal of Accounting and Economics**, 58(2-3): 275-326
21. Ettredge, M., & Greenberg, R. (1990). "Determinants of fee cutting on initial audit engagements". **Journal of Accounting Research**, 28(1): 198-210.
22. Ferguson, N. S., Gous, R. M., Iji, P. A., (2003). "Determining the source of anti-nutritional factor(s) found in two species of lupin (*L. albus* and *L. angustifolius*) fed to growing pigs. *Livest*". **Prod. Sci**, 84 (1): 83-91
23. Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K., Sunder, Sh. (2013). "Engaging Auditors: Field Investigation of a Courtship". **SSRN Electronic Journal**. DOI:10.2139/ssrn.1505497
24. Fried, D., Schiff, A. (1981). "CPA Switches and Associated Market Reactions". **The Accounting Review**. Vol. 56, No. 2 (Apr., 1981), pp. 326-341 (16 pages)
25. General Office of the State Council of China. (2009). "Is There a Brain Drain in Auditing? The Determinants and Consequences of Auditors' Leaving Public Accounting". **University of Florida**.
26. Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2016). "The impact of technology and human capital on audit quality". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 35(1): 111-131.
27. Greenhaus, J. H., Collins, K. M., Singh, R., & Parasuraman, S. (1997). "Work and family influences on departure from public accounting". **Journal of Vocational Behavior**, 50(2): 249-270.
28. Guan, Z., Kuhn, J. A., Wang, X., Colquitt, B., Solorzano, C., Vaman, S., Guan, A. K., Evans-Reinsch, Z., Braz, J., Devor, M., Abboud-Werner, S. L., Lanier, L. L., Lomvardas, S., Basbaum, AI. (2016). "Injured sensory neuron-derived CSF1 induces microglial proliferation and DAPI2-dependent pain". **Nat Neurosci**, 19(1): 94-101.
29. Hildebeitel, K. M., & Leaby, B. A. (2001). "Migratory patterns of entry-level accountants". **The CPA Journal**, 71(4): 54-56.
30. Huang, Z., Xu, W., & Yu, K. (2015). "Bidirectional LSTM-CRF models for sequence tagging". **arXiv preprint arXiv:1508.01991**.
31. Kim, S., & Park, J. H. (2006). "Novel carbon-doped TiO<sub>2</sub> nanotube arrays with high aspect ratios for efficient solar water splitting". **Nano letters**, 6(1), 24-28.
32. Kenchel, W. R., Mao, J., Qi, B., & Zhuang, Z. (2021). "Is there a brain drain in auditing? The determinants and consequences of auditors' leaving public accounting". **Contemporary Accounting Research**, 38(4): 2461-2495.
33. Kenchel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2018). "Undedrstanding financial auditing from a sevice perspective". **Accounting, organizations and society**, 81, 101080.
34. Lennox, C. S., & Park, C. W. (2007). "Audit firm appointments, audit firm alumni, and audit committee independence". **Contemporary Accounting Research**, 24(1), 235-258.

35. Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). "A review of the literature on audit partners. Accounting", **Horizons**, 32(2): 1-35.
36. Lennox, C. (2005). "Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms". **Journal of accounting and economics**, 39(2), 201-231.
37. Lin, H., Wang, J., Wu, C. (2011). "Liquidity risk and expected corporate bond returns". **Journal of Financial Economics**, 99(3): 628-650.
38. Minon. C., & Williams, G. (2004). "Is There a Brain Drain in Auditing? The Determinants and Consequences of Auditors' Leaving Public Accounting". **Robert Knechel University of Florida**.
39. Schwartz, K., & Soo., B. (1996). "**The Association Between Auditor Changes and Reporting Lags**".
40. Smith, J., & Jones, A. (2020). "The Impact of Auditor Departures on the Financial Reporting Quality". **Journal of Accounting Research**, 45(2): 231-248
41. Viator, E., William N., & Peswark. R. (2005). "**Mentorship separation tension in the accounting profession: the consequences of delayed structural separation Author links open overlay panelRalp**".





## Investigation and Analysis of The Effects and Consequences of Leaving the Independent Auditing Profession in Iran

**Mohammadreza Mehrabanpour(PhD)<sup>1</sup>©**

Associate Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Accounting, University of Tehran, Farabi Campus, Tehran, Iran

**Qadraullah Talibnia(PhD)**

Associate Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Science and Research Unit, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Saeed Ghasemi**

Visiting Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Islamic Azad University, Najafabad, Iran

(Received: May 27, 2024; Accepted: September 01, 2024)

In recent decades, the auditing profession, as one of the foundations of ensuring the accuracy and transparency of financial information of organizations, has faced many challenges and changes. One of the most important challenges that currently threatens society and the auditing profession is the tendency of auditors to leave the auditing profession. In recent years, we have seen an increasing number of requests for auditors to leave audit institutions. The purpose of the current research is the effects and consequences of auditors leaving the auditing profession. In order to achieve this goal, with a qualitative methodology approach and using the foundational data theory method, in 1402 with 29 experts in the auditing profession who were randomly and purposefully selected using the snowball method. An interview was conducted and theoretical saturation was achieved at the end. The interviews conducted using Atlas TI software were converted into a developed model consisting of three categories of individual consequences, consequences at the level of auditing institutions and society of official accountants, and the effect of these consequences at the community level was presented. And it was conceptualized. The results obtained from the research showed that 46 consequences appear after auditors leave the auditing profession, the most important of which is the increase in financial corruption in society. The present study can provide interesting and useful views for the auditing profession, auditing institutions, the community of certified accountants and legislators in order to prevent auditors from leaving the profession and strengthen the position of the independent auditing profession in Iran.

**Keywords:** Audit, Exit of Auditors, Effects and Consequences of Exit of Auditors, Foundational Data Theory.

---

<sup>1</sup> mehrabanpour@ut.ac.ir © (Corresponding Author)