

تاریخ دریافت: ۸۶/۹/۱۲
تاریخ پذیرش نهایی: ۸۷/۷/۱۲

عوامل موثر بر تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

علی اصغر عرب احمدی

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

چکیده

علی رغم وجود عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار، که مشکل گزینش نادرست (پذیرش صاحبکار نامطلوب) را بوجود خواهد آورد؛ حسابرس باید پیش از ایجاد هر گونه رابطه با صاحبکار احتمالی، کلیه جوانب کار حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دهد. زیرا صاحبکار متقاضی که موسسه حسابرسی آنها را خواهد پذیرفت، سرانجام ترکیب صاحبکاران موجود در پرتفو موسسه را تشکیل خواهند داد و بر روی کیفیت کار حسابرسی موثرند. استانداردهای حرفه ای رهنمودی عملی در مورد چگونگی تصمیم گیری پذیرش صاحبکار فراهم نمی نمایند، بلکه تنها بیان می کنند که موسسات حسابرسی باید رویه هایی را جهت انجام تصمیم پذیرش صاحبکار تدوین نمایند.

نتایج تحقیق نشان داد که موسسات حسابرسی در زمان ارائه پیشنهاد به موسسه جهت عرضه خدمات حسابرسی، عوامل ریسک حسابرسی و عوامل ریسک کسب و کار حسابرس را مد نظر قرار می دهند و با توجه به این عوامل در مورد صاحبکار احتمالی تصمیم گیری می نمایند. نتایج حاصل از رتبه بندی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار مشخص نمود که برای موسسات حسابرسی ایران، عوامل ریسک کسب و کار حسابرس از اهمیت زیادی برخوردار است. عوامل ریسک حسابرسی در جایگاه دوم قرار دارند و عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار از اهمیت چندانی برخوردار نمی باشند. سرانجام، نتایج بررسی نشان داد که مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی موثر می باشد. این یافته ها نشان داد که تخصیص پرسنل به عنوان یکی از ابزار مدیریت ریسک بر روی عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار تاثیری ندارد، اما بر روی عوامل ریسک حسابرسی و ریسک کسب و کار حسابرس موثر می باشد. اما "قیمت گذاری کار حسابرسی" به عنوان ابزار دیگر مدیریت ریسک در تعدیل خطرات ناشی از هر سه عامل ناتوان می باشد.

واژگان کلیدی: پذیرش صاحبکار، ریسک کسب و کار صاحبکار، ریسک حسابرسی، ریسک کسب و کار حسابرس، مدیریت ریسک.

مقدمه

در سالهای اخیر، با توجه به افزایش اختلافات ایجاد شده بین مؤسسات حسابرسی و صاحبکارانشان، کمیته فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران وظیفه حل اختلافات موجود بین مؤسسات حسابرسی و شرکتهای را به عهده گرفت. در نتیجه با وجود مرجعی که شرکتهای بتوانند اختلافات خود با مؤسسات حسابرسی خویش را به آن ارجاع دهند، پیش بینی می شود که دعاوی حقوقی علیه مؤسسات حسابرسی در آینده نزدیک اقامه گردد^۱. یکی از راههای کاهش این دعاوی، انجام تصمیمات هدفمند جهت پذیرش صاحبکار می باشد. در نتیجه مؤسسات حسابرسی باید توجه بیشتری به

۱- اگر چه محیط قانونی حسابرسی در ایران به اندازه ی کافی فربه نشده است، اما بررسی های مقدماتی نشان می دهد که مواردی از دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در دادگاه مطرح شده است (جعفری، علی، ۱۳۸۳).

تصمیمات پذیرش صاحبکار به عنوان اولین مرحله جهت محدود نمودن ریسک مؤسسه، معطوف نمایند.

از طرف دیگر، با افزایش روز افزون مؤسسات حسابرسی، رقابت بین مؤسسات جهت جذب صاحبکار تشدید خواهد یافت. در نتیجه مؤسسات حسابرسی به منظور کاهش هزینه‌های آتی خود- ناشی از درگیری در دعاوی حقوقی- و افزایش درآمدهای آتی خود- ناشی از ارائه سایر خدمات حرفه‌ای- باید عوامل مؤثر بر پذیرش صاحبکار را دقیق‌تر مدنظر قرار دهند.

قابل ذکر است که استانداردهای حرفه‌ای هیچگونه رهنمود عملی در مورد چگونگی تصمیم‌گیری پذیرش صاحبکار فراهم نمی‌کنند، بلکه تنها بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی باید رویه‌هایی را جهت انجام تصمیم‌گیری در مورد پذیرش صاحبکار تدوین نمایند.

هدف اصلی این تحقیق، تعیین عوامل مؤثر بر تصمیمات پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی ایران می‌باشد. با توجه به هدف موردنظر، تحقیق حاضر در صدد آن است که به سؤالات اصلی ذیل پاسخ گوید:

"آیا تصمیمات پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی بصورت هدفمند انجام می‌شود؟ به عبارت دیگر، آیا مؤسسات حسابرسی ریسک‌های موجود در تصمیمات پذیرش صاحبکار- ریسک کسب و کار صاحبکار، ریسک حسابرسی، و ریسک کسب و کار حسابرس- را مدنظر قرار می‌دهند؟"

"همچنین آیا مؤسسات حسابرسی ایران، مدیریت ریسک را در تصمیمات پذیرش صاحبکار بکار می‌گیرند؟"

پیشینه تحقیق

در این بخش، ابتدا به چرایی توجه به تصمیم پذیرش صاحبکار- یعنی اهمیت تصمیم پذیرش صاحبکار- و در ادامه به چگونگی اتخاذ تصمیم پذیرش صاحبکار- یعنی فرآیند تصمیم پذیرش صاحبکار- پرداخته می‌شود.

اهمیت تصمیم پذیرش صاحبکار

حسابرسی، فرایند پیچیده‌ای است. تصمیمات هر کار حسابرسی توسط صاحبکار احتمالی (برای انتخاب حسابرس) و مؤسسه حسابرسی (برای پذیرش کار و انجام حسابرس) انجام می‌شود. در هر دو انتخاب حسابرس مستقل. توسط شاکتھا، تحقیقات

و بررسی های گسترده ای در کشور های صاحب نظر صورت گرفته است. اما تا کنون در مورد فرایند تصمیم گیری حسابرسان در جریان پذیرش صاحبکار احتمالی تحقیقات و بررسی های اندکی بعمل آمده است.

"برتن و روبرتز" دریافتند که تغییرات مدیریت، نیاز به خدمات اضافی و پیشنهادات بانکداران و کارگزاران، دلایل اصلی صاحبکاران برای تغییر حسابرسان خویش بوده است. تحقیق دیگری نشان داد که حق الزحمه و روابط کاری، مهمترین عوامل برای توضیح تغییرات حسابرسان می باشند (ایچنسر و شیلدز ۱۹۸۳). سایر تحقیقات، بروز اختلاف بین صاحبکار و حسابرسان را دلیل اصلی تغییرات حسابرسان بیان نمودند. در یک بررسی از واکنش بازار به تغییرات حسابرسان، محققین دریافتند که برخی شواهد حاکی از واکنش منفی بازار در زمان افشای خبر تغییر حسابرسان می باشد (فرید و شیف ۱۹۸۱). "چو و رایس" (۱۹۸۲) دریافتند که گزارش مشروط و بندهای شرط مندرج در گزارش حسابرسانی، جهت پیش بینی تغییر حسابرسان مهم می باشد. "اسمیت" در ۱۹۸۶ بیان نمود که «بر طرف شدن بندهای شرط گزارش حسابرسان در سال های بعد، ممکن است ناشی از تغییر حسابرسان باشد». سایر تحقیقات نشان دادند که شهرت و اعتبار حسابرسان در عرضه اولیه اوراق بهادار اثر می گذارد. برای مثال نتایج یک تحقیق نشان داد صاحبکارانی که یکی از هشت موسسه حسابرسانی بزرگ^۱ را انتخاب نموده اند، صرف سهام بالاتری را در عرضه سهام کسب کرده اند (سیمونیک و استین ۱۹۸۷).

آنچه که از مطالب فوق می توان برداشت نمود این است که شرکتها نسبت به تصمیمات مربوط به انتخاب حسابرسان خویش حساس می باشند، در نتیجه حسابرسان نیز که در سمت دیگر این تصمیمات می باشد، باید آگاهانه صاحبکار متقاضی را پذیرش نمایند.

"پییر و اندرسون" در سال ۱۹۸۴، تعداد ۱۲۹ دعوای حقوقی علیه موسسات حسابرسانی را که طی دوره ۱۹۶۰ الی ۱۹۷۶ رخ داده بود، مورد بررسی قرار دادند. یکی از مهمترین یافته های آنها در این بررسی این بود که رخداد ورشکستگی صاحبکار یا انتشار اخبار زیانهای عمده توسط صاحبکار عامل اصلی تحریک کننده شاکیان جهت یافتن اشتباهات موجود در صورتهای مالی بوده است. آنها دریافتند که تقریباً در ۲۵

۱- در زمان انجام تحقیق توسط *Simunic* در سال ۱۹۸۷ میلادی، هشت موسسه حسابرسانی بزرگ در سطح جهان وجود داشت، لکن در شرایط فعلی در اثر ادغام آنها و حذف موسسه حسابرسانی آرتور اندرسون، تعداد آنها چهار موسسه بزرگ حسابرسانی است.

درصد از موارد، حسابرسان تجربه سه سال یا کمتر با صاحبکار خود داشتند. این یافته مطابق با این عقیده بود که فقدان تجربه کافی حسابرس در مورد صاحبکار مانعی در برابر توانایی حسابرس در کشف تحریف ها می باشد. نتیجه جالب توجه دیگر اینکه، بیش از ۷۵ درصد صاحبکاران در نمونه اخذ شده (شرکت هایی که علیه موسسات حسابرسی اقامه دعوا نموده اند)، شرکت های سهامی عام بودند. در حالیکه تنها ۱۵ درصد از کل جامعه صاحبکاران موسسات حسابرسی به شرکت های سهامی عام تعلق داشت. این مطلب نشان می دهد صاحبکارانی که سهامی عام می باشند، سهم قابل توجهی از دامنه ریسک موسسات حسابرسی را به خود اختصاص می دهند (پیپر و اندرسون ۱۹۸۴).

"پالمروس" در سال ۱۹۸۷ شواهد دیگری را راجع به عوامل بالقوه دعاوی حقوقی حسابرسی ارائه نمود. در بررسی وی ۴۷۲ دعاوی حقوقی علیه پانزده موسسه حسابرسی بزرگ آمریکا طی سالهای ۱۹۶۰ الی ۱۹۸۵ مورد آزمون قرار گرفتند. وی دریافت که تقریباً نیمی از این موارد در نمونه وی مربوط به تقلب مدیریت می باشد و اینکه تقریباً نیمی از موارد، مربوط به ورشکستگی یا خطرات مالی شدید است. با این حال وی دریافت که تقریباً ۸۰ درصد از ورشکستگی ها منجر به بروز دعاوی حقوقی علیه حسابرس نمی گردد و اینکه بیش از نیمی از موارد ورشکستگی در نمونه وی جزء موارد مشمول در تقلب مدیریت نیز بودند. وی همچنین دریافت که در موارد تقلب مدیریت، بیشترین راه حل، پرداخت خسارت توسط حسابرس بود.

"پالمروس" در سال ۱۹۸۸، تحقیق خود در سال ۱۹۸۷ را از جنبه ی دیگری مورد تحلیل قرار داد. هدف از تحلیل وی، استفاده از نرخ دعاوی حقوقی رخ داده برای یک موسسه حسابرسی بعنوان معیاری برای کیفیت آن موسسه بود. نتایج اولیه این بررسی نشان داد که هشت موسسه بزرگ حسابرسی، نرخ دعاوی حقوقی کمتری را نسبت به بقیه تجربه کرده اند. محقق این یافته را اینگونه تفسیر نمود که در مجموع، هشت موسسه بزرگ، کیفیت بالاتری را ارائه می کنند. محقق همچنین دریافت که نرخ دعاوی حقوقی یک موسسه از صنعتی به صنعت دیگر متفاوت می باشد، که این یافته از این عقیده که «کیفیت حسابرسی برای یک موسسه حسابرسی معین ممکن است از یک صنعت به صنعت دیگر یکسان نباشد» حمایت می کند.

در مطالعه دیگری، "کارسلو و پالمروس" توانائی موسسه حسابداری را در جهت کاهش دعاوی حقوقی مورد بررسی قرار دادند. آنها بررسی نمودند «آیا صدور گزارش حسابداری تعدیل شده^۱ از طرف حسابرس سپری حفاظتی در برابر دعاوی حقوقی علیه وی می باشد؟». نتیجه این تحقیق نشان داد، شواهدی مبنی بر اینکه گزارش حسابداری تعدیل شده، حسابرس را در برابر دعاوی حقوقی محافظت نماید، وجود ندارد (کارسلو و پالمروس ۱۹۹۴).

فرآیند تصمیم پذیرش صاحبکار

در سرتاسر فرایند تصمیم پذیرش صاحبکار، ارزیابی بین ریسک و بازده صورت می گیرد. حسابرسان ریسک ها و نرخ صورت حساب احتمالی را ارزیابی می کنند. سپس تعیین می کنند که آیا ریسک و بازده کار حسابداری در یک سطح قابل قبولی می باشد. یا اینکه بایست با استفاده از استراتژی های مدیریت ریسک، ریسک و بازده صاحبکار احتمالی را به سطح قابل قبولی رساند. بعد از انجام ارزیابی های فوق، حسابرسان باید تصمیم بگیرند که صاحبکار احتمالی را بپذیرند و اقدام به ارائه قرارداد پیشنهادی حسابداری نمایند یا اینکه به مذاکرات با وی خاتمه دهند.

با مطرح کردن ریسک حسابداری توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در اوایل دهه ۱۹۸۰، در قالب استاندارد ۴۷، که در آن از حسابرسان خواسته شده بود حسابداری را طوری برنامه ریزی کنند که اطمینان معقول و منطقی از کشف اشتباهات، تخلفات و تحریف با اهمیت در صورتهای مالی حاصل شود، مدل ریسک حسابداری در ادبیات حرفه حسابداری مورد استقبال قرار گرفت (وحیدی الیزبی ۱۳۸۳). مدل ریسک ارائه شده در این استاندارد حاصل ضرب سه عامل ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک کشف می باشد.

تعداد زیادی از تحقیقات پیشین، ارزیابی های ریسک ذاتی، ریسک کنترل و کل مدل ریسک حسابداری را مورد بررسی قرار داده اند. نتایج این تحقیقات نشان می دهد که تمامیت مدل های ریسک موجود مورد تردید می باشد. برای مثال در بررسی انجام شده توسط "دانیل" در سال ۱۹۸۸، میزان کل ریسک حسابداری ارزیابی شده از میزان ریسک محاسبه شده با استفاده از مدل های ریسک موجود بیشتر بود. نتایج تحقیق وی متذکر شد به وجود «سایر عوامل یا اجزا در مدل تصمیم ریسک حسابداری که در

مدلهای موجود به درستی شناسایی و مورد توجه قرار نگرفته اند». "کینی" در سال ۱۹۸۹ این بحث را مطرح می کند که ریسک حسابرسی توسط فرمولهای موجود کوچک شمرده شده است، و از طرفی تغییرات در حال رخداد در محیط تجربی حسابرسی، مشکلات موجود را وخیم تر خواهد نمود. پیش از این، تحقیق دیگری چندین نقصان در مدل‌های ریسک حسابرسی را توصیف کرده بود و پیشنهاد شده بود که یک رویکرد جامع طراحی شود تا بدان وسیله «تمامی نکات مهم تصمیم گیری در حسابرسی، شامل موضوع پذیرش یا عدم پذیرش صاحبکار صریحاً شناسائی گردد...» (کوشینگ و لوبک ۱۹۸۳).

اولین مرحله در پذیرش صاحبکار، ارزیابی ریسک‌های موجود می باشد. تحقیقات پیشین و رهنمودهای حرفه ای نشان می دهند که موسسات حسابرسی، اطلاعات مربوط به ریسک های صاحبکاران خود را دریافت نموده و مورد ارزیابی قرار می دهند، و بعید است که صاحبکار پر مخاطره را بپذیرند (اسیر و نچل ۱۹۹۵، هیات نظارت عمومی ۲۰۰۰، کوهن و هانو ۲۰۰۰، جان استون ۲۰۰۰، اسیر و سایرین ۲۰۰۲، جان استون و بدارد ۲۰۰۳). تحقیقات نشان می دهند که حسابرسان در زمینه تصمیمات پذیرش صاحبکار با سه نوع ریسک مواجه می باشند؛ ریسک کسب و کار صاحبکار^۱، ریسک حسابرسی، و ریسک کسب و کار حسابرس^۲.

ریسک کسب و کار صاحبکار را می توان به عنوان ریسک ناشی از وخیم تر شدن شرایط اقتصادی نامساعد یک صاحبکار در کوتاه مدت و یا بلند مدت بیان نمود (هیوس و جاکبز ۱۹۹۱). بعبارت دیگر، ریسک کسب و کار صاحبکار مربوط به ثبات مالی صاحبکار می باشد که معیارهای آن شامل سود آوری، وضعیت تجاری (در بازار و نسبت به رقبا)، توانایی مالی، قدرت نقدینگی و غیره می باشند.

تاثیر عوامل ریسک مالی (یا ریسک کسب و کار صاحبکار) در ایجاد دعاوی حقوقی قابل ملاحظه نمی باشد در حالیکه عوامل ریسک حسابرسی تاثیر بسزایی دارند. "جان استون و بدارد" در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که شواهد اندکی وجود دارد مبنی بر اینکه تصمیمات مدیریت پرتفو موسسه حسابرسی مورد آزمون - شامل تصمیمات پذیرش صاحبکار - بوسیله شاخص های ریسک مالی متاثر شود. آنها عقیده داشتند که بخش اعظم توجه موسسه حسابرسی مورد آزمون، معطوف به ریسک حسابرسی می باشد

چرا که ریسک مالی توسط چند شاخص نمایان می‌گردد. از طرف دیگر ورشکستگی مالی برای همه شرکتهای، نسبتاً استثنایی می‌باشد و این حالت تنها برای صاحبکارانی که وضعیت مالی نابسامان دارند وجود خواهد داشت. ضمناً، موسسات حسابرسی می‌توانند با انتشار یک اظهار نظر حاوی بند تداوم فعالیت در مورد رویدادهای قریب الوقوعی که وضعیت مالی را به مخاطره می‌اندازند، خود را در برابر ریسک‌های ناشی از منبع ابهام بیمه نمایند. همچنین هزینه مورد انتظار دعاوی حقوقی علیه موسسه حسابرسی در مورد صاحبکاران ورشکسته نسبتاً پائین‌تر از هزینه دعاوی حقوقی ناشی از تقلب‌های مالی می‌باشد (جان استون و بدارد ۲۰۰۴).

ریسک حسابرسی یعنی احتمال خطر این که حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی اشتباه یا تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند (کمیته فنی سازمان حسابرسی ۱۳۷۷). همانگونه که در بخش‌های پیشین بیان شد، ریسک حسابرسی شامل ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک کشف می‌باشد. در این تحقیق، لغت «ریسک حسابرسی» شامل ریسک ذاتی و کنترل می‌باشد و ریسک کشف را در بر نمی‌گیرد زیرا ریسک کشف، مرتبط با عملیات حسابرسی - از زمان پذیرش صاحبکار تا آخر فرایند حسابرسی - است.

با توجه به استانداردهای حرفه‌ای و تحقیقات پیشین، برای ارزیابی ریسک حسابرسی در هنگام پذیرش صاحبکار باید معیارهای مقابل را مدنظر قرارداد: ماهیت صنعت، ارتباط گذشته حسابرسی و صاحبکار، میزان قضاوت مورد نیاز جهت ارزشیابی حسابهای مهم، نگرش مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی، وضعیت حاکمیت شرکتی، وضعیت مالکیت، اداره کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی.

ریسک کسب و کار حسابرسی عبارت است از ریسک تحمل زیان توسط موسسه حسابرسی در نتیجه انجام کار حسابرسی (جان استون ۲۰۰۰)، انجمن حسابداران خبره آمریکا ۱۹۸۳، بل و سایرین ۲۰۰۲). به عنوان مثال، دعاوی حقوقی احتمالی، از دست دادن اعتبار و شهرت و یا فزونی هزینه‌های کار بر حق الزحمه آن، برخی از نمونه‌های ریسک کسب و کار حسابرسی می‌باشد. برای ارزیابی ریسک کسب و کار حسابرسی می‌توان وضعیت صاحبکار در بورس اوراق بهادار (بورسی بودن صاحبکار)، تجربه حسابرسی در صنعت صاحبکار، فرصتهای ارائه خدمات اضافی و رتبه مؤسسه حسابرسی در میان سایر مؤسسات حسابرسی رقیب را مورد بررسی قرار داد.

تحقیقات پیشین شواهد مختلفی را در مورد رقبتهای کلی مؤسسات حسابرسی بزرگ به تحمل و مدیریت ریسک فراهم نموده‌اند. برخی از آنها نتیجه‌گیری کرده‌اند که

موسسات حسابرسی بزرگ از پذیرش ریسک پرهیز می نمایند زیرا زیان ناشی از قصور حسابرسی - بواسطه دعاوی حقوقی و از دست دادن شهرت و اعتبار - برای موسسات بزرگ در مقایسه با موسسات کوچکتر سنگین تر است (جونز و راگناندن ۱۹۹۸)، در حالیکه سایرین اینگونه نتیجه گیری کرده اند که موسسات بزرگ، سطح خاصی از ریسک را پذیرفته اند یا حتی با این استدلال که ریسک می تواند در سرتاسر یک پرتفو متنوع منتشر گردد، با پذیرش صاحبکاران پر مخاطره، ریسک اضافی را تقبل نموده اند. طبق یک رویکرد پرتفویی^۱، موسسات حسابرسی نه تنها به مقایسه صاحبکاران آتی خود توجه می کنند، بلکه خصوصیات پرتفو موجود موسسه حسابرسی نیز در اتخاذ تصمیمات پذیرش صاحبکار مد نظر قرار می گیرد. هر تصمیمی برای پذیرش یا استمرار فعالیت با صاحبکار می تواند بر روی کل ریسک پرتفو صاحبکاران یک موسسه حسابرسی اثر گذارد. ریسک یک کار حسابرسی بطور صحیح در درون یک پرتفو، قابل شناسایی و اندازه گیری می باشد. این تئوری دلالت دارد بر این موضوع که در تصمیمات پذیرش صاحبکاران نه تنها توجه به خصوصیات کل صاحبکاران احتمالی، بلکه همچنین پرتفو صاحبکاران موجود نیز باید مد نظر قرار گیرد.

از میان استراتژی های مختلف مدیریت ریسک، ما به دو دلیل "استراتژی تخصیص پرسنل" و "استراتژی قیمت گذاری کار حسابرسی" را برگزیده ایم. دلیل اول اینکه، این دو استراتژی بیشتر از سایرین با تصمیمات پذیرش صاحبکار مرتبط می باشند. قرارداد پیشنهادی حسابرسی هر موسسه حسابرسی شامل قیمت گذاری کار حسابرسی و اطلاعاتی در مورد پرسنل اختصاص یافته به تیم کار حسابرسی می باشد. بنابر این، این استراتژی ها احتمالاً قبل از اینکه قرارداد پیشنهادی حسابرسی ارائه گردد مورد توجه و بحث قرار می گیرند. دلیل دیگر اینکه، ما مطابق با رویه های جاری موسسات بزرگ حسابرسی بر روی استفاده برنامه ریزی شده از تخصیص پرسنل، با توجه به اهمیت آن در کاهش ریسک، تمرکز داریم. به علاوه، قیمت گذاری کار حسابرسی ابزاری را فراهم می نماید که به کمک آن سایر ریسک هایی که توسط تخصیص پرسنل حسابرسی کنترل نشده است مورد توجه قرار گیرد.

نتایج تحقیق "جان استون" در سال ۲۰۰۰ نشان داد که شرکا از استراتژی های مدیریت ریسک (همچون تعدیل حق الزحمه حسابرسی و غیره) برای تعدیل اثرات ریسک کسب و کار صاحبکار، ریسک حسابرسی، و ریسک کسب و کار حسابرسی که در

فرایند پذیرش صاحبکار مورد ارزیابی قرار می‌گیرند، استفاده نمی‌کنند (جان استون ۲۰۰۰). در تحقیق دیگر، "جان استون و بدارد" در سال ۲۰۰۲ نشان دادند اگر چه احتمال کمی وجود دارد که موسسه حسابرسی مورد آزمون، صاحبکارانی با ریسک اشتباه یا ریسک تقلب زیاد را بپذیرد، اما طرحهایی برای اختصاص پرسنل متخصص دارد که اثرات این ریسک‌ها را تعدیل می‌نماید. ایشان بیان نمودند که استفاده از پرسنل متخصص رابطه منفی بین ریسک حسابرسی (همچون ریسک تقلب و اشتباه) و احتمال پذیرش صاحبکار را تعدیل می‌نماید.

روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از نوع زمینه‌یابی میدانی توصیفی با استفاده از ابزار پرسشنامه می‌باشد. ابتدا براساس بررسی مطالعات پیشین و متون تخصصی موجود، ابعاد مساله مورد بررسی قرار گرفته و عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار شناسایی شده‌اند. سپس با استفاده از عوامل شناسایی شده پرسشنامه مطلوب طراحی و بین نمونه‌های تحقیق توزیع گردید.

جامعه آماری، نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری تحقیق حاضر شرکا و مدیران کلیه موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند که شامل سازمان حسابرسی نمی‌باشد، زیرا سازمان حسابرسی به دلیل وضعیت خاص و جایگاه قدرتمند قانونی و قهری آن، با سایر واحدهای حرفه‌ای متفاوت بوده و از این تحقیق مستثنی گردیده است. در واقع پذیرش صاحبکار جدید در سازمان حسابرسی بیشتر تابع مقررات و اساسنامه آن سازمان می‌باشد تا اینکه در یک فرآیند تصمیم‌گیری، صاحبکار جدید مورد پذیرش قرار گرفته یا رد صلاحیت گردد.

نمونه‌گیری در این تحقیق از نوع نمونه‌گیری بدون جایگذاری از جامعه محدود است. از بین تعداد ۱۸۶ موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که اسامی آنها در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران موجود بود، تعداد ۶۳ موسسه به روش تصادفی انتخاب و پرسشنامه‌های تهیه شده بطور حضوری به شرکا یا مدیران آنها تقدیم گردید. بدلیل عدم مشارکت تعداد اندکی از شرکا و مدیران موسسات حسابرسی در تحقیق حاضر، بجای آنها موسسات دیگری جایگزین گردیدند تا حداقل نمونه لازم جهت انجام تحقیق بدست آید.

فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مطالعه و بررسی تئوری‌های و نتایج تحقیقات صورت گرفته در زمینه تحقیق حاضر برای پاسخگویی به سوالات تحقیق و ارزیابی راه حل‌های پیشنهادی، فرضیه‌های تحقیق به شرح ذیل تدوین گردیده‌اند:

فرضیه شماره یک: عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثرند.

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات صورت گرفته که در بخش پیشین به تفصیل بیان شد جهت آزمون فرضیه شماره یک، در متن پرسشنامه تحقیق پنج شاخص به عنوان عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار معرفی گردیده‌اند که از پاسخ دهندگان خواسته شده است میزان تاثیر هر کدام از این عوامل را بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار در یک طیف پنج رتبه‌ای لیکرت تعیین نمایند. این عوامل عبارتند از: ۱- تفاوت قابل ملاحظه مانده حسابهای شرکت در مقایسه با متوسط صنعت، ۲- میزان طرحهای تحقیق و توسعه بعنوان عامل مؤثر در رشد و بقای شرکت، ۳- میزان نسبت جاری و نقدینگی شرکت صاحبکار، ۴- اهمیت میزان نسبت بدهی به حقوق صاحبان سرمایه، ۵- تعداد شرکتهای موجود در صنعت صاحبکار.

فرضیه شماره دو: عوامل ریسک حسابرسی بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثرند.

با توجه به تئوری‌ها و تحقیقات صورت گرفته، برای آزمون فرضیه شماره دوم، بیست و یک شاخص به عنوان عوامل ریسک حسابرسی در پرسشنامه معرفی گردیده‌اند. این عوامل عبارتند از: ۱- احتمال نابابی تکنولوژیکی محصولات و خدمات، ۲- میزان پیچیدگی صنعت، ۳- پیچیدگی ساختار سرمایه شرکت، ۴- اهمیت اشخاص وابسته، ۵- تعداد و پراکندگی جغرافیایی مراکز تولید و توزیع محصولات و خدمات صاحبکار، ۶- میزان تقاضا برای محصولات و خدمات شرکت صاحبکار، ۷- رویه‌های حسابداری خاص شرکت صاحبکار، ۸- حساسیت نتایج عملیات شرکت صاحبکار نسبت به تغییرات در شرایط اقتصادی، ۹- قوانین و مقررات حاکم بر صنعت صاحبکار، ۱۰- ارتباط گذشته حسابرسان و صاحبکار (از طریق ارتباط با حسابرسان پیشین شرکت)، ۱۱- میزان قضاوت مورد نیاز جهت ارزیابی حسابهای مهم شرکت، ۱۲- نگرش مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی، ۱۳- وضعیت حاکمیت شرکتی در شرکت صاحبکار (وجود یک بخش حسابرسی

داخلی در شرکت)، ۱۴- هدف واحد مورد رسیدگی از حسابرسی، ۱۵- روش اداره شرکت صاحبکار (تفویض مناسب اختیارات یا تفویض مطلق)، ۱۶- درستکاری و حسن شهرت مدیریت، ۱۷- تجربه و دانش مدیریت، ۱۸- حضور کارمندان سابق مؤسسه حسابرسی در پست‌های مدیریتی صاحبکار، ۱۹- میزان تغییرات مدیریت و کارکنان ارشد صاحبکار، ۲۰- دولتی یا خصوصی بودن واحد مورد رسیدگی (از لحاظ تأکید بر سودآوری)، ۲۱- فشارهای غیرعادی بر مدیریت: بطور مثال فعالیت در صنعتی که بسیاری از شرکتها در آن با شکست یا کمبود سرمایه لازم روبرو هستند و تأکید بر درآمدهای پیش‌بینی شده.

فرضیه شماره سه: عوامل ریسک کسب و کار حسابرسان بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثرند.

جهت آزمون فرضیه شماره سه تحقیق، با توجه به مبانی نظری مطرح شده در بخش‌های پیشین، چهار شاخص به عنوان عوامل ریسک کسب و کار حسابرسان در متن پرسشنامه بیان گردیده اند که عبارتند از: ۱- بوری بودن صاحبکار، ۲- تجربه مؤسسه حسابرسی در صنعت صاحبکار، ۳- احتمال فرصت‌های ارائه خدمات اضافی همانند مشاوره حسابداری و مالیاتی به صاحبکار، ۴- رتبه و جایگاه مؤسسه حسابرسی خود در میان سایر مؤسسات حسابرسی رقیب.

فرضیه شماره چهار: مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر است.

جهت آزمون فرضیه شماره چهار، دو پرسش در انتهای پرسشنامه ارائه گردیده است. که در این پرسش‌ها از پاسخ دهنده خواسته شده با توجه به طبقه بندی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار در صفحات پیشین پرسشنامه (به سه طبقه: عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار، عوامل ریسک حسابرسی و عوامل ریسک کسب و کار حسابرسان) بیان نماید استراتژی‌های مدیریت ریسک بر روی کدامیک از این عوامل موثر است.

فرضیه‌های تحقیق جهت آزمون، به دو صورت فرض صفر و فرض مقابل به شرح ذیل

تدوین گردیدند:

$$H_0: \mu \leq 3 \quad \text{نقیض ادعا}$$

$$H_1: \mu > 3 \quad \text{ادعا}$$

روش آماری مورد استفاده

برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش آماری t استفاده شده است. توزیع t همانند توزیع طبیعی به منظور تعیین احتمال بکار برده می شود و فاصله بین میانگین و نقاط موردنظر برحسب واحد انحراف استاندارد اندازه گیری می گردد. جواب های دریافت شده با استفاده از روش آماری t با سطح معنی داری ۹۵ درصد تجزیه و تحلیل گردیدند.

نتایج تحقیق

نتایج آزمون فرضیه شماره یک

نتایج حاصل از آزمون داده ها نشان داد، تنها عامل سوم یعنی "میزان نسبت جاری و نقدینگی شرکت صاحبکار" بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر است و سایر عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشند. نتایج تحقیق نشان داد که بطور کلی عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشند.

نتایج آزمون فرضیه شماره دو

نتایج حاصل از آزمون داده ها نشان داد عوامل "احتمال نابابی تکنولوژیکی محصولات و خدمات"، "میزان تقاضا برای محصولات و خدمات شرکت صاحبکار"، "تجربه و دانش مدیریت"، "حضور کارمندان سابق مؤسسه حسابرسی در پست های مدیریتی صاحبکار" و "میزان تغییرات مدیریت و کارکنان ارشد صاحبکار" که به ترتیب عوامل اول، ششم، هفدهم، نوزدهم بودند بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشند. سایر عوامل ریسک حسابرسی بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشند و بطور کلی عوامل ریسک حسابرسی بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشند.

نتایج آزمون فرضیه شماره سه

با انجام آزمون بر روی عوامل ریسک کسب و کار حسابرسی چنین نتیجه شد که از چهار عامل مربوط به این طبقه دو عامل "احتمال فرصت های ارائه خدمات اضافی" و "رتبه و جایگاه موسسه حسابرسی خود (پاسخ دهنده) در میان سایر موسسات حسابرسی رقیب" بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشند. دو عامل دیگر یعنی عوامل اول و دوم بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر ارزیابی شده اند. با توجه

به نتایج آزمون، بطور کلی عوامل ریسک کسب و کار حسابرِس بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشند.

نتایج آزمون فرضیه شماره چهار

بررسی تاثیر مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار، فرضیه چهارم تحقیق می باشد. همانگونه که بیان گردید ابزار مدیریت ریسک تصمیمات پذیرش صاحبکار در تحقیقات صورت گرفته عبارت بودند از: "تخصیص پرسنل" و "قیمت گذاری کار حسابرِس". در این تحقیق نیز این دو ابزار جهت آزمون فرضیه چهارم مورد استفاده قرار گرفتند.

آزمون داده ها نشان داد که استراتژی تخصیص پرسنل در کنترل "عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار" بدون تاثیر و در کنترل عوامل "ریسک حسابرِس" و "ریسک کسب و کار حسابرِس" موثر می باشد. یعنی در مواردی که کار پیشنهاد شده دارای ریسک حسابرِسی بالایی می باشد یا کسب و کار حسابرِس را به مخاطره می اندازد تا حد معقولی می توان با استفاده از استراتژی "تخصیص پرسنل" ریسک های مزبور را کاهش داد. اما با استراتژی "تخصیص پرسنل" نمی توان ریسک های مرتبط با صاحبکار را تعدیل نمود. به طور کلی استراتژی "تخصیص پرسنل" به عنوان ابزار مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشد.

ابزار دوم مدیریت ریسک، قیمت گذاری کار حسابرِس می باشد. این استراتژی بر روی هر سه عامل "ریسک کسب و کار صاحبکار"، "ریسک حسابرِس" و "ریسک کسب و کار حسابرِس" موثر ارزیابی نشده است. از این یافته می توان نتیجه گرفت با استراتژی قیمت نمی توان ریسک های موجود در تصمیم پذیرش صاحبکار را تعدیل نمود.

رتبه بندی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار

با توجه به نتایج حاصل از آزمون داده ها در بخش های گذشته، عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار رتبه بندی گردیده اند. این رتبه بندی به منظور تعیین اولویت هر کدام از این عوامل در اتخاذ تصمیم پذیرش صاحبکار می باشد تا علاوه بر شناخت بیشتر ابعاد مختلف متغیر های مورد مطالعه، برای استفاده کنندگان از تحقیق نیز سودمند واقع گردد. معیار رتبه بندی آماره آزمون میانگین قرار داده شده است.

عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار به ترتیب اولویت عبارتند از: ۱- بوریسی بودن صاحبکار، ۲- درستکاری و حسن شهرت مدیریت، ۳- ارتباط گذشته حسابرس و صاحبکار (از طریق ارتباط با حسابرس پیشین شرکت)، ۴- اهمیت اشخاص وابسته، ۵- هدف واحد مورد رسیدگی از حسابرسی، ۶- فشارهای غیرعادی بر مدیریت، ۷- نگرش مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی، ۸- تجربه مؤسسه حسابرسی در صنعت صاحبکار، ۹- روش اداره شرکت صاحبکار (تفویض مناسب اختیارات یا تفویض مطلق)، ۱۰- قوانین و مقررات حاکم بر صنعت صاحبکار، ۱۱- تعداد و پراکندگی جغرافیایی مراکز تولید و توزیع محصولات و خدمات صاحبکار، ۱۲- وضعیت حاکمیت شرکتی در شرکت صاحبکار (وجود یک بخش حسابرسی داخلی)، ۱۳- میزان پیچیدگی صنعت (فعالیت در صنایع با تکنولوژی پیشرفته)، ۱۴- دولتی یا خصوصی بودن واحد مورد رسیدگی (از لحاظ تأکید بر سودآوری)، ۱۵- حساسیت نتایج عملیات شرکت صاحبکار نسبت به تغییرات در شرایط اقتصادی، ۱۶- میزان قضاوت مورد نیاز جهت ارزیابی حسابهای مهم شرکت، ۱۷- میزان نسبت جاری و نقدینگی شرکت صاحبکار، ۱۸- رویه‌های حسابداری خاص شرکت صاحبکار، ۱۹- پیچیدگی ساختار سرمایه شرکت.

از طرف دیگر نتایج حاصل از رتبه بندی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار مشخص نمود که برای موسسات حسابرسی ایران، عوامل ریسک کسب و کار حسابرس از اهمیت زیادی برخوردار است. عوامل ریسک حسابرسی در جایگاه دوم قرار دارند و عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار از اهمیت چندانی برخوردار نمی باشند. خلاصه آزمون فرضیه های تحقیق به شرح جدول ذیل می باشد.

نتیجه آزمون فرضیه ۱	تحلیل	روش آماری بکار رفته	متغیرهای تحقیق	فرضیه ها
فرض HO در مورد عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار تایید میگردد.	از بین کلیه عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار تنها عامل "نسبت جاری و نقدینگی شرکت صاحبکار" بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشد و سایر عوامل بر تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشند. در مجموع نیز عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر ارزیابی نشده است.	T-test	متغیر مستقل: تصمیم پذیرش صاحبکار متغیر وابسته: عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار	H ₀ : عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نیستند. H ₁ : عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثرند.
فرض HO در مورد عوامل ریسک حسابداری رد میگردد.	عوامل ریسک حسابداری که بر تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشند، عبارتند از: درستکاری و حسن شهرت مدیریت، ارتباط گذشته حسابرس و صاحبکار، اهمیت اشخاص وابسته، هدف واحد مورد رسیدگی از حسابداری، فشارهای غیرعادی بر مدیریت، نگرش مدیریت نسبت به کنترل های داخلی، روش اداره شرکت صاحبکار از نظر میزان تقویض اختیار، قوانین حاکم بر صنعت صاحبکار، وضعیت حاکمیت شرکتی صاحبکار، میزان پیچیدگی صنعت، دولتی یا خصوصی بودن صاحبکار، تاثیر پذیری از تغییرات در شرایط اقتصادی، میزان قضاوت مورد نیاز جهت ارزیابی حساب های مهم، رویه های خاص حسابداری، پیچیدگی ساختار سرمایه.	T-test	متغیر مستقل: تصمیم پذیرش صاحبکار متغیر وابسته: عوامل ریسک حسابداری	H ₀ : عوامل ریسک حسابداری بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نیستند. H ₁ : عوامل ریسک حسابداری بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثرند.
فرض HO در مورد عوامل ریسک کسب و کار حسابداری رد میگردد.	عوامل ریسک کسب و کار حسابداری بر تصمیم پذیرش صاحبکار موثرند. از جمله عوامل ریسک کسب و کار حسابداری که بر تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشند به ترتیب اولویت عبارتند از: بررسی بودن صاحبکار و تجربه موسسه حسابداری در صنعت صاحبکار.	T-test	متغیر مستقل: تصمیم پذیرش صاحبکار متغیر وابسته: عوامل ریسک کسب و کار حسابداری	H ₀ : عوامل ریسک کسب و کار حسابداری بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نیستند. H ₁ : عوامل ریسک کسب و کار حسابداری بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثرند.
فرض HO در مورد استراتژی "تخصیص پرسنل" رد میگردد و در مورد استراتژی "قیمت گذاری" تایید می شود.	تنها استراتژی "تخصیص پرسنل موسسه حسابداری" بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر می باشد و استراتژی "قیمت گذاری کار حسابداری" در کنترل عوامل ریسک موجود در تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشد.	T-test	متغیر مستقل: تصمیم پذیرش صاحبکار متغیر وابسته: مدیریت ریسک	H ₀ : مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشد. H ₁ : مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر است.

نتیجه گیری و پیشنهادها

نتایج حاصل از تحقیق نشان می دهد که عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر نمی باشند.

طبق یافته های تحقیق، عوامل ریسک حسابرسی بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی موثر می باشد. برای موسسات حسابرسی، تکنولوژی، ساختار سرمایه، اشخاص وابسته، درستکاری و دانش مدیریت صاحبکار احتمالی و ... در انجام تصمیم پذیرش صاحبکار با اهمیت می باشد.

عوامل ریسک کسب و کار حسابرس، دسته دوم از عواملی می باشند که بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر ارزیابی گردیده اند. تحقیقات صورت گرفته نشان می دهد که این دسته از عوامل تاثیر بسزایی در ایجاد دعاوی حقوقی علیه موسسات حسابرسی، از دست دادن شهرت و اعتبار موسسه، و یا ایجاد زیان های هنگفت برای موسسه می نماید. طبق نتایج تحقیق، بوری بودن صاحبکار احتمالی و تجربه موسسه حسابرسی در صنعت صاحبکار از جمله عوامل کسب و کار حسابرس می باشند که بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار موثر ارزیابی شده اند.

نتایج حاصل از رتبه بندی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار مشخص نمود که برای موسسات حسابرسی ایران، عوامل ریسک کسب و کار حسابرس از اهمیت زیادی برخوردار است. عوامل ریسک حسابرسی در جایگاه دوم قرار دارند و عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار از اهمیت چندانی برخوردار نمی باشند.

در نهایت نتایج بررسی نشان داد مدیریت ریسک بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی موثر می باشد. یعنی موسسات حسابرسی جهت تعدیل اثرات برخی از ریسک های موجود در تصمیمات پذیرش صاحبکار از استراتژی های مدیریت ریسک استفاده می نمایند. نتایج تحقیق نشان داد که "تخصیص پرسنل" به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت ریسک بر روی عوامل ریسک موجود در تصمیم پذیرش صاحبکار می باشد. اما "قیمت گذاری کار حسابرسی" به عنوان ابزار دیگر مدیریت ریسک در تعدیل خطرات ناشی از این عوامل ناتوان می باشد.

پیشنهادها

با توجه به نتایج تحقیق و اطلاعات کسب شده در طول آن، جهت تکمیل این تحقیق

پیشنهادهای کاربردی

۱- استانداردهای حرفه ای منتشره توسط سازمان حسابداری و رهنمودهای ارایه شده از طرف جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری رویه هایی عملی در مورد چگونگی تصمیم گیری پذیرش صاحبکار فراهم نمی نمایند. بجاست که این متولیان حرفه حسابداری در ایران با توجه به تحقیقات صورت گرفته در این زمینه و مشاوره با موسسات حسابداری، رهنمودهای عملی جامعی جهت اتخاذ تصمیمات پذیرش صاحبکار ارایه نمایند.

۲- در موسسات حسابداری معتبر دنیا جهت تصمیم گیری پذیرش صاحبکار، رویه های مکتوبی وجود دارد. پیشنهاد می گردد که موسسات حسابداری ایران سیاست ها و رویه های خود جهت انجام تصمیمات پذیرش صاحبکار را به صورت مکتوب و شفاف تدوین نمایند تا این عامل باعث ایجاد یکپارچگی در انجام تصمیمات پذیرش صاحبکار در سطح موسسه حسابداری گردد و تصمیم گیری در مورد صاحبکار جدید از قضاوت های ارزشی تصمیم گیرندگان مصون بماند.

۳- می دانیم که جامعه حسابداران رسمی ایران هر ساله موسسات حسابداری عضو این جامعه را از نظر کیفیت کار حسابداری مورد بررسی قرار می دهد. از طرفی یکی از سیاست های کنترل کیفیت لازم برای هر موسسه حسابداری طبق استانداردهای حسابداری ایران، پذیرش و حفظ صاحبکار می باشد. در نتیجه پیشنهاد می گردد که جامعه حسابداران رسمی ایران سیاست ها و رویه های پذیرش صاحبکار در هر موسسه حسابداری عضو این جامعه را مورد بررسی قرار داده و برای آنها امتیازاتی قائل گردد تا بدین طریق کلیه موسسات حسابداری عضو این جامعه به فرایند پذیرش صاحبکار بیش از پیش توجه نمایند.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱- همانگونه که در فصل دوم بیان گردید، درمورد دلایل انتخاب حسابرسان مستقل توسط شرکت ها، تحقیقات و بررسی های گسترده ای در دنیا صورت گرفته است. اما این موضوع در کشور ما مورد بررسی و تحقیق قرار نگرفته است. دلایل اصلی شرکت ها برای تغییر حسابرس خویش و واکنش بازار سهام نسبت به تغییر حسابرس می تواند موضوع های مفیدی برای انجام تحقیقات آتی باشد.

۲- روش تحقیق استفاده شده در این بررسی برای شناسایی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار براساس ابزار پرسشنامه می باشد. با توجه به اینکه بکارگیری ابزار پرسشنامه دارای محدودیت های بنیادی می باشد و با پیشرفت موسسات،

حسابرسی در ایران و مکتوب نمودن فرآیند تصمیم پذیرش صاحبکار، می توان انتظار داشت که به اطلاعات جامع تری در زمینه موضوع تحقیق در آینده دست یافت. بجاست جهت آزمون دقت نتایج کسب شده در این تحقیق، فرضیه های تحقیق حاضر توسط سایر ابزار تحقیقی مورد آزمون قرار گیرد.

۳- همانگونه که در بخش های پیشین بیان گردید ریسک یک کار حسابرسی به طور صحیح در درون پرتفو موسسه حسابرسی موردنظر، قابل شناسایی و اندازه گیری است. در نتیجه هر تصمیمی برای پذیرش یا استمرار فعالیت با صاحبکار می تواند بر روی کل ریسک پرتفو صاحبکاران یک موسسه حسابرسی اثر گذارد. بررسی این موضوع که "آیا موسسات حسابرسی ایران در تصمیمات پذیرش صاحبکار به پرتفو صاحبکاران موجود موسسه توجه می نمایند؟ یعنی با توجه به سطح ریسک پرتفو صاحبکاران موجود اقدام به پذیرش صاحبکار جدید می نمایند؟" می تواند موضوع مناسبی برای تحقیقات آتی باشد.

۴- برخورد حرفه با تصمیم پذیرش صاحبکار ممکن است به واسطه ی فشارهای متضاد بین حرفه‌ای‌گری و سوداگری متفاوت باشد. بررسی در مورد اینکه موسسات حسابرسی ایران در مورد تصمیمات پذیرش صاحبکار رقبت بیشتری به سودآوری دارند یا به حرفه‌ای‌گری، خود می تواند موضوع تحقیق دیگری باشد.

۵- با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق، رقابت در موسسات حسابرسی ایران به طور گسترده وجود ندارد. بررسی علل عدم رقابت شدید بین موسسات حسابرسی ایران می تواند موضوع تحقیق در آینده باشد.

۶- همانگونه که در فصل سوم مطرح شد؛ تعمیم نتایج مربوط به ارزیابی ریسک ها بر پایه معیارهای انتخابی، یکی از محدودیت های این تحقیق می باشد. پیشنهاد می‌گردد با استفاده از متغیر هایی که در فرایند تصمیم گیری با اهمیت می‌باشند و از تحقیقات تجربی کسب شده اند و در این تحقیق استفاده نگردیده‌اند، تحقیقات آتی صورت پذیرد.

۷- بررسی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار در سایر خدمات حرفه حسابداری بجز خدمات حسابرسی - همچون حسابداری، مالیاتی و غیره - از جمله دیگر موضوعات قابل تحقیق شمرده می شود.

۸- در صورت دسترسی به اطلاعات، بررسی دلایل بروز اختلافات بین صاحبکار و موسسه حسابرسی می تواند موضوع تحقیق دیگری باشد.

منابع و مآخذ

منابع فارسی:

- ۱- جعفری، علی. ۱۳۸۳. مطالعه ای درباره استقلال و شایستگی حسابداران رسمی. مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، ص ص ۹۱-۱۰۷).
- ۲- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۷۷). استانداردهای حسابرسی ایران، بخش ۴۰: برآورد خطر و سیستم کنترل داخلی، سازمان حسابرسی (نشریه ۱۲۴).
- ۳- وحیدی الیزبی، ابراهیم. (۱۳۸۳). برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی، رساله دکتری حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.

منابع لاتین:

- 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1983. *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. Statement on Auditing Standards No.47.* New York, NY: AICPA.
- 5- Asare, S., and W. R. Knechel. 1995. *Termination of information evaluation in auditing. Journal of Behavioral Decision Making* 8: 21-31.
- 6- Asara, s. k., J. R. Cohen, and trumpeter. 2002. *The effect of management integrity and non-audit services on client acceptance and staffing decisions. Working paper, University of Florida.*
- 7- Bell t. b., j. c. bedard, k. m. johnstone, and e. f. smith 2002. "Discussion of 'towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies'". *Auditing: a Journal of practice & theory*, vol.10, Supplement, pp. 14-20.
- 8- carcello, j., and z-v. palmorse. 1994. *Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. Journal of accounting Research* 32:1-38.
- 9- Chow, C. W., and S. J. Rice. 1982. *Qualified audit opinions and auditor switching. The Accounting Review (April):* 326-335.
- 10- Cohen, J. R. and D. M. Hanno. *Auditors' consideration of corporate governance and management control philosophy in*

- preplanning and planning judgments. Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (2000): 133-146.
- 11-Cushing, B. E., and J. K. Loebbecke. 1983. *Analytical approaches to audit risk: a survey and analysis. Auditing: A Journal of Practice & Theory (Fall): 23-41.*
- 12-Daniel, S. J. 1988. *Some empirical evidence about the assessment of audit risk in practice. Auditing: A Journal of Practice & Theory (Spring): 174-181.*
- 13-Eichenseher, J. W., and D. Shields. 1983. *The correlates of CPA-firm change for publicly-held corporations. Auditing: A Journal of Practice & Theory (Spring): 23-37.*
- 14-Fried, D., and A. Schiff. 1981. *CPA switches and associated market reactions. The Accounting Review (April): 326-341.*
- 15-Huss, H. F., and F. A. Jacobs. 1991. *Risk containment: exploring auditor decisions in the engagement process. Auditing: A Journal of Practice & Theory (Fall): 16-32.*
- 16-Johnstone, K. M. 2000. *Client acceptance decision: simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation. Auditing: A Journal of Practice and Theory* 19 (1):1-25.
- 17-johnstone, k. m. and j. c. Bedard. "Risk management in client acceptance decisions." *The Accounting Review* 78(2003): 1003-25.
- 18-Johnstone, k. m. and j. c. Bedard. "Audit firm portfolio management decisions." *Journal of Accounting Research* September (2004).
- 19-Jones, f. l., and k. raghunandan. *Client risk and recent changes in the market for audit services. Journal of Accounting and Public Policy* 17(1998): 169-181.
- 20-Kinney, Jr. W. R. 1989. *Achieved audit risk and the audit outcome space. Auditing: A Journal of Practice & Theory (Supplement): 67-84.*
- 21-Palmrose, Z.V. 1987. *Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud. Auditing: A Journal of Practice & Theory (Spring): 90-103.*
- 22-Palmrose, Z.V. 1988. *An analysis of auditor litigation and audit service quality. The Accounting Review (January): 55-73.*

- 23-Public Oversight Board (POB). 2000. *In the public interest: a special report by the Public Oversight Board of the SEC practice section.* Stamford, CT: AICPA, 1993.
- 24-Simunic, D., and M. Stein. 1987. *Product differentiation in auditing: auditor choice in the market for unseasoned new issues: research monograph no.13.* Vancouver, B.C.: the Canadian Certified General Accountant Research Foundation.
- 25-Smith, D. R. 1986. Auditor 'subject to' opinions, disclaimers, and auditor changes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory (Fall): 95-108.*
- 26-St. Pierre, K., and J. A. Anderson. 1984. *An analysis of the factors associated with lawsuits against public accountants.* *The Accounting Review (April): 242-263*