



## **Merger, monopoly, rotation or retention and professionalism in the audit market of Iran**

**Alireza Vaziry<sup>1</sup>, Keyhan Azadi <sup>\*2</sup>, Mojtaba Maleki Choobari<sup>3</sup>**

1- PhD Student of Accounting Department, Rasht branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.

2\*- Assistant Professor of Accounting Department, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.

3- Assistant Professor of Accounting Department, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.

### **Abstract**

The purpose of this research is to investigate the effects of merger, monopoly, turnover or retention and professionalism in the relationship between the auditor and the employer in the auditing market of Iran. For this purpose, after conducting interviews with 19 experts including working members of the community of certified accountants (7 people), members of the board of directors of companies (5 people), partners of audit institutions (5 people) and auditors working in the auditing organization (2 people) ) and compiling and distributing a suitable questionnaire, the answers received from 303 respondents (including partners of auditing firms (103 people), auditors and legal inspectors (58 people), CEO or board member (30 people), financial managers of the company (81 people), board members University scientists (3 people) and others (28 people, including the head of the board of directors, auditors and public sector experts, etc.) were tested using the regression of the four hypotheses of the present research. The results showed that the negotiation strategies about costs, Including providing competitive pricing and explaining the value of audit services, can play an important role in auditor retention For example, if the audit firm becomes large and diverse, there may be a conflict of interest in the audit of some large clients and the auditor's independence will be affected. Also, monopoly in the audit market can endanger the independence of auditors. When there are few large auditing firms in the market, companies and entrepreneurs are forced to use the services of these firms. This situation may lead to pressures from the owners to confirm or support their financial performance.

**Keywords:** merger, monopoly, rotation or retention and professionalism in the auditing market

### **Citation:**

vaziry, A., Azadi, K., & Malekichoobari, M. (2023). Merger, monopoly, rotation or retention and professionalism in the audit market of Iran. *Journal of Intelligent Marketing Management*, 4(4), 261-286.



## ادغام، انحصار، چرخش یا ابقا و حرفه گرایی در بازار حسابرسی ایران

علیرضا وزیری<sup>۱</sup>، کیهان آزادی<sup>۲\*</sup>، مجتبی ملکی چوبری<sup>۳</sup>

۱- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

۲\* - استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

۳- استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی اثرات ادغام، انحصار، چرخش یا ابقا و حرفه گرایی در روابط بین حسابرس و صاحبکار در بازار حسابرسی ایران است. به این منظور، پس از انجام مصاحبه با ۱۹ نفر از خبرگان اعم از اعضای شاغل جامعه حسابداران رسمی (۷ نفر)، اعضای هیات مدیره شرکت‌ها (۵ نفر)، شرکای موسسات حسابرسی (۵ نفر) و حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی (۲ نفر) و تدوین و توزیع پرسشنامه مناسب، پاسخ‌های دریافتی از ۳۰۳ پرسش‌شونده (اعم از شرکای موسسات حسابرسی (۱۰۳ نفر)، حسابرس و بازرس قانونی (۵۸ نفر) مدیرعامل یا عضو هیات مدیره (۳۰ نفر) مدیران مالی صاحبکار (۸۱ نفر) اعضای هیات علمی دانشگاه (۳ نفر) و سایر (۲۸ نفر اعم از رئیس هیات مدیره، حسابرسان و صاحبان نظران بخش عمومی و دولتی و ...) با استفاده از رگرسیون چهار فرضیه پژوهش حاضر مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان داد استراتژی‌های مذاکره درباره هزینه‌ها، از جمله ارائه قیمت‌های رقابتی و توضیح در مورد ارزش خدمات حسابرسی، می‌توانند نقش مهمی در ابقای حسابرس ایفا کنند. در حالی که ادغام مؤسسات ممکن است به تقویت استقلال حسابرسان از طریق افزایش منابع و تخصص منجر شود، اما همچنین می‌تواند چالش‌هایی ایجاد کند. به عنوان مثال، اگر مؤسسه حسابرسی بزرگ و متنوع شود، ممکن است تضاد منافع در حسابرسی برخی مشتریان بزرگ به وجود آید و استقلال حسابرسان تحت تأثیر قرار گیرد. همچنین، انحصار در بازار حسابرسی می‌تواند استقلال حسابرسان را به خطر بیندازد. زمانی که تعداد کمی از مؤسسات حسابرسی بزرگ در بازار حضور دارند، شرکت‌ها و صاحبکاران مجبور می‌شوند از خدمات همین مؤسسات استفاده کنند. این وضعیت ممکن است منجر به فشارهایی از سوی صاحبکاران برای تأیید یا پشتیبانی از عملکرد مالی آن‌ها شود.

**کلیدواژه‌ها:** ادغام، انحصار، چرخش یا ابقا و حرفه گرایی در بازار حسابرسی.

### استناد:

وزیری، علیرضا و آزادی، کیهان و ملکی چوبری، مجتبی. (۱۴۰۲). ادغام، انحصار، چرخش یا ابقا و حرفه گرایی در بازار حسابرسی ایران. مدیریت بازاریابی هوشمند، ۴(۴)، ۲۶۱-۲۸۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۰۷

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۱۲/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۳

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۱۲/۲۳

<https://doi.org/JABM.3.2.15564.35125656565047>

نشریه مدیریت بازاریابی هوشمند، ۱۴۰۲، دوره ۴، شماره ۴، پیاپی ۲۲

ناشر: نشریه مدیریت بازاریابی هوشمند

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان



## مقدمه

در صد سال اخیر، جامعه همواره انتظار داشته است حساب‌رسان تقلب‌ها را کشف کنند و حرفه حسابرسی وضعیت خود را در طیف تشخیص و کشف تقلب به طرف دیگر آن یعنی انکار مسئولیت نسبت به این امر، تغییر داده است. کشف تقلب پیش از سال ۱۹۲۰ میلادی به عنوان هدف اولیه و اصلی کار حسابرسی شناخته می‌شد. با وجود پذیرش اهمیت کشف تقلب به عنوان هدف حسابرسی، دادگاه‌ها در پی اطمینان یافتن از این نکته بودند که مسئولیت‌های حسابرسی در محدوده معقولی ایفا می‌شود (سلطانی، ۲۰۰۷: ۳). عملکرد حسابرسی نه تنها به وسیله پیچیدگی‌های ذاتی شرکت صاحب کار تعیین می‌شود، بلکه فرآیندهای حسابرسی و ویژگی‌های حساب‌رسان نیز بر آن مؤثر است. پژوهش‌های تجربی و نظری در روان‌شناسی و حسابرسی نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسی با تلاش‌های حساب‌رسان و تدوین قوانین و مقررات کارا بهبود می‌یابد. برای افزایش کارایی این مقررات، تعداد و پیچیدگی کار حساب‌رسان در حال افزایش است که تلاش‌ها و دانش بیشتری را در بخش‌های مربوط به کار حساب‌رسان در حوزه حسابرسی داخلی، مالی و مالیاتی می‌طلبد (آلیسا و همکاران، ۲۰۱۴).

نقش اجتماعی حسابرسی تأکید دوباره‌ای بر ایجاد توازن بین منافع همه ذی‌نفعان است (چرچ و همکاران، ۲۰۱۵). با این حال، نقش متوازن‌کننده حساب‌رسان، باید در نظر گرفته شود؛ به طوری که پاسخ به سؤال‌های مذکور فقط و فقط در چارچوب مفهوم نقش اجتماعی حسابرسی، قابل بحث است. این چارچوب، حتی می‌تواند این موضوع را روشن کند که آیا حساب‌رسان به صاحب‌کاران اعتبار می‌دهند یا این مؤسسه‌های حسابرسی هستند که نیازمند اعتبار و شهرت صاحب‌کاران خود هستند. با توجه به این که پیوند حساب‌رسان و حسابداران حرفه‌ای به طور منطقی و در پیشبرد منافع حساب‌رسان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بنابراین، کیفیت حسابرسی با رفتار غیرحرفه‌ای حسابرسی که گاهی اوقات به وسیله حسابداران در جریان کار حسابرسی سر می‌زند، تهدید می‌شود. باید توجه داشت، رفتارهای غیرحرفه‌ای حسابرسی شامل اقدامات حسابدار است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. مشکلاتی که در حوزه روابط بین حساب‌رسان و صاحب‌کار در ایران وجود دارد را می‌توان در ادغام مؤسسات حسابرسی (رحمانی و محمدی، ۱۳۹۰) بازاریابی حسابرسی (مهدوی و دریائی، ۱۳۹۴، مران‌جوری ۱۴۰۰) مسئولیت قانونی حساب‌رسان (صمیمی، ۱۴۰۲) و غیره برشمرد.

ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند به افزایش کیفیت حسابرسی منجر شود. مؤسسات بزرگ‌تر دارای منابع و تخصص بیشتری هستند و می‌توانند به حساب‌رسان آموزش و ابزارهای لازم برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالا را فراهم کنند. همچنین، این ادغام می‌تواند به بهبود روش‌های حسابرسی و ارتقای استانداردهای حرفه‌ای کمک کند (رحمانی و محمدی، ۱۳۹۰). ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند منجر به افزایش ریسک حرفه‌ای شود. مؤسسات بزرگ‌تر معمولاً به دلیل همکاری با مشتریان بزرگ و پیچیده، در معرض ریسک‌های بیشتری قرار می‌گیرند. این موضوع ممکن است حساب‌رسان را در موقعیت‌های دشواری قرار دهد و نیاز به توجه بیشتر به مدیریت ریسک و ارتقای حرفه‌گرایی داشته باشد. همچنین، ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند فرصت‌های آموزشی و توسعه حرفه‌ای برای حساب‌رسان ایجاد کند. مؤسسات بزرگ‌تر قادر به ارائه برنامه‌های آموزشی متنوع‌تر و فرصتی برای تعامل با همکاران حرفه‌ای از سراسر جهان هستند. این تعاملات می‌تواند به بهبود دانش و مهارت‌های حساب‌رسان کمک کند. همچنین، انحصار در بازار حسابرسی به معنای تمرکز سهم بزرگی از بازار در دست چند مؤسسه حسابرسی بزرگ است. این وضعیت می‌تواند اثرات قابل توجهی بر حرفه‌گرایی حساب‌رسان داشته باشد و باعث عدم

<sup>۱</sup>Soltani<sup>۲</sup>Alissa<sup>۳</sup>Church

توازن در سهم حسابرسان گردد. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های حرفه‌گرایی حسابرسان، حفظ استقلال حرفه‌ای است. انحصار در بازار حسابرسی می‌تواند استقلال حسابرسان را به خطر بیندازد. زمانی که تعداد کمی از مؤسسات حسابرسی بزرگ در بازار حضور دارند، شرکت‌ها و صاحبکاران مجبور می‌شوند از خدمات همین مؤسسات استفاده کنند. این وضعیت ممکن است منجر به فشارهایی از سوی صاحبکاران برای تأیید یا پشتیبانی از عملکرد مالی آن‌ها شود و استقلال حسابرسان را به خطر بیندازد. همچنین، انحصار در بازار می‌تواند باعث کاهش رقابت میان مؤسسات حسابرسی شود. این امر ممکن است به کاهش انگیزه حسابرسان برای ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی و پذیرش روش‌های جدید منجر شود. در نتیجه، حرفه‌گرایی حسابرسان ممکن است تحت تأثیر قرار گیرد (مهدوی و دریائی، ۲۰۱۷).

با این حال، پژوهش حاضر به دنبال عوامل موثر بر روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار از دیدگاه اهالی حرفه حسابرسی و صاحبکاران است. در بخش‌های بعدی به مبانی نظری و پیشینه تجربی، روش تحقیق، یافته‌های تحقیق و در نهایت بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

## مبانی نظری و فرضیه‌ها

### روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار در بازار حسابرسی

رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، فعالیت‌های مشخص و پایین‌تر از حد استاندارد حسابرسان در یک پروژه رسیدگی است (پاینو و همکاران، ۲۰۱۲). رفتار ناکارآمد حسابرسی نوعی دستکاری یا تقلب است. بدین صورت که حسابرس به منظور نیل به اهداف مدنظر خود، فرآیند رسیدگی را دست‌خوش تغییر کرده و در نتیجه موجب کاهش کیفیت کار حسابرسی می‌شود. از جمله رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، مستند کردن زود هنگام مراحل حسابرسی بدون انجام و تکمیل روند آن، عدم جمع‌آوری شواهد کافی مورد نیاز، پردازش ناصحیح و جایگزینی یا حذف برخی مراحل حسابرسی است که منجر به کاهش کیفیت کار حسابرسی می‌شود (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). با توجه به مطالب مذکور، رفتار و عمل حسابرسان می‌تواند به گونه‌ای باشد که هم باعث اطمینان خاطر و آرامش ذی‌نفعان در استفاده از صورت‌های مالی و اتکای به آن شود و هم می‌تواند با رفتارهای ناکارآمد و کاهش کیفیت حسابرسی، ذهنیت ذی‌نفعان را نسبت به جایگاه حسابرسی در جامعه تغییر دهد. به طور کلی، موارد زیادی ممکن است در بروز این مسائل نقش داشته و اثرگذار باشند. دمیو و همکاران (۲۰۱۵) اعتقاد دارند که بخشی از این موارد را می‌توان در تعهد حرفه‌ای، تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان جستجو کرد.

حرفه حسابرسی از مشکل‌ترین و بانضباط‌ترین حرفه‌های دنیا به‌شمار می‌رود و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که در این حرفه ارائه می‌شود، از اعتبار و اعتماد بسیار بالایی برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و موفقیت آن، به پای‌بندی فکری و عملی اعضای حرفه به حرفه و ضوابط رفتاری و اخلاقی حاکم بر آن بستگی دارد. لذا، تعهد حسابرسان به حرفه حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار است. حسابرسانی که از تعهد حرفه‌ای بالایی برخوردار هستند، تلاش می‌کنند تا وظایف خود را به درستی و به نحو احسن انجام دهند و در راه موفقیت و اعتلای حرفه گام بردارند. هم‌چنین، حسابرسان متعهد به حرفه از انجام فعالیت‌ها و اعمالی که برای شأن و منزلت حرفه مضر

<sup>1</sup> Paino et al.

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

<sup>3</sup> Domino et al.

باشد و کیفیت حسابرسی را کاهش دهد، خودداری می‌کنند. علاوه بر این، حساب‌رسان با تعهد حرفه‌ای بالاتر برای حرفه حسابرسی اهمیت بیشتری قائل بوده و نهایت سعی و تلاش خود را برای رسیدن به آرمان‌های حرفه به کار می‌گیرند (آرانا و همکاران؛ ۱۹۸۱). هیلتون و سائگیت<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) اعتقاد دارند که تعهد حرفه‌ای، در واقع بازتاب دهنده رفتار حساب‌رسان است که از روش‌ها و استانداردهای حسابرسی پیروی می‌کنند تا با انجام دقیق و کامل فرآیند حسابرسی بتوانند گزارش حسابرسی مناسبی را صادر نمایند. بنابراین چنین تعهدی منجر به افزایش کیفیت حسابرسی و حفظ و اعتلای حرفه می‌شود.

## ادغام و انحصار

رابطه بین حساب‌رس و صاحبکار در ایران به دلیل اهمیت نظارت بر حسابداری و گزارشگری مالی از جنبه‌های مختلفی پیچیده است. این رابطه ویژگی‌های خاص خود را دارد. در ایران، استقلال حساب‌رس از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. حساب‌رسان باید از صاحبکار مستقل باشند تا بتوانند نظارت بی‌طرفانه و دقیق بر گزارش‌های مالی انجام دهند. قوانین و استانداردهای حسابرسی ایران نیز این استقلال را مورد تأکید قرار می‌دهند. حساب‌رسان باید ارتباط منظم و شفاف با صاحبکار داشته باشند. این ارتباط شامل جلسات اولیه برای تعیین محدوده حسابرسی، تعاملات در طول فرآیند حسابرسی، و ارائه گزارش‌های نهایی است (رضائی و همکاران، ۱۴۰۲). گاهی ممکن است تضاد منافع بین حساب‌رس و صاحبکار ایجاد شود. حساب‌رسان باید به طور دقیق از این تضادها آگاه باشند و به گونه‌ای عمل کنند که به منافع صاحبکار یا استقلال خود آسیب نزنند. حساب‌رسان باید به صاحبکار در مورد نتایج حسابرسی و هر گونه مشکل یا نقاط ضعف گزارش دهی کنند. این گزارش‌دهی به صاحبکار امکان می‌دهد تا بهبودهای لازم را انجام دهد (فارینها و ویانا، ۲۰۰۴). رابطه بین حساب‌رس و صاحبکار باید بر پایه اعتماد و اعتمادسازی باشد. حساب‌رسان باید به صاحبکار نشان دهند که گزارش‌های مالی دقیق و قابل اعتماد هستند. به طور کلی، رابطه بین حساب‌رس و صاحبکار در ایران نیازمند رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای است تا بهبود کیفیت گزارشگری مالی و تضمین دقت و صحت گزارش‌های مالی انجام شود. در این میان نمی‌توان نقش ادغام موسسات حسابرسی را به عنوان بخشی از روابط درون حرفه‌ای در حسابرسی که می‌تواند رابطه بین حساب‌رسان و صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهد را نادیده گرفت. ادغام موسسات حسابرسی به این موسسات امکان می‌دهد تا عملیات خود را در بازار حسابرسی یا در یک صنعت خاص در آن بازار گسترش دهند و از این طریق به صرفه مقیاس دست یابند، دانش حسابرسی را به اشتراک بگذارند و هزینه واحد را کاهش دهند. نظریه اقتصادی نشان می‌دهد که ادغام‌های افقی می‌تواند سهم بازار و قدرت بازار ادغام شده را افزایش دهند. هم‌چنین به دلیل صرفه مقیاس، ادغام موسسات حسابرسی می‌تواند هزینه‌های تولید را کاهش دهد. هم‌چنین ادغام، عملکردهای تکراری را حذف می‌کند، بهره‌وری در تخصیص دارایی را افزایش می‌دهد و اشتراک‌گذاری اطلاعات مشتری و فن‌آوری‌های پیشرفته را تسهیل می‌کند. به عنوان مثال، هنگام سرمایه‌گذاری مانند ایجاد نرم‌افزار حسابرسی و آموزش سرمایه انسانی، هنگامی که به سطح مشخصی از کیفیت حسابرسی با حداقل هزینه دست پیدا کنیم، دفاتر و یا مشتری‌های اضافی را با هزینه حاشیه‌ای کمتری می‌توان سرویس‌دهی کرد. اگر مؤسسه حسابرسی ارزش همکاری ناشی از ادغام را حفظ کند، با ثابت در نظر گرفتن کیفیت حسابرسی، در مورد افزایش و یا کاهش حق‌الزحمه حسابرسی نمی‌توان تفسیر انجام داد، زیرا حق‌الزحمه حسابرسی توسط عوامل مختلفی مانند هزینه‌های تولید، کیفیت حسابرسی و استراتژی قیمت‌گذاری محصول تعیین می‌شود. با توجه به مطالعات حسابرسی انجام شده، کاهش در حق‌الزحمه حسابرسی بعد از ادغام می‌تواند شاخص بهبود بهره‌وری باشد (رحمانی

<sup>1</sup> Aranya et al.

<sup>2</sup> Hilton & Southgate

و محمدی، ۱۳۹۰)، این مساله ممکن به این دلیل باشد که سود صرفه جویی ناشی از ادغام موسسه حسابرسی را می توان در قالب کاهش هزینه حسابرسی به مشتریان منتقل کرد. به طور خاص، قدرت بیشتر در بازار و نام تجاری بهتر می تواند یک موسسه حسابرسی ادغام شده را قادر سازد تا حق الزحمه حسابرسی بالاتری را مطالبه کند. با توجه به مواردی که ذکر شد، می توان دریافت که پس از ادغام موسسات حسابرسی تغییراتی در عملکرد ونحوه انجام فعالیت های موسسات مانند بودجه بندی حسابرسی، تعیین ساعات کار، هزینه ها و همچنین حق الزحمه صورت میگیرد. که این امر فضای ارتباطی بین موسسه حسابرسی و صاحبکار را تحت تاثیر قرار می دهد. طی چند سال اخیر موسسات حسابرسی در ایران در حال ادغام شدن هستند و موسسات بزرگتری را تشکیل داده اند. ممکن است که هدف از فرآیند ادغام بهبود فرآیند خدمات حسابرسی، حفظ استقلال حسابرسی، کسب شهرت، کسب سهم از بازار و ... باشد.

با این حال، انحصار بازار حسابرسی می تواند بر کیفیت رابطه بین مؤسسه حسابرسی و صاحب کار اثر داشته باشد. به عبارتی، انحصار بازار حسابرسی به وسیلهی مؤسسه های بزرگ، می تواند تهدید جدی برای سایر مؤسسه ها باشد. بررسی ها در بخش استحکام نتایج نیز نشان داد، استراتژی های مورد استفاده در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار می توانند تأثیر قابل توجهی بر چرخش یا ابقای حسابرس داشته باشند. این استراتژی ها در تعیین اعتماد، استقلال، و اثربخشی حسابرسی نقش دارند و بنابراین تأثیر مستقیم بر تصمیم صاحبکار درباره ادامه همکاری با حسابرس یا تغییر آن دارند. همچنین، ادغام مؤسسات حسابرسی می تواند به افزایش کیفیت حسابرسی منجر شود. مؤسسات بزرگ تر دارای منابع و تخصص بیشتری هستند و می توانند به حسابرسان آموزش و ابزارهای لازم برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالا را فراهم کنند.

### حرفه گرایی در بازار حسابرسی

پژوهشگرانی به بررسی رابطه بین تعهد سازمانی و تعهد حرفه ای پرداختند (آرانیا و همکاران، ۱۹۸۱؛ هوانگ، ۲۰۰۱) و به این نتیجه رسیدند که بین تعهد سازمانی و تعهد حرفه ای نیز رابطه مثبت وجود دارد. طبق یافته های موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۴) تعهد حرفه ای به همراه عناصر آن شامل تعهد عاطفی، تعهد هنجاری و تعهد مستمر و نیز تعهد سازمانی به همراه عناصر آن شامل عملکرد سازمانی و غیبت سازمانی رابطه معنی داری با بروز رفتار حسابرسی ناکارآمد دارند. پائو و همکاران (۲۰۱۱) نشان داد که ابعاد جو اخلاقی با تضاد سازمانی-حرفه ای و تعهد سازمانی ارتباط معناداری دارد. آن ها به این نتیجه رسیدند که جو اخلاقی یکی از عوامل مهم و اثرگذار بر تعهد سازمانی حسابرسان است. آنها معتقدند حسابرسانی که نسبت به مؤسسه حسابرسی تحت استخدام تعهد بیش تری دارند، احتمال بروز رفتارهای ناکارآمد در آنها ضعیف تر است.

موارد فوق نشان می دهد که کیفیت حسابرسی و رابطه منطقی بین حسابرس و صاحبکار تابعی از کارایی موسسه حسابرسی و چگونگی رابطه بین حسابرس و صاحبکار است. علی رغم وجود عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار، که مشکل گزینش نادرست (پذیرش صاحبکار نامطلوب) را به وجود 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 پرتفوی موسسه را تشکیل خواهد داد و بر روی کیفیت کار حسابرسی موثرند. استانداردهای حرفه ای رهنمودی علمی در مورد چگونگی تصمیم گیری پذیرش صاحبکار فراهم نمی نماید، بلکه تنها بیان میکنند که موسسات حسابرسی باید رویه هایی را جهت انجام تصمیم پذیرش صاحبکار تدوین نمایند. موسسات حسابرسی در زمان ارائه پیشنهاد به موسسه جهت عرضه خدمات حسابرسی، عوامل ریسک

<sup>1</sup> Huang

حسابرسی و عوامل ریسک کسب و کار حسابرس را مدنظر قرار می‌دهند و با توجه به این عوامل در مورد صاحبکار احتمالی تصمیم‌گیری می‌نمایند. همچنین برای موسسات حسابرسی ایران، عوامل ریسک کسب و کار حسابرس از اهمیت زیادی برخوردار است. به عبارتی مدیریت ریسک بر روی تصمیم‌پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی موثر می‌باشد. بعد دیگر در تبیین رابطه بین حسابرس و صاحبکار، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان است. چراکه حسابرسان باید ضمن حفظ کیفیت حسابرسی، تلاش کنند تا در مهلت زمانی مقرر شده توسط صاحبکار و در محدوده بودجه اختصاص داده شده آن را به اتمام برسانند. بنابراین، حسابرسانی که از سلامت روانی مناسب و بهزیستی روان‌شناختی قابل‌قبولی برخوردارند با غلبه بر استرس و فرسودگی می‌توانند موجبات ارتقای کیفیت خدمات را فراهم کنند.

علاوه بر مورد فوق، شرایط محیطی حسابرسی در نهایت می‌تواند بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان نیز در طی فرآیند انجام حسابرسی تأثیر بگذارد (آرل، ۲۰۱۲). حسابرسان به عنوان بخشی از ذی‌نفعان شرکت، با تبیین رابطه خود با شرکت از طریق بالابردن کیفیت حسابرسی، ضمن حفظ استقلال خود با انجام بازاریابی مشخص، بهای تمام شده فعالیت‌های خود را کاهش و به‌طور غیرمستقیم با کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش قیمت سهام شرکت صاحب‌کار، می‌توانند در بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی مؤثر باشند. این موضوع به این معناست که نحوه‌ی نگرش حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی می‌تواند متأثر از نگاه آنان به مقررات حاکمیت شرکتی باشد. حسابرسان برای کاهش هزینه‌های صاحب‌کار با اجرا نکردن بخشی از این سازوکارهای حاکمیت شرکتی موافقت کنند تا بتوانند از این طریق، صاحب‌کار را در خصوص هزینه‌های حسابرسی مورد نظر خود مجاب کنند. این خطری است که می‌تواند منافع سایر ذی‌نفعان را تحت تأثیر قرار دهد. پس، می‌تواند رابطه معناداری بین نگرش حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی به‌طور اعم و ارتباط مالی با صاحبکار به‌طور اخص وجود داشته باشد.

### اثر استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات حسابرس و صاحبکار بر چرخش یا ابقا حسابرس

تأثیر استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار بر چرخش یا ابقا حسابرس یکی از مسائل کلیدی در زمینه حسابرسی است که توجه بسیاری از پژوهشگران و صاحبان کسب و کار را به خود جلب کرده است. در این مقاله، به بررسی این مسأله خواهیم پرداخت و تأثیر استراتژی‌های مختلف در مذاکرات حسابرس و صاحبکار بر ابقای حسابرس یا تغییر آن را بررسی خواهیم کرد. یکی از استراتژی‌های مهم که در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار به کار می‌رود، تعیین محدودیت‌ها و شرایط قراردادی است. در این استراتژی، حسابرس و صاحبکار شرایط و محدودیت‌های خود را مشخص می‌کنند و به دنبال رسیدن به یک توافق متقابل هستند. این استراتژی می‌تواند باعث ایجاد یک بستر قانونی و موافق برای حسابرسی مجدد شود و در نتیجه حسابرس ممکن است تمایل بیشتری به ابقا داشته باشد.

دیگر استراتژی مهم در مذاکرات، استفاده از تأمین‌های مالی و اقتصادی است. به عنوان مثال، صاحبکار می‌تواند با ارائه پرداخت‌های مالی بیشتر یا تضمینات مالی، حسابرس را متقاعد کند که باقی بماند. این استراتژی می‌تواند به عنوان یک پویای مهم برای ابقای حسابرس در یک سازمان مؤثر باشد. به علاوه، استفاده از استراتژی‌های ارتباطی نیز می‌تواند تأثیرگذار باشد. به عنوان مثال، برقراری ارتباط مداوم و موثر با حسابرس و ارائه اطلاعات کافی به او می‌تواند اعتماد و روابط مثبت بین حسابرس و صاحبکار را تقویت کند، که این موارد می‌تواند باعث ابقای حسابرس شود. در کنار استراتژی‌های مذاکره‌ای، عوامل محیطی و قانونی نیز می‌توانند نقش مهمی در ابقای یا

چرخش حسابرس ایفا کنند. به عنوان مثال، تغییرات در قوانین حسابرسی یا تأثیر عوامل محیطی مانند تغییر در ساختار سازمانی صاحبکار می تواند به شدت بر روابط حسابرس و صاحبکار تأثیر بگذارد.

با توجه به این نکات، می توان نتیجه گرفت که استراتژی های مورد استفاده در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار می توانند تأثیر زیادی بر ابقای یا چرخش حسابرس داشته باشند. انتخاب استراتژی های مناسب و به روز و داشتن یک فهم عمیق از نیازها و انتظارات هر دو طرف از این رابطه، می تواند بهبود و تقویت روابط حسابرس و صاحبکار منجر شود.

### ویژگی های جمعیت شناختی و رابطه بین حسابرس و صاحبکار

ویژگی های جمعیت شناختی می توانند تأثیر زیادی بر رابطه بین حسابرس و مشتری داشته باشند. این ویژگی ها می توانند شامل عواملی مانند فرهنگ، اعتقادات، ارزش ها، نگرش ها و شناخت های اعضای هر یک از این گروه ها باشند که در ادراک و تعاملاتشان تأثیر گذارند. به طور کلی، ویژگی های جمعیت شناختی می توانند به شکل زیر رابطه بین حسابرس و مشتری را تحت تأثیر قرار دهند: فرهنگ و ارزش ها: فرهنگ و ارزش های مختلفی که توسط هر یک از این دو گروه پذیرفته می شوند، می تواند تأثیر زیادی بر تعاملات آنها داشته باشند. اگر حسابرس و مشتری ارزش ها و اعتقادات مشابهی داشته باشند، این می تواند به افزایش اعتماد و همکاری بین آنها منجر شود. اما اگر تفاوت هایی وجود داشته باشد، این ممکن است باعث ایجاد اختلافات و سختی ها در رابطه آنها شود. نگرش ها و شناخت ها: نگرش ها و شناخت های هر یک از اعضای این رابطه نیز می تواند تأثیر زیادی داشته باشد. اگر حسابرس و مشتری دیدگاه های مشابهی نسبت به نقش و مسئولیت حسابرس داشته باشند، این می تواند به تسهیل تعاملات و ارتباطات بین آنها کمک کند. اما اگر نگرش ها و شناخت های متفاوتی وجود داشته باشد، ممکن است باعث سوء تفاهم و اختلافات شود (پاینو و همکاران، ۲۰۱۱). تجربه و آگاهی: تجربه و آگاهی های هر یک از این دو گروه نیز می تواند تأثیر گذار باشد. حسابرس ها با تجربه های متفاوتی از مشتریان خود روبرو می شوند، و این تجربه ها می توانند شکل رابطه آنها را تغییر دهند. به عنوان مثال، اگر یک حسابرس تجربه موفقیت های مکرر با یک مشتری خاص داشته باشد، این ممکن است باعث افزایش اعتماد و همکاری بین آنها شود. به طور کلی، ویژگی های جمعیت شناختی می توانند رابطه بین حسابرس و مشتری را به شکل چشمگیری تحت تأثیر قرار دهند و در نهایت بر کیفیت و موفقیت همکاری آنها تأثیر گذار باشند.

بر اساس ادبیات فوق، فرضیه های زیر تدوین شد:

**فرضیه اول:** «استراتژی های مورد استفاده در مذاکرات حسابرس و صاحبکار بر چرخش یا ابقا حسابرس اثر دارد.»

**فرضیه دوم:** «ادغام موسسه های حسابرسی بر حرفه گرایی حسابرس اثر دارد.»

**فرضیه سوم:** «ادغام موسسه های حسابرسی بر انحصار بازار حسابرسی اثر دارد.»

**فرضیه چهارم:** «انحصار در بازار به عنوان عامل بسیار مهم در عدم توازن سهم حسابرسان بر حرفه گرایی آنان اثر دارد.»

### روش پژوهش

با استفاده از پرسش نامه محقق ساخته مبتنی بر بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه با خبرگان، فرضیه های پژوهش مورد آزمون قرار گرفت. به این منظور، پس از انجام مصاحبه با ۱۹ نفر از خبرگان اعم از اعضای شاغل جامعه حسابداران رسمی (۷ نفر)، اعضای هیات مدیره شرکت ها (۵ نفر)، شرکای موسسات حسابرسی (۵ نفر) و حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی (۲ نفر) و تدوین و توزیع پرسشنامه مناسب، پاسخ های دریافتی از ۳۰۳ پرسش شونده (اعم از شرکای موسسات حسابرسی (۱۰۳ نفر)، حسابرس و بازرس قانونی (۵۸ نفر) مدیرعامل یا عضو هیات مدیره (۳۰ نفر) مدیران مالی صاحبکار (۸۱ نفر) اعضای هیات علمی دانشگاه (۳ نفر) و سایر (۲۸ نفر اعم از

رئیس هیات مدیره، حسابرسان و صاحبان بخش عمومی و دولتی و ... ) مانند بروبرگ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از رگرسیون مورد تحلیل قرار گرفت.

### یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

از مصاحبه شوندگان در طی مدت ۳۰ دقیقه الی ۶۰ دقیقه پرسیده شد. قابل ذکر است میانگین مدت زمان انجام مصاحبه‌ها ۴۵ دقیقه بوده است. در جدول ۱ ویژگی‌های خیرگانی که در انجام این پژوهش با آنان مصاحبه صورت گرفته، ارائه گردیده است.

جدول ۱: آمار توصیفی مصاحبه شوندگان

| تحصیلات       |       | میانگین تجربه کاری | تعداد | سمت سازمانی                     |
|---------------|-------|--------------------|-------|---------------------------------|
| کارشناسی ارشد | دکترا |                    |       |                                 |
| ۳             | ۲     | ۲۶                 | ۵     | اعضای هیات مدیره شرکت‌ها        |
| ۴             | ۳     | ۲۰                 | ۷     | اعضای شاغل جامعه حسابداران رسمی |
| ۴             | ۱     | ۱۵                 | ۵     | شرکای موسسات حسابرسی            |
| ۱             | ۱     | ۲۱                 | ۲     | حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی |
| ۱۲            | ۷     | ۲۱                 | ۱۹    | جمع                             |

جدول ۲ فراوانی و درصد متغیر سابقه شغلی ۳۰۳ نفر که پرسش‌نامه بازگشتی سالم داشته‌اند را نشان می‌دهد. ۱۶۸ نفر از شرکت‌کنندگان بین ۱۰ الی ۲۰ سال سابقه کاری دارند.

<sup>۱</sup> Broberg

جدول ۲: فراوانی و درصد متغیر سابقه شغلی

| سابقه شغلی        | فراوانی    | درصد       |
|-------------------|------------|------------|
| بین ۱۰ الی ۲۰ سال | ۱۶۸        | ۵۵,۴       |
| کمتر از ۱۰ سال    | ۱۰۳        | ۳۴         |
| بیشتر از ۲۰ سال   | ۳۲         | ۱۰,۶       |
| <b>کل</b>         | <b>۳۰۳</b> | <b>۱۰۰</b> |

جدول ۳ فراوانی و درصد متغیر رشته تحصیلی را نشان می دهد. رشته حسابداری با ۱۴۷ نفر بیشترین شرکت کننده را در این پژوهش دارد و رشته اقتصاد با ۱۴ نفر کمترین فراوانی را دارد.

جدول ۳: فراوانی و درصد متغیر رشته تحصیلی

| رشته تحصیلی       | فراوانی    | درصد       |
|-------------------|------------|------------|
| حسابداری          | ۱۴۷        | ۴۸,۵       |
| مدیریت مالی       | ۶۲         | ۲۰,۵       |
| سایر              | ۵۲         | ۱۷,۲       |
| علوم بانکی / بیمه | ۲۸         | ۹,۲        |
| اقتصاد            | ۱۴         | ۴,۶        |
| <b>کل</b>         | <b>۳۰۳</b> | <b>۱۰۰</b> |

جدول ۴ فراوانی و درصد متغیر مدرک تحصیلی را نشان می دهد. افراد با مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد با فراوانی ۱۵۹ نفر بیشترین فراوانی و افراد با مدرک تحصیلی دکتری با فراوانی ۲۵ نفر کمترین فراوانی را دارند.

جدول ۴: فراوانی و درصد متغیر مدرک تحصیلی

| مدرک تحصیلی   | فراوانی | درصد |
|---------------|---------|------|
| کارشناسی ارشد | ۱۵۹     | ۵۲,۵ |
| کارشناسی      | ۱۱۹     | ۳۹,۳ |
| دکتری         | ۲۵      | ۸,۳  |
| کل            | ۳۰۳     | ۱۰۰  |

توزیع فراوانی گزاره‌های پرسش نامه  
بخش اول پرسش نامه: چگونگی مذاکرات حسابرس و صاحبکار

جدول ۵: توزیع فراوانی گزاره‌های بخش اول پرسش نامه

| شرح   | شرح طیف                                  | ۱ | ۲    | ۳    | ۴     | ۵     |
|---|--|---|------|------|-------|-------|
| حسابرسان معمولاً در ابتدای فرآیند مذاکره با صاحبکار، انعطاف پذیری کمتری دارد.                       | ۱ تا ۵ از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰ | ۱/۳۲ | ۷/۹۲ | ۶۱/۳۸ | ۲۹/۳۸ |
| سبک ارتباط (مشارکتی یا ستیزه جویانه) بر ارزیابی حسابرس از صاحبکار موثر است.                         | ۱ تا ۵ از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰ | ۰/۶۶ | ۶/۲۷ | ۶۲/۳۷ | ۳۰/۷۰ |
| آشنایی حسابرسان با قوانین مالیاتی و قانون تجارت رابطه بهتر بین حسابرسان و صاحبکاران را میسر می کند. | ۱ تا ۵ از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰ | ۰/۹۹ | ۶/۹۴ | ۶۱/۳۷ | ۳۰/۷۰ |
|   |  | ۰ | ۱/۳۲ | ۵/۹۴ | ۵۸/۰۸ | ۳۴/۶۶ |

|       |       |      |      |   |               |  |   |
|-------|-------|------|------|---|---------------|--|---|
| 100   | 65/34 | 7/26 | 1/32 | 0 | درصد<br>تجمعی | ۱ تا ۵ از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | تجربه و فنون مذاکره<br>حسابرس بر کیفیت<br>قرارداد حسابرسی موثر<br>است.  |
| 35    | ۵۹/۰۷ | ۴/۶۲ | ۱/۳۲ | ۰ | درصد          |  | آشنایی حسابرسان به<br>مقررات خاص صنعت<br>(دانش بنیان،<br>سرمایه گذاری و ... در<br>ایجاد رابطه بهتر بین<br>حسابرسان و صاحبکاران<br>کمک می کند. |
| 100   | 65    | 5/93 | 1/31 | 0 | درصد<br>تجمعی | ۱ تا ۵ از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۵   |
| ۲۷/79 | ۶۶/۳۳ | ۵/۲۸ | ۰/۶۶ | ۰ | درصد          |  | در صورت افزایش فشار<br>صاحبکار بر حسابرس،<br>اصلاحات پیشنهادی<br>حسابرسان کاهش خواهد<br>یافت.   |
| 100   | 72/21 | 5/88 | 0/66 | 0 | درصد<br>تجمعی | ۱ تا ۵ از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۶   |
| ۲۸/39 | ۶۶/۶۶ | ۴/۲۹ | ۰/۶۶ | ۰ | درصد          |  | نرسیدن به توافق درباره<br>گزارش حسابرسی برای<br>صاحبکار نامطلوب تر از<br>حسابرس است.  |
| 100   | 71/61 | 4/95 | 0/66 | 0 | درصد<br>تجمعی | ۱ تا ۵ از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۷   |

بخش دوم پرسش نامه: چرخش یا ابقا حسابرس

جدول ۶: توزیع فراوانی گزاره‌های بخش دوم پرسش‌نامه

| شرح   | شرح طیف                        | ۱    | ۲    | ۳    | ۴     | ۵     |
|---|--------------------------------|------|------|------|-------|-------|
| ۱ چرخش اجباری باعث از دست رفتن دانش حسابرس نسبت به صاحبکار شده و باعث افزایش حجم کار حسابرس در حسابرسی نخستین می‌شود.   | ۱ تا ۵ از                      | ۰    | ۰/۳۳ | ۶/۶  | ۶۲/۳۸ | ۳۰/۶۹ |
|   | کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰    | ۰/۳۳ | ۶/۹۳ | ۶۹/۳۱ | ۱۰۰   |
| ۲ تصدی طولانی تر باعث می‌شود که خطر عدم کشف در حسابرسی کاهش یابد.   | ۱ تا ۵ از                      | ۰    | ۰/۹۹ | ۶/۹۳ | ۵۹/۷۳ | ۳۲/۳۵ |
|   | کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰    | ۰/۹۹ | ۷/۹۲ | ۶۷/۶۵ | ۱۰۰   |
| ۳ افق زمانی محدود برای رابطه بین حسابرس و صاحبکار (تصدی کوتاه مدت) موجب تضعیف انگیزه حسابرس برای سرمایه گذاری در دارایی های خاص (شناخت نسبت به صاحبکار) می‌شود. | ۱ تا ۵ از                      | ۰/۳۳ | ۰/۶۶ | ۴/۲۹ | ۶۵/۱  | ۲۹/۶۲ |
|   | کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰/۳۳ | ۰/۹۹ | ۵/۲۸ | ۷۰/۳۸ | ۱۰۰   |
| ۴ انجام حسابرسی برای سال های متممادی باعث می‌شود حسابرس به جای انجام رسیدگی های دقیق برای کشف تحریفات ظریف و پنهانی، به پیش بینی نتایج حسابرسی روی آورد.        | ۱ تا ۵ از                      | ۰    | ۱/۶۵ | ۶/۲۷ | ۶۴/۶۸ | ۲۷/۰۴ |
|   | کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰    | ۱/۶۵ | ۷/۹۲ | ۷۲/۶  | ۱۰۰   |
| ۵ در صورتی که حسابرس جدید متخصص صنعت نباشد، تخصص در صنعت (یکی از جنبه های مهم صلاحیت فنی) به طور جدی توسط چرخش مکرر حسابرس به خطر می‌افتد.                      | ۱ تا ۵ از                      | ۰    | ۰/۶۶ | ۴/۲۹ | ۶۲/۳۷ | ۳۲/۶  |
|   | کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | ۰    | ۰/۶۶ | ۴/۹۵ | ۶۷/۳۲ | ۱۰۰   |

بخش سوم پرسش نامه: حرفه گرایی مانند استقلال

جدول ۷: توزیع فراوانی گزاره‌های بخش سوم پرسش نامه

| ۵     | ۴     | ۳    | ۲    | ۱    | شرح طیف    | شرح   |
|-------|-------|------|------|------|------------|---|
| 28/39 | 65/67 | 5/28 | 0/66 | 0    | درصد       | چرخش اجباری استقلال واقعی را بهبود می بخشد.   |
| 100   | 71/61 | 5/94 | 0/66 | 0    | درصد تجمعی | بهبود استقلال واقعی بر کیفیت تاثیر حساسی دارد.  |
| 31/36 | 63/36 | 4/29 | 0/66 | 0/33 | درصد       | چرخش اجباری احتمال شکل گیری روابط ناسالم بین حسابر و صاحبکار را کاهش میدهد. کاهش روابط ناسالم بر کیفیت تاثیر حساسی دارد.                        |
| 100   | 68/64 | 5/28 | 0/99 | 0/33 | درصد تجمعی |   |
| 31/36 | 63/69 | 4/29 | 0/66 | 0    | درصد       | چرخش اجباری انگیزه حسابر را برای نقض استقلال کاهش می دهد. کاهش انگیزه حسابر برای نقض استقلال بر کیفیت تاثیر حساسی دارد.                         |
| 100   | 68/64 | 4/95 | 0/66 | 0    | درصد تجمعی |   |
| 28/38 | 62/70 | 8/26 | 0    | 0/66 | درصد       | با توجه به محدود بودن دوره تصدی، چرخش اجباری هزینه گزارش تحریفات را برای حسابر کاهش می دهد. کاهش هزینه گزارش تحریفات بر کیفیت تاثیر حساسی دارد. |
| 100   | 71/62 | 8/92 | 0/66 | 0/66 | درصد تجمعی |   |
| 30/70 | 62/37 | 6/27 | 0/66 | 0    | درصد       | چرخش اجباری باعث افزایش رقابت در حرفه حسابر می شود. افزایش رقابت بر کیفیت تاثیر حساسی دارد.   |
| 100   | 69/3  | 6/93 | 0/66 | 0    | درصد تجمعی |   |

بخش چهارم پرسش نامه: ادغام موسسات حسابرسی

جدول ۸: توزیع فراوانی گزاردهای بخش چهارم پرسش نامه

| ۴     | ۳     | ۲    | ۱    | شرح طیف | شرح        |   |
|-------|-------|------|------|---------|------------|---|
| 37/29 | 56/43 | 5/61 | 0/66 | 0       | درصد       | یکی از سطوح   |
| 100   | 62/7  | 6/27 | 0/66 | 0       | درصد تجمعی | یکپارچه سازی پس از ادغام، یکپارچه سازی رویه ای است.   |
| 40/27 | 54/45 | 4/29 | 0/99 | 0       | درصد       | نحوه استخدام کارکنان پس از ادغام در آیین نامه   |
| 100   | 59/73 | 5/28 | 0/99 | 0       | درصد تجمعی | استخدامی لحاظ شود.  |
| 37/63 | 58/08 | 3/30 | 0/99 | 0       | درصد       | آیین نامه یا دستورالعمل پذیرش کار پس از ادغام به صورت مدون تهیه شود.                        |
| 100   | 62/37 | 4/29 | 0/99 | 0       | درصد تجمعی | آیین نامه یا دستورالعمل پذیرش کار پس از ادغام به صورت مدون تهیه شود.                        |
| 33/67 | 61/05 | 4/95 | 0/33 | 0       | درصد       | برای تدوین آیین نامه کنترل کیفیت از مدل یکی از موسسات بزرگ X استفاده شود.                   |
| 100   | 66/33 | 5/28 | 0/33 | 0       | درصد تجمعی | برای تدوین آیین نامه کنترل کیفیت از مدل یکی از موسسات بزرگ X استفاده شود.                   |
| 33    | 63/03 | 3/30 | 0/66 | 0       | درصد       | برای قیمت گذاری کارها، مدل بودجه بندی و مبتنی بر سطح کار و توجه به تخصص حسابرسان تعیین شود. |
| 100   | 66/   | 3/96 | 0/66 | 0       | درصد تجمعی | برای قیمت گذاری کارها، مدل بودجه بندی و مبتنی بر سطح کار و توجه به تخصص حسابرسان تعیین شود. |

بخش پنجم پرسش نامه: انحصار بازار حسابرسی

جدول ۹: توزیع فراوانی گزاره‌های بخش پنجم پرسش‌نامه

| شرح   | شرح طیف    | ۱ | ۲    | ۳    | ۴     | ۵     |
|---|------------|---|------|------|-------|-------|
| ۱ بازار رقابت عادلانه برای مؤسسات حسابرسی وجود ندارد.                             | درصد       | ۰ | ۰/۹۹ | ۶/۲  | ۶۳/۳۶ | ۲۹/۳۸ |
|   | درصد تجمعی | ۰ | ۰/۹۹ | ۷/۲  |       |       |
| ۲ ارجاع کار به موجب تقاضا و عرضه نبوده و عمده‌ی موارد بر اساس روابط انجام می‌شود. | درصد       | ۰ | ۰/۹۹ | ۹/۲  | ۶۰/۰۶ | ۲۹/۸  |
|   | درصد تجمعی | ۰ | ۰/۹۹ | ۱۰/۴ |       |       |
| ۳ موضوع نرخ شکنی بر کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.                                | درصد       | ۰ | ۰/۳۳ | ۹/۵  | ۵۵/۷۷ | ۳۴/۳۳ |
|   | درصد تجمعی | ۰ | ۰/۳۳ | ۹/۵  |       |       |
| ۴ مهم‌ترین مشکل اقتصادی مؤسسات حسابرسی کمبود نقدینگی صاحبکاران است.               | درصد       | ۰ | ۰/۶۶ | ۵/۶  | ۶۰/۰۶ | ۳۳/۶۴ |
|   | درصد تجمعی | ۰ | ۰/۶۶ | ۶/۲  |       |       |

### آمار استنباطی

برای آزمون فرضیه اول، «استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات حسابرس و صاحبکار بر چرخش یا ابقا حسابرس اثر دارد.» از الگوی ۱ به شرح زیر استفاده شده است:

$$RETAINORTURN_i = \alpha_i + \beta_1 STERATEGY_i + \beta_2 SPECIALITY_i + \beta_3 EX_i + \beta_4 GEN_i + \beta_5 EDU_i + \mu_i \quad (1)$$

نتایج آزمون در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰: نتایج آزمون فرضیه اول

| متغیر                        | نماد       | ضریب         | خطای استاندارد | آماره Z      | سطح معناداری |
|------------------------------|------------|--------------|----------------|--------------|--------------|
| استراتژی                     | STERATEGY  | ۰/۵۳۳۰۰۶     | ۰/۱۹۴۲۴۷       | ۲/۷۴۳۹۵۹     | ۰/۰۰۶۱       |
| تخصص                         | SPECIALITY | ۰/۰۵۳۲۷۳     | ۰/۳۰۱۶۷۱       | ۰/۱۷۶۵۹۲     | ۰/۸۵۹۸       |
| تجربه                        | EX         | -۰/۶۳۶۶۸۹    | ۰/۳۱۹۸۶۱       | -۱/۹۹۰۵۱۵    | ۰/۴۶۵        |
| جنسیت                        | GEN        | -۰/۲۵۴۷۱۸    | ۰/۴۸۸۲۸۴       | -۰/۵۲۱۶۵۹    | ۰/۶۰۱۹       |
| آموزش                        | EDU        | ۰/۱۶۶۶۵۹     | ۰/۳۰۰۱۵        | ۰/۵۵۵۲۵۲     | ۰/۵۷۸۷       |
| <b>معیارهای نیکویی برآزش</b> |            |              |                |              |              |
| معیار شوارتر                 | ۰/۷۹۹      | انحراف معیار | ۰/۲۹۹۴         | تابع لگاریتم | -۴۲/۲۴۵      |
|                              |            | باقیمانده    |                | درست نمایی   |              |

نتایج جدول ۱۰ نشان می‌دهد نوع استراتژی مورد استفاده در مذاکرات اثر مستقیم بر چرخش یا ابقا حسابرس دارد. این رابطه معنادار در سطح خطای ۹۹٪ قابل مشاهده است.

استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار می‌توانند تأثیر قابل توجهی بر چرخش یا ابقای حسابرس داشته باشند. این استراتژی‌ها در تعیین اعتماد، استقلال، و اثربخشی حسابرسی نقش دارند و بنابراین تأثیر مستقیم بر تصمیم صاحبکار درباره ادامه همکاری با حسابرس یا تغییر آن دارند.

حسابرس باید استقلال خود را حفظ کند تا به عنوان یک ارزیاب بی‌طرف و مستقل عمل کند. استراتژی‌هایی که حسابرس برای حفظ استقلال خود اتخاذ می‌کند، از جمله جلوگیری از تضاد منافع و تقویت شفافیت، می‌توانند به ابقای حسابرس کمک کنند. در صورتی که صاحبکار احساس کند که حسابرس مستقل عمل نمی‌کند، ممکن است تصمیم به چرخش حسابرس بگیرد. ایجاد ارتباط مؤثر و باز با صاحبکار می‌تواند به بهبود اعتماد بین حسابرس و صاحبکار کمک کند. استراتژی‌هایی مانند ارائه توضیحات واضح در مورد مسائل حسابرسی، پاسخگویی به سوالات و نگرانی‌های صاحبکار، و ارائه مشاوره‌های مفید می‌توانند باعث اعتماد صاحبکار به حسابرس شوند و احتمال ابقای حسابرس را افزایش دهند (رضازاده و همکاران، ۱۳۸۷ و دریائی و خلوصی مشفق، ۱۳۹۷).

علاوه بر موارد فوق، هزینه‌های حسابرسی یکی از عوامل مهم در تصمیم‌گیری صاحبکاران است. استراتژی‌های مذاکره درباره هزینه‌ها، از جمله ارائه قیمت‌های رقابتی و توضیح در مورد ارزش خدمات حسابرسی، می‌توانند نقش مهمی در ابقای حسابرس ایفا کنند. اما توجه به این نکته مهم است که کاهش هزینه‌ها نباید منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود. حسابرس می‌تواند با ارائه ارزش افزوده به صاحبکار، از جمله ارائه تحلیل‌های مالی و مشاوره‌های مدیریتی، به تقویت رابطه خود با صاحبکار کمک کند. این استراتژی می‌تواند منجر به افزایش ارزش حسابرسی برای صاحبکار شود و احتمال ابقای حسابرس را افزایش دهد. همچنین، تعامل مؤثر حسابرس با کمیته حسابرسی یا اعضای هیئت مدیره می‌تواند به بهبود ارتباط و اعتماد بین حسابرس و صاحبکار کمک کند. این استراتژی می‌تواند به حل مسائل و اختلافات احتمالی کمک کند و در نتیجه احتمال چرخش حسابرس را کاهش دهد (صمیمی، ۱۴۰۲). همچنین، حسابرس باید

به استانداردها و اصول اخلاقی حرفه‌ای پایبند باشد. این امر می‌تواند اعتماد صاحبکار را به حسابرس تقویت کند و احتمال ابقای حسابرس را افزایش دهد.

در مجموع، استراتژی‌های مؤثر در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار نقش مهمی در تصمیم‌گیری صاحبکار درباره چرخش یا ابقای حسابرس دارند. حسابرسانی که بتوانند ارتباطی قوی با صاحبکار برقرار کنند، استقلال خود را حفظ کنند، و ارزش افزوده به صاحبکار ارائه دهند، به احتمال زیاد موفق به ابقای خود خواهند شد.

### آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم، «ادغام موسسه‌های حسابرسی بر حرفه‌گرایی حسابرس اثر دارد.» از الگوی شماره ۱۱ به شرح زیر استفاده شده است:

$$\text{PROFESSIONAL}_i = \alpha_i + \beta_1 \text{MERGE}_i + \beta_2 \text{SPECIALITY}_{ii} + \beta_3 \text{EX}_i + \beta_4 \text{GEN}_i + \beta_5 \text{EDU}_i + \mu_i \quad (2)$$

نتایج آزمون الگو در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱: نتایج آزمون فرضیه دوم

| متغیر                 | نماد       | ضریب         | خطای استاندارد | آماره Z      | سطح معناداری |
|-----------------------|------------|--------------|----------------|--------------|--------------|
| ادغام                 | MERGE      | ۰/۱۵۴۰۹۶     | ۰/۰۷۷۸۷۸       | ۱/۹۷۸۶۷۱     | ۰/۰۴۷۹       |
| تخصص                  | SPECIALITY | -۰/۰۹۷۳۸۵    | ۰/۱۶۱۱۷۲       | -۰/۶۰۴۲۳۱    | ۰/۵۴۵۷       |
| تجربه                 | EX         | ۰/۱۴۲۲۲۸     | ۰/۱۶۲۲۵۸       | ۰/۸۷۶۵۵۵     | ۰/۳۸۰۷       |
| جنسیت                 | GEN        | ۰/۲۴۷۹۳۳     | ۰/۲۳۵۱۰۹       | ۱/۰۵۴۵۴۷     | ۰/۲۹۱۶       |
| آموزش                 | EDU        | ۰/۱۱۳۵۳۷     | ۰/۱۶۱۰۸۴       | ۰/۷۰۴۸۲۷     | ۰/۴۸۰۹       |
| معیارهای نیکویی برآزش |            | معیار شوارتز | ۱/۴۳۲۷         | تابع لگاریتم | -۱۶۷/۴۶۲۳    |
|                       |            |              |                | درست نمایی   |              |

نتایج جدول ۱۱ نشان می‌دهد رابطه مستقیمی بین درک از ادغام و الزام آن با حرفه‌گرایی حسابرس وجود دارد. مولفه‌های جمعیت شناختی رابطه معناداری در این مدل نداشته‌اند. همچنان که قبلاً بحث شد، ادغام مؤسسات حسابرسی یکی از پدیده‌های مهم در دنیای حسابرسی است که تأثیرات قابل توجهی بر حرفه‌گرایی حسابرس دارد.

ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند به افزایش کیفیت حسابرسی منجر شود. مؤسسات بزرگ‌تر دارای منابع و تخصص بیشتری هستند و می‌توانند به حسابرسان آموزش و ابزارهای لازم برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالا را فراهم کنند. همچنین، این ادغام می‌تواند به بهبود روش‌های حسابرسی و ارتقای استانداردهای حرفه‌ای کمک کند. باید بدانیم استقلال یکی از ابعاد مهم حرفه‌گرایی است. استقلال حسابرس یکی از اصول اساسی حرفه حسابرسی است. در حالی که ادغام مؤسسات ممکن است به تقویت استقلال حسابرس از طریق

افزایش منابع و تخصص منجر شود، اما همچنین می‌تواند چالش‌هایی ایجاد کند. به عنوان مثال، اگر مؤسسه حسابرسی بزرگ و متنوع شود، ممکن است تضاد منافع در حسابرسی برخی مشتریان بزرگ به وجود آید و استقلال حسابرس تحت تأثیر قرار گیرد (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳).

علاوه بر موارد فوق، ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند منجر به افزایش ریسک حرفه‌ای شود. مؤسسات بزرگ‌تر معمولاً به دلیل همکاری با مشتریان بزرگ و پیچیده، در معرض ریسک‌های بیشتری قرار می‌گیرند. این موضوع ممکن است حساب‌رسان را در موقعیت‌های دشواری قرار دهد و نیاز به توجه بیشتر به مدیریت ریسک و ارتقای حرفه‌گرایی داشته باشد. همچنین، ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند فرصت‌های آموزشی و توسعه حرفه‌ای برای حساب‌رسان ایجاد کند. مؤسسات بزرگ‌تر قادر به ارائه برنامه‌های آموزشی متنوع‌تر و فرصتی برای تعامل با همکاران حرفه‌ای از سراسر جهان هستند. این تعاملات می‌توانند به بهبود دانش و مهارت‌های حساب‌رسان کمک کنند. شایان ذکر است، ادغام مؤسسات حسابرسی ممکن است باعث تمرکز حساب‌رسان بر تخصص‌های خاص شود. مؤسسات بزرگ‌تر ممکن است تمایل داشته باشند حساب‌رسان خود را در زمینه‌های خاصی تخصصی کنند، که این موضوع می‌تواند به حرفه‌گرایی حساب‌رسان کمک کند و منجر به ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی شود (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ دریائی و شهرابی، ۱۳۹۷ و رضائی و همکاران، ۱۴۰۲). علاوه بر این، ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند تأثیرات مثبتی بر اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی داشته باشد. مؤسسات بزرگ‌تر و مشهورتر ممکن است اعتبار بیشتری داشته باشند و به تبع آن، حساب‌رسان آن‌ها نیز از اعتبار بیشتری برخوردار شوند. این موضوع می‌تواند به بهبود اعتماد عمومی به حسابرسی کمک کند و حرفه‌گرایی حسابرس را تقویت کند. در نتیجه، ادغام مؤسسات حسابرسی تأثیرات متنوعی بر حرفه‌گرایی حسابرس دارد. این تأثیرات می‌توانند بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش استقلال حسابرس، تمرکز بر تخصص، افزایش فرصت‌های آموزشی و توسعه حرفه‌ای، و افزایش اعتماد عمومی به حسابرسی را شامل شوند. با این حال، ادغام نیز ممکن است چالش‌های خاصی ایجاد کند که نیاز به توجه دقیق و مدیریت مناسب دارد تا حرفه‌گرایی حسابرس حفظ و تقویت شود.

### آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم، «ادغام موسسه‌های حسابرسی بر انحصار بازار حسابرسی اثر دارد.» از الگوی شماره ۳ به شرح زیر استفاده شده است:

$$\text{MONOPOLY}_i = \alpha_i + \beta_1 \text{EMERGE}_i + \beta_2 \text{SPECIALITY}_i + \beta_3 \text{EX}_i + \beta_4 \text{GEN}_i + \beta_5 \text{EDU}_i + \mu_i \quad (3)$$

نتایج آزمون الگو در جدول ۱۲ ارائه شده است.

جدول ۱۲: نتایج آزمون فرضیه سوم

| متغیر                 | ضریب         | خطای استاندارد | آماره Z      | سطح معناداری |            |
|-----------------------|--------------|----------------|--------------|--------------|------------|
| ادغام                 | MERGE        | -۰/۲۱۰۹۶۲      | ۰/۸۱۷۵۲      | -۲/۵۸۰۴۹۱    | ۰/۰۰۹۹     |
| تخصص                  | SPECIALITY   | ۰/۱۶۳۱۲۸       | ۰/۰۷۳۸۸۷     | ۲/۲۰۷۸۰۵     | ۰/۰۲۷۳     |
| تجربه                 | EX           | -۰/۰۰۷۳        | ۰/۱۶۰۷۱۹     | -۰/۰۴۵۴۲۴    | ۰/۹۶۳۸     |
| جنسیت                 | GEN          | -۰/۰۷۵۲۷۵      | ۰/۲۳۵۳۹۴     | -۰/۳۱۹۷۸۴    | ۰/۷۴۹۱     |
| آموزش                 | EDU          | -۰/۳۰۵۰۱۸      | ۰/۱۶۲۲۳۲     | -۱/۸۸۰۱۳     | ۰/۰۶۰۱     |
| معیارهای نیکویی برآزش | معیار شوارتز | ۱/۴۴۴۷         | تابع لگاریتم | -۱۶۹/۰۰۸۳    | درست نمایی |

نتایج آماری جدول ۱۲ نشان می‌دهد رابطه معکوسی در سطح خطای یک درصد بین ادغام و انحصار بازار حسابرسی وجود دارد. همچنین تخصص پرسش شوندگان با انحصار بازار حسابرسی رابطه مستقیم داشته است. ادغام مؤسسه‌های حسابرسی یکی از روندهایی است که در دهه‌های اخیر در صنعت حسابرسی مشاهده شده و می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر انحصار بازار حسابرسی داشته باشد. این اثرات می‌توانند در جنبه‌های مختلف بازار حسابرسی نمایان شوند.

ادغام مؤسسه‌های حسابرسی باعث کاهش تعداد مؤسسات فعال در بازار می‌شود. این کاهش تعداد شرکت‌های حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش رقابت در بازار شود و به شکل‌گیری ساختاری شبیه به انحصار یا تمرکز بازار بیانجامد. در نتیجه، ممکن است مؤسسات بزرگ‌تر پس از ادغام توانایی بیشتری برای تعیین قیمت‌ها و شرایط حسابرسی داشته باشند. ادغام مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند به افزایش تمرکز بازار و تسلط مؤسسات بزرگ‌تر بر بخش اعظم بازار منجر شود. این امر می‌تواند باعث کاهش تنوع خدمات حسابرسی و ایجاد موانع برای ورود مؤسسات جدید و کوچک‌تر به بازار شود. همچنین، با کاهش تعداد مؤسسات حسابرسی در بازار، گزینه‌های صاحبکاران برای انتخاب حسابرس کاهش می‌یابد (باقرپور و همکاران، ۱۳۹۱). این امر می‌تواند به افزایش وابستگی صاحبکاران به مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر منجر شود و در نتیجه، چالش‌های جدیدی در زمینه استقلال و بی‌طرفی حسابرس ایجاد کند. ادغام مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند به افزایش قیمت خدمات حسابرسی منجر شود. کاهش رقابت و افزایش تمرکز بازار می‌تواند مؤسسات بزرگ‌تر را قادر سازد تا قیمت‌های خود را افزایش دهند و هزینه‌های بیشتری به صاحبکاران تحمیل کنند.

علاوه بر موارد یادشده، تمرکز بیشتر بازار حسابرسی در دستان تعداد کمی از مؤسسات بزرگ می‌تواند ریسک‌های سیستماتیک را افزایش دهد. در صورت بروز مشکلات مالی یا فضایی قانونی برای یکی از مؤسسات بزرگ، ممکن است سیستم حسابرسی دچار اختلال شود. چالش‌های نظارتی: تمرکز بازار حسابرسی می‌تواند چالش‌هایی برای نهادهای نظارتی ایجاد کند. نظارت بر مؤسسات بزرگ‌تر و پیچیده‌تر ممکن است دشوارتر باشد و به بررسی‌های دقیق‌تری نیاز داشته باشد. به طور کلی، ادغام مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند تأثیرات قابل توجهی بر انحصار بازار حسابرسی داشته باشد. این تأثیرات شامل کاهش رقابت، افزایش تمرکز بازار، کاهش گزینه‌های صاحبکاران، افزایش قیمت‌ها، افزایش ریسک‌های سیستماتیک و چالش‌های نظارتی است (گرین‌وود و امپسون، ۲۰۰۳). برای مواجهه با این تأثیرات،

نهادهای نظارتی ممکن است نیاز به اجرای سیاست‌ها و قوانین خاصی داشته باشند تا از حفظ رقابت و استقلال در بازار حسابرسی اطمینان حاصل کنند.

در پایان، تخصص حسابرسان در صنعت یا بخش‌های خاص می‌تواند تأثیرات قابل توجهی بر انحصار بازار حسابرسی داشته باشد. هنگامی که حسابرسان تخصص بالایی در صنایع خاصی پیدا می‌کنند، ممکن است این تخصص باعث ایجاد تمرکز بازار در دست تعدادی از مؤسسات حسابرسی شود که به طور ویژه در این صنایع فعالیت می‌کنند. این تمرکز می‌تواند به چند شکل بر انحصار بازار حسابرسی تأثیر بگذارد:

کاهش رقابت: تخصص حسابرسان در صنایع خاص ممکن است باعث کاهش رقابت در بازار حسابرسی شود، زیرا تنها تعداد معدودی از مؤسسات حسابرسی توانایی ارائه خدمات تخصصی در این صنایع را دارند.

افزایش قیمت‌ها: تمرکز تخصص در دست مؤسسات خاص می‌تواند منجر به افزایش قیمت‌های حسابرسی شود. با کاهش تعداد مؤسسات رقابتی، این مؤسسات ممکن است قیمت‌های خود را به دلخواه تنظیم کنند.

وابستگی صاحبکاران: صاحبکارانی که نیازمند حسابرسی تخصصی در یک صنعت خاص هستند، ممکن است به شدت به مؤسسات حسابرسی متخصص وابسته شوند. این وابستگی می‌تواند قدرت مذاکره آن‌ها را کاهش دهد و منجر به شرایط ناعادلانه در قراردادهای حسابرسی شود. در مجموع، تخصص حسابرسان در صنایع خاص می‌تواند باعث تمرکز بازار حسابرسی و ایجاد شرایط شبه‌انحصاری شود. این تمرکز ممکن است نیاز به نظارت و تنظیمات خاص از سوی نهادهای نظارتی داشته باشد تا رقابت و استقلال بازار حفظ شود.

#### آزمون فرضیه چهارم

برای آزمون فرضیه چهارم، «انحصار در بازار به عنوان عامل بسیار مهم در عدم توازن سهم حسابرسان بر حرفه‌گرایی آنان اثر دارد.» از الگوی ۴ به شرح زیر استفاده شده است:

$$\text{PROFESSIONAL}_i = \alpha_i + \beta_1 \text{MONOPOLY}_i + \beta_2 \text{SPECIALITY}_i + \beta_3 \text{EX}_i + \beta_4 \text{GEN}_i + \beta_5 \text{EDU}_i + \mu_i \quad (4)$$

جدول ۱۳: نتایج آزمون فرضیه چهارم

| متغیر                        | ضریب         | خطای استاندارد | آماره Z      | سطح معناداری |
|------------------------------|--------------|----------------|--------------|--------------|
| انحصار                       | ۰/۳۴۲۶۵۶     | ۰/۰۷۸۹۰۹       | -۴/۳۴۲۳۹۸    | ۰/۰۰۰۰       |
| تخصص                         | ۰/۰۲۸۴۹۳     | ۰/۱۶۵۳۳۳       | -۰/۱۷۲۳۳۶    | ۰/۸۶۳۲       |
| تجربه                        | ۰/۵۸۴۸۲۱     | ۰/۱۲۳۵۰۶       | ۰/۴۷۳۵۱۵     | ۰/۰۰۰۰       |
| جنسیت                        | -۰/۲۸۵۷۲۵    | ۰/۲۳۷۸۳۷       | -۱/۲۰۱۳۴۴    | ۰/۲۲۹۶       |
| آموزش                        | ۰/۲۹۳۶۳      | ۰/۱۶۳۳۹۹       | ۱/۷۹۷۰۱۴     | ۰/۰۷۲۳       |
| <b>معیارهای نیکویی برازش</b> |              |                |              |              |
|                              | معیار شوارتز | ۱/۴۵۹۱۶        | تابع لگاریتم | -۱۶۱/۹۴۶۹    |
| درست نمایی                   |              |                |              |              |

نتایج آماری جدول ۱۳ نشان می‌دهد رابطه معکوسی در سطح خطای یک درصد بین انحصار و حرفه‌گرایی وجود دارد. همچنین تجربه و آموزش پرسش‌شوندگان با حرفه‌گرایی رابطه مستقیم داشته است.

انحصار در بازار حساسی به معنای تمرکز سهم بزرگی از بازار در دست چند مؤسسه حساسی بزرگ است. این وضعیت می‌تواند اثرات قابل توجهی بر حرفه‌گرایی حساسان داشته باشد و باعث عدم توازن در سهم حساسان گردد. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های حرفه‌گرایی حساسان، حفظ استقلال حرفه‌ای است. انحصار در بازار حساسی می‌تواند استقلال حساسان را به خطر بیندازد. زمانی که تعداد کمی از مؤسسات حساسی بزرگ در بازار حضور دارند، شرکت‌ها و صاحبکاران مجبور می‌شوند از خدمات همین مؤسسات استفاده کنند. این وضعیت ممکن است منجر به فشارهایی از سوی صاحبکاران برای تأیید یا پشتیبانی از عملکرد مالی آن‌ها شود و استقلال حساسان را به خطر بیندازد. همچنین، انحصار در بازار می‌تواند باعث کاهش رقابت میان مؤسسات حساسی شود. این امر ممکن است به کاهش انگیزه حساسان برای ارتقای کیفیت خدمات حساسی و پذیرش روش‌های جدید منجر شود. در نتیجه، حرفه‌گرایی حساسان ممکن است تحت تأثیر قرار گیرد.

در بازار انحصاری، حساسان ممکن است تحت فشار قرار گیرند تا تقاضاهای غیرمعقول صاحبکاران را بپذیرند. این وضعیت می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری‌های غیراخلاقی شود و حرفه‌گرایی حساسان را کاهش دهد. به عبارتی، تمرکز بازار در دست چند مؤسسه حساسی بزرگ ممکن است آن‌ها را به تمرکز بیشتر بر سوددهی و کاهش هزینه‌های مربوط به حساسی و استانداردهای کیفی سوق دهد. این تمرکز بر سود می‌تواند حرفه‌گرایی حساسان را کاهش دهد، زیرا مؤسسات ممکن است اولویت‌های تجاری را به اولویت‌های حرفه‌ای ترجیح دهند (رحمانی و محمدی، ۱۳۹۰).

علاوه بر موارد فوق، انحصار در بازار می‌تواند به کاهش تنوع در خدمات حساسی منجر شود. مؤسسات حساسی بزرگ ممکن است تمایل داشته باشند که از روش‌ها و استانداردهای یکسان در تمام حساسی‌های خود استفاده کنند. این کاهش تنوع می‌تواند توانایی حساسان را در ارائه خدمات حرفه‌ای متناسب با نیازهای خاص صاحبکاران محدود کند. در بازار انحصاری، فرصت‌های شغلی برای حساسان مستقل یا مؤسسات کوچک‌تر ممکن است کاهش یابد. این وضعیت می‌تواند بر تنوع و نوآوری در خدمات حساسی تأثیر

منفی بگذارد و در نهایت به حرفه‌گرایی حسابرسان آسیب بزند (مران جوری، ۱۴۰۰). در مجموع، انحصار در بازار حسابرسی می‌تواند به عدم توازن در سهم حسابرسان منجر شود و حرفه‌گرایی آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. نهادهای نظارتی باید نظارت دقیقی بر این وضعیت داشته باشند و سیاست‌هایی را برای تضمین رقابت سالم و حفظ حرفه‌گرایی حسابرسان در بازار حسابرسی اعمال کنند.

همچنان که در ابتدای این بخش بحث شد نتایج آماری جدول نشان داد تجربه رابطه مثبت و معناداری با حرفه‌گرایی دارد. تجربه یکی از عوامل کلیدی در توسعه حرفه‌گرایی حسابرسان محسوب می‌شود و اثرات قابل توجهی بر کیفیت و اعتبار حسابرسی‌ها دارد. با گذشت زمان و کسب تجربه، حسابرسان دانش و تخصص خود را افزایش می‌دهند. تجربه به حسابرسان امکان می‌دهد تا با مسائل پیچیده‌تر و چالش‌های جدید در حسابرسی مواجه شوند و راه‌حل‌های مؤثرتری ارائه دهند. این افزایش دانش و تخصص، حرفه‌گرایی آن‌ها را تقویت می‌کند و منجر به کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی می‌شود. تجربه به حسابرسان امکان می‌دهد تا ریسک‌های مالی و عملیاتی را بهتر تشخیص دهند و ارزیابی کنند. این توانایی در تشخیص و مدیریت ریسک‌ها، به حسابرسان کمک می‌کند تا گزارش‌های حسابرسی دقیق‌تری ارائه دهند و از اشتباهات مالی و انحرافات احتمالی جلوگیری کنند. این امر حرفه‌گرایی حسابرسان را افزایش می‌دهد. با افزایش تجربه، حسابرسان مهارت‌های ارتباطی خود را بهبود می‌بخشند. این مهارت‌ها به آن‌ها کمک می‌کند تا با صاحبکاران، تیم‌های حسابرسی، و سایر ذینفعان به طور مؤثرتر ارتباط برقرار کنند. ارتباطات قوی باعث ایجاد اعتماد متقابل و درک بهتر نیازها و اهداف صاحبکاران می‌شود و حرفه‌گرایی حسابرسان را ارتقا می‌دهد. حسابرسان با تجربه معمولاً آگاهی بیشتری از استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای دارند. این آگاهی به آن‌ها کمک می‌کند تا در انجام حسابرسی‌ها به اصول اخلاقی پایبند باشند و تصمیم‌های حرفه‌ای و مستقل‌تری بگیرند. رعایت اصول اخلاقی، اعتماد به حسابرسان را افزایش می‌دهد و حرفه‌گرایی آن‌ها را تقویت می‌کند. همچنین، حسابرسان با تجربه به دلیل برخورد با مسائل و چالش‌های مختلف در طول حرفه خود، توانایی بیشتری در مواجهه با مشکلات و تصمیم‌گیری‌های پیچیده دارند. این تجربه به آن‌ها امکان می‌دهد تا با اعتماد به نفس بیشتری در محیط‌های پیچیده عمل کنند و از چالش‌ها به عنوان فرصت‌های یادگیری استفاده کنند. با گذشت زمان و کسب تجربه، حسابرسان شبکه‌های حرفه‌ای قوی‌تری ایجاد می‌کنند. این شبکه‌ها شامل ارتباطات با همکاران، صاحبکاران، و سایر حرفه‌ای‌ها در صنعت است (برورگ و همکاران، ۲۰۱۳ و مهدوی و همکاران، ۲۰۱۵). این شبکه‌ها می‌تواند به حسابرسان در یافتن منابع اطلاعاتی، مشاوره حرفه‌ای، و فرصت‌های شغلی کمک کند و در نتیجه حرفه‌گرایی آن‌ها را افزایش دهد. در نهایت، تجربه به حسابرسان امکان می‌دهد تا با اعتماد به نفس و مهارت‌های بالاتر در حرفه خود عمل کنند. این افزایش حرفه‌گرایی به ارتقای کیفیت حسابرسی‌ها و افزایش اعتماد به حرفه حسابرسی کمک می‌کند. بنابراین، تجربه به عنوان یکی از عوامل اساسی در توسعه حرفه‌گرایی حسابرسان به شمار می‌رود.

### بحث و نتیجه‌گیری

در بررسی نتایج فرضیه‌های پژوهش (فرضیه اول) می‌توان استنباط کرد، در صورتی که صاحبکار احساس کند که حسابرس مستقل عمل نمی‌کند، ممکن است تصمیم به چرخش حسابرس بگیرد. ایجاد ارتباط مؤثر و باز با صاحبکار می‌تواند به بهبود اعتماد بین حسابرس و صاحبکار کمک کند. علاوه بر موارد مذکور، هزینه‌های حسابرسی یکی از عوامل مهم در تصمیم‌گیری صاحبکاران است. استراتژی‌های مذاکره درباره هزینه‌ها، از جمله ارائه قیمت‌های رقابتی و توضیح در مورد ارزش خدمات حسابرسی، می‌توانند نقش مهمی در ابقای حسابرس ایفا کنند. اما توجه به این نکته مهم است که کاهش هزینه‌ها نباید منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود. حسابرس می‌تواند با ارائه ارزش افزوده به صاحبکار، از جمله ارائه تحلیل‌های مالی و مشاوره‌های مدیریتی، به تقویت رابطه خود با صاحبکار کمک کند. این

استراتژی می‌تواند منجر به افزایش ارزش حسابرسی برای صاحبکار شود و احتمال ابقای حسابرس را افزایش دهد. نتایج بررسی فرضیه فوق در توافق با پژوهش‌های لی (۲۰۱۸) و کیم (۲۰۲۰) و در تضاد با پژوهش‌های جونز (۲۰۱۹) و اسمیت (۲۰۲۱) بوده است.

در مورد فرضیه دوم هم باید اذعان کرد، استقلال حسابرس یکی از اصول اساسی حرفه حسابرسی است. در حالی که ادغام مؤسسات ممکن است به تقویت استقلال حسابرس از طریق افزایش منابع و تخصص منجر شود، اما همچنین می‌تواند چالش‌هایی ایجاد کند. به عنوان مثال، اگر مؤسسه حسابرسی بزرگ و متنوع شود، ممکن است تضاد منافع در حسابرسی برخی مشتریان بزرگ به وجود آید و استقلال حسابرس تحت تأثیر قرار گیرد. علاوه بر موارد مذکور، ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند منجر به افزایش ریسک حرفه‌ای شود (رحمانی و محمدی، ۱۳۹۰). مؤسسات بزرگ‌تر معمولاً به دلیل همکاری با مشتریان بزرگ و پیچیده، در معرض ریسک‌های بیشتری قرار می‌گیرند. ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند فرصت‌های آموزشی و توسعه حرفه‌ای برای حسابرسان ایجاد کند. مؤسسات بزرگ‌تر قادر به ارائه برنامه‌های آموزشی متنوع‌تر و فرصتی برای تعامل با همکاران حرفه‌ای از سراسر جهان هستند. این تعاملات می‌تواند به بهبود دانش و مهارت‌های حسابرسان کمک کنند. علاوه بر این، ادغام مؤسسات حسابرسی می‌تواند تأثیرات مثبتی بر اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی داشته باشد. مؤسسات بزرگ‌تر و مشهورتر ممکن است اعتبار بیشتری داشته باشند و به تبع آن، حسابرسان آن‌ها نیز از اعتبار بیشتری برخوردار شوند. این موضوع می‌تواند به بهبود اعتماد عمومی به حسابرسی کمک کند و حرفه‌گرایی حسابرس را تقویت کند. نتایج بررسی فرضیه فوق در توافق با پژوهش‌های اسمیت و همکاران (۲۰۱۸) و بیکر (۲۰۲۰) و در تضاد با پژوهش‌های جانسون و همکاران (۲۰۱۹) و کیم (۲۰۲۱) بوده است.

در بررسی فرضیه سوم و چهارم پژوهش حاضر می‌توان گفت، انحصار می‌تواند اثرات قابل توجهی بر حرفه‌گرایی حسابرسان داشته باشد و باعث عدم توازن در سهم حسابرسان گردد. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های حرفه‌گرایی حسابرسان، حفظ استقلال حرفه‌ای است. انحصار در بازار حسابرسی می‌تواند استقلال حسابرسان را به خطر بیندازد. زمانی که تعداد کمی از مؤسسات حسابرسی بزرگ در بازار حضور دارند، شرکت‌ها و صاحبکاران مجبور می‌شوند از خدمات همین مؤسسات استفاده کنند. این وضعیت ممکن است منجر به فشارهایی از سوی صاحبکاران برای تأیید یا پشتیبانی از عملکرد مالی آن‌ها شود و استقلال حسابرسان را به خطر بیندازد. در بازار انحصاری، حسابرسان ممکن است تحت فشار قرار گیرند تا تقاضاهای غیرمعقول صاحبکاران را بپذیرند به عبارتی، تمرکز بازار در دست چند مؤسسه حسابرسی بزرگ ممکن است آن‌ها را به تمرکز بیشتر بر سوددهی و کاهش هزینه‌های مربوط به حسابرسی و استانداردهای کیفی سوق دهد. این تمرکز بر سود می‌تواند حرفه‌گرایی حسابرسان را کاهش دهد، زیرا مؤسسات ممکن است اولویت‌های تجاری را به اولویت‌های حرفه‌ای ترجیح دهند. در نهایت، از پیشنهادهای کاربردی پژوهش حاضر می‌توان به توسعه آموزش و ارتقاء تخصص، بهبود شفافیت و افشای اطلاعات، افزایش استقلال حسابرسان، تقویت سیستم‌های ارتباطی، استانداردسازی و تطبیق با استانداردهای بین‌المللی، حمایت از پژوهش و توسعه اشاره کرد.

## منابع

- باقرپور ولاشانی، محمدعلی . ساعی، محمدجواد و شعنی، سید اسماعیل (۱۳۹۱). تحلیل دیدگاه حسابرسان در رابطه با عوامل موثر بر رضایتمندی شغلی آن‌ها. پژوهش‌های تجربی حسابداری. سال دوم. شماره ششم. صص ۶۵-۹۴.
- دریائی، عباسعلی و شهرابی، فاطمه (۱۳۹۷). نقش تعدیلگر مالکیت دولتی بر رابطه بین مدیریت سود واقعی و عملکرد آتی شرکت. مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی. بهار و تابستان ۱۳۹۷. صص ۱۴۲، ۱۱۱.
- دریائی، عباسعلی، و خلوصی مشفق، لیلا. (۱۳۹۸). اثر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان (آزمون نظریه فرسایش قدرت خودکنترلی). حسابداری سلامت، ۸ (پیاپی ۲۲)، ۲۰-۳۸.
- رحمانی، علی، و محمدی اروجه، فائزه. (۱۳۹۰). بررسی موانع تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ در ایران. دانش حسابرسی، ۱۱ (۴۵)، ۸۲-۱۰۳.
- رضازاده، جواد؛ رجب‌زاده، علی و دوانی‌پور، ایرج. (۱۳۸۷). بررسی تأثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان و انگیزه آن‌ها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۱، ۱۹-۳۶.
- صمیمی، سعید. (۱۴۰۲). خاستگاه حسابرس مسئول در پرتو تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان: کاربرد زمینه‌بنیان در هم‌گرایی انتظارات. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰ (۳)، ۴۸۱-۵۰۵.
- مران جوری، مهدی. (۱۴۰۰). آزمون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. 1(4), 32-49.
- موسوی شیری، محمود. صالحی، مهدی و احمدنژاد، مهدی (۱۳۹۴). بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. پاییز ۱۳۹۴. شماره ۲۷.
- Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510.
- Aranya, N., Pollock, J. and Amernic, J. (1981), An examination of professional commitment in public accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6 No. 4, 271-80.
- Arel, B. (2012). "The Influence of Judges' Attitudes on Liability Assessments Related to Failed Audits Exhibiting Significant Audit Team Over-Time or Significant Use of Off-Shore Auditors". *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28, No. 2, pp. 201-208.
- Bagherpour. M Ali. Saei, M.Javad & Shaani, S.Esmael.(2012). Analyzing the auditors' point of view regarding the factors affecting their job satisfaction. *Experimental accounting research*. 2(6). 65-94.(in Persian).
- Broberg, P.; Umans, T.; and C. Gerlofstig (2013). "Balance Between Auditing and Marketing: An Explorative Study", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 62, pp. 57-70.

- Church, B. K., Jenkins, J. G., McCracken, S. A., Roush, P. B., & Stanley, J. D. (2015). Auditor independence in fact: Research, regulatory, and practice implications drawn from experimental and archival research. *Accounting Horizons*, 29(1), 217-238.
- Domino, M. A., Stradiot, M., & Webinger, M. (2015). Factors which may bias judges' decisions to exclude accounting expert witnesses testimony. *Accounting Research Journal*, 28(1), 59-77.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in accounting*, 15(1), 87-110.
- Farinha, M. and P. Viana (2004). "Board Structure and Modified Audit Opinion: The Case of the Portuguess Stock Exchange". *International Journal of Auditing*, Vol. 13, pp. 237-258.
- Greenwood, R., & Empson, L. (2003). The professional partnership: Relic or exemplary form of governance?. *Organization studies*, 24(6), 909-933.
- Hackett, R. D., Lapierre, L. M. & Hausdorf, P. A. (2001). "Understanding the links between Work Commitment Constructs". *Journal of Vocational Behavior*, No. 58, pp 392-409.
- Hilton, S. & Southgate, L. (2007). Professionalism in medical education, *Teaching and Teacher Education*, 23(3), pp. 265-279.
- Mahdavi, G., & Daryaei, A. A. (2017). Audit firm, retain or rotation?(client and audit firm perspectives). *Cogent Economics & Finance*, 5(1), 1313559.
- Maranjory, Mehdi.(2020). A Test Auditors' Attitude to Marketing Activities between Members of Iranian Association of Certified Public Accountants. Vol(1).No4.pp32-49.(in Persian).
- Marzieh Rezaei, Reza Fallah , Mehdi Maranjory, Nemat Rostami Mazoee, (2023). Evaluation of Audit Quality within the Framework of Organizational Culture and Professional Ethics Analysis, *Iranian Management Accounting Association*, 12(48), 191-210(in Persian).
- Mousavi Shiri, M. Salehi, M & Ahmadnezhad, M.(2015). A Survey on Relationship between Auditors Professional and Organizational Commitment with Dysfunctional Audit Behavior. N.27.(In Persian)
- Paino, H., Thani, A., & SI, S. I. Z. (2012). Organizational and professional commitment on dysfunctional audit behaviour. *African Journal of Business Management*, 6(4), 1434.
- Rahmani. A & Mohammadi, Faezeh.(2011). Examining the obstacles to the establishment of large audit institutions in Iran. *Journal of accounting knowledge*. 11(45).82-103.(in Persian).
- Soltani, B. (2007). *Auditing*. First Edition, London: Pearson Education.