

## Effective Factors on Client Non-acceptance Decision by Auditing Firms<sup>1</sup>

Fakhroddin Mohammad Rezaei<sup>2</sup>, Omid Faraji<sup>3</sup>,  
Mohammad Alavi Nasab<sup>4</sup>, Shiva Mosallanejad<sup>5</sup>

Received : 2020/06/04

Approved: 2020/08/25

Research Paper

### Abstract

High competition in the auditing profession can encourage auditing firms to find new clients. However, the reputation of the auditing firm is important in terms of reliability, and they are generally reluctant to accept clients with management misconduct or misleading reporting. Therefore, this research uses scientific sources to extract the most important general categories and components affecting client non-acceptance decision. Accordingly, a semi-structured interview with 16 partners and technical managers of auditing firms is designed and conducted. The categories and components affecting the non-acceptance decision are identified through coding and content analysis of the interviews. Then a questionnaire is designed and data (234 completed questionnaires) is collected based on it. The results show that the five general categories including company financial information, notoriety and discredit of the client, inability to comply with the ethical requirements of the institution, inability to perform audit work and the nature of the client's operations are the most important factors influencing the non-acceptance decision. The results also show that in some cases, the categories affecting client non-acceptance decision in Iran may be different from the categories highlighted in international texts.

**Keyword:** Non-acceptance decision, notoriety and discredit of the client, inability to comply with the ethical requirements, lack of auditors' competence and time

**JEL Classification:** M42.

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.35687.2841

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran, (f.mrezaei@khu.ac.ir)

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Tehran, Iran, corresponding author, (omid\_faraji@ut.ac.ir)

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Tehran, Iran, (alavinsb@ut.ac.ir)

5. PhD student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Tehran, Iran, (shivamosallanejad@ut.ac.ir)

عوامل مؤثر بر عدم پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابداری<sup>۱</sup>فخرالدین محمدرضایی<sup>۲</sup>، امید فرجی<sup>۳</sup>، سیدمحمد علوی نسب<sup>۴</sup>، شیوا مصلی نژاد<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۶

مقاله پژوهشی

## چکیده

رقابت شدید در حرفه حسابداری می‌تواند منجر به تشویق مؤسسات حسابداری به یافتن صاحبکاران جدید شود. با این وجود، حسن شهرت مؤسسه حسابداری از نظر قابل اتکا بودن بسیار با اهمیت بوده و عموماً آنها تمایل به پذیرش صاحبکاران با سابقه سوء استفاده‌های مدیریت یا ارائه گزارش‌های گمراه کننده ندارند. بنابراین این پژوهش با بهره‌گیری از منابع علمی به استخراج مهم‌ترین عوامل مؤثر بر عدم پذیرش صاحبکار می‌پردازد. بر این اساس، مصاحبه نیمه ساختار یافته‌ای با ۱۶ نفر از شرکا و مدیران فنی مؤسسات حسابداری، طراحی و اجرا گردیده است. عوامل مؤثر بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار، از طریق کدگذاری و تحلیل مضمون مصاحبه‌های انجام شده، شناسایی و بر اساس آن پرسشنامه‌ای شامل ۵ بعد و ۳۰ سؤال طراحی و داده‌ها (۲۳۴ پرسشنامه تکمیل شده) گردآوری شدند. نتایج نشان داد که به ترتیب پنج عامل شامل اطلاعات مالی شرکت، عدم خوشنامی صاحبکار، عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه، فقدان توانایی‌ها برای اجرای کار حسابداری و ماهیت عملیات صاحبکار، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار هستند. نتایج این پژوهش نشان داد که عوامل مؤثر بر عدم پذیرش صاحبکار در ایران می‌تواند در مواردی متفاوت از عوامل برجسته شده در متون بین‌المللی باشد.

**واژه‌های کلیدی:** عدم پذیرش صاحبکار، عدم خوشنامی صاحبکار، عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی توسط حسابرس، فقدان صلاحیت و زمان حسابرس.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/JERA.2021.35687.2841

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران، (f.mrezaei@khu.ac.ir).

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، تهران، ایران، (omid\_faraji@ut.ac.ir).

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، تهران، ایران، (alavinsb@ut.ac.ir).

۴. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، تهران، ایران، (shivamosallanejad@ut.ac.ir).

https://jera.alzahra.ac.ir

## مقدمه

انتشار گزارش‌های مالی در راستای ادای وظیفه پاسخگویی مدیران در برابر استفاده‌کنندگان و ذینفعان شرکتی است و بالتبع شفافیت در گزارشات مالی، بر فرآیند تصمیم‌گیری و کاهش مخاطرات مربوط اثرگذار است (حساس یگانه و عرب احمدی، ۱۳۸۷: ۹۸). به منظور افزایش نقش اعتباردهی حسابرسی، سیاست‌گذاران بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش‌هایی را برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند (وکیلی فرد و مران جوری، ۱۳۹۳: ۲۱۴).

مسئله‌ای که وجود دارد این است که پذیرش نادرست صاحبکار، می‌تواند هم باعث شکل‌گیری دعاوی حقوقی آتی و تحمیل هزینه‌های گزاف به هر دو طرف و هم موجب از بین رفتن شهرت مؤسسه حسابرسی و اعتماد عمومی به حرفه و گزارشگری مالی شرکت‌ها گردد. چرا که حسابرسان ممکن است متهم شوند که تمام تلاش خود را در جهت کشف اطلاعات دستکاری شده به کار نبرده‌اند (کشتکار و خواجه‌جوی، ۱۳۹۹: ۲۰۷). داشتن اطلاعات به اندازه‌ای که ارزیابی آگاهانه در مورد پذیرش صاحبکار بالقوه و توانایی مؤسسه حسابرسی برای انجام حسابرسی با کیفیت را ممکن سازد، باعث می‌شود رابطه‌ای مطلوب بین حسابرس و صاحبکار ایجاد شود (کمیته بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰). بنابراین سؤال اصلی این پژوهش این است که چه عواملی منجر به عدم پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی در ایران می‌شود؟

در رابطه با ضرورت پژوهش حاضر باید گفت در ایران نیز، به نظر می‌رسد فرآیند عدم پذیرش صاحبکار مسئله قابل توجهی باشد. از یک سو، استانداردهای حرفه‌ای رهنمودی عملی در مورد چگونگی تصمیم‌گیری درباره رد یا پذیرش صاحبکار فراهم نمی‌نمایند، بلکه تنها بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی باید رویه‌هایی را جهت انجام تصمیم رد صاحبکار تدوین نمایند. از طرف دیگر، مؤسسات حسابرسی در ایران سیاست و یا رویه‌های مکتوب و مدونی در این رابطه ندارند، حتی در مؤسسات حسابرسی ادغام شده که انتظار می‌رود این ادغام منجر به افزایش کیفیت کار و ساختارمندی سیاست‌ها و رویه‌های این دست شود، هیچ برنامه مدونی جهت انجام تصمیم عدم پذیرش صاحبکار وجود ندارد. با وجود انجام پژوهش‌هایی در سطح بین‌المللی در ارتباط با عوامل مؤثر بر عدم پذیرش صاحبکار (مانند هوانگ، چانگ و چو، ۲۰۱۶: ۱۳۳)، خاص بودن بازار حسابرسی و کمبود پژوهش در رابطه با عوامل اثرگذار بر عدم پذیرش صاحبکار، یکی از دلایل و ضرورت‌های انجام پژوهش حاضر است. ایران بازار خاص و متفاوتی دارد چرا که در آن مؤسسات حسابرسی بین‌المللی فعالیت نمی‌کنند، ریسک دادخواهی پایین‌تر و احکام انضباطی نهادهای ناظر کم‌تر است و از طرفی

رقابت بین مؤسسات حسابرسی بالاست (مرادی، یحیایی و اسکندر، ۱۴۰۰). در چنین شرایطی که مؤسسات حسابرسی با کمبود صاحبکار روبرو هستند، ممکن است میزان عدم پذیرش صاحبکاران بسیار ناچیز باشد. از جمله پژوهش‌های داخلی می‌توان به پژوهش‌های خدماتی‌پور و سرمست (۱۳۹۲) و حساس یگانه و عرب احمدی (۱۳۸۶) اشاره کرد که این پژوهش‌ها نیز با پیروی از طرح‌های پژوهش‌های خارجی، نتوانسته‌اند شرایط خاص داخل کشور را در مدل خود کنترل و نتایج را براساس این شرایط تفسیر کنند و صرفاً به بررسی تأثیر عوامل محدودی از قبیل اندازه کسب و کار صاحبکار، ریسک حسابرسی و ریسک کسب و کار صاحبکار پرداخته شده است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر شناسایی عوامل مؤثر بر رد صاحبکاران توسط مؤسسات حسابرسی در فضای منحصر به فرد و خاص حسابرسی ایران است.

عمده پژوهش‌های قبلی انجام شده به صورت کمی بوده‌اند اما شرایط قانونی هر کشور، درجه رقابت مؤسسات حسابرسی و میزان تحت پیگرد قرار گرفتن مؤسسات حسابرسی و اعتماد جامعه به آن‌ها مؤلفه‌هایی هستند که منحصر به هر کشور بوده و کشف و شناسایی آن‌ها مستلزم به کارگیری روشی از دانش است که بتواند عوامل مؤثر بر این تصمیم مؤسسات حسابرسی را در بستر وقوع آن مطالعه کند که به نظر می‌رسد مطالعاتی که صرفاً از روش کمی استفاده می‌کنند برای این مهم به تنهایی مناسب نباشد. این موضوع حاکی از آن است که جهت شناسایی مؤلفه‌های مؤثر، علاوه بر روش کمی، نیاز به انجام یک پژوهش عمیق و به‌بوته آزمایش گذاشتن مؤلفه‌های به دست آمده بر اساس تکنیک‌های پژوهش‌های کیفی می‌باشد. بنابراین، پژوهش حاضر با ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی به ترتیب در صدد ارائه چارچوبی کاربردی جهت ارزیابی صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد تا با استفاده از این چارچوب، مؤسسه‌های مذکور هزینه‌های ناشی از پذیرش نامناسب صاحبکاران را پایین آورده و پیش از متحمل شدن هزینه‌های گزاف پذیرش نامناسب، از ارائه خدمات به این صاحبکاران اجتناب ورزند.

### مبانی نظری پژوهش

امروزه مردم با اتکا به نظر حسابرسان در مورد وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای تجاری، تصمیم به سرمایه‌گذاری می‌گیرند. از این‌رو، مؤسسات حسابرسی بیشتر از سایرین در معرض شکایات افراد زیان‌دیده قرار می‌گیرند. بعلاوه، اغلب در دعاوی که علیه مدیریت سطح بالای واحدهای تجاری صورت گرفته است، مدیریت واحد تجاری سعی کرده مؤسسه حسابرسی را شریک جرم خود معرفی کند و به این ترتیب بخشی از خسارت را از جانب مؤسسه حسابرسی جبران نماید که این امر ناشی از عدم پژوهش و شناخت کامل مؤسسه حسابرسی در مورد صاحبکار جدیدی بوده که مدیرانی نادرست داشته است و

معمولاً بعد از ورشکستگی صاحبکار، مؤسسات حسابرسی کانون اتهام واقع می‌شوند (وحیدی الیزبی، ۱۳۸۳: ۳۳). یکی از راه‌های کاهش ریسک دعاوی حقوقی، انجام تصمیمات هدفمند جهت پذیرش یا رد صاحبکار می‌باشد تا موازنه‌ای بین مزایا و هزینه‌های انجام کار حسابرسی ایجاد شود.

از طرفی، حسابرسی حرفه‌ای است که در آن سود نهایی هر پروژه حسابرسی، ناشناخته است و حسابرس ممکن است با صورت‌های مالی حاوی موارد و تحریفات کشف نشده‌ای مواجه گردد که پس از ارائه گزارش حسابرسی، آشکار شده باشد. چنین رویدادی ممکن است به از دست رفتن شهرت حسابرس، از دست دادن صاحبکار و در بدترین حالت به دعاوی حقوقی پرهزینه بینجامد. از این رو حسابرسان بایستی به تناسب افزایش ریسک، تلاش بیشتری را برای کسب حق الزحمه بالاتر منظور نمایند (آذین‌فر قدرتی زوارم و نوروزی، ۱۳۹۸: ۱۴۷).

استراتژی افزایش حق الزحمه حسابرسی در مقابله با ریسک‌هایی که حسابرس با آنها مواجه است، تنهاترین انتخاب مؤسسات حسابرسی نمی‌باشد. این استراتژی تنها زمانی کاربرد دارد که صاحبکار بابت ریسک بیشتری که به حسابرس تحمیل می‌کند، حاضر باشد حق الزحمه بیشتری را پرداخت کند؛ در غیر این صورت در شرایط عقلانی، حسابرس باید از استراتژی جایگزین، یعنی عدم پذیرش صاحبکار، استفاده کند (حساس یگانه و عرب احمدی، ۱۳۸۶: ۱۰۳). بنابراین اولین مرحله در پذیرش صاحبکار، ارزیابی ریسک‌های موجود می‌باشد. پژوهش‌های پیشین و رهنمودهای حرفه‌ای نشان می‌دهند که مؤسسات حسابرسی، اطلاعات مربوط به ریسک‌های صاحبکاران خود را دریافت نموده و مورد ارزیابی قرار می‌دهند، و بعید است که صاحبکار پرمخاطره را بپذیرند (جان استون و بدارد، ۲۰۰۳: ۱۰۱۱).

در بازار حسابرسی ایران ریسک دادخواهی علیه مؤسسات حسابرسی پایین است، از طرفی حق الزحمه‌های حسابرسی نیز پایین هستند. در چنین شرایطی، بدون لحاظ کردن اثر مداخله‌گری ساختار بازار حسابرسی کشور، نوعی توازن بین ریسک و بازده برقرار می‌باشد. به عبارتی، زمانی که مؤسسات حسابرسی ایرانی با یک صاحبکار پرمخاطره روبرو می‌شوند ممکن است این صاحبکار را قبول نکنند چرا که امکان افزایش حق الزحمه وجود ندارد، در چنین سناریویی باز هم توازن برقرار است؛ چرا که حق الزحمه ناچیز حسابرس را تشویق به پذیرش صاحبکاران پرمخاطره نمی‌کند. اما آنچه چنین توازنی را بر هم می‌زند، رقابت شدید در بازار حسابرسی ایران است (محمدرضائی و محدصالح، ۲۰۱۸) که باعث می‌شود مؤسسات حسابرسی نتوانند به تبع پذیرش ریسک بالاتر، حق الزحمه بیشتری را هم از صاحبکار خود مطالبه نمایند. این مطلب بدان معنا نیست که حسابرس تحت هر شرایطی پیشنهاد هر صاحبکاری را قبول می‌کند، اما به

نظر می‌رسد میزان عدم پذیرش صاحبکار در بازار حسابرسی پایین تر بوده و مؤلفه‌های مؤثر بر آن نیز متفاوت باشند که در پژوهش حاضر به دنبال شناسایی این مؤلفه‌ها هستیم.

### پیشینه تجربی پژوهش

کیتی وانگ و سر جان پیچ (۲۰۱۸) در پژوهش خود به دنبال بررسی این بودند که آیا صاحبکاران، مؤسسه‌های حسابرسی خود را انتخاب می‌کنند یا مؤسسه‌های حسابرسی صاحبکاران خود را؟ نتایج آن‌ها از بورس تایلند نشان داد صاحبکاران تمایل دارند تا ۳۷ درصد بیشتر از مبلغ متوسطی که برای چهار موسسه بزرگ حسابرسی در دنیا<sup>۱</sup> تعیین شده، حق‌الزحمه پرداخت کنند. دلیل شکاف بزرگ مازاد هزینه حسابرسی در تایلند، افزایش هزینه‌های پیش‌بینی ناپذیری است که از ریسک حسابرسی و فراگیرتر شدن فساد نشأت می‌گیرد. آدامز، کریشان و کریشان (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان "بازنگری در تأثیر صاحبکار و استقلال حسابرسی: شواهدی از استغفای حسابرسی" انجام دادند. آنان با بررسی نمونه‌ای از صاحبکاران پرخطر به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی کوچک یا بزرگ که مکانیزم‌های نامناسبی برای کاهش ریسک استقلال دارند از استغفا به عنوان ابزاری برای مقابله با چنین ریسکی استفاده می‌کنند. جانسون و سنایدر (۲۰۱۷) دریافتند که مؤسسات حسابرسی تمایل دارند مسئولیت قانونی را به حداقل رسانده و خوشنامی خود را در ارائه خدمات با کیفیت حفظ کنند. در نتیجه، مدیریت مؤسسات حسابرسی، ریسک بالقوه (و جاری) شرکت‌های صاحبکار را به منظور تعیین توانایی مؤسسه در مدیریت ریسک ذاتی و ریسک کنترل با استفاده از ابزار عملیات حسابرسی در جهت کاهش ریسک حسابرسی ارزیابی خواهند کرد. هوانگ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهش خود به دنبال پاسخ به دو سؤال زیر بودند: اول اینکه آیا دعوی حقوقی بر روی تصمیم مؤسسات حسابرسی مبنی بر پذیرش گزارش متهورانه صاحبکار تأثیر می‌گذارد و دوم اینکه آیا دعوی حقوقی، ریسک کسب و کار صاحبکار و فشار ناشی از حفظ صاحبکار، بر تصمیم مؤسسات حسابرسی مبنی بر حفظ روابط بلند مدت با صاحبکار اثر می‌گذارد. یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده تأثیر با اهمیت محیط دادخواهی بر روی تصمیم مؤسسات حسابرسی است.

از طرفی، الجوشی، العجمی و برمسر (۲۰۰۹)، در پژوهشی گسترده به بررسی روابط بین صاحبکار و مؤسسات حسابرسی و مشکلات آن در محیط حسابرسی بحرین پرداختند. آن‌ها با استفاده از روش پیمایشی به بررسی دیدگاه مؤسسه‌های حسابرسی پرداختند. بر اساس نتایج به دست آمده، حسابرسان اظهار کردند که ترکیب ریسک کسب و کار صاحبکار مهم‌ترین عامل اثرگذار بر تصمیم مؤسسات حسابرسی در جهت عدم پذیرش صاحبکار جدید می‌باشد. در رابطه با تأثیر عامل فقدان توانایی‌ها،

صلاحیت و زمان لازم برای اجرای کار حسابرسی بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب حسابرس، می‌توان به پژوهش آرونادا (۲۰۰۴) اشاره کرد. وی دریافت که حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی یک صنعت خاص به دو دلیل عمده کیفیت حسابرسی بالاتری دارند. آشنایی بیشتر با مسائل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنایع به دلایل اجرای مداوم حسابرسی آن، وجود انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه از صنایع خاص. تأثیر استراتژی‌های مدیریت ریسک بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکاران هم توسط جان استون و بدارد (۲۰۰۳) بررسی شده است. آنان به بررسی این موضوع پرداختند که آیا استراتژی‌های مدیریت ریسک (مخصوصاً استفاده از پرسنل خبره و حق‌الزحمه بالاتر) تأثیر ریسک را بر تصمیم پذیرش صاحبکار تعدیل می‌کند، و در نتیجه به مؤسسات حسابرسی در ایجاد روابط صاحبکار با سطح ریسک / بازده قابل قبول کمک می‌کند یا خیر. آنان به این نتیجه رسیدند که به طور کلی، اگرچه صاحبکاران پریسک از جانب مؤسسات حسابرسی کم‌تر پذیرفته می‌شوند، لیکن استفاده از استراتژی‌های خاص مدیریت ریسک برای مخاطرات خاص، احتمال پذیرش چنین صاحبکارانی را افزایش می‌دهد.

مرادی، یحیایی و اسکندر (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان "تدوین الگوی پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی" انجام دادند. نتایج حاصله نشان می‌دهد مهم‌ترین راهبردها برای مؤسسات حسابرسی در پذیرش صاحبکار، شناخت متقابل، سازش و تعامل با صاحبکار، حق‌الزحمه و گسترش ارتباطات می‌باشد. عوامل مداخله‌گر بر این راهبردها شامل: ویژگی‌های صاحبکار نظیر صلاحیت و درستکاری مدیران، توانایی مالی، ریسک‌های صاحبکار و اهمیت و اندازه صاحبکار و ویژگی‌های موسسه حسابرسی نظیر شهرت و استقلال آن است. مرادی و یحیایی (۱۳۹۹) در پژوهشی به تدوین الگوی انتخاب حسابرسان مستقل در ایران پرداختند. آنان دریافتند از مؤلفه‌های مداخله‌گر مهم و مؤثر بر این راهبردها، می‌توان به ویژگی‌های تأثیرگذار مؤسسه حسابرسی، الزامات نشأت‌گرفته از قوانین، ارتباطات و شناخت بین صاحبکار و حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی اشاره کرد. در این الگو، راهبردهای بسیار مهم برای انتخاب حسابرسان نیز عبارتند از انتخاب حسابرسان بر اساس ارتباطات، شناخت متقابل، جستجوی ساده، منافع مالی و برگراری مناقصه که می‌تواند پیامدهایی در سطح شرکت، بازار سرمایه و در سطح کلان اقتصاد به همراه داشته باشد. تأثیر عامل ریسک صاحبکار و اندازه کسب و کار تجاری وی در دو پژوهش داخلی نیز مورد بررسی قرار گرفته است. خدای پور و علی پور سرمست (۱۳۹۲) در پژوهشی تحت عنوان "بررسی مؤلفه‌های مؤثر بر پذیرش یار د صاحبکار جدید از دیدگاه حسابرسان مستقل" به این نتیجه رسیدند که ترکیب ریسک صاحبکار مهم‌ترین عاملی است که حسابرسان هنگام پذیرش یار د صاحبکار حسابرسی مورد توجه قرار می‌دهند. اندازه کسب و کار تجاری صاحبکار، دومین عاملی

است که بیشترین میزان اهمیت را برای حساب‌رسان هنگام پذیرش یارد صاحبکار حسابرسی دارا می‌باشد. همچنین، حساس یگانه و عرب احمدی (۱۳۸۶) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که مؤسسه‌های حسابرسی در زمان ارائه پیشنهاد به مؤسسه جهت عرضه خدمات حسابرسی، عوامل ریسک حسابرسی و عوامل ریسک کسب و کار حسابرسی را مد نظر قرار می‌دهند و با توجه به این مؤلفه‌ها در مورد صاحبکار احتمالی تصمیم‌گیری می‌نمایند. مرور پیشینه نشان می‌دهد که پژوهش‌های داخلی در ارتباط با مؤلفه‌های مؤثر بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار، از نوع کمی و براساس پژوهش‌های خارجی بوده است. بنابراین، شکاف دانشی قابل توجه در این حوزه، نبود یک مبنای برای تصمیم‌گیری مؤسسات حسابرسی ایرانی در ارتباط با رد صاحبکار با توجه به شرایط خاص بازار حسابرسی ایران است؛ که پژوهش حاضر به این مهم می‌پردازد.

### سؤالات پژوهش

آیا ماهیت عملیات صاحبکار بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب مؤسسات حسابرسی مؤثر است؟  
 آیا اطلاعات مالی شرکت بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب مؤسسات حسابرسی مؤثر است؟  
 آیا بدنامی و بی‌اعتباری صاحبکار بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب مؤسسات حسابرسی مؤثر است؟  
 آیا عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابرسی بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب مؤسسات حسابرسی مؤثر است؟  
 آیا فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم برای اجرای کار حسابرسی بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب مؤسسات حسابرسی مؤثر است؟

### روش پژوهش

رویکرد روش‌شناسی پژوهش حاضر تلفیقی است؛ در واقع با توجه به اینکه هدف پژوهشگر شناسایی عوامل مؤثر بر عدم پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی است و به همین منظور از روش‌های کیفی و کمی به صورت ترکیبی استفاده شده است؛ رویکرد این پژوهش تلفیقی است. یکی از مهم‌ترین دلایل انتخاب روش کیفی آن است که به دلیل خاص بودن بازار حسابرسی ایران، پژوهش‌های انجام شده در سطح بین‌الملل به راحتی قابلیت کاربرد در فضای پژوهشی کشور را ندارند. در گام اول سعی شد به طور گسترده‌ای به بررسی و تحلیل محتوای کیفی موارد مرتبط با عوامل مؤثر بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب مؤسسات حسابرسی پرداخته شود. این موارد شامل کتب، پایان‌نامه‌های داخلی و خارجی و مقالات آرشیوی می‌باشد که با استفاده از آن‌ها مهم‌ترین عواملی که می‌تواند بر تصمیم عدم پذیرش صاحبکار از جانب مؤسسه حسابرسی اثرگذار باشد، استخراج گردید که از جمله این عوامل می‌توان به وضعیت



مالی صاحبکار، ماهیت عملیات صاحبکار، اعتبار صاحبکار، توانایی اعضای مؤسسه حسابرسی و رعایت الزامات اخلاقی اشاره کرد. در گام بعدی مصاحبه نیمه ساختار یافته به جهت استفاده از پرسش‌های باز، انعطاف‌پذیری بیشتری دارد. به منظور بررسی روایی سؤالات مصاحبه، سؤالات در اختیار پنج نفر از خبرگان شامل افراد حرفه‌ای در زمینه حسابرسی قرار گرفت. این افراد سؤالات را بررسی کرده و برای هر یک از سؤالات واژه‌ی ضروری، مفید اما غیر ضروری و غیر ضروری را قرار دادند؛ این کار به منظور محاسبه اعتبار محتوایی سؤالات انجام گرفت.

با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. مصاحبه با ۱۶ نفر از شرکا و مدیران فنی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شد که از ۵ مؤسسه حسابرسی انتخاب گردیدند. پس از هر مصاحبه، محتوای مصاحبه از طریق صدای ضبط شده مصاحبه‌شوندگان به متن تبدیل و کدگذاری شد. پس از مصاحبه با ۱۶ نفر فوق، اشباع نظری حاصل شد. به عبارت دیگر، داده جدیدی که به پژوهش وارد می‌شد طبقه‌بندی موجود را تغییر نداده یا پیشنهادی برای ایجاد مؤلفه جدید ایجاد نمی‌کرد. در رابطه با تاریخ انجام مصاحبه باید گفت که مصاحبه‌ها در ۹ ماه اول سال ۱۳۹۸ انجام شد و با توجه به گذر زمان بللبل شرایط کرونا مجدداً در انتهای سال ۱۳۹۹ از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد نظر خود را درباره عوامل مؤثر بر عدم پذیرش صاحبکار اعلام نمایند که تقریباً همان عوامل را ذکر کردند. همچنین به عقیده مصاحبه‌شوندگان شرایط محیط حسابرسی طی این دو سال تغییر زیادی نکرده است و تنها تغییر مهم به وجود آمدن شرایط کرونایی بود که باعث شد مصاحبه‌شوندگان بر اطلاعات مالی شرکت تأکید بیشتری داشته باشند که قبلاً نیز این مؤلفه شناسایی شده بود. اطلاعات مرتبط با مصاحبه‌ها و مصاحبه‌شونده‌ها را در نگاره (۱) مشاهده می‌کنید. توجه شود که کدگذاری از طریق نرم‌افزار مکس کیودی‌ای<sup>۱</sup> نسخه ۱۰ انجام شد.

پس از شناسایی کدها در بخش کیفی، بخش کمی پژوهش با طراحی پرسشنامه صورت می‌گیرد. پرسشنامه طراحی شده شامل ۳۰ سؤال می‌باشد که این سؤالات بعد از استخراج کدها و مضامین مربوط به هر کد از مصاحبه‌های صورت گرفته با شرکا و مدیران فنی حسابرسی، طراحی و تدوین شده‌اند. با توجه به معین بودن حجم جامعه که ۲۹۵۱ نفر می‌باشد، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد. با توجه به فرمول کوکران تعداد نمونه آماری ۳۴۰ نفر می‌باشد. بدین منظور، اقدام به توزیع ۳۴۰ عدد پرسشنامه بین شرکا و مدیران فنی حسابرسی و سرپرستان ارشد شد. بعد از گردآوری پرسشنامه‌ها و استخراج داده‌ها، به دلیل در دسترس نبودن و عدم تمایل بخشی از نمونه به پاسخگویی به سؤالات و حذف پرسشنامه‌های مخدوش شده، ۲۳۴ پرسشنامه مورد تأیید نهایی به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات قرار گرفت.

1. Maxqda

## نگاره (۱): اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه شونده‌ها

نحوه مستند کردن	شکل مصاحبه	مدت انجام مصاحبه-دقیقه	نحوه مصاحبه	دفعات مصاحبه	تاریخ مصاحبه	سمت مصاحبه شونده	کد اختصاص یافته به مصاحبه شونده‌گان	کد اختصاص یافته به مؤسسه حسابداری
ضبط صدا	حضور	۸۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۲/۱۳	شریک حسابداری	P1	F1
ضبط صدا	حضور	۵۵ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۲/۲۱	شریک حسابداری	P2	F2
ضبط صدا	حضور	۵۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۲/۱۳	شریک حسابداری	P3	F1
ضبط صدا	حضور	۴۵ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۳/۰۱	شریک حسابداری	P4	F3
ضبط صدا	حضور	۳۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۳/۰۸	شریک حسابداری	P5	F4
ضبط صدا	حضور	۶۰ دقیقه	جداگانه	۲	۱۳۹۸/۰۲/۰۸	شریک حسابداری	P6	F3
ضبط صدا	حضور	۷۰ دقیقه	جداگانه	۲	۱۳۹۸/۰۲/۱۵	شریک حسابداری	P7	F5
ضبط صدا	حضور	۴۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۲/۱۷	شریک حسابداری	P8	F4
ضبط صدا	حضور	۵۵ دقیقه	جداگانه	۲	۱۳۹۸/۰۲/۲۲	شریک حسابداری	P9	F2
ضبط صدا	حضور	۱۰۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۲/۲۷	مدیر فنی	TM1	F2
ضبط صدا	حضور	۶۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۳/۰۴	مدیر فنی	TM2	F3
ضبط صدا	حضور	۷۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۳/۱۷	مدیر فنی	TM3	F3
ضبط صدا	حضور	۶۵ دقیقه	جداگانه	۲	۱۳۹۸/۰۲/۲۹	مدیر فنی	TM4	F4
ضبط صدا	حضور	۴۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۲/۲۷	مدیر فنی	TM5	F3
ضبط صدا	حضور	۳۰ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۳/۲۶	مدیر فنی	TM6	F5
ضبط صدا	حضور	۶۵ دقیقه	جداگانه	۱	۱۳۹۸/۰۳/۰۴	مدیر فنی	TM7	F4

پس از استخراج اطلاعات، داده‌های آماری خلاصه و طبقه‌بندی شد و برای محاسبات آماری از آزمون‌های تحلیل عاملی تأییدی چند سطحی و معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزارهای اس پی اس<sup>۱</sup> نسخه ۲۴ و اسمارت پی ال اس<sup>۲</sup> نسخه ۲ بهره گرفته شده است.

## یافته‌های پژوهش در بخش کیفی

سؤالات در دو بخش عوامل اصلی مرتبط با صاحبکار و مؤسسه حسابداری مورد پرسش قرار گرفت. در این پژوهش از کدگذاری باز استفاده شده است. در ادامه به طور موردی، یک نمونه از کدها و مضامین مربوطه و نقل‌های مصاحبه‌شونده‌گان، آورده شده است.

کد: ماهیت عملیات صاحبکار، مضمون: فعالیت در محیط قانونی و نظارتی یا صنعت خاص، نقل قول: ممکن است صاحبکار از نوعی از نرم‌افزارهای مالی و غیر مالی خاص استفاده کند که کار با آن برای اعضای تیم حسابداری دشوار باشد و یا حتی نتوانند از آن استفاده کنند که باعث می‌شود مؤسسات حسابداری نسبت به پذیرش کار این گونه صاحبکاران رغبت کمی نشان دهند.

در نگاره (۲) کدها و مضامین استخراج شده از مصاحبه با خبرگان ارائه شده است. پس از مصاحبه با ۱۶ نفر از شرکا و مدیران فنی مؤسسات حسابداری، پنج عامل اطلاعات مالی شرکت،

1. SPSS  
2. Smart Pls

عدم خوشنامی صاحبکار، عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابرسی، فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم برای اجرای کار حسابرسی و ماهیت عملیات صاحبکار به عنوان مؤلفه‌های اثرگذار بر رد کار صاحبکار مورد تأیید قرار گرفت.

#### نگاره (۲): کدها و مضامین استخراج شده

عوامل	اجزا (زیرمجموعه) عوامل
ماهیت عملیات صاحبکار	۱- فعالیت در محیط قانونی و نظارتی یا صنعت خاص ۲- محیط کنترل داخلی نامناسب
اطلاعات مالی شرکت	۱- مشکلات مالی ۲- مشکلات مربوط به تداوم فعالیت
عدم خوشنامی صاحبکار	۱- عدم صلاحیت و درستکاری مدیران ۲- تغییر ارکان راهبری / تغییر مالکیت
عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابرسی	۱- موارد نقض کننده استقلال ۲- دلایل قرارداد پیشنهادی / عدم قرارداد با مؤسسه قبلی
فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم برای اجرای کار حسابرسی	۱- عدم دانش کافی شرکا و حسابرسان ۲- زمان کم برای انجام عملیات حسابرسی
ترکیب ریسک صاحبکار	۱- ریسک فناوری اطلاعات ۲- قدرت رقابت پایین ۳- ریسک استقراض بالا
ترکیب صاحبان سهام صاحبکار	۱- ساختار واحد مورد رسیدگی (خاص، عام، دولتی) ۲- تجربه و مشخصات منفی مالکان تأثیرگذار
ویژگی‌های خاص مؤسسه حسابرسی	۱- اندازه مؤسسه حسابرسی ۲- شهرت مؤسسه حسابرسی ۳- تاریخ تأسیس مؤسسه حسابرسی

#### یافته‌های پژوهش در بخش کمی

##### آماره‌های توصیفی

شاخص‌های توصیف جمعیت برای افراد نمونه در نگاره (۳) درج شده است. طبق نگاره از میان ۲۳۴ نفر مشارکت‌کننده در این پژوهش به لحاظ جنسیت ۷۳٪ مرد و ۲۷٪ زن بوده‌اند؛ به لحاظ سابقه کاری ۵٪ کم‌تر از ۱۰ سال، ۲۱٪ بین ۱۰ تا ۱۶ سال، ۱۴٪ بین ۱۷ تا ۲۰ سال، ۳۲٪ بین ۲۱ تا ۲۵ سال و ۲۹٪ بالاتر از ۲۵ سال سابقه کاری داشته‌اند؛ از لحاظ تحصیلات ۴۰٪ لیسانس، ۲۸٪ فوق لیسانس و ۳۲٪ دکتری بوده‌اند. از نظر سمت نیز اکثر پاسخ‌دهندگان سرپرستان مؤسسات حسابرسی بوده و در طبقات بعدی مدیران فنی و شرکا قرار می‌گیرند.

## نگاره (۳): نتایج توصیفی جمعیت شناختی

گروه	جنسیت		سابقه کار					تحصیلات			سمت	
	مرد	زن	۱۰ <	۱۰-۱۶	۱۷-۲۰	۲۱-۲۵	۲۵ >	دکتری	ارشد	لیسانس	شرکا	مدیر فنی
فراوانی	۱۷۱	۶۳	۱۱	۴۹	۳۲	۷۵	۶۷	۷۵	۹۴	۴۵	۸۷	۱۰۲
درصد	۷۳٪	۲۷٪	۵٪	۲۱٪	۱۴٪	۳۲٪	۲۹٪	۳۲٪	۴۰٪	۱۹٪	۳۷٪	۴۴٪

## آماره‌های تحلیلی کمی

الف) بررسی پیش فرض‌های تحلیل عاملی تأییدی

در پژوهش حاضر از آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای سنجش نرمال بودن داده‌ها استفاده شد (با توجه به اینکه تمامی سطوح معنی داری کم‌تر از ۰/۰۵ است) که فرض نرمال بودن داده‌ها را رد می‌کند. لیکن زمانی که تعداد داده‌ها از ۳۰ بیشتر باشد (در پژوهش حاضر تعداد داده‌ها ۲۳۴ می‌باشد و بیشتر از مقدار مذکور است)، طبق قضیه حد مرکزی توزیع داده‌ها به سمت نرمال میل می‌کند. بنابراین در اینجا با مشکلی مواجه نمی‌شویم. همچنین برای بررسی هم‌خطی میان عوامل از آزمون عامل تورم واریانس<sup>۱</sup> بهره گرفته شده است. در صورتی که مقدار آن از ۵ کم‌تر باشد می‌توان گفت هم‌خطی میان عوامل در سطح مطلوب و قابل قبولی می‌باشد (صفرزاده و تقفی‌پور، ۱۳۹۴: ۱۳۲). طبق نتایج بدست آمده تمامی عوامل دارای مقدار عامل تورم واریانس کم‌تر از ۵ می‌باشند که در نگاره (۴) قابل مشاهده است.

## نگاره (۴): نتایج پیش فرض‌های تحلیل عاملی تأییدی

VIF	آزمون کولموگروف اسمیرنوف		عوامل
	سطح معناداری	آماره z	
۳/۱۱۷	۰/۰۰۱	۰/۲۰۶	ماهیت عملیات صاحبکار
۲/۷۳۳	۰/۰۲۱	۰/۲۵	اطلاعات مالی شرکت
۲/۴۲۵	۰/۰۰۱	۰/۱۸۳	عدم خوشنامی صاحبکار
۲/۷۸۳	۰/۰۰۳	۰/۱۹۸	عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی
۲/۳۹۹	۰/۰۰۷	۰/۲۰۸	فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم

ب) پایایی و اعتبار روایی همگرا و واگرا

برای بررسی پایایی عوامل کلی پژوهش از دو آزمون پایایی ترکیبی<sup>۲</sup> و آلفای کرونباخ<sup>۳</sup> استفاده شده است. برای بررسی روایی همگرا از آزمون Rho\_A استفاده شده است که لازم

1. VIF  
2. CR  
3. CA

است مقداری بالای ۰/۶ اختیار کند (منصوری مؤید و یآوری گهر، ۱۳۹۶: ۱۲۹). نتایج آزمون‌های پایایی و روایی همگرا در نگاره (۵) گزارش شده است.

#### نگاره (۵): نتایج آزمون‌های پایایی، روایی همگرا و روایی منقطع

دسته‌بندی	زیرمجموعه	CA	Rho A	CR
اجزای (زیرمجموعه) عوامل	عدم خوشنامی صاحبکار	۰/۸۶۴	۰/۸۶۹	۰/۸۹۶
	تغییر ارکان راهبری / تغییر مالکیت	۰/۸۴۴	۰/۸۴۵	۰/۹۰۶
	دانش ناکافی شرکا و حسابرسان	۰/۸۳۵	۰/۸۳۷	۰/۹۲۴
	دلایل قرارداد پیشنهادی / عدم قرارداد با مؤسسه قبلی	۰/۸۹۶	۰/۹۰۱	۰/۹۳۵
	زمان کم برای انجام عملیات حسابرسی	۰/۷۶۹	۰/۷۶۹	۰/۸۹۶
	فعالیت در محیط قانونی و نظارتی یا صنعت خاص	۰/۸۶۵	۰/۸۷۳	۰/۹۱۷
	محیط کنترل داخلی نامناسب	۰/۸۸۲	۰/۸۸۳	۰/۹۲۷
	مشکلات مالی	۰/۹۰۰	۰/۹۰۱	۰/۹۳۸
	مشکلات مربوط به تداوم فعالیت	۰/۸۸۴	۰/۸۸۷	۰/۹۲۸
	موارد نقض کننده استقلال	۰/۸۳۸	۰/۸۳۸	۰/۹۰۲
عوامل	اطلاعات مالی شرکت	۰/۷۸۸	۰/۷۹۱	۰/۸۵۰
	عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابرسی	۰/۷۷۷	۰/۷۸۵	۰/۸۴۴
	عدم صلاحیت و درستکاری مدیران	۰/۹۱۶	۰/۹۱۷	۰/۹۳۷
	فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم برای اجرای کار حسابرسی	۰/۸۹۵	۰/۸۹۷	۰/۹۲۷
	ماهیت عملیات صاحبکار	۰/۸۲۸	۰/۸۳۱	۰/۸۷۵
محور اصلی	عدم پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی	۰/۹۲۵	۰/۹۲۹	۰/۹۳۳

همچنین در نگاره (۵) مشاهده می‌شود مقدار آلفای کروناخ و پایایی ترکیبی نیز که باید بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد (منصوری مؤید و یآوری گهر، ۱۳۹۶: ۱۲۹)، برای تمامی عوامل پژوهش از ۰/۷ بزرگتر می‌باشد که نشان از پایایی ابزار اندازه‌گیری است. همچنین برای تمامی عوامل پژوهش مقدار میانگین واریانس تبیین شده بالاتر از ۰/۵ و آزمون Rho\_A بالاتر از حد ۰/۶ بوده است که حاکی از تأیید روایی همگرا می‌باشد.

#### ج) تحلیل عاملی تأییدی

به منظور تحلیل ساختار پرسشنامه و کشف مؤلفه‌های تشکیل دهنده، از بارهای عاملی استفاده شده است. بارعاملی نشان‌دهنده این موضوع است که چه میزان از واریانس‌های مؤلفه‌ها توسط متغیر مکنون خود توضیح داده می‌شوند. مقدار مکنون باید از ۰/۵ بزرگ‌تر و در فاصله اطمینان ۰/۹۵ معنادار باشد. معنی‌داری مکنون توسط بوت‌استرپ به دست می‌آید. نتایج به دست آمده با افزایش تکرارهای بوت‌استرپ، به نتایج حاصل از داده‌های کامل نزدیک می‌شود (بنی‌اسدی، بابایی، زراعتی و معماری، ۱۳۸۵: ۱۲).

تکانه (۶): نتایج تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول

عوامل	اجزای عوامل	سؤال	تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول		
			بار عاملی	آماره تی	سطح معناداری
ماهیت عملیات صاحبکار	فعالیت در محیط قانونی و یا صنعت خاص	فعالیت شرکت در محیط قانونی خاص (مثال: شرکت های تحت نظارت قانون خصوصی سازی)	۰/۹۰۰	۳۰/۶۸۷	۰/۰۰۰
	محیط کنترل داخلی نامناسب	فعالیت شرکت در صنعت که در معرض تقلب یا فعالیت های غیرقانونی قرار دارد (مثال: پولشویی)	۰/۹۰۱	۳۸/۷۵۰	۰/۰۰۰
		موقعیت جغرافیایی دور از دسترس عملیات شرکت و محل ثبت شرکت مادر (محل دفتر مرکزی)	۰/۸۵۹	۲۳/۴۸۰	۰/۰۰۰
اطلاعات مالی شرکت	مشکلات مالی	نامناسب بودن نرم افزارهای مالی و غیرمالی	۰/۹۰۲	۴۵/۸۸۹	۰/۰۰۰
		رویه های حسابداری چالشی (شامل تغییرات ناگهانی در ثبت ها)	۰/۸۷۱	۲۹/۴۶۸	۰/۰۰۰
	مشکلات مربوط به تداوم فعالیت	عدم رعایت مقررات مربوط به تحریر دفاتر قانونی (مثال: دو دفتره بودن)	۰/۹۲۶	۶۲/۳۳۶	۰/۰۰۰
اطلاعات مالی شرکت مرتبط با وضعیت مالی (کل دارایی ها، بدهی ها و سرمایه)		۰/۹۰۵	۷/۸۷۸	۰/۰۰۰	
عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابداری	عدم صلاحیت و درستکاری مدیران	اطلاعات مالی شرکت مرتبط با عملکرد مالی (سود خالص، درآمد، جریان نقد عملیاتی)	۰/۹۲۲	۷/۸۱۶	۰/۰۰۰
		منابع وارداتی و بازار فروش صادراتی (داشتن تراز ارزی)	۰/۹۱۲	۷/۸۰۲	۰/۰۰۰
	مشکل تداوم فعالیت احتمالی	مشکل تداوم فعالیت احتمالی	۰/۹۰۳	۴۳/۸۰۵	۰/۰۰۰
عدم توانایی و فورس زمانی صاحبکار در ارائه گزارش (مشکل وجود تاریخ های تکمیل کارهای همزمان)	تغییر ارکان راهبری / تغییر مالکیت	عدم توانایی و منابع کافی صاحبکار برای ایجاد تسهیلات و پرداخت حق الزحمه خدمات حسابداری	۰/۹۱۰	۴۱/۶۴۳	۰/۰۰۰
		درگیر بودن در دعاوی حقوقی گذشته، حال یا قریب الوقوع	۰/۸۹۱	۳۳/۴۵۲	۰/۰۰۰
	عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابداری	تغییر ارکان راهبری / تغییر مالکیت	طرز فکر اشتباه صاحبکار پیرامون تفسیر استانداردهای حسابداری	۰/۸۴۲	۲۳/۴۴۳
نگرانی در مورد صلاحیت مدیران (تجربه، مهارت، پیشینه و سایر)			۰/۸۸۱	۳۵/۱۰۸	۰/۰۰۰
فقدان توانایی ها، و زمان لازم حسابداری	موارد نقض کننده استقلال	عدم پیگیری یا برخورد نامناسب شرکت با تحریف های شناسایی شده طبق گزارش سال قبل	۰/۸۵۴	۲۸/۵۵۷	۰/۰۰۰
		تصویر رسانه ای شرکت یا مدیریت شرکت	۰/۸۶۵	۳۰/۶۹۷	۰/۰۰۰
	عدم قرارداد با مؤسسه قبلی	عدم قرارداد با مؤسسه قبلی	وجود شواهد و قراینی در خصوص عدم صداقت و درستکاری مالکین عملده، هیئت مدیره	۰/۸۸۴	۲۶/۸۸۹
وجود نگرانی پیرامون معاملات با اشخاص وابسته خارج از معاملات عادی تجاری			۰/۸۴۴	۱۳/۸۴۱	۰/۰۰۰
فقدان دانش ناکافی	تغییرات شرکت (مثال: تغییرات مالکیتی)	تغییرات شرکت (مثال: تغییرات مالکیتی)	۰/۸۹۱	۱۰/۲۱۷	۰/۰۰۰
		مبادلات برنامهریزی شده در سال پیش رو (IPO، فروش یا ادغام شرکت، سایر)	۰/۸۸۵	۱۱/۰۶۴	۰/۰۰۰
	زمان کم برای حسابداری	زمان کم برای حسابداری	عدم وجود استقلال ظاهری یا باطنی حسابرس با صاحبکار	۰/۸۷۱	۷/۸۱۳
پیشنهاد حق الزحمه مشروط توسط صاحبکار			۰/۸۶۹	۷/۲۹۴	۰/۰۰۰
فقدان دانش ناکافی	تغییر حسابرسان در فواصل زمانی نامشخص	محدودیت های قانونی (مثل: مانع بودن انجام همزمان خدمات حسابداری و حسابداری)	۰/۸۶۶	۸/۲۲۹	۰/۰۰۰
		وجود دلایلی بر عدم پذیرش کار با توجه به پاسخ در یافتی از حسابداری قبلی	۰/۹۲۴	۱۱/۰۶۷	۰/۰۰۰
	زمان کم برای حسابداری	زمان کم برای حسابداری	بندهای گزارش حسابداری سال قبل	۰/۹۱۹	۱۱/۵۱۸
نبود دانش و تجربه کافی کارمندان و شرکا با توجه به فعالیت شرکت در صنایع خاص			۰/۹۲۲	۵۲/۹۸۳	۰/۰۰۰
فقدان دانش ناکافی	زمان کم برای حسابداری	استانداردهای حسابداری بین المللی به کار رفته (IFRS)	۰/۹۳۱	۷۵/۸۹۲	۰/۰۰۰
		وجود نشانه های از محدودیت بی مورد در دسترسی به مدارک	۰/۹۰۴	۴۳/۴۸۲	۰/۰۰۰
	فورس زمانی صاحبکار در ارائه گزارش	فورس زمانی صاحبکار در ارائه گزارش (مشکل وجود تاریخ های تکمیل کارهای همزمان)	۰/۸۹۸	۳۸/۵۷۷	۰/۰۰۰

مطابق نگاره (۶)، تمامی مؤلفه‌ها دارای بار عاملی بزرگتر از ۰/۵ و مقدار آماره تی بیشتر از ۱/۹۶ بوده‌اند (سطح معناداری کم‌تر از ۰/۰۵ شده است).

#### نگاره (۷): نتایج بارهای عاملی مراتب دوم و سوم

نتیجه	معناداری	آماره تی	بار عاملی	دسته‌بندی	عوامل
تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم			اجزا (زیرمجموعه) عوامل		
تأیید	۰/۰۰۰	۱۰/۵۷۸	۰/۷۷۳	مشکلات مالی	اطلاعات مالی شرکت
تأیید	۰/۰۰۰	۱۳/۱۵۶	۰/۷۶۶	مشکلات مربوط به تداوم فعالیت	
تأیید	۰/۰۰۰	۷/۸۴۸	۰/۶۸۲	تغییر ارکان راهبری / تغییر مالکیت	عدم خوشنامی صاحبکار
تأیید	۰/۰۰۰	۴۸/۱۱۵	۰/۹۱۲	عدم صلاحیت و درستکاری مدیران	
تأیید	۰/۰۰۰	۱۶/۹۸۵	۰/۸۲۱	عدم قرارداد با مؤسسه قبلی	عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه
تأیید	۰/۰۰۰	۶/۱۲۵	۰/۷۲۲	موارد نقض کننده استقلال	
تأیید	۰/۰۰۰	۱۰۸/۱۹۲	۰/۹۵۷	دانش ناکافی شرکا و حساب‌رسان	فقدان توانایی‌ها و زمان لازم برای اجرای کار
تأیید	۰/۰۰۰	۸۷/۷۱۷	۰/۹۵۲	زمان کم برای انجام عملیات حسابرسی	
تأیید	۰/۰۰۰	۱۸/۶۳۹	۰/۸۱۳	فعالیت در صنعت خاص	ماهیت عملیات صاحبکار
تأیید	۰/۰۰۰	۱۰/۵۰۵	۰/۸۳۱	محیط کنترل داخلی نامناسب	
تحلیل عاملی تأییدی مرتبه سوم			عوامل		
تأیید	۰/۰۰۰	۲۲/۳۹۸	۰/۸۳۹	اطلاعات مالی شرکت	عدم پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی
تأیید	۰/۰۰۰	۱۹/۰۵۳	۰/۸۳۷	عدم خوشنامی صاحبکار	
تأیید	۰/۰۰۰	۱۱/۱۱۶	۰/۷۷۹	عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی	
تأیید	۰/۰۰۰	۳/۸۵۵	۰/۵۱۳	فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم	
تأیید	۰/۰۰۰	۱۴/۹۰۹	۰/۸۰۶	ماهیت عملیات صاحبکار	

همان‌طور که در نگاره (۷) مشاهده می‌شود به ترتیب عوامل اطلاعات مالی شرکت، عدم خوشنامی صاحبکار، ماهیت عملیات صاحبکار، عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابرسی، فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم برای اجرای کار حسابرسی بیشترین تأثیر را بر تصمیم‌گیری مؤسسات حسابرسی برای رد صاحبکار مورد نظر آن‌ها دارد.

#### نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسشنامه، نشان داد که به ترتیب عوامل کلی اطلاعات مالی شرکت، عدم خوشنامی صاحبکار، ماهیت عملیات صاحبکار، عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابرسی، فقدان توانایی‌ها، صلاحیت و زمان

لازم برای اجرای کار حسابرسی بیشترین تأثیر را بر تصمیم‌گیری‌های مؤسسات حسابرسی برای رد صاحبکار مورد نظر آن‌ها دارد. در این راستا باید گفت مؤسسات حسابرسی احتمال می‌دهند شرکتی که وضعیت مالی مناسبی ندارد و یا در خطر ورشکستگی است نتواند حق‌الزحمه حسابرسان را پرداخت نماید و تسهیلات و امکانات لازم را در اختیارشان قرار دهد و به همین دلیل از پذیرش وی خودداری می‌کنند. در مرتبه بعدی، عدم خوشنامی صاحبکار بیشترین تأثیر را در عدم پذیرش صاحبکار داشته است که در این باره می‌توان گفت که مؤسسات حسابرسی به این دلیل از پذیرش صاحبکاران بی‌اعتبار و بدنام خودداری می‌کنند چون می‌دانند عاقبت، منجر به لکه‌دار شدن شهرت حرفه‌ای و استقلال حسابرسی آن‌ها می‌گردد. ماهیت عملیات صاحبکار نیز عامل تأثیرگذار بعدی است. چنانچه مؤسسات حسابرسی احتمال بدهند که شرکت از کنترل‌های داخلی ضعیفی برخوردار است و یا اینکه در صنعت خاصی فعالیت می‌کند که در آن تخصص و تجربه لازم را ندارد، از قبول حسابرسی این شرکت خودداری می‌نمایند. عدم امکان رعایت الزامات اخلاقی مؤسسه و گروه حسابرسی نیز باعث می‌شود که مؤسسات حسابرسی برای در امان ماندن از انتقادات و تنبیهات حرفه حسابرسی، الزامات حرفه‌ای مربوط به این حرفه را رعایت نمایند و از این طریق اعتبار حرفه حسابرسی را حفظ نمایند. نتایج پژوهش حاضر با پژوهش‌های خدای پور و علی پور سرمست (۱۳۹۲)، حساس یگانه و عرب احمدی (۱۳۸۶) و آرونادا (۲۰۰۴) مطابقت داشت. با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهادات کاربردی زیر ارائه می‌گردد: (۱) با توجه اینکه یافته‌های پژوهش نشان داد، اطلاعات مالی شرکت و بی‌اعتباری صاحبکار بیشترین تأثیر را بر تصمیم مؤسسات حسابرسی مبنی بر عدم پذیرش صاحبکار دارد. بنابراین، به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌شود که برای اجتناب از ریسک عدم دریافت حق‌الزحمه و ریسک دعاوی حقوقی ناشی از اشتباه حسابرسان، به این موضوع توجه داشته باشند که اطلاعات مالی شرکت و اعتباری صاحبکار رابطه نزدیکی با هم داشته و برای کسب شناخت صحیح درباره این دو مؤلفه، باید مواردی از قبیل نمره کیفیت افشای شرکت، وضعیت و عملکرد مالی، جریان‌های نقدی و مشخصات حاکمیت شرکتی را در نظر بگیرند. (۲) جامعه حسابداران رسمی ایران هر ساله مؤسسات حسابرسی عضو این جامعه را از نظر کیفیت کار حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد و از طرفی یکی از سیاست‌های کنترل کیفیت لازم برای هر مؤسسه حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ایران پذیرش و حفظ صاحبکار می‌باشد. در نتیجه پیشنهاد می‌گردد که جامعه حسابداران رسمی ایران سیاست‌ها و رویه‌های



پذیرش صاحبکار در هر مؤسسه حسابرسی عضو این جامعه را مورد بررسی قرار داده و برای آن‌ها امتیازاتی قائل گردد تا بدین طریق کلیه مؤسسات حسابرسی عضو این جامعه به فرآیند پذیرش صاحبکار بیش از پیش توجه نمایند.

همچنین، برای انجام پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد: (۱) با عنایت به فراوانی نسبت تغییر سازمان حسابرسی به سایر حساب‌برسان، دلایل اصلی شرکت‌ها برای تغییر حسابرسان خویش و واکنش بازار سهام نسبت به تغییر حسابرسان شرکت می‌تواند موضوعات مفیدی برای انجام پژوهش‌های آتی باشد. (۲) برخورد حرفه با تصمیم‌پذیرش صاحبکار ممکن است به واسطه فشارهای متضاد بین حرفه‌ای‌گری و سوداگری متفاوت باشد. بررسی در مورد اینکه مؤسسات حسابرسی ایران در مورد تصمیمات پذیرش صاحبکار رغبت بیشتری به سودآوری دارند یا به حرفه‌ای‌گری، خود می‌تواند موضوع پژوهش دیگری باشد.

## منابع

- آذین‌فر، کاوه؛ قدرتی زوارم، عباس؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱ (۴۴): ۱۵۵-۱۴۴.
- بنی اسدی، محمد؛ بابایی، غلامرضا؛ زراعتی، حجت؛ معماری، فریدون. (۱۳۸۵). بکارگیری روش باز نمونه‌گیری بوت استرپ در رگرسیون لجستیک و کاربرد آن در تحلیل داده‌های مربوط به بیماران مبتلا به سرطان سینه. *مجله دانشکده بهداشت و انستیتو تحقیقات بهداشتی*، ۴ (۱): ۹-۱۸.
- حساس یگانه، یحیی؛ عرب احمدی، علی اصغر. (۱۳۸۶). عوامل مؤثر بر تصمیم‌پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۵ (۱۹): ۹۳-۱۱۴.
- خدای‌پور، احمد؛ علی‌پور سرمست، کاظم. (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش یار صاحبکار جدید از دیدگاه حسابرسان مستقل. *فصلنامه پژوهش حسابداری*، ۳ (۹): ۱-۱۹.
- صفرزاده، محمدحسین؛ ثقفی‌پور، احمد. (۱۳۹۴). نقش محافظه‌کاری حسابداری در ارزش‌گذاری نامتقارن بازار از اقلام غیرمستمر. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲ (۴۸): ۱۴۴-۱۲۳.
- عرب احمدی، علی اصغر. (۱۳۸۹). تصمیم‌پذیرش صاحبکار. *روزنامه دنیای اقتصاد*، نوشته شده در تاریخ ۱۳۸۹/۰۷/۱۰.
- کشتکار، رسول؛ خواجه‌جو، شکراله. (۱۳۹۹). ارائه الگویی جهت تبیین محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌ها با استفاده از شاخص‌های کیفیت حسابرسی و ضعف‌های کنترل داخلی. *نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰ (۴): ۱۹۹-۲۲۹.
- مرادی، محمد؛ یحیائی، منیره. (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷ (۲): ۲۸۷-۲۵۸.
- مرادی، محمد؛ یحیائی، منیره و اسکندر، هدی. (۱۴۰۰). تدوین الگوی پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی. *مجله دانش حسابرسی*، ۲۱ (۸۳): ۱۹۵-۲۲۶.
- منصوری مؤید، فرشته؛ یآوری گهر، فاطمه. (۱۳۹۶). تأثیر استراتژی‌های نقش بر رضایتمندی زنان شاغل با در نظر گرفتن نقش خودکارآمدی زنان. *فصلنامه مطالعات مدیریت*، ۲۶ (۸۶): ۱۴۴-۱۲۵.
- وحیدی الیزبی، ابراهیم. (۱۳۸۳). برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی. رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ مران جوری، مهران. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری حسابداری. *نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴ (۱۳): ۲۲۴-۲۰۹.
- Adams, T., Krishnan, J., & Krishnan, J. (2017). Client Influence and Auditor Independence Revisited: Evidence from Auditor Resignations. *University of Connecticut School of Business Research Paper*, 17 (5), 1-45.
- Joshi, P. L., Al Ajmi, J., & Bremser, W. G. (2009). A study of auditor client relationships and problems in the Bahraini audit environment, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 25 (2), 266-277.
- Arab Ahmadi, A. A. (2010). Decision to accept the employer. *Donyae Eqtesad Newspaper*. (in Persian)
- Moradi, M., Yahya, M., and Eskandar, H. (2021). Develop a client acceptance model in auditing firms. *Journal of Auditing Knowledge*, 21 (83): 195-226. (in Persian)

- Arunanda, B.(2004). Audit Failure and the Crises of Auditing. *European Business Organization Law Review*, 3 (5), 634-643.
- Azinafar, K., Ghodrati Zavaram, A., & Norouzi, M.(2019). The Impact of Risk Dimensions on Audit Pricing. *Financial Accounting and Auditing Research*, 11 (44), 144-155. (in Persian)
- Baniasadi, M., Babaei, G., Zeraati, H., & Memari, F. (2006). Application of bootstrap sample-resample method in logistic regression in analysis of breast cancer data. *Journal of School of Public Health and Institute of Public Health Research*, 4 (1), 9-18. (in Persian)
- Hassas Yeganeh, Y., & Arab Ahmadi, A. A.(2007). Factors Affecting Customer Acceptance Decisions in Auditing Institutions. *Quarterly Journal of Accounting Studies*, 5 (19), 93-114. (in Persian)
- Huang, T. C., Chang, H., & Chiou, J. R.(2016). Audit Market Concentration, Audit Fee, and Audit Quality: Evidence from China. *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, 35 (2), 121- 145.
- IFAC.(2010). Client acceptance and continuance.
- Johnson, A., & Snyder, R. C.(2017). Acceptance or Rejection of an Audit Client: Understanding Risk in the Auditing Environment. *Journal of Business Case Studies*, 13 (2), 42-67.
- Johnstone, K. M., & Bedard, J. C.(2003). Risk management in client acceptance decisions. *The Accounting Review*, 78 (5), 1003-1025.
- Keshkar, R., & Khajavi, S.(2021). Presenting a model to explain the information content of companies' profits using audit quality indicators and internal control weaknesses. *Quarterly Journal of Empirical Accounting Research*, 10 (4), 199-229. (in Persian)
- Khodamipour, A., & Alipour Sarmast, K.(2013). Investigating the Factors Affecting the Acceptance or Rejection of a New Customer from the Perspective of Independent Auditors. *Accounting Research Quarterly*, 3 (9), 1-19. (in Persian)
- Kitiwong, W., & Srijunpetch, S.(2018). Auditor Choices and Audit Fees: Do clients select their audit firms or do audit firms choose their clients?. *Journal of Accounting Professions*, 14 (44), 107-128.
- Mansouri Moayed, F., & Yavari Gohar, F.(2018). The effect of role strategies on the satisfaction of working women considering the role of women self-efficacy. *Management Studies*, 26 (86), 125-144. (in Persian)
- Mohammadrezaei, F., Moh-Saleh, N., & Ahmed, K.(2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting*, 53 (4), 295-313.
- Moradi, M., & Yahyaei, M.(2020). Developing a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27 (2), 258-287. (in Persian)
- Safarzadeh, M. H., & Saghafipour, A.(2015). The role of accounting conservatism in asymmetric market valuation of discontinuous items, *Journal of Financial Accounting Studies*, 12 (48), 123-144. (in Persian)
- Torkani, S., Mohammadrezaei, F., & Yaghoubnejad, A.(2021). Type of integration of auditing firms in Iran: formal or real, *Journal of Auditing Knowledge*. (in Persian) (in Press)
- Vahidi Elizei, E.(2004). Iranian Auditors' Perception of Intrinsic Risk, *PhD Thesis in Accounting*, Department of Management and Accounting, *Allameh Tabataba'i University*. (in Persian)
- Vakilifard, H., & Maran Jori, M.(2014). Investigating the Relationship between Auditor tenure and Accounting Conservatism, *Journal of Experimental Accounting Research*, 4 (13), 209-224. (in Persian)