

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات ۱۱۲ - ۸۹

ارائه الگوی تغییر ساختار موسسات حسابرسی با رویکرد به اخلاق حرفه ای

^۱ حسن صابری^۲ منصور گرکز^۳ علی خوزین^۴ علیرضا معطوفی

چکیده

اگرچه ممکن است حسابرسان تاحدی به رفتار حرفه‌ای پایبند باشند اما نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان از یک سو و از سمتی وجود تغییرات در ساختارهای موسسات حسابرسی از سوی دیگر برای حفظ اخلاق حرفه‌ای برای رسیدن به کنترل کیفیت کار حسابداری مهم به نظر می‌رسد. در این راستا هدف مطالعه حاضر ارائه الگوی تغییر ساختار موسسات حسابرسی با رویکرد به اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. روش مطالعه حاضر داده بنیاد می‌باشد. جامعه آماری شامل حسابداران رسمی می‌باشد که با استفاده از روش گلوله برفی، ۱۱ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. کدگذاری‌ها در سه بخش کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت. نتایج حاصل از کدگذاری‌ها در شش دسته محوری، شرایط علی، مداخله گر، راهبرد کنش‌ها، بستر و زمینه و پیامدها دسته بندی شد. الزامات قوانین محیطی و موانع سازمانی و فردی موسسات در دسته بستر و زمینه قرار گرفتند و تحولات فنی و توسعه‌ای و انتصاب و پاداش‌های حسابرسان در دسته شرایط مداخله‌گر و همچنین استاندارد سازی ساختار موسسات حسابرسی و ساختارهای سازمانی واحد در دسته شرایط علی، خط‌مشی‌های عملیاتی موسسات حسابرسی، مهارت و تخصص اعضای موسسات حسابرسی و نیازها و خواسته‌های ساختار موسسات حسابرسی در دسته کنش‌ها و اعتبار خدمات در ساختارهای جدید و سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید در دسته پیامدها قرار گرفتند. امید است نتایج مطالعه حاضر کمک شایانی به موسسات حسابداری و افراد شاغل در موسسات حسابرسی نماید.

واژگان کلیدی

تغییر ساختار موسسات حسابرسی، ساختار سازمانی، اخلاق حرفه‌ای، کنترل کیفیت.

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

Email: saberi_atrak@yahoo.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. (نویسنده مسئول)

Email: M_garkaz@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران.

Email: khozain@yahoo.com

۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

Email: alirezamaetoofi@gmail.com

پذیرش نهایی: ۱۴۰۳/۳/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱/۱۲

طرح مسأله

اهمیت تغییر و نوسازی بر کسی پوشیده نیست، چرا که نیاز آینده، تغییرات است. موسسات موفق در جهان امروز موسساتی هستند که تغییر و تحول را در چارچوب تشکیلاتی خود بگنجانند. بر کسی پوشیده نیست که اساس هر موسسه‌ای بر پایه برآورده سازی نیازها است و از آنجائی که نیاز انسان‌ها همواره در حال تغییر و یا میل به سمت نیاز تازه است، بنابراین لزوم تغییر در موسسات همواره مورد اهمیت بوده است. جوردو^۱ و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند موسساتی می‌تواند در عصر دگرگونی حاضر دوام داشته باشند که تغییرات سریع‌تری را در ساختارهای خود به وجود آوردند. موسساتی که جهت تغییرات ساختاری تمایل دارند، به وضعیت بهبود شرایط اقتصادی و رقابت خارجی نزدیک‌تر می‌شوند که این امر منجر می‌گردد که موسسات برای رسیدن به عملکرد بهتر نیازمند ایجاد تغییرات اساسی را مورد توجه قرار دهند (اکسرلورد و اکسرلورد^۲، ۲۰۱۶). تغییرات در ساختارهای موسسات از اهمیت زیادی برخوردار است زیرا اگر موسسه‌ای بخواهد در بازاری که پیوسته رقابتی تر می‌شود، موفق باشد باید خود را با تغییرات محیطی، تطبیق دهد. سوتیوازاک^۳ (۲۰۱۳) تغییر ساختاری موسسات را فرآیندی مستمر برای ایجاد نوآوری و انطباق درون سازمان تعریف کرد. وی همچنین بیان می‌کند که از طرفی ثبات سازمانی ضروری است و از طرف دیگر همین ثبات بزرگترین مانع تغییر است که به عقیده وی یکی از چالش‌های مهم پیش روی تغییر در ساختار موسسات است.

موترا^۴ (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای بیان کرد که تغییرات مستمر در موسسات حسابرسی باید شکلی سازمان یافته‌ای انجام شود که منجر به بهبود حسابرسی گردد. در نتیجه کیفیت کاری حسابرسان افزایش یابد. مکنل^۵ (۲۰۰۹) معتقد است تغییر موسسات حسابرسی بیشتر تحت تاثیر عوامل غیرحسابداری است. به این معنی که عوامل رفتاری، شناختی و قضاوتی می‌تواند منجر به تغییر موسسات حسابرسی گردد. امروزه، حرفه حسابرسی تصمیم‌گیری در مورد مسائل مختلف را حائز اهمیت می‌شمارد. به منظور انجام مراقبت‌های حرفه‌ای به حفظ اخلاقی نیازمند است (شافر^۶، ۲۰۱۵). البریتی^۷ و همکاران (۲۰۲۰) معتقدند اخلاق حرفه‌ای حسابرسان به تنهایی مبتنی

1. Jordão
2. Axelrod & Axelrod
3. Sutevski
4. Murat
5. Mcneal
6. Shafer
7. Alberti

مبتنی بر باورهای افراد نبوده بلکه علاوه بر این تحت تاثیر محیط و شرایط مؤسسات حسابرسی می‌باشد. به این ترتیب می‌توان گفت مؤسسات حسابرسی و ساختار آنها و یا تغییرات در ساختارشان در عمل باعث شکل‌گیری حفظ اخلاق حرفه‌ای در حساب‌رسان می‌شود.

ساختار حسابرسی مبتنی بر رویکرد اخلاقی در مؤسسات حسابرسی به فعالیت‌های اخلاقی آن قدرت بخشیده و می‌تواند برای مؤسسات دیگر که فراتر از آن چیزی که با خدمات رسانی سروکار دارند، مفید باشد (سافری^۱، ۲۰۲۲) برجستگی متمایز حرفه حسابرسی، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است (پراتاما^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). لذا تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط حفظ اخلاقی حرفه‌ای آن بستگی دارد (اندیولا^۳ و همکاران، ۲۰۲۰). اخلاق حرفه‌ای، تأثیر زیادی بر روی فعالیت‌ها و نتایج مؤسسات حسابرسی دارد (جوهاری^۴ و همکاران، ۲۰۲۱). اخلاق حرفه‌ای بهره‌وری مؤسسات حسابرسی را افزایش می‌دهد (رامن^۵ و همکاران، ۲۰۱۸) ارتباطات را بهبود می‌بخشد و درجه خطر را کاهش می‌دهد (عبدل^۶ و همکاران، ۲۰۱۷)، زیرا هنگامی که اخلاق حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی حاکم است جریان گردش اطلاعات به راحتی تسهیل گردیده و مدیر قبل از وقوع حادثه از آن مطلع می‌گردد (سوانبرگ و اهن^۷، ۲۰۱۶). بنابراین حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی قادر است به میزان زیادی مؤسسات را در جهت کاهش تنش‌ها و موفقیت در تحقق اثربخش اهداف یاری نماید و مؤسسات حسابرسی را پاسخگو سازد (بارانیکو و اسپونسا^۸، ۲۰۱۸).

استانداردهای حسابرسی شماره (۱) و (۲۲۰)، مدیریت و کارکنان مؤسسات حسابرسی را مکلف به طراحی و پیاده‌سازی سیستم کنترل کیفیت نموده است تا اطمینان معقول به دست آورد که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌گردد و گزارش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود از سوی مدیر مسئول کار و مؤسسه حسابرسی صادر می‌شود. جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای مفاد ماده ۳۱ اساسنامه و انجام نظارت حرفه‌ای باید سالیانه حداقل یک بار، کیفیت حسابرسی در سطوح مؤسسه حسابرسی و کار حسابرسی، اعضای خود را بررسی و نتیجه آن را در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه منتشر نماید. لذا جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق مراجعه حضوری همکاران کار گروه کنترل کیفیت به مؤسسات حسابرسی

-
1. Syafira
 2. Pratama
 3. Andiola
 4. Johari
 5. Ramen
 6. Abdul
 7. Svanberg and Öhman
 8. Barrainkua & Espinosa

عضو و تکمیل پرسشنامه کنترل کیفیت مشتمل بر اندازه‌گیری ۳۶ شاخص مربوطه، بر مبنای ۱۰۰۰ امتیاز و انتشار امتیاز مکتسبه، کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو را اندازه‌گیری و به صورت عام اطلاع‌رسانی می‌نماید (علوی و همکاران، ۱۳۹۴). مطالعات آلبرت^۱ و همکاران (۲۰۲۰)، الجازی و همکاران (۲۰۲۰) و مورات^۲ (۲۰۲۲) اگرچه به تغییر مؤسسات حسابرسی پرداختند اما در این مطالعات صرفاً به نایج تغییر مؤسسات پرداخته شد و اصول اخلاق حرفه حسابرسی نادیده گرفته شد که وجه تمایز مطالعه حاضر با سایر مطالعات می‌باشد.

در ایران نیز جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان نهاد قانونی حاکم و ناظر بر مؤسسات حسابرسی براساس فصل چهارم اساسنامه (بخش نظارت حرفه‌ای) و آئین نامه نظارت حرفه‌ای به صورت سالیانه از مؤسسات حسابرسی بازرسی به عمل می‌آورد. بازرسی از مؤسسات حسابرسی از طریق تکمیل پرسشنامه‌های کنترل کیفیت و تخصیص امتیاز مربوط بر مبنای ۱۰۰۰ امتیاز می‌باشد. اگرچه در مطالعات پیشین کمتر به ساختار مؤسسات حسابرسی و یا تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی پرداخته شده است، اما از آنجاییکه حفظ اخلاق حرفه‌ای همواره یکی از دغدغه‌های مؤسسات حسابرسی برای کسب اعتبار بیشتر بوده است. در این راستا ضرورت مطالعه حاضر احساس شد که امید است که مطالعه حاضر ضمن شناسایی عوامل موثر بر تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و بررسی تاثیر ابعاد آن بر کنترل کیفیت حسابرسی به بسط و توسعه نظری در زمینه تغییرات مؤسسات حسابرسی در ارتباط با حفظ اخلاق حرفه‌ای کمک شایانی نماید.

مروری بر مبانی نظری

مصوب ۱۳۷۲/۱۰/۲۱ با تأسیس نهاد حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، بر اساس لایحه اصلاحیه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۱۷ مجلس شورای اسلامی رسمیت یافت و از نیمه دوم سال ۱۳۸۰ فعالیت خود را آغاز کرد. تأسیس مؤسسات حسابرسی متشکل از حداقل سه نفر حسابدار رسمی، امکان‌پذیر شد. این رویداد پس از یک فاصله بیست ساله نسبت به تجارب قبلی اتفاق افتاد، بنابراین بسیاری از مشکلات پیش روی آن قبلاً تجربه نشده و در نتیجه راهکارهای مربوطه، پیش‌بینی نگردیده بود. امروز پس از گذشت چند سال و روشن شدن برخی مشکلات ادامه شیوه‌آزمون و خطا توجیه و به جاست که با درس‌گیری از مشکلات گذشته راه‌رفته بازنگری شده و دستاوردهای ناشی از آن جهت بهبود وضعیت در آینده به کار گرفته شود به نظر می‌رسد. ساختار قانونی کسب و کار در حرفه حسابرسی انتخاب ساختار قانونی مناسب برای واحدهای اقتصادی از حیث مالکیت حقوق و تعهدات آن از دغدغه‌های مهم فعالان اقتصادی از

1. Alberti
2. Murat

جمله شاغلان در حرفه حسابداری و حسابرسی، جوامع حرفه‌ای ذیربط نهادهای قانونگذار و دولتها می‌باشد. ساختار قانونی کسب و کار نقش اساسی در تنظیم روابط میان کلیه اشخاص ذیربط و پایداری واحد اقتصادی دارد. بررسی تاریخی موضوع در کشورهای دیگر حاکی از ایجاد و تأسیس شکل‌های قانونی مالکیت فردی، مالکیت سهامی یا شرکتی و شراکت بطور کلی می‌باشد. ساختار قانونی در حرفه حسابرسی نیز متأثر از این موضوع و همچنین مسائل و چالش‌های خاص با گذار از قالب‌های مالکیت انفرادی و سهامی به ساختار شراکتی در چارچوب انعقاد موافقت‌نامه‌های مشارکت رسیده است. هر چند، با توجه به حوزه بندی جغرافیایی تعریف شده برای فعالیت محلی ملی بین‌المللی و همچنین نوع و تعداد مشتریان متقاضی دریافت خدمات ممکن است ساختاری به ساختار دیگر ترجیح داده شود. به هر حال با توجه به طبیعت سلسله‌مراتبی حرفه حسابداری و حسابرسی که ارتقاء از یک رده به رده بالاتر نیازمند کسب دانش و تجربه متناسب با آن رده و کسب معیارهای لازم است، قسمت عمده متغیرهای مربوط به ساختار مناسب شناسایی و راهکارهای لازم نیز برای آن تعریف شده است. این موضوع مستقل از این مسئله است که اصولاً اشتغال به حرفه حسابداری و حسابرسی مستلزم احراز صلاحیت اولیه می‌باشد؛ به طور مثال موفقیت در آزمون حسابدار رسمی و دارا بودن شرط سابقه کار (علوی و همکاران، ۱۳۹۴).

ضوابط رفتار حرفه‌ای انجمن حرفه‌ای حسابداران رسمی اعضای خود را ملزم می‌سازد در مؤسسه‌هایی کار کنند که برای اطمینان از شایستگی خدمات ارائه شده و کفایت نظارت انجام شده از سیستم کنترل کیفیت برخوردارند. از آنجا که خدمات حسابداران رسمی با منافع عمومی سروکار دارد و واقع‌بینی و درستکاری حسابداران رسمی مبنای اعتماد عمومی قرار می‌گیرد مؤسسه‌های حسابرسی باید برای خدماتی که در زمینه حسابرسی عرضه می‌کنند سیستم کنترل کیفیت داشته باشند (آرگنز و زنگر^۱، ۲۰۱۳). سیستم کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی ساختار سازمانی مؤسسه و سیاست‌های اقتباس شده و روش‌های فراهم شده را در بر می‌گیرد که به مؤسسه حسابرسی اطمینانی معقول دهد که استانداردهای حرفه‌ای رعایت شده است. ماهیت حدود و رسمیت سیاستها و روشهای مؤسسه حسابرسی باید با توجه به اندازه و تعداد دفترهای مؤسسه میزان اختیارات داده شده به کارکنان و دفترهای مؤسسه دانش و تجربه، کارکنان ماهیت و پیچیدگی کارهای مؤسسه و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر مخارج، به نسبت جامع و به طور مناسب طراحی شده باشد. هر سیستم کنترل کیفیت دارای محدودیت‌های ذاتی است که اثر بخشی آن را کاهش می‌دهد (آلفرد^۲ و همکاران، ۲۰۱۷).

1. Argyres & Zenger

2. Alford

کیفیت کار یک مؤسسه حسابرسی در نهایت به درستکاری و انگیزش کارکنانی بستگی دارد که کار حسابرسی را انجام می‌دهند ارزیابی و بررسی می‌کنند. در نتیجه، سیاستها و رویه‌های مدیریت نیروی انسانی مؤسسه در حفظ کیفیت مورد نظر دخیل است. مؤسسه حسابرسی باید برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش کار و بقای روابط با صاحبکار و یا انجام یک کار مشخص برای آن صاحبکار سیاستها و رویه‌های لازم را ایجاد کند این گونه سیاستها و رویه‌ها باید اطمینانی معقول به مؤسسه بدهد که احتمال همکاری با صاحبکارانی که مدیریت درستکاری ندارند، به حداقل می‌رسد. ایجاد این گونه سیاستها و رویه‌ها به این معنی نیست که مؤسسه مسئول درستکاری یا اعتماد‌پذیری صاحبکار است و نیز به این مفهوم نیست که مؤسسه در ارتباط با پذیرش، رد یا حفظ صاحبکاران به جز خود در قبال هیچ شخص یا مؤسسه دیگری وظیفه‌ای به عهده دارد (میر^۱ و همکاران، ۲۰۱۵).

طبق استانداردهای حسابرسی (۱) و (۲۲۰) بررسی کنترل کیفیت کار «فرایند طراحی شده برای فراهم کردن ارزیابی بیطرفانه پیش از صدور گزارش قضاوت‌های عمده‌ای که گروه کاری به عمل آورده و نتایجی که برای تهیه گزارش به آن دست یافته است» تعریف شده است. مؤسسه باید سیاستها و روشهایی را برای الزامی کردن بررسی کنترل کیفیت کار برقرار کند که ارزیابی بی طرفانه قضاوت‌های عمده به عمل آمده توسط تیم حسابرسی و نتایج به دست آمده در تهیه گزارش، فراهم شود. طبق بند ۵۹ استاندارد حسابرسی ۱ و بند ۳۶ استاندارد حسابرسی ۲۲۰، بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه حسابرسیهای صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، الزامی است. همچنین مؤسسه باید معیارهای لازم به منظور تشخیص ضرورت بررسی کنترل کیفیت کار برای سایر حسابرسیها و بررسیهای اجمالی اطلاعات مالی تاریخی سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط را نیز تعیین کند.

در ساختار حسابداری و حسابرسی بسیاری از کشورها، آیین رفتاری خاصی مربوط به محیط کاری وجود دارد. این آیینها اعضا را ملزم به رعایت نکات حرفه‌ای می‌نماید. هدف از تهیه این آیین رفتاری، کنترل و نظارت بر عملکرد اعضا بوده و برای اعمال انضباط کاری و دستیابی به سطح بالایی از استانداردهای اخلاقی لازم است در اساسنامه قانون حسابداری ایران، الزاماتی در مورد رعایت اخلاق و شئون حرفه‌ای تخلف اعضا و پیامدهای انتظامی یا انضباطی وجود دارد. انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۶۴ برای اعضای خود آیین نامه انضباطی تهیه کرده است. در سال ۱۳۷۷، کمیته فنی سازمان حسابرسی آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تأیید هیأت عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۸۷ لازم الاجرا گردید. این متون تقریباً

مشابه آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۳۹۶ میلادی است. در سال ۱۳۸۲ جامعه حسابداران رسمی ایران آیین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب شورای عالی جامعه در بهمن ۱۳۸۲ به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم الاجرا گردید این متن از سازمان حسابرسی اقتباس شده است که بنابر شرایط و مسائل جامعه ایران تعدیل و اصلاح شده است. همچنین آیین نامه انضباطی جامعه حسابداران در حسابداران رسمی تیر ماه ۱۳۸۳ به تأیید شورای عالی و به تصویب وزیران مربوط رسیده است. آیین رفتار حرفه‌ای عبارت است از مجموعه اصول اخلاقی و قواعد حرفه‌ای که رعایت آن برای تمام اعضای حرفه حسابرسی الزامی است؛ که از دو بخش اصول و احکام تشکیل شده است. اصول آیین رفتار حرفه‌ای هدف‌گرا می‌باشد و مسئولیت حرفه‌را در برابر جامعه و صاحبکاران مشخص و افراد را در مورد چگونگی انجام کارشان راهنمایی میکند طبق این اصول، شخص حاضر است منافع شخصی خود را به خاطر انجام دادن رفتار حرفه‌ای شرافتمندانه، به خطر بیندازد (سوتوسکی^۱، ۲۰۱۳).

پیشینه پژوهش

لامپ^۲ و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی ساختار سازمانی، فرهنگ رازداری در کیفیت حسابرسی پرداختند. این مطالعه با استفاده از نمونه بزرگی از شرکت‌ها و کنترل عوامل در سطح شرکت و کشور/منطقه، نشان می‌دهد که حسابرسان Big-N و غیر-Big-N احتمال بیشتری دارد که نظرات حسابرسی اصلاح شده را برای مشتریان مستقر در کشورها را صادر کنند. هگازی^۳ و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی ساختار سازمانی، کیفیت حسابرسی و جوسازمانی با توجه به کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که جو سازمانی پیامدهای منفی هم برای حسابرس و هم برای مؤسسه حسابرسی دارد. چانگ^۴ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی اخلاق کاری بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج فرضیه‌ها نشان می‌دهد که اخلاق کاری شریک به طور مثبت با کیفیت حسابرسی مرتبط است. سراج و دارابی (۱۴۰۲) به بررسی نقش اخلاق حسابداران و کیفیت حسابرسی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد که بین اخلاق حسابداران و تردید حرفه‌ای، ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، با ارتقای سطح اخلاق حرفه‌ای حسابداران، تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز بهبود می‌یابد و حسابرس کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام می‌رساند.

-
1. Sutevski
 2. Lam
 3. Hegazy
 4. Cheng

همچنین کیفیت حسابرسی با شک و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان رابطه معنی‌داری دارد. ژولاندنژاد و بخردی نسب (۱۴۰۱) به بررسی نقش اخلاق حسابداران رسمی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها مبتنی بر تئوری اقتصاد سیاسی پرداختند. شواهد پژوهش حاکی از آن است که رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی و رازداری حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. خیراللهی و احسان (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر تغییر در ساختار کنترل کنندگان شرکت بر تغییر موسسات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های تحقیق بیانگر این است که تغییر کنترل کنندگان شرکت با تغییر موسسات حسابرسی دارای ارتباط معنی دار است و هنگامی که تغییر گسترده‌ای در کنترل کنندگان شرکت رخ می‌دهد، تغییر موسسات حسابرسی محتمل خواهد بود.

روش پژوهش

در این پژوهش با توجه به هدف و ماهیت پژوهش از روش پژوهش کیفی با روش داده بنیاد استفاده شده است. به منظور بررسی عمیق و شناخت بیشتر موضوع، علاوه بر مبانی نظری از مصاحبه برای درک بیشتر استفاده شده است. هدف اصلی در این پژوهش، بررسی و کاوش مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با تدوین الگوی تغییر ساختار موسسات حسابرسی با تاکید بر رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش جامعه آماری روش کیفی شامل حسابداران رسمی کشور است. برای مصاحبه تنها افرادی انتخاب شدند که دانش، تجربه و شناخت کافی از موضوع دارند. در اینگونه پژوهش‌ها، نمونه‌گیری مورد نیاز، نمونه‌گیری هدفمند است که بر اساس سازه‌هایی به لحاظ نظری مرتبط انجام شد. در مصاحبه، تعدادی از اشخاص صاحب نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند. جامعه آماری شامل حسابداران رسمی کشور در این زمینه هستند که نیاز است شرط خبرگی داشته باشند؛ شروط خبرگی شامل موارد ذیل است:

۱. عضو جامعه حسابداران رسمی کشور باشد.
 ۲. در موسسه حسابرسی مشغول به فعالیت باشند و بیش از ۱۰ سال سابقه داشته باشد.
- مصاحبه‌ها، تا زمانی ادامه یافت که عوامل اصلی و فرعی در مصاحبه‌ها تکرار شده و پاسخ‌ها از روندی تکراری تبعیت کرد. سپس برای اطمینان بیشتر، تعدادی مصاحبه دیگر نیز انجام شده و فرایند مصاحبه با ۱۱ مصاحبه و با اشیاع نظری پژوهشگر پایان یافت. جدول ۱ نمونه آماری افراد مصاحبه شونده را نشان می‌دهد.

جدول ۱. نمونه آماری افراد مصاحبه شونده

شماره مصاحبه شونده	جنسیت	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	سمت
۱	مرد	کارشناسی ارشد	۲۱ سال	شریک حسابداری
۲	مرد	کارشناسی ارشد	۱۱ سال	مدیر حسابداری
۳	مرد	دکتر	۱۵ سال	شریک حسابداری
۴	مرد	کارشناسی ارشد	۲۲ سال	شریک حسابداری
۵	مرد	کارشناسی	۱۸ سال	مدیر حسابداری
۶	مرد	کارشناسی ارشد	۱۲ سال	شریک حسابداری
۷	مرد	دکتر	۲۰ سال	شریک حسابداری
۸	مرد	کارشناسی ارشد	۲۰ سال	مدیر حسابداری
۹	مرد	کارشناسی ارشد	۱۵ سال	مدیر حسابداری
۱۰	مرد	کارشناسی ارشد	۱۸ سال	شریک حسابداری
۱۱	مرد	دکتر	۱۴ سال	شریک حسابداری

یافته‌ها

اجرای روش تئوری داده بنیاد با انجام مصاحبه‌ها، گردآوری و کدگذاری داده‌ها آغاز گردید به طوری که پژوهشگر با انجام مصاحبه‌های اکتشافی اولیه مهارت بیشتری در انجام مصاحبه یافته که این امر برای پژوهش بسیار مهم بود؛ همچنین رکوردهای ضبط شده مصاحبه‌ها در یک پایگاه داده نامگذاری و ذخیره شده‌اند که این پایگاه داده بر مبنای نام مصاحبه شونده، فایل صوتی مصاحبه و تاریخ انجام مصاحبه‌ها تنظیم گردیده است. پژوهشگر برای انجام پژوهش پس از ذخیره سازی آنها اقدام به گوش دادن و پیاده‌سازی آنها کرده است. لازم به ذکر است که متراکم و اشباع شدن طبقات محوری براساس نمونه گیری نظری انجام می‌گردید به طوری که مصاحبه با جامعه آماری پژوهش تا جایی ادامه می‌یافت که مفاهیم آن مقوله متراکم و غنی شود. لازم به ذکر است که نمونه گیری نظری برای مصاحبه هانه براساس تعداد مصاحبه شونده‌گان بلکه براساس میزان نقش آنها در متراکم کردن مقوله‌ها انجام شده است. هر چند طبق سوالات تحقیق و مدل مفهومی تحقیق از هر مصاحبه شونده در رابطه با ابعاد دیگر نیز سوال می‌شد ولی روند مصاحبه‌ها نشان می‌داد که هر مصاحبه شونده در جایگاه تخصصی خود می‌توانست در چه مقوله کمک بیشتری نماید و این از مزیت‌های نمونه گیری نظری برای گردآوری داده‌ها در پژوهش‌های کیفی می‌باشد که گردآوری داده‌ها براساس اشباع نظری ادامه می‌یابد. در جدول ۲ چندین نمونه از شواهد گفتاری و مفاهیم

استخراج شده از مصاحبه‌ها ارائه شده است.

جدول ۲. بخشی از شواهد گفتاری یا گزاره‌های کلامی و مفاهیم استخراج شده

منبع	شواهد گفتاری یا کلامی	مفاهیم اولیه
قسمتی از مصاحبه شماره یک	نکته ای که وجود دارد احتیاطی است که شرکا دارند و سعی دارند اینگونه رفتار کنند و چون شاید به این علت است که آنها دیدگاه اقتصادی دارند.	محتاط بودن شرکا نگاه اقتصادی شرکا
بخشی از مصاحبه شماره ۲	همه تغییر ساختارها در هر سازمان یا هر موسسه باید قوانینی در سازمان داشته باشد و از سمتی سازمان یا موسسه باید با تغییر ساختار آیین رفتار حرفه ای خود را حفظ کنند.	قوانین و مقررات‌های سازمانی حفظ آیین رفتار حرفه‌ای
بخشی از مصاحبه شماره ۳	ما باید استراتژی‌های را برای سازمان در نظر بگیریم که در واقع برای آن سازمان مطرح میشود و به طور دقیقتر باید اهداف آن را در نظر گرفت.	استراتژی‌های سازمانی اهداف و چشم اندازهای سازمانی
بخشی از مصاحبه شماره ۴	علت اصلی عدم تغییر ساختار در سازمان های حساسی یا موسسات حساسی دلیل عمده آن مقاومت و ترس از تغییر در موسسات است و این به عبارتی دلیل اصلی عدم تغییر در ساختار موسسات حساسی میتواند باشد.	مقاومت در برابر تغییرات سازمانی ترس از تغییرات
بخشی از مصاحبه شماره ۵	در جوامعی هستیم که تکنولوژی در آن وجود دارد و ما باید این تغییرات را قبول کنیم و تا از این طریق بتوانیم به پیشرفت کارمندان کمک کنیم.	تغییرات فناوری پیشرفت منابع انسانی
بخشی از مصاحبه شماره ۶	ما برای تغییرات باید حتما اخلاق حسابداری را رعایت کنیم که از این طریق بتوانیم سازمانهایی داشته باشیم که به صورت حرفه‌ای کار کنند.	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای شکل گیری ساختار موسسات حرفه‌ای
بخشی از مصاحبه شماره ۷	اگر ساختار جدیدی و بهتری بتوانیم داشته باشد میتواند بر روی رفتار حسابرسان تاثیر داشته باشد که آنوقت خدمات بهتری هم داریم.	بهبود رفتار حسابرسان افزایش کیفیت خدمات
بخشی از مصاحبه شماره ۸	باید یکسری موارد را نظر گرفت که مانع تغییر ساختار میگردد مثلا میتوان به ادراک افراد اشاره کرد یا فرهنگ افراد.	موانع ادراکی موانع فرهنگی
بخشی از مصاحبه شماره ۹	در یک سازمان توانایی حسابرسان که در سمت ارشد هستند مهم است که البته ما نیاز به تخصص آنان هم داریم.	توانایی حسابرسان ارشد تخصص حسابرسان ارشد

منبع	شواهد گفتاری یا کلامی	مفاهیم اولیه
بخشی از مصاحبه شماره ۱۰	همیشه بازارها یکسان نیستند و همه ساله در حال تغییر هستند و این تغییرات را باید به فال نیک گرفت چون باعث می شود که بازارهای جدیدی شکل گیرد.	تغییرات بازار ورود به بازارهای جدید
بخشی از مصاحبه شماره ۱۱	در یک موسسه حساسی که خوب عمل بکند ما باید از تخصص مدیران و همچنین تخصص حسابرسان هم استفاده کنیم.	استفاده از مدیران متخصص استفاده از حسابرسان متخصص

در مرحله بعد، با غربالگری، حذف کدهای تکراری و یکپارچه نمودن کدهای هم‌معنی، شاخص‌های استخراج شده از متون مصاحبه‌ها مقوله‌بندی می‌شوند. ارتباط سایر طبقه‌ها با طبقه محوری در شش عنوان می‌تواند تحقق داشته باشد که عبارتند از شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها و اقدامات، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای و پیامدها می‌باشد. لذا از کلیه شاخص‌های به دست آمده از مرحله کدگذاری باز، در این مرحله به تعیین مقوله‌ها پرداخته شده است. در این مرحله، مقوله‌های اصلی و فرعی مطابق با کدهای اولیه دسته‌بندی گردید که در قالب با انجام سه مرحله کدگذاری ساختار مفهومی الگوی تغییر ساختار موسسات حساسی با تاکید بر رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حساسی براساس یافته‌های حاصل از تحلیل مصاحبه‌ها مطابق جدول ۳ ارائه گردید.

جدول ۳. الگوی مفهومی تغییر ساختار موسسات حساسی با تاکید بر رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حساسی

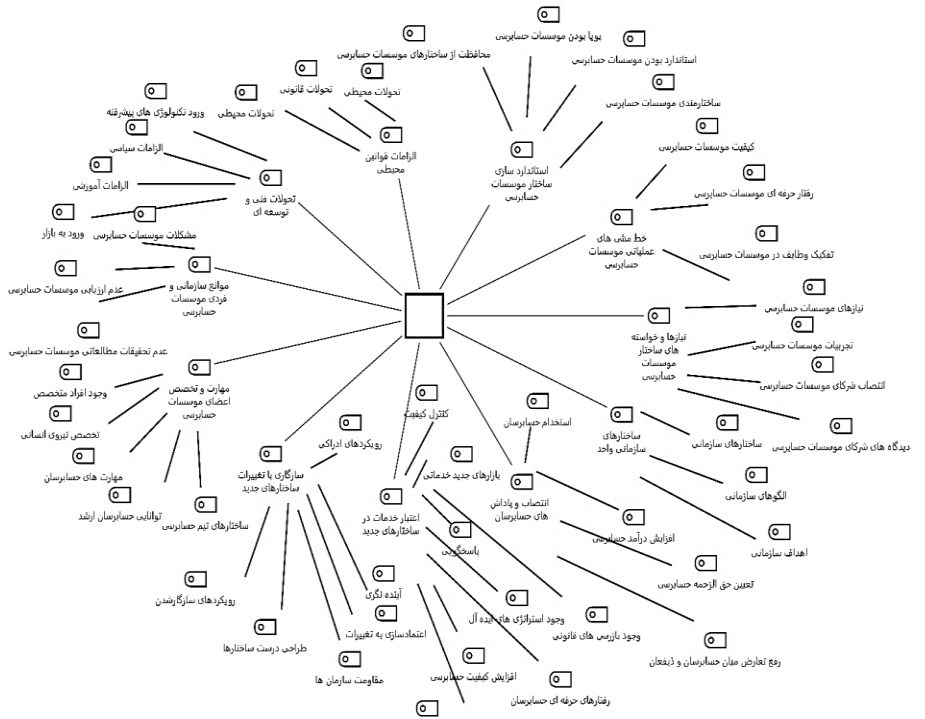
مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
خط مشی‌های عملیاتی موسسات حساسی	کیفیت موسسات حساسی	کیفیت کاری. توجه به کیفیت موسسات حساسی. افزایش کیفیت خدمات.
	رفتار حرفه‌ای موسسات حساسی	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای. حفظ آیین رفتار حرفه‌ای. ضرورت رفتار حرفه‌ای.
	تفکیک و طایف در موسسات حساسی	تقسیم بندی کارها. تفکیک وظایف حساسان از مدیران.
استاندارد سازی ساختار موسسات حساسی	ساختارمندی موسسات حساسی	بهبود سازی موسسات حساسی. شکل گیری ساختار موسسات حرفه‌ای. ساختارمند بودن موسسات.
	استاندارد بودن موسسات حساسی	استاندارد سازی تغییرات. همسویی با چندوجهی بودن ساختار سازمانی. انعطاف پذیری ساختار سازمانی.

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
	پویا بودن موسسات حسابرسی	استفاده از الگوهای پویا، الگوپذیری از سازمانهای چندوجهی.
	محافظت از ساختارهای موسسات حسابرسی	حفظ ساختارهای جدید. توسعه محور بودن موسسات.
الزامات قوانین محیطی	تحولات محیطی	موانع اقتصادی. تغییرات محیط اقتصادی. همسو بودن با تغییرات اقتصادی.
	تحولات قانونی	الزامات قانونی. سیاستها و توافقات قانونی.
	تحولات محیطی	همسوی بودن با تغییرات محیطی. موانع محیطی.
تحولات فنی و توسعه‌های	ورود تکنولوژیهای پیشرفته	تغییرات فناوری. استفاده از فناوریها. تغییرات تکنولوژی. استفاده از فناوریهای الکترونیکی. ورود به تکنولوژی.
	الزامات سیاسی	تغییرات سیاسی. موانع سیاسی.
	الزامات آموزشی	تغییرات آموزشی. سرعت زیاد تغییرات فردی.
	ورود به بازار	تغییرات بازار. موانع بازار. وارد شدن به بازار.
موانع سازمانی و فردی موسسات حسابرسی	عدم ارزیابی موسسات حسابرسی	متمايل نبودن موسسات به فعاليت در بورس. متمايل نبودن موسسات به کنترل و ارزیابی.
	عدم تحقیقات مطالعاتی موسسات حسابرسی	نبود حوزه تحقیقاتی. موانع فرهنگی و تحقیقاتی.
	مشکلات موسسات حسابرسی	مشکلات سازمانی. مشکلات فردی.
مهارت و تخصص اعضای موسسات حسابرسی	وجود افراد متخصص	توجه به تخصص گرایی. استفاده از مدیران با تخصص. استفاده از حسابداران با تخصص. استفاده از متخصصان فنی غیرحسابدار. استفاده از حسابرسان همسو و همدل.
	تخصص نیروی انسانی	نبود نیروی انسانی متخصص. کمبود نیروی انسانی ماهر. پیشرفت منابع انسانی.
	مهارتهای حسابرسان	ارتقاء و مهارتهای حسابرسان. افزایش دانش حسابرسان.
	توانایی حسابرسان ارشد	توانایی حسابرسان ارشد. تخصص حسابرسان ارشد.

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
	ساختارهای تیم حسابرسی	هدایت تیم حسابرسی. تغییر در ساختارهای تیم حسابرسی.
	رویکردهای ادراکی	داشتن دیدگاه فرهنگی. موانع ادراکی. رویکردهای منفی ذهنی. تفکرات فردی. تفکرات جمعی. ادراک غلط افراد. خستگی فرد ناشی از تغییرات.
	رویکردهای سازگارشدن	رویکرهای اجتماعی. عدم تمایل به سازگاری و تغییرات.
	طراحی درست ساختارها	درک تغییرات سازمانی. تغییرات جهت دار. طراحی سیستمهای حرفه‌ای سازمانی. طراحی سازمانی بر اساس قاعده مندی.
سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید	مقاومت سازمانها	مقاومت درباره تغییرات. ترس از تغییرات. مقاومت سازمانی.
	اعتمادسازی به تغییرات	وابستگی به محیط‌های قبلی. عدم تمایل به تغییرات در شرایط جدید. اعتماد کم به تغییرات. ادراک پایین به تغییرات. اضطراب ناشی از تغییرات جدید.
	آینده نگری	نامفهوم بودن آینده تغییرات. ترس از عوامل ناشناخته. استرس از محیطهای شخصی جدید. استرس شغلی.
اعتبار خدمات در ساختارهای جدید	کنترل کیفیت	کنترل کیفیت. کنترل وضعیت ساختار سازمانی. افزایش کیفیت. افزایش عملکرد.
	اعتبار موسسات در مجامع بینالمللی	حرکت به سوی موسسات بزرگ. اعتبار و شهرت موسسات. موفقیت در بازارهای بینالمللی.
	بازارهای جدید خدماتی	افزایش ارتباطات با مشتریان. ورود به بازارهای جدید. ورود به عرصه‌های مختلف.

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
	پاسخگویی	پاسخ گو بودن موسسات. بهبود عملیات اطمینان بخشی.
	رفتارهای حرفه‌ای حساب‌برسان	بهبود رفتار حساب‌برسان. رسیدگی‌های هدفمند حساب‌برسان.
	افزایش کیفیت حساب‌رسی	افزایش دقت حساب‌برسان. وجود کیفیت حساب‌رسی. کاهش زمان حساب‌رسی.
	وجود بازرسی‌های قانونی	مبارزه با پولشویی. بازرسی‌های قانونی. امنیت حقوق کارکنان.
انتصاب و پاداش‌های حساب‌برسان	استخدام حساب‌برسان	برخورداری از استراتژی‌های مختلف. برخورداری از سلسله مراتب خاص. ایجاد استراتژی‌های مناسب در سازمان.
	رفع تعارض میان حساب‌برسان و ذیفعان	انتخاب و انتصاب حساب‌برسان. استخدام حساب‌برسان بر اساس روحیه و شخصیت. رفع تعارض میان حساب‌برسان و ذیفعان. رفاه نسبی کارکنان. زمان بندی کارهای قابل پیش بینی.
	تعیین حق الزحمه حساب‌رسی	تعیین حق الزحمه های خدمات ارائه شد. تعیین حق الزحمه های حساب‌رسی. اثرهای مثبت پاداش یکسان.
	افزایش درآمد حساب‌رسی	سطح درآمد موسسات. افزایش سطح درآمد.
	ساختارهای سازمانی واحد	اهداف سازمانی
الگوهای سازمانی		قوانین و مقررات‌های سازمانی. فقدان الگوی درست. ارتباطات ضعیف.

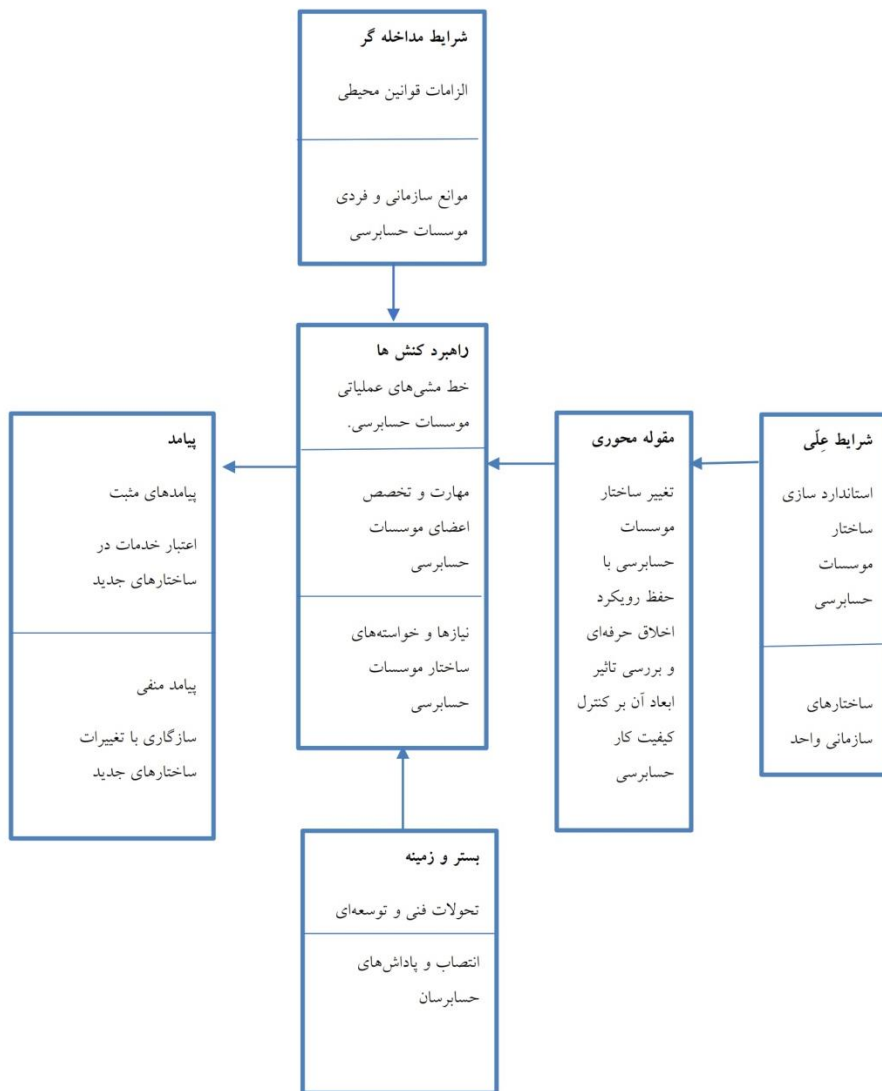
مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
نیازها و خواسته‌های ساختار موسسات حساسی	ساختارهای سازمانی	نگاه سازمانی یکسان. وجود شرکت های دارای ساختار سازمانی یکسان.
	نیازهای موسسات حساسی	دیدگاه موسسات حساسی. اهداف موسسات حساسی. تعیین الویت های موسسات حساسی.
	تجربیات موسسات حساسی	اندازه موسسات. تجربیات موسسات بزرگ.
	انتصاب شرکای موسسات حساسی	تعداد شرکای موسسات. استفاده از شرکای غیر حسابدار.
	دیدگاه های شرکای موسسات حساسی	محتاط بودن شرکا. اعتماد شرکا به تغییرات. ویژگیهای اقتصادی شرکا.



انتظار موسسات در مواجه بن الملانی

نمودار ۱. الگوی تغییر ساختار موسسات حساسی با تاکید حفظ اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حساسی

از آنجاییکه هدف پژوهش حاضر تدوین الگوی تغییر ساختار موسسات حسابرسی با تاکید حفظ اخلاق حرفه‌ای و بررسی تاثیر ابعاد آن بر کنترل کیفیت کار حسابرسی بوده است. بر این اساس مدل پارادیمی در نمودار ۴-۱ نشان داده شده است.



نمودار ۴۲: مدل پارادیمی الگوی تغییر ساختار موسسات حسابرسی با تاکید حفظ اخلاق حرفه‌ای

و کنترل کیفیت کار حسابرسی

با توجه به مدل ۲، شرایط علی، مداخله گر، راهبرد کنش‌ها، بستر و زمینه و پیامدها در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴. مقولات اصلی و فرعی تغییر ساختار موسسات حساسی با تاکید حفظ اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حساسی

مقولات اصلی	مقولات فرعی	
<p>استاندارد سازی ساختار موسسات حساسی</p> <p>ساختارمندی موسسات حساسی</p> <p>استاندارد بودن موسسات حساسی</p> <p>پویا بودن موسسات حساسی</p> <p>محافظت از ساختارهای موسسات حساسی</p>	<p>اهداف سازمانی</p> <p>الگوهای سازمانی</p> <p>ساختارهای سازمانی</p>	<p>شرایط علی</p>
<p>الزامات قوانین محیطی</p> <p>موانع سازمانی و فردی موسسات حساسی</p>	<p>تحولات محیطی</p> <p>تحولات قانونی</p> <p>تحولات محیطی</p> <p>عدم ارزیابی موسسات حساسی</p> <p>عدم تحقیقات مطالعاتی موسسات حساسی</p> <p>مشکلات موسسات حساسی</p>	<p>شرایط مداخله گر</p>
<p>خط مشی های عملیاتی موسسات حساسی</p> <p>مهارت و تخصص اعضای موسسات حساسی</p> <p>نیازها و خواسته های ساختار موسسات حساسی</p>	<p>کیفیت موسسات حساسی</p> <p>رفتار حرفه ای موسسات حساسی</p> <p>تفکیک و طایف در موسسات حساسی</p> <p>وجود افراد متخصص</p> <p>تخصص نیروی انسانی</p> <p>مهارت های حسابرسان</p> <p>توانایی حسابرسان ارشد</p> <p>ساختارهای تیم حساسی</p> <p>تجربیات موسسات حساسی</p> <p>انتصاب شرکای موسسات حساسی</p> <p>دیدگاه های شرکای موسسات حساسی</p>	<p>راهبرد کنشها</p>

<p>ورود تکنولوژی های پیشرفته الزامات سیاسی الزامات آموزشی ورود به بازار</p> <p>استخدام حسابرسان رفع تعارض میان حسابرسان و ذیفعان تعیین حق الزحمه حسابرسی افزایش درآمد حسابرسی</p>	<p>تحولات فنی و توسعه‌ای</p> <p>انتصاب و پاداش های حسابرسان</p>	<p>بستر و زمینه</p>
<p>پیامد مثبت</p> <p>کنترل کیفیت اعتبار موسسات در مجامع بین-المللی بازارهای جدید خدماتی پاسخگویی رفتارهای حرفه ای حسابرسان افزایش کیفیت حسابرسی وجود بازرسی های قانونی وجود استراتژی های ایده آل</p> <p>پیامد منفی</p> <p>رویکردهای ادراکی رویکردهای سازگار شدن طراحی درست ساختارها مقاومت سازمان ها اعتمادسازی به تغییرات آینده نگری</p>	<p>اعتبار خدمات در ساختارهای جدید</p> <p>سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید</p>	<p>پیامدها</p>

نتیجه گیری

هدف مطالعه حاضر تدوین الگوی تغییر ساختار موسسات حسابرسی با رویکرد اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. نتایج حاصل از کدگذاری‌ها در شش دسته محوری، شرایط علی، مداخله‌گر، راهبرد کنش‌ها، بستر و زمینه و پیامدها دسته بندی شد. الزامات قوانین محیطی و موانع سازمانی و فردی موسسات در دسته بستر و زمینه قرار گرفتند و تحولات فنی و توسعه‌های و انتصاب و پاداش‌های حسابرسان در دسته شرایط مداخله‌گر و همچنین استاندارد سازی ساختار موسسات حسابرسی و ساختارهای سازمانی واحد در دسته شرایط علی، خط مشی‌های عملیاتی موسسات حسابرسی، مهارت و تخصص اعضای موسسات حسابرسی و نیازها و خواسته‌های ساختار موسسات حسابرسی در دسته کنش‌ها و اعتبار خدمات در ساختارهای جدید و سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید در دسته پیامدها قرار گرفتند. از نتایج می‌توان چنین تبیین کرد که اگرچه ممکن است حسابرسان تاحدی به رفتار حرفه‌ای پایبند باشند اما نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان از یک سو و از سمتی وجود تغییرات در ساختارهای موسسات حسابرسی از سوی دیگر برای حفظ اخلاق حرفه‌ای ضروری به نظر می‌رسد. موسسات تغییر می‌یابند تا مشکلی را برطرف سازند؛ بقاء خود را استمرار بخشند و با کیفیتی بهتر به اهداف خود جامه عمل ببوشانند. با طی کردن این فرایند موسسات رشد توسعه پیدا می‌کنند. خط مشی‌ها، روش‌ها یا فنونی که از طریق یک تغییر سازنده و مبتنی بر برنامه، سازمان را کارآمدتر خواهد ساخت و رشد و توسعه سازمانی را به ارمغان خواهد داشت. تغییر در ساختار موسسات نیازمند دگرگونی‌هایی در شیوه انجام امور است. اما آنچه مهم است این است که دگرگونی‌های صورت گرفته باید به گونه‌ای باشد که اخلاق حرفه‌ای حفظ گردد و چه بسا که منجر به افزایش اعتبار در حرفه گردد. داشتن یک نگاه تغییر یکی از ملزومات تغییر ساختار موسسات است به این معنا که مدیران و حسابرسان باید تمایل به تغییر در ساختارهای کنونی را احساس کنند و از سمتی قانون گذران باید ساختارهایی را طراحی کنند که بر اساس قاعده مندی و ساختار حرفه‌ای حسابرسان باشد که این ساختارها اثرات مستقیمی بر اخلاق حرفه‌ای و کیفیت کنترل حسابرسان بگذارد.

وقتی حسابرسان نقش خود را مطابق با اخلاق حرفه‌ای انجام می‌دهند، تأثیر قابل توجهی بر تصمیمات آنها دارد. اخلاق حرفه‌ای تلاش‌های حسابرسی را در اعمال تدابیر قانونی و شک و تردید حرفه‌ای در انجام وظایف خود افزایش می‌دهد. اخلاق، افراد را ملزم به رعایت استانداردهای خاصی می‌کند و از سویی، حسابرسان را ملزم به رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در انجام فرآیند حسابرسی می‌نماید. اخلاق حسابداری تلاش حسابرس را در رعایت دقت، شک و تردید حرفه‌ای در انجام وظایف خود افزایش داده و باعث می‌شود تا حسابرسان محتاط‌تر رفتار نمایند. حسابرسان هنگام عمل مطابق با موازین اخلاقی، قضاوت‌هایشان محافظه‌کارانه‌تر

می‌شود. لذا، اخلاق حسابداری باید اثربخشی حسابرسی را نیز افزایش داده و این امر باعث عینیت بیشتر در حساب‌رسان خواهد شد.

مطالعه حاضر مانند سایر مطالعات محدودیت‌هایی داشت که از جمله محدودیت‌های مطالعه حاضر، محافظه‌کاری مصاحبه‌شوندگان بود که سعی می‌کردند پاسخ‌های محافظه‌کارانه‌ای دهند و همچنین مطالعه حاضر در جامعه حسابداران رسمی انجام شد که تعمیم‌دهی آن به سایر مطالعات با احتیاط صورت گیرد. با توجه به نتایج مطالعه حاضر به موسسات حسابرسی و قانون‌گذاران در این حوزه پیشنهاد می‌شود که تغییر ساختار موسسات ملزم یک شناخت کلی از محیط حرفه‌ای و اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان است که شناخت این دو عامل می‌تواند بر کار و کیفیت کاری و کیفیت حسابرسی آنان تاثیر بگذارد و نیازمند بازنگری اساسی برای تغییر ساختار است تا در جهت افزایش اعتبار حرفه حسابرسی گام نهاد شود و در انتها به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد که مطالعه فوق را به روش کمی مانند معادلات ساختاری انجام دهند و با طراحی پرسشنامه محقق ساخته به بررسی روابط درونی متغیرها بپردازند.

فهرست منابع

۱. علوی، سید محمد، قربانی، بهزاد و وهاب رستمی. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۰، صص ۴۷-۷۰.
۲. آذرباهمان، علیرضا؛ کامیابی، یحیی و ملکیان، اسفندیار (۱۴۰۰). هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری؛ ۶ (۱۲): ۹۵-۵۷.
۳. فتحی، وحید (۱۴۰۰). پیامدهای اقتصادی کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها. پنجمین کنفرانس علمی تحقیقات کاربردی در علوم و تکنولوژی ایران، ایلام.
۴. دیلی، مجتبی؛ خدای پور، احمد و پورحیدری، امید (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حساب‌رسان بر عینیت حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۵-۲۰.
5. Abdul Ganiy Akanji Babayanju et al. (2017). Financial Reporting and Ethical Compliance: The Role of Regulatory Bodies in Nigeria. Account and Financial Management Journal, Volume 2 Issue 2.
6. Alberti, C. Th. J. C. Bedard, O. B. Bik, and A. Vanstraelen. (2020). Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature, European Accounting Review
7. Andiola, L. M., D. H. Downey, and K.D.Westermann. (2020). Examining Climate and Culture in Audit Firms: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 39(4): 1-29
8. Axelrod, R., & Axelrod, E. (2016). The Scholar Practitioner Mindset: How texts and experience influence organizationa change practice. Academy of ManagementReview, amr-2016. 30. Burke, W. W. (2013). Organization change: Theory and practice. Sage Publica
9. Axelrod, R., & Axelrod, E. (2016). The Scholar Practitioner Mindset: How texts and experience influence organizationa change practice. Academy of ManagementReview, amr-2016. 30. Burke, W. W. (2013). Organization change: Theory and practice. Sage Publica
10. Barrainkua, I. and Espinosa-Pike, M. (2018). the influence of auditors' professionalism on ethical judgment: Differences among practitioners and postgraduate students. Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review, Vol. 21, No.2, PP: 176– 187 .

11. Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behavior, *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 21, PP.17-52
12. Blume, L., & Voigt, S. (2007). Supreme audit institutions: supremely superfluous? A cross country assessment. ICER Working Paper No. 3/2007. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=965434>.
13. Copeland, M. K. (2015). The Importance of Ethics and Ethical Leadership in the Accounting Profession. In C. Jeffrey (Ed.), *Research on professional Responsibility and Ethics in Accounting*, Vol. 19, PP. 61–98. Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.
14. Johari, R.J., M. M. Alam, and J. Said. (2021). Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity, *International Journal of Ethics and Systems*, 37(3): 406-421.
15. Jordão, R. V. D., Souza, A. A., & Avelar, E. A. (2014). Organizational culture and postacquisition changes in management control systems: An analysis of a successful Brazilian case. *Journal. Brazilian case. Journal of Business Research*, 67(4), 542-549.
16. Mcneal, G. (2009), *Organizational Culture, Professional Ethics and Guantanamo*, unit state, Vol.42:125, p.125-147
17. Murat Ocak. (2022). Does audit firm governance matter to audit quality? Evidence from Turkey. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0274>
18. Nedkovski, V., Guerci, M., De Battisti, F And Siletti, E. (2017). Organizational Ethical Climates and Employee's Trust in Colleagues, the Supervisor, and the Organization, *Journal of Business Research*, Vol. 71, PP: 19-26
19. Pratama, B. C., Ahmad, Z.A and Innayah, M. N. (2019). Obedience Pressure, Professional Ethics, Attitude of Skepticism, and Independency towards Audit Judgment. *Journal of Accounting Science*, Vol. 2, No. 2, PP: 141-149
20. Ramen, M., 1Jugurnath, B., Gunnoo, H. (2018). An Assessment of the Factors Affecting the Ethical Judgment of Auditors to Prevent Fraudulent Activities, *International Conference on Business, Management and Accounting*. Hanoi University of Industry. Vietnam
21. Shafer, W. E. (2015), "Ethical Climate, Social Responsibility, and Earnings Management", *Journal of Business Ethics*, 126(1), PP. 43–60
22. Sutevski, D. (2013). 32 drivers of organizational change. Retrieved from <http://www.entrepreneurshipinbox.com/6001/32-drivers-of-organizational-change/>
23. Svanberg, J. and Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13 (1): 65-79.

- 24.Syafira Ramadhea Jr. (2022). Literature Review: Ethics and Code of Ethics of the Public Accountant Profession. *Jurnal Akuntansi Kompetif*, Volume 5, Nomor 3.
- 25.Sylvander, J. (2015). The development of the auditor managerial ethical profile scale. *European Accounting Association*: 1-35.
- 26.Xuewen, K. (2011). Board characteristics and higher audit quality: Evidence from Chinese listed companies, *International Conference on Management Science and Industrial Engineering (MSIE)*. Harbin, 348-352.
- 27.Lam, B.M., Mo, P.L.L. and Rahman, M.J. (2024), "Secrecy culture, client importance, and auditor reporting behavior: an international study", *Managerial Auditing Journal*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2022-3763>
- 28.Hegazy, M., El-Deeb, M.S., Hamdy, H.I. and Halim, Y.T. (2023), "Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 19 No. 5, pp. 765-789
- 29.ingh. H., Sultana, N. Islam, A. Singh. A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness and quality. *The British Accounting Review*. Received 3 April 2020; Received in revised form 3 January 2022; Accepted 9 January 2022.

