



Decoding the departure of auditors: analysis of factors affecting the willingness to leave the auditing profession

Mohammadreza Mehrabanpour¹, Saeed Ghasemi²

Received: 2024/04/07

Approved: 2024/07/09

Research Paper

Abstract:

One of the most important challenges that currently threatens society and the auditing profession is the tendency of auditors to leave the auditing profession. In recent years, we have seen an increasing number of requests for auditors to leave audit institutions. The purpose of this research is to investigate the factors affecting auditors' exit from the auditing profession. In order to achieve this goal, with a qualitative methodology approach and using the foundational data theory method, in 2022 and 2023 with 29 experts in the auditing profession who were randomly and purposefully selected using the snowball method. An interview was conducted and theoretical saturation was achieved at the end. The interviews conducted using Atlas TI software became a developed model consisting of three categories of factors: micro, medium and macro. The results obtained from the research showed that 64 factors cause auditors to leave the auditing profession. The most important factors are audit fees, job burnout, alternative job opportunities for employees, lack of patience of employees for job promotion. The present study can provide interesting and useful views for the auditing profession, auditing institutions, the community of certified accountants and legislators in order to prevent auditors from leaving the profession and strengthen the position of the independent auditing profession in Iran.

Key Words: audit, exit of auditors, foundational data theory

 [10.22034/JPAR.2024.2025673.1307](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2025673.1307)

1. Assistant Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Accounting, University of Tehran, Farabi Campus, Iran. (Corresponding Author) mehrabanpour@ut.ac.ir

2. PhD student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Kish Tehran International Campus University, Kish, Iran. saeedghasemi2996@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

رمزگشایی از خروج حساب‌رسان: تحلیل عوامل موثر بر تمایل به ترک حرفه حسابرسی

محمدرضا مهربان پور^۱، سعید قاسمی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که در حال حاضر جامعه و حرفه حسابرسی را تهدید می‌کند، تمایل حساب‌رسان به خروج از حرفه حسابرسی می‌باشد. در سال‌های اخیر، شاهد افزایش روزافزون درخواست خروج حساب‌رسان از موسسات حسابرسی هستیم. هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل مؤثر بر خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی می‌باشد. در راستای دستیابی به این هدف، با رویکرد روش‌شناسی کیفی و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد، در سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ با ۲۹ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی که به‌صورت غیراحتمالی و هدفمند با استفاده از روش گلوله‌برفی انتخاب شدند، مصاحبه شد و در انتها اشباع نظری حاصل گردید. مصاحبه‌های انجام شده با استفاده از نرم‌افزار اطلس تی‌آی تبدیل به مدل توسعه‌یافته مشتمل بر سه دسته عوامل: خرد، میانی و کلان شد. نتایج به دست آمده از پژوهش نشان داد که ۶۴ عامل موجب تمایل به ترک و خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی می‌شود که از مهم‌ترین عوامل آن حق‌الزحمه حسابرسی، فرسودگی شغلی، فرصت‌های شغلی جایگزین برای کارکنان، عدم صبوریت کارکنان جهت ارتقاء شغلی است. پژوهش حاضر می‌تواند دیدگاه‌های جالب توجه و قابل استفاده‌ای برای حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و قانون‌گذاران در جهت جلوگیری از خروج حساب‌رسان از حرفه و تقویت جایگاه حرفه حسابرسی مستقل در ایران ارائه نماید.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، خروج حساب‌رسان، نظریه داده بنیاد

doi: 10.22034/JPAR.2024.2025673.1307

۱. استادیار، گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکده‌گان فارابی، دانشگاه تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

mehrabanpour@ut.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران، پردیس بین‌المللی کیش، کیش، ایران.

saeedghasemi2996@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، مدیریت سازمان‌ها تشخیص داده‌اند که در دستیابی به مزیت رقابتی پایدار و اثربخش، منابع انسانی از بالاترین اهمیت برخوردار است. در دنیایی که دانش و ارتباط با مشتریان بیش از پیش اهمیت یافته است، سرمایه انسانی، که نشان دهنده حجم دانش، مهارت‌های فنی، خلاقیت و تجربه سازمان می‌باشد، اهمیت فزاینده‌ای می‌یابد و به همین نحو، نیروی کار نه به عنوان دارایی‌های هزینه‌بردار، بلکه به عنوان دارایی‌های مولد تلقی می‌شوند (هندریک^۱، ۲۰۰۲). در این راستا، ضرورت وجودی و کارکردی جامعه حسابداران رسمی ایران و موسسات تابعه آن، جهت اعتباربخشی به صورت‌های مالی قابل اتکاء و قابل اعتماد برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی بیش از پیش احساس می‌شود و انجام این کار فقط از طریق افراد متخصص و باتجربه عضو آن جامعه و موسسات تابعه آن امکان‌پذیر است. خصوصاً که با توجه به گسترش اطلاعات در جامعه و اینکه کنترل آن از دست دولت‌ها خارج گردیده، این موضوع باعث شده حرفه حسابرسان نیز در جامعه گسترش پیدا کند و در راستای اعتباربخشی به اطلاعات، متناسب با نیازهای اطلاعاتی جامعه فعالیت نمایند.

با توجه به مراتب بالا، طبیعتاً انجام وظایف جامعه حسابداران رسمی و موسسات تحت پوشش آن، مستلزم جذب و حفظ نیروهای کیفی است. لذا نظر به آسیب فعلی جامعه در این خصوص، مطالعه چرایی ترک حرفه حسابرسان توسط حسابرسان از مؤسسات احساس می‌گردد. پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی از دهه‌های پیشین تاکنون نشان می‌دهد که میزان قابل توجهی از چرخه استخدام و آموزش حسابرسان تازه‌کار به نارضایتی شغلی و استعفای آن‌ها ختم شده است (بولن و فلامهولتز^۲، ۱۹۸۵؛ امر و احمد^۳، ۲۰۱۴؛ لشگری، حق شناس کاشانی و عسگری زیارتی، ۱۳۹۰). تعدد استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان می‌تواند هزینه‌های مشهود و نامشهود هنگفتی را بر مؤسسات حسابرسان تحمیل کند؛ لذا خروج حسابرسان باتجربه (استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان فعلی و استخدام یا جایگزینی حسابرسان جدید)، بیانگر اتلاف وقت و هزینه در مؤسسات حسابرسان است (سویینی و بویل^۴، ۲۰۰۵؛ روحی و ایمان زاده، ۱۳۸۸).

به‌رغم دغدغه‌های ناظر بر حرفه حسابرسان در خصوص اهمیت ماندگاری کارکنان متخصص در حرفه (رجوع شود به بند ۶ ماده ۲ دستورالعمل مؤسسات حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و گزارش‌های منتشر شده در سایر کشورها در خصوص چالش بااهمیت ماندگاری کارکنان شاغل در حرفه (چی^۴ و همکاران، ۲۰۱۲)، بیش از نیمی از افرادی که حسابرسان را به عنوان حرفه خود انتخاب کرده بودند، در طول سه سال اقدام به خروج از حرفه کرده‌اند که حرفه حسابرسان در ایران نیز از این امر مستثنی نیست (هیلتیبیتال و لایبی^۵، ۲۰۰۱). براساس اطلاعات استخدامی دریافتی از سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، میانگین ماندگاری افرادی که پس از سال ۱۳۹۱ استخدام شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ از حرفه حسابرسان (حسابرسان معتمد سازمان بورس) خارج شده‌اند، ۵۷۱ روز (معادل یک سال و هفت ماه) بوده که نسبت به میانگین

جهانی سه-ساله بسیار پایین‌تر است. علاوه بر این، روند میزان ورودی و خروجی کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی در چند سال اخیر گویای رشد بیشتر خروجی‌ها نسبت به ورودی‌ها به حرفه حسابرسی است؛ به‌گونه‌ای که در سال ۱۳۹۶، خروجی‌های حرفه از ورودی‌های آن پیشی گرفته است (گنجی و عرب‌مازار یزدی، ۲۰۲۱).

علیرغم اهمیت فراوان این موضوع، پژوهش‌ها در ایران در مورد عوامل موثر بر خروج حساب‌رسان از حرفه انگشت شمار است و همچنان خلاء پژوهشی در این زمینه حس می‌شود. گنجی و همکاران (۱۴۰۰) به شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی پرداخته‌اند. جزئیات یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند همراستا و در امتداد آن، تکمیل‌کننده پژوهش آنان و بیان توضیحاتی برای فهم عمیق‌تر موضوع باشد، ضمن آنکه دانش افزایی و نوآوری بیشتری نسبت به آن پژوهش دارد که در ادامه، در بخش‌های بعدی تبیین می‌شود. همچنین عموزاد مهدیرجی و همکاران (۱۴۰۲) به صورت کمی واز رویکرد کتابخانه‌ای و استفاده از روش تحلیل عاملی به شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی از دیدگاه خبرگان پرداخته‌اند که اساساً از حیث روش، تحلیل و یافته‌ها با پژوهش حاضر تفاوت دارد. این پژوهش تلاش می‌کند با توجه به اینکه در حال حاضر یکی از آسیب‌های اصلی جامعه حسابداران رسمی ایران خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی می‌باشد، با تشریح عوامل موثر بر خروج، با شناخت و تبیین عوامل موثر بر مشکل، خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی را شناسایی کرده، خلاء پژوهشی موجود را پر کرده و در نتیجه راهکار جلوگیری و مدیریت آن مشکلات را ارائه نماید. با عنایت به اینکه یافته‌های این پژوهش نسبت به پژوهش‌های پیشین (گنجی و همکاران، ۱۴۰۰؛ عموزاد مهدیرجی و همکاران، ۱۴۰۲) دارای نوآوری بوده و به ابعاد جامع‌تری نسبت به عوامل خروج حساب‌رسان پرداخته که در پژوهش‌های پیشین مطرح نگردیده از جمله عدم وجود واحدهای تحقیق و توسعه در مؤسسات حسابرسی، مدیریت غیردموکراتیک مؤسسات حسابرسی، عدم تشکیل کمیته‌های فنی در این مؤسسات، نظارت‌های غیرقانونی بر آن‌ها، نظارت دقیق و مداوم از سوی دستگاه‌های قضایی و دولتی، انتظارات غیرواقع‌بینانه نهادهای دولتی و نظارتی از حساب‌رسان، عدم الزام قانونی برای ارائه اطلاعات توسط شرکت‌ها و مؤسسات به حساب‌رسان، و عدم حمایت قانونی از دستگاه‌های حاکمیتی می‌باشند؛ همچنین عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه به شکل حاضر (عوامل خرد، میانی و کلان) در هیچ پژوهشی دسته‌بندی، ارائه و تحلیل نشده است و به جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی کمک می‌نماید تا با شناخت بهتر و عمیق‌تر عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه تلاش کنند برای حفظ سرمایه‌های انسانی (حساب‌رسان باتجربه) برنامه ریزی کنند. در ادامه مقاله و بخش دوم، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌شود، بخش سوم، روش پژوهش و بخش چهارم، یافته‌های پژوهش به بحث گذاشته می‌شود. نتیجه‌گیری همراه با بیان محدودیت‌ها و کاربردها، بخش پایانی مطالعه حاضر خواهد بود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه، سازمان‌ها و به ویژه نهادهای حرفه‌ای از جمله حرفه حسابرسی با تغییرات گسترده و فزاینده در مسائل اقتصادی، اجتماعی، منابع انسانی، آموزشی و فناوری و حتی آموزه‌ها و باورهای معنوی و دینی روبه‌رو شده‌اند. چنانچه حسابرسان بتوانند در مقابل تغییرات و تحولات واکنش خوبی نشان دهند، می‌توانند مسائل و مشکلات پیش‌رو را حل کنند (مومنی و پورزمانی، ۱۴۰۱). حسابرسی یک پدیده اجتماعی و مکانیزم کنترلی محسوب می‌شود که می‌تواند با پیشگیری از بروز تقلبات و تحریفات، کیفیت اطلاعات مالی را بهبود بخشد و بر ارزش اطلاعات بیفزاید. از دیدگاه اجتماعی نقش حسابرسی را می‌توان در افزایش رضایت جامعه، کمک به ایفای مسئولیت پاسخگویی و حفاظت از آن و به طور کلی ایجاد اطمینان خاطر و اعتماد در افراد جامعه جست‌وجو نمود. لذا خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی باعث نگرانی زیادی برای مؤسسات حسابرسی و قانون‌گذاران در سراسر جهان شده است. هر چند که مبانی نظری و پیشینه را می‌توان به صورت کاملتر مورد بررسی قرار داد، اما با توجه به محدودیت تعداد صفحات مقاله، مهم‌ترین موارد مرور می‌شوند. مشاهده الگوی «فرار مغزها» از حرفه حسابداری رسمی باعث شده نگرانی زیادی برای مؤسسات حسابرسی و قانون‌گذاران در سراسر جهان ایجاد شود. مطالعات انجام شده در ۱۵۰ کشور توسط انجمن حسابداران خبره^۶ در انگلیس (انجمن حسابداران خبره، ۲۰۱۷-۲۰۱۸) بیان می‌دارد بسیاری از حسابرسان تمایل دارند در برخی زمان‌های خاص در ارتباط با موقعیت‌های شغلی خود، حرفه را ترک نمایند؛ ولی همچنان بحث خروج حسابرسان از حرفه و پیامدهای اقتصادی ناشی از آن به لحاظ تجربی و نظری بی‌پاسخ باقی مانده است. از طرف دیگر قانون‌گذارانی همچون هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام^۷ در آمریکا، وزارت دارایی چین^۸ و انجمن گزارشگری مالی^۹ در انگلستان، نگرانی‌های خود را نسبت به خارج شدن حسابرسان از حرفه و تأثیرات بالقوه ناشی از آن بر کیفیت حسابرسی اعلام نموده‌اند. به هر حال، علی‌رغم رشد ادبیات پژوهش موجود درباره عملکرد حسابرسان به صورت فردی (برای بررسی بیشتر به مطالعه لینوکس و وو^{۱۰}، ۲۰۱۸ مراجعه کنید)، تا کنون مطالعات آکادمیک تجربی به نسبت محدودی درباره مسئله خروج کامل حسابرسان از حرفه انجام شده است. در این مطالعه نیز خروج کارکنان مؤسسات حسابرسی مورد بررسی و بحث قرار می‌گیرد و خلاصه برخی از پژوهش‌های انجام شده که ارتباط بیشتری با موضوع پژوهش حاضر دارند، در ادامه ارائه شده است. مرادی، لاری دشت بیاض، خاکساری و مرنندی (۲۰۱۷) با استفاده از روش پژوهش توصیفی و پیمایشی به بررسی رابطه بین اخلاق، رضایت شغلی و تعهد سازمانی با ترک خدمت حسابرسان پرداخته‌اند که یافته‌های آنان نشان می‌دهد متغیر رضایت شغلی رابطه مستقیم و معکوس بر روی متغیر ترک خدمت دارد؛ همچنین با بررسی روابط مستقیم و غیرمستقیم بین متغیرها چنین استدلال شد که اخلاق بر روی دو متغیر رضایت شغلی و تعهد سازمانی اثر مثبت دارد. تغییرات در استانداردهای حسابرسی و پیچیده‌تر شدن عملکردهای صاحبکاران همگی، ماهیت این حرفه را با موجی از تحولات اساسی در ساختار، تخصص‌گرایی و فعالیت‌های عملکردی مواجه نموده است (اسکندری و احدی سرکانی، ۱۴۰۲). پژوهش دیگر، تجزیه و تحلیل بیگ (بی‌آی

جی ۴) بر اساس ۲۳۱ نظرسنجی کامل از ۷۸ مورد از دستیاران حسابرسی سابق بود. تجزیه و تحلیل مؤلفه‌های اصلی نشان داد که عوامل تعیین‌کننده رضایت شغلی از چهار مؤلفه در این زمینه تشکیل شده است (محیط کار، تعادل بین کار و زندگی، درک حرفه و انعطاف‌پذیری) این مؤلفه‌ها در آزمایش تجربی استفاده شدند. یافته اصلی مطالعه این است که بین تعادل کار و زندگی و همچنین ادراک از حرفه و انتخاب ترک حرفه ارتباط منفی وجود دارد. انتظارات برآورده شد و بیگ (بی آی جی ۴) ارتباط مثبتی با تغییر شغل دارد. نتایج او نشان می‌دهد که برای حفظ کارکنان، مؤسسات حسابرسی، به ویژه بیگ (بی آی جی ۴) باید به طور مداوم، نه تنها تعادل بین کار و زندگی و شرایط کاری کارکنان را مدیریت کنند تا آن‌ها را راضی نگه دارند، بلکه باید درک آن‌ها از حرفه را نیز مدیریت کنند. این مطالعه با بررسی اینکه چگونه عوامل تعیین‌کننده رضایت شغلی با تغییر شغل واقعی مرتبط هستند؛ به ادبیات گردش کار در مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند (شران^{۱۱}، ۲۰۰۲).

در یک پژوهش داخلی گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱) با استفاده از روش فراترکیب و مرور نظام‌مند پژوهش‌های پیشین به بررسی تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی پرداختند. ایشان عوامل مؤثر بر خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی را در هفت دسته کلی طبقه‌بندی کردند: عوامل فردی، عوامل شغلی، نگرش‌های شغلی/سازمانی، پیوندهای درون سازمانی، جو سازمانی، ویژگی‌های مؤسسه و ویژگی‌های حرفه. همچنین تحقیق عموزاد مهدیرجی و همکاران (۱۴۰۲) به صورت کمی واز رویکرد کتابخانه‌ای و استفاده از روش تحلیل عاملی به شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی از دیدگاه خبرگان پرداخته‌اند. نتیجه‌گیری آنان نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند با واقعی کردن حقالزحمه‌های حسابرسی مطابق نرخ‌های مصوب جامعه حسابداران رسمی، جوان‌گرایی در سطح بالای حرفه، استفاده از فناوری‌ها و روش‌های نوین، ایجاد چشم‌انداز مثبت از آینده حرفه و بهبود محیط کاری و حمایت سازمانی، نیروهای متخصص و متعهد را حفظ کنند و تمایل به خروج از حرفه را کاهش داده و در نتیجه کیفیت گزارش‌های حسابرسی را افزایش دهند.

در حرفه حسابرسی می‌بایست حقالزحمه درخور شأن حرفه حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر گرفته شود (وقفی و کامران راد، ۱۴۰۱). بخش زیادی از موارد ترک مؤسسه توسط حساب‌رسان با افزایش دستمزد و کاهش سطح بهره‌وری همراه است و در این شرایط می‌توان مشاهده کرد که سرمایه انسانی مهم‌ترین عامل ورودی در حرفه حسابرسی می‌باشد (لینوکس و وو، ۲۰۱۸). از نظر سوینی و سامرز^{۱۲} (۲۰۰۲)؛ و چونگ و منرو^{۱۳} (۲۰۱۵) اینگونه زیان‌ها بطور خاص برای شرکت‌ها زمانی اساسی‌تر است که موارد ترک مؤسسه برای شرکا و پرسنل حسابرسی ارشد که فرآیند مدیریت و هدایت رسیدگی‌ها را بر عهده دارند، مشاهده شود. به این ترتیب ترک حرفه نشان‌دهنده وقوع زیان برای حرفه حسابرسی به عنوان یک مجموعه کلی بوده و با موارد چرخش حسابرس که در آن حسابرس از یک مؤسسه به مؤسسه دیگر منتقل می‌شود، تفاوت دارد. از طرف دیگر در مواردی که ترک حرفه توسط حسابرس به خاطر عملکرد

ضعیف حسابرس باشد، آنگاه می‌توان انتظار داشت وضعیت کلی حرفه علی‌رغم ایجاد برخی مشکلات بهبود پیدا کند. تحلیل‌های تجربی انجام شده نتایج قابل توجهی را به همراه داشته است. اول اینکه، توانایی یک حسابرس برای کسب درآمد که با توجه به میانگین تعداد مشتریان وی یا میانگین حق‌الزحمه‌های کسب شده توسط حسابرس در طول مدت سه سال قبل از خروج وی از حرفه اندازه‌گیری می‌شود؛ در عمل یک رابطه منفی با احتمال خروج وی از حرفه دارد. از طرف دیگر از دست دادن مشتریان در طول سه سال با احتمال خروج حسابرس از حرفه رابطه مثبت دارد. دوم اینکه، کیفیت حسابرسی که با توجه به میانگین سهم مشتریان دارای تجدید ارائه در گزارش‌های مالی یا میانگین سه ساله ارقام تعهدی اختیاری مشتریان اندازه‌گیری می‌شود، در عمل با احتمال خروج حسابرس از حرفه رابطه منفی دارد. به این ترتیب با توجه به اینکه میانگین درآمد حسابرس و کیفیت خدمات وی می‌تواند نشان‌دهنده شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابرس باشد، نتایج بدست آمده فوق‌نشان می‌دهد سطح پایین‌تر صلاحیت حسابرس می‌تواند با احتمال خارج شدن وی از حرفه رابطه مستقیم داشته باشد. سوم اینکه، برخی ویژگی‌های جمعیت‌شناسی حسابرس می‌تواند با احتمال خروج وی از حرفه ارتباط داشته باشد. بطور خاص، حسابرسان فعال در مؤسسات حسابرسی به غیر از ۴ مؤسسه بزرگ و نیز خانم‌ها، افراد زیر ۳۰ سال، یا افراد فارغ‌التحصیل از دانشگاه‌های مطرح با مدرک کارشناسی به احتمال بیشتر حرفه حسابرسی را ترک می‌کنند. در طرف مقابل حسابرسان فعال در جایگاه مدیر یا شریک یا افرادی که بیش از ۵۰ سال سن دارند به احتمال کمتر حرفه حسابرسی را ترک می‌نمایند و در این حوزه یک رابطه معنی‌دار بین شرایط فوق وجود دارد. در ادامه بررسی‌های انجام شده در این مطالعه نشان می‌دهد عوامل تأثیرگذار و پیامدهای ناشی از خروج حسابرس اغلب در نقطه مقابل عوامل تأثیرگذار و پیامدهای ناشی از چرخش حسابرس قرار دارد. علاوه بر این، پژوهش حاضر نقش مکمل را برای مطالعات رفتاری داشته و بطور کلی نشان می‌دهد حجم کاری زیاد حسابرس منجر به فرسایش کاری، عدم رضایت شغلی، و تمایل به خروج فرد از حرفه می‌شود (سومینی و سامرز^{۱۲}، ۲۰۰۲؛ چونگ و منرو^{۱۳}، ۲۰۱۵). نتایج بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد حسابرسان دارای توانمندی بالا برای کسب درآمد به احتمال کمتر حرفه حسابرسی را ترک می‌کنند. به این ترتیب با توجه به اینکه اغلب سطوح درآمد به عنوان یک معیار از بار کاری حسابرسی تفسیر می‌شود، یافته‌های این مطالعه با نتایج مطالعات قبل در این حوزه متفاوت بوده و احتمالاً نشان می‌دهد بار کاری زیاد، یک ماهیت درون‌زاد نسبت به مؤسسه حسابرسی داشته و برای مثال حجم کار انعکاسی از توانایی حسابرسان است، در حالی که افزایش اعتبار، موقعیت و حق‌الزحمه حسابرسان می‌تواند به حفظ این افراد مستعد در حرفه علی‌رغم وجود فرصت‌های شغلی جذاب و جایگزین کمک نماید (کریشنباوم و ویسبرگ^{۱۴}، ۱۹۹۰).

علاوه بر این مطالعات متعددی که بر عوامل فردی متمرکز گشته (کالینز و کیلاز^{۱۵}، ۱۹۹۲؛ گرین‌هاوس^{۱۶} و همکاران، ۱۹۹۷) و به بررسی اثر تضاد بین کار خانوادگی و تمایل به خروج از حرفه حسابرسی پرداختند. همچنین جنسیت نیز به صورت گسترده‌ای مورد بررسی قرار گرفته

و سختی‌های زنان در حرفه حسابرسی را برجسته نموده‌اند. برای مثال گرین هاوس و همکاران (۱۹۹۷) شناسایی و مفهوم‌پردازی عوامل موثر بر تمایل خروج تفاوت با اهمیتی بین بقای زنان و مردان در حرفه حسابرسی را گزارش کردند. نتایج پژوهش ایشان نشان داد که تمایل به خروج از حرفه در زنان بیشتر از مردان است. در زمانی که متغیرهای کنترلی از قبیل تخصص حسابرسان در صنعت اندازه، موسسه تجربه پس از کسب مدرک حسابدار رسمی در مدل لحاظ گردیدند، جنسیت توضیح دهنده از واریانس خروج حسابرسان از حرفه بود. همچنین کنچل^{۲۶} و همکاران (۲۰۲۱) یافتند که زنان تمایل بیشتری برای خروج حرفه حسابرسی دارند. گرچه پژوهش‌های پیشین (گنجی و همکاران، ۱۴۰۰؛ مهدیرجی و همکاران، ۱۴۰۲) به بررسی عوامل موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی پرداخته‌اند اما یافته‌های آن‌ها از نگاه برخی از صاحب‌نظران پوشش کافی بر مجموعه عوامل موثر بر خروج ندارد، همچنان که عوامل مهمی وجود دارد که در خروج حسابرسان از حرفه بسیار موثر است که در پژوهش‌های پیشین منعکس نگردیده و این انگیزه پژوهش حاضر بر بازپژوهی عوامل موثر بر خروج حسابرسان ایجاد کرده است؛ لذا با توجه به اهمیت شناخت و تحلیل عوامل موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی برای موسسات و جامعه حسابداران رسمی، در این پژوهش سعی بر آن است که با طبقه‌بندی عوامل در سه سطح خرد، میانی و کلان به شناختی عمیق‌تر از عوامل خروج حسابرسان برسیم. در پژوهش‌های پیشین گنجی و همکاران مفاهیم استخراج شده شامل عوامل فردی، شغلی، پیوندهای درون سازمانی، جو سازمانی ادراک شده و... بوده که در تحقیق کنونی استفاده از این طبقه‌بندی و عنوان‌گذاری عوامل موثر، نسبت به پژوهش‌های پیشین جامع‌تر بوده و ابعادی از عوامل بیان شده است که در پژوهش‌های قبلی مورد توجه نبوده‌اند همانند بررسی عوامل سیاسی همچون اعمال نظارت‌های غیرقانونی حاکم بر موسسات حسابرسی، نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی بر موسسات حسابرسی. لذا پژوهش حاضر توانسته تحقیقات و پژوهش‌های پیشین را تکمیل نماید.

۳- روش شناسی پژوهش

هدف این پژوهش، شناخت و درک تجارب افراد در زمینه کیفیت عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌باشد. به منظور دستیابی به این هدف، این پژوهش می‌تواند در شناسایی شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر آن و همچنین راهبردهای مربوط به عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی مؤثر باشد. به منظور دستیابی به نظریه‌ای حتی المقدور جامع‌تر، از روش کیفی زمینه‌بنیان استفاده شد. با بیان تلاش موفق در مصاحبه با افراد متخصص حوزه حسابرسی، از هر دو گروه حسابرسان با تجربه خدمتی و کسانی که به تازگی از این حرفه خارج شده‌اند، سعی شده تا وارد دنیای گسترده و متنوعی از دیدگاه‌ها شویم. این مصاحبه‌ها، چشم‌اندازی از چالش‌ها و اتفاقات مختلف در حوزه حسابرسی را روشن‌تر ساخته‌اند. با ورود به دنیای تجربیات زندگی حسابرسان، آگاهی از چشم‌اندازها و دلایل ترک این حرفه به دست آمد. پس از اجرای مصاحبه با ۲۹ نفر از این افراد در سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، پس از آنکه اطلاعات

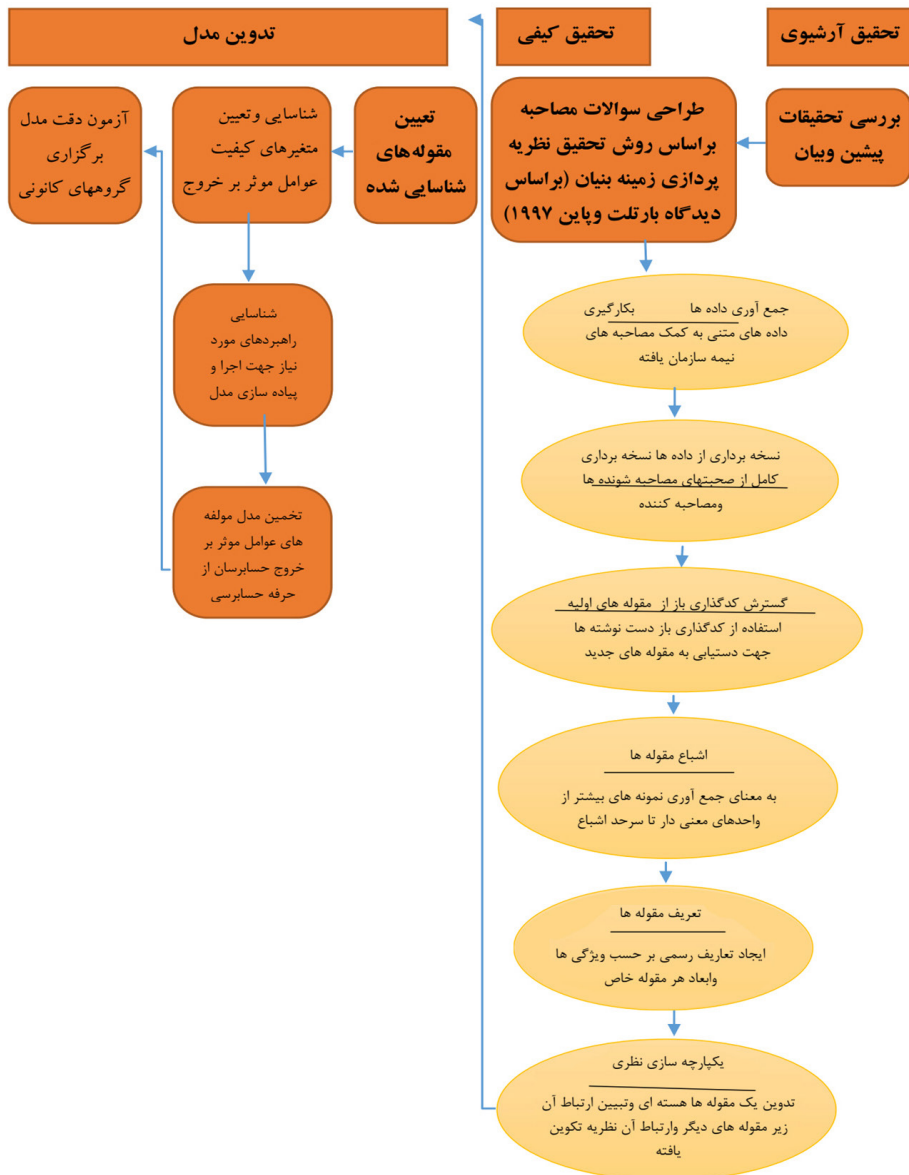
جدیدی تولید نشده و اشباع نظری حاصل شد، مصاحبه‌ها متوقف شد. سپس تحلیل داده‌ها به شیوه دقیق‌تری انجام شد. در این پژوهش مصاحبه‌ها ساختار نیافته بود و با رویکرد اکتشافی با حفظ گمنامی پاسخ‌دهندگان هدایت گردید. لازم به ذکر است مصاحبه‌های چهره‌به‌چهره اگرچه پرهزینه و زمان‌بر هستند اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). مصاحبه، براساس فرآیند هفت مرحله‌ای کوال^{۲۷} (۱۹۹۶) انجام شد که در نمایه ذیل تشریح گردیده است.



شکل (۱) فرایند هفت مرحله‌ای کوال

سوال پژوهش

چه عواملی بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی موثر می‌باشد؟
 مراحل پژوهش حاضر را می‌توان به صورت شکل زیر به تصویر کشید.



شکل (۲) طرح تحقیق نظریه پردازی زمینه بنیان

تحلیل داده‌ها در این پژوهش با توجه به استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است:

- ۱- کدهای اساسی که از طریق کدگذاری باز ایجاد می‌شوند و مقولات مفهومی اولیه موجود در داده‌ها هستند.
- ۲- کدهای نظری که از طریق کدگذاری محوری ایجاد می‌شوند و مقولات مفهومی اولیه را به هم مرتبط می‌کند.

- ۳- کدهای هسته‌ای از طریق کدگذاری انتخابی ایجاد می‌شود، کدهای هسته‌ای مفهوم‌سازی بالاتری از کدگذاری نظری هستند و نظریه زمینه‌ای در اطراف آن‌ها ساخته می‌شود. کدگذاری سه‌گانه‌ای یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی که در قلب تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان قرار گرفته است که اینها ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند و به احتمال زیاد با هم، هم‌پوشانی دارند و به طور هم‌زمان انجام می‌گیرند.

پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در حوزه جامعه و نهادهای حرفه‌ای حسابرسی شامل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی استان‌های اصفهان و تهران قرار دارد. از لحاظ زمانی پژوهش انجام شده در طی دو سال ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، از لحاظ موضوعی در حوزه عوامل مؤثر بر خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی انجام شده است. جامعه مورد مطالعه در این مرحله از صاحب‌نظران و خبرگان حرفه حسابرسی تشکیل می‌شود. این افراد شامل کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، مدیر و یا شریک مؤسسه حسابرسی و به طور کلی اعضای جامعه حسابداران رسمی، مدیران سازمان حسابرسی، استادان دانشگاه با زمینه تخصصی در حسابرسی مستقل می‌باشند. با توجه به هدف پژوهش، این پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای انجام مصاحبه استفاده شده است. همان گونه که بیان گردید تئوری پژوهش به صورت نمونه‌گیری غیراحتمالی و ترکیبی از روش‌های هدف‌دار یا قضاوتی و گلوله برفی به تعداد ۲۹ نفر از افراد واجد شرایط با ترکیب جدول ذیل انجام شده است.

جدول (۱) جزئیات پانل نمونه مصاحبه‌شوندگان

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

۴- یافته‌های پژوهش

از آن‌جا که خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی دارای عوامل متعدد و دارای ماهیتی پیچیده و چندوجهی است، در این راستا مدل عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی را که شامل عوامل خرد، عوامل میانی و عوامل کلان می‌باشد، مورد بررسی قرار خواهیم داد. حال به بررسی عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی خواهیم پرداخت.



شکل (۳) مدل عوامل خرد موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابداری



شکل (۴) مدل عوامل کلان موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابداری



شکل (۵) مدل عوامل میانی موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی

با توجه به مصاحبه های انجام شده از افراد متخصص و صاحب نظر در این حوزه، ابتدا در خصوص رابطه با دلایل عوامل موثر بر تمایل به خروج حسابرسان سوالاتی مطرح گردید. سپس نتایج از حاصل از مطالعات پیشین و پاسخ متخصصین و صاحب نظران در خصوص عوامل موثر بر خروج حسابرسان در ۱۰ مقوله اصلی قرار گرفت، که هر یک از آنها از مفاهیم و ویژگی های جزئی تری تشکیل می شوند. در بررسی های به عمل آمده ۶۴ عامل در خصوص عوامل تمایل خروج حسابرسان از حرفه احصا گردید که با توجه به حجم بالای عوامل مستخرج شده و محدودیت حجم مقاله، به اختصار در خصوص مهم ترین عوامل توضیحاتی ارائه می شود.

۱- عوامل اقتصادی خرد

- حق الزحمه حسابرس: از مهم ترین عوامل موثر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی،

حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. لذا قبل از بررسی چرایی اینکه چرا حق الزحمه حسابرس از مهم‌ترین عوامل خروج حساب‌داران می‌باشد، مقدمه‌ای در خصوص حقوق و مزایای حساب‌داران بیان خواهیم نمود. جامعه حساب‌داران رسمی ایران همه ساله در راستای اجرای آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی و پس از بررسی شرایط اقتصادی جامعه، نرخ حق الزحمه خدمات حسابرسی را تعیین و ابلاغ می‌نماید. این نرخ حداقل معیار پیشنهادی برای محاسبه حق الزحمه ساعتی رتبه‌های حرفه‌ای حسابرسی است؛ در نتیجه احتساب مبالغ بیش از آن نیز با توافق طرفین قابل قبول خواهد بود. جامعه حساب‌داران رسمی بر اساس مفاد ماده‌های ۵ و ۷ آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی مصوب وزارت امور اقتصادی و وزارت کار و همچنین آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای اعضای جامعه (مواد ۹ و ۱۰) حداقل نرخ رتبه‌های حسابرسی سال ۱۴۰۱ را برای قراردادهای حسابرسی منعقد در سال جاری به شرح زیر اعلام نمود:

جدول (۲) نرخ تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی

ردیف	رتبه حرفه‌ای	نرخ کارکرد در هر ساعت (ریال)
۱	کمک حسابرس	۸۱۶,۴۰۰
۲	حسابرس	۱,۲۲۴,۶۰۰
۳	حسابرس ارشد	۲,۴۴۹,۲۰۰
۴	سرپرست حسابرسی	۳,۶۷۳,۸۰۰
۵	سرپرست ارشد حسابرسی	۴,۸۹۸,۴۰۰
۶	مدیر حسابرسی اول	۶,۵۳۱,۲۰۰
۷	مدیر حسابرسی دوم	۸,۱۶۴,۰۰۰

همچنین حداقل حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی سالیانه، معادل مبلغ ۱۹۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

سوال: چرا حق الزحمه حسابرس از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر خروج حساب‌داران از حرفه حسابرسی می‌باشد؟ حق الزحمه انجام امور مالی، حسابداری، مشاوره مالی و مالیاتی و... نسبت به حق الزحمه حسابرسی بالاتر می‌باشد و همین موضوع باعث می‌شود که حساب‌داران نسبت به انجام فعالیت حسابرسی بی‌انگیزه شوند؛ چرا که دغدغه هر فردی (حسابرس) موضوع مسائل معیشتی و مالی می‌باشد، و زمانی که از لحاظ مالی تأمین باشد، به آرامش فکری و روحی رسیده و می‌تواند با انرژی و با انگیزه به فعالیت خود ادامه دهد. متأسفانه حقوق دریافتی حساب‌داران با توجه به مسئولیت محوله و حجم کاری و دشواری نقش آن‌ها متناسب نبوده و بعضاً تأمین مالی نمی‌شوند؛ لذا مجبور می‌شوند نسبت به ترک حرفه و ورود به حرفه حسابداری و انجام کارهای اجرایی روی آورند.

- ورود به حرفه با هدف کسب تجربه: یکی از مزایای حرفه حسابرسی این است که حتی اگر

توانید در رشته حسابرسی مشغول به کار شوید، این امکان را دارید که پس از کسب آموزش‌های لازم و تجربه کافی در حرفه حسابرسی می‌توانید در حرفه‌های مشابه (مدیر مالی، مشاوره مالی و مالیاتی) جذب شوید. با پذیرفته شدن در این موقعیت شغلی علاوه بر دریافت حقوق بالاتر نسبت به حرفه حسابرسی و تضمین آینده شغلی، این امکان را دارید که در سازمان‌های دولتی (مثلاً سازمان امور مالیاتی یا سایر نهادهای اقتصادی) مشغول به کار شده و یا با کسب تجربه بیشتر، شرکت خود را تأسیس کرده و مشغول مشاوره یا انجام کار به صورت پروژه‌ای شوید.

- فرصت‌های شغلی جایگزین برای کارکنان مؤسسات: حرفه حسابرسی و حسابداری
در یک راستا، هم سو و هدفمند می‌باشند و تلاش می‌کنند تا صورت‌های مالی و سوابق بازتاب منصفانه‌ای از وضعیت مالی واقعی یک سازمان فراهم کنند. با توجه به تخصص و تجربه‌ای که حسابرس در این حرفه کسب می‌نماید، شرایط بازار کارهای مشابه اعم از حسابداری، مشاوره مالی، مشاوره مالیاتی، مدیریت مالی و ورود به بازار سرمایه را برای حسابرس ایجاد می‌نماید و نظر به پایین بودن نرخ حق‌الزحمه حسابرسان و پرداخت حقوق و مزایای بالاتر در شغل‌های مشابه، باعث می‌گردد که حسابرسان نسبت به بررسی شغل‌های مشابه و جایگزین تأمل و مبادرت نمایند تا بتوانند تأمین مالی گردند. همچنین امکان علاقه‌مندی حسابرسان برای ورود به شغل‌های مشابه هم وجود دارد و تنها به علت بالا بودن درآمدهای شغلی جایگزین حسابرسان تصمیم به ترک حرفه نخواهند گرفت بلکه علاقه به شغل‌های مشابه می‌تواند از عوامل تأثیرگذار در جهت خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی باشد.

- عدم وجود مزایای رفاهی کارکنان مؤسسات حسابرسی: فراهم آوردن مزایای یکی از وظایف اساسی مدیریت هر سازمان است که نقش کلیدی در حفظ و نگهداری منابع انسانی دارد (میرسپاسی، ۱۳۶۴) و به دلیل همین اهمیت است که طی پنجاه سال گذشته مسأله منافع و مزایای کارکنان اهمیت زیادی یافته است. امروزه کمک‌های جنبی گسترش یافته و به هزینه‌هایی تبدیل شده که ۱۸ تا ۶۵ درصد از حقوق پرداختی کارکنان را تشکیل می‌دهد (سینجر، ۱۳۷۸).
نیروی انسانی که در جامعه مشغول به فعالیت هستند، در تلاشند تا بتوانند رفاهیات بیشتری را برای خود و خانواده‌شان فراهم کنند که این امر موجب آرامش و آسایش فکری و روحی برای کارکنان مؤسسات حسابرسی خواهد شد. متأسفانه در مقایسه با مؤسساتی که با فعالیت مشابه و غیرمشابه در جامعه فعالیت می‌نمایند، مؤسسات حسابرسی دارای هیچ گونه مزایای رفاهی ائمه از وام، استفاده از مکان‌های سیاحتی و زیارتی، استفاده از مکان‌های ورزشی، استفاده از خانه‌های سازمانی و... نمی‌باشد، و عملاً جز یک حقوق ثابتی که دریافت می‌نمایند هیچ گونه مزایای دیگری دریافت نمی‌کنند و این موضوع باعث بی‌انگیزشی بسیار بالایی در حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابرسی گردیده است. یکی از مهم‌ترین خصوصیات اصلی حسابرسان، استقلال حسابرس است که با توجه به عدم دریافت مزایای رفاهی، استقلال حسابرس ممکن است خدشه‌دار شود، لذا جزء مهم‌ترین علل خروج حسابرسان می‌باشد.

- فرسودگی شغلی: امروزه فرسودگی شغلی حسابرسان به عنوان یکی از مسائل مهم در

حرفه حسابرسی مطرح شده است. یکی از دلایل این موضوع این است که حسابرسان حرفه‌ای به علت رویارویی با درخواست‌های مدیران حوزه‌کاری خود از یک سو و الزام به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای از سوی دیگر، در معرض استرس شغلی بیشتری نسبت به بعضی حرفه‌های دیگر هستند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان به‌طور متوسط پنج ساعت در هفته بیشتر از آنچه کیفیت حسابرسی باید برآورد کنند، و اغلب در شلوغ‌ترین زمان سال ۲۰ ساعت بیشتر کار می‌کنند. حسابرسان معتقدند که فرسودگی قوی‌ترین اثر مضر را بر روحیه دارد و کمبود کارکنان و جابجایی کارکنان بزرگ‌ترین مانع برای تکمیل حسابرسی با بالاترین کیفیت هستند (جولی پرسلین، جیمی اشمیت، مایکل اس ویلکینز^{۲۸}، ۲۰۱۴).

عدم صبر کارکنان جهت ارتقای شغلی: شغل حسابرسی نیز مانند بسیاری از مشاغل دیگر از زیررده‌های متنوعی تشکیل شده است. حسابرسی در شرکت‌ها نتیجه کار گروهی و هماهنگی این افراد می‌باشد. اولین درجه شغلی (از بالا به پایین) در فعالیت حسابرسی درجه ارشد و یا سرپرست ارشد حسابرسی می‌باشد. در واقع افراد ارشده‌ای که در فرآیند حسابرسی فعال می‌باشند نسبت به کمک حسابرسان از تجربه و تخصص بیشتری برخوردار می‌باشند و مسئول کلی پروژه‌هایی می‌باشند که در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد. کمک حسابرس آخرین رده شغلی (از بالا به پایین) می‌باشد که در این کسب و کار تعریف شده است. کمک حسابرسان افرادی هستند که در فرآیند بررسی اسناد مالی شرکت و گزارشات مطرح شده در این رابطه به حسابرسان ارشد کمک می‌نمایند. برای ورود به این شغل نیاز است تا مدتی را علاقمندان به عنوان کمک حسابرس در کنار افراد با تجربه فعالیت نمایند. این امر به آن‌ها کمک می‌نماید تا در این کار به تجربه و تخصص کاملی دست یابند؛ لذا حسابرسان به محض ورود از درجه‌ی کمک حسابرسی فعالیت خود را آغاز می‌نمایند و سالیان سال باید برابر مقررات زمان ببرد تا به درجه مدیر حسابرسی نائل شوند و این مدت زمان طولانی برای بعضی از حسابرسان شاغل در حرفه مطلوب نیست و به عبارتی صبر و تحمل طولانی شدن زمان را جهت رسیدن به درجات عالی‌تر در حرفه را ندارند لذا پس از مدتی حرفه را ترک خواهند نمود.

۲- عوامل کلان

تورم: یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثری که موجب خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌شود، موضوع تورم اقتصادی است. از نظر اقتصادی، افزایش سطح عمومی قیمت‌ها در یک بازه زمانی معین «تورم» نام دارد. تورم باعث کاهش قدرت خرید جامعه می‌شود. با توجه به اینکه از مهم‌ترین عوامل آرامش فکری و روحی حسابرسان تأمین مالی و قدرت بالای خرید و تأمین مایحتاج و امکانات رفاهی خانواده‌هایشان می‌باشد، لذا موضوع تناسب کسب درآمد از حرفه و مدیریت هزینه‌های زندگی روزمره حسابرسان از اولویت‌های زندگی‌شان می‌باشد که می‌تواند در تصمیم‌گیری‌هایشان تأثیر داشته باشد. هرچقدر تورم اقتصادی در جامعه بالاتر باشد، قدرت خرید و نقدینگی حسابرسان کاهش می‌یابد و موجب می‌شود حسابرسان در تأمین مالی روزانه

زندگی روزمره‌شان دچار مشکل شوند و این موضوع باعث می‌گردد که حسابرسان به فکر حرفه‌ای باشند که با توجه به تورم اقتصادی بتوانند زندگی‌شان را تأمین مالی نمایند. لذا تورم اقتصادی موجب خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی خواهد شد.

- نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی بر مؤسسات حسابرسی: نظارت رکن اساسی بهینه‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و غیراقتصادی تلقی می‌شود اما چگونگی برداشت از نظارت و حوزه اجرایی آن می‌تواند مانع یا وسیله‌ی ارتقای نظارت تبدیل شود. حسابرسان خود از ارکان اصلی نظارت به شمار می‌روند که نظارت بر آن‌ها نیز جزء ضروریات نظارت صحیح است. مهم‌ترین ابعاد نظارتی دولت در انتخاب اعضای جامعه حسابداران رسمی از طریق هیأت تشخیص صلاحیت و سپس در تنفیذ صلاحیت کاندیداهای شورای عالی جامعه و همچنین در انتصاب اعضای هیأت عالی انتظامی و هیأت عالی نظارت است. بدون شک چنانچه دولت احساس کند که عملکرد حسابرسان در هر یک از حوزه‌هایی که با منافع عمومی و یا بیت‌المال ارتباط دارند، مناسب نیست؛ می‌تواند راساً از طریق هیأت عالی نظارت یا هیأت عالی انتظامی جامعه حسابداران موضوع را تحت پیگرد قرار دهد. لذا نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی موجب گردیده بسیاری از مؤسسات حسابرسی در جهت رسیدگی و اظهار نظر در خصوص صورت‌های مالی شرکت‌ها و عدم کشف تقلب و خطا محکوم شناخته شوند و موجب پیگرد قانونی قرار گیرند که این موضوع تبعات زیادی را برای جامعه حسابداران رسمی خصوصاً حسابرسان داشته است و موجب تحمل فشار دستگاه‌های قضایی و خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی گردیده است.

- انتظارات غیرمتعارف نهادهای دولتی (حاکمیتی) و نظارتی از حسابرس: از هدف‌های فرعی حسابرسی می‌توان از تعیین دقت سوابق حسابداری و جلوگیری از تقلب نام برد. جلوگیری از تقلب از وظایف مدیریت است نه حسابرس؛ وجود حسابرس باید تقلب‌کنندگان بالقوه را از رسیدن به منظور خود باز دارد. ماده ۱۵۱ قانون تجارت بیان می‌دارد که بازرس یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیرعامل مشاهده کنند، به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند باید به مرجع قضایی صلاحیت‌دار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهند. اما متأسفانه جامعه انتظارات نابجایی در خصوص کشف تقلب و فساد از مؤسسات حسابرسی دارد که این انتظار شرایط کاری را برای حسابرسان سخت و پیچیده خواهد کرد و منجر به خروج حسابرسان از حرف حسابرسی خواهد شد.

- عدم الزام قانونی حسابرسی شرکت‌ها و مؤسسات: الزام شرکت‌های مشمول حسابرسی (ماده ۲۷۲ ق.م.م): مطابق ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است که تا پایان دی ماه هر سال، گروه‌هایی از اشخاص حقیقی و حقوقی را که بر اساس نوع و حجم فعالیت خود ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط مراجع مورد تأیید و ذی‌صلاح هستند را حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه اظهارنامه از طریق درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران، یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار، سامانه الکترونیکی

مربوطه و ابلاغ کتبی به هریک از آنان اعلام نماید. در جریان معرفی این گروه‌ها، اشخاص حقیقی تا پایان شهریور و اشخاص حقوقی تا پایان مهر ماه همان سال مهلت دارند تا گزارش مورد نظر را ارائه نمایند، در غیر این صورت علاوه بر اضافه شدن جریمه ۲۰ درصدی به اصل مبلغ، درآمد مشمول مالیات این گروه‌ها طبق مقررات از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد. همان‌طور که بیان گردید همه شرکت‌ها و مؤسسات طبق قانون الزام به صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارند و این موضوع باعث محدود شدن جامعه آماری و کاری حسابرسان و مؤسسات حسابرسی شده و موجب کاهش درآمد حسابرسان گردیده و همین امر موجب خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی شده است.

- عدم دسترسی به اطلاعاتی که در اختیار دستگاه حاکمیتی قرارداد: حسابرسی
 اعتباربخشی به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی فرآیند نظام پاسخگویی است و پاسخگویی ضرورت برقراری نظام رفاه اجتماعی است. با چنین تعبیری نقش و جایگاه حسابرسی در کشور از ویژگی و برجستگی خاص برخوردار می‌باشد. در انجام امور حسابرسی هرچه اطلاعات شفاف‌تر و قابل دسترس‌تر باشد، حسابرسان بهتر می‌توانند گزارشات جامع‌تر و بی‌نقصی را ارائه نمایند و جلوگیری کنند، از فسادهای مالی و خطاهایی که در سازمان‌ها و شرکت‌ها رخ می‌دهد. لازمه این هدف دسترسی کامل مؤسسات حسابرسی به اطلاعات می‌باشد که متأسفانه بخشی از اطلاعات مهم و تأثیرگذار در صورت‌های مالی در اختیار دستگاه حاکمیتی کشور است که به نظر می‌رسد بنابر ملاحظاتی نسبت به در اختیار قراردادن اطلاعات به مؤسسات حسابرسی مقاومت نموده و اطلاعات مورد نیاز حسابرسان را تأمین نمی‌نمایند و این یکی از بزرگ‌ترین آسیب‌هایی می‌باشد که حسابرسان با آن روبرو هستند. همین امر موجب بی‌انگیزگی برای حسابرسان شده و منجر به ترک حرفه حسابرسی خواهد شد، چرا که احساس استقلال کامل و انجام کار بهینه و صحیح را از حسابرسان سلب می‌نماید.

- عدم حمایت قانونی دستگاه حاکمیتی: باتوجه به اینکه در سال‌های اخیر قوانین در خصوص الزام قانونی شرکت‌ها و مؤسسات برای انجام حسابرسی بهتر شده و سعی بر آن شده که دستگاه حاکمیتی از مؤسسات حسابرسی حمایت نماید، اما متأسفانه این حمایت به صورت جامع شکل نگرفته و موجب محدودیت‌هایی برای مؤسسات حسابرسی و حسابرسان گردیده که موجب بی‌انگیزشی برای حسابرسان گردیده و نهایتاً منجر به خروج حسابرسان گردیده است. علی‌رغم شعارهایی که در زمینه لزوم حسابرسی مؤسسات به منظور شفافیت وجود دارد، قوانین دولتی مؤثری برای حسابرسی وجود ندارد و قوانینی هم که تصویب می‌شود به صورت نیمه‌کاره انجام می‌شود.

- کیفیت نامناسب آموزشی دانشگاه‌ها: دانشگاه‌ها به عنوان مراکز تفکر، خلاقیت و نوآوری و وظیفه پاسخ‌گویی به نیازهای اجتماعی مردم را در جهت کسب، ترویج و توسعه دانش به عهده داشته و در تشخیص و ارائه راه حل جهت دشواری‌های اجتماعی پیش‌قدم می‌باشند. برای انجام امور حسابرسی ۲ موضوع باعث رشد و ارتقاء مؤسسات حسابرسی می‌شود، اولین موضوع

بحث آموزش می‌باشد که معمولاً حساب‌رسان باید در ۴ ساله دانشگاه مطالب پایه و اصول علم حسابداری را فرا گرفته و نسبت به اطلاعات تکمیلی خود در حوزه حسابداری و حسابرسی تلاش نمایند. متأسفانه با توجه به پایین آمدن کیفیت دانشگاه‌ها و عدم انگیزه کافی برای دانشجویان جهت مطالعه، دانشجویان پس از فارغ‌التحصیلی هیچ‌گونه اطلاعات مفیدی برای ورود به بازار کار حسابرسی نداشته و مجموعه‌ها و مؤسسات حسابرسی که دانشجویان را می‌پذیرند، مجبور هستند هزینه بسیار زیادی را برای آموزش حساب‌رسان انجام دهند و حساب‌رسان تازه وارد به حرفه تجربه و اطلاعات کافی را برای انجام امور حسابرسی و امور محوله نداشته و نهایتاً باعث پایین آمدن کیفیت انجام امور حسابرسی شده و همین موضوع منجر به ترک حرفه حسابرسی شده است.

– **عدم آگاهی جامعه نسبت به جایگاه حرفه حسابرسی:** حرفه‌ی حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آن چه جامعه از حرفه‌ی حسابرسی انتظار دارد ارائه‌ی گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. حسابرسی به عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می‌دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده‌اند یا خیر؟ از این رو، کار حسابرسی اطمینان‌بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند. این اطمینان-بخشی در قالب گزارش حسابرسی انتشار می‌یابد. عدم آگاهی جامعه نسبت به جایگاه حرفه‌ای حسابرسی باعث تزلزل در اقتصاد و چیدمان حسابرسی می‌شود و مشکلات زیادی را به بار می‌آورد (محمدزاده سالطه و همکاران، ۱۴۰۰).

– **تأسیس مؤسسات حسابرسی توسط بنیانگذاران جامعه حسابداران رسمی:** یکی از مهم‌ترین عوامل و آسیب‌هایی که ممکن است متوجه جامعه حساب‌رسان شود، این است که اعضای اصلی جامعه حسابداران رسمی که قوانین را وضع می‌نمایند و بر روی کار مؤسسات حسابرسی نظارت دارند، در صورت تخطی از قوانین با مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان برخورد جدی و قاطع می‌نمایند، خودشان عضو مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی باشند؛ که این موضوع باعث می‌شود که حساب‌رسان استقلال نداشته باشند و همچنین اگر اعضای اصلی عضو باشند، همه قوانینی که در جامعه حسابداران رسمی وضع می‌کنند احتمال سوءگیری یک‌طرفه و اینکه قوانینی وضع نمایند که شرایط خود را در مؤسسات حسابرسی می‌بینند و نفع خود و شرکای هم پیمانانشان را در تصمیمات اتخاذ شده لحاظ می‌نمایند. این موضوع باعث بی‌عدالتی در مؤسسات حسابرسی شده و می‌تواند آسیب‌هایی برای جامعه حسابداران رسمی داشته باشد و نهایتاً منجر به خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی شود.

– **توقع بالای مدیران از کارکنان حسابرسی:** با توجه به انتظارات بالای مراجعه‌کنندگان به مؤسسات حسابرسی جهت دریافت انواع خدمات حسابرسی و مالی از یک طرف و نظارت سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی از سمت دیگر؛ همچنین رعایت استانداردهای حسابرسی و حسابداری و... موجب می‌گردد که مدیران مؤسسات حسابرسی توقع‌شان از حساب‌رسان بالا باشد و انتظار کمترین خطا را از آن‌ها داشته باشند، لذا بالطبع مجبور هستند سخت‌گیری‌های لازم را

در خصوص امور محوله به حساب‌برسان داشته باشند. به همین علت بسیاری از حساب‌برسان شرایط حاکم بر مؤسسات را نمی‌توانند، تحمل نمایند و از حرفه خروج می‌کنند.

- عدم رضایت کارکنان مؤسسات حسابرسی (احساس نامفیدی): یکی از مهم‌ترین عواملی که موجب خروج حساب‌برسان از حرفه حسابرسی می‌شود احساس نامفیدی از حرفه می‌باشد که منجر به احساس نارضایتی کارکنان خواهد شد. علت این احساس به این علت است که حساب‌برس تمام تلاش خود را برای ارائه یک گزارش جامع و کامل می‌نماید و تلاش در جهت افشا اشتباهات و تقلب‌هایی که ممکن است در مؤسسات حسابرسی شده رخ دهد و نهایتاً گزارش را به سرپرست ارشد یا مدیر مؤسسه ارائه می‌نماید و مدیر مؤسسه بنا به ملاحظات می‌تواند که ممکن است با کارفرما داشته باشد و درخواست‌های نامعقولی که کارفرما دارد در گزارشی که کارمند مؤسسه ارائه نموده تعدیلات قابل ملاحظه‌ای را اعمال کند و بسیاری از بندهای بااهمیت گزارش حسابرسی را حذف نماید؛ لذا برای حسابرسی که این گزارش را تهیه نموده، احساس بی‌ارزشی و اینکه عملکرد ایشان نادیده گرفته شده و همچنین رفتار مدیر مؤسسه در خصوص کتمان اشتباهات بااهمیت کارفرمایان موجب می‌گردد که حساب‌برسان از حرفه حسابرسی خروج کنند.

- عدم تمایل مؤسسات حسابرسی به جذب حساب‌برسان جوان: متأسفانه یکی از آسیب‌هایی که مؤسسات حسابرسی با آن‌ها روبرو هستند پایین بودن کیفیت آموزشی دانشگاه‌ها، جهت آموزش بهینه و صحیح دانشجویانی که قرار است وارد بازار کار شوند، می‌باشد. لذا آموزش حساب‌برسان زمان‌بر است و مدت زمان زیادی را باید صرف نمود تا حساب‌برسان بتوانند در انجام امور حسابرسی مسلط شوند، لذا همین موضوع باعث می‌شود که مؤسسات نسبت به استخدام نیروهای جوان انگیزه‌ای نداشته باشند و نظر دارند که با نیروهای با تجربه خود که سالیان سال است که در مؤسسه، مشغول به کار هستند و تجربه بیشتری دارند، مؤسسه را مدیریت نمایند. اما معمولاً براساس طول زمان و دوره حساب‌برسان نیروی جوانی خود را از دست می‌دهند و در انجام کارها اکتفا می‌نمایند؛ لذا به نظر بنده باید به نحو صحیحی از ظرفیت‌های نیروهای جوان استفاده نمود.

- عدم اعتماد به نفس مدیران حسابرسی و جذب نیروهای ضعیف در حرفه حسابرسی: یکی از آسیب‌های دیگری که حرفه حسابرسی را متأسفانه تحت تأثیر خود قرار داده است، عدم اعتماد به نفس مدیران حسابرسی و کاهش سطح دانش حسابرسی آن‌ها می‌باشد، که موجب می‌شود ضمن اینکه بر انجام کارهای حسابرسی اشراف دقیق و کاملی ندارند، اعتماد به نفس آن‌ها کاهش یافته و در جذب نیروی انسانی ملاحظاتی را در نظر بگیرند که باعث انزوای مؤسسه حسابرسی شود. چرا که مدیر مؤسسه نمی‌تواند حسابرسی استخدام کند که اطلاعات و دانش حسابرسی ایشان بالاتر از مدیر مؤسسه باشد. زیرا ممکن است درحین کار، مدیر مؤسسه را به چالش بکشد و این برای مدیران مؤسسه خوب نیست؛ لذا مدیران سعی در جذب نیروهایی با سابقه کمتر و دانش حسابرسی پایین‌تر نموده تا بتوانند مؤسسه را بهتر مدیریت نمایند.

- عدم نیازهای به کارکنان در رده‌های بالا در مؤسسات حسابرسی: با توجه به اینکه مؤسسات حسابرسی از ۲ یا ۳ شریک معمولاً تشکیل می‌شود و با توجه به ثبات موقعیت شغلی

و درآمدی شرکای مؤسسات حسابرسی، معمولاً شرکا در سمت خود به فعالیت ادامه می‌دهند، لذا حسابرسان پس از طی کردن مراتب سازمانی به رده‌های بالا که نائل می‌آیند در مؤسساتی که مشغول به فعالیت هستند نمی‌توانند به عنوان شریک مؤسسه جذب شوند لذا مجبور به ترک مؤسسات حسابرسی خواهند شد.

- عدم استفاده از فن آوری حسابرسی رایانه‌ای: یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر و مهم، در آینده روشن حرفه حسابرسی، استفاده از فن آوری حسابرسی رایانه‌ای می‌باشد. امروزه حرفه حسابرسی، گریزناپذیر بودن مدل گزارشگری مستمر را پذیرفته و خود را آماده‌ی روبه‌رو شدن با این محیط کاملاً متفاوت گزارش‌دهی می‌کند. رایانه سریع‌ترین وسیله محاسباتی است. هدف از استفاده از نرم‌افزار حسابرسی بالا بردن کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی، کاهش ریسک حسابرسی، بهبود زمان پاسخ‌گویی، و کاهش سطح اطلاعات فنی لازم برای انجام کار حسابرسی است به نحوی که کارکنان کم‌سابقه‌تر بتوانند وظایفی را که در حال حاضر به وسیله کارکنان ارشد به مراتب گران‌تر انجام می‌شود به عهده گیرند.

بدین ترتیب در مؤسسات حسابرسی این انگیزه وجود دارد که کیفیت انجام کار به نحوی برای صاحب‌کار چشم‌گیر به نظر آید. بنابراین در این راستا تلاش شد تا نشان داده شود که کیفیت حسابرسی کامپیوتری انجام شده بالاتر از آن است که صاحب‌کار آن را مشاهده می‌کند و فراتر از آن چیزی است که در کاربرگ‌های عینی متبلور شده است؛ لذا عدم استفاده از فن آوری حسابرسی رایانه‌ای می‌تواند یکی از عوامل ترک حرفه و خروج حسابرسان از حسابرسی باشد.

- عدم واحد پژوهش و توسعه در مؤسسات حسابرسی: پژوهش و توسعه نقش بسیار مهمی در موفقیت کاری دارد و به استقامت کسب و کار کمک می‌کند. پژوهش و توسعه (R&D) تأثیر مستقیمی بر نوآوری، بهره‌وری، کیفیت، سطح استاندارد زندگی، سهم بازار و نیز دیگر عواملی که در افزایش توان رقابتی سازمان‌ها مؤثر هستند، دارد. واحد پژوهش و توسعه، قلب یک شرکت یا سازمان است و نقش آن تغذیه تکنولوژیکی شرکت در همگامی با روند پیشرفت علم و دانش و خواسته‌های مدیریت است؛ لذا یکی از عواملی که موجب ترک حرفه حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌باشد این است که وقتی موسسه‌ای هدفی برای آینده روشن خودش ندارد، عملاً در آینده نزدیک دچار رکود خواهد، بدین معنا که برنامه‌ای روشن و مشخص برای آینده مؤسسه ندارد و این موجب بی‌انگیزگی و ترک حسابرسان از مؤسسات حسابرسی خواهد شد.

- عدم وجود کمیته فنی در مؤسسات حسابرسی: یکی از عواملی که منجر می‌شود مؤسسات حسابرسی کمیته فنی نداشته باشند، عدم داشتن کارکنان مجرب و متخصص، عدم آموزش مناسب، یا عدم رعایت اصول و قوانین حسابرسی می‌باشد. عدم وجود کمیته فنی در مؤسسه حسابرسی می‌تواند عواقب جدی ایجاد کند، از جمله: ۱- کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و ۲- عدم رقابت‌پذیری. همچنین منجر به بروز خطاهای مالی، نقض قوانین و مقررات مالی، افت اعتماد عمومی و حتی موجب شدن مسائل قانونی خواهد شد. برای حل این مشکل، مؤسسه حسابرسی باید توجه ویژه‌ای به ارتقاء کیفیت و کمیته فنی خود داشته باشد و تمرکز بر شفافیت

و کیفیت خدمات، ارتقاء سیستم‌ها و فناوری‌های اطلاعاتی مورد استفاده، تعیین استانداردهای داخلی برای کنترل کیفیت، برنامه‌ریزی منابع انسانی برای توسعه مهارت‌های فنی و حرفه‌ای و برقراری روابط مستمر با سازمان‌ها و ارگان‌های حسابرسی مرجع در نظر گرفته شود.

- عدم رفتار مناسب با حسابرس در محیط کار: عدم رفتار مناسب با حسابرس در محیط کار همواره مختل کننده بوده و تهدیدی برای شرکت‌های حسابرسی به شمار می‌رود. با توجه به ماهیت حرفه حسابرسی، حسابرسان همیشه در معرض فشار از سوی کارفرمایان خود هستند. چنین فشارهایی به وضوح در حوزه کاری حسابرسان قابل مشاهده است. چنین فشاری ممکن است به واسطه عواملی مانند حفظ موقعیت شغلی، کسب پاداش و ترفیع، تشدید شود. از طرفی فشار روانی به حسابرسان از طرف کارفرمایان دارای پیامدهایی همچون غیبت، ترک خدمت، استرس، افسردگی حسابرسان و نهایتاً منجر به ترک حرفه حسابرسی خواهد شد.

- افزایش حقوق حرفه حسابداری نسبت به حرفه حسابرسی: مؤسسات حسابرسی با مسئله رضایت شغلی و به طور خاص رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی مواجه هستند. به طور معمول حق الزحمه حسابداران نسبت به حسابرسان در پست‌ها و رده‌های شغلی پایین حسابرسی بالاتر است و همین موضوع باعث خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی و چرخش و تغییر شغل از حسابرسی به حسابداری خواهند شد.

- دشواری نقش: دشواری نقش در حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین مباحث در حوزه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نقش یک حسابرس در حین انجام عملیات حسابرسی بسیار حیاتی است و می‌تواند تأثیر زیادی بر کیفیت و دقت حسابرسی نهایی داشته باشد. دشواری نقش به معنای، مشکلات و چالش‌هایی است که در برابر یک حسابرس در طول انجام حسابرسی قرار می‌گیرد و ممکن است باعث کاهش کارایی و کیفیت حسابرسی و خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی شود. دشواری نقش در حسابرسی می‌تواند به عوامل مختلفی برگردد. برخی از این عوامل عبارتند از: ۱- پیچیدگی عملیات، ۲- مشکلات دسترسی به اطلاعات، ۳- عدم همکاری یا مقاومت، ۴- عدم وجود ضوابط دقیق و ۵- مسئولیت‌های قانونی.

۳- عوامل میانی

- فصلی شدن فعالیت حسابرسی: اکثر مؤسسات بر روی حسابرسی صورت‌های مالی تمرکز دارند. براساس ماده‌ی ۲۷۲ پایان ارائه گزارش‌ها و جامعه‌ی حسابرسان ۷/۳۰ می‌باشد و همین امر باعث می‌شود، که حسابرسی به شغلی فصلی تبدیل شود. چون در برخی فصول به دلیل وجود این تاریخ کار کمتری برای انجام هست. در نتیجه مدیران نمی‌توانند ریسک کرده و حقوق و مزایای ثابت برای تمام فصول برای کارکنان خود قرار دهند و خود را زیر بار این تعهد ببرند. حتی برخی مؤسسات به خاطر این موضوع نیروهای خود را تعدیل می‌کنند و این موضوع باعث می‌شود که حسابرسان بی‌انگیزه شوند و درصدد خروج از حرفه برآیند.

- عدم رفتار مناسب با حسابرس در محیط کار: با توجه به اینکه ماهیت کار حسابرسی

ضمن اظهار نظر کردن در خصوص صورت‌های مالی شرکت‌ها و مؤسسات می‌باشد، نسبت به افشاء اشتباهات و فسادهای مالی که رخ داده نیز اهتمام می‌ورزند، این موضوع برای شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی شده ناخوشایند است و این استنباط را دارند که حسابرس در مؤسسات‌شان حضور می‌یابد تا فساد و خطاهای احتمالی را افشاء و بند گزارش حسابرسی نماید؛ لذا این موضوع باعث می‌شود که شرکت‌ها، برخورد نامناسبی با حسابرسان داشته باشند و به طور مثال، بدترین مکان شرکت را که کمترین امکانات را دارد. در اختیار حسابرسان قرار داده و هیچ گونه همراهی در خصوص ارائه اطلاعات به حسابرسان نمی‌نمایند و این موضوع باعث شده حسابرسان احساس نمایند در محیط کار عزت‌نفس ندارند و به آن‌ها بی‌احترامی شده، لذا موجب می‌شود که حرفه حسابرسی را ترک نماید.

- **افزایش حقوق حرفه حسابداری نسبت به حرفه حسابرسی:** حسابداری و حسابرسی هر دو برای یک سازمان مهم هستند. حسابداری و حسابرسی به ترتیب توسط کارمندان داخلی و شخص ثالث مستقل به طور جداگانه انجام می‌شود. به طور معمول حق الزحمه حسابداری چندین برابر حق الزحمه حسابرسان می‌باشد. حسابرسان براساس دستورالعمل پرداخت حقوق جامعه حسابداران رسمی حقوق می‌گیرند در صورتی که حسابداران براساس توانمندی و تجربه‌ای که دارند و شرایط مالی شرکتی که در آن استخدام شده‌اند؛ حق الزحمه خود را دریافت می‌نمایند. لذا از مهم‌ترین عوامل خروج حسابرسان تفاوت قابل ملاحظه حقوق حسابداران نسبت به حسابرسان می‌باشد.

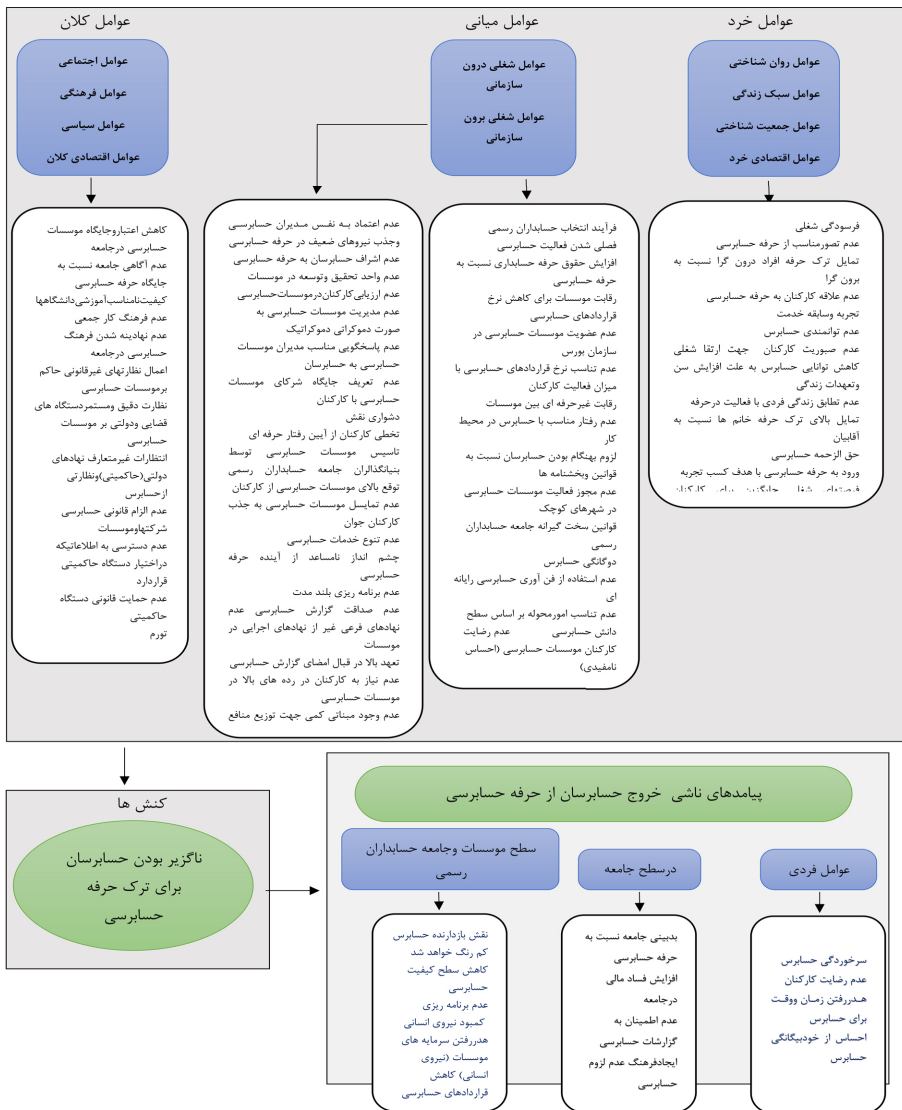
- **رقابت مؤسسات برای کاهش نرخ قراردادهای حسابرسی:** پایین بودن نرخ حق الزحمه حسابرسان آسیب‌های مخربی را برای جامعه و حرفه به دنبال دارد. یکی از آسیب‌های مخرب در این خصوص رقابت ناسالمی هست که بین مؤسسات حسابرسی به وجود می‌آید. مؤسسات حسابرسی با توجه به تعهدات‌شان نسبت به پرسنل مستخدم در مجموعه‌هایشان باید تلاش نمایند حقوق پرسنل و هزینه‌های مؤسسات را پرداخت نمایند، لذا با عنایت به بالابودن حق الزحمه‌ها حسابرسان و کاهش نرخ قراردادهای حسابرسی، حسابرسان ملزم به دریافت کارها و خدمات جدید هستند تا بتوانند هزینه‌ها را جبران کنند و همین موضوع باعث می‌شود. رقابت ناسالم بین شرکاء و مؤسسات حسابرسی بوجود آید. بدین صورت که شرکت‌ها زمانی که نسبت به استعلام قیمت جهت واگذاری کار به مؤسسات حسابرسی اقدام می‌نمایند مؤسسات حسابرسی وارد عمل شده و پیشنهاد مبالغ کمتر جهت انعقاد قرارداد نسبت به مؤسسه مشابه خودشان خواهند داد. بدیهی است شرکت‌ها با مؤسسه‌ای که کمترین مبلغ و بهترین کیفیت را ارائه نمایند، قرارداد منعقد می‌کنند که این موضوع برای حسابرسان ناخوشایند است و موجب خروج حسابرس از حرفه حسابرسی خواهد شد.

- **عدم عضویت مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس:** در بورس اوراق بهادار، حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تنها توسط مؤسسات حسابرسی مورد اعتماد سازمان بورس و اوراق بهادار انجام می‌شود و نقش حسابرس در بازار سرمایه اهمیت بسیار زیادی دارد. لذا

عضویت مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس از اهمیت و درجه بالایی برخوردار است و عضویت مؤسسات حسابرسی هم باعث افزایش بهره‌وری پرسنل خواهد شد و هم باعث افزایش قراردادهای که بالطبع باعث افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی می‌شود. عدم عضویت مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس باعث بی‌انگیزگی و خروج حسابرسی از حرفه حسابرسی خواهد شد.

- قوانین سخت‌گیرانه جامعه حسابداران رسمی: جامعه حسابداران رسمی ایران به منظور باری رساندن به دولت در اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدمات، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق، ذینفع تشکیل شده است لذا ضرورت به روز بودن حسابرسی از جهت تسلط بر قوانین و بخشنامه‌ها که موجب می‌شد حسابرسی در جهت یادگیری سختی‌ها و حجمه کاری بسیار زیادی را تحمل کنند و بعضاً در آزمون‌های متعدد جامعه حسابداران رسمی نتیجه‌ای حاصل نمی‌شد و مجبور به آزمون مجدد بود، این عامل باعث شد بعضی از حسابرسی از حرفه حسابرسی خارج شوند و این حرفه را ترک نمایند.

- عدم تناسب نرخ قراردادهای حسابرسی با میزان فعالیت کارکنان: در برخی از مواقع مؤسسات حسابرسی با توجه به اینکه در رقابت با مؤسسات حسابرسی مشابه هستند، مجبور به انعقاد قراردادهای حسابرسی می‌شوند که نرخ قراردادهای پایین می‌باشد و با توجه به نیروی انسانی که درگیر انجام خدمات حسابرسی می‌شوند مبلغ قرارداد با میزان ساعت کار انجام شده مطابقت ندارد و بالطبع مؤسسات برای پرداخت حق الزحمه با توجه به مبلغ قرارداد منعقد اقدام می‌نمایند که این موضوع باعث نارضایتی حسابرسیان گردیده و موجب ترک حرفه و خروج حسابرسی از حرفه حسابرسی خواهد شد.



شکل (۶) مدل عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی و پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی

۵- بحث و نتیجه گیری

با عنایت به چند وجهی بودن عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی از نگاه مشارکت کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در برگیرنده سه سطح خرد، میانی و کلان ارائه شد. نتیجه گیری می شود عوامل مؤثر بر خروج

حسابرسان از حرفه حسابرسی در کشور ایران در سطح خرد، شامل عوامل روانشناختی، عوامل سبک زندگی، عوامل جمعیت‌شناختی و عوامل اقتصاد خرد می‌باشد. دومین عامل مؤثر بر خروج حسابرسان عوامل میانی است که شامل عوامل شغلی برون سازمانی و عوامل شغلی درون سازمانی می‌باشد. آخرین عامل، عوامل کلان است که شامل عوامل اجتماعی، عوامل فرهنگی، عوامل سیاسی و عوامل اقتصادی کلان می‌باشد. تحلیل داده‌های حاصل از مرور نظام‌مند مطالعات موجود در آرشیو آنلاین مجلات داخلی و خارجی و مصاحبه با ۲۹ نفر از حسابرسان داخلی با بکارگیری رویکرد داده بنیاد چندگانه به توسعه مدلی منجر شد که مقوله‌های شناسایی شده تحت دسته‌های شرایط، بستر، کنش‌ها و پیامدها مفهوم‌پردازی گردید. لازم به ذکر است که پژوهش‌های پیشین مانند کنچل و همکاران (۲۰۲۱)، گرین‌هاوس و همکاران (۱۹۹۷) و کیفیت‌گولو ۲۹ و همکاران (۲۰۱۱)، عمدتاً با انتخاب گزینشی متغیرهای مربوطه به بررسی تمایل خروج حسابرسان پرداخته بودند و این مطالعه مدلی در خصوص عوامل مؤثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در ایران ارائه کرده است. البته یافته‌های پژوهش حاضر با موارد یادشده بالا همراستا می‌باشد. از نوآوری‌های این پژوهش نسبت به پژوهش مرتبط دیگر در کشور ما توسط گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱) می‌توان به ارائه و مفهوم‌پردازی مقوله عدم واحد پژوهش و توسعه در مؤسسات، عدم مدیریت مؤسسات حسابرسی به صورت دموکراتیک، عدم کمیته فنی در مؤسسات حسابرسی، اعمال نظارت‌های غیرقانونی حاکم بر مؤسسات حسابرسی، نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی بر مؤسسات حسابرسی، انتظارات غیرمتعارف نهادهای دولتی و نظارتی از حسابرس، عدم الزام قانونی حسابرسی شرکت‌ها و مؤسسات، عدم دسترسی به اطلاعاتی که در اختیار دستگاه حاکمیتی و عدم حمایت قانونی دستگاه حاکمیتی اشاره کرد. همان‌طور که در مدل نهایی این پژوهش ارائه گردیده، عوامل مؤثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در سطوح متفاوتی طبقه‌بندی شده است. به طور مثال سیاست‌گذاران حرفه، با کنترل عوامل حرفه‌ای، شرکای مؤسسات حسابرسی با کنترل ویژگی‌های مؤسسه و سیاست‌گذاری صحیح در جهت بهبود جو سازمانی، مدیران و سرپرستان با تلاش در جهت بهبود پیوندهای درون‌سازمانی و مدیران منابع انسانی مؤسسات نیز با لحاظ نمودن عوامل فردی و بررسی نگرش‌های شغلی داوطلبان ورود به حرفه، می‌توانند از نتایج این پژوهش برای فراهم نمودن شرایط ماندگاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و رشد و اعتلای کیفی حرفه حسابرسی استفاده نمایند. در حقیقت شرایط فوق می‌تواند نشان‌دهنده توانایی مؤسسه حسابرسی برای غلبه بر جابه‌جایی نیروی کار به منظور حفظ کیفیت خدمات حسابرسی خود باشد. خروج حسابرسان از مؤسسات حسابرسی در سال‌های پیشین در کشور ایران دارای نرخ بالایی می‌باشد که از مهمترین اقدامات مثبتی که جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۳ انجام داده افزایش قابل ملاحظه حق‌الزحمه حسابرسی در همه سطوح استخدامی حسابرسان می‌باشد. این یکی از مهمترین اقدامات ارزشمند جامعه حسابداران رسمی در خصوص جلوگیری از خروج حسابرسان از حرفه در ایران می‌باشد. از مهم‌ترین اقدامات انجام شده دیگر جامعه حسابداران رسمی جهت جذب حسابرسان در مؤسسات

حسابرسی و عدم خروج آنها در ایران آسان نمودن شرایط آزمون جامعه حسابداران رسمی است که از مهم‌ترین رویدادهایی می‌باشد که برای حسابرسان اهمیت بالایی دارد. تعمیم یافته‌های این پژوهش باید با توجه به چند مورد محدودیت صورت پذیرد. اول اینکه، در مقابل تعداد زیاد معیارهایی که به عنوان دلایل بالقوه برای خروج حسابرس از حرفه در نظر گرفته شده‌اند، با توجه به فرآیند این مطالعه نمی‌توان به روشن تمایزی بین موارد خروج داوطلبانه و اختیاری و موارد خروج ناشی از وضعیت مؤسسه حسابرسی قائل شد. دوم اینکه، در این رابطه همواره ممکن است عوامل تأثیرگذار دیگری بر روی خروج حسابرس از حرفه وجود داشته باشد که امکان مشاهده آن در این مطالعه وجود نداشته و برای مثال در این زمینه می‌توان از فرهنگ اداری حسابرسی یا سبک مدیریت شریک نام برد. در نهایت باید توجه داشت که تحلیلهای انجام شده در پژوهش حاضر فقط با استفاده از اطلاعات کشور ایران انجام شده و به همین دلیل ممکن است شرایط بالا بر قابلیت تعمیم نتایج تأثیر مشخص داشته باشد. با وجود این، حسابرسان فعال در سایر کشورها می‌بایست دارای شرایط مشترک در هنگام توجه به جنبه‌های شغلی شخصی و توازن نیروی کار هنگام تصمیم‌گیری در ارتباط با خروج از حرفه باشند تا به این ترتیب نتایج این مطالعه را به خوبی به سایر موارد تعمیم داد. علی‌رغم محدودیتهای تشریح شده بالا، نتایج این مطالعه می‌تواند دیدگاه‌های منحصر به فرد و ارزشمندی برای تحلیل پویایی مدیریت پرسنل مؤسسات حسابرسی به همراه داشته و این انتظار وجود دارد که مطالعات آتی در این حوزه برخی از سایر عوامل بالقوه ناشی از جابجایی پرسنل و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی را مورد توجه و بررسی قرار دهند. در خصوص رفع محدودیت‌ها برای پژوهش‌های آتی، پیشنهادهایی وجود دارد که در پژوهش‌های پیشین به آن توجهی نشده بود. اول آنکه پیشنهاد می‌شود محققان با اتخاذ روش شناسی مناسب نسبت به تفکیک این دو روش، خروج اختیاری و اجباری مبادرت ورزند. جهت پژوهش‌های آتی به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد که با تهیه مقیاس مناسب، این مدل ارائه شده را مورد سنجش قرار داده و بدین طریق نقاط قابل بهبود را به همراه پیشنهادهای عملیاتی برای رفع آن‌ها ارائه نمایند. همچنین در خصوص پژوهش‌های آتی، پیشنهادهایی وجود دارد که در پژوهش‌های پیشین به آن توجهی نشده بود. برای مثال، پیشنهاد می‌شود که محققان، خروج کارکنان را از دیدگاه مؤسسات و حرفه نیز در پژوهش‌های خویش لحاظ کنند. عمده پژوهش‌های پیشین استدلال کرده‌اند که خروج کارکنان برای مؤسسات و حرفه مضر است و موجب مصرف عمده منابع حرفه برای آموزش کارکنانی می‌شود که از آن خارج می‌شوند. در حالی که هزینه آموزش یک زبان جبران‌ناپذیر برای حرفه است، ممکن است مزایایی به عنوان پس‌انداز خروج مطرح شود. پژوهش‌هایی در مدیریت و رفتار سازمانی به بررسی رابطه بین خروج کارکنان و عملکرد سازمان‌ها پرداخته‌اند که ممکن است با این مسأله مرتبط باشند.

منابع

ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل تهران، نشر علم.

اسکندری، مهدی؛ احدی سرکانی، سید یوسف؛ حسینی، سیده عاطفه. (۱۴۰۲). ارزیابی زمینه‌های آسیب‌پذیری تیمهای حسابرسی براساس محرک‌ها و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای. پژوهش‌های حرفه‌ای حسابرسی، سال چهارم، شماره چهاردهم، بهار ۱۴۰۳، صص ۸۸-۱۱۷.

روحي، علی؛ ایمان زاده، پیمان. (۱۳۸۸). بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۴، صص ۱۸۵-۱۹۸.

سینجر، مارک ج. (۱۳۷۸). تحقیق بررسی رابطه بین اثربخشی ارتباطات سازمانی و منابع قدرت مدیران. مدیریت منابع انسانی، چ اول، تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.

عموزاد مهدیرجی، شهرام؛ تاری وردی، یدالله؛ رجبی، روح‌الله. (۱۴۰۲). بررسی عوامل مؤثر بر تمایل به خروج از حرفه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۱): ۷۶-۵۵.

گنجی، کیانوش؛ عرب مازاریزدی، محمد؛ هشی، عباس؛ اثنی عشری، حمیده. (۱۴۰۰). شناسایی و مفهوم‌پردازی عوامل مؤثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۲.

لشگری، زهرا؛ حق‌شناس کاشانی، فریده؛ عسگری زیارتی، محسن. (۱۳۹۰). رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با گزارش‌های حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۰، صص ۷۱-۹۰.

مرادی، مهدی؛ لاری دشت بیاض، محمود؛ خاکساری، نادر؛ مرندي، زکيه. (۱۳۹۵). رابطه بین اخلاق، رضایت شغلی و تعهدسازمانی با ترک خدمت حسابرسان، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد، ایران.

مومنی، سهیل؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره نهم، زمستان ۱۴۰۱، صص ۱۲۰-۱۴۵.

میرسپاسی، ناصر؛ حسن‌زاده، حسن؛ فقیهی، ابوالحسن. (۱۳۶۴). ارائه مدل نظام جذب، تأمین و تعدیل منابع انسانی کارآفرین محور در سازمان‌های دولتی ایران. نشریه علمی وزارت علوم، دوره ۱۴، شماره ۵۲، صص ۱۱۲-۱۲۹.

وقفی، سید حسام؛ کامران راد، صدیقه؛ برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱). تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت مطالعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره نهم، زمستان ۱۴۰۱، صص ۴۴-۷۰.

Abul Ma'ali, Kh. (2012). Qualitative research from theory to practice, Tehran, Nashralam. (in Perian)

Amouzad Mehdirji, S., Tari Verdi, Y., Rajabi, G. (2023). Investigating factors affecting the desire to leave the auditing profession. Accounting and Auditing Reviews, 30(1): 55-76. (in Perian)

Bullen, M., & Flamholtz, E. (1985), "A theoretical and empirical investigation of job

satisfaction and intended turnover in the large CPA firm”, *Accounting, Organizations and Society*, 10 (3), 287-302.

Chan, C., Monroe, G., Nj, J. & Tan, R. (2008), “Effect of employee support on junior accountants’ job attitudes and intention to quit”, *Australian Accounting Review*, 18(2), 149-160.

Chi, W., Huguen, L., Lin, C. J., & Lisic, L. L. (2013). Determinants of audit staff turnover: Evidence from Taiwan. *International Journal of Auditing*, 17(1), 100-112.

Chung, J., J. Cohen, & G. S. Monroe. (2015). The effect of moods on auditors’ inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (2), 137–159.

Collins, K. M., & Killough, L. N. (1992). An empirical examination of stress in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 535-547

Dole, C., & Schroeder, R. G. (2001). The impact of various factors on the personality, job satisfaction and turnover intentions of professional accountants. *Managerial Auditing Journal*, 16(4), 234–245.

Ganji, K., Arab Mazarizdi, M., Heshi, A., & Ezni Ashari, H. (2021). Identifying and understanding the factors affecting auditors' desire to leave the auditing profession, *Accounting Advances*, 13(2). (in Perian)

Greenhaus, J. H., Collins, K. M., Singh, R., & Parasuraman, S. (1997). Work and family influences on departure from public accounting. *Journal of Vocational Behavior*, 50(2), 249–270.

Hendricks, L. (2002). How important is human capital for development? Evidence from immigrant earnings. *American Economic Review*, 92(1), 198-219.

Hiltebeitel, K. M., & Leaby, B. A. (2001). Migratory patterns of entry-level accountants. *The CPA Journal*, 71(4), 54-56.

Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). *Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity*. John Wiley.

Kirschenbaum, A., & Weisberg, J. (1990). Predicting worker turnover: An assessment of intent Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2954582> 38 on actual separations. *Human Relations*, 43(9), 829-847

Knechel, W. R., Mao, J., Qi, B., & Zhuang, Z. (2021). Is there a brain drain in auditing? The determinants and consequences of auditors' leaving public accounting. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2461-2495.

Larkin, J. M. (1999). “The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas”. *Journal of Business Ethics*, 23(4), 401-409.

Lashgari, Z., Kashani, F., & Asgari Ziarati, M. (2011). The relationship between hiring managers and financial staff from former employees of audit institutions with audit reports, *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, 3(10), 71-90. (in Perian)

Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). A review of the literature on audit partners. *Accounting, Horizons*, 32(2), 1-35.

Mirsepasi, N., Hasanzadeh, H., Faghihi, A. (1985). Presenting the model of recruiting, supplying and adjusting entrepreneurial-oriented human resources in Iran’s government organizations. *Scientific journal o the ministry of science*, 14(52): 112-129.

Moradi, M., Lari Dasht Beyaz, M., Khaksari, N., & Marandi, Z. (2015). The relationship between ethics, job satisfaction and organizational commitment with auditors leaving the service, the first national conference on auditing and financial supervision of Iran, Mashhad, Iran. (in Perian)

- Nouri, H., & Parker, R. J. (2013). Career growth opportunities and employee turnover intentions in public accounting firms. *British Accounting Review*, 45(2), 138–148.
- Nouri, H., & Parker, R. J. (2020). Turnover in public accounting firms: a literature review. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 294–321.
- Omar, N. & Ahmad, Z. (2014). The Relationship among Ethical Climate, Job Satisfaction, Organizational Commitment, and External Auditor's Turnover Intention. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(2), 1-28.
- Parker, R. & Kohlmeyer, J. (2005), “Organizational justice and turnover in public accounting firms: a research note”, *Accounting, Organizations and Society*, 30(4), 357-369.
- Rouhi, A., & Imanzadeh, P. (2009). Examining the reasons for changing auditors in companies admitted to the Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, 1(4), 185-198. (in Perian)
- Sheeran, P. (2002), “Intention-behavior relations: a conceptual and empirical review”, *European Review of Social Psychology*, 12(1), 1-36.
- Sinjer, M.J. (1999). Research investigating the relationship between the effectiveness of organizational communication and the power sources of managers. *Human resources management, Tehran: public administration education center publications.*
- Smith, D., & Hall, M. (2008). An empirical examination of a three- component model of professional commitment among public accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 75-92
- Sweeney, B. & Boyle, B. (2005), “Supervisory Actions, Job Satisfaction and Turnover Intentions of Irish Trainee Accountants”, *The Irish Accounting review*. Published research articles, 12(2), 47-73.
- Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 223-245.

1. Hendric
2. Bullen & Flamholtz
3. Sweeney & Boyle
4. Chi
5. Hiltibital and Leiby
6. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
7. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
8. Ministry of Finance of China
9. Financial Reporting Council (FRC)
10. Lennox and Wu
11. Sheeran
12. Summers
13. Chung & Monroe
14. Kirschenbaum & Weisberg
15. Rhode
16. Larkin
17. Dole and Scudder
18. Parker and Kohmeier
19. Chan
20. Hall & Smith
21. Parker
22. Kahn
23. Riez
24. Collons & Kyla
25. Greenhaus
26. Knechel
27. Koval
28. Julie Purslin, Jamie Schmidt, Michael S. Wilkins
29. Kiftigulu

