

چالش‌های رقابت در حرفه‌ی حسابرسی مستقل

دکتر روح اله رجبی

حسابدار رسمی



می‌توان مصداق‌های زیادی از هریک از سازوکارهای یاد شده مشاهده نمود اما در بین اینها سازوکار بازار هم جدیدتر و هم شایع‌تر است. قاعده‌بازی در نظام بازار به طرز فریب‌آمیزی ساده است. این قاعده ساده چیزی نیست جز پیگیری مطلوبیت فردی که دو پیامد باارزش اغنای شخصی و رفاه اجتماعی را به همراه خواهد داشت.

هایلبرونر (۱۹۷۲) دکترای اقتصاد از دانشگاه هاروارد در کتاب خود "بزرگان اقتصاد" بیان می‌کند که اغنای

منجر می‌شود. در این نوشتار سعی شده ابعادی از موضوع چالش برانگیز رقابت در حرفه‌ی حسابرسی با تاکید بر مفاهیم رقابت و ویژگی‌های حرفه حسابرسی مورد واکاوی قرار گیرد.

اقتصاد بازار

بشر برای انجام فعالیت‌های ضروری حیات اجتماعی خود از روزگار کهن تاکنون از سه سازوکار بهره برده است، پیروی از نیاکان یا سازوکار سنت، اطاعت از دستورات حکمرانان یا سازوکار فرمان و در نهایت انتخاب داوطلبانه‌ی افراد یا نظام بازار. حتی امروزه نیز

رقابت در حرفه حسابرسی، یکی از پیچیده‌ترین اشکال رقابت است. در اقتصاد آزاد خصوصی، از رقابت به عنوان ابزار لازم جهت حصول اطمینان از عرضه کالا و خدمات در بهترین کیفیت و پایین‌ترین قیمت یاد می‌شود. اما در حرفه حسابرسی این موضوع با تردیدهایی همراه است. برخی از حسابداران حرفه‌ای از این نگرانند که رقابت و به‌خصوص رقابت بر سر قیمت منجر به افت کیفیت شود. اگرچه تحقیقات از این نگرانی‌ها حمایت چندانی نمی‌کنند، اما این نظریه نیز طرفداران زیادی دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی به‌طور متناوب به بروز حسابرسی‌های پایین‌تر از استاندارد

شخصی در گذشته‌های دور منحصر به سودجویی نبود. وی اعتقاد دارد انسان در شرایط عدم اطمینان سودجو می‌شود و گرنه تا زمانی که این اعتقاد سایه گستر بود که زندگی دنیوی مقدمه زندگی ابدی است، روحیه سوداگری نه برانگیخته می‌شد و نه مجالی برای خودنمایی خودجوش داشت. وی همچنین می‌گوید انسان اقتصادی از قرن ۱۷ رشد کرد و احکام بدیهی را که انگار از ازل وجود داشته‌اند، این گونه تکوین داد که هیچ قانون ضد سود معتبر نیست و سود کانون همه فعالیت‌ها است. شاید نخست به نظر عجیب آید که فکر سود بردن فکری نسبتاً تازه است. این باور در ذهن ما رسوخ کرده که بشر به طور مبنایی مخلوقی است سودجو و اگر او را به حال خود واگذارند همان رفتاری را در پیش می‌گیرد که هر سوداگر خودخواهی اختیار می‌کند. دائماً شنیده‌ایم که انگیزه سودجویی با پیدایش انسان همزمان است، اما چنین نیست. انگیزه سودجویی با پیدایش انسان مدرن پدید آمده است و فقط در دوره رنسانس در همه جا پراکنده شده است در حالی که، غیبت آن در بین اکثر تمدن‌های شرقی محسوس است. این مشخصه اجتماعی که در همه‌جا خودنمایی می‌کند چیزی شبیه صنعت چاپ کاملاً تازه است. نه تنها فکر سودجویی به آن حدی که گاه می‌پنداریم به هیچ وجه کلیت ندارد بلکه حتی ضمانت اجرای اجتماعی سود هم پدیده‌ای است تازه تر از فکر آن. در قرون وسطی کلیسا تعلیم می‌داد که هیچ مسیحی نباید تاجر باشد. در پشت این امر این اندیشه نهان بود که تجارت خمیرمایه آشوب و بی‌نظمی در متن جامعه است. شاید غیر عادی به نظر برسد اما اساسنامه یک شرکت بازرگانی که در سال ۱۶۴۴ در بریتانیا فعالیت می‌کرد ایجاب می‌کرد که شرکا از گفتار

ناشایست، نزاع بین برادران، قمار و نگهداری سگ شکاری بپرهیزند. مبارزه تلخ و طولانی برای اضمحلال این تفکر در غرب از انقلاب صنعتی شروع شد و نیروهای عظیم و سازنده بازار آرام و بی‌سر و صدا قالبهای عادت و سنت را شکسته و گستاخانه تبعیت از آنها را کنار زد و امروزه در آغاز هزاره سوم، انسان منطقی انسانی اقتصادی و منفعت طلب محسوب می‌شود.

فیلسوف و جامعه شناس انگلیسی جان لاک (۱۶۶۰) که به عنوان نظریه پرداز انقلاب اقتصادی مشهور است در کتاب خود «دو رساله در باب حکومت مدنی» می‌گوید آزادی دنبال کردن نیات شخصی است تا جایی که قواعد عمومی آن را منع نکرده است، رفتار مبتنی بر نفع شخصی باعث بروز نظم اجتماعی مستمر و قابل پیش‌بینی می‌شود. منافع انسانها قاعده قیاس‌پذیر و محکمی است که قابلیت اتکا دارد. قاعده کلی در تحلیل‌های اقتصاد بازار کردار مبتنی بر نفع شخصی انسانهاست. و این قاعده است که بر عرضه و تقاضا اثر می‌گذارد و اقتصاد بازار را می‌سازد. اما برآستی این اقتصاد بازار چیست؟

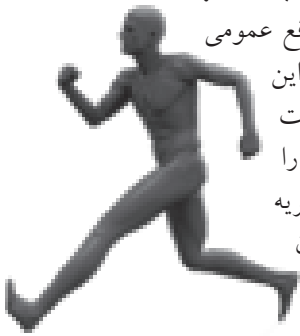
ماهیت اقتصاد بازار

در متون اقتصادی، اصطلاح «اقتصاد بازار» به اقتصادهایی اطلاق می‌شود که گرچه دولت، دخالت‌های فراوانی در آن دارد اما قسمت بیشتر ثروت‌ها و وسائل تولید در دست بخش خصوصی است و «مکانیزم بازار» عمده‌ی فعالیت‌ها را هماهنگ می‌کند و پارامترهای اصلی آن از قبیل تولید، توزیع و مصرف به وسیله‌ی سازوکار عرضه و تقاضا معین می‌شود. در این چارچوب سؤالات اصلی اقتصادی به وسیله‌ی سازوکار عرضه و تقاضا پاسخ داده می‌شوند. این سؤالات عبارتند از: چه باید تولید کرد؟ چگونه

باید تولید کرد؟ توزیع باید به چه نحو باشد؟ منابع موجود در اقتصاد چگونه باید به بخش‌های گوناگون تخصیص یابد؟ حفظ موقعیت اقتصادی جامعه به چه نحو امکان‌پذیر است (والاس ۱۹۹۱). در اقتصاد بازار، قیمتی را که در اثر تعامل عرضه و تقاضا تعیین می‌شود، تعیین‌کننده‌ی جواب سؤالات مذکور می‌دانند و رقابت مهم‌ترین عاملی است که به عنوان یک شمشیر دو لبه از یک سو موتور محرک بازار بوده و باعث ارتقا کیفیت و کمیت کالا و خدمات و تعادل قیمت در بازار شده و از سوی دیگر به عنوان یک عامل محدودکننده رفتار عرضه و تقاضا باعث جهت‌گیری آنها به سمت منافع عمومی جامعه می‌شود و از این طریق کلید پاسخ سؤالات حیاتی اقتصادی را می‌سازد. بر خلاف نظریه‌های جامعه‌شناسان اقتصادی که عواملی نظیر فرهنگ را موثر در رفتار تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان می‌دانند، اقتصاددانان اعتقاد دارند در بازار عامل قیمت رفتارها را تعیین می‌کند.

مفهوم رقابت در اقتصاد بازار

عنصر «رقابت» در اقتصاد بازار اساسی‌ترین نقش را ایفا می‌کند. کارگزاران اقتصادی براساس رقابت برسر سود بیشتر تولید می‌کنند و مصرف‌کنندگان نیز براساس رقابت بر سر دستیابی به مطلوبیت به مصرف مبادرت می‌ورزند. رقابت، تلاش گروهی برای دستیابی به امکانات محدود اقتصادی است. زیربنای رقابت اصالت دادن به تعقیب منافع شخصی به وسیله‌ی هر فرد است؛ اما متون اقتصادی حاوی تفاسیر گوناگونی از رقابت هستند که در طول



زمان پدیدار شده‌اند. این دیدگاه‌ها به اختصار ذکر می‌شوند:

۱- رقابت آزاد از نگاه اسمیت:

رقابت از منظر «آدام اسمیت» فعالیت و حرکتی است که فقط در وضعیت‌های «عدم تعادل» پدید می‌آید. هنگامی که اضافه عرضه‌ای به وجود می‌آید، عرضه کنندگان برای تحمیل آن به دیگران با یکدیگر رقابت می‌کنند و برعکس، هر گاه عرضه کاهش می‌یابد. متقاضیان به رقابت برای اختصاص دادن کالاهای موجود به خود برمی‌خیزند، و نتیجه‌ی رقابت، در هر دو حالت، رسیدن به تعادل بین عرضه و تقاضا خواهد بود. از دیدگاه اسمیت منافع شخصی، افراد را به کارهایی رهنمون می‌کند که به نفع جامعه خواهد بود و نتیجه‌ی نهایی آن برابری عرضه و تقاضا است. اشخاص در بازار آدام اسمیت یکدیگر را نمی‌شناسند و از وضعیت اقتصادی عملکرد گذشته یا درستکاری دیگران هیچ اطلاعاتی ندارند.

با این وجود بازار اطلاعات کافی درباره کیفیت، کمیت و قیمت کالای مبادله در اختیار همه قرار می‌دهد. در این بازار هزینه معاملات وجود ندارد. در بازار رقابتی آدام اسمیت درستی و درستکاری داده‌های نامربوطه تلقی می‌شوند چرا که بازار با عرضه و تقاضای نامحدود و اطلاعات کامل بدون صداقت و درستی نیز با کارایی کامل کار می‌کند. در واقع در چنین بازاری افراد تنها فعالان منطقی هستند که کالا و خدمات مبادله می‌کنند اما نمی‌توانند بر قیمت یا پویایی کلی بازار اثر بگذارند.

۲- رقابت از منظر نئوکلاسیک‌ها:

اواخر قرن نوزدهم با ظهور اقتصاددانان نئوکلاسیک، رقابت به طرز دیگری تعبیر شد. آن‌ها رقابت را براساس ساختار

وضع تعادلی بازار، تعریف می‌کردند. به عقیده‌ی آن‌ها، اگر در بازاری، فروشندگان بسیار با خریداران متعددی معامله کنند و هرکس از قیمت‌هایی که دیگران براساس آن خرید و فروش می‌کنند به خوبی آگاه باشد می‌توان گفت رقابت وجود دارد. از این دیدگاه رقابت موجب رشد و تعالی می‌شود.

۳- فرایند رقابتی تخریب خلاق،

نظریه‌ی شومپیتر: به نظر شومپیتر تحول مداوم در محصولات و روش‌های تولیدی، ویژگی ذاتی سرمایه‌داری رقابتی است و مفهوم رقابت کامل نمی‌تواند این فرایند را توضیح دهد. به نظر وی، رقابت واقعی میان بنگاه‌های کوچکی که تولیدکننده‌ی کالای یکسان هستند در نمی‌گیرد؛ بلکه میان بنگاه‌های نوآور و دیگر بنگاه‌ها رخ می‌دهد. وی می‌گوید آنچه مهم است، عبارت است از رقابت دینامیک در کالاهای جدید، تکنولوژی جدید، منابع عرضه‌های جدید، نوع جدید سازمان. این رقابت اهرم نیرومندی است که سرانجام تولید را گسترش می‌دهد و قیمت‌ها را پایین می‌آورد. براساس نظر شومپیتر، ابتدا ابداعی صورت می‌گیرد (خلاقیت) و انحصار گذرا را شکل می‌دهد و سودهای انحصاری به ارمغان می‌آورد؛ آن‌گاه این ابداع پخش می‌شود؛ سپس در معرض ابداعات جدید قرار می‌گیرد که سودهای انحصاری آن‌را از بین می‌برد (تخریب) و این جریان همچنان ادامه می‌یابد.

۴- نظریه‌های جدید: در ادبیات

اقتصادی قرن بیستم نوشته‌های فراوانی وجود دارد که با تکیه بر رقابت به عنوان یک فرایند، به دنبال رد کردن مفهوم «رقابت کامل» هستند؛ یکی از منتقدان جدی «رقابت کامل نئوکلاسیک‌ها» هایک است. وی معتقد است که موضوع مورد بحث نظریه‌ی رقابت کامل، ربط چندانی به رقابت ندارد و

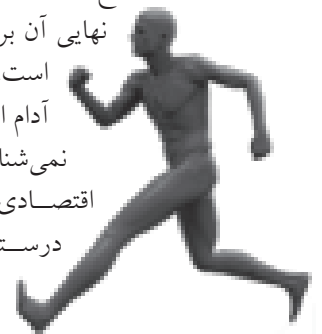
حتی اگر مفروضات رقابت کامل واقعاً موجود باشند (که نیستند)، نه تنها تمام فعالیت‌هایی که رقابت کردن بر آن‌ها دلالت دارد بی‌معنا می‌شود، بلکه احراز این وضعیت چنین فعالیت‌هایی را عملاً غیرممکن می‌سازد. هایک مفروضات رقابت کامل را غیرواقعی می‌داند. دستیابی به اطلاعات کامل، از مفروضات نظریه‌ی رقابت کامل است؛ در حالی که از نظر هایک مشکل اصلی دقیقاً در اختیار نبودن این اطلاعات است. همگنی کالاها، فرض دیگری است که هایک آن را نمی‌پذیرد. اگر رقابت را «کوشش برای به دست آوردن آن چه دیگران در به دست آوردن آن در همان زمان می‌کوشند» بدانیم، هایک می‌گوید: این امر در بازار رقابت کامل معنا ندارد؛ زیرا فرض بر این است که همه‌ی فروشندگان از تقاضای همه‌ی خریداران شناخت کامل دارند. به عقیده‌ی او، برای درک بهتر ماهیت و معنای فرایند رقابتی باید مفروضات مصنوعی نظریه‌ی رقابت کامل را کنار بگذاریم، و به واقعیت‌های خارجی توجه کنیم. از نظر او، رقابت دارای کارکردهای سه‌گانه است که عبارتند از:

۱- ایجاد نظام اطلاع رسانی و ایجاد

وحدت و انسجام میان فعالیت‌های پراکنده‌ی اقتصادی: در عالم واقع، اطلاعات در مورد منابع و قیمت‌ها و هزینه‌ها پراکنده است و قیمت‌ها در بازار به صورت نظام اطلاع‌رسانی کارآمد عمل می‌کنند و از طریق فرایند رقابت، وظیفه‌ی اطلاع رسانی را انجام می‌دهند.

۲- خلاقیت و اکتشاف بهترین‌ها:

هایک بر این باور است که رقابت همانند آزمایش در علوم، پیش از هر چیز یک اسلوب اکتشاف است. رقابت بهتر از هر اسلوب شناخته شده‌ی دیگری، سبب استفاده‌ی بهینه از منابع از یک سو و بالا بردن شناخت، اطلاعات و بنابراین





توانایی‌های افراد می‌شود.

۳- رفتار عقلایی: برخلاف نظریه‌ی رقابت کامل که رفتار عقلایی را پیش شرط نظریه‌ی بازار رقابتی می‌داند، هایک مدعی این است که رقابت، افراد را وادار می‌دارد تا برای بقا و موقعیت خود کردار عقلایی داشته باشند.

تحلیلی بر نظریه‌های رقابت

کلاسیک‌ها رقابت را سبب رسیدن اقتصاد به تعادل می‌دانستند و نئوکلاسیک‌ها رقابت به معنای مذکور را در اوضاع تعادلی باعث رشد می‌دانستند. شومپتر می‌گفت که در وضعیت رقابت کامل رقابت واقعی محقق نمی‌شود؛ بلکه با به هم خوردن این شرایط تازه رقابت واقعی به صورت تخریب خلاق آغاز می‌شود و سرانجام مکتب اتریشی و هایک آن را به صورت فرایند مستمر که سبب انسجام فعالیت‌ها و خلاقیت و ترویج رفتار عقلایی می‌شود، مطرح کردند. با کمی دقت در تاریخ پیدایش این نظریات و حوادثی که از زمان اسمیت تاکنون اتفاق افتاده و اوضاعی که حاکم بوده است درمی‌یابیم که همه‌ی آن‌ها متناسب با زمان و شرایط خود ابراز شده است اما فصل مشترک همه تعاریف اثر رقابت بر کیفیت و قیمت برخاسته از رفتار فعالان بازار است. اما آیا این مفاهیم و تعاریف در حرفه حسابرسی هم کارکردی مشابه دارند؟ برای پاسخ به این سؤال مروری ویژگی‌های حرفه حسابرسی خالی از فایده نیست.

حرفه‌ی حسابرسی مستقل

حرفه‌ی حسابرسی مستقل یک سازمان اجتماعی حیاتی، پویا و بادوامی است که باعث بقای نقش حسابرسی مستقل و اعضا آن می‌شود. اعضا حرفه را تشکیل می‌دهند و معیار اصلی اعتبار و شهرت هر حرفه نیز از این واقعیت

که همیشه در جامعه حضور داشته باشند و به عنوان یک نهاد دائمی همیشه در عرصه جامعه باشند. با این وجود باید بین حسابرسی به عنوان یک کارکرد اجتماعی و یک حرفه تفاوت حیاتی قائل شد، فرایند حسابرسی یک نقش اجتماعی است که چه به لحاظ دستوری و چه به لحاظ اثباتی ضروری تلقی می‌شود و به دلیل وجود ریسک اطلاعات در حوزه‌های گزارشگری مالی از دیر باز وجود داشته است. اما شیوه ارائه و ایفا این نقش در جامعه در بحث مربوط به مکانیزم ارائه این نقش می‌گنجد. نقش حسابرسی در کشور ما سالها با مکانیزم دولتی ایفا شده و نه تنها

سرچشمه می‌گیرد. حرفه از عملکرد اعضای آن ارزیابی می‌شود و ناکامی اعضا در دستیابی به انتظارات حرفه‌ای، باعث تخریب اعتبار حرفه خواهد شد. یک رابطه حساس دقیق و آسیب‌پذیر بین حرفه و جامعه حاکم است که باعث می‌شود جامعه به حرفه حرمت گذاشته و آن را تحمل کرده یا آن را محکوم و غیرقابل اعتماد ببیند. در عین حال یک نکته قابل توجه ویک هشدار در این زمینه وجود دارد، حرفه‌ای‌ها علاوه بر حق الزحمه‌ای که از ارائه خدمات به جامعه دریافت می‌کنند، به شیوه‌های دیگری نیز از جامعه پاداش دریافت می‌کنند. حرفه‌ای‌ها تمایل دارند

و یک حرفه‌ای تفاوت قائل می‌شویم. این تفاوتها به ویژگی‌های فعالیت‌های حرفه‌ای مربوط می‌شود. ادبیات نظری درباره‌ی "حرفه" بسیار گسترده است و محققین و نظریه‌پردازان نتوانسته‌اند یک تعریف جامع و مانع ارائه کنند که توسط همه پذیرفته شود.

در این مقاله تعریف زیر که براساس تعریف ماتز (۱۹۸۸) بنا نهاده شده استفاده می‌شود:

حرفه یک نهاد رسمی است که اعضای آن واجد درجاتی از عقلانیت، خردورزی و ملاحظات مربوط به رفاه عمومی بالاتر از هنجارهای عمومی بوده و در یک حوزه تخصصی دانش با رفتارهای ایدئولوژیک خاصی به جامعه ارائه خدمات می‌نمایند.

همچنین یک فهرست ساختاری از ویژگی‌ها می‌تواند به عنوان یک مدل عمومی کمک می‌کند که حرفه را از یک شغل تفکیک کنیم. ادبیات نظری موجود اجماعی بر روی ویژگی‌های عمومی حرفه‌ها دارد. این ویژگی‌ها به شرح زیر خلاصه می‌شوند (رجبی ۱۳۸۳):

- ۱- دانش عمومی سیستماتیک
 - ۲- نفوذ بر روی صاحب‌کاران
 - ۳- منافع جامعه در مقابل منافع شخصی (پاداش نمادین در مقابل پاداش مالی)
 - ۴- سیستم خودکنترلی
 - ۵- رسمیت قانونی و عمومی به عنوان یک حرفه
 - ۶- فرهنگ منحصر به فرد
- هیچکدام از این ویژگی‌ها به تنهایی نمی‌تواند به عنوان معیار تفکیک یک شغل از حرفه تلقی شود ضمن اینکه معیارهای فوق با هم مرتبط‌اند.

ناکامی حرفه‌ای

مکانیزم اعمال فشار بر حسابداران در جهت جلوگیری از بروز ناکامی در

محتوایی قابل اثبات نیست نقش بیمه‌ای حسابرسی توجیه‌کننده تقاضا برای خدمات حسابرسی است. یک مجادله عمیق و بنیادی در رابطه با حرفه‌ی حسابرسی وجود دارد، حسابرسی به اعتقاد فعالان آن یک حرفه است نه یک مشارکت تجاری. فاصله بین این دو همیشه واضح و آشکار نیست و بسیاری از ویژگی‌هایی که توسط حرفه‌ای‌ها ادعا می‌شود می‌تواند توسط یک فرد تاجر اصول‌گرا و اخلاقی نیز به نمایش گذاشته شود. با این وجود ما به طرز شهودی بین یک مبادله ساده بین خریدار و فروشنده و ویژگی‌ها و روابط فردی بین صاحب‌کار

شواهدی در دست نیست که نشان دهد فشار بازار مصرف خدمات حسابرسی توجیه‌کننده جابجایی این مکانیزم از دولتی به حرفه‌ای باشد بلکه به نظر می‌رسد نقش بیمه‌ای مکانیزم دولتی به واسطه ویژگی‌های خاص جامعه و نارسایی‌های مکانیزم حرفه‌ای کماکان در بسیاری از صاحب‌کاران منشا تقاضای خدمات حسابرسی باشد. این استدلال به هیچ عنوان به معنی نفی مکانیزم حرفه‌ای نیست بلکه فرصتی برای ارتقای قدرت حرفه‌ای تلقی می‌شود. به کلامی دیگر می‌توان ادعا کرد در بخشی از بازار خدمات حسابرسی که تضاد منافع ناشی از تفکیک مدیریت و مالکیت به شکل



منافع و مخارج حسابرسی

اندازه‌گیری و حتی برآورد منافع و مخارج حسابرسی دشوار است و مدل کمی مناسبی در این زمینه وجود ندارد اما تحلیل منافع و مخارج حسابرسی از دو جنبه فردی و عمومی صاحب‌کار قابل انجام است. از جنبه فردی صاحب‌کار هزینه حسابرسی شامل پرداخت صورت‌حساب حسابرسی و هزینه‌های تأمین اطلاعات و امکانات حسابرسی بوده و با اندکی اغماض قابل برآورد است. منافع حسابرسی از جنبه فردی صاحب‌کار مربوط به ارزش افزوده حسابرسی در کشف اشتباه و تقلب و پالایش اطلاعات برای استفاده‌های درون سازمانی است و حداکثر منافع آن عاید هیات‌مدیره به عنوان مسئول قانونی

شرکت خواهد شد. تعریف ناکامی

حسابرسی در این حوزه از طریق تعیین مخارج حسابرسی و تبعات ناشی از اشتباه و تقلب کارکنان و مدیریت اجرایی قابل انجام است.

از جنبه عمومی

صاحب‌کار موضوع منافع و مخارج به شفافیت و آثار آن بر صاحب‌کار مربوط می‌شود. در تحلیل منافع و مخارج حسابرسی از جنبه عمومی صاحب‌کار ارزیابی موضع صاحب‌کار در حصول به شفافیت اهمیت زیادی دارد. تحلیل شفافیت از دو دیدگاه قابل بحث است. در دیدگاه اول از تئوری کارگزاری برای تحلیل منافع و مخارج حسابرسی استفاده می‌شود. تئوری کارگزاری به رابطه بین مدیر و مالک و سایر کارگماران نظیر بانکها و اعتباردهندگان می‌پردازد. منافع حسابرسی دیدگاه کارگزاری به معنی تأمین منافع کارگماران است. در ادبیات نظری نظرهای زیادی وجود دارد که نسبت به شفافیتی که منجر به

عامل تعیین‌کننده‌ای برای ناکامی حرفه‌ای محسوب نمی‌شود اگر چه ممکن است به اتفاق سایر عوامل منجر به انجام اقدامات تنبیهی شود. برای شناسایی ناکامی حرفه‌ای نمی‌توان منتظر اقدامات تنبیهی بود، حرفه‌نیازمند شناسایی علامت‌های بازدارنده و پیشگیرانه است. استناد مبهم و غیر معلوم و شاید غیرقابل قبول به استانداردهای حرفه‌ای شاید بهترین معیار قابل استفاده برای تعریف ناکامی باشد. در این مواقع معمولاً خبرگان حرفه‌ای برای تفسیر استانداردها دعوت می‌شوند. اگر زیان دیدن نمی‌تواند به عنوان شاخصی برای ناکامی حرفه‌ای تلقی شود اما روشی است که ناکامی حرفه‌ای تحت آن مطرح می‌شود. یک صاحب‌کار شکایت می‌کند، یک سرمایه‌گذار متضرر می‌شود یا سایر طرف‌های ذی‌نفع ادعا می‌کنند که یک کار غیرصحیح توسط یک حسابدار حرفه‌ای انجام شده است، سپس یک دادخواستی تنظیم شده و دعوایی در دادگاه طرح می‌شود و آن هنگام است که ادعا می‌شود ناکامی حرفه‌ای بروز نموده است.

اگر چه مجادله بر سر ناکامی حرفه‌ای بسیار است اما در هر حال ناکامی حرفه‌ای زمانی مطرح می‌شود که عملکرد حرفه‌ای در تأمین منافع عمومی دچار انحراف شود. از این دیدگاه وجود رقابت آزاد در حرفه حسابرسی می‌تواند مانند شمشیر دو لبه عمل کرده و در مواردی منجر به ناکامی حرفه‌ای شود. ابهام اصلی به شکل رقابت و ابعاد آن در حرفه حسابرسی مربوط می‌شود. آیا رقابت در حرفه حسابرسی کارکردی شبیه بازار خدمات و کالاها دارد؟ آیا رقابت در حرفه حسابرسی می‌تواند موجب تخصیص بهینه منابع در جامعه شود؟ آیا رقابت باعث ارتقای کیفیت و کاهش قیمت‌ها در حرفه حسابرسی می‌شود؟

ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای، مستلزم بذل توجه بیشتری است. مشکل اول در رابطه با تعریف ماهیت ناکامی حرفه‌ای است. سؤال دوم بر سر چگونگی ناکامی و نهایتاً سؤال بر سر اقدام مناسب در این زمینه و مرجع اقدام‌کننده خواهد بود. این مسائل به این دلیل بروز می‌کنند که حرفه‌ای‌ها انسانند و در نتیجه جایز الخطا و چون انسان کامل نیست حرفه‌ها هم عاری از ناکامی نیستند. یکی از اصول اولیه حرفه‌ای‌گری مهارت در یک شاخه تخصصی از دانش است. اما طبیعی است که این امر به معنی کامل و بی نقص بودن نیست.

نکته اینجاست که علاوه بر اینکه عدول از حداقل‌های حرفه‌ای منجر به انجام اقداماتی بر علیه حرفه می‌شود، برخی از استانداردهای حرفه‌ای نیز که به خوبی تعریف نشده‌اند برای حرفه‌ای‌ها لازم‌الاجرا هستند. به عبارتی دیگر بحث فاصله انتظاراتی هم به عملکردها مربوط می‌شود هم به استانداردها.

تعریف ناکامی حرفه‌ای در هر حالت امری مشکل است. قواعد حرفه‌ای، قوانین مصوب، استانداردهای اخلاقی نهادی و سازمانی و غیره، تمامی به مثابه حداقل‌هایی هستند که حرفه‌ای‌ها باید بکوشند تا از آنها قدم فراتر گذارند. انحراف از استانداردهای بالاتر موجبات مجازات و تنبیه را فراهم نخواهد آورد، مگر تا جایی که این انحرافها منجر به بروز زیان شده باشد. با فرض وجود درستکاری، در برخی موارد حاشیه‌های خاکستری فنی برای بروز تفاوت در اظهارنظرهای صادقانه وجود دارد. مشکل از تفسیرهای متفاوت و نقطه نظرات ناشی می‌شود. این واقعیت که خبرگان با یکدیگر موافق نیستند بندرت منجر به انجام حرکتی می‌شود، این واقعیت که زیان وارده به یک صاحب‌کار یا دیگران منجر به انجام حرکتی می‌شود یا نه،

تحمیل برخی آثار نامطلوب بر واحد گزارشگر شود به دید انتقاد می‌نگرد و سؤالات اخلاقی زیادی نیز در این زمینه مطرح می‌شود به طور مثال اگر قرار باشد شفافیت منجر به تسریع در ورشکستگی شرکت و اجتناب از اعطای فرصت بازتوانی به واحد گزارشگر شود کار درستی تلقی می‌شود یا خیر؟ یا در حوزه مالیات در مواردی که نسبت به کارایی دولت‌ها در مصرف مالیات تردید وجود دارد انتقادات بسیاری قابل مشاهده است.

منافع حسابرس از نظر تئوری کارگزاری نیز به دو موضوع علامت دهی و هزینه‌های نمایندگی مربوط می‌شود. حسابرسی باعث ارضا و کسب منافع از مخایره اطلاعاتی می‌شود که از دید واحد گزارشگر خوشایند تلقی می‌شوند و بنگاه تجاری علاقمند است که عموم مردم از این اطلاعات آگاه باشند و گزارش حسابرس با اطمینان بخشی به ارزش این اطلاعات می‌افزاید. هرچه

اشتیاق بنگاه اقتصادی برای گزارشگری اطلاعات بیشتر باشد منافع متصور از حسابرسی نیز بالاتر خواهد بود. از سوی دیگر حسابرسی هزینه‌های نمایندگی و آثار ناشی از نامتقارن بودن اطلاعات را کم می‌کند اما این زمینه محدود به کارگزاران و کارگماران است و به عموم جامعه مربوط نمی‌شود.

در تحلیل منافع و مخارج حسابرسی از جنبه عمومی صاحبکار در دیدگاه دوم از تئوری گروه‌های ذی‌نفع استفاده می‌شود. در دیدگاه گروه‌های ذی‌نفع، شفافیت یک اصل غیرقابل مصالحه است. شفافیت به عنوان یک هدف گزارشگری برای بنگاه‌های اقتصادی یک مسؤولیت اجتماعی غیرقابل انکار است

و حسابرسی به عنوان جزئی از فرایند گزارشگری مالی و در نقش اعتباردهنده نیز مسؤولیت قابل ملاحظه‌ای دارد. در این دیدگاه شفافیت صرفنظر از گروه‌های ذی‌نفع و آثار آن بر هر یک از این گروه‌ها، نیکی مطلق تلقی می‌شود و عدول از آن اقدامی غیرقانونی و غیراخلاقی است. برای حسابرسان نیز هر اقدامی که دسترسی به شفافیت را مخدوش نماید اقدامی غیرحرفه‌ای تلقی می‌شود که فراتر از اقدامات غیرقانونی و حتی غیراخلاقی قرار می‌گیرد لذا منافع حسابرسی متناسب با هزینه‌های عدول از یک مسوولیت اجتماعی بوده و از لحاظ ابعاد بسیار زیاد و غیرقابل اندازه‌گیری تلقی می‌شود.

در این دیدگاه عدول از کیفیت توسط حسابرسان به معنی اقدام غیرحرفه‌ای مستوجب مجازات بی‌رحمانه از طرف مراجع قانونی خواهد بود. این موضوع به معنی نادیده گرفتن مسوولیت حرفه‌ای حسابرسان در حفظ کیفیت نیست بلکه به مرجع قضاوت و گروه تحمل‌کننده آثار حسابرسی بی‌کیفیت مربوط می‌شود به عبارتی در این دیدگاه حتی حق هیأت‌مدیره برای عدم کشف تقلب بااهمیت کارکنان توسط حسابرسان نیز محفوظ بوده و صرف نظر از فاصله انتظاراتی که در این رابطه مطرح می‌شود از لحاظ قانونی قابلیت پیگرد دارد. از دیدگاه گروه‌های ذی‌نفع نوعی مطلق اندیشی در مورد سطح مسوولیت‌ها در رابطه با شفافیت وجود دارد که اگرچه ایده‌ال به نظر می‌رسد اما قابل اغماض نیست.

طرفداران افراطی دیدگاه گروه‌های ذی‌نفع حتی گونه‌های آینده‌گیاهی و جانوری را به عنوان ذی‌نفع فرآیند گزارشگری مالی و خدمات حسابرسی مطرح می‌کنند و در مورد آن قلم فرسایی می‌کنند (سالومون و سالومون ۲۰۰۶).

بنابراین برای تحلیل منافع و مخارج حسابرسی باید همه این گروه‌ها را مدنظر قرار داد.

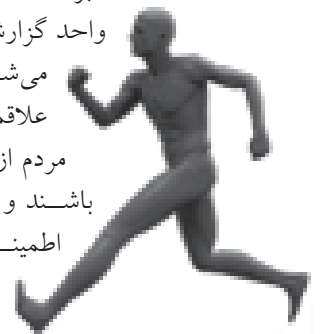
رقابت در حرفه حسابرسی

رقابت در حرفه حسابداری عمومی، یکی از پیچیده‌ترین اشکال رقابت است. در اقتصاد آزاد بخش خصوصی، رقابت در همه اشکال آن، به عنوان ابزار لازم جهت حصول اطمینان عرضه کالا و خدمات در بهترین کیفیت و در پایین‌ترین قیمت یاد می‌شود. به عبارت دیگر رقابت، تولیدکننده را به انجام بهترین رفتار وادار نموده و همه از این رفتار منتفع می‌شوند. اغلب مواقع قوانین و مقررات از چنین رقابتی حمایت می‌کنند و آن را منصفانه می‌پندارند.

با این وجود در برخی موارد این قوانین با الزامات اخلاقی حرفه‌ای تضاد پیدا می‌کند. الزاماتی که تأکیدشان بر حفظ منافع صاحبکار و عموم است تا دستیابی به بهترین روش‌های انجام کار. این امر مستلزم ایجاد یک تعادل حرفه‌ای بین رقابت کامل و سایر ملاحظات است.

برخی از حسابداران حرفه‌ای از این نگراند که رقابت و به‌خصوص رقابت بر سر قیمت در رابطه با قراردادهای حرفه‌ای منجر به افت کیفیت شود. اگرچه تحقیقات از این نگرانی‌ها حمایت چندانی نمی‌کند، اما این نظریه نیز طرفداران زیادی دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی به‌طور متناوب منجر به بروز حسابرسی‌های پایین‌تر از استاندارد می‌شود. یک دلیل وجود بودجه و زمان محدود، رقابت شدید بر سر قیمت است.

اما چنین مطلبی به قدر کافی مستند و در نتیجه قابل دفاع نیست اما ابهام در رابطه با رقابت در حرفه حسابرسی کماکان بحث مشروع و رایجی است و



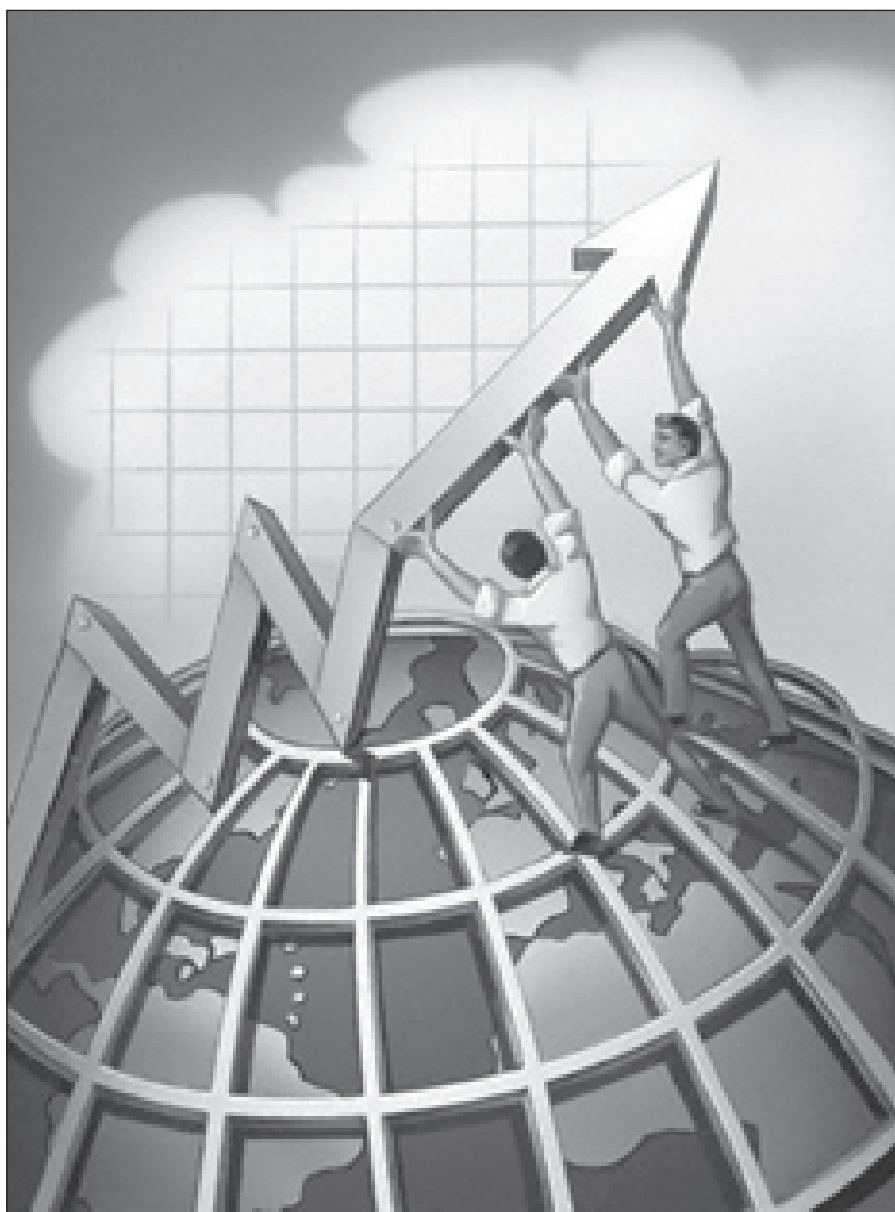
ویژگی‌های خاص حرفه حسابرسی به این ابهامات دامن می‌زند.

محدودیت رقابت در حرفه‌ی

حسابرسی

بررسی موشکافانه مفاهیم و مفروضات بنیادی رقابت و ویژگی‌های حرفه‌ها نشان می‌دهد رقابت در حرفه‌ها و از جمله حرفه‌ی حسابرسی گونه متفاوتی است. رقابت مفید و اثر بخش در کسب و کار بستگی زیادی به این دارد که تا چه حد خریدار در بازار توانایی ارزیابی کیفیت کالا یا خدمات رقابتی و قیمت‌های آنها را دارد و می‌تواند از بین این گروه از کالا و خدمات تصمیمات منطقی اتخاذ نماید. در حرفه حسابداری به دلیل ماهیت خدمات ارائه شده، خریدار نمی‌تواند چنین ارزیابی انجام دهد به عبارتی بر خلاف آنچه در بازار رقابتی فرض می‌شود مبادله همزمان صورت نمی‌گیرد و بازار به جای نقطه‌ای بیشتر فرایندی است و آثار خرید خدمات می‌تواند تا سالها گریبانگیر طرفین باشد و این موضوع چیزی بیش از خدمات پس از فروش است که در بازار کالا و خدمات وجود دارد.

در بسیاری از موارد خریدار خدمات حسابرسی مصرف‌کننده نهایی آن نیست و حتی صاحبان سرمایه واحدهای مورد رسیدگی هم مصرف‌کنندگان انحصاری خدمات حسابرسی تلقی نمی‌شوند با این حال، ساز و کارهای موجود امکان انتخاب حسابرس را به همه مصرف‌کنندگان خدمات حسابرسی نمی‌دهد. این ویژگی در موارد وجود تضاد منافع بیشتر بین تهیه‌کننده و مصرف‌کننده اطلاعات، موضوع انتخاب معکوس را مطرح می‌کند و این احتمال که ممکن است که خریدار خدمات حسابرسی به عنوان نماینده مصرف‌کنندگان به دنبال کیفیت بالاتر نباشد. وجود گروه‌های



است. همچنین اگرچه فعالان بازار همدیگر را می‌شناسند اما اطلاعات کافی از قیمت کیفیت و مقدار کالا ندارند. این موضوع در رابطه با کیفیت خدمات بسیار حادثتر به نظر می‌رسد. در چنین شرایطی خریدار و فروشنده براساس روابط قبلی خود معامله می‌کنند و آینده را نیز در نظر می‌گیرند. اگر این مطالب درست باشد رقابت در حرفه می‌بایست معانی دیگری نسبت به اقتصاد تجاری داشته باشد. ممکن است ادعا شود این طرز تلقی لزوما همیشه معتبر نیست. اگر مصرف‌کننده مهارت کافی در یک عرصه ندارد، کیفیت می‌تواند از طریق رضایت ابرازی سایر گروه‌های ذی‌نفع

ذی‌نفع با منافع متضاد و اولویت‌های کوتاه مدت و بلندمدت در بین این گروه‌ها، ویژگی جدیدی از بازار ایجاد می‌نماید. به عبارتی دیگر خدمت مبادله شده ویژگی کالای عمومی را دارا است. صاحب‌کاران اغلب براساس شناخت و ارزیابی قبلی خود اقدام به انعقاد قرارداد می‌نمایند پس بازار بر خلاف بازار آزاد بی‌نام نشان نیست و فعالان بازار همدیگر را می‌شناسند و نمی‌توانند نسبت به سرنوشت همدیگر بی‌علاقه باشند چرا که بروز بحران در یکی می‌تواند دیگری را تا مرز نابودی پیش ببرد، بحران انرون و وردکام و سرنوشت موسسه معظم آرتور اندرسن مصداق بارز این تحلیل

TM	Vol	Hi	Lo	Close	Chg		
% PE	1996						
2.9	12	58	56%	57%	58%	+ 1%	
4.0	-	15	52%	51	53%	+ 1%	
10.1	-	124	25%	25%	25%	+ 1%	
28.2	-	83	15%	14%	15%	+ 1%	
8.2	-	741	22%	22%	22%	- 1%	
2.5	12	2045	125%	125%	125%	- 1%	
8.3	-	50	26%	26%	26%	+ 1%	
8.5	-	2	26%	26%	26%	+ 1%	
-	-	250	12%	12%	12%	-	
7.8	-	35	25%	25	25%	+ 1%	
1.9	8	800	21	22%	21%	-	
4.0	12	1630	44%	42%	43%	+ 1%	
14.0	-	277	15%	15	15	-	
-	-	88	3	12%	12%	12%	+ 1%
4.0	10	2158	91%	91%	91%	+ 1%	
5.5	20	248	7%	7%	7%	- 1%	
5	14	980	45%	45	45%	+ 1%	
4.7	-	80	42%	42	42%	+ 1%	
3.9	12	280	41%	40%	41%	- 1%	
3.8	12	768	36%	35%	36%	+ 1%	
4	8	58	15%	15%	15%	- 1%	
-	-	18	48	15%	14%	15	- 1%
2	15	173	32%	32%	32%	+ 1%	
4.4	9	2888	35%	35%	35%	-	
8.8	-	43	26%	26%	26%	-	
-	-	45	10%	10%	10%	+ 1%	
2.8	13	1053	21%	21%	21%	-	
5.3	18	1400	22%	22%	22%	- 1%	
3.3	-	154	14%	14	14%	+ 1%	
1.9	-	257	26%	26%	26%	+ 1%	
1.1	19	275	45%	45%	45%	+ 1%	
8	22	90	80	57%	58%	+ 1%	
7.7	-	187	26%	26%	26%	- 1%	
8.1	13	2344	32%	32%	32%	- 1%	
3.9	19	585	22%	21%	22	- 1%	

خریداران قوی علیه فروشندگان ضعیف نیز جایگزین شده است از همین روی توصیه می‌شود که از موسسه‌های کوچک که نمی‌توانند در بازارهای کوچک در برابر شرکت‌های بزرگ مقاومت کنند، حمایت به عمل آید. در غیر این صورت این نکته محقق است که نظام رقابت آزاد که به منظور مبارزه با انحصار مقرر شده است، جز آن که در تمام رشته‌ها به تشکیل انحصارات بزرگ منجر شود، نتیجه‌ی دیگری نداشته و رقابت عامل فساد و سبب انهدام بازار شود.

سؤال اساسی این است که اگر مصرف‌کننده توانایی حفظ منافع خود در قبال انتخاب پیشنهادهای حرفه‌ای ارائه شده و دریافت خدمات مورد نظر را نداشته باشد چه کسی تأمین‌کننده رفاه او خواهد بود؟ یک پاسخ پیشنهادی مراجعه به تفاوت‌های موجود بین فعالیت‌های تجاری و حرفه‌ای و اصرار بر اعمال کنترل قانونی دقیق توسط مراجع حرفه‌ای یا قانونی بفعالیت‌های حرفه‌ای است. اما از سویی این پیشنهاد نیز منشاء بسیاری از مجادله‌ها بوده و پذیرش کورکورانه‌ی آن منشاء نتایج بسیار ناگواری برای حرفه خواهد بود و آسیب جدی به ویژگی خودکنترلی حرفه‌ها خواهد رساند.

رقابت مستلزم پیگیری نفع شخصی است اما گروه‌های حرفه‌ای مجاز به اولویت دادن به منافع فردی نیستند. این موضوع به‌خصوص در شرایط تضاد بین جنبه حرفه‌ای و انتفاعی کار حسابرسی نمود بیشتری پیدا می‌کند. در موسسات حسابرسی نمی‌توان همواره بین ملاحظات حرفه‌ای و سازمانی هم سویی تصور کرد.

رقابت در بازار خدمات حسابرسی به طور ضروری منجر به ارتقای کیفیت نمی‌شود بلکه مغایر با اهداف رقابت هم باعث کاهش قیمت و هم کاهش

فروش، روابط اجتماعی بین خریدار و فروشنده، فقدان اطلاعات درباره قیمت منصفانه، انحصار، شبکه‌های بسته عرضه و تقاضا، سنت‌های فرهنگی و ماهیت خدمات حسابرسی تنها نمونه‌هایی اثرگذار بر کارایی بازار هستند. این موارد فرصت‌هایی برای تقلب، اعمال غیرقانونی و رفتارهای فرصت طلبانه ایجاد می‌کنند و ضرورت وجود صداقت و درستی را ایجاب می‌نمایند.

در حرفه‌ی حسابرسی نظیر آنچه برخی از متفکران اقتصادی می‌گویند، قدرت بازار نه تنها به وسیله‌ی قدرت فروشندگان قوی علیه خریداران ضعیف، بلکه همچنین توسط قدرت

استفاده‌کننده از خدمات ارزیابی شود. و این قضاوت می‌تواند توسط تجارب فردی بعدی تأیید و یا انکار شود. پاسخ در بهایی است که این شیوه قضاوت به همراه دارد. اگر کیفیت خدمات نازل باشد و صاحب‌کار از این موضوع مطلع باشد بهای آن تنها هزینه حسابرسی است اما اگر صاحب‌کار و عموم جامعه از کیفیت نازل خدمات مطلع نباشند، برآورد هزینه کیفیت نامناسب امکان‌پذیر نخواهد بود. با در نظر گرفتن موارد فوق شاید بتوان نتیجه گرفت که درستکاری در بازار خدمات حرفه‌ای برخلاف بازار آزاد یک ضرورت است. وجود فاصله زمانی بین خرید و

کیفیت می‌شود از این‌رو کاهش قیمت با احتمال زیاد منافع مصرف‌کننده را بیشینه نمی‌کند. در این بازار قیمت نمی‌تواند مبنای مناسبی برای انتخاب عرضه‌کننده خدمات حسابرسی تلقی شود. این موضوع از سوی دیگر نمی‌تواند مستمسکی برای پرهیز از استفاده از تکنولوژی مدرن و روزآوری روش‌های حسابرسی تلقی شود زیرا این مباحث به مخارج حسابرسی مربوط می‌شود و قیمت حسابرسی در مدل‌های اقتصادی تابعی از منافع آن است نه مخارج آن. از سوی دیگر قضاوت نهایی در مورد کیفیت خدمات حسابرسی برعهده عموم جامعه است.

نظارت دولتی اثربخش نیست و نظارت مصرف‌کنندگان و مکانیزم بازار در خدمات حسابرسی، هم ناکارآمد است و هم تاخیر و اکنتش دارد. از آنجایی که خریدار و مصرف‌کننده توانایی ارزیابی کیفیت خدمات حسابرسی را ندارند، آثار ناشی از مبادله تا آینده‌ای نامعلوم ادامه دارد. به بیانی کیفیت در خدمات حسابرسی تنها در زمانی که ناکامی حرفه‌ای رخ می‌دهد قابل ارزیابی است و تاخیر در بروز یا تایید ناکامی حرفه‌ای به معنای کیفیت قابل قبول خدمات حسابرسی نیست بلکه می‌تواند ناشی از تاخیر و اکنتش بازار باشد از این‌رو نمی‌توان فرض کرد یک پروژه حسابرسی در زمان قابل تعیینی پایان یافته است. اگر پاسخ را در نظارت حرفه‌ای جستجو کنیم باید گفت نظارت نهاد حرفه‌ای نیز به تنهایی هم محدودیت دارد و هم توسط بسیاری از گروه‌های منتقد مستقل فرض نمی‌شود. حرکت پاندولی بین نظارت نهادهای حرفه‌ای و دولت بر فرایند حسابرسی و تصویب قوانین جدید در آستانه‌ی قرن بیست و یکم بعد از فروپاشی‌های بزرگ در اقتصاد غرب و در پی بحران‌های

سترگ حسابداری و گزارشگری مالی دقیقاً با این توجیه صورت گرفته است. نکته‌ی دیگری که در رقابت در حرفه‌ی حسابرسی باید مدنظر قرار گیرد این موضوع است که اندازه‌ی آثار مبادله بین عرضه‌کننده و مصرف‌کننده خدمات حسابرسی قابل برآورد نیست چرا که حرفه‌ای‌گری یک مسئولیت اقتصادی اجتماعی تلقی می‌شود و این آثار می‌تواند بسیار بیشتر از مجموع ثروت گروه‌های حرفه‌ای فرض شود ضمن اینکه این آثار از بسیاری از جهات قابل بیمه شدن نیست به‌خصوص اگر ناشی از تخلف یا قصور باشد. نتیجه اینکه تبعات ناکامی حرفه‌ای بر دوش عموم جامعه خواهد بود و به دلیل ماهیت خدمات در بسیاری از موارد، حرفه توانایی جبران مافات را ندارد و از این دیدگاه اعتماد عمومی، سرمایه‌ای بی‌پناه تلقی می‌شود. از سوی دیگر برآورد منافع حسابرسی نیز دشوار است. منافع حسابرسی همانگونه که پیشتر گفته شده از جنبه‌های مختلف ناشی می‌شود.

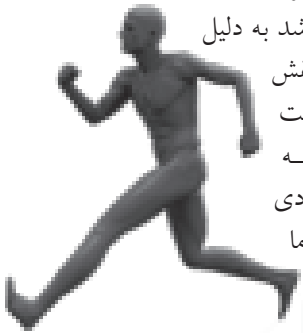
اخلاق حرفه‌ای و رقابت

موارد یاد شده در بالا به آن معنی نیست که وجود مفاهیم مدرن رقابت، برای حرفه مضر است. شاید به نظر برسد که چاره‌ی کار در محدود نمودن ابعاد رقابت در حرفه‌ی حسابرسی باشد. این رویکرد در برخی از کشورها تجربه شده است. تمهیداتی نظیر ممنوعیت شرکت در مناقصه، تعویض اجباری در دوره‌های منظم، تعریف سقف ساعات مجاز ارائه خدمات، محدودیت‌های قیمت‌گذاری و بسیاری موارد دیگر. اما ضمن این‌که گروه‌های حرفه‌ای به دلیل سیستم خودکنترلی حرفه‌ای این محدودیت‌ها را برناتافته‌اند، این تمهیدات یا به دلیل ناکارآمدی برداشته شده یا دور زده شده‌اند. حتی اگر این

محدودیت‌ها پذیرفته شود سؤال اصلی در مورد مرجع اعمال، کنترل و نظارت بر این محدودیت باقی خواهد ماند. هریک از مراجع سه گانه مکانیزم بازار، دولت و نهادهای حرفه‌ای ناکامی‌هایی داشته‌اند که بر حسب اتفاق دلیل بحث رقابت و اهمیت آن محسوب می‌شوند. به نظر می‌رسد محدودیت اصلی را باید درون اعضای گروه‌های حرفه‌ای و نقش حیاتی آنان در تعریف قواعد اخلاقی و میزان پایبندی به این قواعد و ترجیح منافع بلندمدت حرفه‌ای به گونه‌های کوتاه‌مدت آن جستجو نمود. به دلیل ماهیت خودکنترلی حرفه حسابرسی، هرگونه محدودیت توسط نهاد حرفه‌ای قابل اعمال است. حتی اگر به حکم قانون و مقررات دخالت

دولت اجتناب‌ناپذیر باشد به دلیل ماهیت تخصصی و نقش اجتماعی حرفه‌ها مشارکت گروه‌های حرفه‌ای به صورت شخصی یا نهادی غیرقابل انکار است اما توجه به این نکته ضروری است که

اثربخشی تمهیداتی نظیر نظارت بر تعویض حساب‌رسان، تعریف مکانیزم‌های قیمت‌گذاری خدمات و اعمال نظارت بر آن، ارتقای سطح آموزش نیروی انسانی، اعمال کنترل کیفیت در ابعاد وسیع، افزایش هزینه‌های عدول از استانداردهای حرفه‌ای، رتبه‌بندی موسسات حسابرسی، ممنوعیت شرکت در مناقصه تنها در کنار ارتقای سطح ارزش‌های اخلاقی و تدوین آیین رفتار حرفه‌ای منطبق با هنجارهای جامعه و آموزه‌های ارزشی و رعایت آن امکان‌پذیر خواهد بود. این موضوع بازگشت به اصل درستکاری حساب‌رسان به عنوان اصلی ترین نیروی جهت‌دهنده‌ی حرفه حسابرسی است. در لحظه‌ی اعمال



کارکرد دوگانه‌ای دارد. برخاسته از ویژگی‌های حرفه‌ها و به دلیل وجود دانش تخصصی، استقلال و سیستم خود کنترلی حرفه‌ها برخلاف آنچه نظریه پردازان رقابت عنوان می‌کنند نقش اخلاق در رقابت حرفه‌ای حسابرسی بسیار برجسته است. رقابت اخلاقی گونه‌ای منحصر به فرد از رقابت است که در حرفه‌هایی نظیر حسابرسی معنادار است.



ضمانت اجرایی رقابت اخلاقی نیز خود اعضای حرفه هستند. برابند قضاوت جمعی اعضا در این مورد هم می‌تواند باعث ارتقای اعتبار حرفه شود و هم منجر به تنزل آن. نظیر بسیاری از موضوعات حرفه‌ای سرنوشت رقابتی حرفه‌ای حسابرسی نیز در گرو اقدام اعضای آن است.

خدمات و کالا تردیدی وجود ندارد اما در حرفه‌ای حسابرسی به دلیل مواردی نظیر تفکیک خریدار از مصرف‌کننده خدمات، ناتوانی خریدار و مصرف‌کننده در ارزیابی کیفیت، قدرت رقابتی طرفین مبادله، مذموم بودن اولویت پیگیری نفع شخصی توسط عرضه‌کنندگان خدمات، اثربخش نبودن مکانیزم‌های نظارتی و اندازه‌ی آثار مبادله و تبعات آن رقابت

قضاوت حرفه‌ای مکانیزم‌هایی نظیر نظارت حرفه‌ای، کنترل‌های دولتی و اقدامات قضایی حضور ندارند و یا به دلایل زیادی نادیده گرفته می‌شوند اما وجدان حسابرسی همواره با اوست. در این میان نقش اقدامات پیشگیرانه استانداردهای اخلاقی بسیار بااهمیت‌تر از ریسک مجازات خواهد بود. ارتقای سطح اخلاق حرفه‌ای می‌تواند از رقابت پلکانی برای رشد و توسعه‌ی خدمات حسابرسی و بازار آن ایجاد کند. رقابت در حرفه‌ای حسابرسی در چارچوب رفتار اخلاقی فعالان حرفه قابل تعریف است و گرنه ویران‌کننده خواهد بود.

سخن آخر

در زمینه‌ی نقش سازنده‌ی رقابت در بهبود روش‌ها و ارتقای کیفیت در بازار

۵- غنی‌نژاد، موسی. (۱۳۷۷)، جامعه مدنی (چاپ اول)، تهران: انتشارات وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی
۶- والاس، واندا ای، (۱۳۸۱)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و... ترجمه حامی امیراصلانی، تهران: سازمان حسابرسی، (۱۹۸۵)

۳- معصومی‌نیا، علی (۱۳۸۳)، بازارمطلوب، رقابت کامل، مجله اقتصاد اسلامی، سال چهارم، پاییز، تهران
۴- رجبی، روح اله. (۱۳۸۴)، عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، رساله دکتری حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی

منابع فارسی

۱- هایلبرونر. (۱۳۸۷). بزرگان اقتصاد، ترجمه احمد شهسا، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی
۲- ایمون باتلر. (۱۳۸۷). اندیشه‌های سیاسی و اقتصادی هایک، ترجمه فریدون تفضلی تهران: نشر نی

منابع انگلیسی

1- DeFond, M. L. 1992. The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11 (Spring): 16-31.
2- Geiger and Raghunandan. 2002. Pricing the audit services, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, March, 70-78.
3- Kleinman, G., and D. Palmon. 2000. A negotiation-oriented model of auditor-client relationships. *Group Decision and Negotiation* 9: 17-45.
4- Mautz, Robert. K 1988. Public accounting: Which kind of professionalism?, *Accounting Horizon*, Sept.

5- Krishnan, J. and R.G. Stephens. 1995. Evidence on Opinion Shopping from Audit Opinion Conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy* (Autumn): 179-201.
6- Magill and Previts. 1991. CPA professional responsibilities: An introduction, south-western pub, USA.
7- Maher, M. W., P. Tiessen, R. Colson, and A. J. Broman. 1992. Competition and audit fees. *The Accounting Review* 67 (January): 199-211.
8- Solomon, J., and A. Solomon. 2010. *Corporate Governance and Accountability*. West Sussex: John Wiley & Sons

