



Determinants of Financial Statement Audit Contract Allocation and Auditor Independence

Masoud Mohammadzadeh 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. E-mail: mmohammadzadeh1970@gmail.com

Seyed Mostafa Alavi* 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Emam Khomini International University, Ghazvin, Iran. E-mail: dr.seyedalavi@gmail.com

Nezamodin Rahimiyan 

Assistant Prof., Department of Accounting, Khatam University, Tehran, Iran. E-mail: n.rahimian@khatam.ac.ir

Hosein Moghadam 

Assistant Prof., Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. E-mail: ho.moghadam1394@gmail.com

Abstract

Objective

Auditing has long been regarded as a crucial function due to its role in enhancing the reliability of financial statements. The distribution of financial statement audit contracts among auditors and the factors influencing this process represent one of the most critical issues in the auditing profession. Although these issues have significant implications for auditor independence and the reliability of financial reporting, they have received limited attention and continue to pose a major professional challenge.

Methods

Regarding data collection, this study employed a grounded theory methodology. The necessary data were collected through semi-structured interviews with 12 accounting and

Citation: Mohammadzadeh, Masoud; Alavi, Seyed Mostafa; Rahimiyan, Zezamodin & Moghadam, Hosein (2025). Determinants of Financial Statement Audit Contract Allocation and Auditor Independence. *Accounting and Auditing Review*, 32(4), 845-869. (in Persian)



auditing experts as well as university professors. The collected data were subsequently analyzed by MAXQDA software, following the three stages of open, axial, and selective coding. Furthermore, in alignment with the research objectives, the interviews were conducted using the snowball sampling method; each interviewee introduced the researcher to other individuals within the community who possessed sufficient expertise and experience related to the subject of the study.

Results

Based on the three-stage coding process, the data were categorized into causal, contextual, and intervening conditions. These conditions, together with structural and strategic factors, influence the outcomes and consequences. The findings indicate that causal conditions—including social factors and contract evaluation criteria—affect the optimal allocation of audit contracts. This effect, in combination with contextual conditions (environmental, regulatory, and legislative factors) and intervening conditions (audit firm and auditor-related factors, structural factors, and auditor independence), interacts with structural strategies, laws and oversight, and audit firm policies. Consequently, these dynamics affect organizational and environmental conditions, independence, professional ethics, and the quality of reporting.

Conclusion

Auditor independence is an inseparable element of independent auditing. In the absence of effective regulatory bodies and given the weaknesses in both concurrent and post-audit monitoring, maintaining auditor independence becomes particularly challenging. The findings of this study suggest that distributing audit contracts based on the resources and qualifications of each audit firm can help address this issue. Key factors include the number and composition of professional staff, the number of certified public accountants, industry-specific or regional expertise, and financial autonomy. Allocating contracts in this manner not only strengthens auditor independence and enhances the quality of audit reports but also helps eliminate non-standard or biased relationships. Furthermore, according to the interviewees, the most critical determinant of auditor independence is the financial independence of audit firms from their clients. As long as audit firms rely entirely on audit fees as their primary source of revenue and remain financially dependent on their clients, the concept of independent auditing loses its significance.

Keywords: Financial statement audit, Audit contract distribution, Auditor independence, Grounded theory, Audit quality.

عوامل مؤثر بر توزیع قراردادهای حسابرسی صورت‌های مالی و استقلال حسابرس

مسعود محمدزاده

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. رایانامه: mmohamadzadeh1970@gmail.com

سید مصطفی علوی*

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. رایانامه: dr.seyedalavi@gmail.com

نظام‌الدین رحیمیان

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. رایانامه: n.rahimian@khatam.ac.ir

حسین مقدم

استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. رایانامه: ho.moghadam1394@gmail.com

چکیده

هدف: حسابرسی به دلیل نقشی که در اعتباردهی صورت‌های مالی دارد، همواره از جایگاه بااهمیتی برخوردار است. چگونگی توزیع قراردادهای حسابرسی صورت‌های مالی بین حسابرسان و عوامل مؤثر بر آن، از موضوع‌های بسیار مهمی است که به‌رغم آثار آن بر استقلال حسابرس و اعتباردهی صورت‌های مالی، کمتر به آن پرداخته شده است و از چالش‌های اساسی حرفه حسابرسی شمرده می‌شود.

روش: پژوهش حاضر با استفاده از روش زمینه‌بنیاد، به جمع‌آوری داده‌ها پرداخته است. در این پژوهش با انجام مصاحبه نیمه‌ساختار یافته با ۱۲ نفر از خبرگان حسابداری و حسابرسی و استادان دانشگاهی، داده‌های لازم جمع‌آوری و به کمک نرم‌افزار مکس کیودا، طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، تجزیه و تحلیل و دسته‌بندی شده است. همچنین با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است؛ یعنی انتخاب شرکت کنندگان برای مصاحبه، به نحوی با یکدیگر پیوند داده می‌شود که هر مصاحبه شونده، پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه که دارای تخصص و تجربه کافی در رابطه با موضوع تحقیق است، راهنمایی می‌کند.

یافته‌ها: پس از سه مرحله کدگذاری، داده‌های پژوهش در سه گروه شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر دسته‌بندی شدند که با توجه به عوامل راهبردی و ساختاری بر پیامدها و نتایج تأثیرگذارند. در این خصوص یافته‌ها نشان می‌دهد که شرایط علی، شامل عوامل اجتماعی و عوامل ارزیابی قراردادهای بر توزیع بهینه قراردادهای حسابرسی تأثیر می‌گذارند و این تأثیر به همراه شرایط زمینه‌ای (عوامل محیطی و

استناد: محمدزاده، مسعود؛ علوی، سید مصطفی؛ رحیمیان، نظام‌الدین و مقدم، حسین (۱۴۰۴). عوامل مؤثر بر توزیع قراردادهای حسابرسی صورت‌های مالی و استقلال حسابرس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۴)، ۸۴۵-۸۶۹.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۸

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۴/۰۵/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۰۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۷/۱۶

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2025.391235.1009089>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۴، صص. ۸۴۵-۸۶۹

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

عوامل نظارتی و قانون‌گذاری) و شرایط مداخله‌گر (عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی و حسابرس، عوامل ساختاری و استقلال حسابرس)، با توجه به راهبردهای ساختاری، قوانین و نظارت و راهبردهای مؤسسه حسابرسی، بر شرایط محیطی، ساختاری، استقلال، اخلاق حرفه‌ای و کیفیت گزارشگری اثرگذار است.

نتیجه‌گیری: استقلال جزء لاینفک حسابرسی مستقل است؛ از این رو در غیاب نهاد ناظر و با توجه به ضعف نظارت‌های حین و پس از اجرای حسابرسی و همچنین مدل به‌دست‌آمده، توزیع قراردادهای حسابرسی براساس امکانات و صلاحیت‌های هر مؤسسه حسابرسی، از جمله تعداد و ترکیب کارکنان حرفه‌ای، تعداد حسابداران رسمی، داشتن تجربه و تخصص حسابرسی در صنعت خاص یا منطقه جغرافیایی، داشتن استقلال مالی و...، به تقویت استقلال و کیفیت گزارش‌های مؤسسه‌های حسابرسی و حذف رابطه‌های خارج از عرف، کمک می‌کند. همچنین از نظر افراد مصاحبه‌شونده، مهم‌ترین عامل در استقلال حسابرسان، استقلال مالی مؤسسه‌های حسابرسی از صاحب‌کاران است و تا زمانی که کل درآمد مؤسسه‌ها از محل حسابرسی تأمین می‌شود و مؤسسه‌ها به لحاظ مالی به صاحب‌کار وابسته‌اند، حسابرسی مستقل بی‌معناست.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی صورت‌های مالی، توزیع قرارداد حسابرسی، استقلال حسابرس، نظریه داده‌بنیاد، کیفیت حسابرسی.



مقدمه

کیفیت حسابرسی از موضوعاتی است که در حرفه حسابرسی همواره در کانون توجه پژوهشگران متعددی بوده است. برای رفع مسائل و مشکلات موجود در این زمینه، به‌رغم تلاش‌های صورت گرفته، همچنان به تلاش‌های بیشتری برای چالش‌هایی از قبیل توزیع قراردادهای حسابرسی، نحوه تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی، چگونگی انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی، دوران تصدی آنان و از همه مهم‌تر، استقلال حسابرس نیاز است (رخشان، ذبیحی و پورآقاجان، ۱۴۰۳).

در این میان، موضوع توزیع قراردادهای حسابرسی، از جمله موضوعاتی است که با وجود چالش‌های بسیار، کمتر به آن پرداخته شده است. از سوی دیگر، به‌رغم وجود معیارهایی برای رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار، این معیارها به‌طور مؤثر برای توزیع قراردادهای حسابرسی استفاده نشده‌اند و با وجود کنترل‌های پس از اقدام از سوی جامعه و سازمان مزبور، متأسفانه این کنترل‌ها، در حفظ استقلال مؤسسه‌های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی، نقش مؤثری ایفا نمی‌کنند.

بررسی عوامل مؤثر و تعیین معیارهایی برای توزیع قراردادهای حسابرسی و در صورت امکان استخراج مدلی در این خصوص، باعث سامان بخشی و توزیع مناسب قراردادهای حسابرسی، با توجه به منابع و امکانات در اختیار مؤسسه‌های حسابرسی شده و به‌عنوان مهم‌ترین عامل کنترل قبل از اقدام، به افزایش استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی منجر خواهد شد. با توجه به افزایش تعداد شرکت‌ها و واحدهای تجاری، افزایش اندازه واحدهای تجاری (افزایش بازار کار) و در پی آن، افزایش تعداد حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی، استخراج معیارهای مزبور از اهمیت بسزایی برخوردار است.

این پژوهش به شناسایی عوامل مؤثر بر توزیع قراردادهای حسابرسی و استقلال حسابرس با استفاده از روش زمینه بنیاد پرداخته است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در اوایل قرن نوزدهم، تأسیس شرکت‌های بزرگ برای انجام فعالیت‌های تجاری که با سرمایه‌های فردی امکان‌پذیر نبود، بر تفکیک مالکیت از مدیریت و تأکید بر عملکرد مباشرت تأثیر عمیقی داشت. همچنین رابطه نمایندگی و مباشرت مدیران با مالکان، به‌طور مشخص تری شکل گرفت (حساس یگانه، ۱۳۹۶). با ایجاد رابطه نمایندگی میان مدیران و مالکان و به‌رغم منافی که مدیران به‌دلیل تخصصشان برای شرکت و مالکان آن داشتند، به‌دلیل تعارض در اهداف و منافع آن‌ها، احتمال اداره شرکت توسط مدیران در جهت منافع خود و تهیه و ارائه اطلاعات غیر واقع، شدت گرفت؛ از این رو «نیاز به تأیید یا گواهی کیفیت محتوای این گزارش‌ها نیز کم‌کم شناخته شد» (حساس یگانه، ۱۳۹۶). بدین ترتیب، حسابرس معاصر، به‌عنوان یک متخصص شایسته و ماهر و با دانش کافی حسابداری، برای انجام وظیفه حسابرسی روی کار آمد. استنباط از وظیفه کنونی حسابرسان در عمل این است که هدف آن‌ها، ارائه گزارش درباره کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی طبق اصول و استانداردهای حسابداری است و حسابرسی باید به نحوی برنامه‌ریزی و اجرا شود که

تقلب و اشتباه با اهمیتی که بر کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی اثر می‌گذارد، کشف و گزارش شود (حساس یگانه، ۱۳۹۶).

کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا^۱ (۱۹۷۳) عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای خدمات حسابرسی را در پنج دسته بیان می‌کند: ۱. تضاد منافع بین تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات؛ ۲. پیامدهای اقتصادی با اهمیت؛ ۳. پیچیدگی؛ ۴. عدم دسترسی مستقیم؛ ۵. هزینه جمع‌آوری و بررسی اطلاعات.

واندا والاس^۲ (۱۹۸۵) در کتاب نقش اقتصادی حسابرسی، استدلال نفع شخصی را در سه فرضیه مباشرت و نظارت (نمایندگی)، اطلاعات و بیمه بیان و تقاضا برای حسابرسی را بر اساس آن‌ها پیش‌بینی می‌کند و معتقد است که هر کدام از این فرضیه‌ها با شواهد رفتار فردی و سازمانی مشاهده شده و سازگارند. تئوری نمایندگی این گونه بیان می‌شود: «وقتی به یک طرف، قدرت تصمیم‌گیری تفویض می‌شود، اگر مزایای فعالیت‌های نظارتی بیشتر از هزینه‌های مربوطه باشد، موافقت می‌کند که تحت نظارت قرار گیرد».

در ایران از وظایف مهم مجامع عمومی شرکت‌ها، انتخاب بازرس قانونی و حسابرس مستقل و البته پذیرش این سمت از طرف بازرس قانونی و حسابرس مستقل است. طبق ماده ۱۴۴ اصلاحیه قانون تجارت، مجمع عمومی عادی سالیانه شرکت‌ها می‌بایست یک یا چند بازرس را انتخاب تا بر طبق این قانون به وظایف خود عمل کنند. همچنین طبق ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی، مصوب ۱۳ شهریور ماه ۱۳۷۹ هیئت وزیران، اشخاص حقوقی اشاره شده در این قانون، مکلف‌اند حسب مورد، حسابرس و بازرس قانونی یا حسابرس خود را از میان مؤسسه‌های حسابرسی‌ای انتخاب کنند که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشند. بر این اساس، مجامع عمومی شرکت‌ها، هر ساله حسابرس مستقل و بازرس قانونی خود را از میان مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه مزبور (در مورد شرکت‌های بورسی، طبق دستورالعمل تعیین حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسه‌های حسابرسی باید معتمد بورس باشند)، انتخاب می‌کنند (دستورالعمل حسابرسان معتمد، ۱۳۹۲). انتخاب حسابرس و بازرس قانونی در مجامع عمومی از طریق نماینده و امین سهام‌دار که شخص حقیقی است و براساس شناخت وی از مؤسسه‌های حسابرسی شامل ارتباط و تجربه قبلی کار با حسابرس (از جمله سهل یا سخت‌گیری و نوع اظهار نظر)، میزان حق الزحمه حسابرس، اندازه شرکت و مؤسسه حسابرسی، رتبه تعیین شده برای حسابرس از سوی نهادهای ناظر، الزامات قانونی و حاکمیتی و... صورت می‌پذیرد.

موارد پیش‌گفته به وجود روابط مستقیم یا غیر مستقیم بین حسابرس و صاحب‌کار (نمایندگان مجامع عمومی و مدیران شرکت‌ها) با حسابرسان مستقل منجر می‌شود. وابستگی اقتصادی به شرکت صاحب‌کار، ارائه خدمات غیرحسابرسی و روابط بلندمدت حسابرس و صاحب‌کار، از دید سرمایه‌گذاران به‌عنوان تهدیدهای با اهمیت بر استقلال حسابرسان مستقل محسوب می‌شوند (وحیدی الیزی، تمیمی و شلال نژاد، ۱۳۹۳).

مؤسسه‌های دارای صاحب‌کاران متعدد، با وجود جذب کارکنان، از لحاظ تعداد و ترکیب با حجم کار آن‌ها تناسب

1. American Accounting association (AAA)

2. Wallace

ندارد. علاوه بر این به دلیل انعقاد پایین مبلغ قرارداد (برای حفظ کار و مشتری‌مداری) و به منظور صرفه‌جویی در هزینه‌ها، از کارکنان با کیفیت در رده‌های خود، استفاده نکرده و ترکیب بهینه (مطابق با دستورالعمل جامعه حسابداران رسمی ایران) را رعایت نمی‌کنند. به همین دلیل، حق‌الزحمه حسابرسی در ایران معیار مناسبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی نیست (بنی‌مهد و جعفری معافی، ۱۳۹۶).

از سوی دیگر، مؤسسه‌هایی وجود دارند که به دلیل عدم وجود ارتباطات، علاوه بر پایین بودن مبلغ قراردادهای، از حجم کار قابل قبولی نیز برخوردار نیستند. این مؤسسه‌ها برای حفظ مؤسسه و تأمین مالی خود، از حداقل کارکنان حرفه‌ای استفاده می‌کنند و با صرف وقت بیشتر مدیران حسابرسی در شرکت‌ها، نقص‌های ترکیب بهینه را جبران می‌کنند. در این خصوص، سازوکارهای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران (به عنوان کنترل‌های پس از اقدام) یا «ایجاد حفاظ‌هایی برای تقویت استقلال حسابرس مستقل در برابر عوامل کاهنده استقلال و تهدیدهای صاحب‌کار» (بزرگ اصل، ۱۳۸۰؛ مدرس، ابراهیمی و عزیزخانی، ۱۳۹۵)، اگرچه باعث بهبود فرایند حسابرسی و گزارش‌گری مالی می‌شود، اثربخشی لازم را نداشته است. این موارد شرط کافی است؛ اما شرط لازم، وجود سازوکار مشخصی است که بتواند به طور منظم، حسابرسی مالی شرکت‌ها را با توجه به منابع، امکانات و صلاحیت حسابرسان مستقل و مؤسسه‌های حسابرسی، توزیع کند.

انتخاب حسابرس و توزیع قراردادهای حسابرسی

همان طور که اشاره شد، در ارتباط با توزیع قراردادهای حسابرسی پژوهش‌های زیادی صورت نگرفته است؛ اما در ادامه، به تحقیقات و مقالاتی که در زمینه انتخاب حسابرس صورت گرفته اشاره می‌شود.

بنی‌مهد و جعفری معافی (۱۳۹۲) در بررسی کیفیت اقلام تعهدی و انتخاب حسابرس، دریافتند که اندازه صاحب‌کار، تغییر مدیریت و کیفیت اقلام تعهدی بر انتخاب مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس اثر گذار است. نیکومرام و احمدزاده (۱۳۹۲) در تحقیق خود به بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آن‌ها دریافتند که کیفیت اطلاعات حسابداری، اندازه شرکت و نوع مالکیت، از مهم‌ترین عوامل مؤثر در انتخاب مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی است. شواهد پژوهش نشان می‌دهد که خصوصی‌سازی و رقابت در بازار حسابرسی ایران، موجب کاهش کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی شده است.

نمازی و سعیدی (۱۳۹۳) در بررسی رابطه بین ویژگی‌های هیئت مدیره و انتخاب حسابرس دریافتند که بین ویژگی‌های هیئت مدیره تنها مدرک اعضای هیئت مدیره، با انتخاب حسابرس رابطه معناداری دارد. بین سایر ویژگی‌های هیئت مدیره با انتخاب حسابرس، رابطه معناداری مشاهده نشد.

روحانی نیا (۱۳۹۵)، عنوان می‌کند که ارائه اصول و ضوابط انتخاب حسابرس از جمله تعداد شرکای مؤسسه‌ها، سابقه حرفه‌ای آنان، سابقه آشنایی حسابرس با صنعتی که شرکت در آن صنعت فعالیت می‌کند، ترکیب رده‌های حرفه‌ای، توجه به امتیازهای حرفه‌ای کسب شده توسط مؤسسه همراه با تقویت نظارت بر حرفه حسابرسی، از راه‌های مناسب انتخاب حسابرس مستقل و افزایش کیفیت حسابرسی است.

جعفری نسب، ملانظری و رحمانی (۱۳۹۸) در بررسی چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرسی در ایران بیان می‌کنند که سطح کنونی گزارش حسابرسی از سطح استاندارد فعلی فاصله بسیاری دارد و نیازمند اقدام‌های مؤثر از جمله افزایش نظارت بیشتر بر حرفه حسابرسی توسط مراجع ذی‌صلاح و افزایش کیفیت گزارش حسابرسی برای رفع ایرادهای گزارش کنونی حسابرسی است.

خواجوی، پورگودرزی و سرمدی‌نیا (۱۳۹۸) در تحقیق خود به رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرسی، با تأکید بر شهرت حسابرسی شرکت پرداختند. آن‌ها دریافتند که شرکت‌هایی که بیشتر نسبت به افشای مسئولیت‌های اجتماعی خود اقدام می‌کنند، تمایل دارند تا حسابرسانی را به‌عنوان حسابرسی مستقل شرکت انتخاب کنند که در بین شرکت‌های صنعت از اعتبار بالاتری برخوردارند.

اکبر خانی و نقش‌بندی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر وابستگی به گروه تجاری و انتخاب حسابرسی پرداختند. آن‌ها دریافتند که بین وابستگی به گروه تجاری و انتخاب حسابرسان مشهور، رابطه معناداری وجود ندارد. تمرکز مالکیت در رابطه بین وابستگی به گروه تجاری و انتخاب حسابرسان مشهور تأثیر معناداری ندارد. کیفیت گزارشگری مالی در رابطه بین وابستگی به گروه تجاری و انتخاب حسابرسان مشهور تأثیر معناداری ندارد.

نقش‌بندی و قلیچی مقدم (۱۳۹۹) به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرسی بر رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند. آن‌ها دریافتند که بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. شهرت حسابرسی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

مرادی و یحیایی (۱۳۹۹)، در تحقیق خود مبنی بر تدوین الگوی انتخاب حسابرسی، انگیزه‌های صاحب‌کار برای انتخاب حسابرسی، جزء شرایط علی شناسایی شده است که این انتخاب در بستری از وضعیت کلان اقتصادی و وضعیت عمومی بازار سرمایه صورت می‌گیرد.

دلبری راغب، اسماعیل‌زاده مقری، کیقبادی و توانگر حمزه کلائی (۱۴۰۱)، در بررسی ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان بیان می‌کنند که تأمین نیازهای ذی‌نفعان و برطرف شدن نسبی نارضایتی آنان از کیفیت خدمات ارائه شده در حوزه حسابرسی مستقل، مستلزم به‌کارگیری مؤلفه‌های مؤثر در ارتقای کیفیت خدمات مؤسسه‌های حسابرسی و حسابرسان، کاهش سطح نارضایتی ذی‌نفعان و افزایش سهم نظارتی نهادهای ناظر است.

حقدادی، گرکز و معطوفی (۱۴۰۳)، در پژوهش خود مبنی بر دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی؛ بررسی نقش تعدیلی تغییر مؤسسه حسابرسی دریافتند که چرخش شریک مؤسسه حسابرسی، به افزایش افشای ضعف کنترل داخلی شرکت‌ها منجر شده است و افزایش دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی، به کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی انجامیده است.

استقلال حسابرسی

در ارتباط با حسابرسی مستقل و استقلال حسابرسان پژوهش‌ها و مقاله‌های زیادی وجود دارد که در زیر به برخی از موارد مهم آن اشاره می‌شود:

نتایج تحقیق سجادی و ابراهیمی میمند (۱۳۸۴) نشان می‌دهد که از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی صاحب‌کار، اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحب‌کار به عنوان عوامل فزاینده استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی به عنوان عامل کاهنده استقلال حسابرسی هستند.

عباس‌زاده و محمدی (۱۳۹۱) در تحقیق خود دریافتند که رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای در حین کار، نداشتن هیچ‌گونه ارتباط خویشاوندی کاری و مالی با مدیران واحد مورد رسیدگی و قانون‌گرا بودن، مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی، عوامل فزاینده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات است.

مدرس و همکاران (۱۳۹۵) در مقاله خود به بررسی حفاظ‌های مؤثر بر استقلال حسابرسان در برابر تهدیدهای صاحب‌کار به جایگزینی وی پرداخته‌اند. در این مقاله مواردی چون شهرت، تخصیص قانونی کارها، اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، نظام‌های تنبیهی، بررسی هم‌پیشگان، افشای دلایل تغییر حسابرسان، ارتقای سطح دانش استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی، شفاف شدن مسئولیت حسابرسان، برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین، مسئولیت تضامنی شرکای حسابرسی با مؤسسه حسابرسی، محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک کارفرما، تغییر ادواری حسابرسان و عدم امکان تغییر در آن دوره، به عنوان حفاظ استقلال حسابرسان در برابر تهدیدهای صاحب‌کار نسبت به جایگزینی وی شناخته شده است؛ اما محقق به این نتیجه رسیده است که عوامل فوق در کشور به‌طور جدی به کار گرفته نمی‌شود.

یافته‌های سلیمانی، شورورزی و نوری توپکانلو (۱۳۹۷) مؤید رابطه منفی ۵ عامل تهدید بیانیه استقلال (بزرگ اصل، ۱۳۸۰) با استقلال ظاهری و باطنی است و تخصص و تجربه حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری تأثیری ندارند.

نیکبخت، خلیفه سلطانی، حسینی، مداحی و داهیر (۱۳۹۷) در پژوهش خود به روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد به تدوین مدلی برای استقلال حسابرسان می‌پردازد که بر اساس آن حسابرسان، مالکان و نهادهای نظارتی می‌توانند با استفاده از عوامل شناسایی شده، تمهیدهای لازم برای ارتقای استقلال حسابرسان و بهبود وضعیت کیفیت حسابرسان و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را فراهم کنند.

حاتمیان (۱۳۹۸) در تحقیق خود دریافت که دوره تصدی حسابرسان بر تعداد بندهای گزارش حسابرسان تأثیر معکوس و معنادار و همچنین استقلال حسابرسان بر تعداد بندهای گزارش حسابرسان تأثیر مستقیم و معنادار دارد.

عبدلی، بشیری منش و عارف‌منش (۱۴۰۲) در تحقیق خود دریافتند که اهمیت کارفرما، حق‌الزحمه حسابرسان، ارائه خدمات غیرحسابرسی، وابستگی مالی حسابرسان به صاحب‌کار، رقابت حرفه‌ای میان مؤسسه‌های حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان، ارتباطات و پیوندهای اجتماعی، روابط استخدامی کارکنان با صاحب‌کاران با حسابرسان از عوامل کاهنده استقلال حسابرسان هستند که در این میان، وابستگی مالی حسابرسان به صاحب‌کار، بیش از سایر عوامل بر استقلال حسابرسان تأثیر منفی دارد. همچنین انتخاب حسابرسان از طریق سیستم‌های هوشمند دیجیتال، چرخش صحیح

مؤسسه‌های حسابرسی، شهرت و اعتبار و اندازه حسابرسی، تعهدهای حرفه‌ای حسابرسی و رتبه حسابرسی، به‌عنوان راه‌کارهایی برای افزایش استقلال حسابرسی شناسایی شدند که تعهدهای حسابرسی نسبت به دیگر عوامل، در استقلال حسابرسی نقش پررنگ‌تری دارد.

بر اساس تحقیق کیم و چئونگ^۱ (۲۰۰۹)، تخصیص قانونی کارها باعث حذف فشارهای مدیریتی بر حسابرسی در انتخاب مجدد آن‌ها شده و باعث افزایش استقلال حسابرسی و در نتیجه افزایش کیفیت حسابرسی و اعتبار گزارش‌های مالی می‌شود.

وکیل، آلیفیا و تیجانی^۲ (۲۰۱۹) به شناسایی تهدیدها و عواملی پرداختند که بر استقلال حسابرسی مؤثر است. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که آنچه استقلال حسابرسی را تهدید می‌کند ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی است و روابط خاص با صاحب‌کار است.

نورزیاتون و نورال^۳ (۲۰۲۱) به شناسایی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان مستقل در شرکت‌های مالزی پرداختند. یافته‌های آن‌ها با استفاده از اطلاعات ۲۳۰ شرکت طی سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۸، نشان می‌دهد که میزان استقلال در خدمات اطمینان بخشی و غیر اطمینان بخشی متفاوت است. همچنین عواملی مانند استقلال کمیته حسابرسی صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان مؤثر است.

فم^۴ (۲۰۲۲) نیز به بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان پرداخت. یافته‌های ایشان نشان می‌دهد که عواملی مانند عمر مؤسسه و قدمت آن، آموزش، ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی، شهرت و اندازه مؤسسه حسابرسی، محیط رقابتی و محیط قانونی بر استقلال حسابرسان مؤثر است.

سؤال پژوهش

موضوع توزیع قراردادها از جمله مباحثی است که پژوهش‌های چندانی در خصوص آن انجام نشده است و پیشینه بسیار کمی دارد. از سوی دیگر، توزیع قراردادها یکی از موضوع‌های چالش‌برانگیز در حوزه حسابرسی است. از این رو در پژوهش حاضر به این موضوع پرداخته شده است. در این پژوهش فرضیه‌ای مطرح نشده و از طریق روش تحقیق اکتشافی، عوامل تأثیرگذار شناسایی شده است. بر اساس آنچه بیان شده، سؤال اصلی پژوهش به شرح زیر است:

- عوامل مؤثر بر توزیع قراردادهای حسابرسی صورت‌های مالی و استقلال حسابرسی کدام‌اند؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با استفاده از نظریه پردازی داده‌بنیاد انجام شده است. روش مزبور را می‌توان به‌عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روشی علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود. امروزه سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد وجود دارد:

1. Kim & Cheong
2. Wakil, Alifiah & Tijiani
3. Norziaton & Nurul
4. Pham

۱. رهیافت نظام‌مند^۱ که با اثر استراوس و کوربین^۲ (۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛

۲. رهیافت ظاهرشونده^۳ که مربوط به اثر گلیزر^۴ (۱۹۹۲) است؛

۳. رهیافت ساخت‌گرایانه^۵ که توسط چارمز^۶ (۱۹۹۰) ارائه شده است.

در پژوهش حاضر از رهیافت نظام‌مند استفاده می‌شود. این رهیافت برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد.

با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی^۷ یا زنجیره ای برای مصاحبه استفاده شد. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵).

برای مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب می‌شوند و در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست می‌شود که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع تحقیق را معرفی کنند یا در مواردی که برای تکمیل مدل و خلق نظریه، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرهای اشخاص با تجارب خاص باشد، از مصاحبه‌شوندگان درخواست می‌شود تا افراد صاحب‌نظر با تجارب متناسب را معرفی کنند (حریری، ۱۳۸۵).

تجزیه و تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. اولین گام، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع است؛ دومین گام یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام، مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. با توجه به توضیحات پیش‌گفته، کدگذاری سه گانه یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است (طیبی، ملکی و دلگشایی، ۱۳۹۵).

جامعه آماری پژوهش مدیران ارشد و مدیران فنی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، دبیران کل جامعه حسابداران رسمی ایران و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها بودند. در این پژوهش با ۱۲ نفر از خبرگان حسابرسی که حسابداران رسمی و رده‌های مدیر ارشد و مدیر فنی مؤسسه‌های حسابرسی بودند، استادان دانشگاهی و دبیران کل جامعه حسابداران رسمی، مصاحبه شد و مصاحبه‌ها تا جایی ادامه یافت که گزاره جدیدی از سوی مصاحبه‌شوندگان مطرح نشد.

این پژوهش طی سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ صورت پذیرفته است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، استخراج کدها و مقوله‌ها و روابط بین آن‌ها، از نرم‌افزار مکس کیودا استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان شامل جنسیت، میزان تحصیلات، میزان سابقه کار و شغل در قالب جدول ۱ ارائه شده است.

1. Systematic
2. Strauss & Corbin
3. Emergent
4. Glaser
5. Constructivist
6. Charmaz
7. Snowball or chain sampling

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی افراد مصاحبه شونده

ردیف	جنسیت	میزان تحصیلات	شغل	تجربه کاری
۱	مرد	دکتری	استاد دانشگاه و رئیس اداره نظارت برحسابرسان معتمد و گزارشگر.	۲۰ سال
۲	مرد	کارشناس ارشد	حسابدار رسمی و مدیر کنترل و کیفیت مؤسسه حسابرسی.	۲۲ سال
۳	مرد	کارشناس ارشد	شریک اسبق مؤسسه حسابرسی و مدیر فنی مؤسسه حسابرسی.	۲۰ سال
۴	مرد	کارشناس ارشد	حسابدار رسمی و مدیر فنی مؤسسه حسابرسی	۲۲ سال
۵	مرد	کارشناسی	عضو شورای عالی هفتم جامعه و مدیر ارشد مؤسسه حسابرسی.	۲۸ سال
۶	مرد	کارشناسی	دبیر کل جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیر ارشد مؤسسه حسابرسی.	۴۰ سال
۷	مرد	دکتری	استاد دانشگاه و مدیر ارشد مؤسسه حسابرسی.	۲۸ سال
۸	مرد	کارشناس ارشد	شریک مؤسسه حسابرسی	۱۷ سال
۹	مرد	کارشناسی	حسابدار رسمی با سابقه جامعه حسابداران رسمی و مدیر عامل و شریک مؤسسه حسابرسی.	۳۰ سال
۱۰	مرد	کارشناس ارشد	حسابدار رسمی، مدیر و شریک مؤسسه حسابرسی	۱۵ سال
۱۱	مرد	کارشناس ارشد	حسابدار رسمی و مدیر و شریک مؤسسه حسابرسی	۲۲ سال
۱۲	مرد	دکتری	حسابدار رسمی، عضو هیئت مدیره و دبیرکل ۴ دوره جامعه حسابداران رسمی ایران.	۳۰ سال

به‌منظور استخراج متغیرهای مورد نیاز مدل پژوهش در حل مسائل حوزه کاری خبرگان، روش‌های متعددی به‌کار گرفته می‌شود. البته دسته‌بندی روش‌ها علاوه‌بر نحوه تعامل با خبره، بر اساس نوع اطلاعاتی که به دست می‌دهند نیز صورت می‌گیرد که در این بخش به آن‌ها اشاره خواهد شد (طیبی و همکاران، ۱۳۹۵).

در این پژوهش از روش مستقیم استفاده شده است؛ بدین ترتیب که پس از انجام مصاحبه برای درک و استخراج متغیرهای مورد نیاز پژوهش، این مفاهیم ابتدا کدگذاری باز و سپس مقوله‌بندی شدند و در نهایت با استفاده از کدگذاری محوری، الگوی پژوهش استخراج شد.

جدول ۲ فرایند کدگذاری باز مصاحبه با خبرگان (عوامل مؤثر بر توزیع بهینه قراردادها و استقلال حسابرسان) را نشان می‌دهد.

همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، ۶۳ کد از داخل مصاحبه‌ها به‌عنوان عوامل مؤثر بر توزیع بهینه قراردادها حسابرسان صورت‌های مالی و استقلال حسابرسان استخراج شده است که بیشترین تکرار مربوط به کدهای «روابط»، «اندازه مؤسسه‌های حسابرسی»، «ظرفیت و امکانات مؤسسه‌های حسابرسی»، «جامعه حسابداران رسمی»، «عوامل فرهنگی»، «اخلاق حرفه‌ای»، با ۱۲ تکرار است. بررسی مصاحبه‌ها نشان داد که کلیه مصاحبه‌شوندگان روی تأثیر این عوامل بر توزیع بهینه قراردادها حسابرسان صورت‌های مالی تأکید کرده‌اند.

جدول ۲. فرایند کدگذاری

ردیف	کد	تعداد تکرار	ردیف	کد	تعداد تکرار
۱	گزارش فروشی	۲	۳۳	تخصص حسابرس	۶
۲	افراد تأثیرگذار در مجامع	۲	۳۴	موقعیت جغرافیایی	۲
۳	واسطه‌ها	۴	۳۵	صلاحیت خاص	۴
۴	نرخ شکنی	۵	۳۶	معیارهای ارزیابی مؤسسه‌ها	۵
۵	تعداد شرکا	۱	۳۷	قوانین و مقررات انضباطی	۸
۶	شرایط مالی حسابرس	۲	۳۸	ادغام مؤسسه‌های حسابرسی	۸
۷	ساختار سرمایه	۱	۳۹	ترکیب کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی	۹
۸	شرایط اقتصادی	۳	۴۰	تعداد کارکنان ارشد	۷
۹	بازار سرمایه	۲	۴۱	شایست سалاری	۱۰
۱۰	نبود سازوکار و چارچوب مناسب	۶	۴۲	اندازه مؤسسه‌های حسابرسی	۱۲
۱۱	جدایی مدیریت از مالکیت	۳	۴۳	حق بیمه	۵
۱۲	شخص محور بودن مؤسسه‌ها	۳	۴۴	نبود نرخ حسابرسی مشخص	۹
۱۳	استقلال مؤسسه‌های حسابرسی	۶	۴۵	تأمین کننده منبع خسارت	۱
۱۴	مدت زمان قرارداد	۳	۴۶	حسابرسی به صورت شکلی	۱
۱۵	دارایی مؤسسه حسابرسی	۲	۴۷	شفافیت	۴
۱۶	وجود حسابرسی در شرکت‌ها در نهادهای عمومی دولتی	۱	۴۸	روابط	۱۲
۱۷	نبود شرایط رقابتی سالم	۵	۴۹	اخلاق حرفه‌ای	۱۲
۱۸	رقابتی بودن مؤسسه‌ها	۵	۵۰	عوامل فرهنگی	۱۲
۱۹	ارزیابی متولی توزیع کارها از مؤسسه‌ها	۶	۵۱	صلاحیت مؤسسه حسابرسی	۸
۲۰	مبلغ قرارداد	۵	۵۲	ظرفیت و امکانات مؤسسه‌های حسابرسی	۱۲
۲۱	عدم نظارت جامعه‌گرا	۷	۵۳	جامعه حسابداران رسمی	۱۲
۲۲	شهرت مؤسسه حسابرسی	۷	۵۴	ساختار و ویژگی مؤسسه حسابرسی	۲
۲۳	درآمد مؤسسه	۴	۵۵	قانون تجارت	۴
۲۴	تحصیلات	۸	۵۶	نظارت جامعه حسابرسی	۳
۲۵	نیروی کار آموزش دیده	۹	۵۷	صلاحیت و توانایی حسابرس	۱
۲۶	سابقه کار مؤسسه حسابرسی	۷	۵۸	شأن کاری حسابرس	۳
۲۷	دانش	۴	۵۹	رفتار سلیقه‌ای صاحب کار	۳
۲۸	عملکرد نهاد ناظر مربوط	۸	۶۰	روابط صاحب کار و حسابرس	۶
۲۹	تضاد منافع	۸	۶۱	عدالت در توزیع قراردادهای حسابرسی	۹
۳۰	مجمع عمومی قانونی	۲	۶۲	توزیع بهینه و اطمینان از وجود درآمد مکفی	۳
۳۱	نوع فعالیت	۳	۶۳	استقلال مالی حسابرسان از صاحب کاران	۷
۳۲	اندازه کسب و کار یا شرکت مربوط به قرارداد	۴			

از نظر افراد مصاحبه‌شونده، مهم‌ترین عامل در استقلال حسابرسان، استقلال مالی مؤسسه‌های حسابرسی از صاحب‌کاران است و تا زمانی که کل درآمد مؤسسه‌ها از محل حسابرسی تأمین می‌شود و مؤسسه‌ها به لحاظ مالی به صاحب‌کار وابسته‌اند، حسابرسی مستقل بی‌معناست. در کشورهای دیگر حدود ۵۰ درصد درآمد مؤسسه‌ها، از فعالیت‌های غیر حسابرسی ایجاد می‌شود و حداکثر ۵۰ درصد درآمد آن‌ها، از محل حسابرسی است؛ اما در ایران بیش از ۸۵ درصد درآمد مؤسسه‌ها، از محل خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی و بررسی اجمالی شرکت‌هاست (خلاصه عملکرد سال ۱۴۰۲ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۴۰۳). لذا مؤسسه‌های حسابرسی باید به‌سمت ارائه خدمات غیر اطمینان بخش به دیگر مشتریان بروند تا از لحاظ مالی به صاحب‌کاران وابسته نباشند. این مهم‌ترین کار است و دیگر نگران تهدید شدن از سوی صاحب‌کار و یا تهدید به کاهش قرارداد یا عدم ارجاع کارهای دیگر و... نخواهند بود.

بعد از شناسایی و استخراج کدها از مصاحبه‌ها، نوبت به تعیین مقوله‌ها و جمع‌بندی مفاهیم می‌رسد. در این بخش با توجه به مفاهیم کدها، مقوله‌ها یا ابعاد اصلی مدل تعیین می‌شود (طیبی و همکاران، ۱۳۹۵).

در این مرحله، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد. به‌عنوان نمونه، کدهای «شرایط اقتصادی»^۱، «نبود شرایط رقابتی سالم»، «موقعیت جغرافیایی»، به‌عنوان عوامل محیطی در نظر گرفته شده‌اند. همچنین کدهای «عوامل فرهنگی»^۲، «اخلاق حرفه‌ای»^۳، «روابط» و «واسطه‌ها» به‌عنوان عوامل اجتماعی در نظر گرفته شده‌اند. کدهای «عدم نظارت جامعه‌گرا»، «عملکرد نهاد ناظر مربوط»، «مجمع عمومی قانونی»، «قوانین و مقررات انضباطی»، «جامعه حسابداران رسمی» و «قانون تجارت» در دسته عوامل نظارتی و قانون‌گذاری گروه‌بندی شده‌اند. در جدول ۳ نتایج تبدیل کدهای مفهومی به مضمون ذکر شده است.

جدول ۳. مفاهیم و مضمون‌های به‌دست‌آمده از داده‌های کیفی

مضمون (تم یا مقوله)	کد مفهومی	مضمون (تم یا مقوله)	کد مفهومی
عوامل محیطی	شرایط اقتصادی	عوامل ساختاری	ادغام مؤسسه‌های حسابرسی
	بازار سرمایه		ساختار و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی
	موقعیت جغرافیایی		نبود ساز و کار و چارچوب مناسب
	تضاد منافع		ترکیب کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی
عوامل اجتماعی	اخلاق حرفه‌ای		نرخ شکنی
	عوامل فرهنگی		گزارش فروشی

۱. شرایط اقتصادی به وضعیت متغیرهای اقتصادکلان در یک کشور، جامعه، منطقه و... در یک مقطع زمانی خاص اشاره دارد. این وضعیت شامل رشد تولید ناخالص داخلی، توزیع درآمد و ثروت، نرخ بیکاری، تورم، سیاست‌های مالی و پولی و متأثر از نوع سیاست‌های اقتصادی انتخابی حاکم بر آن جامعه است.

۲. عوامل فرهنگی به طیف گسترده‌ای از عناصر و جنبه‌های یک کشور، جامعه، منطقه و... اشاره دارد که بر افکار، رفتارها و ارزش‌های افراد تأثیر می‌گذارد. این عوامل شامل ارزش‌ها و باورها، زبان، آداب و رسوم، دین و مذهب و ... هستند که با هم تعامل دارند و یک چارچوب فرهنگی را تشکیل می‌دهند که بر افراد و جامعه و نوع ارتباطشان با یکدیگر، تأثیر می‌گذارند.

۳. اخلاق حرفه‌ای به میزان پایبندی افراد و مؤسسه‌های عضو جامعه به مجموعه اصول، ارزش‌ها و استانداردهای حاکم بر حسابرسی گفته می‌شود که بر نوع افکار و رفتار آن‌ها اثرگذار است.

مضمون (تم یا مقوله)	کد مفهومی	مضمون (تم یا مقوله)	کد مفهومی
عوامل نظارتی و قانون‌گذاری	روابط دوستانه، فامیلی و ...	عوامل نظارتی و قانون‌گذاری	حق بیمه
	واسطه‌ها		نبود نرخ حسابرسی مشخص
	افراد تأثیرگذار در مجامع		تأمین کننده منبع خسارت
	عدم نظارت جامع‌گرا		حسابرسی به صورت شکلی
	عملکرد نهاد ناظر مربوط		شفافیت
	مجمع عمومی قانونی		عدم رقابتی بودن مؤسسه‌ها
	قوانین و مقررات انضباطی		مدت زمان قرارداد
	جامعه حسابداران رسمی		ارزیابی متولی توزیع کارها از مؤسسه‌ها
	قانون تجارت		مبلغ قرارداد
	عدم وجود حسابرسی در شرکت‌ها در نهادهای عمومی دولتی		نوع فعالیت
عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی و حسابرس	تعداد شرکا	عوامل ارزیابی قراردادها	اندازه کسب و کار یا شرکت مربوط به قرارداد
	شرایط مالی حسابرس		صلاحیت خاص
	ساختار سرمایه		معیارهای ارزیابی مؤسسه‌ها
	جدایی مدیریت از مالکیت		شایسته‌سالاری
	شخص محور بودن مؤسسه‌های استقلال مؤسسه‌های حسابرسی		نظارت جامعه حسابرسی
	دارایی مؤسسه حسابرسی		صلاحیت و توانایی حسابرس
	شهرت مؤسسه حسابرسی		شان کاری حسابرس
	درآمد مؤسسه		رفتار سلیقه‌ای صاحب کار
	تحصیلات کارکنان		روابط صاحب کار و حسابرس
	نیروی کار آموزش دیده		عدالت در توزیع قراردادهای حسابرسی
	سابقه کار مؤسسه حسابرسی		توزیع بهینه و اطمینان از وجود درآمد مکفی
	دانش		استقلال مالی حسابرسان از صاحب کاران
	تخصص حسابرس	استقلال حسابرس	
	اندازه مؤسسه حسابرسی		
	صلاحیت مؤسسه حسابرسی		
	ظرفیت و امکانات مؤسسه‌های حسابرسی		
	تعداد کارکنان ارشد		

در جدول ۴ نتایج تبدیل کدهای مفهومی به مضمون مشاهده می‌شود. این کدها، به عنوان شاخص نیز در مدل ذکر

شده و در ۷ مقوله یا بُعد اصلی دسته‌بندی شده‌اند.

جدول ۴. مفاهیم ومضمون‌های نهایی بخش کیفی

ردیف	شاخص	ردیف	شاخص
۱	عوامل محیطی	۵	عوامل ساختاری
۲	عوامل اجتماعی	۶	عوامل ارزیابی قراردادها
۳	عوامل نظارتی و قانون‌گذاری	۷	استقلال حسابر
۴	عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی و حسابر		

در ادامه شرایط علی مشخص شده است. شرایط علی شامل حوادث، وقایع و اتفاقاتی است که به وقوع یا گسترش پدیده مدنظر می‌انجامد. در واقع شرایط علی، شرایطی است که به توزیع بهینه قراردادها منجر می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این تحقیق براساس تحلیل محتوای مصاحبه‌ها، «عوامل اجتماعی» و «عوامل ارزیابی مؤسسه‌ها» به‌عنوان عوامل علی در نظر گرفته شده‌اند، چون بر توزیع بهینه قراردادها مقدم بوده و بر آن تأثیرگذارند. جدول ۵ نشان‌دهنده عوامل علی است.

جدول ۵. عوامل علی

عوامل علی	کد مفهومی
عوامل اجتماعی	اخلاق حرفه‌ای
	عوامل فرهنگی
	روابط دوستانه، فامیلی و ...
	واسطه‌ها
	افراد تأثیرگذار در مجامع
عوامل ارزیابی قراردادها	مدت زمان قرارداد
	ارزیابی متولی توزیع کارها از مؤسسه‌ها
	مبلغ قرارداد
	نوع فعالیت
	اندازه کسب‌وکار یا شرکت مربوط به قرارداد
	صلاحیت خاص
	معیارهای ارزیابی مؤسسه‌ها
	شایسته‌سالاری

در مرحله بعد، شرایط مداخله‌گر بررسی می‌شود. شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری است که به پدیده متعلق است و بر راهبردهای کنش و واکنش آن پدیده اثر می‌گذارد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این تحقیق با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، «عوامل ساختاری»، «عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی و حسابر» و «استقلال حسابر» جزو شرایط مداخله‌گر هستند (جدول ۶).

جدول ۶. شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر	کد مفهومی	شرایط مداخله‌گر	کد مفهومی
عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی و حسابرس	تعداد شرکا	عوامل ساختاری	ادغام مؤسسه‌های حسابرسی
	شرایط مالی حسابرس		ساختار و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی
	ساختار سرمایه		نبود سازوکار و چارچوب مناسب
	جدایی مدیریت از مالکیت		ترکیب کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی
	شخص محور بودن مؤسسه‌ها		نرخ شکنی
	استقلال مؤسسه‌های حسابرسی		گزارش فروشی
	دارایی مؤسسه حسابرسی		حق بیمه
	شهرت مؤسسه حسابرسی		نبود نرخ حسابرسی مشخص
	درآمد مؤسسه		تأمین‌کننده منبع خسارت
	تحصیلات کارکنان		حسابرسی بصورت شکلی
	نیروی کار آموزش دیده		شفافیت
	سابقه کار مؤسسه حسابرسی		عدم رقابتی بودن مؤسسه‌ها
	عوامل مربوط به کارکنان	دانش	استقلال حسابرس
تخصص حسابرس		صلاحیت و توانایی حسابرس	
اندازه مؤسسه حسابرسی		شان کاری حسابرس	
صلاحیت مؤسسه حسابرسی		رفتار سلیقه‌ای صاحب‌کار	
ظرفیت و امکانات مؤسسه‌های حسابرسی		روابط صاحب‌کار و حسابرس	
تعداد کارکنان ارشد		عدالت در توزیع قراردادهای حسابرسی	
		توزیع بهینه و اطمینان از وجود درآمد مکفی	
		استقلال مالی حسابرسان از صاحب‌کاران	

مرحله بعدی، تعیین شرایط زمینه‌ای است. شرایط زمینه‌ای مجموعه مشخصه‌های خاصی است که بر پدیده مدنظر دلالت می‌کنند و بستر پدیده مدنظر را فراهم می‌سازند و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیر می‌گذارند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در پژوهش حاضر، «عوامل محیطی» و «عوامل نظارتی و قانون‌گذاری» جزو شرایط زمینه‌ای هستند. در جدول ۷ کدهای مفهومی شرایط زمینه‌ای مشاهده می‌شود.

جدول ۷. شرایط زمینه‌ای

مضمون (تم یا مقوله)	کد مفهومی
عوامل محیطی	شرایط اقتصادی
	بازار سرمایه
	موقعیت جغرافیایی
	تضاد منافع
عوامل نظارتی و قانون‌گذاری	عدم نظارت جامعه گرا
	عملکرد نهاد ناظر مربوط
	مجمع عمومی قانونی
	قوانین و مقررات انضباطی
	جامعه حسابداران رسمی
	قانون تجارت
	عدم وجود حسابرسی در شرکت‌ها در نهادهای عمومی دولتی

جدول ۸ پیامدها را نشان می‌دهد. پیامدها در تحقیق حاضر شامل «بهبود شرایط محیطی»، «بهبود ساختاری»، «افزایش استقلال»، «کیفیت گزارشگری» و «افزایش اخلاق حرفه‌ای» هستند.

جدول ۸. پیامدها

پیامد	کد مفهومی
بهبود شرایط محیطی	رشد اقتصادی
	پرهیز از ایجاد شرایط تضاد منافع
بهبود ساختاری	کاهش گزارش فروشی
	کاهش نرخ شکنی
	حق الزحمه حسابرسی
افزایش استقلال	کاهش فشار از طرف صاحب کار جهت تغییر حسابرسی و حق الزحمه
	تقویت استقلال مؤسسه
	عدم ارائه خدمات مشاوره‌ای به صاحب کار
افزایش اخلاق حرفه‌ای	عدم پذیرش هدیه قابل توجه از صاحب کار
	کاهش ارائه گزارش حسابرسی مطابق با سلیقه مدیریت شرکت
	عدم جانب‌داری در قضاوت حرفه‌ای در مقابل صاحب کار
کیفیت گزارشگری	ایجاد شفافیت
	بهبود گزارش حسابرسی و کیفیت
	افزایش حسابرسی با تردید حرفه‌ای

در نهایت، جدول ۹، راهبردها را نشان می‌دهد. مطابق تحلیل مصاحبه‌ها، راهبردها در تحقیق حاضر عبارت‌اند از:

«راهبردهای ساختاری»، «راهبردهای مربوط به قوانین و نظارت» و «راهبردهای مربوط به مؤسسه حسابرسی».

جدول ۹. راهبردها

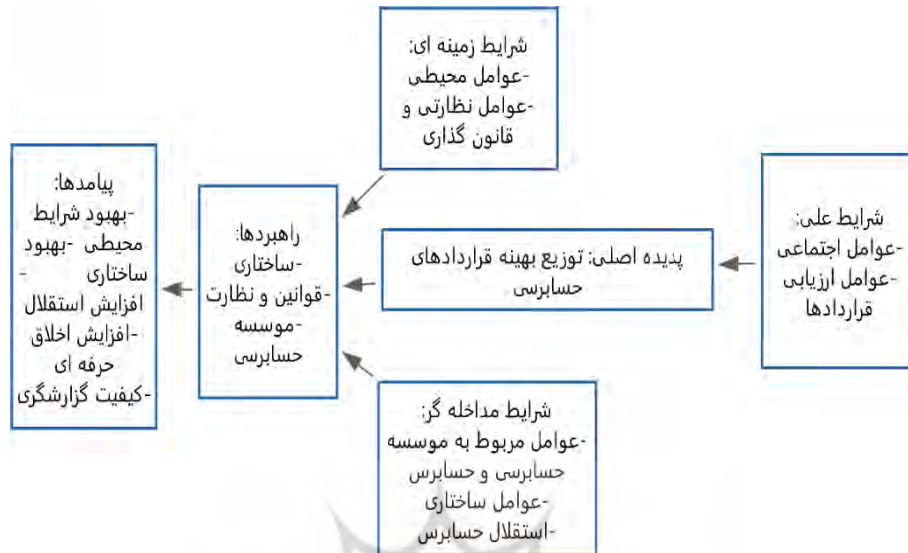
کد مفهومی	راهبرد
ادغام مؤسسه‌ها و تشکیل مؤسسه‌ها با کیفیت	ساختاری
ایجاد چارچوب مناسب	
ایجاد امنیت و بالا بردن استقلال حسابرس	
استفاده از استراتژیهای کشورهای با شرایط مشابه	
هدایت مشتریان توسط مؤسسه‌های بزرگ با چهره بین‌المللی خوب	
مشارکت چندین مجموعه جهت توزیع قراردادهای	
دخالت جامعه در توزیع قراردادهای حسابرسی	قوانین و نظارت
ایجاد مقررات جهت توزیع قراردادهای	
تشکیل نهاد ناظر	
انتخاب آزادانه حسابرس و بازرس قانونی	
ایجاد محدودیت براساس ظرفیت مؤسسه‌ها	مؤسسه حسابداری
رتبه بندی مؤسسه‌ها	
بررسی نحوه ارائه خدمات حرفه‌ای به مؤسسه‌ها	

بنا به نظر کرسول^۱ (۲۰۰۵)، نظریه‌پرداز زمینه‌بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه کند: به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش، مدل اکتشافی به دو شکل ارائه می‌شود؛ به این منظور ابتدا از طریق نمودار مدل ارائه شده و سپس روایت و تشریح می‌شود.

مدل پارادایمی تحقیق نشان‌دهنده جریان فرایندها و فعالیت‌هایی است که در بستر مطالعه اتفاق افتاده است. این مدل از ارکان اصلی روش گراند تئوری (نظریه داده‌بنیاد) است که در روش استراوس و کوربین مورد استفاده قرار می‌گیرد. این مدل، از قسمت‌های شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، مقوله محوری، استراتژی‌ها و پیامدها تشکیل شده است. در کدگذاری محوری، مقوله‌ها به‌طور نظام‌مند بهبودیافته و با زیرمقوله‌ها پیوند داده می‌شوند. در مرحله سوم از کدگذاری، کدگذاری گزینشی و ارائه مدل پارادایمی پژوهش است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

همان‌طور که شکل ۱ نشان می‌دهد شرایط علی بر توزیع بهینه قراردادهای حسابرسی تأثیرگذارند که این شرایط شامل عوامل اجتماعی و عوامل ارزیابی قراردادهای هستند. از طرفی، شرایط زمینه‌ای (عوامل محیطی و عوامل نظارتی و قانون‌گذاری) و شرایط مداخله‌گر (عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی و حسابرس، عوامل ساختاری و استقلال حسابرس) به همراه توزیع بهینه قراردادهای حسابرسی، ما را به سمت راهبردها و پیشنهادها (ساختاری، نظارتی و راهبردهای مربوط به مؤسسه حسابرسی) جهت بهبود توزیع بهینه قراردادهای حسابرسی هدایت می‌کنند. عمل به پیشنهادها جهت بهبود توزیع قراردادهای حسابرسی، سبب بهبود و بهینه شدن توزیع قراردادهای حسابرسی می‌شود که این نیز پیامدهای مثبتی مانند

بهبود شرایط محیطی و ساختاری، افزایش استقلال حسابر، افزایش اخلاق حرفه‌ای و افزایش کیفیت گزارشگری را به همراه دارد.



شکل ۱. الگوی عوامل مؤثر بر توزیع بهینه قراردادهای حسابرسی صورت‌های مالی

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در راستای اعتبار بخشی به صورت‌های مالی، حسابرسی مستقل به عنوان خدمت مهم که از اشخاص و سوی مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابدار رسمی ایران عرضه و متقاضیان این خدمت، مالکان و سهام‌داران شرکت‌ها و مؤسسه‌های تولیدی، خدماتی و... است. با توجه به اینکه به هنگام انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی از سوی امین سهام‌داران مزبور روابط غیر رسمی شکل می‌گیرد که ممکن است به استقلال حسابرسان خدشه وارد نماید. این موضوع و فقدان سیستم و راه‌کار مناسب برای تخصیص کارهای حسابرسی و توزیع قراردادهای حسابرسی صورت‌های مالی، سال‌های متمادی از موضوعاتی بوده که راه‌کار مناسبی برای آن یافت نشده است. یکی از راه‌هایی که می‌تواند به حل این مسئله کمک کند شناسایی عوامل مؤثر بر آن است.

این پژوهش با واکاوی عوامل مؤثر بر توزیع قراردادهای حسابرسی و همچنین استقلال حسابرسی، به دنبال شناسایی آسیب‌های این موضوعات بود تا بتواند با ارائه پیشنهادهایی مؤثر، به بهبود شرایط و موضوع کمک کند. در این راستا، براساس روش داده‌بنیاد، داده‌های اولیه از طریق مصاحبه با ۱۲ نفر از خبرگان، مدیران مالی و استادان دانشگاهی که اغلب حسابدار رسمی بوده‌اند، استخراج و از طریق کدگذاری در ۳ مرحله باز، محوری و انتخابی، عوامل مؤثر بر توزیع قراردادهای حسابرسی مالی شناسایی شد.

در خصوص توزیع قراردادهای عوامل متعددی بر این موضوع تأثیرگذار است، مهم‌ترین عوامل، شرایط محیطی و اجتماعی است که با بهبود این عوامل و توجه به شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردهای مشخص جهت کسب پیامدهای مورد نظر که همانا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی است، حاصل شود.

تفاوت پژوهش حاضر با سایر پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص انتخاب حساب‌رسان، از جمله تدوین الگوی انتخاب حسابرس (مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹)، این است که در پژوهش‌های یاد شده، راهبردهای بسیار مهم برای انتخاب حسابرس، از جمله انتخاب حسابرس بر اساس ارتباطات، شناخت متقابل، جست‌وجوی ساده، منافع مالی و برگزاری مناقصه بوده است که می‌تواند پیامدهایی در سطح شرکت، بازار سرمایه و در سطح کلان اقتصاد به همراه داشته باشد؛ اما در پژوهش حاضر، انتخاب حسابرس مستقل از سوی مجامع عمومی، در بستر مشخص و مطمئن صورت پذیرفت که مؤسسه‌های حسابرسی آن را از جنبه‌های حسابرسی و تخصص در صنعت، داشتن امکانات و نیروی کافی و داشتن ظرفیت انجام کار رتبه‌بندی کرده‌اند. به بیان دیگر، حسابرسی مستقل نوعی خدمت است که در بستر عرضه و تقاضا صورت می‌پذیرد و می‌بایست بر اساس تخصیص قراردادهای حسابرسی (تقاضا) به مؤسسه‌های حسابرسی، براساس ویژگی‌ها و صلاحیت مؤسسه‌های مزبور (عرضه خدمات) که همانا راهبرد اصلی جهت تقویت استقلال و در نتیجه آن افزایش کیفیت گزارش‌های حسابرسی است، انجام پذیرد.

برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که با استفاده از داده‌های قراردادهای حسابرسی که اطلاعات آن در اختیار جامعه حسابداران رسمی است، پژوهشی در خصوص میزان استقلال حسابرس با در نظر گرفتن متغیر تعدیلگر حاکمیت شرکتی صورت پذیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود که تأثیر توزیع بهینه قراردادهای حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و کنترل کیفیت و کنترل کار مؤسسه‌های حسابرسی بررسی شود.

منابع

- اکبرخانی، محمد علی و نقش‌بندی، نادر (۱۳۹۸). بررسی تأثیر وابستگی به گروه تجاری بر انتخاب حسابرس، چشم‌انداز حسابداری مدیریت، ۲(۱۸)، ۱-۲۷.
- بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۸۰). بیانیه مفاهیم استقلال - چارچوب نظری استقلال حسابرسی (هیئت استانداردهای استقلال - نوامبر ۲۰۰۰)، مجله حسابرس، ۱۳(۱۳)، ۷۲-۷۸.
- بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۹۸). راه‌کارهای پایداری حرفه حسابداری و حسابرسی در کشور، مجله حسابرس، ۱۰(۱۰۱)، ۱-۱۰.
- بنی‌مهد، بهمن و جعفری معافی، رضا (۱۳۹۲). کیفیت اقالام تعهدی و انتخاب حسابرس. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰(۳۷)، ۸۱-۹۸.
- جعفری‌نسب، ندا؛ ملانظری، مهناز و رحمانی، علی (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرس در ایران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۳۴۸-۳۷۰.
- حاتمیان، وحید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر دوره تصدی و استقلال حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرس، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۸)، ۴۱-۵۵.
- حریری، نجلا (۱۳۸۵). اصول و روش‌های پژوهش کیفی، انتشارات دانشگاه آزاد، تهران.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۶). فلسفه حسابرسی، تهران: انتشارات علمی فرهنگی.

- حق‌دادی، محمدرضا؛ گرکز، منصور و معطوفی، علیرضا (۱۴۰۳). دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی؛ بررسی نقش تعدیلی تغییر مؤسسه حسابرسی. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۴)، ۶۶۸ - ۶۹۶.
- خلاصه عملکرد سال ۱۴۰۲ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۴۰۳). *وضعیت بازار حسابرسی در جهان و توزیع درآمدهای حسابرسی در کشور*، انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران، تهران.
- خواجوی، شکراله؛ پورگودرزی، علیرضا و سرمدی‌نیا، عبدالحمید (۱۳۹۸). رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرِس، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۸(۱۴)، ۴۳ - ۶۶.
- دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۲)، *انتشارات سازمان بورس و اوراق بهادار*، تهران.
- دلبری راغب، محسن؛ اسماعیل‌زاده مقری، علی؛ کیقبادی، امیررضا و توانگر حمزه کلائی، افسانه (۱۴۰۱). ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۲)، ۲۶۴ - ۲۸۶.
- رخشان، مجاهد؛ ذبیحی، علی و پورآقاجان، علی (۱۴۰۳). موانع ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر رویه‌های معیوب، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۵۲)، ۳۸۷ - ۴۰۳.
- روحانی‌نیا، مجید (۱۳۹۵). استقلال دغدغه اصلی، *مجله حسابرِس*، ۲۸(۸۴)، ۳۳-۲۸.
- سجادی، حسین و ابراهیمی میمند، مهدی (۱۳۸۴). عوامل افزایش استقلال حسابرِس مستقل. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۲(۲)، ۹۰-۱۱۲.
- سلیمانی، سمیه؛ شورورزی، محمدرضا و نوری توپکانلو، زهرا (۱۳۹۷). تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی*، ۵(۳)، ۶۹-۸۰.
- طیّبی، جمال‌الدین؛ ملکی، محمدرضا و دلگشایی، بهرام (۱۳۹۵). *تدوین پایان‌نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی (چاپ هشتم)*، انتشارات فردوس، تهران.
- عباس‌زاده، محمدرضا و محمدی، جمال (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور، *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، ۶(۲۱)، ۱-۲۸.
- عبدلی، مجتبی؛ بشیری‌منش، نازنین و عارف‌منش، زهره (۱۴۰۲). آسیب‌شناسی استقلال حسابرِس و راه کارهای رفع آن، *دانش حسابداری*، ۲۳(۹۱)، ۲۳۱-۲۵۷.
- کمپته فنی سازمان حسابرِس (۱۳۸۱). *استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی*، تهران.
- مدرس، احمد؛ ابراهیمی، حسین و عزیزخانی، محسن (۱۳۹۵). حفاظت‌های مؤثر بر استقلال حسابرِس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۶(۱)، ۱۵۵-۱۸۰.
- مرادی، محمد و یحیایی، منیره (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرِس مستقل در ایران. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۲)، ۲۵۸-۲۸۸.
- نقش‌بندی، نادر و قلیچی مقدم، هدا (۱۳۹۹). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرِس بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، *پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری*، ۲(۶)، ۱-۲۳.

- نمازی، محمد و سعیدی، مجتبی (۱۳۹۳). رابطه بین ویژگی‌های هیئت مدیره و انتخاب حسابرس. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۶(۲۲)، ۱ - ۲۲.
- نیکبخت، زهرا؛ خلیفه سلطانی، سید احمد؛ حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده و داهیر، ابوعلی (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرس، *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۰(۳۸)، ۹۰ - ۱۰۸.
- نیکومرام، هاشم و احمدزاده، حمید (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مطالعات کمی در مدیریت*، ۴(۱۵)، ۱۳۸ - ۱۵۷.
- والاس، واندا ای. (۱۳۸۱). *نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت*. (حامی امیر اصلانی، مترجم). نشریه (۱۵۹)، تهران.
- وحیدی الیزایی، ابراهیم؛ تمیمی، محمد و شلال نژاد، حسین (۱۳۹۳). برداشت سرمایه‌گذاران ایرانی از استقلال حسابرس، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱۰)، ۳۰ - ۵۴.

References

- Abbaszadeh, M. R. & Mohammadi, J. (2013). Factors affecting auditor independence in Iran's Supreme Audit Court. *Scientific-Research Journal of Financial Accounting*, 6(21), 1-28. (in Persian)
- Abdoli, M., Bashiri-Manesh, N. & Aref-Manesh, Z. (2023). Auditor independence: *Challenges and solutions*. *Accounting Knowledge*, 23(91), 231-257. (in Persian)
- Akbarkhani, M. A. & Naqshbandi, N. (2019). The impact of group affiliation on auditor selection. *Journal of Management Accounting Outlook*, 2(18), 1-27. (in Persian)
- Bani-Mahd, B. & Jafari-Ma'afi, R. (2013). Quality of accruals and auditor selection. *Quarterly Journal of Empirical Accounting Studies*, 10(37), 81-98. (in Persian)
- Bozorg-Asl, M. (2001). *Statement of independence concepts – Theoretical framework of audit independence* (Independence Standards Board – November 2000). *Auditor Journal*, (13), 72-78. (in Persian)
- Bozorg-Asl, M. (2019). Strategies for sustainability of the accounting and auditing profession in the country. *Auditor Journal*, (101), 1-1. (in Persian)
- Charmaz, K. (1990). 'Discovering' chronic illness: using grounded theory. *Social science & medicine*, 30(11), 1161-1172.
- Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Concepts (Sarasota, Fla.: American Accounting association, 1973).
- Creswell, J. W. (2005). *Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research* (2nd edition).
- Delbari-Ragheb, E., Maghri, K., Keiqbadi, T. & Tavanagar Hamzeh Kalayi, H. (2022). Independent audit quality components with focus on stakeholder needs. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 264-286. (in Persian)

- Glaser, B. G. (1992). *Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing*. Mill Valey, CA: Sociology Press.
- Haghdadi, G. & Matoofi, A. (2024). Auditor partner tenure and audit quality: Examining the moderating role of audit firm changes. *Accounting and Auditing Review*, 31(4), 668–696. (in Persian)
- Hariri, N. (2006). *Principles and methods of qualitative research*. Tehran: Islamic Azad University Press. (in Persian)
- Hasas Yeganeh, Y. (2017). *Philosophy of Auditing*, Tehran, Scientific and Cultural Publications. (in Persian)
- Hatamian, V. (2019). The effect of auditor tenure and independence on the number of auditor report paragraphs. *Journal of Management Accounting Outlook*, 2(8), 41-55. (in Persian)
- Instruction of Approved Auditors of the Securities and Exchange Organization. (2013). (in Persian)
- Jafari-Nasab, M., Melanzari, R. & Rahmani, M. (2019). Challenges and opportunities of changing auditor reports in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 26(3), 348–370. (in Persian)
- Khajavi, S., Pourgoudarzi, A. & Sarmadi-Nia, A. (2019). Corporate social responsibility and auditor selection. *Applied Financial Reporting Research*, 8(14), 43–66. (in Persian)
- Kim, J. B. & Cheong, H. Y. (2009). Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality? Evidence from Korea. *Journal of Accounting and Public policy*, 28(3), 207-230.
- Modarres, A., Ebrahimi, H. & Azizkhani, M. (2016). Effective safeguards for auditor independence against client replacement threats. *Empirical Accounting Research*, 6(19), 155–180. (in Persian)
- Moradi, M. & Yahyaei, M. (2020). Developing a model for independent auditor selection in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 258–288. (in Persian)
- Namazi, M. & Saeedi, M. (2014). Board characteristics and auditor selection. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(22), 1–22. (in Persian)
- Naqshbandi, N. & Ghalichi-Moghadam, H. (2020). Moderating role of auditor reputation in the relationship between corporate social responsibility and auditor in listed companies. *Contemporary Research in Management and Accounting*, 2(6), 1–23. (in Persian)
- Nikbakht, Z., Khalifeh-Soltani, S. A., Hosseini, S. A., Madahi, A. & Dahir, A. (2018). Developing an auditor independence model. *Financial Accounting Quarterly*, 10(38), 90–108. (in Persian)
- Nikoomaram, H. & Ahmadzadeh, H. (2013). Accounting information quality and auditor type selection in *Tehran Stock Exchange listed companies*. *Quantitative Studies in Management*, 4(15), 138–157. (in Persian)
- Norziaton, I.K. & Nurul, N. (2021). The Determinants of External Auditors' Independence for Politically Connected Firms in Malaysia. *Academia Journal of UiTM Cawangan Terengganu*, 1(10) 16-28,

- Pham, H.H. (2022). Overview of factors affecting the independence of auditors. *NeuroQuantology*, 20(10), 5688. DOI: 10.14704/NQ.2022.20.10.NQ55568
- Rakhshan, M., Zabihi, A. & Pour-Aghajan, A. (2024). Barriers to audit quality improvement with emphasis on defective procedures. *Accounting and Management Accounting Knowledge*, 13(52), 387–403. (in Persian)
- Rouhani-Nia, M. (2016). Independence: The main concern. *Auditor Journal*, (84), 28–33. (in Persian)
- Sajadi, H. & Ebrahimi-Meymand, M. (2005). Factors enhancing auditor independence. *Accounting and Auditing Review*, 12(2), 90–112. (in Persian)
- Soleimani, S., Shorvarzi, M. R. & Noori Tupkanloo, Z. (2018). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 69-80. doi: 10.30479/jfak.2018.1512 (in Persian)
- Strauss, A. & Corbin, J. M. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. SAGE Publications.
- Supreme Council of Certified Public Accountants of Iran. (2024). Annual performance summary 2023: Audit market status globally and audit revenue distribution in Iran. *Publications Of The Society Of Certified Public Accountants of Iran*. Tehran. (in Persian)
- Tabibi, J., Maleki, M. R. & Delgoshaei, B. (2016). *Thesis, dissertation, research project, and scientific article writing* (8th ed.). Ferdows, Tehran.
- Technical Committee of Audit Organization. (2002). Accounting standards. *Audit Organization: Tehran*. (in Persian)
- Vahidi-Elizaei, E., Tamimi, M. & Shalal-Nejad, H. (2014). Iranian investors' perception of auditor independence. *Accounting and Auditing Studies*, 3(10), 30–54. (in Persian)
- Wakil, G. K., Alifiah, M. N. & Tijjani, A. A. (2019). Auditor Independence Threats and Factors Affecting Independence. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*, 8, 917-923.
- Wallace, W. (2002). *The economic role of auditing in free and regulated markets*. (Hami Amir Aslani, Trans.). 159, Tehran. (in Persian)