



Develop a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran

Mohammad Moradi

*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: moradimt@ut.ac.ir

Monireh Yahyaei

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Alborz Campus, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: yahyaei_monireh@yahoo.com

Abstract

Objective: One important purpose of financial reporting is to provide useful information for decision making. Users of accounting information make their necessary decisions based on the information reported in the financial statements. Given the crucial role of independent auditors in the accreditation of financial statements and accounting information released by corporations, auditors play as an external organizational mechanism for controlling managers. The formation of the Society of Certified Public Accountants in Iran in 2001 has led to a rapid growth in the number of private audit firms and increased competition in the Iranian audit market, followed by a change of auditor and selection of a new auditor. Choosing an independent auditor is the most important decision that shareholders make to increase the credibility of their financial statements. In this study, the pattern of selecting an auditor in Iran is studied and it is tried to determine a complete and comprehensive pattern of selection from the viewpoint of the factors involved in this issue, including auditing profession first, then audit firms and finally the owners.

Methods: The research approach is exploratory. According to the data type, qualitative research method was used. This research is a type of developmental research. According to the qualitative research method, requirement data was collected through grounded theory and interview. Open coding, axial coding and selective coding were done as well. Finally, research model designed based on the theoretical framework.

Results: In this study, based on a systematic approach to fundamental theory, the pattern of external auditor selection with its explanatory components is explained.

These components include causal conditions, context, confounding factors, strategies and consequences of selecting an external auditor.

Conclusion: In designing the auditor selection pattern, the Corporate's motivation for selecting the auditor has been identified as causal in the context of macroeconomic conditions and the general state of the capital market. Auditor selection strategies also include different forms and methods, including the legal form and the actual form. The most important factors that interfere with these strategies are the influential characteristics of the audit firm, the requirements of the rules, the communication and understanding between the employer and the auditor, and the audit fee. The most important strategies for improving auditor selection include: increasing the transparency of business activities, increasing the effectiveness of the audit committee, creating more appropriate criteria for selection, overseeing the selection of an auditor, selecting an independent auditor, enhancing academic research, and promoting a public culture that can have consequences at company level, capital market and macro level.

Keywords: Auditor selection, Grounded Theory Approach, Comprehensive pattern of external auditor selection.

Citation: Moradi, M., & Yahyaei, M. (2020). Develop a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 258-287. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2020, Vol. 27, No.2, pp. 258-287

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.289254.1008274

Received: October 17, 2019; Accepted: April 08, 2020

© Faculty of Management, University of Tehran



تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران

محمد مرادی

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: moradimt@ut.ac.ir

منیره یحیائی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، پردیس البرز دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: yahyaei_monireh@yahoo.com

چکیده

هدف: حسابرسان مستقل، در اعتباردهی به صورت‌های مالی و انتشار اطلاعات حسابداری شرکت‌ها، نقش بسزایی دارند. انتخاب حسابرس مستقل، مهم‌ترین تصمیم سهام‌داران برای اعتباربخشی به صورت‌های مالی است. در این پژوهش به تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران پرداخته می‌شود. در این راه، تلاش شده است تا از دیدگاه عوامل مؤثر بر این موضوع که در وهله نخست حرفه حسابرسی، سپس مؤسسه‌های حسابرسی و در نهایت صاحب‌کاران را شامل می‌شود، الگوی کامل و همه‌جانبه‌ای از انتخاب حسابرس مستقل ارائه شود.

روش: روش پژوهش از لحاظ هدف در گروه پژوهش‌های اکتشافی، از جنبه جمع‌آوری داده‌ها در دسته پژوهش‌های کیفی و از حیث نتیجه در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. بر اساس روش‌شناسی کیفی و با استفاده از نظریه برخاسته از داده‌ها، پس از جمع‌آوری اطلاعات از طریق مصاحبه، داده‌ها به سه صورت باز، محوری و گزینشی کدگذاری شدند و در نهایت الگوی پژوهش طراحی شد.

یافته‌ها: بر اساس رهیافت نظام‌مند در نظریه برخاسته از داده‌ها، الگوی انتخاب حسابرس مستقل همراه با مؤلفه‌های توضیح‌دهنده آن، یعنی شرایط علی، شرایط بستر، راهبردها، عوامل مداخله‌گر و پیامدها، تبیین شد.

نتیجه‌گیری: در تدوین الگوی انتخاب حسابرس، انگیزه‌های صاحب‌کار برای انتخاب حسابرس، جزء شرایط علی شناسایی شده است که این انتخاب در بستری از وضعیت کلان اقتصادی و وضعیت عمومی بازار سرمایه صورت می‌گیرد. راهبردهای انتخاب حسابرس نیز، آشکال و روش‌های مختلف انتخاب است که به دو دسته قانونی و واقعی انتخاب دسته‌بندی می‌شود. از عوامل مداخله‌گر مهم و مؤثر بر این راهبردها، می‌توان به ویژگی‌های تأثیرگذار مؤسسه حسابرسی، الزامات نشئت‌گرفته از قوانین، ارتباطات و شناخت بین صاحب‌کار و حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی اشاره کرد. در این الگو، راهبردهای بسیار مهم برای انتخاب حسابرس نیز عبارت‌اند از انتخاب حسابرس بر اساس ارتباطات، شناخت متقابل، جست‌وجوی ساده، منافع مالی و برگزاری مناقصه که می‌تواند پیامدهایی در سطح شرکت، بازار سرمایه و در سطح کلان اقتصاد به همراه داشته باشد.

کلیدواژه‌ها: انتخاب حسابرس مستقل، نظریه برخاسته از داده‌ها، الگوی جامع انتخاب حسابرس مستقل.

استناد: مرادی، محمد؛ یحیائی، منیره (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۲)، ۲۵۸-۲۸۷.

مقدمه

جهانی‌شدن با توسعه و پویایی بازار و در عین حال، افزایش بی‌ثباتی و تردیدهای بیشتر در سطح شرکت‌های بزرگ همراه بوده است. رسوایی‌های مالی در ابتدای هزاره سوم و پیامدهای پس از آن، دلیل اصلی برای توجه بیشتر به کیفیت صورت‌های مالی است (صفری گرابلی و زمانی، ۱۳۹۴). حسابرسی مستقل، بخش لاینفک فرایند گزارشگری مالی است و در اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان، نقش عمده‌ای ایفا می‌کند (جعفری نسب، ملانظری و رحمانی، ۱۳۹۸). تضاد منافع موجود میان مدیران و سهام‌داران که به ناکارآمدی بسیار زیاد در اداره شرکت‌های سهامی عام می‌انجامد، از طریق انجام حسابرسی و بررسی گزارش حسابرس سهام‌داران کنترل می‌شود. بنابراین، انتخاب حسابرس مهم‌ترین تصمیم سرمایه‌گذاران برای افزایش اعتبار صورت‌های مالی است.

تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، در سال ۱۳۸۰، سرعت رشد تعداد مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی را افزایش داد و به رقابت در بازار حسابرسی ایران رونق بخشید و به دنبال آن، تغییر حسابرس و انتخاب حسابرس جدید افزایش یافت (بنی مهد و جعفری، ۱۳۹۲). بعضی پژوهشگران بر این باورند که ممکن است رقابت به قیمت‌گذاری کمتر، کاهش حق‌الزحمه، از بین رفتن استقلال حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی بینجامد (پین و جنسن^۱، ۲۰۰۳).

شواهد به‌دست‌آمده از بررسی درآمد شرکا و کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، از رقابت نامتعارف در بازار حسابرسی، ارزان‌فروشی و نرخ‌شکنی در بازار و توزیع نامناسب کار و درآمد در بازار حسابرسی حکایت می‌کند. در کشور ما نرخ‌شکنی و ارزان‌فروشی تا حدی رواج یافته و به آفت حرفه حسابرسی تبدیل شده است. اگر بودجه‌بندی حسابرسی و تعیین حق‌الزحمه بر برآورد معقولی از نوع، ماهیت و حجم کار و عوامل خطر حسابرسی مبتنی نباشد، در شرایط رقابت نامناسب، ممکن است به انعقاد قرارداد زیر قیمت و به مبلغی نامناسب و ناکافی منجر شود. حق‌الزحمه ناکافی، انگیزه‌ای برای کاهش بهای تمام‌شده حسابرسی و در نتیجه کاهش زمان حسابرسی، میزان آزمون‌ها، اجرا نکردن روش‌های حسابرسی مناسب و کافی، توجه بیشتر به شکل کار (پرونده‌سازی) به‌جای محتوا و در نهایت، کاهش کیفیت حسابرسی است (علوی طبری و حاجی مرادخانی، ۱۳۹۴).

حسابرسی بی‌کیفیت، اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد و این موضوع، نه تنها به ناکامی در دستیابی به اهداف حسابرسی منجر می‌شود، بلکه اعتبار فرایند حسابرسی را در ابعاد کلان کاهش می‌دهد و مانع تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی خواهد شد (نیکبخت، شعبان‌زاده و کنارکار، ۱۳۹۵).

بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تأثیر متغیرهای مختلفی بر انتخاب حسابرس مستقل بررسی شده است؛ اما با توجه به موقعیت حاکم بر حرفه حسابرسی مستقل در ایران و در سطح کلان، از لحاظ عوامل سیاسی، قانونی و اقتصادی، عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس در سطح حرفه حسابرسی بررسی نشده است و سوی دیگر، الگوی جامع و یکپارچه‌ای برای انتخاب حسابرس مستقل ارائه نشده است.

الزامات قانونی برای انتخاب یا تغییر حسابرس و نیز، مراجع مختلفی نظیر هیئت‌های مدیره و مجامع عمومی عادی

و کمیته حسابرسی شرکت‌ها برای انتخاب حسابرس، وضعیت محیطی بازار حسابرسی ایران (اعم از رقابت شدید بین مؤسسه‌های حسابرسی برای کسب مشتری، نرخ‌شکنی و ارزان‌فروشی در تعیین حق‌الزحمه، تمایل اندک مشتریان برای دریافت خدمات با کیفیت و توجه بیشتر برای کسب خدمات کم‌هزینه‌تر، ریسک کمتر دعاوی حقوقی علیه مؤسسه‌های حسابرسی) و نیز نتایج متناقض و ناکافی به‌دست‌آمده از پژوهش‌های پیشین در زمینه موضوع انتخاب حسابرس مستقل، این انگیزه را به‌وجود آورد که در این پژوهش به موضوع انتخاب حسابرس مستقل به شکل کیفی پرداخته شود و به تقویت تئوری‌های موجود در این حوزه کمک کند.

شناسایی عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس مستقل و تدوین الگوی مناسب برای آن از جنبه‌های مختلف زیر مفید و ضروری است:

۱. با توجه به اینکه پژوهش‌های صورت‌گرفته در رابطه با موضوع انتخاب حسابرس محدود و کمابیش با نتایج متناقض همراه بوده است، اجرای پژوهشی با نگاه جامع از دیدگاه گروه‌های دخیل در این حوزه و فراهم کردن الگوی جامع، بر غنای ادبیات موجود در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه می‌افزاید.

۲. سازمان بورس و اوراق بهادار که در کنترل بازار سرمایه و محافظت از حقوق سرمایه‌گذاران و مشارکت‌کنندگان این بازار نقش اساسی دارد، می‌تواند با کمک نتایج این پژوهش، سازوکار مناسب‌تری را برای انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اتخاذ کرده و بر نحوه انتخاب و تغییر این مؤسسه‌ها در شرکت‌ها، نظارت‌های لازم را اعمال کند. همچنین با توجه به نحوه انتخاب حسابرس و نرخ‌های حق‌الزحمه توافق شده، بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی ارائه شده، از منظر جدیدی نظارت نماید.

۳. جامعه حسابداران رسمی ایران که تدوین‌کننده آیین‌نامه‌های مربوط به صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان تعیین‌کننده حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی است، می‌تواند از نتایج این پژوهش در انجام این مسئولیت‌ها استفاده کند و برای تقسیم عادلانه کار بین مؤسسه‌های حسابرسی و قیمت‌گذاری منصفانه و در شأن خدمات حسابرسی مستقل، راهکارهای نظارتی مناسبی بیندیشد. تحقق این مهم، بر کیفیت گزارش‌های ارائه شده مؤسسه‌های حسابرسی می‌افزاید و در نتیجه، اعتماد استفاده‌کنندگان از این اطلاعات را افزایش می‌دهد و در نهایت، اعتلای بیشتری را برای این حرفه به ارمغان خواهد آورد.

در راستای مسئله پژوهش، سؤال‌هایی زیر مطرح شده و تلاش می‌شود که در این پژوهش به آنها پاسخ داده شود:

۱. مؤلفه‌های توضیح‌دهنده الگوی انتخاب حسابرس مستقل کدام‌اند؟

۲. روابط بین مؤلفه‌های توضیح‌دهنده چگونه است؟

۳. چه الگویی این روابط را تبیین می‌کند؟

مبانی نظری

امروزه مشخصه اقتصاد کشورهای صنعتی، بنگاه‌های اقتصادی بزرگی است که سرمایه خود را از طریق میلیون‌ها سرمایه‌گذار تأمین می‌کنند. این سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، از جمله در اختیار قرار دادن پس‌اندازهای

خود و همچنین حصول اطمینان از استفاده بهینه بنگاه‌ها از سرمایه‌گذاری‌های انجام شده، به صورت‌های مالی اصلی بنگاه‌ها اتکا می‌کنند. افزون بر آن، مؤسسه‌های اعتباری، بر پایه اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی، برای اعطای وام به بنگاه‌ها تصمیم می‌گیرند. همچنین دولت برای دریافت مالیات بر درآمد که بخش عظیمی از درآمد آن را تشکیل می‌دهد، به اظهارنامه‌های مالیاتی که بر پایه اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی تهیه می‌شود، مراجعه می‌کند. بنابراین هر شخصیت حقیقی یا حقوقی، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، در بنگاه‌های اقتصادی عام منفعی دارد. حفظ منافع عمومی ایجاب می‌کند که گزارش‌های مالی، هم حاوی اطلاعات مفید بوده و هم بسیار شفاف و تا حد امکان قابل اعتماد و اتکا باشد. سازوکار کنترلی که به‌طور نسبی تضمین‌کننده شفافیت اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی است، در قالب حسابرسی صورت‌های مالی و توسط حسابرسان مستقل ارائه می‌شود. مبانی نظری تقاضا برای حسابرسی مستقل در شکل زیر خلاصه شده است:



شکل ۱. دلایل و مزیت‌های به‌کارگیری حسابرس مستقل

در بیشتر کشورها، انتخاب حسابرس مستقل به پیشنهاد هیئت‌مدیره و تصویب مجمع عمومی سهام‌داران صورت می‌گیرد. در کشورهایی که قوانین مدرن‌تری دارند، صاحب‌کار حسابرس مستقل را کمیته حسابرسی انتخاب می‌کند. در

ایالات متحده، قانون ساریبیز آکسلی، کمیته حسابرسی را به طور رسمی مسئول انتخاب و تعویض حسابرس مستقل کرده است. اما در گزارش کمیته بلو ریون اعلام شد که با وجود تأکید بر نقش بیشتر کمیته حسابرسی صاحب کار در انتخاب یا تعویض حسابرسان، همچنان در ایالات متحده، مدیریت صاحب کار نقش مهمی در انتخاب یا کنارگذاری حسابرسان مستقل ایفا می کند. اگر مدیریت، صورت های مالی را بر اساس اصول متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد که گزارش آن را نادیده بگیرد، حسابرس باید میان پذیرش خواسته های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود، یکی را انتخاب کند. چنانچه حسابرس درخواست مدیریت را نپذیرد، ممکن است مدیریت فشارهایی را برای تغییر حسابرس یا تغییر نرخ های حق الزحمه حسابرسی اعمال کند (سجادی و ابراهیمی مند، ۱۳۸۳).

بر اساس توصیه وزارت خزانه داری آمریکا و کمیته مشورتی حرفه حسابرسی^۱، سهام داران نیز باید حسابرسان مستقل تمام شرکت های دولتی را تصویب کنند و این افراد به صورت سالانه انتخاب شوند. هدف از دادن حق رأی به سهام داران در انتخاب حسابرس، افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی و کاهش اعمال نفوذ منفی مدیران بر حسابرسان است. دخالت سهام داران در انتخاب حسابرس، به کیفیت حسابرسی بیشتر و افزایش حق الزحمه های حسابرسی منجر می شود و بدین ترتیب، انگیزه و استقلال حسابرسان نیز افزایش می یابد (خدادادی و رشیدی باغی، ۱۳۹۲).

پژوهش های انجام شده در زمینه بازار حسابرسی ایران نشان می دهد که بعد از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷، بسیاری از شرکت های موجود، ملی شده و تحت مالکیت دولت قرار گرفتند و یک نهاد دولتی با عنوان سازمان حسابرسی، وظیفه ارائه خدمات حسابرسی را عهده دار شد. با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و آزادسازی حسابرسی، شرکت های خصوصی نیز مجوز عرضه خدمات حسابرسی را دریافت کردند. خصوصی سازی حرفه حسابرسی در ایران، موجب رشد سریع تعداد مؤسسه های حسابرسی خصوصی شد و رقابت در بازار حسابرسی رونق گرفت و به دنبال آن، بحث تغییر حسابرس و انتخاب حسابرس جدید افزایش یافت (بنی مهد، ۱۳۹۰).

در کشور ما، مطابق ماده دو آیین نامه «نحوه انتخاب حسابرس برای شرکت های دولتی»، بایستی حسابرس و بازرس قانونی این شرکت ها، از بین سازمان حسابرسی و مؤسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب شود. وظیفه این انتخاب بر عهده کارگروهی است که عبارت اند از: رئیس سازمان حسابرسی، دبیر کل جامعه حسابداران رسمی، معاون ذی ربط وزیر امور اقتصادی و دارایی و رؤسای هیئت عالی نظارت در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی که توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین می شوند.

طبق ماده ۱۴۴ قانون تجارت، در شرکت های سهامی، تصمیم گیری در خصوص انتخاب بازرس قانونی، به عهده مجمع عمومی عادی است و مجمع عمومی عادی می تواند در هر سال، یک یا چند بازرس انتخاب کند. در قانون تجارت ایران، هیچ بحثی از انتخاب حسابرس وجود ندارد و تنها در بخش هفتم مواد ۱۴۴ تا ۱۵۶ و ماده ۱۱۷ اصلاحیه اسفند ماه ۱۳۴۷ قانون تجارت، در خصوص وظایف بازرس و شرایط انتخاب بازرس بحث شده است.

در منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)^۲، ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی در هیئت مدیره متناسب با بررسی ها و الزامات، بر عهده کمیته حسابرسی است.

طبق تبصره دو ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای مسئول حسابرسی مجاز نیستند پس از گذشت چهار سال، دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی همان شرکت‌ها را بپذیرند.

ارزش افزوده‌ای که حسابرسی ایجاد می‌کند، همانند شمشیر دو لبه است. اگر کار حسابرسی به دست افراد واجد شرایط و به‌طور شایسته انجام شود، نتیجه آن سازنده و مثبت است و چنانچه حسابرسی به افرادی بدون صلاحیت حرفه‌ای واگذار شود، این پدیده اثر مثبت خود را به‌عنوان عامل کنترلی از دست می‌دهد. در شرایطی که استفاده‌کننده اطلاعات از بی‌صلاحیتی حسابرس واقف باشد و بر اظهار نظر وی اتکا نکند، تنها هزینه آن، زیان حسابرسی است؛ اما زمانی که علی‌رغم بی‌صلاحیتی حسابرس، استفاده‌کننده اطلاعات، ناآگاهانه به اظهار نظر وی اتکا کند، زیان بالقوه برآمده از این اتکا بسیار جدی‌تر است. جدی‌تر بودن زیان به این دلیل است که قبول قضاوت حسابرس، ممکن است به تصمیم‌گیری غیربهبینه‌ای منجر شود که استفاده‌کننده با اتکا و اعتماد به اطلاعات دریافت شده اتخاذ کرده است، حال آنکه این باور موجه نیست. این موضوع، به تدریج از اعتماد استفاده‌کنندگان به حسابرس می‌کاهد و بر مؤثر بودن نقش حسابرس در جامعه تأثیر منفی می‌گذارد (نیکخواه آزاد و مجتهدزاده، ۱۳۷۸).

مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

بررسی پژوهش‌های داخلی و خارجی در زمینه انتخاب حسابرس نشان می‌دهد که عواملی نظیر برخی ویژگی‌های صاحب‌کار، ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرایط کلان و محیطی، بر انتخاب حسابرس مستقل مؤثر است که خلاصه آن به شرح زیر بیان شده است.

تأثیر ویژگی‌های صاحب‌کار بر انتخاب حسابرس مستقل

کیتی‌وانگ و سرجان‌پچ^۱ (۲۰۱۸) پژوهشی انجام دادند با عنوان انتخاب حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی: آیا مشتریان، مؤسسه‌های حسابرسی خود را انتخاب می‌کنند یا مؤسسه‌های حسابرسی مشتریان خود را؟ شواهد به‌دست آمده از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تایلند نشان می‌دهد که مشتریان تمایل دارند تا ۳۷ درصد بیشتر از مبلغ متوسطی که برای شرکت‌های حسابرسی Big4 تعیین شده، حق‌الزحمه پرداخت کنند. دلیل شکاف بزرگ مازاد هزینه حسابرسی در تایلند، افزایش هزینه‌های حسابرسی و هزینه‌های پیش‌بینی‌ناپذیری است که از ریسک حسابرسی بیشتر به‌علت حمایت ضعیف کشور از سرمایه‌گذاران، فراگیرتر شدن مدیریت سود و فراگیرتر شدن فساد نشئت می‌گیرد. چهار شرکت حسابرسی بزرگ تایلند، در برخی مواقع، مشتریان کوچک‌تر با ریسک حسابرسی بیشتر را می‌پذیرند و در مقایسه با مشتریان معمول خود، از آنان مازاد هزینه حسابرسی کمتری (به‌طور متوسط ۱۹ درصد)، دریافت می‌کنند. در بدترین حالت، مشتریان، خدمات حسابرسی را همچون کالا می‌بینند و فقط به‌دنبال مؤسسه‌های حسابرسی‌ای هستند که بدون نگرانی از کیفیت حسابرسی و شایستگی‌های خود، هزینه‌های حسابرسی کمتری دریافت کند. به‌دلیل کیفیت کم گزارشگری مالی عرضه شده، بازار سهام نیز آسیب خواهد دید.

مند، سان و سونگ^۱ (۲۰۱۷) در پژوهشی، دوره‌های جست‌وجوی حسابرس (فاصله زمانی بین اخراج یا استعفای حسابرس قبلی و انتصاب حسابرس جدید) و تأثیر آن بر انتخاب حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. بر اساس یافته‌های آنان، شرکت‌هایی که دوره جست‌وجوی طولانی‌تری دارند، به احتمال کمتری توسط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی پذیرفته می‌شوند. همچنین حسابرس جانشین، هزینه‌های حسابرسی اولیه بیشتری را به صاحب‌کارانی که دوره‌های جست‌وجوی طولانی‌تری داشته‌اند، تحمیل می‌کند. علاوه بر این، تأخیر در انتصاب حسابرس جدید پس از استعفای حسابرس قبلی، با واکنش منفی بازار سهام، ارتباط شایان توجهی دارد.

زارع‌پور و فرهادی اندرابی (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس مستقل پرداختند. آنها به‌طور خاص، ارتباطات سیاسی، حق‌الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس مستقل را متغیرهای پژوهش در نظر گرفتند. نتایج پژوهش نشان داد که از لحاظ آماری، ارتباطات سیاسی، هم بر حق‌الزحمه حسابرسی و هم بر انتخاب حسابرس مستقل، تأثیر معکوس و معنادار می‌گذارد.

تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر انتخاب حسابرس مستقل

گدارد و اشمیت^۲ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «ویژگی‌های تأثیرگذار بر انتخاب حسابرسان توسط مشتری: شکاف انتظار بین حسابرسان و اعضای هیئت‌مدیره» انجام دادند. بر اساس نتایج، اعضای هیئت‌مدیره معتقدند که هزینه‌های حسابرسی کم و همچنین رابطه خوب با شریک حسابرسی، کمتر از آنچه شرکای حسابرسی و مدیران انتظار دارند، اهمیت دارد. در مقابل اعضای هیئت‌مدیره، ویژگی‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی، از جمله صلاحیت فنی، تخصص در صنعت، تردید حرفه‌ای، استقلال و دانش فنی شرکت حسابرسی را مهم‌تر از آنچه شرکای حسابرسی و مدیران انتظار دارند، ارزیابی می‌کنند.

فادالی^۳ (۲۰۱۸) عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس را در بازارهای نوظهور بررسی کرد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که شهرت، حق‌الزحمه حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی و ارتباط مؤسسه حسابرسی با سرمایه‌گذاران، در تصمیم‌گیری برای انتخاب حسابرس اثر معناداری دارد؛ اما ارتباط مؤسسه حسابرسی با کارگزار شرکت، ارتباط مؤسسه حسابرسی با حسابرس داخلی و حسابرس متخصص صنعت، رابطه معناداری با انتخاب حسابرس برقرار نمی‌کند.

نمازی و سعیدی (۱۳۹۳) درباره رابطه بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و انتخاب حسابرس پژوهشی انجام دادند و به بررسی ویژگی‌های هیئت‌مدیره، از نظر درصد اعضای غیرموظف نسبت به کل اعضای هیئت‌مدیره، بالاترین مدرک تحصیلی اعضای هیئت‌مدیره، یکسانی مدیر عامل و رئیس هیئت‌مدیره و همچنین، تغییر در اعضای هیئت‌مدیره پرداختند. در این پژوهش برای دسته‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی به سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌ها، از طبقه‌بندی دو وجهی استفاده شده است. بر اساس نتایج، فقط مدرک تحصیلی اعضای هیئت‌مدیره با انتخاب حسابرس رابطه معناداری دارد.

1. Mande, Son, & Song
2. Godard, & Schmidt
3. Fadaly

ملکیان و پاشایی (۱۳۹۱) تأثیر نظام راهبری شرکتی بر انتخاب حسابرس را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن است که بین تعداد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره و تفکیک مدیر عامل از هیئت‌مدیره با انتخاب حسابرس رابطه معناداری وجود دارد؛ اما بین درصد مالکیت سهام‌دار عمده و انتخاب حسابرس، رابطه معناداری دیده نشده است. بنی مهد و وفایی^۱ (۲۰۱۲) در بررسی عوامل تعیین‌کننده انتخاب سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرس طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶، نشان دادند که متغیرهای اندازه شرکت در دست رسیدگی، سودآوری، مالکیت دولتی صاحب‌کار و نوع گزارش حسابرسی سال قبل، از جمله عواملی هستند که بر انتخاب سازمان حسابرسی تأثیر می‌گذارند. به عقیده آنها، خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی، این انگیزه را در مدیران شرکت‌های نمونه پژوهش به وجود آورده است تا برای دریافت گزارش مقبول حسابرسی، حسابرس خود را از میان سایر مؤسسه‌های خصوصی حسابرسی انتخاب کنند.

تأثیر ویژگی‌های کلان و محیطی بر انتخاب حسابرس مستقل

نورالحق، منعم و وانژیل^۲ (۲۰۱۲) رابطه بین قدرت اقتصادی دولت و انتخاب حسابرس را در ۴۶ کشور بررسی کردند. بر اساس نتایج آنان، هرچه کیفیت دولت از نظر سیاسی و اقتصادی قوی‌تر باشد، احتمال انتخاب چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی بیشتر است. همچنین در کشورهای قدرتمند اقتصادی که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفته‌اند، احتمال انتخاب چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی بیشتر است. نتایج پژوهش آنها تأیید کرد که هرچه دولت یک کشور قوی‌تر باشد، تقاضا برای خدمات حسابرسی باکیفیت‌تر بیشتر است.

تامرادی، رستمی‌نیا و سرکمریان (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که انتخاب حسابرس بر شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد. افزون بر این، ارتباطات سیاسی اندازه‌گیری شده از طریق وجوه پرداختی به دولت، بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر منفی می‌گذارد و ارتباطات سیاسی اندازه‌گیری شده از طریق مالکیت دولتی، بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد.

عوامل مؤثر در پیش‌بینی انتخاب حسابرس مستقل

صالحی، موسوی شیری، نکوئی و کمال احمدی (۱۳۹۴) با استفاده از روش‌های داده‌کاوی الگوریتم‌های هیورستیک، به پیش‌بینی انتخاب حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنها به‌منظور تعیین مؤلفه‌های تأثیرگذار برای پیش‌بینی انتخاب حسابرس مستقل برای هر یک از الگوریتم‌ها، اطلاعات مالی شرکت‌های نمونه را از طریق ترکیب الگوریتم حرکت پرنده‌گان با هر یک از الگوریتم‌های رقابت استعماری، شبکه عصبی چندلایه پرسپترون، الگوریتم تبرید شبیه‌سازی شده، تجزیه و تحلیل کردند. در واقع آنان با استفاده از الگوریتم‌های متفاوت، به دنبال پیش‌بینی انتخاب حسابرس از بین حسابرسان دولتی و خصوصی بودند. نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای کل دارایی‌ها، دارایی‌های جاری، حساب‌های دریافتی و سرمایه در گردش، در تمامی الگوریتم‌های پژوهش برای تعیین نوع

1. Banimahd, & Vafaei

2. Nurul Houq, Monem, & Van Zijl

حسابرس با اهمیت‌اند، در حالی که متغیرهای کل بدهی‌ها و حق‌الزحمه حسابرسی در هیچ یک از الگوریتم‌ها، معیار مهمی برای تشخیص نوع حسابرس انتخابی نبود.

تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرایط کلان و محیطی بر انتخاب حسابرس مستقل به طور همزمان

وانگ^۱ (۲۰۱۳) طی پژوهشی در خصوص انتخاب حسابرس مستقل در شرکت‌های چینی با توجه به نفوذ سیاسی ویژه در این شرکت‌ها، نشان داد که عواملی نظیر حق‌الزحمه حسابرسی، شهرت حسابرس، حسابرس متخصص صنعت، اظهارنظر حسابرس، نزدیکی جغرافیایی، اندازه مؤسسه حسابرسی و عوامل سیاسی و قانونی، بر انتخاب حسابرس مؤثرند.

تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و صاحب‌کار بر انتخاب حسابرس مستقل به طور همزمان

تاگیولو و اجیرو^۲ (۲۰۱۶) عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس را در شرکت‌های تولیدی نیجریه بررسی کردند. در این پژوهش، اثر هشت متغیر مهارت حسابداری فنی، تخصص خاص، پوشش بین‌المللی، اولویت مدیریت برای حسابرس خاص، ارتباط طولانی‌مدت با حسابرس فعلی، ارتباط شرکت حسابرسی با سرمایه‌گذاران، ارتباط شرکت حسابرسی با کارگزار شرکتی و ارتباط شرکت حسابرسی با مشاوران خارجی دیگر، بر انتخاب چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی بررسی شده است. بر اساس نتایج، فقط دو متغیر پوشش بین‌المللی و ارتباط طولانی‌مدت با حسابرس فعلی بر انتخاب حسابرس مؤثر بوده است.

بررسی پژوهش‌های خارجی و داخلی نشان می‌دهد که پژوهشگران مختلفی به بررسی عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس پرداخته‌اند؛ اما فقط از جنبه‌های خاص به موضوع نگاه کرده‌اند و به دنبال ارائه مدلی جامع نبوده‌اند. در تمام پژوهش‌ها، فقط تأثیر متغیرهای مختلف بر موضوعاتی همچون انتخاب حسابرس و کیفیت حسابرسی بررسی شده است که نتایج به‌دست‌آمده در خصوص تأثیرگذاری عوامل مختلف بر موضوع انتخاب حسابرس مستقل نیز، گهگاه متضاد بوده است. همچنین در اغلب پژوهش‌ها، موضوع انتخاب حسابرس، متغیر وابسته در نظر گرفته شده و به‌جز یک پژوهش و در سطح محدود، هیچ‌گاه نقش آن به‌عنوان متغیر مستقل که می‌تواند پیامدهای گوناگونی را به همراه داشته باشد، کاوش نشده است. بنابراین، پژوهش حاضر به‌منظور پوشش شکاف موجود در متون حسابداری داخلی و با توجه به شواهد تجربی بین‌المللی انگشت‌شمار در این رابطه، به دنبال تدوین الگوی جامع انتخاب حسابرس مستقل با تکیه بر نظریه برخاسته از داده‌هاست تا بتواند به شکلی جامع‌تر موضوع انتخاب حسابرس مستقل را بکاود و بر بدنه دانش موجود در این زمینه بیفزاید.

روش‌شناسی پژوهش

همان‌طور که در بخش پیشینه تجربی بیان شد، پژوهش‌های منسجم و جامعی در خصوص موضوع انتخاب حسابرس مستقل انجام نشده است. هدف از این پژوهش، شناخت و درک تجارب افراد و تفاسیر آنان از نحوه انتخاب حسابرس مستقل، به‌منظور دستیابی به نظریه‌ای در این حوزه است. در نتیجه با توجه به هدف پژوهش (تدوین الگوی جامع برای انتخاب حسابرس مستقل) و نوع داده‌ها (مصاحبه با افراد خبره)، از روش کیفی استفاده می‌شود.

1. Wang

2. Togbolu, & Ejiro

نظریه برخاسته از داده‌ها، یکی از استراتژی‌های کیفی پژوهش است که به کمک آن نظریه‌ای بر مبنای مفاهیم اصلی حاصل از داده‌ها، شکل می‌گیرد. در واقع این استراتژی، نوعی روش پژوهشی استقرایی و اکتشافی است و بر سه عنصر مفهوم‌ها، مقوله‌ها و گزاره‌ها استوار است. هدف عمده این نوع نظریه‌پردازی، تبیین پدیده، از طریق مشخص کردن مؤلفه‌های کلیدی پدیده و طبقه‌بندی روابط این مؤلفه‌ها درون بستر و فرایند آن پدیده است که به پژوهشگر در حوزه‌های موضوعی گوناگون امکان می‌دهد تا به‌جای اتکا به تئوری‌های موجود و از پیش تدوین شده، خود به تدوین تئوری و گزاره اقدام کند.

فرایند تجزیه و تحلیل داده‌ها شامل سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی است که در ادامه به‌طور کامل تشریح خواهد شد.

روش‌های گردآوری اطلاعات

مهم‌ترین روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش، مصاحبه بود که با توجه به رویکرد اکتشافی پژوهش، ابتدا از مصاحبه ساختارنیافته یا مصاحبه آزاد و در ادامه، از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بهره برده شد. از آنجا که این پژوهش به‌دنبال شناسایی انواع عوامل مرتبط با انتخاب حسابرس مستقل بود، پس از اجرای مصاحبه‌های ساختارنیافته اول تا چهارم و شناسایی کدهای اولیه، مصاحبه‌ها به‌صورت نیمه‌ساختاریافته ادامه یافت؛ زیرا به نظر می‌رسید این نوع مصاحبه، به دستیابی بهتر و عمیق‌تر داده‌های مورد نیاز می‌انجامد.

در نظریه برخاسته از داده‌ها، هدف اصلی تولید نظریه است. به همین دلیل سؤال‌ها باید به‌گونه‌ای مطرح شود که از انعطاف‌پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده مدنظر برخوردار باشد. بنابراین سؤال‌ها باید باز و گسترده باشد؛ اما نه آنقدر باز که همه چیز را دربرگیرد و نه آنقدر محدود که امکان اکتشاف‌های جدید را از بین ببرد.

برخی از سؤال‌هایی که در این مصاحبه‌ها مطرح شد، عبارت‌اند از:

- به نظر شما شرکت‌ها حسابرس خود را چگونه و با چه سازوکاری انتخاب می‌کنند؟
- چه عواملی بر انتخاب حسابرس تأثیر می‌گذارد؟
- مؤسسه‌های حسابرسی از چه روش‌هایی برای جلب صاحب‌کاران خود استفاده می‌کنند؟
- وضعیت بازار حسابرسی ایران را چگونه ارزیابی می‌کنید؟
- برای بهبود انتخاب حسابرس، چه راهکارهایی را پیشنهاد می‌دهید؟

مشارکت‌کنندگان در پژوهش

در این پژوهش از نمونه‌گیری نظری و نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. در نظریه برخاسته از داده‌ها، گردآوری اطلاعات تا زمانی ادامه می‌یابد که پژوهش به اشباع برسد، یعنی زمانی که داده‌های جدید با داده‌هایی که قبلاً جمع‌آوری شده، تفاوتی ندارد و مانند هم هستند.

جامعه آماری این پژوهش، اعضای هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی، مدیران عامل، معاونت‌های مالی - اداری، مدیران امور شرکت‌ها و مجامع و مدیران مالی شرکت‌های صاحب‌کار پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار، مدیران

سازمان حسابرسی، شرکای حسابرسی مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و خبرگان دانشگاهی هستند و نمونه آماری نیز از خبرگان این گروه‌ها و بر اساس دو روش زیر انتخاب شده است:

روش گلوله برفی^۱

ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای صلاحیت و تجربه کافی در زمینه موضوع پژوهش برای مصاحبه انتخاب شدند، سپس بعد از اتمام مصاحبه، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد مطلع دیگری را برای مصاحبه‌های بعدی معرفی کنند.

روش حداکثر تفاوت

طبق این روش، از کلیه گروه‌هایی که در خصوص موضوع انتخاب حسابرس مستقل با یکدیگر تفاوت فکری و نگرشی دارند و ممکن است به‌گونه‌های متفاوتی به موضوع بنگرند، نمونه‌هایی گرفته شده است. برای مثال گروه‌هایی مانند، خبرگان حرفه حسابرسی، خبرگان دانشگاهی، فعالان بازار سرمایه، مدیران سازمان حسابرسی و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی. در جدول زیر، ویژگی‌های افرادی که برای نمونه انتخاب شده‌اند، درج شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های نمونه

نام گروه	سمت	تعداد	میانگین سنی	تحصیلات			سابقه کاری		
				کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	بین ۱۵ تا ۳۰ سال	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	بیشتر از ۴۰ سال
مؤسسه حسابرسی	شریک، رئیس هیئت‌مدیره، عضو شورای عالی جامعه	۶	۵۶	۱	۵	-	۳	۴	-
سازمان بورس	معاون ناشران و اعضای بورس	۱	۴۵	-	-	۱	۱	-	-
جامعه حسابداران رسمی	عضو هیئت انتظامی جامعه، دبیر کل سابق جامعه	۲	۶۲	-	۱	۱	-	۲	-
صاحب‌کاران بخش خصوصی	مدیر عامل، مدیر مالی، معاونت مالی - اداری	۴	۵۲	۳	۱	-	۲	-	۲
آکادمیک	هیئت علمی دانشگاه	۲	۴۱	-	-	۲	۲	-	-

از بین مصاحبه‌کنندگان ۳ نفر عضو سابق سازمان حسابرسی بودند.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از رهیافت نظام‌مند در نظریه‌برخوایسته از داده‌ها، طی سه مرحله کدگذاری‌های باز، محوری و گزینشی، از بطن داده‌های حاصل از مصاحبه، مفهوم‌ها و سپس مقوله‌ها و در نهایت الگوی انتخاب حسابرس مستقل استخراج شد.

1. Snowball or chain sampling

کدگذاری باز

پس از انجام هر مصاحبه، متن مصاحبه به‌دقت و کلمه به کلمه بررسی شد تا مفاهیم اولیه استخراج و کدگذاری هر مفهوم انجام شود، سپس مصاحبه بعدی صورت گرفت. این روند تا زمانی ادامه داشت که از حاصل مصاحبه‌های انجام شده، اشباع نظری به دست آمد. اشباع نظری معیاری است که بر اساس آن، پژوهشگر درباره اتمام فرایند گردآوری داده‌ها تصمیم می‌گیرد؛ به این معنا که هر وقت پژوهشگر در حین گردآوری داده‌ها با استفاده از نمونه‌گیری نظری به این نتیجه رسید که مفهوم و مقوله جدیدی در یافته‌ها وجود ندارد و پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان به سؤال‌ها یکسان است، عملیات گردآوری داده‌ها را متوقف می‌سازد.

در این پژوهش، از ۱۵ مصاحبه انجام شده، در مجموع ۱۲۰ مفهوم اولیه به دست آمد. برای نمونه، در زیر بخشی از کدگذاری باز در دو مصاحبه آورده شده است.

«در بورس طبقه‌بندی برای مؤسسات حسابرسی وجود دارد و کمی دست مدیر عامل و هیئت‌مدیره بسته است و بایستی از آن گروه‌ها انتخاب نمایند. ولی باز همان جا هم روی دوستی و روی شناختی که از قبل دارند {شناخت دوستی} حالا یا شناخت از قدیم بوده یا ایجاد شده یا در شرکت‌های دیگر با هم همکار بوده‌اند {شناخت حرفه‌ای}.....»

«این طور نیست که کسی به‌دنبال حسابرسی برود، چون کار وی را در جایی دیده است، خیر، مدیرعامل شرکتی که ما حسابرش هستیم، برای یکی از دوستانش که حسابرس می‌خواهد، ما را معرفی می‌کند {معرفی مؤسسه توسط صاحب‌کار به صاحب‌کاران جدید}.....»

پس از تشکیل مفاهیم اولیه، کدگذاری در سطحی بالاتر برای تشخیص مقوله‌ها انجام گرفت. برای این منظور، هر یک از مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد و مفاهیم مشابه یا مشترک، در یک مقوله قرار گرفت. هر مقوله، دربردارنده مفاهیم مشابه، متداخل و هم‌معنا بود. به این ترتیب، ۱۲۰ مفهوم اولیه در ۳۷ مقوله فرعی طبقه‌بندی شد. مقوله‌های فرعی نیز در سطحی بالاتر با یکدیگر مقایسه شدند و مقوله‌هایی که دارای تشابه و تداخل بودند، در مقوله اصلی قرار گرفتند، به‌طوری که در نهایت ۷ مقوله اصلی به دست آمد.

نمونه‌هایی از مفاهیم اولیه و مقوله‌هایی که به آنها اختصاص داده شده در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. نمونه مفاهیم و مقوله‌های به‌دست‌آمده از کدگذاری باز

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
سابقه آشنایی از قبل	انتخاب حسابرس بر اساس ارتباطات	روش‌های انتخاب حسابرس توسط صاحب‌کار
معرفی مؤسسه حسابرسی از طریق کارکنان سابق مؤسسه		
پرس‌وجو از افراد امین		
معرفی مؤسسه به‌واسطه صاحب‌کار به صاحب‌کاران جدید	انتخاب حسابرس بر اساس شناخت متقابل	
انتخاب حسابرس بر مبنای شناخت دوستی		
انتخاب حسابرس بر مبنای شناخت حرفه‌ای		
انتخاب حسابرس بر مبنای شناخت مالی		

کدگذاری محوری

در این مرحله، مقوله‌ها به صورت یک شبکه با هم در ارتباط قرار می‌گیرند. یافتن کدهای مشترک و مقوله‌بندی محوری نیز، مستلزم استفاده از روش مقایسه ثابت است. تحلیل مقایسه ثابت، مقایسه رویداد در مقابل رویداد برای یافتن شباهت‌ها و تفاوت‌هاست. هدف این مرحله، بازگرداندن نظم و انسجام به داده‌های کدبندی شده است. کدگذاری محوری، بافت غلیظ از روابط حول محورهای یک مقوله است و مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز به دست آمده‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند.

در این پژوهش، مقوله انتخاب حسابرس به عنوان مقوله محوری در نظر گرفته شده است؛ زیرا سایر مقوله‌ها با آن در ارتباط بوده و ردپای آن را به وضوح در سایر مقوله‌ها می‌توان دید. در ادامه، نوع مقوله‌ها مشخص می‌شود که عبارت‌اند از: شرایط علی، شرایط بستر، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها.

برای تدوین الگوی جامع انتخاب حسابرس، دیدگاه‌های مختلف بررسی شده است. ماحصل کدگذاری محوری که تعیین نوع هر مقوله است و مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز به دست آمده است، در جدول ۳ مشاهده می‌شود.

جدول ۳. نتایج کدگذاری باز و محوری

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
نیاز به حسابرسی با کیفیت توسط شرکت‌های شفافیت	تقاضا برای حسابرسی با کیفیت	انگیزه‌های صاحب‌کار برای انتخاب حسابرس	شرایط علی
ارائه پیشنهاد توسط حسابرس و کمک به حل مشکلات	استفاده از گزارش حسابرسی برای کنترل عملکرد شرکت		
استفاده از گزارش حسابرس برای تغییر هیئت‌مدیره	انتخاب حسابرس معتمد		
امتناع شرکت‌ها از استخدام حسابرس بدون سابقه آشنایی	تمایل شرکت‌های خصوصی به انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی کوچک‌تر		
انتخاب حسابرس بدون تخصص			
انتخاب حسابرس بی‌صلاحیت			
انتخاب حسابرس بدون استقلال	اهمیت گزارش حسابرسی برای سهام‌دار		
آگاهی مدیریت شرکت از وقایع			
بی‌تأثیر بودن گزارش حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های مالی			
بی‌تأثیر بودن گزارش حسابرسی در ارزیابی مدیران			
احساس بی‌نیازی به حسابرس مستقل در شرکت‌های کوچک	شهرت مؤسسه حسابرسی		
انتخاب سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های بزرگ			
تغییر مداوم حسابرس	تغییر حسابرس		
تغییر حسابرس برای کاهش حق‌الزحمه			
تعیین حسابرس‌های مختلف برای شرکت‌های زیرمجموعه			

ادامه جدول ۳

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
انجام حسابرسی، فقط به منظور گزارش آن	کسب گزارش حسابرسی مطلوب	انگیزه‌های صاحب‌کار برای انتخاب حسابرس	شرایط علی
نیاز به گزارش حسابرسی برای رتق و فتق امور			
بی‌تمایلی مدیریت در خصوص بررسی و کنترل شرکت توسط حسابرس			
تعامل حسابرس با صاحب‌کار در گزارش‌سازی	انتخاب حسابرس اهل سازش و سهل‌گیر		
پنهان‌کاری مدیران صاحب‌کار			
ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت در ظاهر			
الزام امور مالیاتی برای گزارش حسابرسی شرکت‌های پُر درآمد	انجام حسابرسی به دلیل الزام قانونی		
الزام بانک مرکزی برای دریافت گزارش حسابرسی از شرکت‌های متقاضی تسهیلات			
رفع مشکلات بندهای گزارش به روش منطقی	تأثیر روابط حسابرس و صاحب‌کار بر گزارش حسابرسی		
تأثیر مدیریت ارشد بر بندهای گزارش			
تأثیر رابطه بین مدیران ارشد با حسابرس بر گزارش حسابرسی			
چانه‌زنی درباره بندهای گزارش حسابرسی			
تغییر جای بندهای گزارش حسابرسی			
ادبیات گزارش حسابرسی			
وضعیت عمومی بازار سرمایه	وضعیت عمومی بازار سرمایه	شرایط کلان و فضای فملی کشور	بستر
حضور کمرنگ بخش خصوصی در اقتصاد	نظارت بر شرکت‌ها		
نبود دعاوی حقوقی علیه خطای عملکردی مدیران ارشد			
ضعف حاکمیت شرکتی در اداره شرکت‌ها	وضعیت عمومی کشور		
خلاً حساب‌خواهی در کشور	اقتصاد دولتی		
تأثیر شرایط عمومی کشور	اشکال مختلف انتخاب حسابرس	اشکال مختلف انتخاب حسابرس	راهبردها
اقتصاد وابسته به نفت			
انتخاب سازمان حسابرسی توسط بخش دولتی			
کمیته حسابرسی اثربخش			
اهمیت زیاد حسابرسی داخلی در شرکت‌های بیمه			
نقش کمیته حسابرسی در انتخاب حسابرس			
پیشنهاد انتخاب حسابرس توسط تیم حسابرسی داخلی			
نقش کمیته حسابرسی در ادامه همکاری با حسابرس			
استقلال ناکافی کمیته حسابرسی			
انتخاب حسابرس توسط مجمع عمومی			
انتخاب حسابرس از بین مؤسسه‌های معتمد بورس			

ادامه جدول ۳

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله	
چرخش مؤسسه حسابرسی در شرکت‌های گروه	شکل واقعی انتخاب حسابرس	اشکال مختلف انتخاب حسابرس	راهبردها	
کم‌رنگ‌شدن بُعد نظارتی مجمع در انتخاب حسابرس				
نقش سهام‌دار در انتخاب حسابرس در بخش خصوصی				
فاصله کم بین سهام‌دار و هیئت‌مدیره				
انتخاب حسابرس توسط مدیران مسئول کنترل شرکت				
انتخاب حسابرس توسط امور مجامع و شرکت‌ها				
نقوذ و قدرت بیشتر مدیرعامل و هیئت‌مدیره در شرکت‌های بزرگ				
نقش معاونت مالی در انتخاب حسابرس شرکت‌های زیرمجموعه مؤسسه‌های عمومی				
انتخاب حسابرس واحد برای کل شرکت مادر و زیرمجموعه‌هایش				
انتخاب حسابرس توسط هیئت‌مدیره، مدیرعامل و مدیر مالی				
انتخاب از سبد مؤسسه‌های حسابرسی	انتخاب حسابرس بر اساس ارتباطات	روش‌های انتخاب حسابرس توسط صاحب‌کار		
انتخاب خود حسابرس				
سابقه آشنایی از قبل				
معرفی مؤسسه حسابرسی توسط کارکنان سابق مؤسسه				
پرس‌وجو از افراد امین				
معرفی مؤسسه توسط صاحب‌کار به صاحب‌کاران جدید				
انتخاب حسابرس بر مبنای شناخت دوستی				شناخت متقابل
انتخاب حسابرس بر مبنای شناخت حرفه‌ای				
انتخاب حسابرس بر مبنای شناخت مالی				
دریافت رشوه از حسابرس برای معرفی آن به صاحب‌کار				منافع مالی
انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی در دسترس و جلوی دید	منافسه			
برگزاری مناقصه توسط شرکت‌های شبه‌دولتی در انتخاب حسابرس	حسابرس اهل سازش و تعامل	حسابرس امین		
بهبانگی کم‌تر	اهمیت حفظ اسرار شرکت		ویژگی‌های تأثیرگذار مؤسسه حسابرسی در انتخاب توسط صاحب‌کار	عوامل مداخله‌گر
سابقه کار اغلب مدیران حرفه‌ای در مؤسسه‌های دولتی حسابرسی	صلاحیت حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی			
مدیران حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی				
سابقه کاری و تجربه مؤسسه حسابرسی				
شهرت مؤسسه حسابرسی				
حسابرس متخصص صنعت				
استقلال حسابرس				

ادامه جدول ۳

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
سرعت انجام کار	اندازه مؤسسه حسابرسی	عوامل تأثیرگذار بر صاحب‌کار در انتخاب حسابرسی	عوامل مداخله‌گر
ظرفیت پذیرش صاحب‌کار جدید			
حجم کار مؤسسه‌های حسابرسی			
رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی توسط سازمان بورس	الزامات برآمده از قوانین در انتخاب حسابرسی		
استفاده از مؤسسه‌های حسابرسی تأییدشده از جانب بانک مرکزی			
انتخاب مؤسسه‌هایی با رتبه بهتر			
استفاده از مؤسسه‌های حسابرسی تأییدشده از جانب بیمه مرکزی			
تعیین مؤسسه‌های حسابرسی معتمد توسط بورس			
محدودیت قانونی در انتخاب حسابرسی			
الزامات قانونی در انتخاب حسابرسی			
وجود الزام قانونی در تعویض حسابرسی	حق‌الزحمه حسابرسی		
تعویض در سطح مدیر حسابرسی			
حق‌الزحمه کمتر			
میزان اهمیت مبلغ حق‌الزحمه	اهمیت کیفیت حسابرسی برای صاحب‌کار		
چانه‌زدن در خصوص حق‌الزحمه شرکت‌های بزرگ			
بی‌توجهی و بی‌نیازی به کار حسابرسی با کیفیت			
تصمیم‌گیری‌های مدیران	پیامدهای انتخاب حسابرسی شرکت	پیامدها	
آگاه شدن سهام‌دار از خطرهای احتمالی			
هزینه تأمین مالی			
ایجاد ارزش افزوده برای شرکت			
کمک حسابرسی به تسهیل امور شرکت برای بقای شرکت			
اقبال سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری در شرکت			
منافع کوتاه‌مدت شرکت			
سوءاستفاده و تقلب کارکنان			
رشد بلندمدت شرکت			
حفاظت از دارایی‌ها و منابع شرکت			
سیستم کنترل داخلی			
شفافیت صورت‌های مالی			
کیفیت گزارش حسابرسی			
اعتبار شرکت			

ادامه جدول ۳

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
عدم تقارن اطلاعاتی	پیامدهای انتخاب حسابرس در سطح بازار سرمایه	پیامدهای انتخاب حسابرس	پیامدها
نوسان‌های قیمتی سهام			
تصمیم‌گیری‌های اقتصادی			
ورود شرکت‌های مختلف به بورس			
اعتماد سرمایه‌گذاران			
تخصیص منابع			
سرمایه‌گذاری			
ریسک سیستماتیک بازار سرمایه	پیامدهای انتخاب حسابرس در سطح اقتصاد		
تهیه اطلاعات برای دستگاه‌های اجرایی و نظارتی			
تخلفت‌های نشئت‌گرفته از رشوه			
مالیات‌ستانی و بیمه			
فرار مالیاتی			
تخصیص منابع			
تصمیم‌گیری‌های اقتصادی			

کدگذاری گزینشی

اصلی‌ترین بخش از نظریه برخاسته از داده‌ها، کدگذاری گزینشی است. بر اساس نتایج کدگذاری باز و محوری، پژوهشگر با قرار دادن شرح مقوله‌ها حول مقوله محوری، در پی ایجاد روایت نظری برای انتخاب حسابرس است و ضمن آن، حول این مقوله اصلی، بین مفهوم‌ها و مقوله‌ها ارتباط نظام‌مندی ایجاد می‌کند. در این پژوهش، نظریه خلق‌شده به دو صورت روایت و نمودار ارائه شده است.

تشریح الگوی انتخاب حسابرس مستقل

انتخاب حسابرس مستقل، مهم‌ترین تصمیمی است که سهام‌داران برای اعتباربخشی به صورت‌های مالی اتخاذ می‌کنند. حاصل مطالعات انجام شده در این زمینه و مفهوم‌ها و مقوله‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه با خبرگان این حوزه، به تدوین الگویی شامل شرایط بستر، شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها انجامید که به شرح زیر روایت می‌شود.

شرایط علی**۱. انگیزه‌های صاحب‌کار برای انتخاب حسابرس**

در حال حاضر انگیزه اصلی شرکت‌ها برای انجام حسابرسی، الزامات قانونی است. فاصله کم بین سهام‌داران و

هیئت‌مدیره موجب شده است که صاحبان عمده سهام از وقایع داخلی شرکت آگاه شوند و در تصمیم‌گیری‌های مالی یا ارزیابی عملکرد مدیران، به گزارش حسابرسی توجه زیادی نکنند. شرکت‌ها اغلب به دنبال حسابرسی هستند، نه کیفیت حسابرسی و برای رتق و فتق امور جاری خود، به گزارش حسابرسی مناسب نیاز دارند، بنابراین، حسابسان معتمد و اهل سازش را انتخاب می‌کنند تا بتوانند از رهگذر ارتباط با حسابرس، گزارش حسابرسی، نوع و جای بندهای گزارش و ادبیات گزارش را تحت تأثیر قرار دهند.

شرکت‌های غیربورسی، اغلب دو دفتر دارند و مؤسسه‌های حسابرسی اجازه پذیرش آنها را ندارند. این نوع شرکت‌ها نیز، اغلب به دنبال مؤسسه‌های حسابرسی کوچک‌تر، جوان‌تر و کم‌تجربه‌ترند. از طرفی، مدیرانی که به دنبال اصلاح سیستم‌ها هستند، ترجیح می‌دهند که به جای استفاده از حسابرس مستقل که ماحصل آن گزارش حسابرسی است و در اختیار افراد بسیاری قرار می‌گیرد، از خدمات مشاوران داخلی بهره‌مند شوند. در شرکت‌هایی که انگیزه‌های تقلب یا تخلف وجود دارد، چه به صورت سوءاستفاده از دارایی‌ها و چه به صورت گزارشگری متقلبانه، هنگام انتخاب حسابرس، به دنبال مؤسسه‌هایی هستند که یا صلاحیت کشف تقلب را ندارند (مؤسسه‌هایی که در آن صنعت تخصص ندارند یا مؤسسه‌های کوچکی که توان کافی ندارند) یا اهل سازش و مصالحه‌اند. چنین شرکت‌هایی دائم حسابرس خود را تغییر می‌دهند تا حسابرس برای کشف تخلف‌ها فرصت کافی نداشته باشد.

البته برخی شرکت‌ها نیز به دنبال گزارش حسابرسی باکیفیت‌اند و از پیشنهاد‌های حسابرس برای رفع مشکلات و کنترل عملکرد شرکت بهره می‌برند؛ اما تعداد این شرکت‌ها بسیار اندک است. در مواردی برای تغییر هیئت‌مدیره، شرکت‌ها حسابرسی را انتخاب می‌کنند که عملکرد هیئت‌مدیره را بررسی می‌کند و گزارش حسابرس، ابزاری برای اعمال قدرت محسوب می‌شود.

شرایط بستر

۱. شرایط عمومی کشور

بحران‌های اقتصادی حاصل از تحریم‌های جوامع بین‌المللی، بر وضعیت عمومی کشور سایه انداخته است. میزان تورم از سال‌های گذشته بیشتر شده است و به همین علت، شرکت‌های بخش خصوصی در سراسریی ورشکستگی قرار گرفته و در پرداخت هزینه‌های خود با مشکل مواجه شده‌اند، در نتیجه ترجیح می‌دهند که حق‌الزحمه کمتری برای خدمات حسابرسی پرداخت کنند. برای مثال، به شرکت‌های مادر فقط اجازه افزایش حق‌الزحمه تا سقف ۱۵ درصد نسبت به سال گذشته داده شد که این مقدار در مقایسه با رشد درصد تورم، چندان مناسب به نظر نمی‌رسد. مؤسسه‌های حسابرسی نیز پذیرفته‌اند که در وضعیت فعلی اقتصادی با رعایت استانداردها، حداکثر انعطاف‌پذیری را در گزارش حسابرسی شرکت‌ها به خرج دهند.

۲. نظارت بر شرکت‌ها

نبود دعاوی حقوقی علیه خطای عملکردی مدیران ارشد: به ندرت می‌بینیم که هیئت‌مدیره شرکتی، به‌خاطر سوءعملکرد بازخواست شود و اغلب، فقط در مواردی دعاوی حقوقی علیه مدیران ارشد شرکت‌ها اعمال می‌شود که

اختلاس کرده باشند. از این رو، یکی از کارکردهای اصلی حسابرسی که نظارت بر عملکرد مدیران است، اهمیت خود را تا حد زیادی از دست داده است.

ضعف حاکمیت شرکتی در اداره شرکت‌ها: حاکمیت شرکتی در اداره شرکت‌ها عملکرد مناسب و صددرصدی ندارد.

خلاً حساب‌خواهی در کشور: قبل از آنکه به حساب‌دهی پرداخته شود، بایستی حساب‌خواهی وجود داشته باشد. این نیاز در کشور ما، در سطوح بالا کم‌رنگ است. تا زمانی که حساب‌خواهی نباشد، حساب‌دهی نیست و اگر حساب‌دهی نباشد، حسابرسی هم بی‌معناست. فرهنگ پاسخ‌خواهی نیز بایستی به‌گونه‌ای باشد که به پاسخ‌دهی مناسب منتج شود. برای مثال، اغلب در پاسخ‌خواهی، فقط مواردی را پیگیری می‌کنیم که مطابق میل ما نیست. این موضوع باعث شده تا نقش حسابرس جدی گرفته نشود.

۳. وضعیت عمومی بازار سرمایه

شرایط فعلی بازار: در گذشته برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، به صورت‌های مالی شرکت‌ها اهمیت چندانی داده نمی‌شد؛ اما در دهه‌های اخیر، با مهم شدن استفاده از اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های کلان، به طبع اهمیت صورت‌های مالی و متعاقب آن، وزن گزارش حسابرسی افزایش یافته است. صورت‌های مالی که توسط حسابرس اعتباربخشی می‌شود، جایگاه خود را در بازار سرمایه پیدا کرده و با روند صعودی، روزبه‌روز صورت‌های مالی جدی‌تر و مهم‌تر تلقی می‌شود و حسابرس‌ها مسئولیت‌های بیشتری را احساس می‌کنند و سعی دارند تا کیفیت حسابرسی را افزایش دهند.

حضور کم‌رنگ بخش خصوصی در اقتصاد: در اقتصاد ایران، تعداد شرکت‌های بورسی بسیار کم است و بازار کار شرکت‌های غیربورسی برای مؤسسه‌های حسابرسی، بازار گسترده‌ای محسوب می‌شود؛ اما، اغلب این شرکت‌ها دو دفتر دارند و مؤسسه‌های حسابرسی از انجام کار برای چنین شرکت‌هایی منع شده‌اند. این در حالی است که رونق بخش خصوصی، به رونق حرفه حسابرسی منجر می‌شود.

۴. اقتصاد دولتی

قالب اصلی اقتصاد کشور ما دولتی و وابسته به فروش نفت است، در حالی که شرکت‌های بورسی نباید دولتی باشند. برای مثال، درصد شایان توجهی از سهام یک بانک خصوصی، متعلق به وزارت امور اقتصاد و دارایی است و به ظاهر خصوصی‌سازی انجام شده است؛ اما در باطن، اغلب شرکت‌ها شبه‌دولتی است و بخش خصوصی، حضور پُرنرنگ و مؤثری در کل اقتصاد ایران ندارد.

راهبردهای انتخاب حسابرس

۱. اشکال مختلف انتخاب حسابرس

شکل قانونی و ظاهری انتخاب حسابرس: بر طبق قانون، سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی، بایستی سازمان حسابرسی را به‌عنوان حسابرس خود انتخاب کنند. بانک‌ها نیز باید مؤسسه‌های حسابرسی مورد اعتماد بانک مرکزی را برگزینند. شرکت‌های بیمه، حسابرس خود را از بین مؤسسه‌های حسابرسی مورد اعتماد بیمه مرکزی انتخاب می‌کنند. شرکت‌های

بورسی نیز مکلف‌اند تا با توجه به طبقه خود، مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس را بر اساس رتبه انتخاب کنند؛ اما این انتخاب طبق قانون تجارت، بر عهده مجمع عمومی است و طبق منشور کمیته حسابرسی، مسئولیت ارزیابی و پیشنهاد انتخاب حسابرس با کمیته حسابرسی است.

شکل واقعی انتخاب حسابرس: در اغلب شرکت‌ها، سهام‌دار عمده به انتخاب هیئت‌مدیره اقدام می‌کند و فاصله بین سهام‌داران و هیئت‌مدیره اندک است. حسابرس مستقل عمدتاً توسط هیئت‌مدیره، امور مجامع و شرکت‌ها و مدیر عامل انتخاب می‌شود. حتی در مواردی، این مسئولیت به رده‌های پایین‌تر سازمان، نظیر مدیران مالی سپرده می‌شود. در عمل، بُعد نظارتی مجمع بسیار کم‌رنگ است و مدیران اجرایی حسابرس را انتخاب می‌کنند. در شرکت‌های مادر، عموماً سبدهی از مؤسسه‌های حسابرسی شناخته‌شده تهیه می‌شود و انتخاب صرفاً از آن گروه صورت می‌گیرد. در مواردی، انتخاب بازرس علی‌البدل نیز به خود حسابرس واگذار می‌شود.

۲. روش‌های انتخاب حسابرس توسط صاحب‌کار

انتخاب حسابرس بر اساس ارتباطات: فارغ از عوامل بالادستی که حیثه انتخاب را مشخص می‌کنند، مهم‌ترین عامل در انتخاب حسابرس مستقل، انتخاب بر اساس ارتباطات مستقیم یا غیرمستقیمی است که بین اعضای هیئت‌مدیره، مدیر عامل یا مدیر مالی با حسابرس وجود دارد. ارتباط می‌تواند شامل همکاری قبلی با حسابرس، پرس‌وجو از افراد امین، معرفی صاحب‌کاران دیگر و معرفی کارکنان شرکت یا مؤسسه حسابرسی باشد.

انتخاب حسابرس بر اساس شناخت متقابل: یکی دیگر از عوامل مهم اثرگذار بر انتخاب حسابرس، شناخت متقابل بین صاحب‌کار و حسابرس است. این شناخت می‌تواند از نوع شناخت حرفه‌ای، دوستانه یا شناخت مالی باشد. شناخت حرفه‌ای، از سابقه همکاری حسابرس با شرکت‌های هم‌گروه ایجاد می‌شود. نوع دیگر شناخت حرفه‌ای به این صورت است که حسابرس خدماتی غیر از حسابرسی به صاحب‌کار ارائه داده و بعد از ایجاد شناخت، به‌عنوان حسابرس انتخاب می‌شود. همکاری قبلی شرکت با مدیران صاحب‌کار نیز به ایجاد شناخت حرفه‌ای منجر می‌شود. شناخت مالی به این شکل است که حسابرس برای اخذ کار ناچار می‌شود مبلغی را تحت عنوان کمیسیون پرداخت کند.

دریافت رشوه از حسابرس: در مواردی مدیرانی که حسابرس را انتخاب می‌کنند، یا سایر اشخاصی که به معرفی حسابرس به صاحب‌کار اقدام می‌کنند، در منافع آن با حسابرس شریک می‌شوند.

جست‌وجوی ساده: مؤسسه‌های حسابرسی با مراجعه به صاحب‌کاران و ارسال رزومه، خدمات خود را معرفی می‌کنند. برخی صاحب‌کاران نیز ترجیح می‌دهند که مؤسسه‌های حسابرسی در دسترس و جلوی دید را انتخاب کنند.

برگزاری مناقصه: شرکت‌ها از برگزاری مناقصه برای مؤسسه‌های حسابرسی منع شده‌اند؛ اما برخی شرکت‌های غیردولتی در انتخاب حسابرس به برگزاری مناقصه اقدام می‌کنند تا حسابرسی با کمترین حق‌الزحمه را جذب کنند.

عوامل مداخله‌گر

۱. ویژگی‌های تأثیرگذار مؤسسه حسابرسی در انتخاب توسط صاحب‌کار

حسابرس اهل سازش و تعامل: شرکت‌ها اغلب به‌دنبال حسابرسی هستند که اهل سازش، تعامل و مصالحه است تا بتوانند با اعمال نفوذ بر حسابرس، گزارش حسابرسی مناسبی را برای ارائه به مراجعی نظیر، بورس، سازمان امور مالیاتی، بانک‌ها (به‌منظور دریافت تسهیلات) و سایر مراجع و به‌طور کلی، رتق و فتق امور تهیه کنند. این کار، اغلب با چانه‌زنی بر سر تغییر ادبیات بندهای گزارش یا تغییر جای بندها، یعنی انتقال از بند شرط به بندهای بعد از اظهارنظر، اتفاق می‌افتد.

حسابرس امین: برخی شرکت‌ها تمایل دارند فقط مؤسسه‌های حسابرسی اندکی را که با آنها سابقه آشنایی و همکاری دارند و امین اطلاعات شرکت‌اند، انتخاب کنند.

صلاحیت حرفه‌ای: یکی از عوامل مهم در انتخاب حسابرس، توجه به شهرت مؤسسه حسابرسی است؛ زیرا حسن شهرت حسابرس، اعتبار صورت‌های مالی را بیشتر می‌کند. از طرفی، اغلب کیفیت کار مؤسسه‌های خوش آوازه، بهتر است و شرکت‌ها از بابت ارائه گزارش حسابرسی این‌گونه مؤسسه‌ها، اطمینان خاطر بیشتری دارند.

یکی دیگر از معیارهای بسیار مهم در انتخاب حسابرس، صلاحیت حرفه‌ای و تخصص در صنعت مدنظر است. صلاحیت هم جنبه کیفی دارد و هم جنبه کمی. به لحاظ کیفی، سابقه کار و تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت مدنظر ملاک انتخاب قرار می‌گیرد. از جنبه کمی نیز، تعداد کارکنان، ظرفیت و توان انجام کار توسط مؤسسه، ملاک انتخاب است. انتخاب حسابرس توسط مدیران اجرایی، به‌شدت بر استقلال حسابرس اثر می‌گذارد. تصویب حسابرس با مجمع عمومی است؛ اما انتخاب‌کننده اصلی مدیرانی هستند که حسابرس برای بررسی عملکرد آنان برگزیده شده است. از طرفی استقلال برای مؤسسه‌های حسابرسی در نقطه مقابل حفظ صاحب‌کار قرار می‌گیرد. مؤسسه‌های معتبر و باصلاحیت تلاش می‌کنند تا کفه ترازو به سمت حفظ استقلال سنگین‌تر باشد.

اندازه مؤسسه حسابرسی: تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی، نوعی تبلیغ برای آن مؤسسه است و به جذب مشتریان بیشتر و بزرگ‌تر کمک می‌کند. همچنین، مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر، رزومه کاری قوی‌تری دارند و قادرند کار حسابرسی را با سرعت بیشتری انجام دهند. بنابراین، اندازه مؤسسه، از جمله عوامل مؤثر در انتخاب حسابرس است. اگرچه گاهی مشاهده می‌شود شرکت‌هایی که وضعیت نامناسب و انگیزه تقلب و تخلف دارند، به‌دنبال مؤسسه‌های حسابرسی کوچک‌ترند تا بتوانند بر آنها اعمال نفوذ کنند و از طرفی، آن مؤسسه توان کافی برای رسیدگی و کشف تخلف‌ها را نداشته باشد.

۲. عوامل تأثیرگذار بر صاحب‌کار در انتخاب حسابرس

الزامات نشئت‌گرفته از قوانین در انتخاب حسابرس: از دیگر عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس، قوانین بالادستی است که انتخاب را محدود می‌کند. الزامات قانونی، شامل دوره تصدی و دولتی بودن یا نبودن شرکت‌هاست که دولتی‌ها بایستی سازمان حسابرسی را به‌عنوان حسابرس انتخاب کنند. در رتبه‌بندی‌های سازمان بورس مشخص شده است که

شرکت‌های بورسی، باید حسابرس خود را از کدام طبقه مؤسسه‌های حسابرسی انتخاب کنند. همچنین بانک‌ها و بیمه‌ها بایستی حسابرس خود را از بین حسابرسان به تأیید رسیده بانک مرکزی و بیمه مرکزی انتخاب کنند.

حق الزحمه حسابرسی: در شرکت‌های بزرگ، به‌طور عمده انتخاب بر اساس مواردی که ذکر شد، انجام می‌شود و حق الزحمه تأثیر چندانی در انتخاب ندارد؛ اما در شرکت‌های متوسط و کوچک، حق الزحمه جزء عوامل مهم انتخاب حسابرس است و صاحب‌کاران به دنبال پرداخت کمترین هزینه برای حسابرسی هستند. در شرایطی که حسابرسی فقط برای رفع الزامات قانونی صورت می‌گیرد، شرکت‌ها بر کمترین حق الزحمه برای حسابرسی تمرکز می‌کنند و به دنبال مؤسسه‌های می‌روند که حق الزحمه کمتری را مطالبه کند.

اهمیت کیفیت حسابرسی برای صاحب‌کار: اغلب شرکت‌ها، گزارش حسابرسی را برای ارائه به بورس، سازمان امور مالیاتی یا مراجع دولتی تهیه می‌کنند و محتوای گزارش حسابرسی اهمیت چندانی در تصمیم‌گیری‌ها و ارزیابی‌های آنان ندارد.

پیامدهای انتخاب حسابرس

چنانچه در انتخاب حسابرس مستقل، راهبردهایی نظیر شکل قانونی انتخاب حسابرس و راهکارهای انتخاب مناسب حسابرس (به شرح آنچه در بالا بیان شد) استفاده شود، به پیامدهای مثبتی به شرح زیر منجر می‌شود؛ اما، چنانچه انتخاب بر اساس شرایطی نظیر انتخاب توسط مدیران اجرایی، ارتباطات و شناخت متقابل با حسابرس، رشوه یا مناقصه صورت گیرد، می‌توان گفت این پیامدها معکوس خواهند بود.

در سطح شرکت: انتخاب مناسب حسابرس، به تقویت سیستم کنترل داخلی شرکت کمک می‌کند. بدین ترتیب، امکان سوءاستفاده و تقلب کارکنان کاهش یافته و حفاظت بیشتری از دارایی‌ها و منابع شرکت به عمل می‌آید. حسابرس می‌تواند به تسهیل امور شرکت کمک کند و با آگاه کردن سهام‌داران از خطرهای احتمالی، در جهت حفظ بقای شرکت مؤثر باشد. همچنین، بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیران، می‌تواند علاوه بر تأمین منافع شرکت در کوتاه‌مدت، افزایش رشد بلندمدت شرکت را نیز موجب شود. شفافیت بیشتر صورت‌های مالی و افزایش کیفیت گزارش حسابرسی، به افزایش اعتبار شرکت منجر شده و اقبال سرمایه‌گذاران را به سرمایه‌گذاری در شرکت افزایش می‌دهد. این کار، هزینه تأمین مالی شرکت را کاهش داده و برای آن ارزش افزوده ایجاد می‌کند.

در سطح بازار سرمایه: گزارش حسابرسی با کیفیت، عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه را کاهش می‌دهد و به بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کمک می‌کند. همچنین، اطلاعات شفاف‌تر و در دسترس، ریسک سیستماتیک بازار را کاهش می‌دهد، از ورود شرکت‌های فاقد شفافیت به بازار جلوگیری می‌کند و در نهایت، بر اعتماد سرمایه‌گذاران می‌افزاید. اعتماد سرمایه‌گذاران نیز، به افزایش سرمایه‌گذاری و رشد بازار می‌انجامد و بهبود تصمیم‌گیری‌ها به تخصیص بهینه منابع کمک می‌کند.

در سطح کلان اقتصاد: صورت‌های مالی حسابرسی شده، اطلاعات مفید و قابل اتکایی را با صرف کمترین زمان و هزینه، در اختیار دستگاه‌های اجرایی و نظارتی برای برنامه‌ریزی و نظارت قرار می‌دهد. همچنین، در خصوص مالیات‌ستانی و رسیدگی‌های بیمه‌ای، به تسریع و تسهیل امور کمک می‌کند. وجود اطلاعات صحیح و قابل اتکا می‌تواند به دولت در اخذ تصمیم‌گیری‌های مناسب اقتصادی و تخصیص بهینه منابع در سطح کشور کمک کند.



شکل ۲. الگوی جامع انتخاب حسابرس مستقل در ایران

ارزیابی کیفیت پژوهش

برای ارزیابی کیفیت الگوی به‌دست‌آمده، از تکنیک‌های زاویه‌بندی داده‌ها، کنترل اعضا و شاخص‌های مقبولیت استفاده شد. بر اساس تکنیک زاویه‌بندی یا اجماع، داده‌ها از گروه‌های مختلفی همچون شرکای حسابرسی، مدیران اجرایی و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها و به تناسب، از محیط‌های مختلف جمع‌آوری شدند. در راستای تکنیک کنترل اعضا، نتایج به‌دست‌آمده در اختیار دو نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت و نظرهای تکمیلی آنان دریافت و پالایش شد. همچنین، به‌منظور اعتبارسنجی نهایی، کلیه مؤلفه‌های الگوی نهایی با یک نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی و یک نفر از متخصصان دانشگاهی به اشتراک گذاشته شد و به تأیید رسید. از حیث شاخص‌های مقبولیت (تناسب، قابلیت کاربرد، مفاهیم، زمینه‌ای بودن مفاهیم، منطقی، عمق، تغییرپذیری، خلاقیت، حساسیت و مدارک مربوط به یادآورها) نیز، نتایج بررسی و تأیید شد.

نتیجه‌گیری

حسابرسان مستقل، از اجزای با اهمیت بازارهای سرمایه کارا محسوب می‌شوند؛ زیرا حسابرسان با افزایش اعتبار و قابلیت اتکای اطلاعات مالی شرکت‌ها، موجب می‌شوند که منابع به‌شکل کاراتری تخصص داده شوند (وکیلی فرد، محمدی و کاظمی نوری، ۱۳۹۳). انتخاب حسابرسان مستقل، مهم‌ترین تصمیمی است که سهام‌داران برای اعتباربخشی به صورت‌های مالی اتخاذ می‌کنند. از این رو، در پژوهش حاضر، ضمن شناسایی عوامل مختلفی نظیر شرایط بستر، شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای انتخاب حسابرسان مستقل با استفاده از نظریه برخاسته از داده‌ها، نتایج در قالب الگویی جامع، ارائه شد.

مقوله جدیدی که در این پژوهش به‌عنوان شرایط علی در الگوی انتخاب حسابرسان معرفی شده است، انگیزه‌های صاحب‌کار برای انتخاب حسابرسان است که عبارت‌اند از: تقاضا برای حسابرسی با کیفیت، استفاده از گزارش حسابرسی برای کنترل عملکرد شرکت، انتخاب حسابرسان معتمد، تمایل شرکت‌های خصوصی به انتخاب مؤسسه‌های کوچک‌تر، میزان اهمیت گزارش حسابرسی برای سهام‌داران، شهرت مؤسسه حسابرسی، تغییر حسابرسان، کسب گزارش حسابرسی مطلوب، انتخاب حسابرسان اهل سازش و سهل‌گیر، انجام حسابرسی به‌دلیل الزام قانونی و تأثیر روابط صاحب‌کار و حسابرسان بر گزارش حسابرسان.

شرایط بستر نیز عبارت‌اند از: تأثیر شرایط عمومی کشور، نبود دعاوی حقوقی علیه خطای عملکردی مدیران ارشد، ضعف حاکمیت شرکتی در اداره شرکت‌ها، خلأ حساب‌خواهی در کشور، وضعیت عمومی بازار سرمایه، حضور کم‌رنگ بخش خصوصی در اقتصاد و اقتصاد دولتی و وابسته به نفت.

راهبردهای به‌دست‌آمده از این الگو برای انتخاب حسابرسان مستقل به شرح زیر است:

شکل قانونی و ظاهری انتخاب حسابرسان، انتخاب بر اساس ضوابط قانونی است و شکل واقعی انتخاب حسابرسان، حاکی از نقش کم‌رنگ و بی‌تأثیر کمیته‌های حسابرسی است. این انتخاب را اغلب مدیرانی انجام می‌دهند که خود مسئول عملکرد شرکت‌اند. با وجود قانون تجارت که انتخاب حسابرسان را به مجمع عمومی واگذار کرده و منشور کمیته حسابرسی

سازمان بورس و اوراق بهادار که وظیفه بررسی و پیشنهاد حسابرس را به کمیته حسابرسی سپرده است، انتخاب توسط هیئت‌مدیره، مدیر عامل، مدیر امور مجامع و شرکت‌ها و گهگاه در رده‌های پایین‌تر سازمانی، نظیر مدیران مالی انجام می‌شود. پایه و اساس این انتخاب‌ها نیز سابقه آشنایی و روابط بین مدیران اجرایی صاحب‌کار و مؤسسه‌های حسابرسی است. در واقع، حسابرس را کسانی انتخاب می‌کنند که وظیفه رسیدگی به آنان را برعهده دارند. در مواقعی، معرفی حسابرس به صاحب‌کار با دریافت رشوه از حسابرس صورت می‌گیرد و گاهی، شرکت‌ها با جست‌وجوی ساده، حسابرس خود را از بین مؤسسه‌های در دسترس و جلوی دید انتخاب می‌کنند. اگرچه شرکت در مناقصه برای مؤسسه‌های حسابرسی ممنوع است، بعضی شرکت‌های نیمه‌دولتی در جذب حسابرس، به برگزاری مناقصه اقدام می‌کنند.

عوامل مداخله‌گر بسیار مهمی که بر راهبردهای انتخاب حسابرس تأثیر می‌گذارد، به شرح زیر شناسایی شده است: در کشور ما، حسابرسی فقط به دلیل الزامات قانونی و رتق و فتق امور جاری شرکت‌ها در اخذ تسهیلات و حضور در مناقصه و... انجام می‌شود، در حالی که رسالت اصلی حسابرسی، افزایش اعتبار صورت‌های مالی است و باید اعتقاد راسخی به مفید و ضروری بودن گزارش حسابرسی وجود داشته باشد. اما صاحب‌کاران، به خصوص شرکت‌های متوسط و کوچک، به دنبال صرف کمترین هزینه برای حسابرسی هستند و در انتخاب حسابرس، فقط حق‌الزحمه حسابرسی را مدنظر قرار می‌دهند.

بعضی از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر انتخاب توسط صاحب‌کار تأثیر می‌گذارد. یکی از این ویژگی‌ها، حسابرس اهل سازش و تعامل است که در انجام حسابرسی، سخت‌گیری‌ها و بهانه‌گیری‌های کمتری دارد. همچنین برخی صاحب‌کاران، به دلیل شرایط امنیتی حاضر نیستند اطلاعات خود را در اختیار هر مؤسسه‌ای قرار دهند. از این رو به دنبال حسابرسی می‌گردند که به واسطه سابقه همکاری و آشنایی قبلی، امین شرکت باشد. به طور معمول، در شرکت‌های بزرگ بورسی، صلاحیت مؤسسه حسابرسی، حرفه‌ای بودن مدیران مؤسسه، سابقه کار و حسن شهرت مؤسسه و تخصص آن در صنعت مدنظر را ملاک انتخاب قرار می‌دهند. اندازه مؤسسه حسابرسی نیز بر سرعت انجام کار مؤثر است و شرکت‌هایی که گزارش حسابرسی را برای مقاصد نظیر دریافت تسهیلات و حضور در مناقصه نیاز دارند، این عامل را در انتخاب خود مدنظر قرار می‌دهند.

پیامدهای حاصل از این الگو نشان می‌دهد که اگر انتخاب حسابرس به درستی صورت گیرد، آثار مثبت زیادی در سطح صاحب‌کار، بازار سرمایه و در سطوح کلان کشور به همراه دارد. به طور خلاصه، پیامدهای بسیار مهم بهبود انتخاب حسابرس عبارت‌اند از: حفظ استقلال حسابرس، افزایش کیفیت گزارش حسابرسی، افزایش کیفیت و اعتبار صورت‌های مالی، افزایش رشد بلندمدت شرکت، افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و در نتیجه افزایش سرمایه‌گذاری، افزایش اعتبار بازار سرمایه، تخصیص بهینه منابع در سطح بازار سرمایه و در سطح کل کشور، تهیه اطلاعات قابل اتکا برای دستگاه‌های اجرایی و نظارتی کشور و بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در سطوح مختلف.

مقایسه نتایج به دست آمده با پیشینه پژوهش

در جدول ۴، نتایج به دست آمده با مطالعات پیشین مطابقت داده شده است. برخی از مقوله‌ها نظیر استقلال حسابرس، صلاحیت و دانش فنی حسابرس، حق‌الزحمه و شهرت حسابرس با ادبیات پیشین مطابقت دارد و مقوله‌هایی نظیر نزدیکی

پیشنهاد‌های پژوهش

- در پژوهش‌هایی که تاکنون در حوزه انتخاب حسابرس مستقل انجام شده، انتخاب حسابرس، همواره متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های بعدی، انتخاب حسابرس متغیر مستقل مدنظر قرار گیرد تا پیامدهای گوناگون آن در سطوح مختلف بررسی شود.
- دلایل بی‌توجهی به گزارش حسابرسی در کشور ما، تحلیل و بررسی شود.
- تأثیر سایر متغیرهای معرفی شده در این الگو (مانند توانایی صاحب کار در پرداخت حق الزحمه، ریسک‌های صاحب کار، اهمیت صاحب کار، تأثیر روابط حسابرس و صاحب کار بر گزارش حسابرسی و غیره) بر انتخاب حسابرس بررسی و آزمون شود.
- بر اساس مصاحبه با خبرگان، همانند سازوکاری که نظام مهندسی کشور برای معرفی مهندس ناظر به کارفرما در اختیار آنان قرار می‌دهد، می‌توان سامانه یکپارچه‌ای را طراحی کرد که شرکت‌ها اطلاعاتی نظیر نوع صنعت، جمع دارایی‌ها، درآمد فروش، حقوق صاحبان سهام، تعداد کارکنان و... را در آن ثبت کنند و نرم‌افزاری جامع با بررسی مؤسسه‌های حسابرسی از حیث تخصص در آن صنعت، سابقه کار، تعداد کارکنان و ظرفیت خالی برای پذیرش کار و معرفی چند مؤسسه به شرکت متقاضی، طراحی کنند. پیشنهاد انتخاب حسابرس از طریق نهاد مستقل و با استفاده از نرم‌افزار و سامانه‌های یکپارچه، از دسته موضوعاتی است که می‌توان لزوم و شرایط بستر برای ایجاد آن و مزایا و معایب به کارگیری آن را در پژوهش‌های بعدی بررسی کرد.

پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

- بر اساس مقوله‌های شناسایی شده در این پژوهش، پیشنهاد‌های کاربردی برای بهبود انتخاب حسابرس در سطوح مختلف به شرح زیر ارائه شده است:
- از آنجا که به موجب قانون وظیفه، بررسی و پیشنهاد حسابرس مستقل برعهده کمیته حسابرسی است، پیشنهاد می‌شود پشتوانه‌های قانونی قوی‌تری که به افزایش اثربخشی کمیته‌های حسابرسی منجر شود، ایجاد شود.
 - در کشور ما، دعاوی حقوقی علیه خطای عملکردی مدیران اجرایی، به ندرت اتفاق می‌افتد. ایجاد شرایط پاسخ‌خواهی از عملکرد مدیران، به بهبود عملکرد شرکت‌ها کمک می‌کند.
 - سازمان‌های حرفه‌ای نظیر سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار می‌توانند از طریق برگزاری همایش‌ها و استفاده از فضای رسانه‌ای، وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان را برای استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی مستقل معرفی کنند و موجب افزایش استقلال حسابرس و نیز کیفیت حسابرسی شوند.
 - مفید بودن گزارش حسابرسی و آموزش تحلیل و استفاده از آن به سرمایه‌گذاران، می‌تواند بر اهمیت گزارش حسابرسی و نقش حیاتی آن در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی بیفزاید.
 - علاوه بر رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی، چک‌لیست‌هایی حاوی معیارهای بیشتر و دقیق‌تر به منظور انتخاب حسابرس برای شرکت‌ها تهیه شود و پس از انتخاب حسابرس، از طریق مراجع ذیصلاح بررسی گردد.

منابع

- بنی مهد، بهمن (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴ (۱۳)، ۵۹-۸۳.
- بنی مهد، بهمن؛ جعفری معافی، رضا (۱۳۹۲). کیفیت اقلام تعهدی و انتخاب حسابرس. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱ (۱۳)، ۸۱-۹۸.
- تامرادی، علی؛ رستمی‌نیا، رضا؛ سرکمریان، سعیده (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری. فصلنامه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۲ (۲)، ۱-۱۵.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی، علی (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرس در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۳)، ۳۴۸-۳۷۰.
- خدادادی، ولی؛ رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۲). حق رأس سهام‌داران در انتخاب حسابرسان و تأثیر آن بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی. مجله حسابرس، ۶۴ (۶۴)، ۱۲۲-۱۲۸.
- زارع‌پور، سینا؛ فرهادی اندرابی، سویل (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر حق الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۱ (۳)، ۲۸-۴۲.
- سجادی، سید حسین؛ ابراهیمی‌مند، مهدی (۱۳۸۳). عوامل کاهنده استقلال حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۲ (۲)، ۹۵-۱۱۲.
- صالحی، مهدی؛ موسوی شیرینی، محمود؛ نکوئی، صادق؛ کمال احمدی، شریفه (۱۳۹۴). پیش‌بینی انتخاب حسابرس مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش‌های داده‌کاوی الگوریتم‌های هیوریستیک. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴ (۱۴)، ۶۳-۷۴.
- صفری گرایلی، مهدی؛ زمانی، عمید (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس. دومین همایش ملی حسابداری، مدیریت و اقتصاد ایران، اسفند ۱۳۹۴.
- علوی طبری، سید حسین؛ حاجی مرادخانی، حدیثه (۱۳۹۴). رابطه کیفیت حسابرسی و نقدشوندگی سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۷)، ۹۳-۱۰۹.
- ملکیان، اسفندیار؛ پاشایی، علی (۱۳۹۱). تأثیر نظام راهبری شرکتی بر انتخاب حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۲ (۵)، ۲۱-۳۱.
- نمازی، محمد؛ سعیدی، مجتبی (۱۳۹۳). رابطه بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و انتخاب حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶ (۲۲)، ۱-۲۸.
- نیکبخت، محمدرضا؛ شعبان‌زاده، مهدی؛ کنارکار، امین (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۲ (۱)، ۱۹۰-۲۰۸.
- نیکخواه آزاد، علی؛ مجتهدزاده، ویدا (۱۳۷۸). بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۲۶)، ۵-۷۰.

وکیلی فرد، حمیدرضا؛ محمدی، سامان؛ کاظمی نوری، سپیده (۱۳۹۳). کیفیت سود و انتخاب حسابرس. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۶ (۲۲)، ۱۵۱-۱۶۸.

References

- Alavi Tabari, S.H., & Haji Moradkhani, H. (2015). The relationship between audit quality and stock liquidity. *Financial Accounting and Auditing Research*, 7 (27), 93-109. (in Persian)
- Banimahd, B. (2011). Investigating factors influencing the auditor's accepted opinion. *Journal of securities exchange*, 4 (13), 59-83. (in Persian)
- Banimahd, B., & Jafari Moafi, R. (2013). Accruals Quality and Auditor Selection. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 11 (13), 81-98. (in Persian)
- Banimahd, B., & Vafaei, E. (2012). The effect of client size, audit report, state ownership, financial leverage and profitability on auditor selection; evidence from Iran. *African Journal of Business Management*, 6 (3), 4100-4105. (in Persian)
- Fadaly, D.S. (2018). Determination of auditor choice in emerging markets: evidence from Saudi arabia. *The business and management review*, 9 (3), 65-85.
- Godard, F., & Schmidt, M. (2019). Attributes influencing Clients' Auditor Choices: The Expectation Gaps between Auditors and Board Members. *Department of Financial Reporting and Audit, ESCP Europe Berlin*, 1-20. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3255574>.
- Jafari Nasab Kermani, N., Molanazari, M., & Rahmani, A. (2019). Challenges and Opportunities of Changing the Auditor Report in Iran: *Accounting and auditing review*, 26 (3), 348-370. (in Persian)
- Khodadadi, V., Rashidi Baghi, M. (2013). Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees, and Audit Quality. *Auditor Magazine*, (64), 122-168. (in Persian)
- Kitiwong, W., & Srijunpetch, S. (2018). Auditor Choices and Audit Fees: Do clients select their audit firms or do audit firms choose their clients? *Journal of Accounting Professions*, (14) 107-128.
- Malekian, E., & Pashaie, A. (2012). The Impact of Corporate Governance on Auditor Selection in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 2 (5), 21-31. (in Persian)
- Mande, V., Son, M., & Song, H. (2017). Auditor search periods as signals of engagement risk: effects on auditor choice and audit pricing. *Advances in Accounting*, 37, 15-29.
- Namazi, M., & Saeedi, M. (2014). The relationship between board characteristics and auditor selection. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6 (22), 1-28. (in Persian)
- Nikbakht, M., Shabanzadeh, M., & Konarkar, A. (2016). The relationship between audit fees and auditor experience with audit quality. *Journal of Management Studies and Accounting*, 2(1), 190-208. (in Persian)

- Nikkhah Azad, A., & Mojtahedzadeh, V. (2004). Investigating the Areas of Auditors' Responsibilities from the Perspective of Audit Service Users and Auditors. *Accounting and auditing review*, (26), 5-70. (in Persian)
- Nurul Houq, M., Monem, R. M., & Van Zijl, T. (2012). Government quality, auditor choice and adoption of IFRS: A cross country analysis Advances in Accounting. *Incorporating Advances in International Accounting*, 28(2), 307-316.
- Payne, L.J., & Jensen, L. K. (2003). *Audit Pricing and Audit Quality: The Influence of the Introduction of Price Competition*. Available in: www.ssrn.com.
- Safari Gerayli, M., & Zamani, A. (2015). Factors affecting the auditor choice. *Second National Conference on Accounting, Management and Economics of Iran*, Islamic Azad University, Bandar gaz. (in Persian)
- Sajjadi, S. H., & Ebrahimi Mand, M. (2009). Diminishing factors of auditor independence. *Journal of Accounting Advances in Shiraz University*, 1 (1), 95-112. (in Persian)
- Salehi, M., Mousavi Shiri, M., Nekouee, S., & Kamal Ahmadi, Sh. (2015). Prediction of auditor's selectoin by using Heuristic Algoritms in Tehran Stock Exchange. *Journal management system*, 4 (14), 63-74. (in Persian)
- Tamoradi, A., Rostami Nia, R., & Sarkamarian, S. (2018). The effect of political communication on the relationship between auditor selection and transparency of accounting information. *Journal of Accounting Research and Economical Science*, 2 (2), 1-15. (in Persian)
- Togbolo, U., & Ejiro, S. (2016). *Factors affecting auditor's choice in Nigeria*. Ph D thesis. Department of accounting, University of Benin.
- Vakilifard, H., Mohamadi, S., & Kazeminuri, S. (2015). Profit quality and auditor selection. *Quarterly Financial Accounting*, 6 (22), 151-168. (in Persian)
- Wang, Y. (2013). *Evidence on the choice of Chinese companis of external audit firms*. Master thesis Department Accountancy, Tilburg University, Tilburg, Netherlands.
- Zarepour, S., & Farhadi Andrabi, S. (2018). The impact of political communications on audit fees and auditor selection. *Journal of Accounting and Management vision*, 1 (3), 28-42. (in Persian)