

الگوی عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرسان: با رویکرد تحلیل مضمون

یونس امجدیان*، سیدعباس برهان**، مژگان صفا***، رضا غلامی جمکرانی****

چکیده

تمدید قرارداد حسابرسان به معنای ادامه همکاری بین شرکت و حسابرسان برای دوره زمانی جدید است که ممکن است شامل تغییرات در شرایط و هزینه‌های قرارداد نیز باشد. هدف از مقاله حاضر، ارائه الگویی برای تمدید قرارداد حسابرسان بر اساس رویکرد تحلیل مضمون و با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر کشور است. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و بهره‌گیری از رهیافت کیفی، از روش تحلیل مضمون استفاده گردید. جامعه هدف ۱۵ نفر از خبرگان و استادان دانشگاهی با تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسان در سال ۱۴۰۲ بودند که بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند با رویکرد گلوله برفی انتخاب شده و انجام مصاحبه‌ها تا زمان دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. نتایج پژوهش حاضر، نشان‌دهنده دو مضمون فراگیر (عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسانی و عوامل مرتبط با عرضه خدمات حسابرسانی)، نه مضمون سازمان‌دهنده (میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات، اندازه صاحبکار و حجم ارقام مؤثر صورت‌های مالی، هدف صاحبکار از حسابرسانی، نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحبکار، میزان اتکا به گزارش حسابرسان، ریسک صاحبکار، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات و میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات) و ۳۶ مضمون پایه بود.

واژه‌های کلیدی: تمدید قرارداد، تغییر حسابرسان، عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسانی،

تقاضاکنندگان خدمات حسابرسانی.

* دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۵

** استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۱۸

*** استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. نویسنده مسئول: سیدعباس برهانی

**** دانشیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. sa.sborhani1352@iau.ac.ir

مقدمه

امروزه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل وسیله مناسبی برای انتقال اطلاعات به شمار می‌رود (دوی مارتانی و همکاران^۱، ۲۰۲۱). حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی و سایر اطلاعات موجب شفافیت اطلاعاتی بیشتر در شرکت‌ها می‌شوند. بر همین اساس حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل به‌عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید. در حال حاضر بسیاری از واحدهای انتفاعی و دستگاه‌های دولتی از خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند. با مشاهده این وضعیت می‌توان استنباط کرد که خدمات حسابرسی از سوی دریافت‌کنندگان آن با ارزش محسوب می‌شود. با این حال تهیه و گواهی صورت‌های مالی طبق قانون تجارت الزامی است و در سطح دنیا نیز چنین الزام قانونی وجود داشته که سبب شده است تا گروهی ادعا کنند که عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی تنها به دلیل وجود قوانین و مقررات الزام‌آور است، اما شواهد موجود حاکی است که تقاضا برای خدمات حسابرسی در سال‌های پیش از الزامات قانونی نیز وجود داشته است. تمدید قرارداد حسابرس به معنای باقی ماندن حسابرس برای انجام خدمات حسابرسی برای یک شرکت در دوره‌های متعدد است (بیرجندی و فتحی، ۱۴۰۱). دو دیدگاه متضاد در خصوص تمدید قرارداد حسابرس مطرح می‌گردد: موافقین تمدید قرارداد حسابرس عقیده دارند، حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار به دست می‌آورند و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و توانایی‌شان در اظهارنظر راجع به مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. به اعتقاد آنان تغییر حسابرس باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکالپذیری صورت‌های مالی کاهش یافته و از این رو اعتبار حسابرس کاهش پیدا کند (دوی مارتانی و همکاران، ۲۰۲۱). از سوی دیگر، هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (سینت^۲، ۲۰۰۴). به باور آنان، عوامل دیگری وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کنند. به‌عنوان مثال، تلاشی که حسابرسان برای حفظ اعتبار و شهرت خود می‌کنند و یا ترس از دعاوی حقوقی علیه آن‌ها مکانیزم‌هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شوند. به این ترتیب، برخلاف دیدگاه موافقین چرخش حسابرس، از نظر مخالفین،

تعویض حسابرس موجب بهبود کیفیت حسابرسی نمی‌شود، بلکه به دلیل عدم آشنایی عمیق حسابرس با سیستم صاحبکار و نیاز به صرف زمان و هزینه بیشتر برای کسب این شناخت، کاهش کیفیت حسابرسی را در پی دارد. از طرفی مخالفین تمدید قرارداد حسابرس بر این عقیده هستند که حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار، به دلیل وابستگی‌های اقتصادی انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه‌ها و خواسته‌های وی خواهند داشت که این امر استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند. به اعتقاد آن‌ها دوره تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود تا حدی که احساس وظیفه‌شناسی یا وفاداری در حسابرسان ایجاد می‌کند و بدین ترتیب، استقلال آن‌ها را به خطر می‌اندازد (تامرادی و همکاران، ۱۳۹۷). مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تأیید کنند اما آنان اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است. از طرفی، آن‌ها استدلال می‌کنند که عوامل دیگری نظیر نیاز به حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعوی حقوقی علیه آن‌ها وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کند. چنین تصور می‌شود که شرکت‌ها بعد از دریافت گزارش تعدیل شده حسابرسی، حسابرس خود را تغییر می‌دهند که این الزاماً با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است (سالویو همکاران^۳، ۲۰۲۴).

راکو و همکاران^۴ (۲۰۱۰) معتقدند که ممکن است یک صاحب‌کار به منظور نظارت بیشتر بر گزارش‌های مدیریتی و در اختیار قرار دادن این گزارش‌ها به اشخاص ثالث، از حسابرسان با تخصص بیشتری استفاده کند و ترسی از نوع گزارش حسابرسی نداشته باشند، در حالی که صاحب‌کاران دیگری نیز وجود دارند که به دنبال حسابرسی هستند که به رویه‌های حسابداری و سایر ویژگی‌های حسابداری آن‌ها نظر مساعدتری داشته و گزارش خود را در رابطه با این موضوعات تعدیل نمی‌کنند.

برخی محققان معتقدند که ممکن است یک صاحبکار به منظور نظارت بیشتر بر گزارش‌های مدیریتی و در اختیار قرار دادن این گزارش‌ها به اشخاص ثالث، از حسابرسان با تخصص بیشتری استفاده کند و ترسی از نوع گزارش حسابرسی نداشته باشند، در حالی که صاحبکاران دیگری نیز وجود دارند که به دنبال حسابرسی هستند که به رویه‌های حسابداری و سایر ویژگی‌های حسابداری آن‌ها نظر مساعدتری داشته و گزارش خود را در رابطه با این موضوعات تعدیل نمی‌کنند (دوی مارتانی و همکاران، ۲۰۲۱). پژوهشگرانی

همچون وو و چای کو^۵ (۲۰۰۱) و سینت (۲۰۰۴) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که احتمال تغییر حساب‌رسان به دنبال صدور اظهارنظر مشروط افزایش می‌یابد.

تمدید قرارداد حسابرسی یکی از مسائل مهم و پیچیده در حسابرسی است که ممکن است بر کیفیت و استقلال حسابرسی تأثیر بگذارد. تمدید قرارداد حسابرسی به معنای ادامه همکاری بین شرکت و حسابرس برای یک دوره زمانی جدید است که ممکن است شامل تغییرات در شرایط و هزینه‌های قرارداد نیز باشد. تمدید قرارداد حسابرسی ممکن است برای هر دو طرف فواید و چالش‌هایی را به همراه داشته باشد، مانند افزایش اعتماد، کاهش هزینه‌ها، افزایش رضایت، کاهش رقابت، افزایش خطر تضاد منافع، کاهش انگیزه یا افزایش خستگی. برخی از عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری درباره تمدید قرارداد حسابرسی عبارت‌اند از: موافقت طرفین، وجود دلایل موجه، عدم وجود موانع قانونی، کیفیت خدمات حسابرسی، تغییرات در فعالیت‌های شرکت، قوانین و مقررات جدید و عوامل بازار. این عوامل ممکن است به صورت جداگانه یا ترکیبی بر تمدید قرارداد حسابرسی اثر بگذارند. اگر دلایل موجه برای تمدید قرارداد وجود نداشته باشد، ممکن است شرکت یا حسابرس تمایل به ادامه همکاری نداشته باشند یا به دنبال جایگزین‌های دیگر باشند (کیم^۶، ۲۰۲۱). تمدید قرارداد حسابرسی ممکن است برای هر دو طرف فواید دیگری را به همراه داشته باشد، مانند افزایش اعتماد، کاهش هزینه‌ها، افزایش رضایت، کاهش رقابت، افزایش خطر تضاد منافع، کاهش انگیزه یا افزایش خستگی. وجود رابطه طولانی‌مدت میان صاحبکار و حسابرس، باعث افزایش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقسام تعهدی اختیاری می‌گردد؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه‌کارانه) است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۰).

بررسی سوابق در کشور ایران در این زمینه نشان می‌دهد که فرایند تغییر حساب‌رسان مستقل در سال‌های گذشته به دلیل محدود بودن حسابرسی توسط چند مؤسسه بزرگ از جمله مؤسسه حسابرسی صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد به شکل مدون و رسمی در غالب مفاد قانونی وجود نداشت و فقط گروه‌های حسابرسی مسئول اجرای تعدادی از کارهای خاص؛ با نظر مدیران مؤسسه تغییر می‌کرد. در سال ۱۳۶۶ سازمان حسابرسی با ادغام این مؤسسه‌ها تشکیل شد. در سازمان حسابرسی به دلیل تنوع و تعدد صاحبکاران و به‌منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر،

گروه‌های حسابرسی مسئول اجرای کار در دوره‌های زمانی با میانگین سه سال تغییر می‌یابند. این جابجایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل آن سازمان محول کند؛ بنابراین، فرایند تغییر صرفاً بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره مقررات تغییر حسابرس، آن گونه که در سایر کشورها مدنظر است قرار نمی‌گیرد؛ اما در نهایت با تصویب دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در هشتم مرداد ۱۳۸۶ توسط شورای عالی بورس و اوراق بهادار، تغییر منظم حسابرس مستقل در دوره زمانی چهارساله الزامی شد و تمام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و سایر اشخاص تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار موظف به رعایت آن شدند. باین حال دفعات تمدید قرارداد حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر عوامل گوناگونی قرار گیرد که بر اساس شناسایی این عوامل بر اساس شرایط بومی کشور می‌تواند به غنای ادبیات موجود در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه بیانجامد. همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار که نقشی اساسی در کنترل بازار سرمایه و محافظت از حقوق سرمایه‌گذاران و مشارکت‌کنندگان این بازار دارد می‌تواند با کمک نتایج حاصل از این پژوهش سازوکار مناسب‌تری در جهت انتخاب مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اتخاذ نماید و بر نحوه انتخاب و تغییر این مؤسسات توسط شرکت‌ها نظارت‌های لازم را اعمال نموده و از طرفی با توجه به نحوه پذیرش صاحبکار و نرخ‌های حق‌الزحمه توافق شده بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی ارائه‌شده از منظر جدیدی نظارت نماید.

جامعه حسابداران رسمی ایران که آیین‌نامه‌های مربوط به تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان و نیز حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی را تدوین می‌نماید. می‌تواند از نتایج این پژوهش در این امور استفاده نماید و بدین ترتیب راهکارهای نظارتی لازم تقسیم عادلانه کار بین مؤسسات حسابرسی و قیمت‌گذاری منصفانه و در شان خدمات حسابرسی مستقل را ترتیب دهد تحقق این مهم بر کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده از سوی مؤسسات حسابرسی می‌افزاید و در نتیجه افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از این اطلاعات در نهایت اعتلای بیشتر حرفه را به ارمغان خواهد آورد؛ لذا سؤال این پژوهش به این صورت است که الگوی مناسب برای تمدید قرارداد حسابرس چگونه می‌باشد؟

مبانی نظری

تغییر حسابرس

انتخاب حسابرس جدید یک تصمیم مهم در عمر شرکت است و تصمیم به تغییر حسابرس نباید با بی دقتی انجام شود. صاحبکار در صورتی تصمیم به تغییر حسابرس می‌گیرد که یکی (تعداد بیشتری) از ویژگی‌های مربوط به انتخاب حسابرس تغییر کند. در صورت وجود مجادله بین حسابرس و صاحبکار، مدیریت ممکن است از طریق تهدید به خاتمه کار با حسابرس، وی را مجبور به پذیرش رویه‌های حسابداری کند. در صورتی که مدیریت در انجام این کار موفق نشود، با اعمال قدرت خود ممکن است حسابرس را برکنار کرده و حسابرس انعطاف‌پذیرتری جستجو کند. از این رو، انتقادهایی وجود دارد مبنی بر اینکه افزایش تغییر حسابرس در سال‌های اخیر، به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند (فادالی^۷، ۲۰۱۸).

دلایل تغییر حسابرس

طی سه دهه گذشته، علاقه به بررسی و مطالعه پدیده تغییر حسابرس در میان دانشگاهیان و دست‌اندرکاران حرفه افزایش یافته است. انگیزه آن‌ها از پژوهش در زمینه تغییر حسابرس ناشی از نیاز به درک بهتر تقاضا برای خدمات حسابرسی است؛ زیرا موضوع تغییر حسابرس در درک عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس و درک عوامل مؤثر بر بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی تأثیر دارد (دوی مارتانی و همکاران، ۲۰۲۱). شاید بتوان با بررسی وضعیت‌هایی که منجر به قطع رابطه حسابرس - صاحبکار می‌شود، عواملی را که در تمدید قرار حسابرس حیاتی هستند، شناسایی کرد و بدین وسیله مبنایی را برای ارزیابی اهمیت جنبه‌های گوناگون محصول حسابرسی فراهم آورد (سالاری اسکری و شیبانی، ۱۴۰۰). پژوهش‌های مختلفی در زمینه دلایل تغییر حسابرس انجام شده است. یافته‌های این پژوهش‌ها حاکی از این است که شرکت‌ها بنا به دلایل متعددی حسابرسان خود را تغییر می‌دهند؛ که در ادامه برخی از این دلایل ذکر گردیده است.

۱) کاهش هزینه حسابرسی یا کاهش حق‌الزحمه حسابرسی

در بیشتر پژوهش‌هایی که تاکنون انجام شده است، یکی از دلایل تغییر حسابرس، کاهش هزینه حسابرسی بوده است؛ برای نمونه، هاسکینز و ویلیامز^۸ (۱۹۹۰) و فادالی

(۲۰۱۸) نشان دادند که کاهش حق الزحمه حسابرس یک دلیل بااهمیت در تغییر حسابرس بوده است. یکی از تفسیرهای این یافته این است که حق الزحمه کمتر از طریق کاهش مخارج شرکت، عملکرد شرکت را بهبود می‌بخشد. از طرف دیگر اگر حسابرسی با هزینه کمتر، کیفیت حسابرسی را کاهش دهد، انتخاب حسابرس با حق الزحمه کمتر، در درازمدت به عملکرد شرکت لطمه می‌زند (هاسکینز و ویلیامز، ۱۹۹۰، فادالی، ۲۰۱۸).

۲) ضعف کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی ضعیف باعث می‌شود که مدیریت، بستانکاران و سرمایه‌گذاران، به علت اطلاعات مالی اتکا ناپذیر تصمیم‌های نادرستی بگیرند. از طرف دیگر، کنترل‌های داخلی ضعیف باعث افزایش میزان خطر کنترل و خطر حسابرسی می‌شود. اگر میزان خطر حسابرسی آن اندازه زیاد باشد که حسابرس به این نتیجه برسد که نمی‌تواند با جمع‌آوری شواهد کافی آن را کاهش دهد، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه خواهد کرد. ارائه چنین اظهار نظرهایی ممکن است خوشایند مدیریت نباشد و منجر به تغییر حسابرس شود (کیم، ۲۰۲۱). حسابرسان ممکن است به علت افزایش ریسک حسابرسی از ادامه کار با این صاحبکاران خودداری کنند. مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ با احتمال بیشتری مشکلات کنترل‌های داخلی را شناسایی می‌کنند. همچنین احتمال کمتری وجود دارد که این مؤسسه‌ها بعد از افشای مشکلات کنترل‌های داخلی، کماکان به‌عنوان حسابرس آن شرکت باقی بمانند (محمدی و همکاران، ۱۴۰۱).

۳) برقرار نبودن فرض تداوم فعالیت

زمانی که حسابرس اظهار نظر خود را بر اساس عدم برقراری تداوم فعالیت صادر می‌کند، بدان معناست که به نظر حسابرس، شرکت نمی‌تواند در ۱۲ ماه آینده از ورشکسته شدن جلوگیری کند. تعدادی از مواد تغییر حسابرس به دلیل عدم برقراری فرض تداوم فعالیت رخ داده است. اغلب حسابرسان از ادامه کار با چنین شرکت‌هایی خودداری می‌کنند؛ زیرا تصور بر این است که در صورت برقرار نبودن فرض تداوم فعالیت، ریسک افزایش می‌یابد. در مواردی نیز صاحبکاران به دلیل ناراضی بودن از چنین اظهار نظرهایی حسابرسان را تغییر می‌دهند و در واقع به دنبال اظهار نظر مطلوب‌تری هستند (محمدی و همکاران، ۱۴۰۱).

۴) ارائه مجدد صورت‌های مالی

ارائه مجدد صورت‌های مالی ممکن است نشانه وجود مشکلات و مسائلی در بخش حسابداری شرکت باشد. اغلب چنین شرکت‌هایی کنترل‌های داخلی ضعیفی دارند، معمولاً بعد از ارائه مجدد، حسابرس شرکت از ادامه کار خودداری کرده و انصراف می‌دهد، زیرا تصور حسابرس این است که ریسک شرکت‌های با کنترل داخلی ضعیف، زیاد است. یا حسابرس تغییر کرده است؛ زیرا شرکت بر این باور است که عدم افشای ضعف‌های کنترل داخلی توسط حسابرس منجر به ارائه مجدد صورت‌های مالی شده است (آدیمی و همکاران^۹، ۲۰۱۶). بر اساس مبانی نظری بیان‌شده در فرایند پژوهش حاضر، هدف یافتن پاسخ به این پرسش است که مضامین اصلی الگوی تمدید قرارداد حسابرس کدام‌اند؟

پیشینه

به‌طورمعمول در بسیاری از پارادایم‌های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می‌پذیرد. نکته‌حائز اهمیت آن است که تا به امروز تلاش‌های اندکی برای تبیین عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس صورت پذیرفته است و هیچ‌کدام از آن‌ها منجر به تعریف جامع و موردقبول انجمن‌های حرفه‌ای و قانونی قرار نگرفته و یا توسط جامعه بین‌الملل به رسمیت شناخته نشده است؛ زیرا تحقیقات انجام گرفته به یک یا چند جنبه خاص از ابعاد تمدید قرارداد حسابرس پرداخته‌اند. تحقیقاتی نزدیک به موضوع این پژوهش در ایران و در سطح سایر کشورها انجام شده است که در این بخش به اختصار مروری بر تحقیقات مزبور خواهیم داشت:

از جمله پژوهش‌هایی که به صورت خاص عوامل کلیدی در فرایند تمدید قرارداد حسابرس را مورد توجه قرار داده پژوهش سالوی و همکاران (۲۰۲۴) می‌باشد که نشان دادند شفافیت، استقلال، پاسخگویی، حق‌الزحمه حسابرسی، کنترل داخلی و اهمیت حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر تمدید قرارداد حسابرسان دارند. مطالعه دوی مارتانی و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که تمدید قرارداد حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است و تأثیر منفی تمدید قرارداد حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بزرگ کمتر از شرکت‌های غیر بزرگ است. نتایج مطالعه کیم (۲۰۲۱) حاکی از آن بود که ارتباط بین اعتماد بیش از حد مدیریتی و اخراج حسابرس پس از صدور نظر تداوم فعالیت زمانی قوی‌تر است که مدیریت نسبتاً قدرتمندتر از کمیته حسابرسی شرکت باشد.

فادالی (۲۰۱۸) بیان داشت که شهرت، حق الزحمه حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی و ارتباط مؤسسه حسابرسی با سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری برای انتخاب حسابرس مرتبط هستند. آدیمی و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند پیچیدگی، رفتار حرفه‌ای، مهارت حسابداری فنی، تخصص خاص و پوشش بین‌المللی از اولویت‌های اصلی مدیریت برای حفظ ارتباط طولانی مدت با حسابرس فعلی است.

در خصوص پژوهش‌های داخلی انجام‌شده؛ نتایج مطالعه بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱) نشان داد که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر شش ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرس، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. نتایج پژوهش تامرادی و همکاران (۱۳۹۷) نشان داد که انتخاب حسابرس بر شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد. همچنین ارتباطات سیاسی اندازه‌گیری شده به‌وسیله وجوه پرداختی به دولت بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر منفی دارد. رضایی و همکاران (۱۳۹۴) نشان دادند توانایی مدیریت، اثری در تغییر اجباری و داوطلبانه حسابرس ندارد، اما در سطح هر صنعت مشاهده شد که در صنایع فلزی بین توانایی مدیریت و تغییر داوطلبانه حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

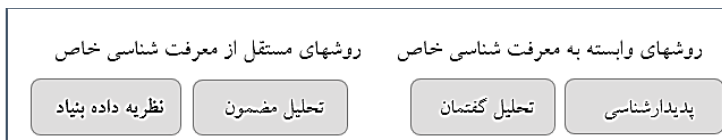
با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی در ایران در رابطه با طراحی الگویی برای تمدید قرارداد حسابرس انجام نگرفته است، در این پژوهش به طراحی ارائه الگویی برای تمدید قرارداد حسابرس پرداخته شده است. نتایج این پژوهش، می‌تواند دانش‌افزایی برای ادبیات حسابرسی به شرح زیر داشته باشد:

نخست اینکه، پژوهش حاضر، نخستین تحقیقی است که به ارائه الگویی برای تمدید قرارداد حسابرس می‌پردازد؛ بنابراین، نتایج این مطالعه می‌تواند به بسط و غنای ادبیات تغییر حسابرس در کشورهای در حال توسعه، نظیر ایران کمک شایانی نماید.

ثانیاً؛ نتایج این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران کمک نماید تا با شناخت بیشتر از ابعاد و پیامدهای مثبت و منفی تمدید قرارداد حسابرس، نسبت به تقویت کارکردهای اخلاقی؛ اجتماعی و فرهنگی در انتخاب حسابرس جهت تعامل پویاتر با ذی‌نفعان و بسترهای اجتماعی اقدام نمایند و بر اساس آن سیاست‌های تشویقی لازم برای تغییر مناسب حسابرسان را اتخاذ نمایند.

روش‌شناسی

این پژوهش از نظر فلسفی در پارادایم تفسیری قرار می‌گیرد، از لحاظ منطق اجرا از نوع استقرایی و از نظر هدف پژوهش کاربردی و از لحاظ نوع پژوهش کیفی است (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸). به طور کلی می‌توان روش‌های مورد استفاده در پژوهش‌های کیفی را به دودسته به شرح شکل ۱ طبقه‌بندی کرد. در این پژوهش از روش تحلیل مضمون بهره گرفته شده است.



شکل ۱: انواع روش تحقیق کیفی (براون و کلارک، ۲۰۰۶)

تحلیل مضمون در دسته روش‌هایی قرار می‌گیرد که وابسته به جایگاه معرفت‌شناسی یا نظری خاصی نمی‌باشند و می‌توان در طیف وسیعی از روش‌های نظری از آن استفاده کرد (براون و کلارک،^{۱۰} ۲۰۰۶). به این ترتیب تحلیل مضمون، تحلیلی مناسب و منعطف برای روش‌های مختلف است (بویاتریس^{۱۱}، ۱۹۹۸). به طور کلی مضمون، ویژگی متمایز و تکراری در متن است که از نظر پژوهشگر، مبین درک و تجربه خاصی در ارتباط با سؤالات تحقیق است (کینگ و هورکس^{۱۲}، ۲۰۱۰). برخی از مزایای روش تحلیل مضمون به این شرح است: ۱- تحلیل مضمون، تصویر محرکی از نحوه ایجاد مضامین در دوره‌های مختلف فراهم می‌کند، نه تصویر ثابتی از ایجاد مضامین در یک‌زمان خاص ۲- مضامین را به طور مستقیم، از منابع استخراج می‌کند و از پارادایم مشخص شده برای توسعه مضامین استفاده نمی‌کند ۳- تعریف مضامین را با توجه به طیف‌ها تعیین می‌کند ۴- در طیف متنوعی از شرایط انسانی می‌توان این روش را مورد استفاده قرارداد (نول و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۷).

با توجه به تنوع دیدگاه صاحب‌نظران و گوناگونی روش‌های به کاررفته در تحلیل مضمون، طبقه‌بندی‌ها و عناوین مختلفی برای مضامین وجود دارد. در جدول (۱) انواع مضامین، بر اساس دیدگاه صاحب‌نظران مختلف ارائه شده است.

جدول ۱: انواع مضامين از دیدگاه صاحب نظران مختلف (منبع: عابدی و همکاران، ۱۳۹۰)

پژوهشگر	انواع مضمون	مبنای طبقه‌بندی
نوول و همکاران، ۲۰۱۷	اولیه، نهایی	زمان شناخت مضمون
کینگ و هورکس، ۲۰۱۰ - براون و کلارک، ۲۰۰۶	توصیفی، تفسیری، رابطه‌ای	ماهیت مضمون در متن
کینگ و هورکس، ۲۰۱۰	اصلي، فرعی	سلسله‌مراتب مضمون در قالب مضامين
آتراید - استرلینگ، ۲۰۰۱	فراگیر، سازمان‌دهنده، پایه	جایگاه مضمون در شبکه مضامين
براون و کلارک، ۲۰۰۶	مشهود، مکنون	مشاهده مضمون در متن
	داده‌محور، نظریه‌محور	منشأ شناسایی مضمون
کینگ و هورکس، ۲۰۱۰	کلان، یکپارچه، کلیدی	نقش مضمون در تحلیل
آتراید - استرلینگ، ۲۰۰۱	تثبیت نشده، تثبیت شده	تثبیت موقعیت مضمون

تحلیل مضمون استفاده‌شده در پژوهش حاضر بر مبنای روش آتراید - استرلینگ^{۱۴} (۲۰۰۱) است که این روش بر اساس یک‌رویه مشخص و در سه سطح به شرح زیر نظام‌مند می‌شود و نقش‌های از کل مضامين ارائه می‌کند: مضامين فراگیر^{۱۵} که شامل مضامين عالی دربرگیرنده اصول حاکم بر متن به‌عنوان یک کل است و در کانون شبکه مضامين قرار می‌گیرد، مضامين سازمان‌دهنده^{۱۶} که دربرگیرنده مضامين حاصل از ترکیب و تلخیص مضامين پایه است و در نهایت مضامين پایه^{۱۷} که شامل کدها و نکات کلیدی موجود در متن است (آتراید - استرلینگ، ۲۰۰۱). ارتباط بین این مضامين در شکل ۲ نشان داده‌شده است.



شکل ۲: ارتباط بین مضامين (منبع: آتراید - استرلینگ، ۲۰۰۱)

برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه عمیق نیمه ساختار یافته و به‌منظور شناسایی خبرگان از تکنیک گلوله برفی که یکی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند می‌باشد، استفاده‌شده است.

دلیل استفاده از مصاحبه نیمه ساختاریافته این است که علاوه بر آنکه امکان تبادل نظر و فکر وجود دارد، می‌توان بحث و موضوع مصاحبه را در جهت دستیابی به اهداف پژوهش هدایت نمود. همچنین در طول فرایند مصاحبه، امکان مشاهده احساسات و رسیدن به باورها و اعتقادات مصاحبه‌شوندگان درباره موضوع پژوهش نیز وجود دارد. قبل از شروع مصاحبه، خلاصه‌ای از طرح پژوهش، نتایج بررسی پیشینه پژوهش، به همراه اهداف و سؤالات پژوهش جهت مطالعه و آمادگی اولیه برای مصاحبه‌شوندگان از طریق ایمیل ارسال خواهد و در ابتدای جلسه مصاحبه نیز در مورد کارهای انجام‌شده به‌طور مختصر توضیح داده می‌شود، سپس نسبت به طرح سؤالات مصاحبه و انجام فرایند مصاحبه اقدام می‌گردد. انتخاب نفرات به گونه‌ای است که کلیه گروه‌های ذی‌نفع و اثرگذار نماینده‌ای در نمونه مورد مصاحبه داشته باشند.

روش و ابزار گردآوری داده‌ها

داده‌های این مرحله از ۲ طریق زیر گردآوری شده است:

الف) بررسی متن‌ها: ابتدا ۱۳ متن با استفاده از روش کتابخانه‌ای برای مرور ادبیات نظری و تحلیل انتخاب شد و شماره‌گذاری گردید.

ب) مصاحبه: در این مرحله از ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شده و مصاحبه‌ها با متخصصین و صاحب‌نظران حوزه حسابرسی صورت گرفت و شماره‌گذاری گردید.

تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های پژوهش حاضر از طریق مصاحبه با خبرگان و اساتید دانشگاهی باتجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی در سال ۱۴۰۲ انجام شده است بنابراین جامعه آماری شامل خبرگان و اساتید دانشگاهی باتجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی با سابقه بالای ۱۰ سال هستند. روش نمونه‌گیری مورد استفاده در این مطالعه نمونه‌گیری مبتنی بر هدف است و به شیوه گلوله برفی انجام گردید. منطق نمونه‌گیری هدفمند، انتخاب مواردی است که در مورد موضوع مورد پژوهش غنی از اطلاعات باشند و امکان پژوهش عمیق را فراهم کنند (برنز و گروو^{۱۸}، ۲۰۰۶)؛ بنابراین یک نفر عضو هیئت‌علمی دانشگاه با سابقه بالای ۱۰ سال که در حوزه حسابرسی فعالیت حرفه‌ای داشته و از دانش و تجربه کافی در این خصوص برخوردار است به‌عنوان مشارکت‌کننده اول انتخاب شد، از نفر اول خواسته شد نفرات دیگری که واجد شرایط برای انجام مصاحبه هستند را برای مشارکت در پژوهش معرفی نمایند. روند معرفی نفرات بعدی توسط مشارکت‌کنندگان و انجام

مصاحبه تا زمان اشباع نظری به تعداد ۱۵ نفر ادامه یافت. اشباع نظری بر مبنای قضاوت ذهنی پژوهشگر تعیین می‌شود و رسیدن به اشباع نظری کفایت جمع‌آوری داده‌ها را نشان می‌دهد (لوپز^{۱۹}، ۲۰۱۰).

جدول ۲: مشخصات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۲	۰,۸۰
	زن	۳	۰,۲۰
سطح تحصیلات	کارشناسی ارشد	۵	۰,۳۳
	دکتری	۱۰	۰,۶۷
تجربه	بین ۱۰ الی ۲۰ سال	۴	۰,۲۷
	بین ۲۱ الی ۳۰	۷	۰,۴۷
	بیش از ۳۰ سال	۴	۰,۲۷
جمع		۱۵	۱۰۰

برای بررسی اعتبار پژوهش، از روش‌های ارزیابی متناسب با پژوهش‌های کیفی استفاده شد. از آنجایی که در پژوهش‌های کیفی، ذهنیت و تفسیر به‌جای عینیت هدف هستند (حق و همکاران، ۲۰۱۷)؛ بنابراین اعتبار و روایی در تحقیق کیفی عبارت است از اعتمادپذیری^{۲۰} و همسان‌سازی. برای رسیدن به این هدف، پژوهشگران کیفی، طیفی از تکنیک‌ها شامل مصاحبه، مشاهده، تصاویر، اسناد و مدارک و غیره را برای ثبت مشاهدات خود به‌طور هماهنگ به کار می‌گیرند (محمدپور، ۱۳۸۹). روش ارزیابی اعتبار درونی در این پژوهش برای انطباق یافته‌ها با واقعیت به این صورت انجام گرفت که مصاحبه در مدت زمانی نسبتاً طولانی (بین نیم تا یک ساعت) انجام شد. در پایان هر پرسش و بعد از دریافت پاسخ، پژوهشگر برداشت خود از مفاهیم را در قالب پرسشی مانند این جمله از مصاحبه‌شونده می‌پرسید: «آیا منظور شما این است که...؟» اگر شخص با مفهوم برداشت‌شده، موافق نبود از وی درخواست می‌شد تا توضیحات بیشتری ارائه کند تا مصاحبه‌گر به منظور واقعی مصاحبه‌شونده دست یابد. ضمن آنکه مصاحبه‌ها ضبط‌شده و این موضوع اعتبار داده‌ها را افزایش می‌دهد.

در این پژوهش از روش کثرت‌گرایی در پژوهشگر برای ارزیابی اعتبار پژوهش استفاده شده است. استفاده از کثرت‌گرایی در پژوهشگر، بیش از یک پژوهشگر، برای جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل یا تفسیر داده‌ها بکار گرفته می‌شوند. در نهایت برای ارزیابی قابلیت اطمینان، میزان توافق بین کدگذاران (پژوهشگران) بررسی می‌شود (کویل^{۲۱}، ۱۹۹۶). بدین منظور کلیه مراحل مصاحبه و کدگذاری به صورت موازی توسط دو نفر انجام گردید که نتایج یکسان حاصل شد. کدگذاری مجدد بخشی از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها توسط پژوهشگر دوم: برای این کار حدود ۲۰ درصد از مصاحبه‌ها (چهار مصاحبه) در اختیار پژوهشگر دوم آشنا با روش تحقیق کیفی و آگاه از موضوع تحقیق قرار گرفت و درصد توافق کدگذاری محاسبه شد. این شاخص توافق درون موضوعی بین دو کدگذار مختلف را نشان می‌دهد. نتایج در جدول ۳ ارائه شده است که قابل قبول است.

$$\text{درصد پایایی} = 100 \times \frac{\text{تعداد توافقات} \times 2}{\text{کل تعداد کدها}}$$

جدول ۳: محاسبه پایایی دو کدگذار در مرحله مصاحبه

شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بین دو کدگذار
۲	۳۷	۱۷	۳	۹۱/۸۹
۴	۳۱	۱۳	۵	۸۳/۸۷
۹	۳۴	۱۶	۲	۹۴/۱۲
۱۱	۳۸	۱۸	۲	۹۴/۷۴
کل	۱۴۰	۶۴	۱۲	۹۱/۴۳

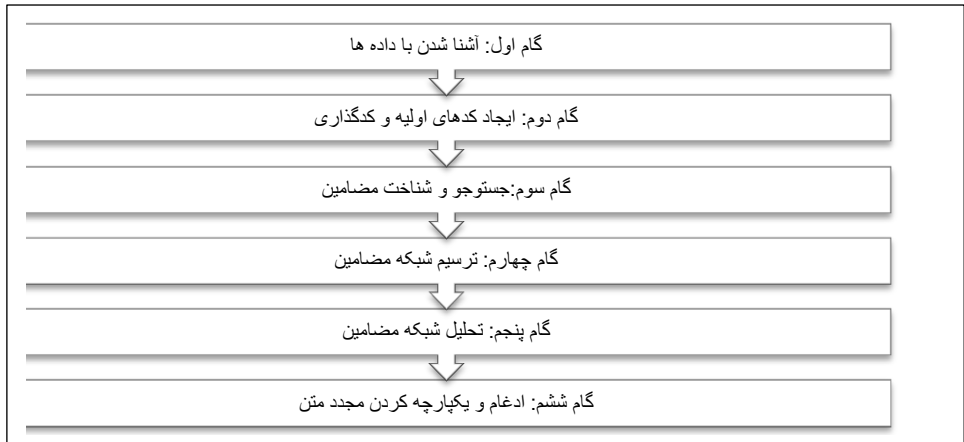
همان‌طور که در جدول ۳ آمده است، درصد توافق در کدهای مستخرج ۹۱٪ به دست آمد. درصد توافق به دست آمده بیش از ۶۰ درصد است؛ بنابراین کدگذاری‌ها از اعتبار کافی برخوردار هستند (کویل، ۱۹۹۶). یادآوری می‌شود که تعداد کدهای استخراج شده در جداول ۱ صرفاً مربوط به تحلیل مصاحبه‌های منتخب جهت ارزیابی اعتبار پژوهش از طریق روش کثرت‌گرایی پژوهشگر هستند.

یافته‌ها

بعد از جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه، تحلیل‌های لازم جهت بومی‌سازی داده‌ها با استفاده از روش تحلیل مضمون انجام می‌گیرد. در جدول ۴ فرایند تحلیل مضمون و تحلیل شبکه مضامین در قالب سه مرحله، شش گام و بیست اقدام ارائه شده است. جدول ۴: فرایند گام‌به‌گام تحلیل مضمون و تحلیل شبکه مضامین (منبع: شیخزاده و بنی‌اسد، ۱۳۹۹)

مرحله	گام	اقدام
۱- تجزیه و توصیف متن	۱- آشنا شدن با متن	- مکتوب کردن داده‌ها (در صورت لزوم) - مطالعه اولیه و مطالعه مجدد داده‌ها - نوشتن ایده‌های اولیه
	۲- ایجاد کدهای اولیه و کدگذاری	- پیشنهاد چارچوب کدگذاری و تهیه قالب مضامین - تفکیک متن به بخش‌های کوچک‌تر - کدگذاری ویژگی‌های جالب داده‌ها
	۳- جست‌وجو و شناخت مضامین	- تطبیق دادن کدها با قالب مضامین - استخراج مضامین از بخش‌های کد گذاشته متن - پالایش و بازبینی مضامین
۲- تشریح و تفسیر متن	۴- ترسیم شبکه مضامین	- بررسی و کنترل همخوانی مضامین با کدهای مستخرج - مرتب کردن مضامین - انتخاب مضامین پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر - ترسیم شبکه‌های مضامین - اصلاح و تأیید شبکه‌های مضامین
	۵- تحلیل شبکه مضامین	- تعریف و نام‌گذاری مضامین - توصیف و توضیح شبکه مضامین
۳- ترکیب و ادغام متن	۶- تدوین گزارش	- تلخیص شبکه مضامین و بیان مختصر و صریح آن - استخراج نمونه‌های جالب داده‌ها - مرتبط کردن نتایج تحلیل با سؤالات تحقیق و مبانی نظری - نوشتن گزارش علمی و تخصصی از تحلیل‌ها

همان‌گونه که بیان شد، در این پژوهش از فرایند گام‌به‌گام و جامعی بر مبنای روش آتراید - استرلینگ جهت تحلیل مضمون به شرح شکل ۳ استفاده شده است:



شکل ۳. مراحل تجزیه و تحلیل داده‌ها در پژوهش تحلیل تم

ساختار این تحلیل شامل سه بعد مورد تأکید که در شکل ۴ نشان داده شد به‌عنوان مبنای تحلیل می‌باشد. با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن‌ها، مضمون سازمان‌دهنده ایجاد می‌شود. مضمون سازمان‌دهنده واسط مضامین فراگیر و پایه شبکه است و مضمون فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می‌گیرد. نکته حائز اهمیت این است برای رسیدن به ابعاد الگوی تمديد قرارداد حسابرسان، می‌بایست از رویکرد استقرایی در تحلیل محتوا استفاده شود؛ لذا با ایجاد نقشه راه مطالعاتی بر اساس پژوهش براون و کلارک (۲۰۰۶) نسبت به شروع انجام پژوهش اقدام می‌گردد.



شکل ۴: نقشه تحلیل راه

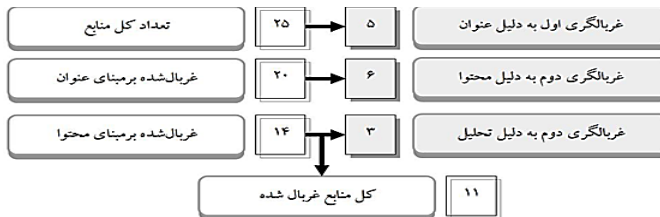
با شناخت فرایندهای قابل اجرا در این تحلیل، در ادامه بخش به بخش تلاش می شود تا ابعاد الگوی تمدید قرارداد حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد.

در این بخش ابتدا می بایست از طریق واکاوی در پژوهش های مشابه، ابتدا مضامین فراگیر مرتبط با الگوی تمدید قرارداد حسابرسان می بایست از طریق غربالگری محتوایی مشخص گردد. برای این منظور ابتدا طی سه مرحله اولیه ارزیابی محتوایی؛ عنوان و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش های مشابه اقدام شد؛ لذا باهدف شناسایی مضامین فراگیری، فهرستی از مفاهیمی که در شناسایی پژوهش های مشابه می تواند مورد توجه قرار گیرد ابتدا طبق جدول ۵ ارائه شد تا بر اساس آن نسبت به شناسایی پژوهش ها برای تعیین مضامین فراگیر اقدام شود.

جدول ۵: جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش های مشابه

degree of complexity	میزان پیچیدگی	کلیدواژه های الگوی تمدید قرارداد حسابرسان
size of the employer	اندازه صاحبکار	
Code of professional conduct	آیین رفتار حرفه ای	
Factors related to employees	عوامل مرتبط با کارکنان	

لذا با عنایت به تعیین کلیدواژه های الگوی تمدید قرارداد حسابرسان در ادامه، به منظور یافتن مطالعه های مشابه جهت تعیین مضامین فراگیر از پایگاه ها و مراجع پژوهشی بین المللی و داخلی، استفاده شد.



شکل ۵: غربالگری پژوهش های اولیه

همان طور که در شکل ۵ مشخص شده است، کلیه منابع اولیه شناسایی شده ۲۵ مورد هستند که پس از چند مرحله فرایند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل در نهایت، ۱۱ پژوهش متناسب با محتوا، عنوان و فرایندهای تحلیلی مورد نظر این پژوهش انتخاب

شدند. در این مرحله می‌بایست مفاهیم را بر اساس مضامین فراگیر تفکیک نمود تا بر اساس آن از طریق مصاحبه، مضامین پایه و سازمان‌دهنده ایجاد شوند. در این تحلیل و به‌واسطه روش ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان پژوهش بر اساس معیارهای اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق و بر اساس کلیدواژه‌های پژوهش که در زیر ارائه شده است، اقدام به تعیین ابعاد و مضامین گزاره‌ای می‌شود.

جدول ۶: فرایند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده

معیارهای تمدید قرارداد حساب‌برسان	پژوهش‌ها										
	فادایی (۲۰۱۸)	ناگنولوم و انجرو (۲۰۱۶)	وو و چای کو (۲۰۱۱)	دوفاند (۱۹۹۲)	هاسکتیز و ویلمز (۱۹۹۰)	خاسون و لایز (۱۹۹۰)	شیلدز (۱۹۸۹)	شواتز و مین (۱۹۸۵)	پالمروز (۱۹۸۳)	بیر جندی و فتحی (۱۴۰۱)	مراوی و همکاران (۱۴۰۰)
هدف	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۳	۲	۲	۱	۳
روش	۳	۳	۳	۳	۱	۱	۲	۲	۱	۱	۳
طرح	۳	۱	۳	۳	۲	۲	۳	۲	۱	۱	۱
نمونه‌گیری	۲	۳	۵	۳	۳	۳	۳	۳	۲	۲	۲
جمع‌آوری	۳	۱	۲	۳	۱	۳	۳	۱	۳	۳	۳
تعمیم	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۲	۱	۲	۲	۲
اخلاقی	۳	۳	۳	۲	۲	۳	۱	۳	۲	۳	۳
تحلیل	۳	۱	۳	۲	۳	۱	۱	۳	۲	۳	۳
تنوریک	۳	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۲	۳	۳
ارزش	۳	۳	۳	۳	۲	۱	۳	۳	۲	۳	۳
جمع	۳۱	۲۷	۳۳	۳۳	۲۴	۲۳	۲۲	۲۱	۱۸	۲۱	۲۲

بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۸ پژوهش که امتیاز لازم (بیشتر از ۳۰ امتیاز) را کسب نکردند، از دور بررسی خارج شدند. در ادامه به منظور تعیین برخی مضامین سازمان‌دهنده الگوی تمديد قرارداد حسابرسان از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهشگر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «✓» درج می‌شود، سپس امتیازهایی در هر ستون معیارهای فرعی، با هم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول ۷: واکاوی مؤلفه‌ها

پژوهش‌ها		مضامین سازمان‌دهنده				
		فادالی (۲۰۱۸)	دو و چلی کو (۲۰۰۱)	درفاند (۱۹۹۲)	شیلدر (۱۹۸۹)	مرادی و همکاران (۱۴۰۰)
۱	میزان پیچیدگی	✓	✓	✓	✓	-
۲	اندازه صاحبکار	-	✓	✓	✓	✓
۳	آیین رفتار حرفه‌ای	✓	✓	✓	-	✓
۴	عوامل مرتبط با کارکنان	-	✓	✓	✓	✓

با توجه به تأیید پنج مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین سازمان‌دهنده جهت تمرکز بر سؤال‌های مصاحبه برای رسیدن به مضامین فراگیر و پایه، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش‌های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان اصلی‌ترین مضامین سازمان‌دهنده الگوی تمديد قرارداد حسابرسان شناسایی شدند که در ادامه به بررسی نتایج مطالعات مورد بررسی و مصاحبه با خبرگان و شناسایی جامع مضامین فراگیر، سازمان‌دهنده و پایه پرداخته شده است.

هدف این مطالعه یافتن پاسخ برای پرسش زیر است:

- مضامین اصلی الگوی تمديد قرارداد حسابرس کدام‌اند؟

که در این خصوص اطلاعات مربوط به مضامین پایه، فراگیر و سازمان‌دهنده در جدول

۸ نشان داده شده است.

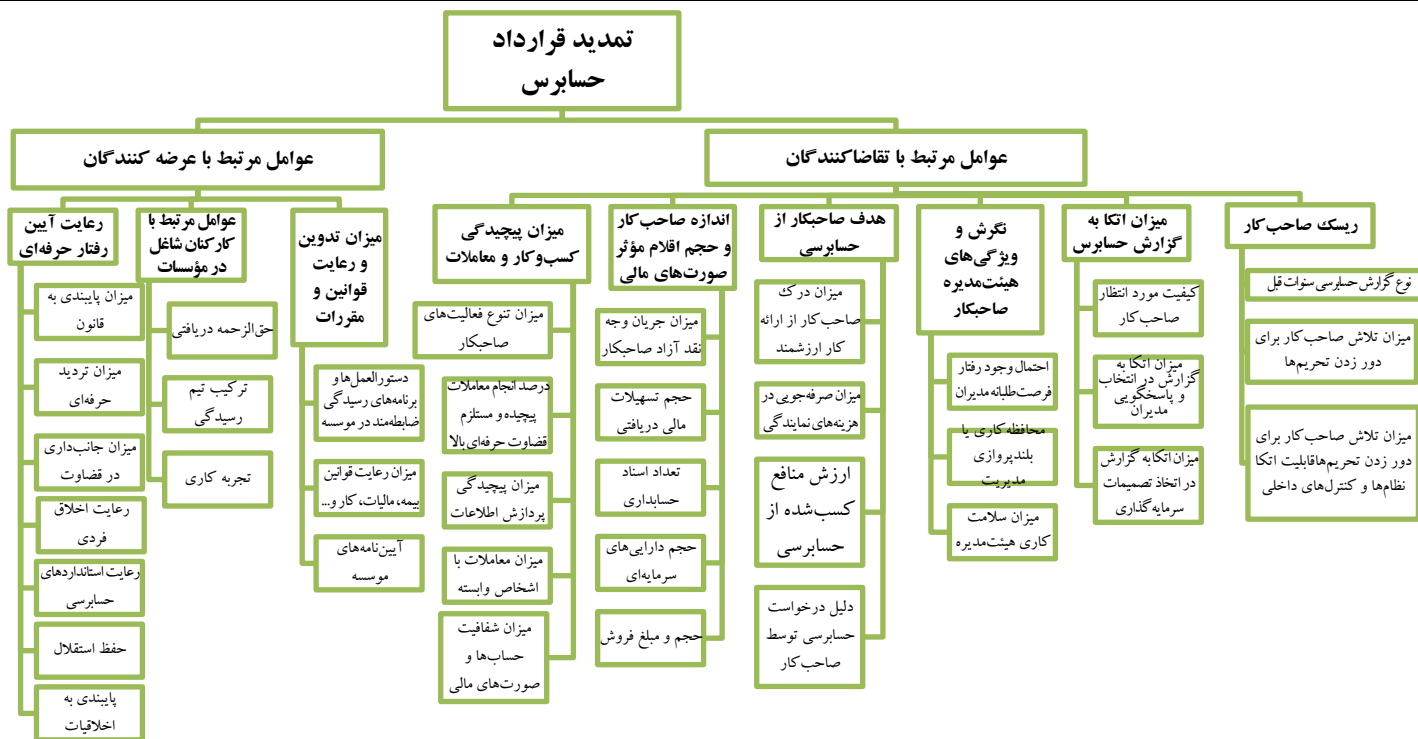
جدول ۸: شناسایی و استخراج مضامین فراگیر، سازمان‌دهنده و پایه

مضامین پایه	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
میزان تنوع فعالیت‌های صاحبکار	میزان پیچیدگی کسب‌وکار و معاملات	عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی
درصد انجام معاملات پیچیده و مستلزم قضاوت حرفه‌ای بالا		
میزان پیچیدگی پردازش اطلاعات		
میزان معاملات با اشخاص وابسته		
میزان شفافیت حساب‌ها و صورت‌های مالی	اندازه صاحبکار و حجم اقلام مؤثر صورت‌های مالی	
میزان جریان وجه نقد آزاد صاحبکار		
حجم تسهیلات مالی دریافتی		
تعداد اسناد حسابداری		
حجم دارایی‌های سرمایه‌ای		
حجم و مبلغ فروش	هدف صاحبکار از حسابرسی	
میزان درک صاحبکار از ارائه کار ارزشمند		
میزان صرفه‌جویی در هزینه‌های نمایندگی		
ارزش منافع کسب‌شده از حسابرسی		

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
	نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحبکار	دلیل درخواست حسابرسی توسط صاحبکار
		احتمال وجود رفتار فرصت‌طلبانه مدیران
		محافظه‌کاری یا بلندپروازی مدیریت
		میزان سلامت کاری هیئت‌مدیره
	میزان اتکا به گزارش حسابرس	کیفیت مورد انتظار صاحبکار
		میزان اتکا به گزارش در انتخاب و پاسخگویی مدیران
		میزان اتکا به گزارش در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری
ریسک صاحبکار		نوع گزارش حسابرسی سنوات قبل
		میزان تلاش صاحبکار برای دور زدن تحریم‌ها
		قابلیت اتکا نظام‌ها و کنترل‌های داخلی
عوامل مرتبط با عرضه‌کنندگان خدمات	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	میزان پایبندی به قانون
		میزان تردید حرفه‌ای
		میزان جانب‌داری در قضاوت
		رعایت اخلاق فردی

مضامین پایه	مضامین سازمان دهنده	مضامین فراگیر
رعایت استانداردهای حسابرسی	عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات	حسابرسی
حفظ استقلال		
پایبندی به اخلاقیات		
حق الزحمه دریافتی	عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات	حسابرسی
ترکیب تیم رسیدگی		
تجربه کاری	میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات	حسابرسی
دستورالعمل ها و برنامه های رسیدگی ضابطه مند در مؤسسه		
میزان رعایت قوانین بیمه، مالیات، کار و...		
آیین نامه های مؤسسه		

شبکه های مضامین برخلاف رویکرد قالب مضامین، شبیه یک تارنما و به صورت گرافیکی نشان داده می شوند تا تصور هر گونه سلسله مراتب بین آن ها از بین برود (شیخزاده و بنی اسد، ۱۳۹۹). این شبکه ها فقط ابزاری تحلیلی هستند و نه خود تحلیل (آتراید استرلینگ، ۲۰۰۱). شکل ۲ شبکه مضامین تمدید قرارداد حسابرس را نشان می دهد که می توان از آن به عنوان یک سازوکار تصویری برای تفسیر متن استفاده کرد تا نتایج حاصل برای پژوهشگران قابل فهم و روشن باشد.



شکل ۶: مدل مفهومی پژوهش، (منبع، یافته‌های پژوهشگر)

بحث و نتیجه گیری

تشخیص عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرسان در برنامه ریزی برای تقویت استقلال حسابرسان و تدوین مقررات لازم برای شفاف سازی علل تغییر حسابرسان، نقش بسزایی دارد. سؤال پژوهش این گونه بیان گردید که: مضامین اصلی (فراگیر) الگوی تمدید قرارداد حسابرس کدام اند؟ نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده ۲ مضمون فراگیر (عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی و عوامل مرتبط با عرضه کنندگان خدمات حسابرسی)، ۹ مضمون سازمان دهنده (میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات، اندازه صاحبکار و حجم ارقام مؤثر صورت های مالی، هدف صاحبکار از حسابرسی، نگرش و ویژگی های هیئت مدیره صاحبکار، میزان اتکا به گزارش حسابرس، ریسک صاحبکار، رعایت آیین رفتار حرفه ای، عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات و میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات) و ۳۶ مضمون پایه بود.

تمدید قرارداد حسابرس که ناشی از مکانیزم های موجود در داخل سازمان است تحت عنوان عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی، در زمره مضامین اصلی (فراگیر) پژوهش شناسایی شد. تمایل مدیران به دستیابی به گزارش باب میل خود اولین دلیلی است که ممکن است منجر به تغییر حسابرسانی گردد که گزارشی مغایر با خواسته های مدیران تهیه نموده اند. علت دیگر را می توان در شاخص های حاکمیت شرکتی دانست به گونه ای که حسابرسی را انتخاب نمایند که دارای بیشترین استقلال و بالاترین کیفیت حسابرسی باشند در این موارد هیئت مدیره و ترکیب سهام داران در راستای تغییر حسابرس برای احقاق حقوق ذی نفعان تلاش می کنند. مکانیزم های حاکمیت شرکتی کارا در تلاش است که همواره حسابرس موجود را با حسابرس کارا تر تعویض نماید و اگر حسابرس موجود دارای کیفیت حسابرسی بالایی باشد، آن را حفظ نماید. پدیده تغییر حسابرس در سال های اخیر توجه بسیاری از محافل دانشگاهی و فعالان حرفه ای را به خود جلب کرده است. این پدیده از نظر درک وضعیت بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حسابرسی اهمیت ویژه ای دارد. بنا به اظهار دی انجلو^{۲۲} (۱۹۸۱) عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی به خصوصیات شرکت ها و مسئله نمایندگی از قبیل اندازه شرکت، اهرم مالی و ترکیب مدیران دلالت دارد. با وجود این، تمدید قرارداد حسابرسان تحت تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی های مؤسسات حسابرسی به عنوان عرضه کنندگان این خدمت از قبیل حق الزحمه

حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسان و در نهایت کیفیت کار حسابرسان نیز است. عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی شامل میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات، اندازه صاحبکار و حجم اقلام مؤثر صورت‌های مالی، هدف صاحبکار از حسابرسی، نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحبکار، میزان اتکا به گزارش حسابرس و ریسک صاحبکار بود. یک شرکت با پیچیدگی بالا ممکن است به دنبال حسابرس جایگزین باشد که خدمات حسابرسی بهتری را با هزینه کمتر ارائه نماید. همچنین به دلیل شهرت، اعتبار و یا کیفیت خدمات نیز واحدهای در حال رشد انگیزه بیشتری برای تمدید قرارداد حسابرس خود دارند. جانسون و لایز^{۲۳} (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) گزارش کردند که رشد واحد مورد رسیدگی با تمدید قرارداد حسابرسان ارتباط معناداری دارد. برخلاف تحقیقات فوق، بارتن و رابرتز^{۲۴} (۱۹۶۷) و چو و رایس^{۲۵} (۱۹۸۲) و وو چای کو (۲۰۰۱) ارتباط معنی‌داری را بین رشد شرکت‌ها و تغییر حسابرسان نیافتند. معمولاً شرکت‌ها در رابطه با وضعیت آتی خود اطلاعات زیادتری دارند که در دسترس سرمایه‌گذاران نیست. این عدم تقارن اطلاعاتی ممکن است منجر به تقاضای بیشتری برای حسابرسی قابل اعتماد شود تا در رابطه با ارزش شرکت علائم مثبت به بازار مخابره کند و هزینه‌های نظارت را کاهش دهد، فرانسیس و ویلسون^{۲۶} (۱۹۸۸) و جانسون و لایز (۱۹۹۰) دریافتند که عرضه عمومی سهام یا اوراق مشارکت با تقاضای خدمات حسابرسی از مؤسسات حسابرسی بزرگ و مشهور همراه بوده است؛ اما در تحقیق وو و چای کو (۲۰۰۱) این ارتباط مشاهده نشده است.

با تغییر مدیریت شرکت این امکان وجود دارد که مدیریت جدید متمایل به استفاده از روش‌های حسابداری سودافزا و به دنبال کسب همکاری حسابرسانی برای تأیید روش مذکور باشد. همچنین مدیریت جدید ممکن است به دلیل سوءظن یا نارضایتی از مجموعه مدیریت و حسابرس قبلی، درصدد انجام حسابرسی توسط حسابرس جایگزین و انتقال مسئولیت به مدیریت و حسابرس قبلی باشد. انگیزه ساده دیگر برای مدیریت جدید در خصوص تغییر حسابرسان و عدم تمدید قرارداد حسابرس قبلی می‌تواند تنها به دلیل نداشتن سابقه همکاری و رابطه با حسابرس فعلی شرکت‌ها یکی از عوامل اصلی تغییر حسابرسان است. وجود فرصت‌های دست‌کاری در سود به معنی وجود شرایط بالقوه اختلاف‌نظر با حسابرسان و زمینه‌ساز شروع ذهنیت عدم تمدید قرارداد حسابرس است. دوفاند^{۲۷} (۱۹۹۲) نشان داد که وجود فرصت‌های دست‌کاری در سود برای مدیریت زمینه تغییر حسابرس را

به دنبال دارد و برای این کار از نسبت تعهدات کوتاه مدت به دارایی‌ها در سال قبل از تغییر حسابرس استفاده کرد و هرچه این نسبت بالاتر بود، تمدید قرارداد حسابرسان نیز کمتر اتفاق می‌افتد. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز وجود یک رابطه مثبت را بین فرصت‌های دست‌کاری در سود و تغییر حسابرسان از سوی شرکت‌ها نشان دادند. جنسن و مک‌کلینگ^{۲۸} (۱۹۷۶) نشان دادند که مدیران و مالکان همواره فرصت انتقال ثروت را اعتباردهندگان به خوددارند. هرچه میزان بدهی شرکت بیشتر باشد، ثروت بالقوه قابل انتقال بیشتر است. در این شرایط استقلال حسابرس اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ زیرا مدیران شرکت‌ها بدین وسیله می‌خواهند در خصوص رعایت شرایط قرارداد استقراض به اعتبار دهندگان اطمینان بیشتری بدهند؛ لذا مدیران و مالکان برای کسب اعتماد اعتباردهندگان، اقدام به استفاده از خدمات حسابرسانی می‌نمایند که از همه لحاظ مورد اعتماد سرمایه‌گذاران بالقوه باشند. دوفاند (۱۹۹۲) و وو و چای کو (۲۰۰۱) ارتباط معنی‌دار بین اهرم مالی شرکت‌ها و تمدید قرارداد حسابرسان یافتند؛ اما پالمروز^{۲۹} (۱۹۸۴)، هیلی و لایز^{۳۰} (۱۹۸۶) ارتباط معنی‌داری را بین این دو متغیر نیافتند. پالمروز (۱۹۸۴) نشان داد که هرچه اندازه شرکت بزرگ‌تر می‌شود، تعداد قراردادهای نمایندگی شرکت (بین شرکت به‌عنوان کارفرما - نماینده همچون مدیران، کارکنان و اعتباردهندگان) نیز افزایش می‌یابد و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می‌کند و در نتیجه استقلال حسابرسان اهمیت و ضرورت بیشتری می‌یابد. بنابراین، مالکان و مدیران برای این که نشان دهند همکاری قبلی آن‌ها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کار حرفه‌ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می‌دهند. همچنین با افزایش میزان دارایی‌ها نیاز به مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر و معتبرتر نیز احساس می‌شود و هرچه مبلغ دارایی‌های شرکت بالاتر باشد، احتمال تمدید قرارداد حسابرس کمتر است. جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه‌ای دارد. از طرفی شوارتز و منن^{۳۱} (۱۹۸۵) و وو و چای کو (۲۰۰۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

از طرفی برخی مکانیزم‌های مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی و حسابرسان است تحت عنوان عوامل مرتبط با عرضه کنندگان خدمات حسابرسی، در زمره مضامین اصل ((فراگیر)

پژوهش‌شناسایی شد. عوامل مرتبط با عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی شامل رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات و میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات بود. بنا بر منطق اقتصادی و برای سطح معینی از کیفیت خدمات حسابرسی، شرکت‌ها به دنبال جلب همکاری حسابرسانی هستند که حداقل هزینه حسابرسی را به آن‌ها تحمیل نمایند. شرکت‌ها سعی دارند با انتخاب استراتژی تغییر حسابرسان، هزینه حسابرسی را کاهش دهند. از طرفی نتایج تحقیقات نشان می‌دهد بندهای شرط گزارش حسابرسی بر روی قیمت سهام اثر منفی دارد؛ بنابراین، احتمال این که شرکت‌هایی که گزارش مشروط دریافت می‌کنند قرارداد حسابرسان خود را تمدید نمایند زیاد است (دی انجلو، ۱۹۸۱). شرکت‌هایی که اندازه بیشتری برای متعهد نشان دادن خود و برائت از هرگونه سوءاستفاده دارند، معمولاً مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر مشهورتر را انتخاب می‌کنند. در اینجا شهرت و بزرگی مؤسسات حسابرسی، جانشینی برای کیفیت حسابرسی است. بیٹی و فیرنلی^{۳۲} (۱۹۹۵) نشان دادند که عدم رضایت از کیفیت حسابرسی یکی از دلایل اصلی عدم تمدید قرارداد حسابرسان است.

بر اساس نتایج این پژوهش، پیشنهادهای پژوهش در گروه پیشنهاد به تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی و پیشنهاد به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی ارائه می‌گردد. به شرکت‌ها و صاحبکاران به عنوان به تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی پیشنهاد می‌شود از طریق تقویت نظام حاکمیت شرکتی، تقاضای کیفیت مناسب از مؤسسه حسابرسی، استقرار کمیته حسابرسی اثربخش، انتخاب مؤسسات حسابرسی معتبر، انتخاب مؤسسات حسابرسی با مدیران خوش نام، درستکار و حساس، پاسخ‌گویی مناسب به ذی‌نفعان و پاسخ‌خواهی از مناسب از مؤسسه حسابرسی تصمیمات خود در خصوص تمدید قرارداد حسابرسان را بهبود بخشند. از طرفی به مؤسسات حسابرسی عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی پیشنهاد می‌شود به عواملی همچون ادغام مؤسسه حسابرسی و تلاش در جهت بزرگ کردن مؤسسه، تنوع‌بخشی به خدمات در سطح مؤسسه حسابرسی، ارائه خدمات ارزشمند به صاحبکار، ارائه اطلاعات به موقع به صاحبکار، ارائه خدمات باکیفیت به صاحبکار در هر شرایط، عدم کاهش کیفیت خدمات در شرایط رقابت شدید، ارتباط با مؤسسات بزرگ بین‌المللی، عدم عدول از رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، حفظ استقلال با صاحبکار و به کارگیری ترکیب مناسب گروه حسابرسی توجه بالایی مبذول دارند.

یادداشت‌ها

- | | |
|------------------------|------------------------|
| 1. Devi Martani et al. | 2. Sinnett |
| 3. Saluy et al. | 4. Raku et al. |
| 5. Woo & Chye Koh | 6. Kim |
| 7. Fadaly | 8. Haskins & Williams |
| 9. Ademi et al. | 10. Braun & Clarke |
| 11. Boyatzis | 12. King & Horrocks |
| 13. Nowell et al. | 14. Attridge-Stirling |
| 15. Global | 16. Organizing |
| 17. Basic | 18. Burns & Grove |
| 19. Lopes | 20. Trustworthiness |
| 21. Kvale | 22. D'Angelo |
| 23. Johnson & Lies | 24. Burton & Roberts |
| 25. Chow & Rice | 26. Francis & Wilson |
| 27. DeFond | 28. Jensen & Meckling |
| 29. Palmrose | 30. Healy & Lys |
| 31. Schwartz & Menon | 32. Beattie & Fearnley |

منابع

- بیرجندی، حمید و فتحی، زهرا. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان. *دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۲۰۳-۲۲۸.
- تامرادی، علی، رستمی نیا، رضا، سرکمریان، سعیده (۱۳۹۷) تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرسان و شفافیت اطلاعات حسابداری. *فصلنامه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی*، ۲(۲)، ۱-۱۲.
- دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سید مهدی؛ آذر، عادل (۱۳۹۸). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، تهران: انتشارات اشراقی.
- رضایی، حمیدرضا، کریم پور، عیسی، قناد، مصطفی. (۱۳۹۴). نقش توانایی مدیریت در تغییر داوطلبانه و اجباری حسابرسان. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۴(۲)، ۱۴۵-۱۷۰.
- سالاری اسگری، جواد، شبیانی، عباس. (۲۰۲۱). پویایی در چرخش حسابرسان. *پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری*، ۳(۱۱)، ۵۱-۶۲.

شیخ‌زاده، محمد؛ بنی‌اسد، رضا (۱۳۹۹). تحلیل مضمون: مفاهیم، رویکردها و کاربردها، تهران: انتشارات لوگوس.

عابدی جعفری، حسن؛ تسلیمی، محمد سعید؛ فقیهی، ابوالحسن؛ شیخ‌زاده، محمد (۱۳۹۰). تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روشی ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی اندیشه، مدیریت راهبردی، ۵(۲)، ۱۵۱-۱۹۸.

کریمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه و محمدی، امیر. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود. *دانش حسابداری*، ۲(۴)، ۶۵-۸۲.

مال‌غریبی، علیرضا و صفری‌گرایلی، مهدی (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس: مروری بر مفاهیم و تحقیقات تجربی انجام‌شده، دومین همایش ملی حسابداری، مدیریت و اقتصاد.

محمد پور، احمد. (۱۳۸۹). ارزیابی کیفیت در تحقیق کیفی: اصول و راهبردهای اعتبار یابی و تعمیم‌پذیری. *فصلنامه علوم اجتماعی*، شماره ۴۸، صص ۷۳-۱۰۵.

محمدی، محمد، همتی، حسن، میرشاهی، ابراهیم. (۱۴۰۱). تأثیر افشای اختلاف حسابرس و صاحبکار بر کناره‌گیری حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۲(۶)، ۵۶-۸۱.

مرادی، محمد؛ یحیایی، منیره؛ اسکندر، هدی (۱۴۰۰). تدوین الگوی پذیرش صاحبکار در مؤسسات حسابرسی، *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۳)، ۱-۱۸.

Abedi Jafari, H., Taslimi, M. S., Faghihi, A., & Sheikhzadeh, M. (2011). Content analysis and theme network: A simple and effective method for explaining patterns in qualitative data. *Strategic Management*, 5(2), 151-198. [in Persian].

Adeyemi, S. B., Okpala, O., & Dabor, E. L. (2016). Factors affecting audit quality in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*, 3, 198-209.

Attride-Stirling, J. (2001). Thematic networks: An analytic tool for qualitative research. *Qualitative Research*, 1(3), 385-405.

Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics. *Accounting and Business Research*, 25, 227-239.

Birjandi, H., & Fathi, Z. (2022). The relationship between mandatory

- audit firm rotation and auditor professional skepticism characteristics. *Accounting Knowledge*, 13(1), 203-228. [in Persian].
- Boyatzis, R. (1998). Transforming qualitative information: Thematic analysis and code development.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Burns, N., & Grove, S. K. (2006). Understanding nursing research: Building an evidence-based practice (4th ed.). Philadelphia: Saunders Co.
- Burton, J. C., & Roberts, W. (1967). A study of auditor changes. *Journal of Accountancy*, 123, 31-36.
- Chow, C., & Rice, S. J. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching. *Accounting Review*, 57, 326-335.
- Danayi-Fard, H., Alvani, S. M., & Azar, A. (2019). Qualitative research methodology in management: A comprehensive approach. Tehran: Eshraqi Publications. [in Persian].
- Deangelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- DeFond, M. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11, 16-91.
- Dwi Martani, N. A. Rahmah, F. Fitriany, & V. Anggraita (Reviewing editor), Yang, Z. (2021). Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non-Big 4. *Cogent Economics & Finance*, 9(1), 24-39.
- Fadaly, D. S. (2018). Determination of auditor choice in emerging markets: Evidence from Saudi Arabia. *The Business and Management Review*, 9(3), 65-85.
- Francis, J. R., & Wilson, E. R. (1988). Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *Accounting Review*, 63, 663-682.
- Haskins, M. E., & Williams, D. D. (1990). A contingent model of inter-Big 8 auditor changes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9, 55-74.
- Healy, P., & Lys, T. (1986). Auditor changes following Big 8 mergers with

- Non-Big 8 audit firms. *Journal of Accountancy and Public*, 5, 251-265.
- Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, K. (Eds.). (2017). *The Routledge companion to qualitative accounting research methods* (Mehrabanpur, M., Mostafaei, A., & Mostafaei, J., Trans.). Taylor and Francis.
- Jensen, M., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Johnson, W. B., & Lys, T. (1990). The target for audit services: Evidence from voluntary auditor changes. *Journal of Accounting and Economics*, 12, 281-308.
- Karami, G., Bazarafshan, A., & Mohammadi, A. (2011). The relationship between auditor tenure and earnings management. *Accounting Knowledge*, 2(4), 65-82. [in Persian].
- Kim, M. (2021). Effects of managerial overconfidence and ability on going-concern decisions and auditor turnover. *Advances in Accounting*, 8(2), 54-71.
- King, N., & Horrocks, C. (2010). *Interviews in qualitative research*. SAGE Publications.
- Kvale, S. (1996). *Interviews: An introduction to qualitative research interviewing*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Lopes, A. (2010). Grounded theory method: An essential approach to analyze design. In *The 9th European Conference on Research Methods in Business and Management: IE Business School* (pp. 24-25). Madrid, Spain.
- Mal Gharibi, A., & Safari Geraieli, M. (2015). Factors influencing auditor change: A review of concepts and empirical research. *Proceedings of the Second National Conference on Accounting, Management, and Economics*. [in Persian].
- Mohammadi, M., Hemmati, H., & Mirshahi, E. (2022). The effect of auditor-client disagreement disclosure on auditor resignation and the audit fees paid to substitute auditors in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Professional Auditing Research*, 2(6), 56-81. [in Persian].
- Mohammadpour, A. (2010). Evaluating quality in qualitative research: Principles and strategies for validity and generalizability. *Quarterly Journal of Social Sciences*, 48, 73-105. [in Persian].

- Moradi, M., Yahyaei, M., & Eskandar, H. (2021). Developing a client acceptance model in audit firms. *Audit Knowledge*, 21(83), 1-18. [in Persian].
- Nowell, L., Norris, J., White, D., & Moules, N. (2017). Thematic analysis: Striving to meet the trustworthiness criteria. *International Journal of Qualitative Methods*.
- Palmrose, Z.-V. (1984). The demand for quality-differentiated audit services in an agency cost setting: An empirical investigation. *Auditing Research Symposium*, University of Illinois, 229-252.
- Rakow, K. C., Kenneth, J. R., & Tiras, S. L. (2010). Audit switching risk and lending decisions. *Commercial Lending Review*, 5(25), 35-38.
- Rezaei, H. R., Karimpoor, I., & Ghanad, M. (2015). The role of management capability in voluntary and mandatory auditor rotation. *Applied Research in Financial Reporting*, 4(2), 145-170. [in Persian].
- Salari-Askari, J., & Shibani, A. (2021). Dynamics in auditor rotation. *Contemporary Research in Management and Accounting Sciences*, 3(11), 51-62. [in Persian].
- Saluy, A. B., Kemalsari, N., Handiman, U. T., Arwiya, P., Faridi, A., Caya, B. A., & Machmud, H. (2024). Human resources perspective: Audit fee, internal control, and audit materiality affect auditor switching. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 21, 21-34.
- Schwartz, K. B., & Menon, K. (1985). Auditor switches by failing firms. *The Accounting Review*, 60(April), 248-261.
- Sheikhzadeh, M., & Bani Asad, R. (2020). Content analysis: Concepts, approaches, and applications. Tehran: Logos Publications. [in Persian].
- Sinnett, W. (2004). Are there good reasons for auditor rotation? *Financial Executive*, 20(7), 29-32.
- Tameradi, A., Rostamnia, R., & Sorkamian, S. (2018). The impact of political connections on the relationship between auditor selection and accounting information transparency. *Quarterly Journal of Accounting Research and Economic Sciences*, 2(2), 1-12. [in Persian].
- Woo, E.-S., & Koh, H. C. (2001). Factors associated with auditor changes: A Singapore study. *Accounting and Business Research*, 31, 133-144.