

مدل سازی ساختاری تفسیری عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس

یونس امجدیان^۱، مؤگان صفا^۲، سید عباس برهانی^۳، رضا غلامی جمکرانی^۴

چکیده:

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. هدف پژوهش حاضر طراحی مدل تمدید قرارداد حسابرس با استفاده از رویکرد ساختاری تفسیری است. روش شناسی پژوهش بر اساس دسته بندی هدف، در زمره پژوهش های اکتشافی قرار می گیرد و از منظر نتیجه نیز، جزء پژوهش های توسعه ای محسوب می شود و از نظر نوع داده، در دسته پژوهش های ترکیبی (کیفی- کمی) قرار گرفته است. جامعه هدف در بخش کیفی ۱۵ نفر از خبرگان و اساتید دانشگاهی باتجربه حرفه ای در حوزه حسابرسی در سال 1402، بودند. نتایج بخش کیفی پژوهش حاضر نشان داد الگوی تمدید قرارداد حسابرس دربرگیرنده دو مضمون فراگیر، ۹ مضمون سازمان دهنده و ۴۲ مضمون پایه بود. سپس به منظور تعیین تأثیر گذارترین مؤلفه تمدید قرارداد حسابرس در بخش کمی از تحلیل تفسیری ساختاری استفاده شد. در تحلیل نتیجه کسب شده باید بیان نمود، همان طور که در مدل مشخص گردید، اندازه صاحب کار اثربخش ترین مؤلفه الگوی تمدید قرارداد حسابرسان بود.

واژه های کلیدی: تمدید قرارداد حسابرس، تغییر حسابرس، اندازه صاحب کار، انتخاب حسابرس.

^۱ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. amjadian.audit@gmail.com

^۲ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (نویسنده مسئول). mojpgansafa@gmail.com

^۳ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. sa.sborhani1352@iau.ac.ir

^۴ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. gholami@qom-iau.ac.ir

مقدمه

حسابرسی صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهم‌ترین ابزارهای حصول اطمینان از شفافیت اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود. حساب‌برسان مستقل از طریق اعتبار دهی به صورت‌های مالی و سایر اطلاعات موجب شفافیت اطلاعاتی بیشتر در شرکت‌ها می‌شوند. بر همین اساس حسابرسی صورت‌های مالی توسط حساب‌برسان مستقل به‌عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید. در دهه اخیر به دلیل برخی رسوایی‌های مالی نظیر شرکت‌های اندرون ورلد کام و نظایر آن استقلال حساب‌برسان همواره مورد سؤال قرار گرفته و نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به‌منظور تقویت استقلال، حساب‌برسان تغییر منظم آن‌ها را به‌عنوان یکی از راهکارها پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته‌اند. تمدید قرارداد حساب‌برس به معنای باقی ماندن حساب‌برس برای انجام خدمات حسابرسی برای یک شرکت در دوره‌های متعدد است (کیم^۱، ۲۰۲۱). دو دیدگاه متضاد در خصوص تمدید قرارداد حساب‌برس مطرح می‌گردد: موافقین تمدید قرارداد حساب‌برس عقیده دارند، حساب‌برسان باگذشت 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 طولانی‌مدت حساب‌برس و صاحب‌کار، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. به اعتقاد آنان تغییر حساب‌برس باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی کاهش یافته و از این‌رو اعتبار حساب‌برس کاهش پیدا کند. از سوی دیگر، هزینه‌های حسابرسی، چه برای حساب‌برس و چه برای صاحب‌کار، افزایش خواهد یافت (آماد^۲ و همکاران، ۲۰۲۴). داغانی و همکاران (۱۳۹۸) بیان کردند شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی با پنج الی ده شریک و مدیر فنی حسابرسی می‌شوند، مدیریت سود کمتری صورت می‌گیرد.

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 حساب‌برس 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 (دوی مارتانی و همکاران^۳، ۲۰۲۱). 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 به‌صورت جداگانه یا ترکیبی بر تمدید قرارداد حسابرسی اثر بگذارند و نقش آن‌ها را در این پژوهش بررسی خواهیم کرد (استاندارد بین‌المللی ۲۱۰ حسابرسی). وجود دلایل موجه برای تمدید قرارداد، مانند تغییر در فعالیت‌های شرکت، افزایش حجم کار، تغییر در استانداردهای حسابرسی یا قوانین و مقررات: این متغیر نشان می‌دهد که چقدر تمدید قرارداد حسابرسی لازم و ضروری است و چه فواید و چالش‌هایی را به همراه دارد. اگر دلایل موجه برای تمدید قرارداد وجود نداشته باشد، ممکن است شرکت یا حساب‌برس تمایل به ادامه همکاری نداشته باشند یا به دنبال جایگزین‌های دیگر باشند. (کیم، 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 حساب‌برس، باعث افزایش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از ارقام تعهدی اختیاری می‌گردد؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه‌کارانه) است (استاد جعفری و همکاران، ۱۴۰۱). شناسایی عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حساب‌برس مستقل و تدوین الگوی مناسب برای آن می‌تواند از جهات مختلف مفید و ضروری باشد: اول آنکه با توجه به اینکه مطالعات بسیار کمی در تمدید قرارداد حساب‌برس صورت گرفته انجام پژوهشی که بتواند

¹ Kim

² Amad

³ Devi Martani et al

الگویی جامع از منظر گروه‌های دخیل در این حوزه فراهم نماید، می‌تواند به غنای ادبیات موجود در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه بیانجامد. همچنین دوم آن که 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 نماید. همچنین با توجه به نحوه پذیرش صاحب‌کار و نرخ‌های حق‌الزحمه توافق شده بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی ارائه‌شده از منظر جدیدی نظارت نماید. بر این اساس در مطالعه حاضر به این موضوع پرداخته می‌شود که عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس کدامند؟ و تأثیرگذارترین عوامل تمدید قرارداد حسابرس کدام است؟

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بر پایه نظریه‌های اقتصادی گرایش افراد و گروه‌های مختلف برای دستیابی به موفقیت بهتر موجب شکل‌گیری مبادلاتی می‌شود که حقوق مالکیت را به‌سوی ارزشمندترین موقعیت سوق می‌دهد و بدین ترتیب منابع کمیاب تولید به‌گونه‌ای کارا و اثربخش تخصیص داده می‌شود این دیدگاه و نظریه‌های مربوطه را می‌توان به بازار خدمات حسابرسی نیز تعمیم داد (بیرجندی و فتحی، ۱۴۰۱). 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 باارزش محسوب می‌شود. باین‌حال تهیه و گواهی صورت‌های مالی طبق قانون تجارت الزامی است در سطح دنیا نیز چنین الزام قانونی وجود دارد 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 از آن است که تقاضا برای خدمات حسابرسی در سالهای پیش از الزامات قانونی نیز وجود داشته است (دوی مارتانی و همکاران، ۲۰۲۱).

اخیراً موضوع آسیب‌پذیری حقوقی مدیریت مطرح‌شده است که انجام حسابرسی را به‌عنوان پوششی برای زیان ناشی از آن طلب می‌کند. بر اساس قانون اوراق بهادار حسابرس و مدیریت واحد موردحسابرسی مشترکاً و به‌طور انفرادی در رابطه با زیان‌های ناشی از صورت‌های مالی تحریف‌شده در برابر اشخاص ثالث ذینفع مسئولیت دارند. به‌عبارت‌دیگر مدیران علاقه‌مندند از طریق حسابرسی پوشش بیمه‌ای برای خود فراهم نمایند امکان انتقال مسئولیت اطلاعات مالی گزارش‌شده به یک حسابرس زبان مورد انتظار یک دعوای حقوقی در رابطه با مدیران و سایر متخصصین که در بازار اوراق بهادار هستند را کاهش می‌دهد و انتظار می‌رود با بالا رفتن غرامت مربوط به دعوای حقوقی تقاضا برای انجام حسابرسی از طرف مدیران و متخصصین که در فعالیت‌های مالی مشارکت، دارند افزایش یابد (آماد^۲ و همکاران، ۲۰۲۴).

در سال‌های اخیر تغییر حسابرسان شرکت‌ها موضوع تحقیقات بسیاری بوده است. از جمله سالاری اسکری و شبیانی (۱۴۰۰) نشان دادند درک عوامل مؤثر بر بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر بسزایی دارد. همچنین کمال غریبی و صفری گرایلی (۱۳۹۴) نشان دادند عوامل مختلفی مانند اختلاف عقیده در مورد محتوای گزارشگری مالی، اظهارنظر حسابرس و حق‌الزحمه حسابرس بر تغییر حسابرس تأثیر دارد. علاوه بر الزام قانونی مربوط به حسابرسی گزارش‌های مالی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تئوری نمایندگی و تئوری پیام نیز توجیه‌کننده تقاضا برای خدمات حسابرسی می‌باشد. حسابرس کاهش‌دهنده ریسک نمایندگی است که در اثر تضاد منافع بین مدیران و سهامداران، سهامداران کوچک و سهامداران بزرگ، بستانکاران و سهامداران ایجاد می‌شود. حسابرسان برای انجام وظایف خود با مشکل تضاد منافع روبرو هستند زیرا از یک طرف سعی در حفظ استانداردها و چارچوب حرفه‌ای دارند و از طرف دیگر باید خواسته‌های مدیران را برآورده سازند؛ بنابراین اگر حسابرسان نظری متفاوت با مدیران داشته باشند این موضوع منجر به تضاد منافع می‌گردد و در نتیجه مدیران تصمیم می‌گیرند حسابرس را تغییر دهند. تصمیم به تغییر حسابرس شامل تغییر حسابرس موجود به‌منظور تغییر کیفی متفاوت حسابرسی با توجه به شرایط شرکت است.

از جمله پژوهش‌هایی که به‌صورت خاص عوامل کلیدی در فرآیند تمدید قرارداد حسابرس را موردتوجه قرار داده پژوهش آماد^۳ و همکاران (۲۰۲۴) می‌باشد که نشان دادند شفافیت، استقلال، پاسخگویی، حق‌الزحمه حسابرسی، کنترل داخلی و اهمیت حسابرسی تأثیر قابل‌توجهی بر تمدید قرارداد حسابرسان دارند. مطالعه دوی مارتانی و همکاران^۴ (۲۰۲۱) در خصوص بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، نشان داد که تمدید

¹ Devi Martani et al

² Amad

³ Amad

⁴ Devi Martani et al

قرارداد حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است و تأثیر منفی تمديد قرارداد حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بزرگ کمتر از شرکت‌های غیر بزرگ است. همچنین، نشان دادند که تغییر حسابرس در شرکت‌های غیر بزرگ می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد، اما در شرکت‌های بزرگ تغییر شریک حسابرس کافی است. کیم^۱ (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر اعتماد بیش‌ازحد و توانایی مدیریتی بر تصمیمات تداوم فعالیت و چرخش حسابرس پرداخت. نتایج نشان داد حسابرسان تنها زمانی که مدیریت بیش اطمینان و ناکارآمد باشد، به مشتریان، نظر تداوم فعالیت ارائه می‌دهند. حسابرسان پس از صدور نظر تداوم فعالیت زمانی که شرکت مدیریتی ظاهراً بیش‌ازحد مطمئن دارد، احتمال بیشتری دارد که اخراج شوند. در نهایت، نتایج نشان داد ارتباط بین اعتماد بیش‌ازحد مدیریتی و اخراج حسابرس پس از صدور نظر تداوم فعالیت زمانی قوی‌تر است که مدیریت نسبتاً قدرتمندتر از کمیته حسابرسی شرکت باشد. بلاندون و همکاران^۲ (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی دوره تصدی شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی: یک مطالعه بین اروپایی پرداختند نشان دادند که تمديد قرارداد حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه نیست و حتی ممکن است با افزایش کیفیت حسابرسی همراه باشد. نتایج این مقاله به روش‌ها و آزمون‌های مختلف رو بست هستند. فادالی^۳ (۲۰۱۸) به بررسی عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس در بازارهای نوظهور پرداخت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که شهرت حق‌الزحمه حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی و ارتباط موسسه حسابرسی با سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری برای انتخاب حسابرس اثر معناداری داشتند؛ اما ارتباط موسسه حسابرسی با کارگزار، شرکت ارتباط موسسه حسابرسی با حسابرس داخلی و حسابرس متخصص صنعت رابطه معناداری با انتخاب حسابرس نداشتند. نتایج نشان‌دهنده آن است که تنها پوشش بین‌المللی و ارتباط طولانی‌مدت با حسابرس فعلی بر انتخاب حسابرس مؤثر است. تاگبولو و اجیرو^۴ (۲۰۱۶) عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس را در شرکت‌های تولیدی در کشور نیجریه را مورد بررسی قرار دادند. این تحقیق اثر متغیرهای پیچیدگی، رفتار حرفه‌ای، 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 را بر انتخاب چهار موسسه بزرگ حسابرسی بررسی نموده است. نتایج مطالعه استاد جعفری و همکاران (۱۴۰۱) نشان داد متغیرهایی نظیر بازده دارایی‌ها و رشد فروش رابطه معکوس و متغیرهای اهرم مالی، زیان‌ده بودن شرکت، ارزش بازار به ارزش دفتری، جریان نقد عملیاتی، نسبت موجودی به کل دارایی‌ها و فروش خارجی با نسبت مستقیم از جمله عوامل مالی تأثیرگذار بر تغییر حسابرس هستند. نتایج در خصوص پیامدهای تغییر حسابرس نشان دادند تغییر در قیمت سهام، بازده سهام، افلام تعهدی اختیاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی واکنش منفی و معکوس نسبت به تغییر حسابرس دارند و متغیرهای اندازه مؤسسه حسابرسی و بازه زمانی ارائه گزارش، واکنش‌های مثبت بازار به تغییر حسابرس در پژوهش‌های بررسی شده دارند که در این پژوهش تأیید شده‌اند. احمدی و پورزمانی (۱۴۰۳)، بیان کردند که هوش‌های چندگانه (هوش سازمانی، هوش معنوی و هوش عاطفی) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در مؤسسات حسابرسی تأثیرگذار است. یزدانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی نقش ویژگی‌های حسابرس در کاهش ریسک تقلب گزارشگری مالی شرکت پذیرفته‌شده در بورس و اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۹۰ به شیوه توصیفی - همبستگی با اجرای رگرسیون لاجیت پرداختند. نتایج نشان داد که در شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابرس بیشتر است و نیز در شرکت‌هایی که حسابرس تخصص بیشتری در صنعت دارد، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر نیست؛ اما در شرکت‌هایی که مؤسسات بزرگ آن‌ها را حسابرسی می‌کنند، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر است. بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱) در بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس نشان دادند 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. نتیجه‌گیری: نتایج حاکی از آن می‌باشد که رابطه بلندمدت حسابرس و صاحب‌کار ممکن است تردید حرفه‌ای و در نهایت قضاوت حسابرس را محدود کند. به همین دلیل با کاهش مدت این رابطه یا به عبارتی افزایش چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی می‌تواند منجر به به‌کارگیری دانش بیشتر و تردید حرفه‌ای حسابرس شود. همتی و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب آرایبی تأثیرگذار است. مرادی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به تبیین تدوین الگوی پذیرش صاحب‌کار در مؤسسات حسابرسی پرداختند در این پژوهش با استفاده از نظریه برخاسته از داده‌ها به تدوین الگوی پذیرش صاحب‌کار توسط حسابرس مستقل در ایران پرداخته شد و تلاش گردید تا عوامل مؤثر در سه سطح موسسه حسابرسی، حرفه حسابرسی و صاحب‌کاران، بررسی گردد. پس از جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه، داده‌ها به‌صورت باز، انتخابی و گزینشی کدگذاری شدند و در نهایت الگوی پژوهش طراحی گردید.

¹ Kim

² Blandon et al

³ Fadaly

⁴ Tagbolu & Ejiro

نتایج حاصله نشان می‌دهد مهم‌ترین راهبردها برای مؤسسات حسابرسی در پذیرش صاحب‌کار، شناخت متقابل، سازش و تعامل با صاحب‌کار، حق‌الزحمه، گسترش ارتباطات می‌باشد. عوامل مداخله‌گر بر این راهبردها شامل: ویژگی‌های صاحب‌کار نظیر صلاحیت و درستکاری مدیران، توانایی مالی، ریسک‌های صاحب‌کار و اهمیت و اندازه صاحب‌کار و ویژگی‌های موسسه حسابرسی نظیر شهرت و استقلال آن است. پیامدهای حاصل از این الگو نیز در سطح موسسه حسابرسی، بازار حسابرسی، حرفه حسابرسی، بازار سرمایه و در سطح کلان کشور قابل‌طبقه‌بندی می‌باشد. عارف منش و موسوی، (۱۴۰۱)، به بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرس بر رابطه خودکارآمدی مذاکرات حسابرس و صاحب‌کار با بی‌طرفی را پرداختند جامعه آماری تحقیق، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی شهر یزد طی دوره زمانی سال‌های ۹۹-۱۳۹۸ بوده که بعد از تأیید پایایی و روایی پرسشنامه، داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم‌افزار PLS تجزیه و تحلیل گردیده. نتایج حاصل از ۲۱۰ پرسشنامه تکمیلی نشان داد که تأثیر خودکارآمدی مذاکرات بر بی‌طرفی حسابرس مثبت و معنی‌دار است و نقش تعدیل‌گر هویت حرفه‌ای در رابطه خودکارآمدی مذاکرات با بی‌طرفی حسابرس مورد تأیید قرار گرفت. ضریب متغیر تعدیل‌گر مثبت است و دلالت بر این دارد که رابطه خودکارآمدی مذاکرات با بی‌طرفی حسابرس با حضور هویت حرفه‌ای تقویت می‌شود. توجه به خودکارآمدی حسابرس به‌منزله یک برنامه توسعه محور در حرفه حسابرسی و همین‌طور توجه به عوامل فردی و سازمانی مؤثر بر هویت حرفه‌ای حسابرس، از جمله مواردی است که می‌تواند با توجه به یافته‌های پژوهش مدنظر قرار گیرد. علوی و معماریان (۱۴۰۰) در پژوهشی ویژگی‌های حسابرس و احتمال ورشکستگی را بررسی کردند متغیرهایی نظیر حق‌الزحمه حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت، به‌عنوان ویژگی‌های حسابرس و برای محاسبه احتمال ورشکستگی از شاخص ورشکستگی آلتمن (۲۰۰۰) و شاخص بومی‌شده کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، (که متناسب با محیط اقتصادی و مالی ایران طراحی شده) استفاده شده کردند برای این منظور، داده‌های ۹۸ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۴-۱۳۹۶ با استفاده از رگرسیون لجستیک موردبررسی قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از عدم وجود رابطه معنادار بین ویژگی‌های حسابرس رابطه معناداری با شاخص ورشکستگی بومی‌شده دارند. مطابق از طریق مدل آلتمن (۲۰۰۰) بود. از طرفی نتایج پژوهش نشان داد که ویژگی‌های حسابرس رابطه معناداری با شاخص ورشکستگی بومی‌شده دارند. مطابق با این نتایج، شرکت‌هایی که حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری داشته و توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی شده‌اند، از احتمال بیشتری برای ورشکستگی برخوردارند. همچنین، شرکت‌هایی که توسط مؤسسات با دوره تصدی بالا و متخصص در صنعت حسابرسی شده‌اند، از احتمال کمتری برای ورشکستگی برخوردارند. تامرادی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است 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. کرمی و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی رابطه میان طول دوره تصدی حسابرس و میزان مدیریت سود را در مورد ۱۳۳ شرکت از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ موردبررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد با افزایش دوره تصدی حسابرس، انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد. سپس در بررسی رابطه میان دوره تصدی و سطح اقلام تعهدی اختیاری، نتایج به رابطه منفی معناداری رسیده که بیانگر این ادعا است که مدیریت از انعطاف‌پذیری به وجود آمده در جهت منفی استفاده می‌کند.

سؤالات پژوهشی

در فرآیند پژوهش حاضر، هدف یافتن پاسخ برای پرسش‌های زیر است:

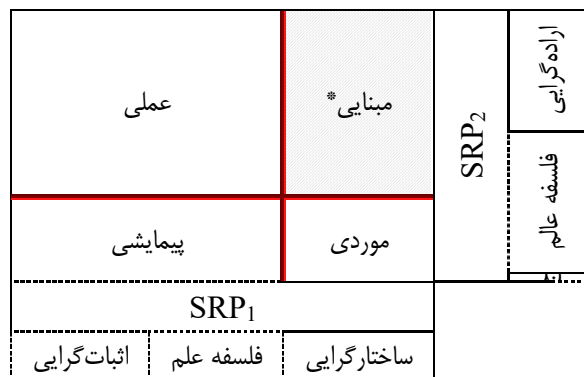
۱- عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس کدامند؟

۲- تأثیرگذارترین عوامل تمدید قرارداد حسابرس کدامند؟

روش‌شناسی پژوهش

ماهیت روش‌شناسی این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای محسوب می‌شود، به دلیل اینکه هیچ مطالعه‌ای در گذشته اقدام به ارائه‌ی یک چارچوب از عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس ننموده است و انجام این مطالعه می‌تواند به یکپارچگی مفهومی پدیده موردبررسی کمک نماید (دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین این مطالعه بر مبنای هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی قرار می‌گیرد که بر اساس مصاحبه با خبرگان و کدگذاری سه مرحله‌ای به دنبال تعیین مضامین پایه؛ سازمان دهنده و فراگیر در راستای شناسایی عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس می‌باشد. در آخر نیز از منظر ماهیت جمع‌آوری داده‌ها، باید

بیان نمود، این مطالعه ترکیبی از شیوه‌های تحلیل کیفی و کمی است. فلسفه‌ی مطالعه‌ی حاضر بر اساس تقاطع اراده‌گرایی در فلسفه عالم با ساختارگرایی در فلسفه علم، مبنایی تلقی می‌شود. لذا ماهیت فلسفه‌ی مبنایی در پژوهش، ترکیب رویکرد استقرائی-قیاسی است.



شکل ۱- ماتریس استراتژی‌های تحقیق

روش و ابزار گردآوری داده‌ها

داده‌های این مرحله از ۲ طریق زیر گردآوری شده است:

الف) بررسی متن‌ها: ابتدا ۱۱ 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 دانشگاهی باتجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی در سال ۱۴۰۲ انجام شده است بنابراین جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابرسی است که صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی بوده، همچنین اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی نیز باشند. روش نمونه‌گیری به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی است. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که بر اساس مقاله‌های منتشره در حوزه‌های مرتبط با موضوع پژوهش یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابرسی، به عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم، افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند و معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است؛ به عبارت دیگر، گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که داده‌های جدیداً گردآوری شده با داده‌هایی که قبلاً گردآوری شده‌اند، تفاوتی نداشته باشند و پژوهشگر به مرحله اشباع رسیده باشد. وند معرفی نفرات بعدی توسط مشارکت‌کنندگان و انجام مصاحبه تا زمان اشباع نظری^۱ 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^۱، ۲۰۱۰).

در بخش کمی جهت مدل‌سازی ساختاری تفسیری نیز همان جامعه آماری بخش کیفی حضور داشتند. از نظر حجم نمونه همان‌طور که پژوهش‌های پلنت و همکاران^۲ (۲۰۱۷)؛ نرثکات و مک‌کوی^۳ (۲۰۰۴) حد مطلوب جامعه‌ی آماری در این مطالعه را ۱۲ تا ۲۵ نفر عنوان نمودند، ۱۵ نفر به عنوان نمونه در این مطالعه، مورد تأیید است. در ادامه اطلاعات جمعیت شناختی مربوط به مشارکت‌کنندگان پژوهش در قالب جدول (۱) ارائه گردیده است:

¹ Lopes
² Plant et al
³ Northcutt & McCoy

جدول ۱- 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

منبع: پژوهشگر

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^۱ 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 (محمد پور، ۱۳۸۹). گوبا و لینکلن^۲ (۱۹۸۵) به‌جای واژه پایایی از قابلیت اطمینان^۳ در پژوهش‌های کیفی استفاده کردند. روش ارزیابی اعتبار درونی در این پژوهش برای انطباق یافته‌ها با واقعیت به این صورت انجام گرفت که مصاحبه در مدت‌زمانی 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 به‌منظور 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. درنهایت برای ارزیابی قابلیت اطمینان، میزان توافق بین کدگذاران (پژوهشگران) بررسی می‌شود (کویل، ۱۹۹۶). بدین منظور کلیه مراحل مصاحبه و کدگذاری به‌صورت 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 (۲) ارائه شده است که قابل قبول است.

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

1 Trustworthiness

2 Guba, E. G. and Y. S. Lincoln

3 Dependability

جدول ۲- 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

منبع: پژوهشگر

همان طور که در جدول ۲ 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.

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی^۲ در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع موردسنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی^۳» دچار نشده است (جانسون و جان، ۲۰۰۹). لذا در این مطالعه برای محقق شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

جدول ۳- اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها ^۵	در این بعد هدف ارزیابی تناسب تئوریک یا هم‌راستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا با توجه به اینکه در این مطالعه بر اساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد؛ زیرا هم‌راستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.

1 Kvale

2 Validation Triangulation

3 Intrinsic Bias

4 Jonsen and Jehn

5 Data Source Triangulation

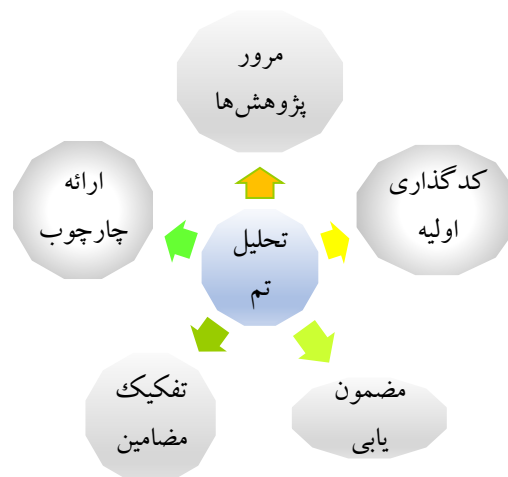
<p>در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سؤالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه با توجه به مشارکت چندین محقق در کنار هم ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت.</p>	<p>مثلث سازی همکاران محقق^۱</p>
<p>در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به‌عنوان مثال نحوه‌ی رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا بر اساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه‌باز برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک‌بعدی بودن خارج و بر اساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.</p>	<p>مثلث سازی روش^۲</p>
<p>در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث سازی منابع می‌باشد، هدف لینک نمودن مضامین سازمان دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا با توجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی تئوریک برای مضامین سازمان دهنده بر اساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین‌رشته‌ای همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.</p>	<p>مثلث سازی نظریه^۳</p>

منبع: پژوهشگر

اما در بخش کمی به‌منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح به‌کارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد.

یافته‌های پژوهش

با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن‌ها، مضمون سازمان دهنده ایجاد می‌شود. مضمون سازمان دهنده 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 تحلیلی حسابرسان، می‌بایست از رویکرد استقرایی در تحلیل محتوا استفاده شود. لذا با ایجاد نقشه راه مطالعاتی بر اساس پژوهش براون و کلارک^۴ (۲۰۰۶) نسبت به شروع انجام پژوهش اقدام می‌گردد.



¹ Investigator Triangulation
² Method Triangulation
³ Theory Triangulation
⁴ Braun & Clarke

شکل ۲- نقشه راه تحلیل

پس از تشریح فرآیند تحلیل مضمون در گام آخر طبق چارچوب نظری شکل (۳) نسبت به ارائه‌ی ابعاد تمدید قرارداد حسابرس اقدام می‌شود. لذا با توجه به ۲ مضمون فراگیر (عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی و عوامل مرتبط باعرضه کنندگان خدمات حسابرسی)، ۹ مضمون سازمان دهنده (میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات، اندازه صاحب کار و حجم ارقام مؤثر صورت‌های مالی، هدف صاحب کار از حسابرسی، نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحب کار، میزان اتکا به گزارش حسابرس، ریسک صاحب کار، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات و میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات) و ۴۲ مضمون پایه شناسایی شد؛ که در قالب شکل (۳) قابل مشاهده می‌باشد.



شکل ۳- چارچوب نظری پژوهش

شبکه مضامین تمدید قرارداد حسابرس را نشان می‌دهد که می‌توان از آن به‌عنوان یک سازوکار تصویری برای تفسیر متن استفاده کرد تا نتایج حاصل برای پژوهشگران قابل فهم و روشن باشد.

یافته‌های تحلیل دلفی

تحلیل دلفی به‌عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مؤلفه‌های مدل را در قالب ابزارهای موردنظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این مطالعه جهت برازش پایایی مؤلفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. این تحلیل بر اساس حداقل دو میانگین فازی، نسبت به ارزیابی ابعاد مدل اقدام می‌نماید. این تحلیل پنج مقیاس زبان فازی را پوشش می‌دهد و از خبرگان خواسته شده تا به هریک از مؤلفه‌ها بر اساس مقوله‌ی آن امتیاز داده شود.

جدول ۴- تحلیل دلفی مؤلفه‌های الگوی تمدید قرارداد حسابرس

نتیجه	اختلاف میانگی ن	میانگی ن غیر فازی	Min	Max	ارزش زبانی					معیارها	الگوی تمدید قرارداد حسابرس		
					خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد				
					۱	۳	۵	۷	۹	ارزش عددی			
					(۰، ۱)	(۱، ۳)	(۳، ۵)	(۵، ۷)	(۷، ۹)	(۹، ۱۰)	زیرمعیارها - ارزش فازی		
تأیید	۰/۱۷	۸/۱۰	۷/۳۰	۹/۴۵	۰	۰	۰	۲	۱۰	میزان پیچیدگی کسب‌وکار و معاملات	عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان		
تأیید	۰/۱۲	۷/۲۵	۶/۹۰	۸/۷۵	۰	۰	۲	۲	۸	اندازه صاحب‌کار			
تأیید	۰/۱۴	۷/۳۰	۷/۰۵	۸/۸۰	۰	۰	۰	۳	۹	هدف صاحب‌کار از حسابرسی			
تأیید	۰/۱۷	۸/۱۰	۷/۲۸	۹/۴۵	۰	۰	۰	۲	۱۰	نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحب‌کار			
تأیید	۰/۱۳	۷/۳۱	۷/۰۴	۸/۸۱	۰	۰	۱	۲	۹	میزان اتکا به گزارش حسابرس			
تأیید	۰/۱۲	۷/۲۸	۷/۰۵	۸/۷۵	۰	۰	۱	۳	۸	ریسک صاحب‌کار	عوامل مرتبط با عرضه کنندگان		
تأیید	۰/۱۵	۸/۰۸	۷/۲۵	۹/۴۵	۰	۰	۰	۲	۱۰	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای			
تأیید	۰/۱۱	۷/۲۵	۷/۰۲	۸/۷۰	۰	۰	۰	۴	۸	عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات			
تأیید	۰/۰۳	۹/۲۵	۷/۷۵	۹/۵۵	۰	۰	۰	۱	۱۱	میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات			

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه ۰/۲ باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همان‌گونه که جدول (۴) مشاهده می‌شود، مشخص گردید، تمامی مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تأیید می‌باشد و اجماع نظری حاصل شده است.

با مشخص شدن تأیید مؤلفه‌های اصلی پژوهش، حال باهدف انتخاب تأثیرگذارترین مؤلفه تمدید قرارداد حسابرس، اقدام به انجام تحلیل تفسیری ساختاری می‌شود. ابتدا لازم است در قالب جدول زیر، مؤلفه‌ها کدگذاری شوند.

جدول ۵- کدهای مربوط به مؤلفه‌های تمدید قرارداد حسابرس

مؤلفه	اختصار
میزان پیچیدگی کسب‌وکار و معاملات	L1
اندازه صاحب‌کار	L2
هدف صاحب‌کار از حسابرسی	L3
نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحب‌کار	L4

L5	میزان اتکا به گزارش حسابرس
L6	ریسک صاحب کار
L7	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای
L8	عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات
L9	میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات

منبع: پژوهشگر

بر اساس کدگذاری جدول (۵) مؤلفه‌های تأییدشده بر اساس تحلیل دلفی بر اساس علائم و نماد تعریف شده‌ای جهت ایجاد ماتریس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. برای تشکیل این ماتریسی از شاخص «مد» جهت مقایسه زوجی استفاده شده است به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین شاخص‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر مشارکت کنندگان داشته باشد، در جدول نهایی منظور گردیده است. این ماتریس یک ماتریس به ابعاد گزاره‌های تأییدشده است که بر اساس مقایسه‌ی زوج به زوج گزاره‌ها تدوین می‌گردد. این ماتریس خود تعاملی در قالب پرسشنامه چک لیستی و بر اساس بحث و نظرات گروه متخصصان تشکیل می‌شود؛ اما جهت تعیین امتیاز، از نمادهای تعریف شده O, A, X, V بر اساس تعاریف موجود در جدول زیر استفاده می‌شود.

جدول ۶- روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

اختصارات تعریف شده				
O	X	A	V	
$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftarrow j$	$i \Rightarrow j$	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

منبع: پژوهشگر

سپس نظرات مشارکت کنندگان بر اساس شاخص «مد» با توجه به انتخاب بیشترین فراوانی از میان روابط مفهومی $V; A; X; O$ انتخاب می‌شوند. با توجه به این توضیحات جدول زیر نتایج ماتریس خود تعاملی را نشان می‌دهد که به صورت کدگذاری شده ارائه شده است:

جدول ۷- تشکیل ماتریس خود تعاملی

L1	L2	L3	L4	L5	L6	L7	L8	L9	L	کدهای ایجاد شده
	A	V	V	O	V	O	O	V	L1	میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات
		V	V	V	V	V	V	V	L2	اندازه صاحب کار
			V	V	V	O	O	V	L3	هدف صاحب کار از حسابرسی
				O	V	O	O	V	L4	نگرش و ویژگی‌های هیئت مدیره صاحب کار
					V	X	A	X	L5	میزان اتکا به گزارش حسابرس
						A	A	A	L6	ریسک صاحب کار
							A	X	L7	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای

								A	L8	عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات
									L9	میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات

منبع: پژوهشگر

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد. ماتریس دستیابی از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک به دست می‌آید. برای استخراج ماتریس دستیابی در هر سطر ماتریس خود تعاملی به جای علائم X و V از عدد یک و به جای علائم A و O از عدد صفر استفاده می‌شود. ماتریس به دست آمده ماتریس دستیابی اولیه نام دارد. درایه‌های قطر اصلی برابر یک قرار می‌گیرد. در واقع این مرحله تحت عنوان به دست آوردن ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها (SSIM) مشهور است. حال به منظور تفکیک نتایج به دست آمده از نظر خبرگان تحقیق می‌بایست طبق جدول (۸) عمل می‌شود:

جدول ۸- فرآیند تبدیل نمادهای اختصاری به ۰ و ۱

تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی		
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	V	نمادهای مفهومی
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	A	
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	X	
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	O	

منبع: پژوهشگر

در این بخش بر اساس این مفاهیم، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی جهت تعیین مقایسه سطر «*I*» و ستون «*J*» بر اساس ۰ و ۱ می‌شود.

جدول ۹- تعیین امتیازهای اعضای پانل در قالب ماتریس اولیه

L9	L8	L7	L6	L5	L4	L3	L2	L1	L	کدهای ایجاد شده
1	0	۰	۱	0	۱	۱	۰	۱	L1	میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات
۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	L2	اندازه صاحب کار
1	0	0	۱	۱	۱	۱	۰	۰	L3	هدف صاحب کار از حساسی
۱	۰	۰	۱	0	۱	0	۰	۰	L4	نگرش و ویژگی‌های هیئت مدیره صاحب کار
۱	۰	۱	۱	۱	۰	0	0	۰	L5	میزان اتکا به گزارش حسابرس
۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	L6	ریسک صاحب کار
۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	L7	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای
۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	L8	عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات
۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	L9	میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات

منبع: پژوهشگر

¹ Structural Self-Interaction Matrix

همان طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده بر اساس شاخص مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ با توجه به تعریف روابط مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. مجدداً به منظور تشکیل ماتریس نهایی، این بار می‌بایست روابط غیرمستقیم به صورت «۱*» مشخص شود؛ به عبارت دیگر، اگر L1 با L2 در ارتباط باشد و L2 با L3 ارتباط مستقیم داشته باشد، پس ارتباط L1 با L3 در جدول زیر به صورت «۱*» مشخص می‌گردد؛ به عبارت دیگر، ماتریس دسترسی با استفاده از ماتریس ساختاری خود تعاملی توسعه داده می‌شود و این ماتریس به منظور تسری بودن^۱ بررسی می‌شود. تسری رابطه محتوایی یک فرضیه اساسی در مدل سازی ساختاری تفسیری می‌باشد. تسری یعنی اگر متغیر «الف» با متغیر «ب» در ارتباط باشد و متغیر «ب» با متغیر «ج» نیز مرتبط باشد، در نتیجه متغیر «الف» با متغیر «ج» نیز در ارتباط است. ماتریس دسترسی نهایی برای معیارها با در نظر گرفتن رابطه تسری به دست می‌آید تا ماتریس دستیابی اولیه سازگار شود. بدین منظور می‌باید ماتریس اولیه را به توان $k + 1$ رساند، به طوری که حالت پایدار برقرار شود « $M^k = M^{k+1}$ » بدین ترتیب برخی عناصر صفر نیز تبدیل به ۱ خواهد شد که به صورت «۱*» نشان داده می‌شود. بعد از ساخت ماتریس روابط^۲ یا ماتریس دسترسی اولیه، باید ماتریس دسترسی نهایی را با استفاده از روابط زیر به دست آید:

$$M = D + I$$

$$M^* = M^k = M^{k+1}, k > 1$$

در سیستم‌های بزرگ و پیچیده، فرض بر این است که هر جزء قابل حصول از خودش است. از این رو کلیه درایه‌های قطر اصلی ماتریس نهایی سیستم همواره ۱ است. به همین منظور ماتریس همانی «I» با ماتریس دسترسی اولیه جمع می‌شود تا ماتریس نهایی به دست آید. از خواص ماتریس نهایی عبارتند از:

$$M^2 = M$$

به همین منظور، ماتریس نهایی به دست آمده آنقدر به توان می‌رسد تا حالت فوق روی دهد و ماتریس به دست آمده ماتریس نهایی خواهد بود. تعداد ۱ هایی که در سطر اول قرار می‌گیرد نشان دهنده خطوط یا تأثیراتی است که ناشی از معیار اول می‌باشد. تعداد ۱ هایی که در ستون اول قرار می‌گیرد، نشان دهنده تأثیراتی است که بر معیار اول گذاشته می‌شود. جزئی که بر کلیه اجزای سیستم تأثیر می‌گذارد و هیچ جزئی بر آن تأثیر نمی‌گذارد، منبع^۳ نام دارد. با توجه به توضیح‌های داده شده، اقدام به تعیین ماتریس دسترسی نهایی می‌شود.

جدول ۱۰- تعیین امتیازهای اعضای پانل در قالب ماتریس دسترسی نهایی

L9	L8	L7	L6	L5	L4	L3	L2	L1	L	کدهای ایجاد شده
1	0	0	1	1*	1	1	0	1	L1	میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات
1	1	1	1	1	1	1	۱	۰	L2	اندازه صاحب کار
1	0	1*	1	1	1	1	۰	۰	L3	هدف صاحب کار از حسابرسی
1	0	0	1	0	1	0	۰	۰	L4	نگرش و ویژگی‌های هیئت مدیره صاحب کار
1	0	1	1	1	0	0	0	۰	L5	میزان اتکا به گزارش حسابرس
0	0	0	1	0	0	0	۰	۰	L6	ریسک صاحب کار
1	0	1	۰	۰	0	0	۰	۰	L7	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای
0	1	۰	۰	۰	0	0	۰	۰	L8	عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات

¹ Transitivity

² Relation matrix

³ Source

1	0	0	.	.	L9	میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	-------------------------------------

منبع: پژوهشگر

با توجه به نتایج کسب شده در جدول (۱۰) که نشان دهنده ماتریس دستیابی نهایی است، در جدول (۱۱) اقدام به تعیین قدرت نفوذ (امتیاز ۱ به دست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ به دست آمده از ستون) می شود.

جدول ۱۱- تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

شاخص	اختصار	قدرت نفوذ	قدرت وابستگی
میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات	L1	6	۲
اندازه صاحب کار	L2	۸	1
هدف صاحب کار از حسابرسی	L3	6	3
نگرش و ویژگی های هیئت مدیره صاحب کار	L4	3	4
میزان اتکا به گزارش حسابرس	L5	4	4
ریسک صاحب کار	L6	1	6
رعایت آیین رفتار حرفه ای	L7	2	4
عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات	L8	1	2
میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات	L9	1	7

منبع: پژوهشگر

برای تعیین روابط و سطح بندی معیارها در مدل ساختاری تفسیری (ISM) باید مجموعه خروجی ها و مجموعه ورودی ها برای هر معیار از ماتریس دریافتی استخراج شود. مجموعه خروجی ها شامل خود معیار و معیارهایی است که از آن تأثیر می پذیرد. مجموعه ورودی ها شامل خود معیار و معیارهایی است که بر آن تأثیر می گذارند. سپس مجموعه روابط دوطرفه معیارها مشخص می شود. اولین سطری که اشتراک دو مجموعه برابر با مجموعه قابل دستیابی (ورودی ها) باشد، سطح اول اولویت مشخص خواهد شد. در این بخش به منظور تعیین روابط بین متغیرها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین می شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می شود که از طریق این متغیر می توان به آن ها رسید و مجموعه پیش نیاز شامل متغیرهایی می شود که بر طبق آن ها می توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی^۱ و پیش نیاز همه عوامل^۲ تعیین می شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می شود. سطح اشاره به لایه های طراحی شده ی مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود؛ به عبارت دیگر، پس از تعیین مجموعه قابل دستیابی و مجموعه مقدم برای هر یک از معیارها و تعیین مجموعه ی مشترک، سطح بندی معیارها انجام می شود. با بدست آوردن اشتراک دو مجموعه قابل دستیابی و مقدم، مجموعه مشترک به دست می آید. معیارهایی که مجموعه ی مشترکشان با مجموعه قابل دستیابی شان یکی باشد، سطح اول اولویت را به خود اختصاص می دهند. با حذف این معیارها و تکرار این فرآیند برای سایر معیارها، سطوح سایر معیارها نیز مشخص می شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می شود. هر سطح با استفاده از تکرار قاعده زیر مشخص می شود (C مجموعه ی معیارهاست).

$$R(C_j) \cap A(C_j) = R(C_j), \forall C_j \in C$$

¹ Rechability set

² AnteceVent set

جدول ۱۲ - مقایسه مجموعه خروجی و عناصر مشترک

شاخص	اختصار	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	عناصر مشترک	سطح بندی
میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات	L1	۱،۳،۴،۵،۶،۹	۲،۱	۱	III
اندازه صاحب کار	L2	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۲	۱	III
هدف صاحب کار از حسابرسی	L3	۳،۴،۵،۶،۷،۹	۱،۲،۳	۳	III
نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحب کار	L4	۴،۶،۹	۱،۲،۳،۴	۴	II
میزان اتکا به گزارش حسابرس	L5	۵،۶،۷،۹	۱،۲،۳،۵	۵	II
ریسک صاحب کار	L6	۱	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۱	I
رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	L7	۷،۹	۲،۳،۵،۷	۷	II
عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات	L8	۸	۲،۸	۸	I
میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات	L9	۹	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۹	I

منبع: پژوهشگر

در این مرحله با توجه به سطوح متغیرها و ماتریس دسترسی نهایی، مدل تحقیق ارائه می‌شود. در این پژوهش عوامل در ۴ سطح قرار گرفته‌اند که در بالاترین سطح سه مؤلفه‌ی عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات (L8)، میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات (L9)، ریسک صاحب کار (L6) و سپس در سطح بعدی نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحب کار (L4)، میزان اتکا به گزارش حسابرس (L5)، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای (L7) و بعد از آن میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات (L1)، هدف صاحب کار از حسابرسی (L3) قرار دارد و در پایین‌ترین سطح و اثربخش‌ترین مؤلفه‌ها، اندازه صاحب کار (L2) قرار گرفته‌اند. باید توجه داشت عواملی که در سطح بالاتر قرار دارند، از تأثیرگذاری کمتری برخوردار هستند و بیشتر تحت تأثیر عوامل سطوح پایین‌تر می‌باشد. در واقع عوامل سطح پایین‌تر به‌عنوان زیرساخت و پایه‌ی اساسی تمدید قرارداد حسابرس محسوب می‌شوند.

بر اساس تعیین قدرت نفوذ و وابستگی اقدام به تحلیل گره‌ها و لینک‌های هر یک از مؤلفه‌های پژوهش در قالب تحلیل نموداری میک‌مک می‌شود. لذا بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی از طریق ترکیب نمودن تقارن مؤلفه‌های بر اساس ۴ بُعد نموداری این تحلیل، مؤلفه‌های جایگذاری می‌شوند که در نمودار (۱) این نتایج ارائه گردیده است:

نمودار ۱- (MICMAC) قرار گرفتن مؤلفه‌های پژوهش بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی

رُبع پیوندی	رُبع مستقل
-------------	------------

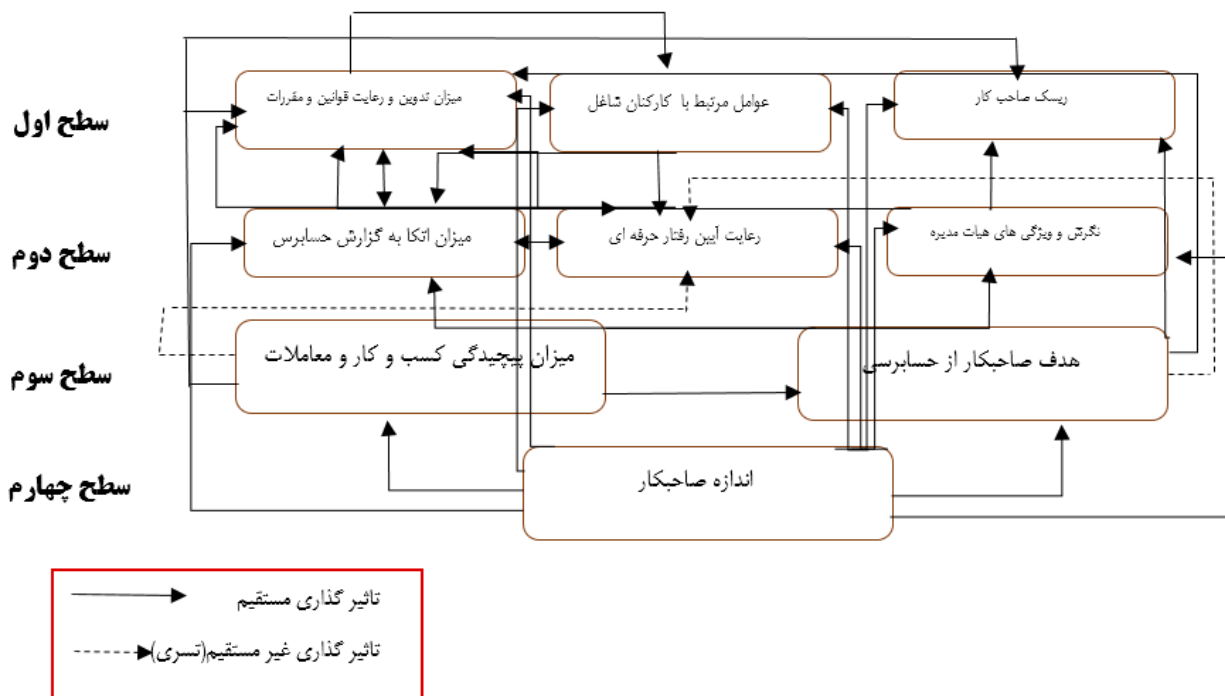
قدرت نفوذ								۹
		[[L2]]						8
								7
		[[L1]]		[[L3]]				6
								5
				[[L8]]				4
				[[L9]]				3
				[[L6]]		[[L4]]; [[L5]]	[[L7]]	2
								1
	1	2	3	4	5	6	7	8

رُبع وابسته	رُبع خودمختاری
قدرت وابستگی	

منبع: پژوهشگر

همان‌طور که نتایج نشان می‌دهد، در رُبع اول، یعنی خودمختاری مشخص شد، دو مؤلفه‌ی عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات (L8)، میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات (L9) قرار گرفته است که از نظر، اهمیت در بین مؤلفه‌های پژوهش از جایگاه پایینی برخوردار هستند، زیرا به دلیل میزان وابستگی و قدرت هدایت کمی دارند، نقش اثرگذاری در تمديد قرارداد حسابرس نمی‌کنند. از طرف دیگر در رُبع وابسته مشخص شد، سه مؤلفه نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحب‌کار (L۴)، میزان اتکا به گزارش حسابرس (L5)، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای (L7) قرار دارند که اگرچه قدرت نفوذ پایین‌تری از حد مطلوب دارند، اما از قدرت وابستگی قوی برخوردار هستند. لذا سه مؤلفه نگرش و ویژگی‌های هیئت‌مدیره صاحب‌کار (L۴)، میزان اتکا به گزارش حسابرس (L5)، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای (L7) تحت تأثیر متغیرهای رُبع مستقل قرار دارند. در نهایت مشخص شد، در رُبع مستقل مشخص شد سه مؤلفه میزان پیچیدگی کسب‌وکار و معاملات (L1)، هدف صاحب‌کار از حسابرسی (L3) اندازه صاحب‌کار (L2) قرار دارند که دارای قدرت نفوذ بسیار بالایی در تمديد قرارداد

حسابرس هستند و متغیر اندازه صاحب کار به عنوان مؤلفه مقوله عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی در تمدید قرارداد حسابرس از قدرت نفوذ بالاتری در مقایسه با سایر موارد برخوردار است. سایر ارتباطات در شکل (۴) مشخص شده است:



شکل ۴- سطح بندی تمدید قرارداد حسابرس

بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش مدل سازی ساختاری تفسیری عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس بود. در این پژوهش با توجه به پشتوانه‌ی استدلالی روش‌شناسی، بر اساس نوع جمع‌آوری داده‌ها، از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به‌طور جداگانه استفاده شد. نتایج بخش کیفی پژوهش حاضر نشان داد الگوی تمدید قرارداد حسابرس دربرگیرنده دو مضمون فراگیر (عامل 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 صاحب کار و حجم ارقام مؤثر صورت‌های مالی، هدف صاحب کار از حسابرسی، نگرش و ویژگی‌های هیئت مدیره صاحب کار، میزان اتکا به گزارش حسابرس، ریسک صاحب کار، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، عوامل مرتبط با کارکنان شاغل در مؤسسات و میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات) و ۴۲ مضمون پایه بود. سپس به‌منظور تعیین تأثیرگذارترین مؤلفه تمدید قرارداد حسابرس در بخش کمی از تحلیل تفسیری ساختاری استفاده شد. در تحلیل نتیجه کسب شده باید بیان نمود، همان‌طور که در مدل مشخص گردید، اندازه صاحب کار (L2) اثربخش‌ترین مؤلفه الگوی تمدید قرارداد حسابرس بود. تشخیص عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس در برنامه‌ریزی برای تقویت استقلال حسابرسان و تدوین مقررات لازم برای شفاف‌سازی علل تغییر حسابرسان، نقش بسزایی دارد. به‌طور کلی بر اساس مضامین پایه در پژوهش حاضر، عوامل مؤثر بر تمدید قرارداد حسابرس را می‌توان به دو گروه عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی و عوامل مرتبط با عرضه کنندگان خدمات حسابرسی تقسیم کرد. بنا به اظهار دی انجلو (۱۹۸۱) عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی به خصوصیات شرکت‌ها و مساله نمایندگی از قبیل اندازه شرکت، اهرم مالی و ترکیب مدیران دلالت دارد. باوجوداین، تمدید قرارداد حسابرسان تحت تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی - به‌عنوان عرضه‌کنندگان این خدمت - از قبیل حق‌الزحمه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسان و درنهایت کیفیت کار حسابرسان نیز است. عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی شامل میزان پیچیدگی کسب و کار و معاملات، اندازه صاحب کار و حجم ارقام مؤثر صورت‌های مالی، هدف صاحب کار از حسابرسی، نگرش و ویژگی‌های هیئت مدیره صاحب کار، میزان اتکا به گزارش حسابرس و ریسک صاحب کار 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 خوددارند. جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز^۱ (۱۹۹۰) گزارش کردند که رشد واحد مورد رسیدگی با تمدید قرارداد حسابرسان ارتباط معناداری دارد. برخلاف تحقیقات فوق، بارتن و رابرتز^۲ (۱۹۶۷) و چو و رایس^۳ (۱۹۸۲) و وو چای کو^۴ (۲۰۰۱) ارتباط معنی داری را بین رشد شرکتها و تغییر حسابرسان نیافتند.

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 می تواند تنها به دلیل نداشتن سابقه همکاری و رابطه با حسابرس فعلی شرکتها یکی از عوامل اصلی تغییر حسابرسان است. پالمروز (۱۹۸۴) نشان داد که هرچه اندازه شرکت بزرگتر می شود، تعداد قراردادهای نمایندگی شرکت (بین شرکت به عنوان کارفرما- نماینده همچون مدیران، کارکنان و اعتباردهندگان) نیز افزایش می یابد و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می کند و در نتیجه استقلال حسابرسان اهمیت و ضرورت بیشتری می یابد. بنابراین، مالکان و مدیران برای این که نشان دهند همکاری قبلی آنها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کار حرفه ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می دهند. همچنین با افزایش میزان داراییها نیاز به مؤسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتر نیز احساس می شود 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 ملاحظه ای دارد. از طرفی شوارتز و منن^۵ (۱۹۸۵) و وو و چای کو (۲۰۰۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه معنی داری وجود ندارد.

بر اساس نتایج این پژوهش به شرکتها و صاحبکاران پیشنهاد می شود از طریق انتخاب مؤسسات حسابرسی معتبر، انتخاب مؤسسات حسابرسی با مدیران خوش نام، درستکار و حساس، پاسخ گویی مناسب به ذینفعان و پاسخ خواهی از مناسب از موسسه حسابرسی تصمیمات خود در خصوص تمدید قرارداد حسابرسان را بهبود بخشند. از طرفی به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می شود به عواملی همچون ادغام موسسه حسابرسی و تلاش در جهت بزرگ کردن موسسه، تنوع بخشی به خدمات در سطح موسسه 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 بین المللی، عدم عدول از رعایت آیین رفتار حرفه ای، حفظ استقلال با صاحبکار و به کارگیری ترکیب مناسب گروه حسابرسی توجه بالایی مبذول دارند. همچنین پژوهش حاضر دربرگیرنده محدودیت هایی بود. پژوهشگر هنگامی که اقدام به جمع آوری داده های کیفی می کند به تدریج با افزایش مصاحبه ها به تعداد زیادی از داده ها می رسد که در ادامه کار برای تحلیل و طبقه بندی آن داده های خام، به منظور مفهوم سازی با مشکلاتی مواجه می گردد. از آن جمله، یکسان سازی داده ها و حذف برخی از داده ها و یا اولویت بندی داده ها و اینکه چه کلمه مناسب تری را برای مفاهیم استخراج نماید و یا چگونگی تبدیل یک داده عامیانه به مفهوم های رسمی و مورد پسند جامعه علمی، انجام پژوهش را بسیار دشوار می نماید. در برخی از داده ها، شناسایی و تفکیک آنها به اینکه عامل مورد نظر تا حد بسیاری مشکل است و صرفاً آشنایی با تعریفها و اصطلاحات مشکل را برطرف نمی نماید. همچنین در پژوهش کیفی، فرهنگ جامعه ای که پژوهش در آن محیط انجام می شود بسیار اثرگذار است.

¹ Haskins & Williams,

² Burton & Roberts

³ Chow & Rice

⁴ Woo & Chye Koh

⁵ Schwartz, & Menon

- احمدی، زانیار، پورزمانی، زهرا (۱۴۰۳). 'نقش هوش عاطفی، سازمانی و معنوی در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابداران در مؤسسات حسابرسی'، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۹ (۳)، ۳۱-۵۰ pp.
- استادجعفری، محمد، فرجی، امید، عربزاده، میثم، جباری جعفرآبادی، حسین، غنیمتی، حسن. (۱۴۰۱). 'عوامل و ویژگی‌های مالی مؤثر بر تغییر حسابرس و واکنش بازار به آن: مرور نظام‌مند ادبیات با روش فراتحلیل، 'شریه پژوهش‌های حسابداری مالی: 14(3), pp. 119-148. doi: 10.22108/far.2023.134505.1906
- بیرجندی، حمید، فتحی، زهرا. (۱۴۰۱). 'بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس'، 'مجله دانش حسابداری' 13(1), pp. 203-228. doi: 10.22103/jak.2021.16981.3407
- تامرادی، علی، رستمی نیا، 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)، ۱-۱۰
- داغانی، رضا، حاجیان، نجمه، طلوعی، کبری. (۱۳۹۸). 'تأثیر ساختار مالکیتی و نظارتی هیأت مدیره و ویژگی‌های حسابرس بر مدیریت سود'، 'پژوهش‌های تجربی حسابداری' 9(4), pp. 299-326. doi: 10.22051/jera.2018.20138.2019
- دانایی‌فرد، حسن، الوانی، سید مهدی، آذر، عادل (۱۳۹۸). 'روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، تهران: انتشارات اشراقی.
- رضازاده، جواد، زارعی مروج، کمال. (۱۳۸۶). 'عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسان در شرکت‌های ایرانی'، 'مطالعات تجربی حسابداری مالی' 5(20), pp. 89-105.
- شیخ‌زاده، محمد، بنی‌اسد، رضا (۱۳۹۹). 'تحلیل مضمون: مفاهیم، رویکردها و کاربردها، تهران: انتشارات لوگوس.
- عابدی جعفری، حسن و تسلیمی، محمدسعید و فقیهی، ابوالحسن و شیخ‌زاده، محمد، ۱۳۹۰، تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روشی ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی، <https://civilica.com/doc/834804>
- عارف‌منش، زهرا، موسوی، مهران (۱۴۰۱). 'تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرس بر رابطه خودکارآمدی مذاکرات حسابرس و صاحبکار با بی‌طرفی، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری' ۳ (۱)، ۲۴-۱ pp.
- علوی، سید مصطفی، معماریان، محسن. (۱۴۰۰). 'ویژگی‌های حسابرس و احتمال ورشکستگی'، 'پژوهش‌های تجربی حسابداری' 11(2), pp. 159-182. doi: 10.22051/jera.2020.30982.2672
- کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، محمدی، امیر. (۱۳۸۹). 'بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود'، 'مجله دانش حسابداری' 2(4), pp. 65-82. doi: 10.22103/jak.2011.34
- 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.
- محمدپور، احمد. (۱۳۸۹). 'ارزیابی کیفیت در تحقیق کیفی: اصول و راهبردهای اعتبار‌یابی و تعمیم‌پذیری'. فصلنامه علوم اجتماعی، شماره ۴۸، صص ۷۳-۱۰۵.
- مرادی، محمد، یحیایی، منیره، اسکندر، هدی (۱۴۰۰). 'تدوین الگوی پذیرش صاحب‌کار در مؤسسات حسابرسی، دانش حسابرسی، سال ۲۱، تابستان ۱۴۰۰، شماره ۸۳،
- همتی، حسن، بیات‌مزلقانی، الهام، مرادی، مجید (۱۴۰۲). 'تأثیر اخلاق و دوره تصدی بر توانایی حسابرس در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی'، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۸ (۲)، ۱۶۹-۱۴۱ pp.
- یزدانی، بهزاد، لشگری، زهرا، محمدی‌نوده، فاضل. (۱۴۰۱). 'نقش ویژگی‌های حسابرس در کاهش ریسک تقلب گزارشگری مالی'، 'پژوهش‌های تجربی حسابداری' 12(2), pp. 27-46. doi: 10.22051/jera.2021.29332.2598
- Amad Badawi Saluy, Novawiguna Kemalsari, Unang Toto Handiman, Peby Arwiya, Ahmad Faridi, Bustanul Arifin Caya, Haliansyah Machmud. Human Resources Perspective: Audit Fee, Internal Control, and Audit Materiality Affect Auditor Switching. WSEAS Transactions on Business and Economics. 2024;21:21-34. 10.37394/23207.2024.21.3
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic networks: An analytic tool for qualitative research. Qualitative research, 1(3): 385-

405.

- Beattie V. and S. Fearnley, (1995), The Importance of Audit Firm Characteristics, *Accounting and Business Research* 25: 227-239.
- Boyatzis, R. 1998. Transforming qualitative information: Thematic analysis and code development.
- Braun, V. and V. Clarke. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2): 11-101.
- Burns, N. and S. K. Grove. (2006). *Understanding nursing research, building an evidence-based practice*. 4th ed. Philadelphia: Saunders Co.
- Burton, J. C. and W. Roberts, (1967), A Study of Auditor Changes, *Journal of Accountancy* 123: 31-36.
- Chow C. and S. J. Rice, (1982), Qualified Audit Opinions and Auditor Switching, *Accounting Review* 57: 326-335.
- Deangelo L. E. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.
- Dhaliwal, D. Radhakrishnan, S. Tsang, A. & Yang, Y. (2012). "Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure". *The Accounting Review*, 87, pp:723-759.
- Dwi Martani, Nur Aulia Rahmah, Fitriany Fitriany & Viska Anggraita | Zhaojun Yang (Reviewing editor) (2021) Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4, *Cogent Economics & Finance*, 9:1.
- Fadaly, Dina 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. and E. R. Wilson, 1988, Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation, *Accounting Review* 63: 663-682
- Guba, E. G. and Y. S. Lincoln. 1989. *Fourth generation evaluation*, Newbury Park, CA: Sage.
- Haskins M. E. and D. D. Williams, (1990), A Contingent Model of intera-Big8 Auditor Changes, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 9: 55-74
- Healy P. and T. Lys, (1986), Auditor Changes following Big 8 mergers with Non-Big 8 Audit Firms, *Journal of Accountancy and Public* 5: 1-12.
- Hoque, Z. L.D, Parker. M.A, Covaleski. and K. Haynes. (Eds). 2017. *The Routledge companion to qualitative accounting research methods*. (Mehrabanpur, M. Mostafaei, A. and Mostafaei, J, Trans). Taylor and Francis.
- Johnson W. B. and T. Lys, (1990). The Target for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes, *Journal of Accounting and Economics* 12:281-308.
- Kim, Mindy. (2021). Effects of managerial overconfidence and ability on going-concern decisions and auditor turnover. *Advances in Accounting*.8(2). 54-71.
- King, N., and C. Horrocks. 2010. *Interviews in qualitative research*. SAGE Publication.
- Kvale, S. 1996. *Interviews: An Introduction to qualitative research interviewing*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Lopes, A. (2010). Grounded theory method: an essential approach to analyse design. In *The 9th European Conference on Research Methods in Business and Management: IE Business School Madrid, Spain*: 24-25.
- Nowell, L., J. Norris, D. White, and N. Moules. 2017. *Thematic Analysis: Striving to Meet the Trustworthiness Criteria*. *International Journal of*
- Schwartz, K. B. and K. Menon, 1985, Auditor switches by failing firms, *The Accounting Review* 60 (April): 248-61
- Sinnett, W. (2004). «Are there good reasons for auditor rotation? »*Financial Executive* 20 (7): 29-32.
- Woo E-Sah., and H. Chye Koh, 2001, Factors Associated with Auditor Changes: a Singapore Study, *Accounting and Business Research* 31: 133-144

Interpretive structural modeling of factors affecting the extension of the auditor's contract

Yones Amjadian¹, Mojgan Safa², Seyed Abbas Borhani³,
Reza Gholami Jamkarani⁴

Abstract:

The renewal of the audit contract is one of the important and complex issues in auditing that may affect the quality and independence of the audit. The extension of the audit contract means the continuation of cooperation between the company and the auditor for a new period of time. The aim of the current research is to design the model of auditor contract extension using the interpretative structural approach. Based on the classification of the objective, the research methodology is classified as exploratory research, and from the perspective of the result, it is considered as developmental research, and in terms of data type, it is classified as mixed (qualitative-quantitative) research. The target population in the qualitative section was ۱۵ experts and university professors with professional experience in the field of auditing in ۲۰۲۳. The results of the qualitative part of the present study showed that the auditor's contract renewal pattern included two comprehensive themes, ۱organizing themes and ۴۲ basic themes. Then, in order to determine the most influential component of auditor contract renewal, structural interpretative analysis was used in the quantitative part. In the analysis of the obtained result, it should be stated that, as determined in the model, the size of the employer was the most effective component of the auditors' contract renewal pattern.

Keywords: auditor contract extension, auditor change, employer size, auditor selection.

¹ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. amjadian.audit@gmail.com

² Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (Responsible author). mojangsafajam@gmail.com

³ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. sa.sborhani1352@iau.ac.ir

⁴ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. gholami@qom-iau.ac.ir