Identifying and Ranking Factors Affecting the Purchase of Auditors' Opinions Based on the Delphi Technique

- **Amirhossein Ghasemzadeh Ganjei** [۱]
- **Amir Shams** [۲]
- **Alireza Mehrazin**[۳]
- **Mohammad karimi**[٤]

Abstract

Abstract

The increasing change of independent auditor by the employer in recent years has attracted considerable attention from legislative bodies and researchers. The possibility that such a change may be the result of the involvement of employer companies in purchasing the auditor's opinion has been debated by policymakers and academics. In this regard, the purpose of this research is to identify and rank the factors affecting the purchase of auditors' opinions based on the Delphi technique. Using the Delphi technique, the criteria affecting the purchase of auditors' comments were identified based on an unstructured interview and using the MAXQDA tool, and then, using the Delphi technique, the data of ۱۵ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□ □□□ ۱۵ □□□□□□□□□ □□□ □□□□□ □□□□□□□□□ in ۲۰۲۳ were analyzed. The results of the research using these methods show that in the auditing profession, the most important factors influencing the purchase of the auditor's opinion are mainly related to the personality characteristics of the auditors, regarding factors such as work conscience, professional and organizational commitment, source of control, self-interest, job motivation, personal ethics, and psychological entitlement. , responsibility, performance self-evaluation and interest in the auditing profession. Meanwhile, macroeconomic factors and the organizational control system, after individual factors, have the ability to influence the adjustment of managers' and audit partners' reports and, accordingly, buy their opinions.

Key words: buying the auditor's opinion, work conscience, professional and organizational commitment, Delphi technique

[۱] PHD student, Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran

[۲] Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. Email: Shams۱۱۲۲@gmail.com

[۳] Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran.

[٤] Department of Management, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل اثرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرسان بر اساس تکنیک دلفی

امیرحسین قاسم‌زاده گنجه‌ای[۱]
امیر شمس[۲]
علیرضا مهرآذین[۳]
محمد کریمی[۴]

چکیده:

افزایش تغییر حسابرس مستقل توسط صاحبکار در سال‌های اخیر تمرکز قابل‌توجهی از نهادهای قانون‌گذار و پژوهشگران را به خود جلب کرده است. احتمال که چنین تغییری ممکن است نتیجه مشارکت شرکت‌های صاحب‌کار در خرید اظهارنظر حسابرس باشد توسط سیاست‌گذاران و دانشگاهیان مورد بحث قرار گرفته است. در این راستا، هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر خرید اظهارنظر حسابرسان بر اساس تکنیک دلفی است. با استفاده از تکنیک دلفی، معیارهای مؤثر بر خرید اظهارنظر حسابرسان بر اساس مصاحبه ساختارنیافته و با استفاده از ابزار مکس کیودا شناسایی و سپس، با استفاده از داده‌های ۱۵ نفر از مدیران مالی و ۱۵ نفر از مدیران و شرکاء حسابرسی در سال ۱۴۰۲ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش با استفاده از این روش‌ها نشان می‌دهد که در حرفه حسابرسی مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرس عمدتاً بابت ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بابت عواملی همچون وجدان کاری، تعهد حرفه‌ای و سازمانی، منبع کنترل، منفعت طلبی، انگیزه شغلی، اخلاق فردی، استحقاق روانشناختی، مسئولیت‌پذیری، خودارزیابی عملکرد و علاقه به حرفه حسابرسی بوده است. در این بین، عوامل کلان اقتصادی و سیستم کنترل سازمانی نیز بعد از عوامل فردی توانایی تأثیرگذاری بر تعدیل گزارش مدیران و شرکاء حسابرسی و به تبع خرید اظهار نظر آنان را دارد.

واژگان کلیدی: خرید اظهارنظر حسابرس، وجدان کاری، تعهد حرفه‌ای و سازمانی، تکنیک دلفی

[۱] دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران.
[۲] گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. نویسنده مسئول. ایمیل: Shams۱۱۲۲@gmail.com
[۳] گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران.
[۴] استادیار گروه مدیریت، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۱- مقدمه

گزارش حسابرس مستقل منعکس کننده ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب است، به گونه‌ای که به سرمایه‌گذاران این اطمینان را می‌دهد که تحریف‌های بااهمیتی که بر تصمیمات آن‌ها ممکن است اثر بااهمیتی داشته باشند، به نحو مناسبی اطلاع‌رسانی می‌شود. به خصوص که گزارش تعدیل‌شده حسابرسی می‌تواند با کاهش قیمت سهام شرکت به این دلیل که نشانه درماندگی مالی (چن و چرچ، ۱۹۹۶) و یا کاهش ظرفیت تأمین سرمایه برای شرکت‌ها است، همراه باشد .از طرفی، گزارش تعدیل‌شده ممکن است باعث کاهش پاداش مدیران یا منجر به تغییرات مدیریتی شود. از این رو، مدیران انگیزه‌هایی برای تأثیرگذاری بر حسابرسان برای جلوگیری از گزارش تعدیل‌شده دارند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۸۸) که این کار به عنوان "خرید نظر اظهارنظر حسابرس" شناخته می‌شود. به عبارتی، خرید اظهارنظر به روشی اشاره دارد که در آن صاحبکاران به دنبال حسابرسان جایگزینی می‌گردند که مایل به اظهارنظر حسابرسی تعدیل نشده در زمانی هستند که حسابرس فعلی احتمالاً نظر تعدیل‌شده‌ای را صادر می‌کند. در این رابطه، مطالعات موجود بررسی می‌کند که آیا شرکت‌ها با استفاده از داده‌های کشورهایی مانند چین، بریتانیا و ایالات‌متحده، با موفقیت در خرید نظر از طریق تغییر شرکت‌های حسابرسی شرکت می‌کنند یا نه (چاو و رایس، ۱۹۸۲؛ کریشنان، ۱۹۹۴؛ لنوکس، ۲۰۰۰؛ چان و همکاران، ۲۰۰۶)). به عبارت دیگر، خرید اظهارنظر به سناریویی اشاره دارد که در آن شرکت‌ها به دنبال حسابرسان جانشین با نگرش رضایت‌بخش‌تر در زمانی هستند که حسابرسان فعلی احتمالاً اظهارنظر تعدیل شده صادر می‌کنند. در این رابطه، شرکت‌ها می‌توانند حسابرسان فعلی را برکنار کرده و حسابرسانی که با اهداف آنان همراستا هستند را منصوب کنند و در نتیجه از صدور نظرات نامطلوب حسابرسی جلوگیری کنند. از همین منظر،، خرید اظهارنظر مدت‌هاست که در بسیاری از کشورها یک دغدغه نظارتی بوده و در بسیاری از مطالعات قبلی هم مورد بررسی قرار گرفته است. به گونه‌ای که، خرید اظهارنظر حسابرس تا چندین دهه یک نگرانی عمده ای برای قانون‌گذاران بوده است. همان‌طور که دی فوند و ژانگ (۲۰۱۴) هم ادعا می‌کنند تحلیل بسترهای مختلف برای شناسایی ویژگی‌های بازاری که باعث ترویج یا جلوگیری از رفتار خرید نظر می‌شوند، از اهمیت به سزایی برخوردار است. در واقع، خرید موفق منوط به دو شرط اساسی است که به ویژگی‌های بازار هم بستگی دارد: ۱) مشوق‌ها با یکسان بودن شرایط دیگر به گونه‌ای که باید ناهمگونی کافی در کیفیت حسابرسی وجود داشته باشد، به طوری که شرکت‌ها بتوانند موسسات حسابرسی ملایم‌تری را به منظور تحقق اهداف خود، پیدا کنند و (۲) نهادهای موجود (به عنوان مثال،

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

ساختار مالکیت، یا کنترل های داخلی) که تغییر منافع را تسهیل می‌کنند. در این راستا؛ اظهارنظر تعدیل شده ممکن است که با تغییرات بعدی موسسات حسابرسی همراه باشد (چاو و رایس، ۱۹۸۲؛ سیترون و تافلر، ۱۹۹۲؛ کراسول، ۱۹۸۸؛ کریشنان، ۱۹۹۴) که بیانگر اینست که شرکت‌ها ممکن است حسابرسان را عوض کنند تا از گزارش‌ها تعدیل شده اجتناب کنند (دای، ۱۹۹۱ ماتسومورا و سایرین، ۱۹۹۷). مطابق با این دیدگاه، مدیران سعی می‌کنند که از گزارش‌های اصلاح‌شده با تغییر به موسسات محلی یا کوچک، که احتمال بیشتری دارد که گزارش‌های تعدیل نشده را صادر کنند، اجتناب کنند (چان و همکاران، ۲۰۰۶؛ گومز–آگیلار و روئیز–باربادیلو، ۲۰۰۳). با این حال، این لزوماً به این معنا نیست که حسابرسان به خرید نظر رضایت می‌دهند. در واقع، شواهد روشنی وجود ندارد که نشان دهد که شرکت‌ها پس از تغییر حسابرس نظرات مطلوب‌تری را دریافت می‌کنند (چو و رایس، ۱۹۸۲). در این راستا، با توجه به اهمیت موضوع، این پژوهش برای اولین بار به بررسی مسئله اساسی حاکی از این‌که چه عواملی در محیط ایران می‌تواند بر خرید اظهارنظر حسابرس تأثیرگذار باشد؟ می‌پردازد. پژوهش‌های پیشین در خصوص خرید اظهارنظر حسابرس عمدتا به بررسی چند معیار محدود بر خرید اظهارنظر (به عنوان نمونه، فخاری و امیری، ۱۳۹۸؛ مشهدی قره قویه و همکاران، ۱۳۹۸) و یا تأثیر آن بر سایر متغیرها (امیری و فخاری، ۱۳۹۹؛ امیری و فخاری، ۱۴۰۰) پرداخته‌اند. در این راستا، این پژوهش با شناسایی عوامل مؤثر بر خرید اظهارنظر حسابرس به دنبال تبیین و توسعه دانش برای پیشبرد مفهوم خرید اظهارنظر حسابرس است. به عبارت دیگر، ما با بیان و آزمایش این‌که چگونه شناخت‌های مرتبط با محتوای سطح فردی و محیطی خرید اظهارنظر حسابرس می‌تواند تأثیرگذار باشد، به ادبیات پیشین اضافه خواهیم کرد.

۲– مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲–۱– خرید اظهارنظر حسابرس

زف[۱] (۲۰۰۳) اظهار کرده است که شواهدی در دهه ۱۹۶۰ از خرید اظهارنظر حسابرس وجود داشته که مطالعات مرتبط با آن در ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ آغاز و تاکنون ادامه پیدا کرده است. چرا که شرکت‌ها همواره به دنبال حسابرسانی سازگار با شرایط شرکت بودند. در این رابطه، به علت عدم وجود تعریف واحد برای خرید اظهارنظر حسابرس؛ الزام است بررسی شود که پژوهشگران چه برداشتی از مفهوم آن دارند. در این خصوص، تمامی تعریف‌ها به نظر می‌آید که منطبق با تعریف کمیسیون بورس اوراق و بهادار امریکا (۱۹۸۸) است. به گونه‌ای که کمیسیون بیان کرده است که خرید اظهارنظر حسابرس

[۱] Zeff

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

عبارت است از این موضوع که شرکت به دنبال موسسه حسابرسی است که انگیزه دارد از رویه های پیشنهاد شده توسط شرکت حمایت و شرکت را در رسیدن به هدف‌های گزارشگری کمک کند. به عبارتی، خرید اظهار نظر حسابرس به روشی اشاره دارد که در آن صاحب‌کاران حسابرسی به دنبال تغییر حسابرسان فعلی به‌منظور دستیابی به اظهارنظر تعدیل نشده هستند (چن[۱] و همکاران، ۲۰۱۶). در تعریفی دیگر، چن[۲] و همکاران (۲۰۱۶) نیز نشان دادند که خرید اظهارنظر حسابرس تمایل صاحب‌کار را برای همکاری با حسابرسان به‌منظور کسب اظهارنظر تعدیل نشده است؛ در واقع، در صورت عدم همکاری حسابرس با شرکت، مدیران شرکت در این حالت می‌توانند حسابرس خود را تغییر داده تا از صدور گزارش تعدیل شده جلوگیری کنند. شرکت‌های سهامی عام آمریکا (۲۰۱۳) بیان کردند که خرید اظهارنظر حسابرس مرتبط باانگیزه‌هایی برای آنان است که منافع صاحب‌کاران را به جای توجه به منافع سرمایه‌گذاران مدنظر قرار می‌دهد. در این خصوص، ادبیات پیشین نشان می‌دهد که مدیران ممکن است با موفقیت مؤسسات حسابرسی را تحت‌فشار قرار دهند تا شرکای حسابرسی را تغییر دهند. به عنوان یک نمونه قابل توجه، کارل باس، یکی از اعضای گروه استانداردهای حرفه‌ای آرتور اندرسن (PSG) مستقر در هیوستون، تحت‌فشار مدیریت انرون از کار برکنار شد زیرا با برخی از شیوه‌های حسابداری شرکت انرون را مخالف بود (راغوان[۳]، ۲۰۲۲). از طرفی، مقررات‌گذاران همچنین به امکان خرید نظر در سطح شریک اشاره کرده‌اند. به عنوان مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (PCAOB) در پیشنهادهای خود مبنی بر الزام افشای نام شریک در قرارداد، ادعا می‌کند که چنین افشاگری می‌تواند مبنایی را برای تحلیلگران، سرمایه‌گذاران و دیگران فراهم کند تا از مدیریت شرکت بپرسند که آیا شریک در سال گذشته به تعهد خود ادامه می‌دهد و اگر نه، چرا؟ (PCAOB، ۲۰۱۳). این امر ممکن است «با منصرف کردن صاحب‌کاران حسابرسی از اعمال فشار نامناسب شرکت برای حذف شریک متعهد، استقلال حسابرس را ارتقا دهد» (PCAOB، ۲۰۱۱). در این راستا، PCAOB (۲۰۱۱) حتی پیشنهاد می‌کند که مؤسسه حسابرسی باید گزارش ویژه‌ای در ارتباط با تغییر حسابرس ارائه کند. این اظهارات نشان می‌دهد که خرید اظهارنظر در سطح شریک به یک نگرانی قانونی تبدیل شده و مقررات‌گذاران معتقدند که اگر نام شرکای مسئول کار به طور عمومی فاش نشود، ممکن است این رویه رایج‌تر شود (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

---

[۱] Chen
[۲] Chen
[۳] Raghavan

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

خرید اظهارنظر حسابرسی را می‌توان به از تبیین مفهوم آن به دو دسته تقسیم کرد. در دسته اول، خرید اظهارنظر حسابرسی می‌تواند هزینه نمایندگی باشد. در اینجا، مدیریت شرکت ممکن است به دنبال یک حسابرسی با کیفیت پایین‌تر باشد. حسابرسی با کیفیت پایین احتمالاً کیفیت اطلاعاتی را که به بازارهای مالی می‌رسد کاهش می‌دهد. مدیریت ممکن است امیدوار باشد که از افزایش اطلاعات نامتقارن ناشی از آن به نفع خود استفاده کند. برای مثال، مدیریت ممکن است بخواهد سودهای متورم را گزارش کند تا غرامت مبتنی بر سود خود را افزایش دهد یا شرکت را از تصاحب مصون نگه دارد. دسته دوم، خرید اظهارنظر حسابرسی ممکن است خوش‌خیم‌تر باشد. در اینجا، تمایل مدیریت برای تغییر حسابرسان، تحریف سود نیست. در عوض تغییر حسابرس زمانی رخ می‌دهد که شرکت‌ها و حسابرسان آن‌ها به طور قانونی مخالف هستند و این اختلاف از روش‌های حسابداری بیش از حد محافظه‌کارانه که توسط حسابرس ترجیح داده می‌شود ناشی می‌شود. در این موارد، مدیریت صرفاً نیازمند الزامات گزارشگری محافظه‌کارانه کمتری است که معتقدند عملکرد اقتصادی واقعی شرکت را بهتر منعکس می‌کند و شرکت حسابداری را انتخاب می‌کند که محافظه‌کارانه کمتری دارد. این را می‌توان خرید حسابرسی نیز در نظر گرفت، اما پیامدهای مشابهی را ندارد که یک شرکت حسابرس را برای تحریف سود انتخاب می‌کند (دویدسون[۱] و همکاران، ۲۰۰۶). از منظری دیگر نیز می‌توان خرید اظهارنظر حسابرس را بررسی کرد. طبق بیانیه استانداردهای حسابرسی (SAS) شماره ۱۲۶، حسابرسان موظف‌اند ارزیابی کنند که آیا تردید اساسی در مورد توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به مدت معقولی وجود دارد یا نه. SAS شماره ۱۲۶ روندها یا شرایط مختلفی را شناسایی می‌کند که ممکن است نشان دهنده مشکل تداوم فعالیت باشد. اگر حسابرسان بر اساس دانش به دست آمده از روش‌های حسابرسی تردید اساسی داشته باشند، باید برنامه‌های مدیریت را برای بهبود وضعیت مالی شرکت در نظر بگیرند. اگر ابهام اساسی همچنان باقی باشد، حسابرسان ملزم به صدور اظهارنظر عدم تداوم فعالیت هستند. از آنجایی که اظهارنظر عدم تداوم فعالیت می‌تواند عواقب نامطلوبی مانند واکنش منفی بازار، کاهش رتبه اعتباری و مشکل در جذب سرمایه جدید ایجاد کند (منون و ویلیامز، ۲۰۱۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶)، صاحبکاران انگیزه‌هایی برای اجتناب از اظهارنظر عدم تداوم فعالیت دارند. برای مقابله با این موضوع، ممکن است از طریق تغییر استراتژیک حسابرس که به عنوان خرید اظهارنظر حسابرس شناخته می‌شود، از اظهارنظرهای تعدیل شده حسابرسی جلوگیری شود. در این رابطه، مطالعات نشان می‌دهد که مشتریان تمایل دارند پس از دریافت نظرات حسابرسی تعدیل شده، حسابرس فعلی را تغییر دهند (چو

---

[۱] Davidson

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

و رایس، ۱۹۸۲؛ گایگر و همکاران، ۱۹۹۸؛ کارچلو و نیل، ۲۰۰۳). با این حال، مطالعات دیگر نشان می‌دهد که صاحبکارانی که پس از دریافت نظر تعدیل شده حسابرس را تغییر می‌دهند، لزوما اظهارنظر تعدیل نشده از حسابرسان جانشین دریافت نمی‌کنند (چو و رایس، ۱۹۸۲؛ کریشنان، ۱۹۹۴؛ کریشنان و استفنز، ۱۹۹۵). این یافته‌ها می‌تواند به این صورت تفسیر شود که با تغییر حسابرس، لطمه‌ای به استقلال حسابرسان قبلی وارد نمی‌شود. مطالعات قبلی همچنین نتایج تجربی را ارائه می‌دهد که از نظریه اقتصادی حمایت می‌کند، به ویژه در نمونه حسابرسان غیر Big٤ (چن و همکاران، ۲۰۱۶). چن و همکاران (۲۰۱۶) موفقیت بیشتری در خرید اظهارنظر در سطح شریک برای صاحب‌کاران مهم پیدا کردند.). به طور خاص، چانگ و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند که حسابرسان غیر Big٤ احتمال بیشتری دارد که خرید اظهارنظر را بپذیرند زیرا سرمایه شهرت آنها ضعیف است، خسارات دادرسی عمیق برای آنان باهمیت نیست و اهمیت اقتصادی درآمد صاحب‌کار برای آنان بااهمیت‌تر است. این نشان می‌دهد که اگرچه IFRS دیدگاه‌های مختلفی را در مورد نحوه اعمال استانداردها اجازه می‌دهد، حسابرسان Big٤ ، که نگرانی‌های بیشتری نسبت به افزایش ریسک حسابرسی نسبت به حسابرسان غیر بزرگ دارند، کمتر صاحب‌کارانی که اقدام به خرید اظهارنظر می‌کنند را می‌پذیرند. کانگ و همکاران (۲۰۲۱) نیز دریافتند که IFRS باعث افزایش ساعات و هزینه‌های حسابرسی می‌شود، اما حق‌الزحمه حسابرسی را در بازار کاهش می‌دهد و مورد دوم فقط برای صاحب‌کاران مهم این امر مشاهده می‌شود. مگر اینکه حسابرسان بتوانند به طور کامل برای تلاش اضافی خود از مشتریان مهم حق‌الزحمه حسابرسی اضافی دریافت کنند، این نشان می دهد که وقتی شرکت‌های صاحبکار از انعطاف پذیری IFRS استفاده می‌کنند و در جستجوی اظهارنظر حسابرسی مطلوب هستند، حسابرسان به احتمال زیاد پیشنهاد صاحب‌کاران مهم را رد نمی‌کنند چرا که مزایای اقتصادی بیش از هزینه های بالقوه دادرسی آنان است.

۲-۲- پیشینه پژوهش مرتبط با خرید اظهارنظر حسابرس

سیوفیان و ویانتی (۲۰۲۱) در پژوهشی تحت عنوان «اظهارنظر عدم تداوم فعالیت حسابرسی: نقش تأخیر حسابرسی، خرید نظر، درماندگی مالی، اهرم و اندازه شرکت» نشان دادند که تأخیر حسابرسی، خرید نظر و اندازه شرکت بر اظهارنظر عدم تداوم فعالیت حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد؛ اما درماندگی مالی بر اظهارنظر عدم تداوم فعالیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد. این نتایج دانشی را در مورد عواملی که بر اظهارنظر حسابرسی تداوم فعالیت تأثیر می‌گذارند، ارائه می‌کند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

امین و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی تحت عنوان «خرید اظهارنظر حسابرس و احساسات سرمایه‌گذاران» با استفاده از چارچوب خرید نظری لنوکس (۲۰۰۰)، نشان دادند که خرید نظرات کنترل داخلی زمانی که احساسات سرمایه‌گذار بالا باشد، رایج‌تر است. این اثر در بین شرکت‌هایی با مالکیت نهادی پایین متمرکز است. همچنین صاحب‌کاران در زمانی که احساساتشان بالا است، به احتمال زیاد سوئیچ‌های نزولی را انجام می‌دهند (حسابرس بزرگ ۴ به غیر بزرگ ۴). آزمایش‌های اضافی آنان نشان می‌دهد که صاحب‌کارانی که در دوره‌های احساسات بالا به خرید اظهارنظر می‌پردازند، در معرض خطر بیشتری برای ارائه مجدد با اهمیت و هزینه‌های حسابرسی بالاتر هستند.

دو و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «آیا ارتباط با گویش مدیرعامل و حسابرس باعث خرید نظر حسابرسی می‌شود؟ شواهدی از چین» نشان دادند که احتمال خرید اظهارنظر حسابرس برای شرکت‌های دارای ارتباط گویش مدیرعامل و حسابرس به طور قابل‌توجهی بیشتر از همتایان آن‌ها است. این یافته نشان می‌دهد که ارتباط گویش مدیرعامل و حسابرس استقلال حسابرس را مختل می‌کند و خرید اظهارنظر حسابرس را تحریک می‌کند.

ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «آیا انتخاب حسابرس به طور تصادفی خرید اظهارنظر حسابرسی را کاهش می‌دهد؟» نشان دادند که (۱) حسابرسی‌های تصادفی مدیریت مؤسسات حسابرسی دفاتر شعب را تقویت می‌کند که منجر به تأثیر واضح‌تری بر عملکرد دفاتر حسابرسی شعبه می‌شود و (۲) این خط مشی کنترل داخلی مؤسسات حسابرسی را بهبود می‌بخشد و منجر به تأثیر بیشتر در مؤسسات حسابرسی با حجم کار سنگین و کنترل ضعیف می‌شود.

شیری و ارمیان (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «رابطه بین استقلال حسابرس و خرید نظر حسابرس: تأثیر رقابت در بازار» نشان دادند که اگر ملاک خرید اظهارنظر حسابرس، نسبت تجدید ارائه صورت‌های مالی به درآمد باشد، استقلال هیئت‌مدیره رابطه منفی و معناداری با خرید اظهارنظر حسابرس دارد. یافته‌های پژوهش همچنین نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی با معیارهای خرید اظهارنظر حسابرس ارتباطی ندارد. همچنین آزمون‌های جداگانه در مورد نقش رقابت بازار محصول بر روابط فوق نشان می‌دهد که این متغیر تأثیر تعدیل‌کننده‌ای ندارد.

اوتامی و قینتارا (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر اندازه شرکت و درماندگی مالی بر نظرات حسابرسی مرتبط با تداوم فعالیت با توجه به نقش خرید اظهارنظر به عنوان متغیر تعدیلی» نشان دادند که اندازه شرکت و درماندگی مالی بر اظهارنظر حسابرسی تداوم فعالیت تأثیرگذار است، ب اندازه شرکت بر اظهارنظر تداوم فعالیت تأثیر نمی‌گذارد لیکن، خرید اظهارنظر بر درماندگی مالی و نظرات حسابرسی تداوم فعالیت تأثیر می‌گذارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

برگلوند و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر نامناسب مدیریت بر اعضای کمیته حسابرسی: شواهدی از گزارش حسابرس و خرید نظر» نشان دادند که با بررسی دوره تصدی نسبی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی، نفوذ بیشتر مدیریت با تمایل کمتر حسابرس به صدور اظهارنظر تداوم فعالیت اصلاح شده به صاحب‌کار مرتبط است. همچنین، تأثیر مدیریت بیشتر با افزایش رفتار خرید اظهارنظر مرتبط است. این یافته‌ها با تهدید نفوذ ناروا برای استقلال کمیته حسابرسی سازگار است. نتایج آنان ادبیات دانشگاهی را گسترش می‌دهد و نگرانی‌های نظارتی در مورد استقلال کمیته حسابرسی را بیان می‌کند.

ترزیا و ستیوان (۲۰۲۳) در پژوهشی تحت عنوان «دوره تصدی حسابرسی، تاخیر حسابرسی، خرید اظهارنظر، نقدینگی و اهرم، نظر حسابرسی تداوم فعالیت» نشان داد که نسبت نقدینگی تأثیری بر اظهارنظر حسابرسی در خصوص تداوم فعالیت نداشته است. در همین حال، دوره تصدی حسابرسی، تاخیر گزارش حسابرسی، خرید اظهارنظر و نسبت اهرمی بر نظر حسابرسی تداوم فعالیت تأثیر می‌گذارد.

لین و وانگ (۲۰۲۳) در پژوهشی تحت عنوان «پیگیری تحلیلگر، محدودیت مالی و خرید نظر حسابرسی: از منظر مدیریت سود» نشان دادند که استفاده از تحلیلگر، فعالیت‌های مدیریت سود انباشته شرکت را کاهش می‌دهد که رفتارهای خرید اظهارنظر حسابرس را محدود می‌کند. از سوی دیگر، مدیریت سود یک اثر میانجی بر ارتباط مثبت بین پیگیری تحلیلگر و خرید اظهارنظر حسابرسی دارد.

پاترین و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر نکول بدهی، کیفیت حسابرسی، خرید نظر و مالکیت نهادی بر پذیرش نظرات حسابرسی» نشان دادند که حسابرس تنها در صورتی اظهارنظر حسابرسی تداوم فعالیت را صادر می‌کند که نگران دوام بلندمدت شرکت باشد. صرف نظر از اظهارنظر داده شده، شرکت‌ها اغلب همان حسابرسان مستقل را انتخاب می‌کنند.

مشهدی قره قویه و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی تحت عنوان «ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ صاحب‌کار مداری و خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحب‌کار» نشان دادند که خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحب‌کار، تحت تأثیر ویژگی‌های فرهنگ صاحب‌کار مداری و ماکیاولیسم حسابرسان است. ماکیاولیسم نیز به نوبه خود متأثر از فرهنگ صاحب‌کار مداری و پول پرستی است.

امیری و فخاری (۱۳۹۹). در پژوهشی تحت عنوان «ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل حسابرسی» نشان دادند که شاخص ترکیبی خرید اظهارنظر، ترکیبی از شاخص‌های انفرادی مختلف خرید اظهارنظر حسابرس است و به دلیل در نظر گرفتن ابعاد بیشتر، جامع‌تر است. نتایج آنان نشان داد که شاخص مشخص شده، از قابلیت اتکای مناسبی برخوردار بوده و می‌تواند با

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

دقت چشمگیری، شرکت‌ها را به دو گروه بدون خرید اظهارنظر حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرس و طبقه‌بندی کند.

امیری و فخاری (۱۴۰۰) در پژوهشی تحت عنوان «خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان» نشان دادند که اثر دوسویه معناداری میان کیفیت گزارشگری مالی و خرید اظهارنظر حسابرس در شرکت‌های بورسی وجود دارد.

یاری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی تحت عنوان «خرید اظهارنظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران» نشان دادند که بین خرید اظهارنظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته رابطه مثبتی وجود دارد. همچنین، نتایج آنان نشان داد که میان معاملات با اشخاص وابسته در خصوص فعالیت‌های غیرعملیاتی و خرید اظهارنظر رابطه مثبتی وجود دارد. در صورتی که بین میان معاملات با اشخاص وابسته در خصوص فعالیت‌های عملیاتی و خرید اظهارنظر حسابرس رابطه معناداری وجود ندارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

به منظور شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر خرید اظهارنظر حسابرس در این پژوهش از تکنیک دلفی در دو مرحله مجزا استفاده شده است. علت بکارگیری تکنیک دلفی این است که به جای تلاش کردن برای جمع‌آوری اطلاعات یک نمونه آماری مشخص، با استفاده از گروهی از متخصصان مشخص شده برای ارائه اظهار نظر در مورد یک موضوع استفاده می‌کند (وورل[۱] و همکاران، ۲۰۱۳). از طرفی، تکنیک دلفی به عنوان یک روش پژوهشی پرکاربرد برای جمع‌آوری اطلاعات نظرات پاسخ‌دهندگان در ارتباط با حوزه تخصصی آنان است (هسو و سندفورد[۲]، ۲۰۰۷) و هویت پاسخ‌دهندگان به منظور تأثیرگذاری آنان بر یکدیگر مشخص نیست، در نتیجه این امر ضعف ابزارهای متعارف مرتبط با جمع آوری نظرات از تعاملات گروهی را به حداقل می‌رساند (دلکی[۳]، ۱۹۶۹).

با توجه به این مطالب، در ابتدا، بر اساس مصاحبه‌ای ساختار نیافته، چارچوب خرید اظهارنظر حسابرس را به‌صورت مختصر برای خبرگان در حرفه حسابرسی و مدیران مالی و رئیس حسابداری تشریح و از آنان خواسته می‌شود بر اساس چارچوب مذکور مجموعه عوامل اثرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرس را با توجه به محیط ایران شناسایی و بیان کنند. بعد از آن‌که عوامل موثر بر خرید اظهارنظر حسابرس از گام اول استخراج شد، در گام دوم با استفاده از عوامل شناسایی شده در گام اول و عوامل شناسایی

---

۱ Worrell
۲ Hsu and Sandford
۳ Dalkey

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

شده در ادبیات و روش دلفی، میزان اهمیت هر کدام از عوامل مشخص و سپس بر اساس شاخص‌های میانگین، میانه و CVI طبقه‌بندی می‌شوند. در ارتباط با نمونه نیز با توجه به اینکه انتخاب مشارکت‌کنندگان در پژوهش‌های کیفی به منظور دستیابی به بیشترین اطلاعات مورد نیاز در مورد پدیده مورد بررسی انجام می‌شود، خبرگان در این پژوهش شامل مدیران مالی، مدیران (شرکاء) حسابرسی هستند؛ زیرا نمونه مورد بررسی از صلاحیت مناسبی برخوردار هستند؛ از این رو، با توجه به اندازه نمونه در پژوهش‌های کیفی (به گفته الوانی و همکاران (۱۳۹۸)، ۵ تا ۲۵ نفر) در این پژوهش برای هر گروه از خبرگان نمونه‌ای مناسب و کافی (۱۵ نفر) انتخاب شده است. بر این اساس، مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۱ در خصوص آمار توصیفی مدیران و شرکاء حسابرسی، ۶۰ درصد نمونه پژوهش را شرکای حسابرسی سرپرستان تشکیل می‌دهد. هم‌چنین، کل اعضای نمونه پژوهش در جامعه حسابداران رسمی ایران عضو هستند که ۵۳ درصد آنان دارای مدارک تحصیلی کارشناس هستند. همچنین، ۶۰ درصد نمونه پژوهش بیش از ۱۵ سال سابقه کاری در حسابرسی دارند. از این رو، با توجه به مطالب بالا، خبرگان منتخب از بین مدیران و شرکاء حسابرسی از صلاحیت مناسبی برخوردار هستند. افزون بر این، مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۲ در خصوص آمار توصیفی مدیران مالی و رئیس حسابداری، ۶۰ درصد نمونه پژوهش را مدیران مالی تشکیل می‌دهد و ۴۶ درصد آنان دارای مدارک تحصیلی کارشناس هستند. همچنین، ۵۴ درصد نمونه پژوهش بیش از ۱۰ سال سابقه کاری در حسابداری دارند. از این رو، با توجه به مطالب بالا، خبرگان منتخب از بین مدیران مالی و رئیس حسابداری از صلاحیت مناسبی برخوردار هستند.

جدول شماره ۱: آمار توصیفی خبرگان پژوهش- مدیران و شرکاء

رده حرفه‌ای	فراوانی (نفر)	درصد فراوانی	سابقه کار در حرفه حسابرسی	فراوانی (نفر)	درصد فراوانی
مدیر	۶	۴۰	از ۱۰ سال تا ۱۵ سال	۶	۴۰
شریک	۹	۶۰	از ۱۵ سال تا ۲۰ سال	۵	۳۳
			بالای ۲۰ سال	۴	۲۷
جمع	۱۵	۱۰۰	جمع	۱۵	۱۰۰

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

میزان تحصیلات	فراوانی (نفر)	درصد فراوانی	عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	فراوانی (نفر)	درصد فراوانی
کارشناسی	۸	۵۳	بلی	۱۵	۱۰۰
کارشناسی ارشد	۴	۲۶	خیر	۰	۰
دکتری	۳	۲۱	جمع	۱۵	۱۰۰
جمع	۱۵	۱۰۰			

جدول شماره ۲: آمار توصیفی خبرگان پژوهش- مدیران مالی

میزان تحصیلات	فراوانی (نفر)	درصد فراوانی	رده حرفه‌ای	فراوانی (نفر)	درصد فراوانی
کارشناسی	۷	۴۶	از ۱ تا ۵ سال	۳	۲۰
کارشناسی ارشد	۶	۴۰	از ۵ سال تا ۱۰ سال	۴	۲۶
دکتری	۲	۱۴	از ۱۰ سال تا ۱۵ سال	۶	۴۰
جمع	۱۵	۱۰۰	از ۱۵ سال تا ۲۰ سال	۰	۰
رده حرفه‌ای	فراوانی (نفر)	درصد فراوانی	بالای ۲۰ سال	۲	۱۴
مدیر مالی	۹	۶۰	جمع	۱۵	۱۰۰
رئیس حسابداری	۶	۴۰			
جمع	۱۵	۱۰۰			

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۴- نتایج پژوهش

۴-۱- مرحله اول پژوهش

در مرحله اول با استفاده از مصاحبه ساختارنیافته مجموعه عوامل موثر بر خرید اظهارنظر حسابرس توسط تکنیک دلفی شناسایی شده است. مصاحبه ساختارنیافته با توجه به ماهیت کیفیش می‌تواند گستردگی بیشتری از داده‌ها را نسبت به انواع دیگر روش‌ها ارائه دهد و باعث ایجاد رابطه با پاسخ دهنده و تمایل به درک بیشتر نسبت به موضوع مورد نظر باشد (فونتانا و فری[۱]، ۲۰۰۳). بنابراین، این پژوهش با استفاده از تکنیک دلفی و مصاحبه ساختارنیافته انجام شده است. در این راستا، پس از انجام دادن مصاحبه ساختارنیافته با خبرگان پژوهش، با استفاده از ابزار MAXQDA تعداد ۵۰ معیار موثر بر خرید اظهارنظر حسابرسان (ارائه شده در جدول شماره ۳) شناسایی شد. ابزار MAXQDA تجزیه و تحلیل محتوا را به صورت سیستماتیک مشخص و بررسی چندین متن را در یک زمان ساده می‌کند. این برنامه به دلیل کاربرد، تجزیه و تحلیل عمیق متون، مدیریت صحیح داده‌ها، بررسی عمیق موضوع و رابطه عمیق بین مفاهیم مورد استقبال قرار گرفته است (آدولا[۲] و همکاران، ۲۰۲۳). با استفاده از این روش، بعد از انجام محاسبه و طی کردن مراحل زیر، عوامل موثر بر خرید اظهار نظر شناسایی و کدگذاری می‌شوند.

- گام اول: فراخوانی اطلاعات
- گام دوم: تجزیه و تحلیل اطلاعات
- گام سوم: یکپارچه سازی نتایج اطلاعات کیفی و کمی

در ادامه، به منظور تجزیه و تحلیل بیشتر، در مرحله دوم نحوه رتبه‌بندی معیارهای فوق تشریح خواهد شد.

جدول شماره ۳: معیارهای شناسایی شده موثر بر خرید اظهار نظر حسابرسان

ردیف	معیار	ردیف	معیار
۱	تعهد حرفه‌ای	۲۶	عدم پایبندی به قوانین و مقررات
۲	تعهد سازمانی	۲۷	مذهبی بودن
۳	خودارزیابی عملکرد	۲۸	رفتار غیرعادلانه موسسه با مدیر و شریک
۴	سیستم کنترل سازمانی	۲۹	کسب درآمد بیشتر

[۱] Fontana & Frey
[۲] Adula

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۵	منبع کنترل حسابرس	۳۰	بی طرف نبودن
۶	وجدان کاری	۳۱	نا امنی شغلی
۷	فرهنگ اخلاقی موسسه	۳۲	هویت سازمانی
۸	ثبات احساسی	۳۳	حمایت سازمانی
۹	انعطاف پذیری	۳۴	استحقاق روانشناختی[۱] حسابرس
۱۰	دل پذیر بودن (نوع دوست بودن)	۳۵	جو اخلاقی موسسه
۱۱	جنسیت	۳۶	منفعت طلبی شخصی
۱۲	انگیزه شغلی	۳۷	محدودیت فکری انجام عمل
۱۳	اخلاق فردی	۳۸	نگرش حسابرس
۱۴	صاحب‌کار مداری	۳۹	هنجارهای ذهنی حسابرس
۱۵	ماکیاولیسم[۲]	۴۰	تجربه کاری
۱۶	پول پرستی	۴۱	میزان تحصیلات
۱۷	گویش مشابه	۴۲	سن حسابرس
۱۸	تصدی صاحبکار	۴۳	آموزش
۱۹	رقابت برای جذب صاحبکار	۴۴	سیستم پاداش موسسه برای رفتار اخلاقی
۲۰	نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران	۴۵	صبور بودن در برابر فشار صاحبکار
۲۱	متکبر بودن	۴۶	مسئولیت پذیری
۲۲	نبود حق الزحمه عادلانه	۴۷	علاقه به حرفه حسابرسی
۲۳	هدف دار بودن در حرفه	۴۸	مدیریت ذهن

[۱] دو بعد احساس استحقاق و تجربه مستحق بودن را شامل می‌شود و به منزله احساس پایدار و فراگیر احساس سزاوارتربودن درباره دریافت پاداش و خدمات در مقایس با دیگران اشار دارد.

[۲] یک ویژگی شخصیتی متمرکز بر دستکاری روان‌شناختی، بی‌عاطفه بودن و بی‌توجهی به اخلاق است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۲۴	خودخواهی	۴۹	مشکلات اقتصادی
۲۵	فرهنگ خانوادگی	۵۰	اهمیت مشتری

۴-۲- مرحله دوم پژوهش

در این مرحله از خبرگان خواسته شده عوامل شناسایی شده در مرحله اول را بر اساس درجه اهمیت آنان اولویت‌بندی کنند. از این رو، پرسش‌نامه دلفی شامل ۵۰ گویه با استفاده از طیف ۷ گزینه‌ای لیکرت (۱= خیلی کم تا ۷ = خیلی زیاد) طراحی شد. در حرفه حسابرسی لیپنیکا و دادو (۲۰۱۳) با استفاده از روش دلفی به شناسایی و بررسی عوامل موثر بر بازاریابی حسابرسی پرداختند. بر اساس رویکرد آنان، اگر میانگین درجه اهمیت در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای کمتر از ۳ بود، عامل شناسایی شده مهم نیست و تاثیر چندانی بر اثربخشی وکارایی بازاریابی حسابرسی ندارد. هم‌چنین، اگر میانگین درجه اهمیت بالاتر از ۳ و کمتر از ۴ بود، عامل شناسایی شده تأثیر بسزایی بر اثربخشی وکارایی بازاریابی حسابرسی دارد. درنهایت، اگر میانگین درجه اهمیت بالاتر از ۴ بود، عامل شناسایی شده یک عامل کلیدی محسوب می‌شد. با توجه به این‌که در این پژوهش از طیف ۷ گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است، طبقه‌بندی ما در خصوص میزان تأثیر معیارهای شناسایی شده بر عملکرد تیمی به شرح زیر است:

الف) اگر میانگین درجه اهمیت معیار کمتر از ۴ باشد، عامل شناسایی شده مهم نیست.
ب) اگر میانگین درجه اهمیت معیار بین ۴ تا ۶ باشد، عامل شناسایی شده تأثیر بااهمیت بر خرید اظهارنظر حسابرس دارد.
پ) اگر میانگین درجه اهمیت بیشتر از ۶ باشد، عامل شناسایی شده، یک عامل کلیدی در خصوص تأثیرگذاری بر خرید اظهار نظر حسابرس است. با توجه به این مطالب، بعد از تجزیه و تحلیل پاسخ خبرگان، ۱۴ معیار کلیدی به شرح جدول شماره ۴ شناسایی شد. همان‌طور که در جدول شماره ۴ مشاهده می‌کنید، بیشترین عامل‌های کلیدی مرتبط با ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بابت عواملی همچون وجدان کاری، تعهد حرفه‌ای و سازمانی، منبع کنترل، منفعت طلبی، انگیزه شغلی، اخلاق فردی، استحقاق روانشناختی، مسئولیت‌پذیری، خودارزیابی عملکرد و علاقه به حرفه حسابرسی بوده

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

است. در این بین عوامل کلان اقتصادی و سیستم کنترل سازمانی نیز بعد از عوامل فردی توانایی تأثیرگذاری بر تعدیل گزارش مدیران و شرکاء حسابرسی و به تبع خرید اظهار نظر آنان را دارد. سایر عوامل موثر بر خرید اظهارنظر حسابرس نیز در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

جدول شماره ٤: معیارهای کلیدی شناسایی شده تأثیرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرس

معیار	میانگین	CVR	میانه	رده
وجدان کاری	۶,۴۵	۰,۸۷	۷	۱
تعهد سازمانی	۶,۳۴	۰,۸۳	۷	۲
تعهد حرفه‌ای	۶,۴۱	۰,۸۳	۷	۳
منبع کنترل حسابرس	۶,۳۱	۰,۸۳	۶	۴
منفعت طلبی شخصی	۶,۲۱	۰,۸۳	۶	۴
انگیزه شغلی	۶,۳۸	۰,۸۰	۷	۶
اخلاق فردی	۶,۳۸	۰,۸۰	۷	۷
استحقاق روانشناختی	۶,۱۷	۰,۸۰	۶	۸
مسئولیت پذیری	۶,۱۷	۰,۸۰	۶	۹
خودارزیابی عملکرد	۶,۱۰	۰,۸۰	۶	۱۰
مشکلات اقتصادی	۶,۲۸	۰,۷۷	۶	۱۱
سیستم کنترل سازمانی	۶,۱۷	۰,۷۷	۷	۱۲
علاقه به حرفه حسابرسی	۶,۰۳	۰,۷۰	۶	۱۳
فرهنگ اخلاقی موسسه	۶	۰,۷۰	۶	۱۴

جدول شماره ٥: معیارهای کلیدی شناسایی شده تأثیرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرس

معیار	میانگین	CVR	میانه	رده
تجربه کاری	۵,۹۷	۰,۷۰	۶	۱۵
انعطاف پذیری	۵,۹۰	۰,۶۷	۶	۱۶
دل پذیر بودن (نوع دوست بودن)	۶	۰,۶۷	۶	۱۷
جنسیت	۵,۸۳	۰۶۷	۶	۱۸

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

صاحب‌کار مداری	۸,۸۳	۰,۶۳	۶	۱۹
پول پرستی	۵,۸۶	۰,۶۳	۶	۲۰
گویش مشابه	۵,۸۳	۰,۶۰	۶	۲۱
تصدی صاحبکار	۵,۹۰	۰,۶۰	۶	۲۲
رقابت برای جذب صاحبکار	۵,۷۲	۰,۶۰	۶	۲۳
نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران	۵,۷۶	۰,۵۷	۶	۲۴
متکبر بودن	۵,۷۲	۰,۵۷	۶	۲۵
نبود حق الزحمه عادلانه	۵,۷۶	۰,۵۷	۶	۲۶
هدف دار بودن در حرفه	۵,۷۲	۰,۵۷	۶	۲۷
خودخواهی	۵,۷۹	۰,۵۷	۶	۲۸
فرهنگ خانوادگی	۵,۷۲	۰,۵۷	۶	۲۹
عدم پایبندی به قوانین و مقررات	۵,۸۳	۰,۵۷	۶	۳۰
مذهبی بودن	۵,۶۶	۰,۵۷	۶	۳۱
رفتار غیرعادلانه موسسه با مدیر و شریک	۵,۷۶	۰,۵۷	۶	۳۲
کسب درآمد بیشتر	۵,۷۹	۰,۵۳	۶	۳۳
بی طرف نبودن	۵,۶۲	۰,۵۳	۶	۳۴
نا امنی شغلی	۵,۵۵	۰,۵۳	۶	۳۵
هویت سازمانی	۵,۴۱	۰,۵۰	۶	۳۶
حمایت سازمانی	۵,۶۹	۰,۵۰	۶	۳۷
جو اخلاقی موسسه	۵,۷۲	۰,۵۰	۶	۳۸
محدودیت فکری انجام عمل	۵,۵۲	۰,۴۷	۶	۳۹
نگرش حسابرس	۵,۳۸	۰,۴۷	۵	۴۰
هنجارهای ذهنی حسابرس	۵,۳۸	۰,۴۷	۵	۴۱

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

ادامه جدول شماره ۵: معیارهای کلیدی شناسایی شده تأثیرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرس

معیار	میانگین	CVR	میانه	رده
ثبات احساسی	۵,۵۲	۰,۴۷	۵	۴۲
میزان تحصیلات	۵,۳۸	۰,۴۷	۵	۴۳
سن حسابرس	۵,۵۹	۰,۴۳	۵	۴۴
ماکیاولیسم	۵,۲۴	۰,۴۳	۵	۴۵
آموزش	۵,۴۱	۰,۴۳	۵	۴۶
سیستم پاداش موسسه برای رفتار اخلاقی	۵,۲۸	۰,۴۰	۵	۴۷
صبور بودن در برابر فشار صاحبکار	۵,۳۴	۰,۳۳	۵	۴۸
مدیریت ذهن	۵,۲۸	۰,۳۰	۵	۴۹
اهمیت مشتری	۴,۹۳	۰,۲۷	۴	۵۰

۴-۳- بحث و نتیجه‌گیری

افزایش تغییر حسابرس مستقل در سال‌های اخیر تمرکز قابل‌توجهی از نهادهای قانون‌گذار و پژوهشگران را به خود جلب کرده است. احتمال که چنین تغییری ممکن است نتیجه مشارکت شرکت‌های صاحب‌کار در خرید اظهارنظر حسابرس باشد توسط سیاست‌گذاران (به عنوان مثال، کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۸۵، ۱۹۸۷) و دانشگاهیان (به عنوان مثال، هندریکسون و اسپهبدی، ۱۹۹۱) مورد بحث قرار گرفته است. از سال ۱۹۷۱، SEC نظارت خود را بر تغییرات حسابرسان مستقل با اجباری کردن الزامات افشای گسترده برای صاحب‌کارانی که اقدام به تغییر حسابرسان خود می‌کنند، افزایش داده است. به طور مشابه، نگرانی در مورد خرید نظر در حرفه حسابداری منجر به صدور SAS شماره ۵۰ شد (موسسه حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۸۶). SAS شماره ۵۰ دستورالعمل‌هایی را برای حسابرسان مستقل ارائه می‌دهد که صاحب‌کاران حسابرسان مستقل برای ارائه نظرات در مورد مسائل حسابداری به آن‌ها مراجعه کنند. بنابراین، این پژوهش با استفاده از تکنیک دلفی اقدام به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر خرید اظهارنظر حسابرس کرده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

بر اساس یافته‌های به دست آمده از تکنیک دلفی مشخص گردید که در حرفه حسابرسی مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرس عمدتاً بابت ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بابت عواملی همچون وجدان کاری، تعهد حرفه‌ای و سازمانی، منبع کنترل، منفعت طلبی، انگیزه شغلی، اخلاق فردی، استحقاق روانشناختی، مسئولیت‌پذیری، خودارزیابی عملکرد و علاقه به حرفه حسابرسی بوده است. در این بین عوامل کلان اقتصادی و سیستم کنترل سازمانی نیز بعد از عوامل فردی توانایی تأثیرگذاری بر تعدیل گزارش مدیران و شرکاء حسابرسی و به تبع خرید اظهار نظر آنان را دارد. در این راستا، نتایج پژوهش‌های مشابه نیز از نتایج حاصل از کاربرد تکنیک دلفی در این پژوهش حمایت می‌کند. در راستای نتایج این پژوهش، وکیو و نوریس (۱۹۹۶) بیان کردند که کارکنان با عملکرد خوب (خودارزیابی عملکرد) نسبت به کارکنان با عملکرد ضعیف‌تر پیشرفت شغلی بهتری دارند. از طرفی، کارکنان با عملکرد خوب تمایل کمتری به ترک سازمان خود داشته و اغلب متعد به سازمان هستند. مون (۲۰۰۱) بیان کرد که وجدان کاری به عنوان یک نوع ویژگی شخصیتی دارای دو بعد موفقیت مداری و قابلیت اتکاء است که به ترتیب نشان‌دهنده تلاش برای کسب موفقیت در کار و تمایل به قابل اعتماد بودن، خود نظم‌دهی، صادق بودن و احترام به قانون است. در ارتباط با منبع کنترل نیز دانلی و همکاران (۲۰۰۳) بیان کردند که حسابرسانی که رفتار ناکارآمد و غیراخلاقی را در پیش می‌گیرند، غالبا دارای منبع کنترل بیرونی هستند. به گفته پینو و همکان (۲۰۱۲)، تعهد حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان می‌تواند از رفتارهای غیراخلاقی آنان (تعدیل نادرست گزارش) جلوگیری کند. لی و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که استحقاق روانشناختی زمانی به وقوع می‌پیوندد که افراد احساس کنند، تلاش‌های آنان در مقایسه با آنچه به آن‌ها داده شده، ارزشمندتر است. بدین ترتیب، این افراد به منظور رسیدن به اهداف خود و همچنین برای خوب جلوه کردن در مقابل دیگران، تمایل بیشتری به مشارکت در رفتارهای غیراخلاقی در جهت منافع سازمان دارند. در این راستا، نتایج پژوهش حاضر با ارائه معیارهای شناسایی شده به عنوان عوامل موثر بر خرید اظهار نظر حسابرس، می‌تواند به نهادهای قانون‌گذار در حرفه حسابرسی جهت تدوین سیاست‌های کنترل کیفیت موسسات حسابرسی کمک قابل ملاحظه‌ای کند و راه‌کارهایی را به جهت جلوگیری از خرید اظهارنظر به موسسات حسابرسی در جهت بهبود کیفیت حسابرسی ارائه کند. در نهایت نیز به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که کلیه عوامل شناسایی شده در این پژوهش را به طور تجربی بر روی خرید اظهار نظر حسابرس آزمون تجربی کنند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۴-۴- منابع

امیری, اسماعیل و فخاری, حسین. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی .*بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۱)، ۳۱-۱.*

فخاری, حسین، و امیری, اسماعیل. (۱۳۹۹). علل و پیامدهای خرید اظهارنظر حسابرس. *مطالعات حسابداری و حسابرسی. ۹ (۳۶)، ۲۶-۵.*

امیری، اسماعیل، و فخاری، حسین. (۱۴۰۰). خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان. دانش حسابرسی، ۲۱(۸۲)، ۵۴-۲۷.

مشهدی قره قیه, هادی, بنی مهد, بهمن, فرقاندوست حقیقی, کامبیز و مرادزاده فرد, مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم ، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت, ۸(۲۹), ۱۷۴-۱۶۱.

یاری, حسن, شه بخش, محمود و باغومیان, رافیک. (۱۴۰۲). خرید اظهارنظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵ (۵۸)، ۲۰۸-۱۸۹.*

Amin, K., Eshleman, D., & Guo, P. (۲۰۲۱). Investor sentiment and audit opinion shopping. Auditing: A Journal of Practice & Theory, ٤٠(٣), ١-٢٦.

Carcello, J. V., & Neal, T. L. (۲۰۰۳). Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" going- concern reports. *The accounting review*, *78*(١), ٩٥-١١٧.

Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. L. (۲۰۰٦). A political–economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies*, *11*(١), ٢١-٤٨.

Chang, H., Guo, Y., & Mo, P. L. L. (۲۰۱۹). Market competition, audit fee stickiness, and audit quality: Evidence from China. Auditing: A Journal of Practice & Theory, ٣٨(٢), ٧٩-٩٩.

Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., & Ye, F. (۲۰۱٦). Do audit clients successfully engage in opinion shopping? Partner- level evidence. *Journal of accounting Research*, *54*(١), ٧٩-١١٢.

Chen, K. C., & Church, B. K. (١٩٩٦). Going concern opinions and the market's reaction to bankruptcy filings. *Accounting Review*, ١١٧-١٢٨.

Chen, P. F., He, S., Ma, Z., & Stice, D. (۲۰۱٦). The information role of audit opinions in debt contracting. *Journal of Accounting and Economics*, *61*(١), ١٢١-١٤٤.

Chow, C. W., & Rice, S. J. (١٩٨٢). Qualified audit opinions and auditor switching. *Accounting Review*, ٣٢٦-٣٣٥.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

Chung, H., & Kim, Y. (۲۰۲۳). The effect of the rules-versus principles-based accounting standards on opinion shopping. Managerial Auditing Journal, ۳۸(۳), ۲٦٤-۲۸۷.

Citron, D. B., & Taffler, R. J. (۱۹۹۲). The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis. *Accounting and business research*, *22*(۸۸), ۳۳۷-۳٤٥.

Craswell, A. T. (۱۹۸۸). The association between qualified opinions and auditor switches. *Accounting and business research*, *19*(۷۳), ۲۳-۳۱.

DeFond, M. L., Wong, T. J., & Li, S. (۱۹۹۹). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of accounting and economics*, *28*(۳), ۲٦۹-۳۰٥.

DeFond, M., & Zhang, J. (۲۰۱٤). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, *58*(۲-۳), ۲۷٥-۳۲٦.

Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (۲۰۰۳). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. Behavioral research in accounting, ۱٥(۱), ۸۷-۱۱۰.

Du, X., Xiao, L., & Du, Y. (۲۰۲۲). Does CEO–auditor dialect connectedness trigger audit opinion shopping? Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, ۱-۳٦.

Dye, R. A. (۱۹۹۱). Informationally motivated auditor replacement. *Journal of accounting and economics*, *14*(٤), ۳٤۷-۳۷٤.

Geiger, M. A., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (۱۹۹۸). Costs associated with going-concern modified audit opinions: An analysis of auditor changes, subsequent opinions, and client failures. *Advances in Accounting*, *16*(۱), ۱۱۷-۱۳۹.

Kong, Y., & Nelson, S. E. (۲۰۲۱). Effect of top management support, information technology committee, and information technology support services on audit technology performance: A case of Ghana. International Journal of Management (IJM), ۱۲(٦), ۱۰٤-۱۱۲.

Krishnan, J. (۱۹۹٤). Auditor switching and conservatism. *Accounting Review*, ۲۰۰-۲۱٥.

Krishnan, J., & Stephens, R. G. (۱۹۹٥). Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism. *Journal of Accounting and public Policy*, *14*(۳), ۱۷۹-۲۰۱.

Krishnan, J., & Stephens, R. G. (۱۹۹٥). Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism. *Journal of Accounting and public Policy*, *14*(۳), ۱۷۹-۲۰۱.

Lee, A., Schwarz, G., Newman, A., & Legood, A. (۲۰۱۹). Investigating when and why psychological entitlement predicts unethical pro-organizational behavior. Journal of Business Ethics, ۱٥٤, ۱۰۹-۱۲٦.

Lennox, C. (۲۰۰۰). Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK. *Journal of accounting and economics*, *29*(۳), ۳۲۱-۳۳۷.

Lin, Z., & Wang, L. (۲۰۲۳). Analyst following, financial constraint, and audit opinion shopping: from the perspective of earning management. *Journal of International Financial Management & Accounting*, *34*(۱), ۷۱-۹٦.

Menon, K., & Williams, D. D. (۲۰۱۰). Investor reaction to going concern audit reports. *The Accounting Review*, *85*(٦), ۲۰۷٥-۲۱۰٥.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

Moon, H. (۲۰۰۱). The two faces of conscientiousness: duty and achievement striving in escalation of commitment dilemmas. Journal of Applied Psychology, ۸٦(۳), ٥۳۳.

Newton, N. J., J. S. Persellin, D. Wang, and M.S. Wilkins. ۲۰۱٦. Internal control opinion shopping and audit market competition. The Accounting Review, ۹۱ (۲): ٦۰۳-٦۲۳

Newton, N. J., Persellin, J. S., Wang, D., & Wilkins, M. S. (۲۰۱٦). Internal control opinion shopping and audit market competition. *The Accounting Review*, *91*(۲), ٦۰۳-٦۲۳.

Paino, H., Thani, A., & SI, S. I. Z. (۲۰۱۲). Organizational and professional commitment on dysfunctional audit behaviour. African Journal of Business Management, ٦(٤), ۱٤۳٤.

Patiran, A., Marani, Y., Bonsapia, M., Manginte, S. Y., & Noch, M. Y. (۲۰۲۳). Impact of Debt Default, Audit Quality, Opinion Shopping and Institutional Ownership to Acceptance of Going Concern Audit Opinions. *PUBLIC POLICY (Jurnal Aplikasi Kebijakan Publik & Bisnis)*, *4*(۱), ۱۰۷-۱۲۲.

Raghavan, K. (۲۰۲۲). ESG reporting impact on accounting, finance. *Journal of Global Awareness*, *3*(۱), ۹.

Syofyan, E., & Vianti, K. O. (۲۰۲۱). Going Concern Audit Opinion: The Role of Audit Delay, Opinion Shopping, Financial Distress, Leverage and Size of Company. Jurnal Akuntansi, ۱۱(۳), ۱۲.

Theresia, L., & Setiawan, T. (۲۰۲۳). Audit Tenure, Audit Lag, Opinion Shopping, Liquidity and Leverage, The Going Concern Audit Opinion. Jurnal Ekonomi, ۱۲(۳), ۱۰٦٤-۱۰۷۲

Vecchio, R. P., & Norris, W. R. (۱۹۹٦). Predicting employee turnover from performance, satisfaction, and leader-member exchange. Journal of Business and Psychology, ۱۱, ۱۱۳-۱۲٥.

Worrell, J. L., Di Gangi, P. M., & Bush, A. A. (۲۰۱۳). Exploring the use of the Delphi method in accounting information systems research. International Journal of Accounting Information Systems, ۱٤(۳), ۱۹۳-۲۰۸.

Zeff, S. A. (۲۰۰۳). How the US accounting profession got where it is today: Part I. Accounting Horizons, ۱۷(۳), ۱۸۹-۲۰٥.

Zhang, G., Chen, S., Zhang, P., & Lin, X. (۲۰۲۲). Does the random inspection reduce audit opinion shopping?. China Journal of Accounting Studies, ۱۰(٤), ٥۲۸-٥٤۸.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]