

تبیین استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۵/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۸/۲۲

■ مهدی کاظمی علوم^۱

■ جواد رضازاده^۲

■ غلامرضا کردستانی^۳

چکیده:

هدف این پژوهش، تبیین استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار با تأکید بر آسیب‌شناسی و ارائه راهکار، با استفاده از روش پژوهش کیفی و رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. این پژوهش در سال ۱۳۹۸ با انجام ۱۶ مصاحبه عمیق با شرکای مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور، به روش نمونه‌گیری هدفمند- گلوله‌برفی انجام شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که ۱۰ مقوله از جمله حفظ تداوم فعالیت حسابرس، علت اتخاذ استراتژی امتیازدهی است. از مهمترین پیامدهای اتخاذ این استراتژی، آسیب به شخص حسابرس، حرفه حسابرسی و کاهش اعتماد اجتماعی است. برای کاهش استفاده از استراتژی امتیازدهی، راهبردهایی همچون شفاف‌سازی قوانین و استانداردها، نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح، تمرکز بازار حسابرسی، کاهش مداخلات سیاسی، بهبود کنترل کیفیت، تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی، بهبود شرایط فرهنگی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود. بر اساس نظر خبرگان پژوهش، مهمترین مقوله جهت مدیریت استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان، بهبود وضعیت اقتصادی کشور و به دنبال آن افزایش تداوم فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی است. واژه‌های کلیدی: استراتژی امتیازدهی، اصلاحات پیشنهادی، زمینه‌بنیان، حسابرس، صاحبکار.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

۲. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران، نویسنده مسئول. ایمیل: mkolum1361@gmail.com

۳. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)، قزوین، ایران.

۱- مقدمه

بر اساس بندهای ۱۳ و ۱۴ استاندارد حسابرسی بخش ۱۰۰۷ (ارتباطات با مدیریت) سازمان حسابرسی کشور، در پایان عملیات حسابرسی، مذاکره حسابرس و مدیریت درباره موضوعاتی چون: هرگونه مشکل اجرایی در انجام عملیات حسابرسی از جمله محدودیت در رسیدگی، عدم توافق با مدیریت، تعدیلات با اهمیت، مشکلات قابل توجه مربوط به رویه‌های حسابداری و افشاء که عدم رفع آنها می‌تواند به تعدیل گزارش حسابرس بیانجامد، هرگونه تخلف یا تردید در رعایت قوانین و مقررات که نظر حسابرس را جلب کرده و پیشنهادهایی مانند موضوعات مرتبط با کنترل‌های داخلی، ضروری است. در این مذاکرات معمولاً پیش‌نویس گزارش حسابرسی توسط حسابرس به صاحبکار ارائه و موارد عدم توافق گزارش حسابرسی، اختلاف نظر و اصلاحات پیشنهادی بین طرفین مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

در این مذاکرات، حسابرس می‌تواند بر مواضع خود اصرار ورزد (استراتژی تحکم) و از خواسته خود کوتاه نیاید و یا می‌تواند موضع خود را به گونه‌ای تغییر دهد که در نتیجه آن منافع کمتری برای خود و منافع بیشتری برای صاحبکار حاصل شود (استراتژی امتیازدهی) (مک‌کرن و همکاران، ۲۰۱۱) و به عبارتی حسابرس به صاحبکار امتیاز واگذار نماید. طی این فرایند، مدیریت صاحبکار احتمالاً سعی در ترغیب حسابرس برای پذیرش موقعیت خود خواهد داشت (برگنر و همکاران، ۲۰۱۶) و ممکن است حسابرس به دلایل گوناگونی در برابر فشار و خواسته‌های صاحبکار کوتاه آید و مطابق میل صاحبکار از برخی تعدیلات و اصلاحات پیشنهادی صرف نظر نموده و امتیاز واگذار نماید و گزارش حسابرسی تحت الشعاع خواسته‌های صاحبکار قرار گیرد که این موضوع آسیب‌ها و پیامدهایی خواهد داشت.

عواملی مانند حفظ پروژه حسابرسی، تمایل مدیریت صاحبکار به ادامه رابطه با حسابرس، نگرانی ناشی از ریسک از دست دادن صاحبکار و در نتیجه کاهش درآمد، فشارهای صاحبکار و به‌ویژه فشارهای سیاسی موجب می‌شود، دامنه امتیازدهی حسابرسان افزایش یابد و آنها اغلب قضاوت‌هایی را انجام دهند که با خواسته مورد نظر صاحبکاران همخوانی داشته (کادوس و همکاران، ۲۰۰۳ و تان و تورتمن، ۲۰۱۰) و جانبدارانه، به نفع صاحبکار و از واقعیت دور باشد. در این راستا گودوین (۲۰۰۲) معتقد است برخی از حسابرسان به منظور حفظ صاحبکار، ممکن است برای چشم‌پوشی از اصلاحات پیشنهادی وسوسه شوند که این امر در مورد صاحبکاران بزرگ، بیشتر نمود دارد. همچنین نلسون و همکاران (۲۰۰۲) بیان می‌کنند در افراطی‌ترین حالت، حسابرس از کلیه تعدیلات کشف شده در طول رسیدگی، چشم‌پوشی می‌نماید که این موضوع، پیامدهای وخیمی به دنبال خواهد داشت. بر این اساس انتظار می‌رود چنانچه حسابرسان در برابر خواسته‌های صاحبکاران کوتاه آیند و از اصلاحات با اهمیت چشم‌پوشی نموده و امتیاز واگذار نمایند، کیفیت اعتباربخشی صورتهای مالی حسابرسی شده، مورد تردید قرار گرفته و آسیب‌هایی در سطح حرفه حسابرسی و جامعه شکل گیرد. به عنوان نمونه کاپلان (۲۰۰۴) معتقد است کوتاه آمدن حسابرسان در مقابل فشار و خواسته‌های مدیران در مذاکرات مربوط به

اصلاحات صورت‌های مالی و اعطای امتیاز حسابرسان به صاحبکاران، یکی از دلایل رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر شرکت‌ها بوده است. همچنین در زمینه آسیب‌های اتخاذ استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار، کارتر و همکاران (۲۰۱۵) معتقدند، امتیازدهی موجب تجاری‌سازی حسابرسی و در نتیجه محرکی برای رفتارهای غیراخلاقی و کاهش استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی خواهد شد. به گفته برابرگ و همکاران (۲۰۱۳) وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار به مرور، اظهارنظر حسابرس را تحت‌الشعاع خود قرار داده و منجر به تنزل کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین به گفته برزیده و همکاران (۱۳۹۷) اگر حسابرسان از صاحبکاران خود مستقل باشند، به بهترین شکل ممکن می‌توانند قضاوت خود را بدون جانبداری و سوگیری انجام دهند.

با توجه به شرایط خاص اقتصادی و مالی کشور در چند سال اخیر و کشف تقلب و تخلف مالی در برخی از شرکت‌ها و بانک‌ها و نیز ارائه اظهارنظر حسابرسان در ارتباط با صورت‌های مالی این شرکت‌ها و بعضاً افزایش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان این گونه از شرکت‌ها، ضروری است که روابط حسابرسان و صاحبکاران و نحوه تعامل طرفین، بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. تاکنون محور اصلی اکثر پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی، ویژگی‌ها و خصوصیت حسابرسان و روابط بین اطلاعات و ویژگی‌های آنها بوده است و موضوع امتیازدهی حسابرسان به صاحبکاران کمتر مورد مطالعه قرار گرفته و به‌ویژه آسیب‌های ناشی از اتخاذ امتیازدهی مورد بررسی قرار نگرفته است. با توجه به این که در پژوهش‌های پیشین، کم و بیش به شناسایی شرایط علی امتیازدهی حسابرسان به صاحبکاران پرداخته شده و آسیب‌های آن و به‌ویژه ارائه راهکار مغفول مانده است، بنابراین نوآوری این پژوهش، تلاش در جهت ارائه مدلی جامع بر اساس شرایط اقتصادی کشور است که علاوه بر شناسایی شرایط علی امتیازدهی حسابرسان به صاحبکاران، شرایط بستر و شرایط مداخله‌گر و آسیب‌های آن را نیز شناسایی نموده و در نهایت ارائه راهکار نماید. با در نظر گرفتن انتظار جامعه از حرفه حسابرسی در جهت بهبود شفافیت مالی و نقش اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان در این زمینه و نیز افزایش رقابت در بین مؤسسات حسابرسی و بقای آنها در بازار حسابرسی، این پژوهش با هدف تبیین استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار با تأکید بر آسیب‌شناسی و ارائه راهکار، به دنبال پاسخ به این سؤالات است که ۱. دلایل استفاده حسابرسان از استراتژی امتیازدهی چیست؟ ۲. پیامدهای استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان چیست؟ و ۳. چه راه‌حلی برای آسیب‌های ناشی از واگذاری امتیاز توسط حسابرسان به صاحبکاران وجود دارد؟

برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی کشور استفاده شده است. انتظار می‌رود ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس، یافته‌های این پژوهش بتواند آسیب‌ها و پیامدهای نامطلوب امتیازدهی را ارائه نموده و راهکارهایی را برای این موضوع تدوین نماید. با توجه به نیاز پذیرش حرفه از سوی جامعه، یافته‌های این پژوهش می‌تواند در جهت حفظ اعتماد عمومی به حرفه

حسابرسی کمک نماید و راهبردی برای حسابرسان گردد که به علت ریسک حسابرسی و افزایش دعاوی حقوقی در سال‌های اخیر، تسلیم خواسته‌های نامتعارف صاحبکار نگردیده و قضاوت آنان عاری از سوگیری باشد. همچنین یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند نقش کنترل کیفیت نهادهای متولی و به‌ویژه جامعه حسابداران رسمی ایران را برجسته‌تر نماید. پژوهش حاضر به‌طور کلی مطالعات حوزه مذاکرات حسابرسان و صاحبکار را توسعه می‌دهد و تلاش می‌نماید که به اثربخشی روابط و تعامل بین حسابرسان و صاحبکار کمک نماید. در ادامه پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری پژوهش

مذاکره فرایند تشخیص خواسته‌ها، اولویت‌بندی آنها، بحث و توافق بر سر آنهاست. مذاکره همواره با تبادل امتیازات، همراه است. امتیازاتی که ممکن است بزرگ، کوچک، مادی، معنوی، مشهود و نامشهود باشد (شعبانعلی، ۱۳۹۶). مذاکره دربرگیرنده چانه‌زنی است که شامل مبادله پیشنهادهای خاص بین طرفین برای رسیدن به توافق در موضوعات خاصی است (براون و جانستون، ۲۰۰۹). عوامل مختلفی بر مذاکرات بین حسابرسان و صاحبکار مؤثر است. در این راستا گیبینز و همکاران (۲۰۰۱) مدلی راجع به عوامل مؤثر بر مذاکرات حسابرسان - صاحبکار ارائه نمودند که شامل سه عنصر حسابداری، فرایند مذاکره حسابرسان - صاحبکار و نتیجه حسابداری بود. در این مدل سه عنصری، عوامل اقتضائی شامل (۱) نقش محدودیت‌ها و شرایط بیرونی (اصول پذیرفته‌شده حسابداری، پیچیدگی موضوع، تعهدات قانونی و زمانی، بازار سرمایه و انتظارات و فشارهای رقابتی و فشارهای صاحبکار)، (۲) ویژگی‌های بین فردی (روابط حسابرسان و صاحبکار در گذشته، ریسک‌ها، انتظارات و تمایلات شخصی) و (۳) قابلیت‌های شخصی (تخصص حسابداری، تخصص در مذاکره و روابط موجود بین اعضای تیم حسابرسی و کارکنان صاحبکار) با فرایند مذاکره در ارتباط هستند. برای مثال شرایط بیرونی نظیر استانداردهای حسابداری ممکن است بر تعریف موضوعات حسابداری، راهکارهای مورد توجه در طول فرایند مذاکره و چگونگی تفسیر نتایج تأثیر بگذارد. همچنین حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۶) معتقدند که علاوه بر مدل سه عنصری گیبینز و همکاران (۲۰۰۱)، حاکمیت شرکتی و سازوکارهای آن نیز در روابط و مذاکرات حسابرسان و صاحبکار مؤثر است. به عنوان نمونه، کمیته حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در نظارت بر فرایند حسابرسی و بررسی اختلافات بین صاحبکار و حسابرسان ایفا نماید.

با این حال، ادبیات مذاکره و نظریه‌های آن، یکی از حوزه‌های مورد مطالعه در متون روان‌شناسی است که حاکی از ویژگی‌های فردی و شخصی است. طرفین ممکن است از گرایش‌های روان‌شناختی به منظور دستیابی به نتایج مطلوب در مذاکرات استفاده نمایند (پراولت و همکاران، ۲۰۱۱). تورسکی و کاهنمن (۱۹۷۴) بیان می‌کنند که مذاکره، تحت تأثیر ماهیت و رفتار پیچیده انسانی است. بر این اساس روش‌ها و نظریه‌هایی در زمینه نقش علوم رفتاری و اجتماعی در فرایند مذاکرات و به‌ویژه توجه به خواسته‌های طرف مقابل تدوین شده است که

روش توجه دوگانه (پرویت و رابین، ۱۹۹۴)، نظریه هنجارشکنی (سان و همکاران، ۲۰۱۵) و ماکیاولیسم (شعبانعلی، ۱۳۹۶) در این رابطه است.

۲-۱- مدیریت تعارض و مذاکرات حسابرس و صاحبکار

مذاکرات، ابزاری برای حل تناقض‌ها هستند (وشرا، ۲۰۱۳) و برای مدیریت مؤثر تعارض‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. روش‌های مختلفی برای طبقه‌بندی رفتار انسان‌ها در مواجهه با تعارض وجود دارد. در این رابطه پرویت و رابین (۱۹۹۴) روش توجه دوگانه را پیشنهاد دادند. بر اساس این روش در هر تعارض دو جنبه توجه به خواسته‌های خود و توجه به خواسته‌های طرف مقابل وجود دارد. روش‌های مواجهه با تعارض بر اساس این مدل شامل ۵ استراتژی است (شکل ۱).

رفتار تهاجمی یا رقابتی: این رفتار زمانی بروز می‌کند که شخص تنها به خواسته‌های خود توجه کرده و خواسته‌های طرف مقابل را کمتر مورد توجه قرار می‌دهد.

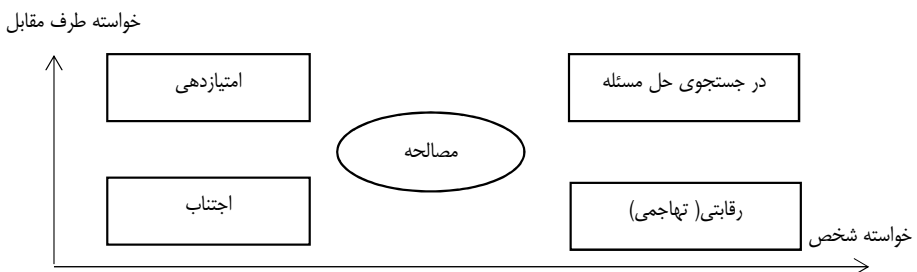
تسلیم شدن یا امتیازدهی: در این استراتژی فرد تمایل کمی به خواسته‌های خود نشان داده و رضایت می‌دهد طرف مقابل به خواسته‌های خود دست یابد.

اجتناب: برخی افراد در مذاکره، نه تنها به خواسته‌های طرف مقابل توجه نمی‌کنند، بلکه حتی خواسته‌های خود را نیز به دست فراموشی می‌سپارند. این گونه از افراد ترجیح می‌دهند، وجود تعارض اساساً مطرح نگردد.

جستجوی حل مسئله: در این استراتژی، شخص ضمن تأمین خواسته‌های خود، خواسته‌های طرف مقابل را نیز تأمین می‌نماید.

مصالحه: فرد حاضر است به بهای صرف نظر کردن از بخشی از خواسته‌های خود، قسمتی از خواسته‌های طرف مقابل را تأمین نماید. به عبارتی، هیچ‌یک از طرفین کاملاً به خواسته‌های خود دست پیدا نمی‌کنند.

شکل ۱. مدیریت مؤثر تعارض‌ها (پرویت و رابین، ۱۹۹۴)



حسابرسان نیز برای حل اختلاف نظر و موارد عدم توافق در مورد گزارشگری مالی با صاحبکاران مذاکره می‌نمایند (براون و جانستون، ۲۰۰۹). شواهد پیشین نشان داده‌اند که صورت‌های مالی، محصول مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار است و مذاکرات حسابرس با صاحبکار موجب بهبود کیفیت صورت‌های مالی می‌شود (آنتیل و نیلبوف^۱، ۱۹۹۱؛ هتفیلد و همکاران^۲، ۲۰۱۰). اتخاذ انواع استراتژی‌ها در تعیین نتیجه مذاکرات حسابرسان و صاحبکار بسیار با اهمیت است (برگنر و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به این که اهداف حسابرس و صاحبکار او معمولاً متفاوت و متضاد است، این تضاد باعث می‌شود بین حسابرس و صاحبکار مذاکرات رسمی یا غیررسمی صورت گیرد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲). مسائل حسابداری نیز اغلب با مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار حل و فصل می‌شود. نتایج این مذاکرات می‌تواند، نه تنها مانده‌های مندرج در صورت‌های مالی حسابرسی شده، بلکه رابطه آتی بین طرفین را نیز تحت تأثیر قرار دهد (ژلفاند و کریستاکوپولو^۳، ۱۹۹۹).

۲-۲- نظریه هنجارشکنی

هنجارها، رفتارها و نگرش‌هایی هستند که به طور عمومی در گروه اجتماعی پذیرفته شده و رعایت می‌شوند و افراد خود را با آن وفق داده‌اند (سیالدینی و گلدستین^۴، ۲۰۰۴). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که رفتار انسان‌ها تحت تأثیر قواعد اجتماعی است که آنها باور دارند، دیگران آن را تأیید می‌کنند، یا این که آنها را از مشاهده دیگران یاد می‌گیرند (سیالدینی و تراست^۵، ۱۹۹۸). به طور خاص، نظریه هنجارشکنی^۶ نشان می‌دهد که رفتار سازگار با هنجار، بدون سؤال و یا پردازش بیشتر پذیرفته می‌شود. از سوی دیگر، رفتار متناقض با هنجار، زمانی که تهدیدی برای منافع شخصی فرد احساس شود با مجازات یا اعمال تلافی جویانه واکنش نشان می‌دهد (لوین و همکاران^۷، ۲۰۰۰).

مساله هنجارها نیز خود را بر ادبیات مذاکره حاکم کرده است، به عنوان مثال رویکرد مقابله به مثل^۸ که عموماً در ادبیات مذاکره استفاده می‌شود، بر اساس این ایده است که در یک رویداد اقتصادی، مقابله به مثل، به پرداخت آنچه که طرف مقابل ارائه کرده است، یک هنجار است (میلز و کلارک^۹، ۱۹۸۲). در توضیح نظریه هنجارشکنی، مقوله اصلی این است که رفتار ناسازگار با هنجارها، معنای منفی دارد و برای افراد، پیامدهای منفی مثل مجازات را در بر دارد. بر خلاف

1. Antle and Nalebuff
2. Hatfield and et al
3. Gelfand and Christakopoulou
4. Cialdini and Goldstein
5. Cialdini and Trost
6. Norm-Violation Theory
7. Levin and et al
8. Reciprocity
9. Mills and Clark

زمینه کلی مذاکرات که در ادبیات روان‌شناسی آزمون و بررسی می‌شود، مذاکرات حسابرس و صاحبکار در یک زمینه حرفه‌ای، بین دو طرف آگاه که در آن مذاکره به‌وسیله قوانین و استانداردهای حرفه‌ای تحمیل شده است، رخ می‌دهد. در نتیجه در هنجارهای روش مذاکراتی که به‌وسیله حسابرس در مقابل صاحبکار استفاده می‌شود، تفاوت‌هایی وجود دارد. موضوع اصلی این است که بکارگیری استراتژی مذاکره که از هنجارها منحرف شده است، عکس‌العمل‌هایی منفی را از سوی طرف مقابل ایجاد می‌کند. البته این که استراتژی به وسیله کدام یک از طرفین استفاده می‌شود نیز مهم است (سان و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین اتخاذ استراتژی امتیازدهی از سوی حسابرس، انحراف از هنجار آیین رفتار حرفه‌ای است که ممکن است آسیب‌هایی در سطح شخص حسابرس، حرفه حسابرسی و جامعه ایجاد نماید.

۳-۲- ماکیاولیسم

ماکیاول‌گرایی ریشه در اندیشه‌های نیکول ماکیاول^۱ دارد. ماکیاول‌گرایی یک رفتار شخصی است که می‌توان آن را یک رفتار مجاب‌کننده جهت به انجام رساندن اهداف شخص دانست (جرام و جرج^۲، ۲۰۱۳). ماکیاولیسم به عنوان یکی از خصوصیات اخلاقی و ویژگی‌های روان‌شناختی افراد است و نشان‌دهنده میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود است که به موجب آن، طرف مقابل به انجام خواسته‌های شخص متقاعد می‌شود. نتایج پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که ماکیاولیسم در حرفه حسابرسی، موجب خدشه‌دار شدن اخلاق حرفه‌ای در بین حسابرسان می‌شود. این مسائل، ممکن است استقلال و اظهارنظر حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی را تحت‌الشعاع خود قرار دهد و در نتیجه اعتماد عموم به حسابرسان کاهش یابد (مشهدی‌قره‌قیه و همکاران، ۱۳۹۸). در ارتباط با کوتاه آمدن حسابرسان از مواضع خود و توجه به خواسته‌های صاحبکاران (امتیازدهی) و پیامد آن در سال‌های اخیر، خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکاران نیز مطرح شده است. به گفته چن و همکاران^۳ (۲۰۱۶) خرید اظهارنظر، به معنی تغییر حسابرس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرس جدید است. اگر حسابرس جدید، اظهارنظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم نماید، به این پدیده فروش اظهارنظر از سوی حسابرس یا خرید اظهارنظر از سوی مدیریت واحد تجاری گویند. این موضوع حاکی از پدیده ماکیاولیسم در حسابرسی است.

۴-۲- امتیازدهی حسابرس به صاحبکار

حسابرسان در فرایند مذاکره با صاحبکاران، می‌توانند استراتژی‌های متنوعی را اتخاذ کنند. یکی از این استراتژی‌های با اهمیت، استراتژی امتیازدهی است. به گفته شعبانعلی (۱۳۹۶) برای جلوگیری از مذاکره، هریک از طرفین به تدریج در عقب‌نشینی از موضع اولیه خود، امتیازهایی را

1. Nicole Machiavelli

2. Goram and Greg

3. Chen and et al

به طرف مقابل خود اعطا می‌کنند. اعطای امتیازها، در واقع شروع یک بده-بستان است. به گفته تان و تورتمن (۲۰۱۰) صاحبکار نیز انتظار برخی امتیازها را از حسابرس دارد و پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که حسابرسان به صاحبکاران امتیاز واگذار نموده‌اند (نلسون و همکاران، ۲۰۰۲؛ رایت و رایت^۱، ۱۹۹۷). فاراتین و همکاران^۲ (۱۹۹۸) سه نوع امتیازدهی را متمایز کرده‌اند: ۱. امتیازدهی‌های مبتنی بر زمان، که در آن امتیازدهی‌ها در طول فرایند مذاکره تغییر می‌کند (استراتژی شروع^۳، که واگذاری امتیازها در شروع مذاکره بیشتر است و رفته رفته کمتر می‌شود. استراتژی تدریجی^۴، که واگذاری امتیازها به تدریج و در طول مذاکرات رخ می‌دهد و استراتژی پایانی^۵، که واگذاری امتیازها در ابتدا ناچیز است و بیشتر آنها به پایان مذاکرات موکول می‌شود). ۲. امتیازدهی‌های مبتنی بر منابع، که به مقدار منابع در دسترس برای مذاکره وابسته است، به‌ویژه زمانی که در مذاکره به دلیل نبود منابع، فشار وجود دارد. ۳. امتیازدهی مبتنی بر رفتار، که رفتار طرف مقابل را منعکس می‌کند.

بر اساس استراتژی امتیازدهی مبتنی بر زمان، حسابرسان معمولاً در شروع مذاکرات، استراتژی بسته‌ای را به کار گرفته و از اصلاحات پیشنهادی خود کوتاه نمی‌آیند (بیم‌آلدر و کیدا^۶، ۲۰۰۷) و به صاحبکار امتیاز نخواهند داد و ابتدا تعدیلات را پیشنهاد نموده و سپس با رسیدن به انتهای مذاکرات آن را محدود می‌نمایند (استراتژی پایانی). در مقابل، صاحبکاران به دلیل نداشتن الزاماتی مانند آیین رفتار حرفه‌ای و کنترل کیفیت، در ابتدای مذاکرات به حسابرس امتیاز واگذار می‌نمایند (سان و همکاران، ۲۰۱۵). سالتیریو^۷ (۲۰۱۲) معتقد است حسابرسان نسبت به صاحبکاران، قدرت مذاکره بیشتری دارند و امتیازات بزرگ را در ابتدای مذاکره واگذار نمی‌کنند و معمولاً از استراتژی پایانی استفاده خواهند کرد.

بر اساس امتیازدهی‌های مبتنی بر منابع، مذاکره‌کننده قوی‌تر و فشارهای وی موجب امتیازدهی طرف مقابل می‌شود. به گفته رابین و بروان^۸ (۱۹۷۵) مذاکره‌کننده قوی‌تر در طول مذاکره، امتیاز کمتری واگذار خواهد نمود.

بر اساس امتیازدهی مبتنی بر رفتار، رفتار و سبک ارتباط طرف مقابل تعیین‌کننده امتیازدهی و میزان آن است. بارون^۹ (۱۹۹۰) و فورگاس^{۱۰} (۱۹۹۸) معتقدند، احساسات مثبت و منفی طرفین مذاکره، امتیازدهی را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

بنا به ادعان آنتیل و نیلبوف (۱۹۹۱) استراتژی امتیازدهی می‌تواند نتیجه مذاکرات را تحت

1. Wright and Wright
2. Faratin and et al
3. Start Strategy
4. Gradual Strategy
5. End Strategy
6. Bame-Aldred and Kida
7. Salterio
8. Rubin and Brown
9. Baron
10. Forgas

تأثیر قرار دهد. اگر حسابرس از تعدیلات کشف شده در طول رسیدگی چشم‌پوشی نماید، این موضوع پیامدهای وخیمی به دنبال خواهد داشت. چنانچه حسابرس و صاحبکار در موارد عدم توافق به تفاهم نرسند، صدور اظهارنظر تعدیل شده توسط حسابرس اجتناب‌ناپذیر است. این عدم توافق، برای هر یک از طرفین اثر متفاوتی دارد. برای صاحبکار اظهارنظر تعدیل شده، اثرات منفی مثل کاهش قیمت سهام، اثر نامطلوب بر تصمیم اعتباردهندگان، کاهش سودآوری آتی و افزایش هزینه سرمایه خواهد داشت، بنابراین صاحبکار انگیزه برای اعطای امتیاز دارد، تا جلوی این اثرات منفی را بگیرد. برای حسابرس این نوع گزارش علی‌رغم این‌که ریسک حسابرسی و هزینه‌های دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد، اما پیامدهایی از جمله ریسک از دست دادن صاحبکار را دارد (لودر و همکاران^۱، ۱۹۹۲). در این راستا بنت و همکاران (۲۰۱۵) معتقدند ریسک از دست دادن صاحبکار در مؤسسات حسابرسی بزرگ که پروژه‌های حسابرسی زیادی را انجام می‌دهند، چندان اثرگذار نیست. بر این اساس انتظار می‌رود که مؤسسات حسابرسی بزرگ کمتر به صاحبکاران امتیاز واگذار نمایند.

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- پیشینه خارجی

هتفیلد و همکاران^۲ (۲۰۰۸) پس از تصویب قانون ساربینز - آکسلی^۳ در آمریکا، در پژوهشی تجربی و به روش شبیه‌سازی مذاکرات، با عنوان ویژگی‌های صاحبکار و تاکتیک‌های مذاکره حسابرسان در بین مدیران و شرکای حسابرسی، نشان دادند در صورتی که حسابرسان به جای یک صاحبکار مجادله‌گر با یک صاحبکار منعطف روبه‌رو شوند، احتمال امتیازدهی حسابرسان افزایش خواهد یافت.

براون و جانستون (۲۰۰۹) با مطالعه نقش تجربه در مذاکرات حسابرس و صاحبکار در بین حسابرسان ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی آمریکا و صاحبکاران آن‌ها به روش آزمایشی و شبیه‌سازی مذاکرات، نشان دادند که حسابرسان با تجربه، توان مقاومت بیشتری در برابر فشارهای وارده صاحبکار دارند و تمایلی به دادن امتیاز به صاحبکار ندارند. آنها همچنین نشان دادند حسابرسان کم‌تجربه در برخورد با صاحبکاران ریسک‌پذیر از استراتژی امتیازدهی استفاده می‌کنند.

تان و تورتمن (۲۰۱۰) در استرالیا و با مشارکت حضوری ۸۰ نفر از حسابداران رسمی استرالیایی و صاحبکاران، استراتژی‌های واگذاری امتیاز توسط حسابرسان را به چهار استراتژی شروع، شروع +۱، تدریجی و پایانی تقسیم کردند و با استفاده از آن واکنش صاحبکاران به امتیازدهی حسابرسان را بررسی نمودند. این پژوهش که بر اساس امتیازدهی صاحبکاران با امتیازات یک حسابرس فرضی و طبق یک الگوی از قبل تعیین شده صورت گرفته بود، نشان داد اگر حسابرسان از استراتژی پایانی نسبت به استراتژی شروع استفاده کنند، امتیازات بیشتری را

1. Loudder and et al

2. Hatfield and et al

3. Sarbanes-Oxley

از صاحبکاران خواهند گرفت.

مطالعه پراولت و همکاران (۲۰۱۱) در ایالات متحده آمریکا در زمینه سبک مذاکره حسابرس و صاحبکار و با استفاده از روش پیمایشی و شبیه‌سازی مذاکرات با رایانه در چند دور، که در آن رایانه نقش طرف مقابل حسابرس یا صاحبکار بود، حاکی از آن است حسابرسانی که از سبک ارتباط ستیزه‌جویانه در تعامل با صاحبکار استفاده می‌کنند، نسبت به حسابرسانی که از شیوه مشارکتی استفاده می‌کنند، به طور عمده امتیازات کمتری از صاحبکاران می‌گیرند.

تسه و همکاران^۱ (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان تأثیر وجود استراتژی امتیازدهی مبتنی بر زمان در مذاکرات حسابرس و صاحبکار در آمریکا، با ارائه پرسشنامه‌ای شامل امتیازات داده شده از سوی حسابرسان فرضی به صاحبکاران، آنها را در سه گروه قرار داده و استراتژی شروع، تدریجی و پایانی را به طور جداگانه در هر گروه بررسی کردند و دریافتند چنانچه حسابرسان از استراتژی پایانی نسبت به استراتژی شروع استفاده کنند، امتیازات بیشتری را از صاحبکاران خواهند گرفت. برگر و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی پیمایشی به مطالعه استراتژی‌های امتیازدهی، تحکم و پاسخگویی در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکاران شرکت‌های آمریکایی پرداختند و نشان دادند حسابرسان، زمانی که صاحبکاران از استراتژی‌های مخالفت مانند فشار و تحکم در طی مذاکرات استفاده می‌کنند، بیشتر مستعد لغو اصلاحات پیشنهادی با اهمیت هستند.

چنگ و همکاران^۲ (۲۰۱۷) با بررسی تأثیر استفاده حسابرسان از استراتژی امتیازدهی در سال‌های گذشته بر اصلاحات پیشنهادی سال جاری و به روش مشارکت و ارسال پرسشنامه به ۱۱۰ مدیر شرکت‌های استرالیایی، نشان دادند اگر حسابرسان قبلاً از یک استراتژی امتیاز شروع استفاده کرده باشند، آنها آماده ارائه امتیازات بیشتر نسبت به استراتژی امتیاز پایان می‌گردند. نتایج آنها همچنین نشان داد که استراتژی مذاکره سنوات گذشته حسابرسان بر استراتژی‌های مذاکره صاحبکاران در سال جاری نیز تأثیر دارد.

آوادالله^۳ (۲۰۱۸) با نظرخواهی از طریق پست الکترونیک و تماس تلفنی از ۱۵۲ حسابدار رسمی کشور قطر و با استفاده از مدل توجه دوگانه در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار نشان داد که حسابرسان در برابر موارد اختلاف‌نظر با صاحبکاران، از استراتژی‌های مذاکره استفاده می‌کنند تا سریع‌تر موارد اختلاف با صاحبکار را حل و فصل کنند.

۳-۲- پیشنهاد داخلی

مهرانی و همکاران (۱۳۹۲) با مطالعه نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس به روش پرسشنامه و نظر حسابرسان و حسابرسان ارشد، نشان دادند زمانی که روابط خوبی میان طرفین وجود دارد، حسابرس به شدت استفاده از استراتژی مجادله را کاهش خواهد داد، اما دست به سازش هم نمی‌زند. آنها همچنین نشان دادند انعطاف‌پذیری صاحبکار به شدت

1. Tse and et al

2. Cheng and et al

3. Awadallah

بر استراتژی حسابرس تأثیرگذار است.

رمضانی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان سهم بازار حسابرسی و اظهارنظر حسابرس و با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره، دریافتند هر چه سهم مؤسسات حسابرسی از بازار حسابرسی بیشتر باشد و از نظر جذب صاحبکار نگرانی نداشته باشند، تعداد بندهای حسابرسی بیشتری می‌نویسند و اظهارنظر مقبول کمتری را صادر می‌نمایند.

مطالعه حساس‌یگانه و بیگلر (۱۳۹۴) با عنوان الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی، با توزیع پرسشنامه بین ۵۳ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نشان داد که حسابرسان استراتژی امتیازدهی را برای مذاکره با صاحبکار مناسب نمی‌دانند. آنها معتقدند یکی از علتهای اصلی چنین نتیجه‌ای لزوم رعایت استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان است.

شواهد پژوهش مهرانی و اسکندر (۱۳۹۵) با انجام ۳۰ مصاحبه با شرکای حسابرسی و مدیران شرکت‌ها و به روش نظریه زمینه‌بنیان به منظور تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس و صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی، حاکی از آن بود که علت اصلی ایجاد اکثر اختلاف و تعارض‌ها بین حسابرسان و صاحبکاران که مذاکره را امری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد، علل دانشی، علل اطلاعاتی، علل ارتباطی و مشکل ابزاری است.

حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۶) عوامل اقتضایی مؤثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی را با توزیع پرسشنامه بین ۵۳ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنها نشان داد از بین عوامل اقتضایی، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بیشترین میزان تأثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره داشته است.

کاظمی‌علوم و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار، بر اساس مطالعه مبانی نظری و تجربی و به روش پیمایشی و با استفاده از نظر ۲۱ نفر از حسابداران رسمی، نشان دادند به ترتیب ویژگی‌های رفتاری شامل (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار و رفتار زمانی)، نظام راهبری (کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی)، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای (اظهارنظر حسابرسی، استقلال حسابرسان، قدرت و چانه‌زنی، رقابت در بازار حسابرسی و گردش اجباری حسابرسان) و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس تأثیر دارند.

۴- روش پژوهش

با توجه به این‌که هدف پژوهش حاضر، تبیین استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس در مذاکرات با صاحبکار با تأکید بر آسیب‌شناسی و ارائه راهکار از نظر خبرگان و به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است، از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۸

انجام شده است. به دلیل این که هیچ پژوهشی با موضوع این پژوهش در کشور انجام نشده است و یافته‌های این پژوهش، دانش موجود در این زمینه را توسعه می‌دهد، از منظر هدف، اکتشافی است. از منظر نتیجه اجرا، از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا (نوع استدلال)، از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش، مصاحبه‌شوندگان با توجه به فعالیت حرفه‌ای در حسابرسی در مورد نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند. از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا اطلاعات این پژوهش از طریق مصاحبه جمع‌آوری شده است.

این پژوهش در سال ۱۳۹۸ و در محدوده جغرافیایی استان تهران انجام شده است. به منظور غنای پژوهش و با توجه به این که در اکثر اوقات، شرکای مؤسسه حسابرسی به‌طور مستقیم با صاحبکار مذاکره نموده و معمولاً پیش‌نویس گزارش حسابرسی را آنها به مدیریت صاحبکار ارائه می‌نمایند، بنابراین جامعه آماری پژوهش، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور است.

به گفته استراوس و کوربین (۱۹۹۸) روش‌شناسی کیفی به پژوهش‌هایی برمی‌گردد که یافته‌های آن حاصل داده‌ها و روش‌های آماری کمی نیست و به پژوهش‌گر اجازه می‌دهد تا به درک وسیع و جامعی از معانی‌ای که افراد به طور روزمره تجربه می‌کنند، دست یابد. پژوهش کیفی انواعی دارد و می‌توان آن را به شیوه‌های مختلف انجام داد، یکی از این شیوه‌ها نظریه زمینه‌بنیان است. زمینه‌بنیان نظریه‌ای است که از داده استخراج شده و به صورت منظم و با استفاده از فرایند پژوهش گردآوری و تحلیل می‌شود (گلیزر و استراوس، ۱۹۶۷). هدف عمده این نوع نظریه‌پردازی، تبیین یک پدیده از طریق مشخص کردن مؤلفه‌های کلیدی آن پدیده و سپس طبقه‌بندی روابط این مؤلفه‌ها درون بستر و فرایند آن پدیده است. به عبارت دیگر هدف آن حرکت از جزء به کل، بدون از دست دادن توجه به محور اصلی بررسی است. (دانایی‌فرد و امامی، ۱۳۸۶). در این پژوهش از «رهیافت نظام‌مند» برای تبیین مدل کلی پژوهش استفاده شده است که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی، مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به کار می‌گیرد.

بر اساس دیدگاه استراوس و کوربین (۱۹۹۸) نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان در این پژوهش طی دو مرحله گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها (کدگذاری) به شرح زیر انجام شده است.

مرحله اول - گردآوری داده‌ها: در رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کاربرد مصاحبه‌های عمیق ساختارنیافته (خان، ۲۰۱۴) رایج است. در رویکردهای سنتی پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به‌عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش است که معمولاً قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان صورت می‌گیرد. بر این اساس و با توجه به هدف پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه ساختارنیافته با خبرگان و با رویکردی اکتشافی صورت گرفت. داده‌های اولیه این پژوهش از منبع مصاحبه با خبرگان و متخصصین با استفاده از ۴ سوال باز به شرح زیر

جمع‌آوری شده است.

نظر شما در رابطه با اتخاذ استراتژی امتیازدهی حسابرسان در مذاکرات با صاحبکار چیست؟
دلایل استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان چیست؟
پیامدهای استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان چیست؟
چه راه‌حلهایی برای آسیب‌های ناشی از واگذاری امتیاز توسط حسابرس به صاحبکار وجود دارد؟

مرحله دوم - تجزیه و تحلیل داده‌ها (کدگذاری متن و نظریه‌پردازی): شامل فرآیند شکستن داده به اجزای مفهومی (کدگذاری) و در ادامه بررسی ارتباط هر مفهوم با مفهومی گسترده‌تر (نظریه‌پردازی) است. فرایند کدگذاری داده‌ها شامل سه سطح است: کدگذاری باز^۱، کدگذاری محوری^۲ و کدگذاری انتخابی^۳. کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌هاست که به خردکردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. کدگذاری محوری نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان داده شده است که در آن مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند. در پایان این مرحله، مقوله‌ها بر حسب شرایط به شرایط علی^۴ (مقوله‌هایی هستند که مقوله اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مورد نظر کمک می‌نمایند)، شرایط بستر^۵ (مجموعه خاصی از شرایط که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال و یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آنها پاسخ می‌دهند)، شرایط مداخله‌گر^۶ (شرایط ساختاری که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند)، پیامدها^۷ (نتایجی که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند و نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند) و راهکارها^۸ تقسیم می‌شوند. مقوله اصلی در این پژوهش امتیازدهی حسابرس به صاحبکار است. سومین عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کدگذاری انتخابی است. در این کدگذاری، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های به‌دست‌آمده و تحلیل رو به رشد است. در مجموع هدف از انواع کدگذاری، ساختن نظریه انتزاعی درباره داده‌ها است، یعنی نظریه‌ای که در داده‌ها ریشه دارد و زمینه‌ای شده است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). این مرحله کدگذاری در بخش یافته‌های پژوهش تبیین خواهد شد.

روش‌شناسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان با رویکرد نمونه‌گیری نظری^۹ اجرا می‌شود. در این

1. Open Coding
2. Axial Coding
3. Selective coding
4. Causal Conditions
5. Context Conditions
6. Intervening Conditions
7. Consequences
8. Solves
9. Theoretical Sampling

نوع نمونه‌گیری، همزمان با مراحل پژوهش از جمله جمع‌آوری اطلاعات از افراد اولیه، تحلیل این اطلاعات، دسته‌بندی مفهومی و تعیین زمینه‌ها انجام می‌گیرد. نمونه‌گیری و جمع‌آوری اطلاعات تا زمان اشباع همه دسته‌ها و زمینه‌ها ادامه می‌یابد (باسول و کانن، ۲۰۱۲). با توجه به هدف و روش پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی^۱ برای مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی استفاده شده است. به گفته مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) نمونه‌گیری گلوله‌برفی، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهش‌گر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند. به عبارتی در فرایند مصاحبه، در ابتدا با تعدادی از شرکای مؤسسات حسابرسی که دارای تحصیلات و تجربه کافی در امور حسابرسی بودند، مصاحبه صورت گرفت و از آنها خواسته شد که تا سایر شرکای مؤسسات حسابرسی را نیز معرفی نمایند. بر این اساس تعداد ۱۶ مصاحبه انجام شده و تقریباً پس از مصاحبه شانزدهم، هیچ داده و مقوله جدیدی ایجاد نشد و مقوله‌ها به شکل مطلوب از لحاظ ویژگی‌ها و ابعاد پرورده شده بودند و نمونه‌گیری به اشباع رسید و دیگر مصاحبه جدیدی صورت نگرفت. برای سنجش روایی و پایایی پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه تدوین گردید. پس از مصاحبه با ۲ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی و یک حسابدار رسمی عضو هیئت علمی دانشگاه و اخذ نظرات آنها، نهایتاً رهنمود مصاحبه تهیه گردید و مصاحبه‌ها حول رهنمود آن صورت پذیرفت. به تدریج پیشرفت مصاحبه‌ها، رهنمود مزبور نیز تکامل یافت.

با اطلاع مشارکت‌کنندگان، تمام مصاحبه‌ها ضبط و برای استخراج مفاهیم کلیدی بررسی شدند. میانگین مدت زمان مصاحبه برای تبیین استراتژی امتیازدهی، ۲۸ دقیقه است. ذکر این نکته ضروری است که مصاحبه‌های پایانی پژوهش در مقایسه با مصاحبه‌های نخست به علت نزدیکی به نقطه اشباع و توسعه مفاهیم و مقوله‌ها، زمان کمتری نیاز داشت. پژوهشگران هر یک از مصاحبه‌ها را چندین بار بررسی کرده و در نرم‌افزار Word پیاده‌سازی کرده، تا نسبت به استخراج کلیه مفاهیم و مقوله‌ها و جلوگیری از دست دادن برخی داده‌ها، اطمینان حاصل آید. فرآیند کدگذاری و الصاق برچسب‌های مفهومی به قطعات متن نیز به صورت رفت و برگشتی و طی چندین مرحله توسط پژوهشگران صورت گرفت. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۲ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۲ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظر آنها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. آنها عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. دستیابی به اشباع نظری^۲ و عدم اضافه‌شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

1. Snowball Sampling
2. Theoretical Saturation

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

جدول ۱ اطلاعات مشارکت‌کنندگان در پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. ویژگی‌های اعضای خبرگان

معیار اصلی	معیار فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۵	۹۳/۷۵
	زن	۱	۶/۲۵
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابرسی	۱۵	۹۳/۷۵
	مدیریت	۱	۶/۲۵
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۵	۳۱/۲۵
	کارشناسی ارشد	۷	۴۳/۷۵
	دکتری	۴	۲۵/۰۰
تجربه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۱	۶/۲۵
	۱۰ سال تا ۲۰ سال	۷	۴۳/۷۵
	۲۰ تا ۳۰ سال	۵	۳۱/۲۵
	بالاتر از ۳۰ سال	۳	۱۸/۷۵

* منبع: یافته‌های پژوهش

۵-۲- تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل داده‌ها مطابق با روش زمینه‌بنیان، طی سه مرحله کدگذاری صورت گرفت. گام اول یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بود. گام دوم یافتن ارتباطات بین مقولات و گام سوم مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع بود. در ادامه سه نوع کدگذاری در این پژوهش تشریح می‌گردد:

کدگذاری باز: طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار گرفتند. سپس این "مفاهیم" بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار گرفت که به این کار "مقوله‌پردازی" گفته می‌شود و "مقوله" مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. از ۱۶ مصاحبه انجام شده در این پژوهش، در مجموع ۹۳ مفهوم استخراج شده است.

در ادامه چگونگی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه‌شوندگان (بخشی از مصاحبه) ارائه شده است:

حسابرسان ممکن است به علت عدم پذیرش خواسته‌های صاحبکار و امتیاز ندادن، پروژه حسابرسی را از دست بدهند [از دست دادن پروژه حسابرسی]. در چنین شرایطی علت تغییر حسابرس از سوی مراجع ذیصلاح مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، مورد پیگیری قرار می‌گیرد [دوره تصدی حسابرس]. همچنین حسابرسان جدید نیز علت تغییر حسابرس را پی‌جویی می‌کنند [تغییر حسابرس]. حسابرسان با درجه و رتبه بالا [رتبه مؤسسات حسابرسی] چنانچه تغییر یابند، موجب کاهش منافع شرکت و پیامدهای منفی، به‌ویژه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار می‌شوند. مؤسسات حسابرسی کوچک [مؤسسات حسابرسی کوچک] و فاقد سهم از بازار بالا [سهم از بازار حسابرسی]، ممکن است به علت بقای سازمانی [حفظ تداوم فعالیت] مبادرت به استفاده از استراتژی امتیازدهی نمایند. در شرکت‌های هلدینگ به علت این‌که حسابرس، دنبال به دست آوردن کار بیشتر و به عبارتی حسابرسی نمودن شرکت‌های وابسته به آن هلدینگ است، کوتاه آمدن حسابرسان از اصلاحات پیشنهادی ممکن است رخ دهد [رابطه‌مداری].

حسابرسان باتجربه [تجربه حسابرس]، معمولاً ترسی از بابت از دست دادن پروژه حسابرسی ندارند. مؤسسات حسابرسی نوپا و جوان به دلیل جذب پروژه‌های حسابرسی، ریسک‌پذیری بیشتری دارند [ریسک‌پذیری حسابرس] و در مذاکره با صاحبکار انعطاف بیشتری در اعمال بندهای اصلاحی در گزارش حسابرسی از خود نشان می‌دهند [انعطاف‌پذیری حسابرس]. حسابرسان مرد در مقایسه با حسابرسان زن در مذاکرات با صاحبکار، دامنه ریسک بیشتری را می‌پذیرند [جنسیت حسابرس]. همچنین حسابرسان زن از ابزارهای تنبیهی و مجازات بیشتر می‌ترسند [محافظه‌کاری حسابرس].

امتیازدهی حسابرسان به صاحبکاران منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود [کیفیت حسابرسی] و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده، نمی‌توانند از گزارش‌ها استفاده نموده و تصمیمات صحیح اتخاذ نمایند [کیفیت تصمیم‌گیری]. در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی کاهش یافته [کیفیت گزارشگری مالی] و استفاده‌کننده به جای استفاده از صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری، دنبال یافتن اطلاعات در بازارهای رانت اطلاعاتی خواهد بود [رانت اطلاعاتی]. به عبارتی اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی نیز کاهش می‌یابد [کاهش سطح اطمینان‌بخشی]. امتیازدهی موجب کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی می‌شود [کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی]. در برخی مواقع ممکن است که پروژه‌های حسابرسی به مزایده گذاشته شده نیز به مقوله امتیازدهی دامن زند [تمرکز بازار حسابرسی]. به عبارتی نوع گزارشگری تحت تأثیر قرار گرفته و این موضوع منجر به رقابت ناسالم در بازار حسابرسی می‌شود [رقابت ناسالم در بازار حسابرسی].

یکی از راهکارهای کاهش امتیازدهی، تلاش جهت تمرکز در بازار حسابرسی است [تمرکز بازار حسابرسی] و این‌که عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی وجود داشته باشد [عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی] و روابط و شرایط سیاسی، تعیین‌کننده برای انتخاب حسابرس نباشد

عدم انتخاب حسابرسان بر اساس شرایط سیاسی]. همچنین بررسی‌های مؤسسات حسابرسان توسط بورس اوراق بهادار و واحدهای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی باید افزایش یابد و تقویت گردد [تقویت کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی].

پس از استخراج مفاهیم از مصاحبه‌ها، مفاهیم بر اساس شباهت و تفاوت دسته‌بندی شده و مقوله‌ها شکل گرفت. مقوله مفهومی است که معنای پدیده را می‌رساند. به عنوان نمونه، با مقایسه مفاهیم مختلف، پژوهش‌گر متوجه شده است که مفاهیم شخصیت حسابرسان، ریسک‌پذیری حسابرسان، محافظه‌کاری حسابرسان و انعطاف‌پذیری حسابرسان، اشاره به یک مقوله اصلی دارند: "ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان". در این پژوهش در مجموع تعداد ۹۳ مفهوم از مصاحبه‌ها استخراج شد که به ۳۲ مقوله اصلی تقلیل یافت. شرح کامل این مفاهیم که به مقوله‌های اصلی تقلیل یافته‌اند، در جداول ۲ تا ۶ ارائه شده است.

کدگذاری محوری: در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافت، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار شد. در پایان این مرحله، داده‌های پژوهش در خصوص استراتژی امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار، شرایط علی، شرایط بستر و شرایط مداخله‌گر که موجب اتخاذ این استراتژی می‌گردد، پیامدهای مرتبط با پدیده اصلی و در نهایت راهکارهای ارائه شده حول مقوله اصلی پژوهش بررسی و تحلیل شده است.

شرایط علی

طبق نظرات خبرگان، ۳۴ مفهوم به عنوان شرایط علی امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار در نظر گرفته شده است. این مفاهیم در ۱۰ مقوله تلخیص شده است. در جدول ۲ تفاسیر مرتبط با شرایط علی استراتژی امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار گزارش شده است.

جدول ۲. شرایط علی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
از دست دادن پروژه حسابرسی	حفظ تداوم فعالیت حسابرس	طبق نظر خبرگان پژوهش، برخی از حسابرسان نمی‌توانند کل تمرکز خود را بر رعایت قوانین و مقررات و استانداردها قرار دهند و سعی می‌کنند که اهداف تجاری خود را نیز دنبال کنند. این موضوع موجب اتخاذ استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار می‌شود. در برخی از موقعیت‌ها، حسابرسان ممکن است به علت امتیاز ندادن، پروژه حسابرسی را از دست بدهند. طبق نظر خبرگان پژوهش، مؤسسات حسابرسی کوچک به علت حفظ صاحبکار و بقاء خود، در رابطه با صاحبکار انعطاف بیشتری نشان می‌دهند. با توجه به این که در کشور ما مؤسسات حسابرسی بزرگ مانند سایر کشورها وجود ندارد، این موضوع باعث می‌شود که مؤسسات کوچک در مذاکرات با صاحبکاران و ارائه اصلاحات پیشنهادی کوتاه بیایند و امتیاز واگذار نمایند. در این مسیر حسابرسان باید میزان وابستگی خود به یک یا چند صاحبکار را کاهش دهند؛ وابستگی مالی زیاد حسابرس به یک صاحبکار خاص، موجب تحت تأثیر قرار گرفتن گزارش حسابرسی خواهد شد.
ریسک از دست دادن صاحبکار		
رویکرد تجاری حسابرس		
حق الزحمه حسابرسی		
سطح اهمیت موضوع	سطح اهمیت	معمولاً در فرآیند حسابرسی، سطح اهمیت موضوع، تعیین‌کننده استراتژی حسابرس و قضاوت وی است. به عبارتی میزان امتیازدهی و انعطاف حسابرس بستگی به موضوع و مبلغ اصلاحیه موردنظر دارد. حسابرسان مبالغ بالاتر از سطح اهمیت را با مدیریت صاحبکار در میان می‌گذارند. برخی از حسابرسان سعی می‌کنند اصلاحات پیشنهادی زیادی را به صاحبکار ارائه نموده و در ادامه کار، اصلاحاتی را که خیلی با اهمیت نیستند، چشم‌پوشی نمایند؛ این موضوع از دیدگاه برخی امتیازدهی است.
مبالغ بالاتر از سطح اهمیت		
قضاوت حسابرس		
تغییر حسابرس	دوره تصدی حسابرس	دوره تصدی حسابرس می‌تواند دامنه اصلاحات پیشنهادی حسابرس به صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهد. معمولاً در سال‌های پایانی تصدی، حسابرس از اصلاحات پیشنهادی کوتاه نمی‌آید. همچنین گردش اجباری حسابرسان می‌تواند چشم‌انداز مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار را تغییر دهد. حسابرسان ممکن است به علت امتیاز ندادن به صاحبکار، پروژه حسابرسی را از دست بدهند. معمولاً در چنین شرایطی علت تغییر حسابرس از سوی مراجع ذیصلاح مانند سازمان بورس اوراق بهادار مورد پیگیری قرار می‌گیرد. همچنین حسابرسان جدید نیز علت تغییر حسابرس را پی‌جویی می‌کنند.
دوره تصدی حسابرس		
گردش اجباری حسابرس		
رتبه مؤسسات حسابرسی	اعتبار و شهرت حسابرس	در جلسات مذاکره حسابرس و صاحبکار، معمولاً حسابرسان با تجربه و مشهور در حرفه، می‌توانند کنترل بیشتری بر صاحبکار داشته و اصلاحات پیشنهادی خود را بهتر ارائه نمایند. چنانچه حسابرسان یک شرکت که دارای درجه و رتبه بالا هستند، تغییر یابند، موجب کاهش منافع شرکت و پیامدهای منفی به خصوص در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌شوند و به عبارتی اعتبار و شهرت شرکت و در برخی موارد قیمت سهام شرکت نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد. همچنین حسابرسان تازه‌کار که دنبال کسب شهرت هستند، ممکن است در مذاکرات با صاحبکار و بندهای گزارش حسابرسی انعطاف بیشتری نشان دهند.
برند مؤسسات حسابرسی		
اعتبار و شهرت حسابرس		

مفهوم	مقوله	توضیحات
مؤسسات حسابرسی کوچک	اندازه مؤسسه حسابرسی	خبرگان پژوهش معتقدند که معمولاً مؤسسات حسابرسی کوچک، مبادرت به اتخاذ استراتژی امتیازدهی می‌نمایند که با فشار صاحبکار این مقوله تشدید می‌شود. به عبارتی اندازه مؤسسه حسابرسی با مقوله امتیازدهی حسابرس مرتبط است. اکثر مصاحبه‌شوندگان معتقدند چنانچه اندازه مؤسسه حسابرسی خیلی بزرگ باشد، حتی فشارهای سیاسی هم نمی‌تواند موجب واگذاری امتیاز گردد و در نهایت ممکن است حسابرس از کار کناره‌گیری نموده و پروژه را واگذار نماید. مؤسسات حسابرسی کوچک و فاقد سهم از بازار بالا، ممکن است به علت بقای سازمانی مبادرت به استفاده از استراتژی امتیازدهی نمایند. مؤسسات حسابرسی بزرگ، قدرت چانه‌زنی بالایی دارند و می‌توانند صاحبکاران خود را در راستای پذیرش اصلاحات پیشنهادی، بهتر قانع کنند. مؤسسات حسابرسی بزرگ، مانند سازمان حسابرسی در مذاکرات با صاحبکار کمتر امتیاز واگذار می‌کنند و ممکن است کمتر تحت تأثیر شرایط مختلف و فشارهای گوناگون قرار گیرند.
مؤسسات حسابرسی بزرگ مانند سازمان حسابرسی		
سهم از بازار حسابرسی		
وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار		
رابطه حسابرس با صاحبکار	رابطه‌مداری	با توجه به این که نظام اقتصادی کشور، دولتی است، نقش روابط بسیار تأثیرگذار است و در برخی از اوقات ممکن است اظهارنظر حسابرسان تحت تأثیر این روابط قرار گیرد. به عنوان نمونه در حسابرسی شرکت‌های دولتی از حسابرسان جامعه حسابداران رسمی کشور کمتر استفاده می‌شود و حسابرسی این شرکت‌ها به سازمان حسابرسی واگذار می‌شود. رابطه‌مداری ممکن است موجب کوتاه آمدن حسابرس از ارائه اصلاحات پیشنهادی ارائه شده و واگذاری امتیاز گردد. در این مسیر نحوه رفتار دوستانه و غیردوستانه حسابرسان و ارتباطات نیز مؤثر است. در شرکت‌های هلدینگ ممکن است کوتاه آمدن حسابرسان از اصلاحات پیشنهادی بیشتر رخ دهد، زیرا حسابرس دنبال کار بیشتری است.
رفتار دوستانه و غیردوستانه حسابرس با صاحبکار		
ارتباطات گذشته		
تجربه حسابرس	تجربه حسابرس	حسابرسان با تجربه می‌توانند تعدیلات و اصلاحات پیشنهادی را به‌نجوی و با ادبیاتی خاص ارائه کنند که موجب رضایت طرفین گردد. نحوه استراتژی حسابرس و میزان شناخت صاحبکار از وی نیز می‌تواند در توافق طرفین درباره گزارش حسابرسی اثر داشته باشد. برخی از حسابرسان کم تجربه از عواقب و پیامدهای اعطای امتیاز آگاهی کافی ندارند. معمولاً حسابرسان با تجربه، ترسی از بابت از دست دادن پروژه حسابرسی ندارند. حسابرسان باید احساس کنند که اعطای امتیاز ممکن است برای آنان پیامدهای ناگوار داشته باشد. شناخت حسابرس از محیط کار و صاحبکار می‌تواند به انتخاب تاکتیک اثربخش کمک نماید و برگ برنده‌ای در مذاکرات برای وی باشد. شناخت از اعضاء و پرسنل صاحبکار و نیز تعامل چند ساله با صاحبکار می‌تواند میزان اعتماد حسابرس را افزایش دهد. داشتن تجربه حسابرسی در ارتباط با یک موضوع خاص در حوزه گزارشگری می‌تواند موجب نوسان یا عدم‌نوسان در تصمیم حسابرسان گردد.
تخصص حسابرس در صنعت		
آموزش‌های مورد نیاز حسابرس		
عدم آگاهی از پیامدها		
شناخت حسابرس از صاحبکار		
قدرت چانه‌زنی		

مفهوم	مقوله	توضیحات
شخصیت حسابرس	ویژگی‌های شخصیتی حسابرس	ویژگی‌های شخصی و رفتاری حسابرسان بر میزان امتیازدهی آنان مؤثر است. ویژگی‌های شخصیتی، تعامل حسابرس و صاحبکار را تحت تأثیر قرار داده و منجر به انعطاف بیشتر آن‌ها می‌گردد. حسابرس می‌تواند در چارچوب قوانین و مقررات، انعطاف بیشتری از خود نشان دهد. در این رابطه، حسابرسان محافظه‌کار، امتیاز کمتری واگذار می‌کنند. همچنین ریسک‌پذیری حسابرسان متفاوت است و می‌تواند بر نتایج صورت‌های مالی حسابرسی شده اثر گذارد. مؤسسات حسابرسی نوپا به دلیل افزایش پروژه‌های حسابرسی، ریسک‌پذیری بیشتری دارند و در مذاکره با صاحبکار، انعطاف بیشتری در اعمال بندهای اصلاحی از خود نشان می‌دهند. خبرگان پژوهش معتقدند حسابرسان ذاتاً محافظه‌کار هستند و ریسک‌پذیری بالایی ندارند، ولی گاهی اوقات شرایط کار و بازار موجب می‌شود که حسابرسان، تا حدودی از مواضع خود کوتاه آیند.
ریسک‌پذیری حسابرس		
محافظه‌کاری حسابرس		
انعطاف‌پذیری حسابرس		
جنسیت حسابرس	تنوع جنسیتی حسابرس	جنسیت حسابرسان به دلیل تفاوت در ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری مانند ریسک‌پذیری و محافظه‌کاری، مذاکرات حسابرس و صاحبکار را تحت تأثیر قرار می‌دهد. حسابرسان مرد در مقایسه با حسابرسان زن در مذاکرات حسابرسی با صاحبکار، دامنه ریسک بیشتری را می‌پذیرند. حسابرسان زن از ابزارهای تنبیهی و مجازات بیشتر می‌ترسند. حسابرسان زن به دلیل محافظه‌کاری، در مقایسه با حسابرسان مرد، بیشتر بر درج بندها در گزارش حسابرسی اصرار می‌ورزند و کمتر تسلیم خواسته‌های صاحبکار می‌شوند.
اثربخشی کمیته حسابرسی صاحبکار	ویژگی‌های کمیته حسابرسی صاحبکار	به عقیده خبرگان پژوهش در حین جلسه مذاکره حسابرسان با صاحبکار، حضور اعضای هیئت مدیره، مدیر عامل و کمیته حسابرسی ممکن است به رفع موارد عدم توافق کمک نماید. تعامل حسابرسان با اعضای کمیته‌های حسابرسی به علت داشتن دانش مالی و تخصص در مقایسه با مدیرعامل و سایر اعضای هیئت مدیره بهتر است و دامنه اصلاحات پیشنهادی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. کمیته‌های حسابرسی به دلیل نداشتن استقلال کافی، در طی مذاکرات و جلسات حسابرس و صاحبکار به سمت و سوی صاحبکار وابستگی دارند و معمولاً از روابط و کارکنان صاحبکار هستند و به حسابرسان، در راستای خواسته‌های صاحبکار فشار می‌آورند. هنگامی که اعضای کمیته حسابرسی در جلسات حسابرس و صاحبکار حضور دارند، حسابرسان سعی می‌کنند که گزارش آن‌ها در سطح بالا و دقیق باشد، زیرا در کمیته‌های حسابرسی افرادی حاذق و معمولاً با دانش مالی وجود دارد. ساختار شرکت‌ها به ویژه کنترل‌های داخلی و نظام راهبری آن‌ها مانند کمیته حسابرسی، تعیین‌کننده دیدگاه حسابرس به آن شرکت و میزان ریسک پذیرفته شده توسط حسابرس است و بر پیش‌نویس گزارش حسابرسی تأثیر دارد.
تعامل حسابرس با اعضای کمیته حسابرسی		
فشار اعضای کمیته حسابرسی به حسابرس		

* منبع: یافته‌های پژوهش

شرایط بستر

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اتخاذ استراتژی امتیازدهی از ویژگی‌های زمینه‌ای و بستر حرفه حسابداری و حسابرسی تأثیر می‌گیرد که طبق یافته‌های پژوهش در جدول ۳ تفاسیر مرتبط

با آن گزارش شده است.

جدول ۳. شرایط بستر امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
استانداردهای حسابداری و ابهام در آنها	استانداردهای حسابداری	در برخی اوقات میزان ابهام در استانداردهای حسابداری، چالشی برای توافق بین حسابرسان و صاحبکار است، زیرا حسابرسان تفسیر یکسانی از استانداردهای حسابداری ندارند. ابهام در استانداردهای حسابداری می‌تواند به صورت ناخواسته منجر به کوتاه آمدن حسابرسان از مواضع خود باشد و منجر به امتیازدهی گردد. معمولاً مذاکرات بین حسابرسان و صاحبکار در یک شرایط واقعی صورت می‌گیرد و حسابرسان ممکن است بنا به دلیلی دامنه اصلاحات پیشنهادی خود را کاهش دهد. چنانچه صاحبکار دلایل قانع کننده‌ای ارائه نماید، ممکن است حسابرسان قانع شود. به عبارتی صاحبکار می‌تواند حسابرسان را قانع کند که استانداردهای حسابداری، قوانین و مقررات و یا الزامات سازمان بورس اوراق بهادار و یا سازمان حسابرسان را رعایت نموده است. در نتیجه گاهی اوقات امتیازدهی از سوی حسابرسان اجتناب‌ناپذیر است.
تفسیر متفاوت از استانداردها		
قوانین و مقررات	الزامات قانونی و مقررات	الزامات و نظارت نهادهای حرفه‌ای بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار موجب شده است که حسابرسان این گونه شرکت‌ها دامنه ریسک‌پذیری خود را کاهش دهند و کمتر از مواضع خود کوتاه آیند. به عنوان نمونه مسئولیت حسابرسان معتمد سازمان بورس اوراق بهادار در مقایسه با سایر حسابرسان بالاتر است و الزامات کنترلی بیشتری بر آنها حاکم است و اکثراً در معرض دید ذینفعان هستند و گزارش‌های آنها برای عموم منتشر می‌شود. در سال‌های اخیر به دلیل شرایط خاص مالی و پولی کشور و قوانین مرتبط با پول‌شویی، جامعه حسابرسان رسمی کشور، فشارهای زیادی بر مؤسسات حسابرسان آورده و این مؤسسات نیز سعی نموده‌اند، کیفیت حسابرسان را بهبود بخشند.
الزامات نهادهای ذیصلاح		
تضعیف آیین رفتار حرفه‌ای	آیین رفتار حرفه‌ای	ممکن است حسابرسان از آیین رفتار و اخلاق حرفه‌ای تخطی نموده و امتیازهای بزرگ مانند تعدیل بندهای گزارش حسابرسان و یا حتی در مواردی، فروشی اظهارنظر حسابرسان انجام دهند. اصلاحات پیشنهادی حسابرسان لزوماً در جلسه با صاحبکار مطرح نمی‌شود، بلکه می‌تواند طی فرایند رسیدگی نیز مطرح گردد و با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاق حسابرسان رسمی، حسابرسان باید موجب اعتلای حرفه نیز بگردند. به عنوان نمونه حسابرسان می‌توانند نحوه انجام ثبت‌های اصلاحی مثل ثبت بازخورد سنوات کارکنان را به پرسنل صاحبکار آموزش دهد و یا حتی مواردی که پایین‌تر از سطح اهمیت است را نیز می‌تواند پیشنهاد نماید.
تخطی از آیین رفتار حرفه‌ای		
اخلاق حرفه‌ای حسابرسان		

* منبع: یافته‌های پژوهش

شرایط مداخله‌گر

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اتخاذ استراتژی امتیازدهی از ویژگی‌های زمینه‌ای عمومی و محیطی تأثیر می‌گیرد که طبق یافته‌های پژوهش در جدول ۴ تفاسیر مرتبط با آن گزارش شده است.

جدول ۴. شرایط مداخله‌گر امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
شرایط اقتصادی کشور	شرایط اقتصادی و محیطی	از دیدگاه خبرگان پژوهش، شرایط اقتصادی کشور و متغیرهای اقتصادی مهمترین مقوله این پژوهش است که همگان بر آن اجماع داشتند. موضوع حسابرسی باید با توجه به شرایط محیطی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بحث شود. متغیرهایی مانند نرخ بیکاری، اشتغال و مسائل پیرامونی دیگر، مؤسسات و صاحبکاران را تحت فشار قرار می‌دهند. شرایط اقتصادی کشور مشخص می‌کند که هدف از گزارش حسابرسی چیست و چه منافعی دارد و سازوکار آن کدام است. چنانچه وضعیت اقتصادی کشور مثل سال‌های اخیر مساعد نباشد و حجم اقتصاد کوچک باشد و به سمت بهبود و رونق کسب و کار نرود، رقابت ناسالم در حرفه‌های مختلف شکل گرفته و حسابرسی هم از این قضیه مستثنی نیست. شرایط اقتصادی کشور در سال‌های اخیر باعث شده است که حسابرسان به علت این‌که شرکت‌ها دچار کمبود نقدینگی و سرمایه در گردش هستند، کمتر گزارش مردود و عدم اظهارنظر صادر نمایند. شرایط اقتصادی و محیطی کشور نقش با اهمیتی در میزان درآمد مؤسسات حسابرسی دارد که این موضوع نیز تأثیر فراوانی بر استراتژی امتیازدهی حسابرسان دارد. در این راستا یکی از مصادیق شرایط اقتصادی و سیاسی، تحریم‌ها و دور زدن آن‌ها است. بر این اساس، شرکت‌ها نمی‌توانند مبادلات تجاری خود را به روش عادی انجام دهند و این موضوع منجر به تخطی از ساختارها می‌شود. در این شرایط حسابرسان با این‌گونه از شرکت‌ها دچار چالش شده و ممکن است از اصلاحات پیشنهادی خود کوتاه آیند.
بحران مالی و اقتصادی		
ورشکستگی شرکت‌ها		
حجم کوچک اقتصاد		
تحریم		
موقعیت جغرافیایی		
صاحبکار بخش خصوصی یا دولتی	فشارهای سیاسی	حسابرسان در مواجهه با صاحبکاران بخش دولتی، دامنه ریسک خود را، بیشتر کنترل می‌کنند. با این حال شرایط و فشارهای سیاسی می‌تواند بر حسابرسان تحمیل شده و موجب امتیازدهی آنها به صاحبکاران گردد. حسابرسان در بخش خصوصی به مراتب بهتر می‌توانند در برابر فشارهای صاحبکار مقاومت کنند. این حسابرسان در مواردی به علت عدم امتیازدهی، از ادامه پروژه حسابرسی انصراف می‌دهند. در این مسیر چنانچه اندازه مؤسسه بزرگ باشد، حتی فشارهای سیاسی هم نمی‌تواند موجب امتیازدهی گردد و ممکن است حسابرسان در نهایت از کار کناره‌گیری نماید. با این حال این موضوع در سازمان حسابرسی ممکن است، متفاوت باشد. انتظار می‌رود به دلیل وابستگی سازمان حسابرسی به بدنه دولت، این سازمان اقتدار و قدرت کافی را نداشته باشد و به دلیل فشارهای سیاسی نهادهای دولتی، گزارش ناشی از امتیازدهی ارائه نماید. با توجه به این‌که سازمان حسابرسی زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است، بنابراین ممکن است حسابرسان این نهاد از اصلاحات پیشنهادی خود کوتاه آیند. به عنوان نمونه در شرکت‌های نفتی به علت وجود تحریم، ممکن است حسابرسان بندهای کمتری ارائه نماید، زیرا منافع کشور به خطر می‌افتد.
نوع و اندازه صاحبکار		
فشار صاحبکار		
حرفه‌ای بودن صاحبکار		

* منبع: یافته‌های پژوهش

پيامدها

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان، پیامدهایی

(آسیب‌هایی) خواهد داشت که طبق یافته‌های پژوهش در جدول ۵ تفاسیر مرتبط با آن گزارش شده است.

جدول ۵. پیامدهای امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
افزایش ریسک حسابرسی	افزایش ریسک حسابرسی	بر اساس نظر خبرگان پژوهش، چنانچه حسابرسان در برابر خواسته‌های صاحبکاران کوتاه آیند و قضاوت آنها جانبدارانه باشد و به صاحبکاران امتیاز اعطاء نمایند، این امتیازدهی موجب افزایش بسیار شدید ریسک حسابرسی شده و در برخی موارد باعث خواهد شد که شرکای برخی از مؤسسات حسابرسی نسبت به توقف فعالیت خود اقدام نمایند.
افزایش دعاوی حقوقی	افزایش دعاوی حقوقی	با توجه به این که رسالت حسابرسی اعتباربخشی به صورت‌های مالی اساسی است و امتیازدهی توسط حسابرسان منجر به ضعف در کیفیت گزارشگری مالی شده و منافع ذینفعان را به خطر می‌اندازد، بنابراین ذینفعان می‌توانند در این مورد شکای شوند. با افزایش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در جامعه، حسابرسان سعی می‌کنند که در اعمال بندهای گزارش حسابرسی انعطاف کمتری از خود نشان دهند.
فروش اظهارنظر حسابرسی	فروش اظهارنظر حسابرسی	گاهی اوقات ممکن است حسابرسان از آیین رفتار حرفه‌ای تخطی نموده و به دلایلی مانند حجم کوچک اقتصاد کشور و رقابت ناسالم بین حسابرسان، تسلیم خواسته‌های صاحبکار شده و در بعضی موارد خاص، اظهارنظر حسابرسی مطابق میل صاحبکار ارائه نمایند (فروش اظهارنظر حسابرسی). فروش اظهارنظر حسابرسی موجب از بین رفتن اعتماد اجتماعی به حرفه حسابرسی می‌شود.
کاهش کیفیت حسابرسی	کاهش کیفیت حسابرسی	اتخاذ رویکرد امتیازدهی توسط حسابرسان موجب کاهش استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی و افزایش دعاوی حقوقی می‌گردد. امتیازدهی حسابرسان به صاحبکاران منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. بدین صورت که تصور می‌شود حسابرسان در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت ناتوان بوده‌اند و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده به معنای واقعی نمی‌توانند از گزارش‌ها استفاده نموده و تصمیمات صحیح اتخاذ نمایند.
کاهش سطح اطمینان بخشی		
استقلال حسابرسان	نقض آیین رفتار حرفه‌ای	میزان امتیازدهی در بین حسابرسان متفاوت است چرا که همه آن‌ها به یک مرکز ثقل به نام آیین رفتار حرفه‌ای اتکاء دارند. امتیازدهی بیانگر وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکار است که موجب خدشه به استقلال وی می‌گردد. امتیازدهی همچنین بیانگر عدم رعایت بی‌طرفی حسابرسان و نقض آیین رفتار حرفه‌ای است. به نظر می‌آید بزرگ‌ترین چالش حوزه حسابرسی در ایران، استقلال حسابرسان است که بسیاری از موضوعات این حوزه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. چنانچه استقلال حسابرسان کافی نباشد، ممکن است حسابرسان در تعارض با صاحبکار، کوتاه آید و نگرانی در رابطه با حق‌الزحمه خود را کم نماید.
بی‌طرفی حسابرسان		

مفهوم	مقوله	توضیحات
تنزل جایگاه حرفه حسابرسی کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی رقابت ناسالم در بازار حسابرسی	آسیب به حرفه حسابرسی	یکی از مهم‌ترین پیامدهای کوتاه آمدن حسابرسان در برابر صاحبکاران، آسیب‌هایی است که به حرفه حسابرسی وارد می‌شود و دید جامعه را نسبت به حرفه تحت تأثیر قرار می‌دهد. امتیازدهی منجر به تنزل جایگاه حرفه و کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی می‌شود. در برخی مواقع ممکن است که پروژه‌های حسابرسی به مزایده گذاشته شده نیز به مقوله امتیازدهی دامن بزند. به عبارتی نوع گزارشگری تحت تأثیر قرار گرفته و این موضوع منجر به رقابت ناسالم در بازار حسابرسی شود. چنانچه وضعیت اقتصادی کشور مطلوب نباشد، رقابت ناسالم در حرفه بیشتر شده و این رقابت علاوه بر نرخ‌شکنی، موجب انعطاف‌پذیری حسابرسان می‌شود و ممکن است امتیازدهی اتفاق افتد. امتیازدهی موجب تضعیف بازار حسابرسی می‌شود و باعث می‌شود مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی از فرایند رسیدگی خارج شده و سازمان حسابرسی جایگزین آن‌ها گردد. به عنوان نمونه در اختلاس بانک صادرات و بانک آریا انگشت اتهام به سمت حسابرسان بخش خصوصی رفت و پس از آن معمولاً حسابرسی شرکت‌های دولتی به سازمان حسابرسی واگذار شد.
کاهش اعتماد اجتماعی کاهش منافع ذینفعان رانت اطلاعاتی	کاهش اعتماد اجتماعی	کوتاه آمدن حسابرسان در برابر صاحبکاران منجر به تنزل جایگاه اجتماعی حرفه شده و دید جامعه را نسبت به حرفه تحت تأثیر قرار داده، اعتماد عمومی در حال و آینده را کاهش و رعایت آیین و رفتار حرفه‌ای را ضعیف نموده و در نهایت موجب کاهش منافع ذینفعان می‌شود. همچنین امتیازدهی توسط حسابرسان، دارای عواقب منفی اجتماعی مانند افزایش فاصله طبقات اجتماعی است. امتیازدهی باعث می‌شود استفاده‌کننده به جای استفاده از صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری، دنبال یافتن اطلاعات در بازارهای رانت اطلاعاتی باشد.
کاهش کیفیت تصمیم‌گیری کاهش کیفیت گزارشگری مالی	کاهش کیفیت گزارشگری مالی	گزارش حسابرسی که محصول کوتاه آمدن حسابرس در برابر صاحبکار باشد، باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده، نتوانند از گزارش‌ها استفاده نموده و تصمیمات صحیح اتخاذ نمایند. در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی کاهش یافته و کیفیت تصمیم‌گیری نیز کاهش می‌یابد.
کاهش شفافیت مالی و اقتصادی	کاهش شفافیت مالی و اقتصادی	با توجه به این که یکی از نقش‌های حسابرسی، نقش اقتصادی آن است، بنابراین کوتاه آمدن حسابرسان در برابر صاحبکاران و ارائه امتیاز منجر به گزارشگری مالی نامطلوب و به دنبال آن تصمیمات اشتباه سرمایه‌گذاران و سهامداران شده و کارکرد صحیح و شفاف مالی و اقتصادی حسابرسی در معرض ابهام قرار خواهد گرفت.

* منبع: یافته‌های پژوهش

راهکارها

با توجه به این که اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان، آسیب‌هایی را به دنبال خواهد داشت، در ادامه بر اساس دیدگاه خبرگان راهکارهایی به شرح جدول ۶ ارائه می‌شود.

جدول ۶. راهکارهای امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
شفاف‌سازی قوانین و مقررات و استانداردها	شفاف‌سازی قوانین و استانداردها	کاهش میزان ابهام در استانداردهای حسابداری می‌تواند موجب قطعیت بیشتر نظر حسابرسان گردد و امتیازدهی به صاحبکار کاهش یابد. شفاف‌سازی قوانین و مقررات و استانداردها می‌تواند وظایف طرفین را دقیق مشخص نموده و مسئولیت‌های آنان را تبیین نماید. در این مسیر مطلوب است علاوه بر شفاف‌سازی قوانین و مقررات و تعیین مسئولیت دقیق حسابرسان و صاحبکار، در صلاحیت و نحوه تعیین صلاحیت حسابرسان، بازنگری صورت گیرد، یکنواختی و ثبات رویه در تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شکل گیرد و جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، بانک مرکزی و سازمان بورس اوراق بهادار در نحوه تهیه صورت‌های مالی، هماهنگی کافی داشته باشند.
کاهش سطح تفسیرپذیری استانداردها		
تعیین مسئولیت دقیق حسابرسان و صاحبکار		
بازنگری و تعیین صلاحیت حسابرسان		
افزایش دامنه الزامات شرکت‌های غیر بورسی		
حمایت قانونی توسط مراجع ذیصلاح از حسابرسان	نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح	حمایت قانونی توسط مراجع ذیصلاح از حسابرسان در برابر فشارهای وارده، موجب کاهش امتیازدهی و رفع مشکلات در این حوزه می‌شود. حمایت جامعه حسابداران رسمی کشور از حسابرسان، می‌تواند آنها را در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با گزارش حسابرسی مستقل‌تر نموده و گزارش‌ها را بر اساس واقعیت‌ها ارائه نمایند. همچنین ورود نهادهای حاکمیتی به حوزه مالی و شفافیت در آن نیز بر مقوله امتیازدهی حسابرسان اثرگذار خواهد بود. به عنوان نمونه نظارت و حسابرسی دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی.
نظارت نهادهای ذیصلاح مانند سازمان بازرسی		
تمرکز در بازار حسابرسی	تمرکز بازار حسابرسی	یکی از راهکارهای کاهش امتیازدهی، تلاش جهت تمرکززدایی در بازار حسابرسی است و این که تا حدودی عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی وجود داشته باشد. مدیریت قراردادهای بین حسابرسان و صاحبکاران، به‌ویژه چنانچه سازوکاری حاکم شود که حسابرسان مستقیماً حق‌الزحمه خود را از صاحبکار دریافت نمایند، می‌تواند کمک زیادی به افزایش توانایی حسابرسان در مذاکره و درج اصلاحات پیشنهادی وی نماید. افزایش خدمات جانبی توسط حسابرسان مانند خدمات مشاوره، خدمات مالیاتی و خدمات غیرحسابرسی می‌تواند سطح درآمدی حسابرسان را افزایش داده و سهم حسابرسان از پورتنفوی درآمدهای مؤسسات کم شود و در نتیجه میزان وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکار کاهش یافته و به دنبال آن امتیازدهی نیز کاهش یابد.
عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی		
مدیریت قراردادهای حسابرسی		
افزایش حسابرسان معتمد سازمان بورس اوراق بهادار		
افزایش خدمات غیرحسابرسی		

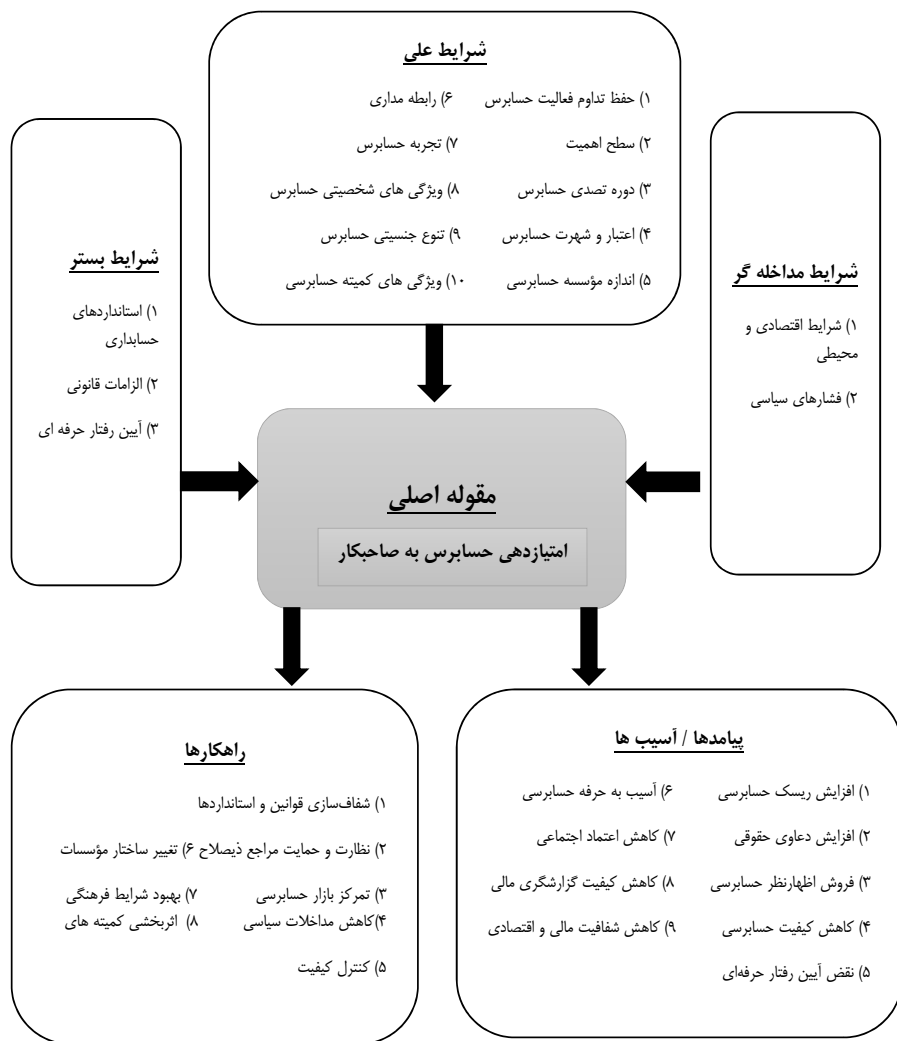
مفهوم	مقوله	توضیحات
کاهش سطح دخالت‌های سیاسی	کاهش مداخلات سیاسی	یکی از مهمترین راهکارهای ارائه شده طبق نظر خبرگان پژوهش، کاهش تصدی‌گری دولت و نهادهای وابسته در حوزه حسابداری و حرفه حسابرسی و کاهش مداخلات سیاسی در حرفه حسابداری است. در این راستا خبرگان اشاره کردند که روابط و شرایط سیاسی، تعیین‌کننده برای انتخاب حسابرسان نباشد.
عدم انتخاب حسابرسان بر اساس شرایط سیاسی		
تقویت کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی	کنترل کیفیت	امتیازدهی حسابرسان به صاحبکار موجب نرخ‌شکنی در حرفه شده و بهای تمام شده خدمات حسابرسی را غیرواقعی می‌کند که کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی کشور می‌تواند از این موضوع جلوگیری نماید. جامعه حسابداران رسمی با نظارت‌های بیشتر و ارتقای سطح کنترل کیفیت می‌تواند موجب اثربخشی حسابرسی گردد. در این راستا مبلغ درآمدهای مؤسسات حسابرسی با توجه به زیر ساخت‌های آنها باید کنترل شود. به عنوان مثال تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی شاخص تعیین‌کننده‌ای برای مجموع درآمدهای مؤسسات حسابرسی باشد. همچنین بودجه‌بندی پروژه‌های حسابرسی هم می‌تواند مفید باشد. رعایت یکنواختی با ایجاد سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در حوزه‌های مالیاتی، پول‌شویی، ارز و... می‌تواند راهکاری برای اثربخشی فرایندهای حسابرسی گردد.
سازوکارهای تشویقی و تنبیهی (تنزل رتبه)		
تطابق درآمد مؤسسه با زیرساخت مؤسسه		
بودجه‌بندی پروژه‌های حسابرسی		
سیستم اطلاعاتی یکپارچه مالی	تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی	خبرگان پژوهش پیشنهاد نمودند مؤسسات حسابرسی کوچک ادغام شده و شرکای آنها در سطح مدیران فنی مؤسسات حسابرسی کار کنند و ساختار مؤسسات کاراتر و قوی‌تر گردد که بتوانند در بازار رقابت نموده و سهم از بازار آنها افزایش یافته و در تعامل با صاحبکار امتیاز واگذار نکنند و تسلیم خواسته‌های صاحبکار نگردند. در این راستا ادغام مؤسسات حسابرسی و تقویت کارگروهی می‌تواند منجر به تقویت مؤسسه و بیش‌اعتمادی شرکای مؤسسات حسابرسی گردد. چنانچه تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی بیشتر باشد، مدیریت ریسک مؤسسه حسابرسی بهبود یافته، کنترل کیفیت بالا رفته و در نتیجه واگذاری امتیاز نیز کاهش می‌یابد.
تغییر در ساختار مؤسسات حسابرسی		
افزایش شرکای مؤسسات حسابرسی		
ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک	بهبود شرایط فرهنگی	فرهنگ‌سازی و آموزش و دوره‌های ضمن خدمت توسط نهادهای مسئول می‌تواند موجب شفاف‌سازی قراردادهای و تعارض‌های بین حسابرسان و صاحبکاران گردد. ارتقای دانش مالی و مهارتی و تقویت تجربه حسابرسان و آموزش‌های مورد نیاز در این راستا می‌تواند موجب کاهش امتیازدهی گردد. حتی ویژگی‌های جغرافیایی و ریسک مترتب بر آن نیز می‌تواند مؤثر باشد. به عنوان نمونه حسابرسی یک شرکت مستقر در شهر یزد و یا زاهدان، با تهران متفاوت است (مقوله فرهنگی).
فرهنگ‌سازی		

مفهوم	مقوله	توضیحات
آموزش		
اثربخشی کمیته‌های حسابرسی	اثربخشی کمیته‌های حسابرسی	تقویت کمیته‌های حسابرسی و تلاش جهت تحقق محتوا بر شکل آن، می‌تواند مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار را اثربخش نماید. در این مسیر باید اعضای کمیته‌های حسابرسی، وابستگی غیرعادی خود به صاحبکار را کاهش داده و جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی تلاش نمایند.

* منبع: یافته‌های پژوهش

کدگذاری انتخابی و خلق نظریه: در این مرحله سعی شد با کنار هم قرار دادن نوع مقوله‌ها حول مقوله محوری و هسته اصلی پژوهش، یک روایت نظری برای موضوع پژوهش ایجاد و ارتباط نظام‌مند بین مفاهیم و مقوله‌ها نیز ارائه شود. بر اساس نظر کرسول (۲۰۰۷) نظریه پرداز زمینه‌بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ارائه نماید: به صورت نمودار، به شکل روایت یک داستان و به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها یا فرضیه‌ها. در این پژوهش نظریه ایجاد شده با استفاده از دو شیوه روایت و تشریح (جداول ۲ تا ۶) و نمودار (شکل ۲) ارائه می‌گردد. بر اساس یافته‌های پژوهش شکل ۲ مدل کلی پژوهش را نشان می‌دهد.

شکل ۲. مدل کلی استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار



* منبع: یافته‌های پژوهش

۶- بحث و نتیجه‌گیری

در پایان عملیات حسابرسی، معمولاً پیش‌نویس گزارش حسابرسی توسط حسابرس به صاحبکار ارائه و موارد عدم توافق، اختلاف‌نظر و اصلاحات پیشنهادی بین طرفین مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. در این مسیر ممکن است حسابرس به دلایل مختلفی در برابر فشار و خواسته‌های صاحبکار کوتاه آید و از برخی تعدیلات کشف شده در طول رسیدگی چشم‌پوشی

نماید و امتیاز واگذار نماید که این موضوع پیامدهایی در سطح جامعه و حرفه حسابرسی به دنبال خواهد داشت. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر تبیین استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار با تاکید بر آسیب‌شناسی (پیامدها) و ارائه راهکار، با استفاده از روش پژوهش کیفی و با رویکرد نظریه زمینه‌بنیان است.

طبق یافته‌های پژوهش حفظ تداوم فعالیت حسابرس، سطح اهمیت، دوره تصدی، اعتبار و شهرت، اندازه مؤسسه حسابرسی، رابطه‌مداری، تجربه، ویژگی‌های شخصیتی، تنوع جنسیتی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی شرایط علی اتخاذ استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار شناسایی شده است. بر این اساس بقای مؤسسه حسابرسی در حرفه، ویژگی‌های شخصیتی حسابربان و نیز ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی منجر به استفاده از این استراتژی می‌گردد. با توجه به این‌که تاکنون بررسی جامعی در ارتباط با موضوع پژوهش در داخل و خارج صورت نگرفته است، امکان تطابق کامل یافته‌های پژوهش با پژوهش‌های پیشین مقدور نیست. در این راستا تان و تورتمن (۲۰۱۰) و کارتر و همکاران (۲۰۱۵) نیز نشان دادند که حفظ تداوم فعالیت حسابرس موجب انتخاب استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس می‌شود. بر اساس یافته‌های پژوهش مقوله‌های استانداردهای حسابداری، الزامات قانونی و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای بیانگر شرایط بستر و شرایط اقتصادی و محیطی و فشارهای سیاسی بیانگر شرایط مداخله‌گر هستند. نتایج پژوهش کادوس و همکاران (۲۰۰۳) و کاپلان (۲۰۰۴) نیز حاکی از تاثیر فشارهای سیاسی و فشارهای صاحبکار بر واگذاری امتیاز توسط حسابرس است. برخی از مقوله‌های شناسایی شده از دیدگاه خبرگان در این پژوهش با یافته‌های پژوهش کاظمی‌علوم و همکاران (۱۳۹۸) انطباق دارد. یافته‌های پژوهش نشان داد ریسک حسابرسی، دعاوی حقوقی، فروش اظهارنظر حسابرسی، کیفیت حسابرسی، نقض آیین رفتار حرفه‌ای، آسیب به حرفه حسابرسی، اعتماد اجتماعی، کیفیت گزارشگری مالی، شفافیت مالی و اقتصادی از مهمترین پیامدها و آسیب‌های اتخاذ این استراتژی است. با توجه به شرایط علی و پیامدها، خبرگان پژوهش حاضر راهبردهایی برای کاهش استفاده از این استراتژی شامل شفاف‌سازی قوانین و مقررات و استانداردها، نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح، تمرکززدایی در بازار حسابرسی، شرایط سیاسی، کنترل کیفیت، ساختار مؤسسات حسابرسی، شرایط فرهنگی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی ارائه نمودند. بر اساس نظر خبرگان مهمترین مقوله جهت مدیریت استراتژی امتیازدهی توسط حسابربان، بهبود وضعیت اقتصادی کشور و به دنبال آن افزایش تداوم فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی است.

بر اساس یافته‌های پژوهش مبنی بر عدم اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ در بسیاری از موارد، پیشنهاد می‌شود نهادهای متولی مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور، نسبت به پیاده‌سازی سازوکاری جهت ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک به منظور تقویت ساختار و قدرت مؤسسات حسابرسی اقدام نمایند. در این راستا پیشنهاد می‌شود جهت تشویق و تمایل مؤسسات حسابرسی کوچک به ادغام، میانگین رتبه مؤسسات حسابرسی ادغام شده، یک طبقه افزایش یابد. همچنین با توجه به این‌که در بسیاری از اوقات

مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی، بعد از ارائه گزارش پرداخت می‌شود و این موضوع منجر به رقیق شدن گزارش حسابرسی و تا حدودی انعطاف حسابرسان می‌شود، پیشنهاد می‌شود که تدابیری توسط نهادهای ناظر فراهم گردد که مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی، حتی‌الامکان قبل از ارائه گزارش حسابرسی پرداخت گردد که آن اهرمی برای فشار بر حسابرسان نباشد. بر اساس یافته‌های پژوهش، همچنین پیشنهاد می‌شود که نهاد ناظر و واحدهای کنترل کیفیت سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور، به روش برون‌سازمانی انتخاب و فعالیت نمایند تا میزان استقلال آنها افزایش یافته و هیچ‌نوع وابستگی به سازمان حسابرسی و یا جامعه حسابداران رسمی کشور نداشته باشند. پیشنهاد می‌شود که واحدهای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی کشور، میزان درآمدهای مؤسسات حسابرسی را با توجه به رتبه مؤسسات حسابرسی بررسی نمایند و موارد غیرعادی مانند درآمد بیشتر مؤسسات حسابرسی با رتبه پایین در برابر مؤسسات حسابرسی با رتبه بالا را مورد واکاوی دقیق قرار دهند. پیشنهاد می‌شود که فرآیند تغییر حسابرسان از سوی صاحبکاران با یک رویکرد منطقی توسط نهادهای متولی، نظام‌مند شود، طوری که صاحبکاران نتوانند به راحتی حسابرسان را تغییر داده و با این عمل، فشار و ریسک از دست دادن کار حسابرسی را افزایش دهند. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود استراتژی امتیازدهی را از سوی صاحبکار بررسی نمایند. همچنین پژوهشگران آتی هریک از مقوله‌های شناسایی شده در این پژوهش را می‌توانند به صورت مستقل مورد بررسی قرار داده و میزان اهمیت آنها را رتبه‌بندی نمایند و به توسعه ادبیات، مفاهیم و یافته‌های تجربی پژوهش کمک نمایند. مهمترین محدودیت این پژوهش دسترسی سخت به شرکای مؤسسات حسابرسی و در برخی موارد امتناع آنان از مصاحبه در زمینه استراتژی امتیازدهی بود. بنابراین ممکن است دیدگاه افراد مصاحبه‌شونده در این پژوهش، بیانگر دیدگاه کل افراد متخصص و صاحب نظر در کل کشور نباشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر و عبداللهی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد. دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱)، صص ۵-۳۶.
۲. حساس‌یگانه، یحیی و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۴). الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶)، صص ۱۵-۲۵.
۳. حساس‌یگانه، یحیی، باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۶). عوامل اقتصادی مؤثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷)، صص ۵-۲۳.
۴. دانایی فرد، حسن و امامی، مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، ۱(۲)، صص ۶۹-۹۷.
۵. رضایی، علی‌اکبر، بنی‌مهد، بهمن و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۴). سهم بازار حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۳)، صص ۷۷-۸۵.
۶. شعبانعلی، محمدرضا. (۱۳۹۶). فنون مذاکره. چاپ هفتم، تهران، انتشارات نص.

۷. کاظمی علوم، مهدی، رضازاده، جواد و کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۸)، آماده انتشار.
۸. مشایخی، بیتا، مهرانی، کاوه، رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. *بورس اوراق بهادار*، ۶(۲۳)، صص ۱۰۳-۱۳۷.
۹. مشهدی قره‌قیه، هادی، بنی‌مهد، بهمن، فرقاندوست حقیقی، کامبیز و مرادزاده‌فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول‌پرستی، فرهنگ مشتری‌مداری و خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹)، صص ۱۶۱-۱۷۳.
۱۰. ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۷. ارتباطات با مدیریت. (۱۳۷۸). سازمان حسابرسی ایران.
۱۱. مهرانی، ساسان و اسکندر، هدی. (۱۳۹۵). تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس- صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲۲)، صص ۱۴۳-۱۶۹.
۱۲. مهرانی، کاوه، یزدانی، سیما، بهبهانی نیا، پریساسادات و اسکندر، هدی. (۱۳۹۲). نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس. *پژوهش حسابداری*، ۳(۸)، صص ۱۰۱-۱۲۲.

ب- منابع خارجی:

1. Antle, R., and Nalebuff, B. (1991). Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, 29: 31-54.
2. Awadallah, E. (2018). Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 10(3): 250-272.
3. Bame-Aldred, C. W., & Kida, T. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6): 497-511.
4. Baron, R. A. (1990). Environmentally induced positive affect: Its impact on self-efficacy, task performance, negotiation, and conflict. *Journal of Applied Social Psychology*, 20:368-384.
5. Bennett, G. B., Hatfield, R. C., & Stefaniak, C. (2015). The Effect of Deadline Pressure on Pre-Negotiation Positions: A Comparison of Auditors and Client Management. *Contemporary Accounting Research*, 32(4): 1507-1528.
6. Bergner, J.M., S.A. Peffer, & R. J Ramsay. (2016). Concession, Contention, and Accountability in Auditor-Client Negotiations. *Behavioral Research in Accounting*, 28(1): 15-25.
7. Boswell, C. & Cannon, S. H. (2012). *Introduction to Nursing Research* (1st Ed.). Burlington, MA: Jones and Bartlett Publishers.
8. Broberg, P., Umans, T. and Gerlofštig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: an explorative study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1): 57-70.
9. Brown, H. L., & Johnstone, K. M. (2009). Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 65-92.
10. Carter, C., Spence, C. and Muzio, D. (2015). Scoping an agenda for future research into the professions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(8): 1198-1216.
11. Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., & Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1): 79-112.
12. Cheng, M. M., Tan, H. D., Tortman, K. T., & Tse, A. (2017). The Impact of the Timing of a Prior Year's Auditor Concessions on Financial Officers' Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1): 43-62.
13. Cialdini, R. B., & M. R. Trost. (1998). Social influence: Social norms, conformity, and compliance.

14. Cialdini, R. B., & N. J. Goldstein. (2004). Social influence: Compliance and conformity. *Annual Review of Psychology* 55 (1): 591–621.
15. Creswell, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Traditions* (2nd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
16. Faratin, P., Sierra, C., & Jennings, N. R. (1998). Negotiation decision functions for autonomous agents. *Robotics and Autonomous Systems*, 24(3): 159-182.
17. Forgas, J. P. (1998). On feeling good and getting your way: Mood effects on negotiator cognition and bargaining strategies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 74: 565-577.
18. Gelfand, M. J., & Christakopoulou, S. (1999). Culture and negotiator cognition: Judgment accuracy and negotiation processes in individualistic and collectivistic cultures. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 79: 248–269.
19. Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb. (2001). Evidence about auditor–client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research* 39(3): 535-563.
20. Glaser B, Strauss A. (1967). *The discovery of grounded theory*. Chicago IL: Aldine.
21. Glaser, B. (2002). Conceptualization: On Theory and Theorizing Using Grounded Theory. *International Journal of Qualitative Methods*. 1(2): 1-31.
22. Goodwin, J. (2002). Auditors' Conflict Management Styles: An Exploratory Study. *Abacus* 38(3): 378-405.
23. Goram, S; and Greg, W. (2013). Ethical Performance Evaluation (EPE) in Business Practices Framework and Case Illustrations, *European Business Review*, 19(5): 420-430.
24. Hatfield, R. C., Agoglia, C. P., & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 46(5): 1183-1207.
25. Hatfield, R. C., Houston, R. W., Stefaniak, C. M., & Usrey, S. (2010). The effect of magnitude of audit difference and prior client concessions on negotiations of proposed adjustments. *The Accounting Review*, 85(5): 1647-1668.
26. Kadous, K., Kennedy, S. J., & Peecher, M. E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3): 759-778.
27. Kaplan, R. (2004). Mother all of conflicts: Auditor and Their Clients. Working paper.
28. Khan, S. N. (2014). Qualitative Research Method: Grounded Theory. *International Journal of Business and Management*, 9 (11): 224-233.
29. Levine, T. R., L. Anders, J. Banas, K. L. Baum, K. Endo, A. Hu, and N. Wong. (2000). Norms, expectations, and deception: A norm violation model of veracity judgments. *Communication Monographs* 67 (2): 123–37.
30. Loudder, M. L., Khurana, I. K., Sawyers, R. B., Cordery, C., Johnson, C., Lowe, J., et al. (1992). The information content of audit qualifications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11: 69–82.
31. McCracken, S., S. E., Salterio, and R. N. Schmidt. 2011. Do managers intend to use the same negotiation strategies as partners? *Behavioral Research in Accounting*. 23(1): 131-160.
32. Mills, J., and M. S. Clark. (1982). Communal and exchange relationships. In *Review of Personality and Social Psychology*, ed. L. Wheeler, 121–44. Beverly Hills, CA: Sage.
33. Nelson, M. W., Elliott, J. A., & Tarpley, R. L. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77(s-1): 175-202.
34. Perreault, S., Kida, T., & Piercy, M. D. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor–client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8): 534-547.
35. Pruitt, D., & Rubin, (1994). *Social Conflict: Escalation, Stalemate and Settlement* (3rd

- Edition). Amazon.
36. Rubin, J. Z., & Brown, B. R. (1975). *The Social Psychology of Bargaining and Negotiation*. New York: Aca.
37. Salterio, S. E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor–client negotiations exposed and explored. *Accounting and Finance*, 52(s1): 233-286.
38. Strauss, A and Corbin J. (1998). *Basic Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, 2nd ed, Thousand Oaks, CA: Sage.
39. Sun, Y., Tan, H. T., & Zhang, J. (2015). Effect of Concession-Timing Strategies in Auditor–Client Negotiations: It Matters Who Is Using Them. *Contemporary Accounting Research*, 32(4): 1489-1506.
40. TAN, H. T., & Trotman, K. T. (2010). Effects of the timing of auditors' income-reducing adjustment concessions on financial officers' negotiation judgments. *Contemporary Accounting Research*, 27(4): 1207-1239.
41. Tversky, A., and D. Kahneman. (1974). Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. In *Utility, probability, and human decision making*: 141-162. Springer Netherlands.
42. Tse, A., K. Trotman. And M. Cheng. (2012). The impact of the existence and timing of concessions in multi-period auditor-client negotiations.
43. Vetschera, R. (2013). Negotiation processes: an integrated perspective. *EURO Journal on Decision Processes*, 1(1-2): 135-164.
44. Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2): 222-243.
45. Wright, A., and S. Wright. 1997. An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 12 (4): 15–36.