تبیین استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار

مهدی کاظمی علوم[۱]
جواد رضازاده[۲]
غلامرضا کردستانی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۵/۱۶
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۸/۲۲

چکیده:

هدف این پژوهش، تبیین استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار با تأکید بر آسیب‌شناسی و ارائـه راهکار، با استفاده از روش پژوهش کیفی و رویکـرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. ایـن پژوهش در سال ۱۳۹۸ با انجام ۱۶ مصاحبه عمیق بـا شرکای مؤسسه‌های حسابرسیِ عضو جامعه حسابداران رسمی کشـور، به روش نمونه‌گیری هدفمند- گلوله‌برفی انجام شده اسـت. یافته‌هـای پژوهش نشان داد کـه ۱۰ مقوله از جمله حفظ تـداوم فعالیت حسابرس، علّت اتخـاذ استراتژی امتیازدهی است. از مهمترین پیامدهـای اتخاذ این استراتژی، آسیب بـه شخص حسابرس، حرفه حسابرسی و کاهش اعتماد اجتماعی است. برای کاهش استفاده از استراتـژی امتیازدهی، راهبردهایی همچون شفاف‌سازی قوانیـن و استانداردها، نظارت و حمایـت مراجع ذیصلاح، تمرکز بـازار حسابرسی، کاهش مداخـلات سیاسی، بهبود کنترل کیفیـت، تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی، بهبـود شرایط فرهنگی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسـی 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.

واژه‌هـای کلیـدی: استراتـژی امتیازدهی، اصلاحـات پیشنهادی، زمینه‌بنیـان، حسابرس، صاحبکار.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
۲. دانشیـار حسابـداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهـران، ایران، نویسنده مسئول. ایمیل: mkolum1361@gmail.com
۳. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)، قزوین، ایران.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

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 قابل‌توجه 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 عدم‌توافق گزارش حسابرسی، اختلاف‌نظر 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 به‌گونه‌ای تغییر دهد که در نتیجه آن منافع کمتری برای خود و منافع بیشتری برای صاحبکار حاصل شود (استراتژی امتیازدهی) (مک‌کرکن و همکاران، ۲۰۱۱) و به‌عبارتی 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 صرف‌نظر نموده و امتیاز واگذار نماید و گزارش حسابرسی تحت‌الشعاع 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 دست‌دادن صاحبکار و در نتیجه کاهش درآمد، فشارهای صاحبکار و به‌ویژه فشارهای سیاسی موجب می‌شود، دامنهٔ امتیازدهی حسابرسان افزایش یابد و آنها اغلب قضاوت‌هایی را انجام دهند که با خواسته موردنظر صاحبکاران همخوانی داشته (کادوس و همکاران، ۲۰۰۳ و تان و تورتمن، ۲۰۱۰) و جانبدارنه، به نفع صاحبکار و از واقعیت دور باشد. در این راستا گودوین (۲۰۰۲) معتقد است برخی از حسابرسان به‌منظور 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 کشف‌شده 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

اصلاحـات 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 حسابـرس به صاحبکـار، کارتر و همکـاران (۲۰۱۵) معتقدند، امتیازدهـی موجب تجاری‌سازی حسابرسـی و در نتیجه محرکی برای رفتارهای غیراخلاقی و کاهش استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسـی خواهد شد. بـه گفته برابرگ و همکـاران (۲۰۱۳) وابستگی اقتصـادی حسابرس به صاحبکـار به مـرور، اظهارنظر حسابـرس را تحت‌الشعاع خود قرار داده و منجـر به تنزل کیفیت حسابرسـی می‌شود. همچنین به گفته برزیـده و همکاران (۱۳۹۷) اگر حسابرسان از صاحبکاران خود مستقل باشند، به بهترین شکل ممکن می‌توانند قضاوت خود را بدون جانبداری و سوگیری انجام دهند.

بـا توجه بـه شرایط خاص اقتصادی و مالی کشور در چند سـال اخیر و کشف تقلب و تخلف مالی در برخی از شرکت‌ها و بانک‌ها و نیز ارائه اظهارنظر حسابرسان در ارتباط با صورت‌های مالی ایـن شرکت‌ها و بعضاً افزایش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان این‌گونه از شرکت‌ها، ضروری است کـه روابط حسابرسان و صاحبکاران و نحوه تعامل طرفین، بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. تاکنون محـور 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 کمتـر مورد مطالعه قـرار گرفته و به‌ویژه آسیب‌های ناشی از اتخـاذ امتیازدهی مورد بررسی قرار نگرفتـه اسـت. با توجه به این کـه در پژوهش‌های پیشین، کم و بیش بـه شناسایی شرایط علّی امتیازدهـی حسابرسان به صاحبکاران پرداخته شده و آسیب‌های آن و به‌ویژه ارائه راهکار مغفول مانـده اسـت، بنابراین نوآوری این پژوهش، تـلاش در جهت ارائه مدلی جامـع بر اساس شرایط اقتصـادی کشور اسـت که علاوه بر شناسایی شرایط علّی امتیازدهـی حسابرسان به صاحبکاران، شرایـط بستر و شرایط مداخله‌گـر و آسیب‌های آن را نیز شناسایی نموده و در نهایت ارائه راهکار نمایـد. با در نظر گرفتن انتظار جامعه از حرفه حسابرسـی در جهت بهبود شفافیت مالی و نقش اطمینان‌بخشـی صورت‌های مالی حسابرسی شده توسـط حسابرسان در این زمینه و نیز افزایش رقابـت در بیـن مؤسسات حسابرسی و بقای آنها در بـازار حسابرسی، این پژوهش با هدف تبیین استراتـژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکـار با تأکید بر آسیب‌شناسی و ارائـه راهکار، به دنبال پاسـخ به این سؤالات است که ۱. دلایـل استفاده حسابرسان از استراتژی امتیازدهی چیست؟ ۲. پیامدهـای استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان چیست؟ و ۳. چه راه‌حل‌هایی برای آسیب‌های ناشی از واگذاری امتیاز توسط حسابرسان به صاحبکاران وجود دارد؟

بـرای پاسخ به سؤال‌های پژوهـش از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیـان 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 امتیازدهـی را ارائه نمـوده و راهکارهایی را برای این موضوع تدوین نماید. با توجه به نیاز پذیرش حرفـه از سوی جامعه، یافته‌هـای این پژوهش می‌تواند در جهت حفـظ اعتماد عمومی به حرفه

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

حسابرسی کمک نماید و راهبردی برای حسابرسان گردد که به علّت ریسک حسابرسی و افزایش دعـاوی 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 متولـی و به‌ویـژه جامعه حسابداران رسمی ایران را برجسته‌تر نمایـد. پژوهش حاضر به‌طور کلی مطالعات حوزه مذاکرات حسابرس و صاحبکار را توسعه می‌دهد و تلاش می‌نماید که به اثربخشی روابـط و تعامـل بین حسابرس و صاحبکار کمک نماید. در ادامه پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری پژوهش

مذاکـره فرایند تشخیص خواسته‌ها، اولویت‌بندی آنها، بحـث و توافق بر سر آنهاست. مذاکره همـواره با تبادل امتیازات، همراه اسـت. امتیازاتی که ممکن است بزرگ، کوچک، مادی، معنوی، مشهود و نامشهود باشـد (شعبانعلی، ۱۳۹۶). مذاکره دربرگیرنده چانه‌زنی است که شامل مبادله پیشنهادهـای خـاص بین طرفین بـرای رسیدن به توافـق در موضوعات خاصی اسـت (براون و جانستون، ۲۰۰۹). عوامل مختلفی بر مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار مؤثر است. در این راستا گیبینـز و همکاران (۲۰۰۱) مدلی راجـع به عوامل مؤثر بر مذاکرات حسابـرس- صاحبکار ارائه نمودنـد که شامل سه عنصر حسابداری، فراینـد مذاکره حسابرس- صاحبکار و نتیجه حسابداری بـود. در ایـن مدل سه عنصری، عوامـل اقتضائی شامل (۱) نقش محدودیت‌هـا و شرایط بیرونی (اصـول پذیرفته‌شـده حسابـداری، پیچیدگی موضوع، تعهـدات قانونی و زمانی، بـازار سرمایه و انتظارات و فشارهای رقابتی و فشارهای صاحبکار)، (۲) ویژگی‌های بین فردی (روابط حسابرس 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 اسـت بر تعریف موضوعات حسابـداری، راهکارهای مورد توجه در طول فرایند مذاکره و چگونگی تفسیر نتایـج تأثیر بگذارد. همچنین حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۶) معتقدند که علاوه بر مدل سـه عنصـری گیبینز و همکـاران (۲۰۰۱)، حاکمیت شرکتی و سازوکارهـای آن نیز در روابط و مذاکرات حسابرس و صاحبکار مؤثر است. به عنوان نمونه، کمیته حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در نظارت بر فرایند حسابرسی و بررسی اختلافات بین صاحبکار و حسابرس ایفا نماید.

بـا این حـال، ادبیـات مذاکره و نظریه‌هـای آن، یکـی از حوزه‌های مورد مطالعـه در متون روان‌شناسـی اسـت که حاکـی از ویژگی‌هـای فردی و شخصـی است. طرفین ممکـن است از گرایش‌های روان‌شناختی به منظور دستیابی به نتایج مطلوب در مذاکرات استفاده نمایند (پراولت و همکـاران، ۲۰۱۱). تورسکی و کاهنمن (۱۹۷۴) بیان می‌کننـد که مذاکره، تحت تأثیر ماهیت و رفتـار پیچیده انسانی است. بر این اساس روش‌هـا و نظریه‌هایی در زمینه نقش علوم رفتاری و اجتماعـی در فرآیند مذاکرات و به ویژه توجه به خواسته‌هـای طرف مقابل تدوین شده است که

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

روش توجــه دوگانه (پرویت و رابیــن، ۱۹۹۴)، نظریه هنجارشکنی (ســان و همکاران، ۲۰۱۵) و ماکیاولیسم (شعبانعلی، ۱۳۹۶) در این رابطه است.

۲-۱- مدیریت تعارض و مذاکرات حسابرس و صاحبکار

مذاکــرات، ابزاری برای حل تناقض‌ها هستند (وشــرا، ۲۰۱۳) و برای مدیریت مؤثر تعارض‌ها مــورد استفاده قرار می‌گیرند. روش‌هــای مختلفی برای طبقه‌بندی رفتــار انسان‌ها در مواجهه با تعــارض وجــود دارد. در این رابطه پرویت و رابیــن (۱۹۹۴) روش توجه دوگانه را پیشنهاد دادند. بــر اساس این روش در هر تعــارض دو جنبه توجه به خواسته‌های خــود و توجه به خواسته‌های طــرف مقابــل وجود دارد. روش‌های مواجهه با تعارض بر اساس این مدل شامل ۵ استراتژی است (شکل ۱).

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

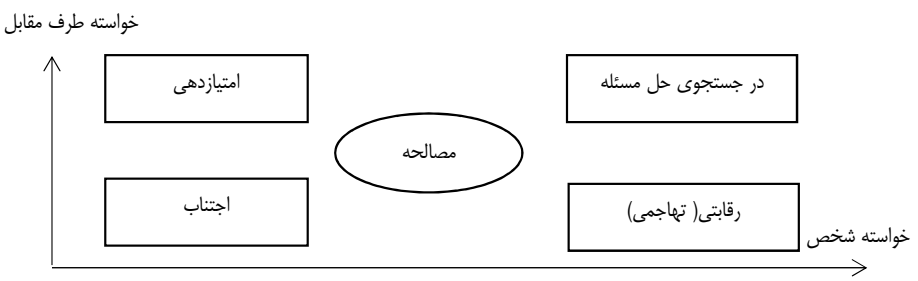
تسلیــم شدن یا امتیازدهی: در این استراتژی فرد تمایل کمی به خواسته‌های خود نشان داده و رضایت می‌دهد طرف مقابل به خواسته‌های خود دست یابد.

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

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

مصالحــه: فرد حاضر است بــه بهای صرف‌نظر 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 موثر تعارض‌ها (پرویت و رابین، ۱۹۹۴)



[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

حسابرسان نیز برای حل اختلاف‌نظر و موارد عدم توافق در مورد گزارشگری مالی با صاحبکاران مذاکـره می‌نمایند (براون و جانستون، ۲۰۰۹). شواهد پیشین نشان داده‌اند که صورت‌های مالی، محصـول مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار است و مذاکرات حسابرس با صاحبکار موجب بهبود کیفیـت صورت‌های مالی می‌شود (آنتیل و نیلبـوف[1]، ۱۹۹۱؛ هتفیلد و همکاران[2]، ۲۰۱۰). اتخاذ انـواع استراتژی‌ها در تعیین نتیجه مذاکـرات حسابرسان و صاحبکار بسیار با اهمیت است (برگنر و همکـاران، ۲۰۱۶). بـا توجه به این‌که اهداف حسابرس و صاحبکـار او معمولاً متفاوت و متضاد است، این تضاد باعث می‌شود بین حسابرس و صاحبکار مذاکرات رسمی یا غیررسمی صورت گیرد (مهرانـی و همکاران، ۱۳۹۲). مسائل حسابداری نیـز اغلب با مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار حـل و فصل می‌شود. نتایج این مذاکرات می‌تواند، نه‌تنهـا مانده‌های مندرج در صورت‌های مالی حسابرسی شده، بلکه رابطه آتی بین طرفین را نیز تحت تأثیر قرار دهد (ژلفاند و کریستاکوپولو[3]، ۱۹۹۹).

۲-۲- نظریه هنجارشکنی

هنجارهـا، رفتارها و نگرش‌هایی هستند که به طور عمومـی در گروه اجتماعی پذیرفته شده و رعایـت می‌شوند و افراد خـود را با آن وفق داده‌اند (سیالدینی و گلدستین[4]، ۲۰۰۴). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که رفتار انسان‌ها تحت تأثیر قواعد اجتماعی است که آنها باور دارند، دیگران آن را تأییـد می‌کنند، یا این‌که آنها را از مشاهده دیگـران یاد می‌گیرند (سیالدینی و تراست[5]، ۱۹۹۸). بـه طـور خاص، نظریه هنجارشکنی[6] نشـان می‌دهد که رفتار سازگار با هنجـار، بدون سؤال و یا پـردازش بیشتر پذیرفته می‌شود. از سوی دیگر، رفتار متناقض با هنجار، زمانی که تهدیدی برای منافـع شخصی فرد احساس شود با مجازات یا اعمال تلافی‌جویانه واکنش نشان می‌دهد (لوین و همکاران[7]، ۲۰۰۰).

مسالـه هنجارها نیز خود را بر ادبیات مذاکره حاکم کرده است، به عنوان مثال رویکرد مقابله بـه مثل[8] 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 کـلارک[9]، ۱۹۸۲). در توضیـح نظریه هنجارشکنی، مقوله اصلی ایـن است که رفتار ناسازگار با هنجارهـا، معنای منفی دارد و برای افراد، پیامدهای منفـی 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

زمینـــه کلی مذاکرات که در ادبیـــات روان‌شناسی آزمون و بررسی می‌شـــود، مذاکرات حسابرس و صاحبکـــار در یـــک زمینـــه حرفه‌ای، بیـــن دو طرف آگاه کـــه در آن مذاکره به‌وسیلـــه قوانین و استانداردهـــای حرفه‌ای تحمیل شـــده است، رخ می‌دهد. در نتیجه در هنجارهای روش مذاکره‌ای کـــه به‌وسیله حسابرس در مقابل صاحبکار استفاده می‌شود، تفاوت‌هایی وجود دارد. موضوع اصلی ایـــن است که بکارگیـــری استراتژی مذاکره که از هنجارها منحرف شـــده است، عکس‌العمل‌هایی منفـــی را از سوی طرف مقابل ایجاد می‌کنـــد. البته این‌که استراتژی به وسیله کدام‌یک از طرفین استفـــاده می‌شود نیز مهم است (ســـان و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین اتخاذ استراتژی امتیازدهی از ســـوی حسابرس، انحراف از هنجار آیین رفتار حرفه‌ای است که ممکن است آسیب‌هایی در سطح شخص حسابرس، حرفه حسابرسی و جامعه ایجاد نماید.

۲-۳- ماکیاولیسم

ماکیاول‌گرایـــی ریشه در اندیشه‌های نیکـــول ماکیاول[1] دارد. ماکیاول‌گرایی یک رفتار شخصی است که می‌توان آن را یک رفتار مجاب‌کننده جهت به انجام رساندن اهداف شخص دانست (جرام و جـــرج[2]، ۲۰۱۳). ماکیاولیسم به عنوان یکی از خصوصیـــات اخلاقی و ویژگی‌های روان‌شناختی افـــراد است و نشان‌دهنده میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود است که به موجب آن، طـــرف مقابل به انجام خواسته‌هـــای شخص متقاعد می‌شود. نتایج پژوهش‌های پیشین حاکی از آن اســـت که ماکیاولیسم در حرفه حسابرســـی، موجب خدشه‌دار شدن اخلاق حرفه‌ای در بین حسابرســـان می‌شود. این مسائل، ممکن اســـت استقلال و اظهارنظر حسابرس و همچنین کیفیت حسابرســـی را تحت‌الشعـــاع خود قرار دهـــد و در نتیجه اعتماد عموم بـــه حسابرسان کاهش یابد (مشهدی‌قره‌قیـــه 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 ســـوی صاحبکاران نیز مطرح شـــده است. به گفته چن و همکـــاران[3] (۲۰۱۶) خرید اظهارنظر، بـــه معنی تغییر حسابرس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرس جدید اســـت. اگر حسابرس جدید، اظهارنظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم نمایـــد، 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.

۲-۴- امتیازدهی حسابرس به صاحبکار

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

1. Nicole Machiavelli
2. Goram and Greg
3. Chen and et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

بـه طرف مقابل خود اعطا می‌کنند. اعطای امتیازها، در واقع شروع یک بده-بستان است. به گفته تـان و تورتمن (۲۰۱۰) صاحبکار نیـز انتظار برخی امتیازها را از حسابـرس دارد و پژوهش‌های پیشیـن نشان می‌دهد که حسابرسان به صاحبکاران امتیاز واگـذار نموده‌اند (نلسون و همکاران، ۲۰۰۲؛ رایت و رایت[1]، ۱۹۹۷). فاراتین و همکاران[2] (۱۹۹۸) سه نوع امتیازدهی را متمایز کرده‌اند: ۱. امتیازدهی‌هـای مبتنی بر زمان، کـه در آن امتیازدهی‌ها در طول فرایند مذاکره تغییر می‌کند (استراتـژی شروع[3]، که واگذاری امتیازها در شروع مذاکره بیشتر است و رفته رفته کمتر می‌شود. استراتـژی تدریجی[4]، که واگذاری امتیازها بـه تدریج و در طول مذاکرات رخ می‌دهد و استراتژی پایانی[5]، که واگذاری امتیازها در ابتدا ناچیز است و بیشتر آنها به پایان مذاکرات موکول می‌شود.). ۲. امتیازدهی‌هـای مبتنـی بر منابع، کـه به مقدار منابع در دسترس بـرای مذاکره وابسته است، به‌ویژه زمانی که در مذاکره به‌دلیل نبود منابع، فشار وجود دارد. ۳. امتیازدهی مبتنی بر رفتار، که رفتار طرف مقابل را منعکس می‌کند.

بـر اساس استراتـژی امتیازدهی مبتنـی بر زمان، حسابرسـان معمولاً در شـروع مذاکرات، استراتژی بسته‌ای را به‌کار گرفته و از اصلاحات پیشنهادی خود کوتاه نمی‌آیند (بیم‌آلدرد و کیدا[6]، ۲۰۰۷) و به صاحبکار امتیاز نخواهند داد و ابتدا تعدیلات را پیشنهاد نموده و سپس با رسیدن به انتهای مذاکرات آن‌را محدود می‌نمایند (استراتژی پایانی). در مقابل، صاحبکاران به دلیل نداشتن الزاماتـی مانند آیین رفتـار حرفه‌ای و کنترل کیفیـت، در ابتدای مذاکرات بـه حسابرس امتیاز واگذار می‌نمایند (سـان و همکاران، ۲۰۱۵). سالتریو[7] (۲۰۱۲) معتقد است حسابرسان نسبت به صاحبکـاران، قدرت مذاکره بیشتری دارند و امتیازات بزرگ را در ابتدای مذاکره واگذار نمی‌کنند و معمولاً از استراتژی پایانی استفاده خواهند کرد.

بـر اسـاس امتیازدهی‌های مبتنی بـر منابع، مذاکره‌کننـده قوی‌تر و فشارهـای وی موجب امتیازدهـی طرف مقابل می‌شود. به گفته رابین و بـروان[8] (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[9] (۱۹۹۰) و فورگاس[10] (۱۹۹۸) معتقدند، احساسات مثبت و منفی طرفین مذاکره، امتیازدهی را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

بنا به اذعان آنتیـل 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

تُاثیـر قرار دهد. اگـر حسابرس از تعدیلات کشف‌شده در طول رسیدگـی چشم‌پوشی نماید، این موضوع پیامدهای وخیمی به دنبال خواهد داشت. چنانچه حسابرس و صاحبکار در موارد عدم‌توافق به تفاهم نرسند، صدور اظهارنظر تعدیل‌شده توسط حسابرس اجتناب‌ناپذیر است. این عدم توافق، بـرای هر یک از طرفین اثر متفاوتی دارد. بـرای صاحبکار اظهارنظرِ تعدیل‌شده، اثرات منفی مثل کاهـش قیمت سهام، اثر نامطلوب بـر تصمیم اعتباردهندگان، کاهش سـودآوری آتی و افزایش هزینه سرمایه خواهد داشت، بنابراین صاحبکار انگیزه برای اعطای امتیاز دارد، تا جلوی این اثرات منفـی را بگیرد. برای حسابرس این نوع گزارش علی‌رغم این‌کـه ریسک حسابرسی و هزینه‌های دعـاوی حقوقـی را کاهش می‌دهد، اما پیامدهایی از جمله ریسک از دست دادن صاحبکار را دارد (لودر و همکاران[1]، 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 اثرگـذار نیست. بر این اساس انتظار می‌رود که مؤسسـات حسابرسی بزرگ کمتر به صاحبکاران امتیاز واگذار نمایند.

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- پیشینه خارجی

هتفیلد و همکاران[2] (۲۰۰۸) پس از تصویب قانون ساربینز - آکسلی[3] در آمریکا، در پژوهشی تجربـی و به روش شبیه‌سازی مذاکرات، بـا عنوان ویژگی‌های صاحبکـار و تاکتیک‌های مذاکره حسابرسـان در بین مدیران و شرکای حسابرسی، نشان دادنـد در صورتی که حسابرسان به‌جای یـک صاحبکار مجادله‌گـر با یک صاحبکار منعطف روبه‌رو شوند، احتمـال امتیازدهی حسابرسان افزایش خواهد یافت.

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

تـان و تورتمـن (۲۰۱۰) در استرالیـا و با مشارکـت حضوری ۸۰ نفـر از حسابداران رسمی استرالیایـی و صاحبکاران، استراتژی‌های واگذاری امتیـاز توسط حسابرسان را به چهار استراتژی شـروع، شـروع +۱، تدریجـی و پایانی تقسیم کردند و بـا استفاده از آن واکنـش صاحبکاران به امتیازدهـی حسابرسـان را بررسی نمودند. ایـن پژوهش که بر اساس امتیازدهـی صاحبکاران با امتیازات یک حسابرس فرضی و طبق یک الگوی از قبل تعیین شده صورت گرفته بود، نشان داد اگر حسابرسـان 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

از صاحبکاران خواهند گرفت.

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

تسـه و همکاران[1] (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان تأثیر وجـود 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.

برگنر 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 حسابرسـان، زمانی که صاحبکاران از استراتژی‌های مخالفت مانند فشار و تحکم در طی مذاکرات استفاده می‌کنند، بیشتر مستعد لغو اصلاحات پیشنهادی با اهمیت هستند.

چنـگ و همکـاران[2] (۲۰۱۷) با بررسی تاثیر استفاده حسابرسـان از استراتژی امتیازدهی در سال‌هـای گذشته بر اصلاحات پیشنهـادی سال جاری و به روش مشارکت و ارسال پرسشنامه به ۱۱۰ مدیـر شرکت‌های استرالیایی، نشان دادند اگر حسابرسان قبلاً از یک استراتژی امتیاز شروع استفـاده کرده باشند، آنها آماده ارائه امتیازات بیشتر نسبـت به استراتژی امتیاز پایان می‌گردند. نتایـج آنها همچنین نشان داد که استراتژی مذاکـره سنوات گذشته حسابرسان بر استراتژی‌های مذاکره صاحبکاران در سال جاری نیز تأثیر دارد.

آواداللّه[3] (۲۰۱۸) بـا نظرخواهـی از طریق پست الکترونیک و تمـاس تلفنی از ۱۵۲ حسابدار رسمـی کشور قطر و با استفاده از مدل توجه دوگانه در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار نشان داد کـه حسابرسان در برابر مـوارد اختلاف‌نظر با صاحبکاران، از استراتژی‌هـای مذاکره استفاده می‌کنند تا سریع‌تر موارد اختلاف با صاحبکار را حل و فصل کنند.

۳-۲- پیشینه داخلی

مهرانـی و همکـاران (۱۳۹۲) با مطالعه نحوه انتخاب استراتژی‌هـای مذاکرات با مدیر توسط حسابـرس به روش پرسشنامـه و نظر حسابرسان و حسابرسان ارشد، نشان دادند زمانی که روابط خوبـی میان طرفین وجود دارد، حسابرس به شدت استفاده از استراتژی مجادله را کاهش خواهد داد، امـا 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

بر استراتژی حسابرس تأثیرگذار است.

رمضانی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان سهم بازار حسابرسی و اظهارنظر حسابرس و بـا استفاده از روش رگرسیون چند متغیره، دریافتنـد هر چه سهم مؤسسات حسابرسی از بازار حسابرسـی بیشتر باشد و از نظر جـذب 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 اختلاف‌نظرهـای حسابرس بـا صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالـی، با توزیع پرسشنامه بیـن ۵۳ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابـداران رسمی ایران نشان داد که حسابرسان استراتژی امتیازدهی را برای مذاکره با صاحبکار مناسب نمی‌دانند. آنها معتقدند یکی از علّت‌های 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 شرکت‌هـا و به روش نظریه زمینه‌بنیان به منظور تبیین مدل‌سـازی پارادایم مذاکرات حسابرس و صاحبکـار پیرامـون گزارشگـری مالی، حاکی از آن بـود که علّت اصلی ایجـاد اکثر اختلاف و تعارض‌هـا بین حسابرسان و صاحبکاران کـه مذاکره را امری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد، علل دانشی، علل اطلاعاتی، علل ارتباطی و مشکل ابزاری است.

حساس‌یگانـه و همکـاران (۱۳۹۶) عوامـل اقتضایـی مؤثـر بـر مذاکره برای حـل و فصل اختلاف‌نظرهـای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحـوه گزارشگری مالی را با توزیع پرسشنامه بیـن ۵۳ نفـر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمـی ایران مورد بررسی قرار دادند. یافته‌هـای آنها نشان داد از بین عوامل اقتضایی، مکانیزم‌هـای حاکمیت شرکتی بیشترین میزان تاثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره داشته است.

کاظمی‌علـوم و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشـی با عنوان شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اتخـاذ استراتـژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار، بـر اساس مطالعه مبانی نظری و تجربی و به روش پیمایشی و با استفاده از نظر ۲۱ نفر از حسابداران رسمی، نشان دادند به ترتیب ویژگی‌هـای رفتاری شامـل (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلـی و روابط گذشته با صاحبکار، سبـک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار و رفتار زمانی)، نظام راهبری (کمیتـه حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی)، قوانیـن و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای (اظهارنظر حسابرسـی، استقلال حسابرسان، قدرت و چانه‌زنی، رقابـت در بازار حسابرسی و گردش اجباری حسابرسان) و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس تأثیر دارند.

۴- روش پژوهش

بـا توجـه به این‌که هـدف پژوهش حاضـر، تبیین استراتـژی امتیازدهی توسـط حسابرس در مذاکـرات بـا صاحبکار با تأکید بـر آسیب‌شناسی و ارائـه راهکار از نظر خبرگـان و به روش نظریه‌پـردازی زمینه‌بنیان است، از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۸

انجـام شده است. به دلیل این‌که هیچ پژوهشی با موضوع این پژوهش در کشور انجام نشده است و یافته‌هـای ایـن پژوهش، دانش موجود در این زمینه را توسعه می‌دهد، از منظر هدف، اکتشافی اسـت. از منظـر 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 غنـای پژوهـش و با توجه به این‌که در اکثر اوقات، شرکـای مؤسسه حسابرسی به‌طور مستقیم با صاحبکـار 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.

بـه گفته استـراوس و کوربیـن (۱۹۹۸) روش‌شناسی کیفی به پژوهش‌هایـی برمی‌گردد که یافته‌هـای آن حاصل داده‌ها و روش‌های آماری کمّی نیسـت و به پژوهش‌گر اجازه می‌دهد تا به درک وسیـع و جامعـی از معانی‌ای که افراد به طور روزمره تجربـه می‌کنند، دست یابد. پژوهش کیفـی انواعـی دارد و می‌توان آن را بـه شیوه‌های مختلف انجام داد، یکـی از این شیوه‌ها نظریه زمینه‌بنیـان اسـت. زمینه‌بنیان نظریـه‌ای است که از داده استخراج شـده و به صورت منظم و با استفـاده از فراینـد پژوهش گردآوری و تحلیل می‌شود (گلیـزر و استراوس، ۱۹۶۷). هدف عمده ایـن نوع نظریه‌پردازی، تبیین یک پدیـده از طریق مشخص کردن مؤلفه‌های کلیدی آن پدیده و سپـس طبقه‌بندی روابط ایـن مؤلفه‌ها درون بستر و فرایند آن پدیده است. به عبارت دیگر هدف آن حرکـت از جـزء به کل، بدون از دست دادن توجه به محور اصلـی بررسی است. (دانایی‌فرد و امامـی، ۱۳۸۶). در ایـن پژوهش از «رهیافت نظام‌مند» برای تبییـن مدل کلی پژوهش استفاده شده است که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی، مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به‌کار می‌گیرد.

بر اسـاس 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.

مرحلـه اول - گردآوری داده‌هـا: در رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیـان، کاربرد مصاحبه‌های عمیق ساختارنیافته (خـان، ۲۰۱۴) رایج است. در رویکردهای سنتی پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به‌عنـوان یک مرحلهٔ مجـزا در پژوهش است که معمولاً قبل از تحلیـل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌هـا به طور همزمان صـورت می‌گیرد. بر این اساس و با توجه به هـدف 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

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؟

چـه 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 بـه اجزای مفهومـی (کدگذاری) و در ادامه بررسی ارتباط هر مفهـوم با مفهومی گسترده‌تر (نظریه‌پـردازی) است. فرایند کدگذاری داده‌ها شامل سه سطـح است: کدگذاری باز[1]، کدگذاری محوری[2] و کدگذاری انتخابی[3]. کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌هاست که به خردکردن، مقایسه‌سـازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بنـدی داده‌ها می‌پردازد. کدگذاری محوری نامی اسـت 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 علّی[4] (مقوله‌هایی هستند که مقوله اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مورد نظر کمک می‌نمایند)، شرایط بستر[5] (مجموعه خاصی از شرایط کـه در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شونـد تا مجموعه اوضاع، احوال و یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آنها پاسخ می‌دهند)، شرایط مداخله‌گر[6] (شرایط ساختاری که به پدیده‌هـا تعلق دارند و بـر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند)، پیامدها[7] (نتایجی که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند و نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند) و راهکارها[8] تقسیم می‌شوند. مقوله اصلی در این پژوهش امتیازدهی حسابرس به صاحبکار است. سومیـن عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کدگذاری انتخابی است. در این کدگذاری، هـدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌هـا و گزاره‌های به‌دست‌آمده و تحلیل رو به رشد اسـت. در مجموع هدف از انواع کدگذاری، ساختن نظریهٔ انتزاعی دربارهٔ 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.

روش‌شناسـی نظریه‌پـردازی زمینه‌بنیان با رویکرد نمونه‌گیری نظـری[9] 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

نـوع نمونه‌گیری، همزمان بـا مراحل پژوهش از جمله جمع‌آوری اطلاعـات از افراد اولیه، تحلیل این اطلاعـات، دسته‌بندی مفهومی و تعییـن زمینه‌ها انجام می‌گیـرد. نمونه‌گیری و جمع‌آوری اطلاعـات تا زمان اشباع همه دسته‌ها و زمینه‌ها ادامـه می‌یابد (باسول و کانون، ۲۰۱۲). با توجه بـه هـدف و روش پژوهش از روش نمونه‌گیـری گلوله‌برفی[1] برای مصاحبه بـا شرکای مؤسسات حسابرسی استفاده شده است. به گفته مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) نمونه‌گیری گلوله‌برفی، یعنی انتخـاب شرکت‌کنندگانی که به نحـوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهش‌گر را به دیگر افراد همان جامعـه راهنمایـی می‌کنند. به عبارتی در فرایند مصاحبه، در ابتدا با تعدادی از شرکای مؤسسات حسابرسـی که دارای تحصیلات و تجربه کافی در امـور حسابرسی بودند، مصاحبه صورت گرفت و از آنهـا خواستـه 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 نشـد و مقوله‌هـا به شکل مطلوب از لحـاظ ویژگی‌ها و ابعاد پرورده شـده بودند و نمونه‌گیری به اشبـاع 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 حسابرسـی و یک حسابـدار رسمی عضو هیئت علمی دانشگاه و اخذ نظـرات آنها، نهایتاً رهنمود مصاحبه تهیه گردید و مصاحبه‌ها حول رهنمود آن صورت پذیرفت. به‌تدریج پیشرفت مصاحبه‌ها، رهنمود مزبور نیز تکامل یافت.

با اطـلاع مشارکت‌کنندگان، تمام مصاحبه‌ها ضبط و برای استخـراج مفاهیم کلیدی بررسی شدنـد. میانگین مدت زمان مصاحبـه برای تبیین استراتژی امتیازدهی، ۲۸ دقیقه است. ذکر این نکتـه ضروری است کـه مصاحبه‌های پایانی پژوهش در مقایسه بـا مصاحبه‌های نخست به علت نزدیکـی بـه نقطه اشباع و توسعه مفاهیـم و مقوله‌ها، زمان کمتری نیـاز داشت. پژوهشگران هر یک از مصاحبه‌ها را چندین بار بررسی کرده و در نرم‌افزار Word پیاده‌سازی کرده، تا نسبت به استخـراج کلیه مفاهیم و مقوله‌ها و جلوگیـری از دست دادن برخی داده‌ها، اطمینان حاصل آید. فرآینـد کدگـذاری و الصاق برچسب‌های مفهومی به قطعات متن نیـز به صورت رفت و برگشتی و طـی چندین مرحله توسط پژوهشگران صـورت گرفت. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگـذاری برخـی از مصاحبه‌ها در اختیار ۲ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۲ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرارگرفت 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 اشبـاع نظری[2] و عدم اضافه‌شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

1. Snowball Sampling
2. Theoretical Saturation

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

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 مرحلهٔ کدگذاری صـورت گرفت. گام اول یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بود. گام دوم یافتـن 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:

کدگـذاری 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 کـه از سایـر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آنهـا تشکیل می‌شود. به‌طور خلاصه، نتیجهٔ 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 ادامـه چگونگـی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه‌شوندگـان (بخشی از مصاحبه) ارائه شده است:

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

حسابرسـان ممکن است بـه علت عدم پذیرش خواسته‌های صاحبکـار و امتیاز ندادن، پروژه حسابرسـی را از دسـت بدهند [از دست دادن پروژه حسابرسـی]. در چنین شرایطی علت تغییر حسابـرس از سوی مراجع ذیصلاح ماننـد سازمان بورس اوراق بهادار، مورد پیگیری قرار می‌گیرد [دوره تصـدی حسابـرس]. همچنیـن حسابرسان جدید نیـز علت تغییر حسابـرس را پی‌جویی می‌کننـد [تغییر حسابرس]. حسابرسان با درجه و رتبـه بالا [رتبه مؤسسات حسابرسی] چنانچه تغییـر یابند، موجب کاهش منافع شرکت و پیامدهای منفی، به‌ویژه در شرکت‌های پذیرفته شده در بـورس اوراق بهـادار می‌شوند. مؤسسات حسابرسی کوچـک [مؤسسات حسابرسی کوچک] و فاقـد سهم از بازار بالا [سهم از بازار حسابرسی]، ممکن است به علت بقای سازمانی [حفظ تدوام فعالیـت] مبـادرت به استفاده از استراتـژی امتیازدهی نمایند. در شرکت‌هـای هلدینگ به علت این‌کـه حسابرس، دنبال بـه دست آوردن کار بیشتر و به عبارتـی حسابرسی نمودن شرکت‌های وابسته به آن هلدینگ است، کوتاه آمدن حسابرسان از اصلاحات پیشنهادی ممکن است رخ دهد [رابطه‌مداری].

حسابرسـان باتجربه [تجربه حسابرس]، معمولاً ترسی از بابت از دست دادن پروژه حسابرسی ندارنـد. مؤسسـات حسابرسی نوپا و جوان بـه دلیل جذب پروژه‌هـای حسابرسی، ریسک‌پذیری بیشتـری دارنـد [ریسک‌پذیری حسابـرس] و در مذاکره با صاحبکار انعطـاف بیشتری در اعمال بندهـای اصلاحـی در گزارش حسابرسـی از خود نشـان می‌دهند [انعطاف‌پذیـری حسابرس]. حسابرسـان مرد در مقایسه با حسابرسان زن در مذاکرات بـا صاحبکار، دامنه ریسک بیشتری را می‌پذیرنـد [جنسیت حسابرس]. همچنین حسابرسان زن از ابزارهـای تنبیهی و مجازات بیشتر می‌ترسند [محافظه‌کاری حسابرس].

امتیازدهی حسابرسـان به صاحبکاران منجر به کاهش کیفیـت حسابرسی می‌شود [کیفیت حسابرسـی] و استفاده‌کنندگـان از صورت‌های مالـی حسابرسی شده، نمی‌تواننـد از گزارش‌ها استفـاده نمـوده و تصمیمات صحیـح اتخاذ نمایند [کیفیـت تصمیم‌گیـری]. در نتیجه کیفیت گزارشگـری مالی کاهش یافته [کیفیـت گزارشگری مالی] و استفاده‌کننده بـه جای استفاده از صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری، دنبال یافتن اطلاعات در بازارهای رانت اطلاعاتی خواهد بود [رانـت اطلاعاتی]. به عبارتی اطمینان‌بخشی صورت‌هـای مالی نیز کاهش می‌یابد [کاهش سطح اطمینان‌بخشی]. امتیازدهی موجب کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی می‌شود [کاهش اعتماد به حرفـه حسابرسی]. در برخی مواقـع ممکن است که پروژه‌های حسابرسی به مزایده گذاشته شده نیـز 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].

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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

[عـدم انتخاب حسابرس بـر اساس شرایط سیاسی]. همچنین بررسی‌هـای مؤسسات حسابرسی توسط بورس اوراق بهادار و واحدهای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی باید افزایش یابد و تقویت گردد [تقویت کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی].

پـس 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 مفاهیـم مختلف، پژوهش‌گر متوجه شـده است که مفاهیم شخصیت حسابـرس، ریسک‌پذیری حسابـرس، محافظه‌کاری حسابرس و انعطاف‌پذیری حسابرس، اشـاره به یک مقوله اصلی دارند: "ویژگی‌هـای شخصیتـی حسابرس". در ایـن پژوهش در مجموع تعداد ۹۳ مفهـوم از مصاحبه‌ها استخـراج شد کـه به ۳۲ مقوله اصلی تقلیل یافت. شرح کامل این مفاهیم که به مقوله‌های اصلی تقلیل یافته‌اند، در جداول ۲ تا ۶ ارائه شده است.

کدگـذاری محوری: در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که درکدگذاری باز گسترش یافـت، در سطح ویژگی‌هـا و ابعاد، ارتباطات درونـی برقرار شد. در پایان ایـن مرحله، داده‌های پژوهـش در خصوص استراتـژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار، شرایـط علّی، شرایط بستر و شرایـط 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 علّی

طبق نظرات خبرگـان، ۳۴ مفهوم به عنوان شرایط علّی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار در نظـر گرفته شده است. این مفاهیم در ۱۰ مقوله تلخیص شده است. درجدول ۲ تفاسیر مرتبط با شرایط علّی استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار گزارش شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

جدول ۲. شرایط علّی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
از دست دادن پروژه حسابرسی ریسک از دست دادن صاحبکار رویکرد تجاری حسابرس حق‌الزحمه 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 این‌که 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.
سطح اهمیت موضوع مبالغ بالاتر از سطح اهمیت قضاوت حسابرس	سطح اهمیت	معمولاً در فرآیند حسابرسی، سطح اهمیت موضوع، تعین‌کننده 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.
تغییر حسابرس دوره تصدی حسابرس گردش اجباری 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.
رتبه مؤسسات حسابرسی برند مؤسسه حسابرسی اعتبار و شهرت حسابرس	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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

مفهوم	مقوله	توضیحات
مؤسسات حسابرسی کوچک مؤسسات حسابرسی بزرگ مانند سازمان حسابرسی سهم از بازار حسابرسی وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار	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.
رابطه حسابرس با صاحبکار رفتار دوستانه و غیردوستانه حسابرس با صاحبکار ارتباطات گذشته	رابطه‌مداری	با توجه به این‌که 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.
تجربه حسابرس تخصص حسابرس در صنعت آموزش‌های مورد نیاز حسابرس عدم آگاهی از پیامدها شناخت حسابرس از صاحبکار قدرت چانه‌زنی	تجربه حسابرس	حسابرسان با تجربه می‌توانند تعدیلات و اصلاحات پیشنهادی را به‌نحوی 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

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 به‌دلیل 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

بـر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اتخاذ استراتژی امتیازدهی از ویژگی‌های زمینه‌ای و بستر حرفه حسابداری و حسابرسی تاثیر می‌گیرد که طبق یافته‌های پژوهش درجدول ۳ تفاسیر مرتبط

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

با آن گزارش شده است.

جدول ۳. شرایط بستر امتیازدهی حسابرس 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 حسابرس و صاحبکار است، زیرا حسابرسان تفسیر یکسانی از استانداردهای حسابداری ندارند. ابهام در استانداردهای حسابداری می‌تواند به صورت ناخواسته منجر به کوتاه آمدن حسابرس از مواضع خود باشد و منجر به امتیازدهی گردد. معمولاً مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار در یک شرایط واقعی صورت می‌گیرد و حسابرس ممکن است بنا به دلیلی دامنه اصلاحات پیشنهادی خود را کاهش دهد. چنانچه صاحبکار دلایل قانع کننده‌ای ارائه نماید، ممکن است حسابرس قانع شود. به عبارتی صاحبکار می‌تواند حسابرس را قانع کند که استانداردهای حسابداری، قوانین و مقررات و یا الزامات سازمان بورس اوراق بهادار و یا سازمان حسابرسی را رعایت نموده است. درنتیجه گاهی اوقات امتیازدهی از سوی حسابرس اجتناب‌ناپذیر است.
تفسیر متفاوت از استانداردها		
قوانین و مقررات	الزامات قانونی و مقررات	الزامات و نظارت نهادهای حرفه‌ای بر حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار موجب شده است که حسابرسان این‌گونه 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 حسابداران رسمی کشور، فشارهای زیادی بر مؤسسات حسابرسی آورده و این مؤسسات نیز سعی نموده‌اند، کیفیت حسابرسی 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 حسابرسی و یا حتی در مواردی، فروش اظهارنظر حسابرسی 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 حسابداران رسمی، حسابرس باید موجب اعتلای حرفه نیز بگردد. به عنوان نمونه حسابرس می‌تواند نحوه انجام ثبت‌های اصلاحی مثل ثبت بازخرید 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 حسابرس		

* منبع: یافته‌های پژوهش

شرایط مداخله‌گر

بـر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اتخاذ استراتژی امتیازدهی از ویژگی‌های زمینه‌ای عمومی و محیطـی تأثیـر می‌گیرد که طبق یافته‌های پژوهش در جـدول ۴ تفاسیر مرتبط با آن گزارش شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

جدول ۴. شرایط مداخله‌گر امتیازدهی حسابرس به صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
شرایط اقتصادی کشور بحران مالی و اقتصادی ورشکستگی شرکت‌ها حجم کوچک اقتصاد تحریم موقعیت جغرافیایی	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 حسابرس 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.
صاحبکار بخش خصوصی یا دولتی نوع و اندازه صاحبکار فشار صاحبکار حرفه‌ای بودن صاحبکار	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 حسابرس در نهایت از کار کناره‌گیری نماید. با این حال این موضوع در سازمان حسابرسی ممکن است، متفاوت باشد. انتظار می‌رود به‌دلیل 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 این که 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 حسابرس بندهای کمتری ارائه نماید، زیرا منافع کشور به خطر می‌افتد.

* منبع: یافته‌های پژوهش

پیامدها

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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

(آسیب‌هایی) خواهد داشـت که طبق یافته‌های پژوهش درجدول ۵ تفاسیر مرتبط با آن گزارش شده است.

جدول ۵. پیامدهای امتیازدهی حسابرس 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 این‌که رسالت حسابرسی اعتباربخشی به صورت‌های مالی اساسی است و امتیازدهی توسط حسابرس منجر به ضعف در کیفیت گزارشگری مالی شده و منافع ذینفعان را به خطر می‌اندازد، بنابراین ذینفعان می‌توانند در این مورد شاکی 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 اطمینان‌بخشی		
استقلال حسابرس	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 حسابرس به صاحبکار است که موجب خدشه به استقلال وی می‌گردد. امتیازدهی همچنین بیانگر عدم رعایت بی‌طرفی حسابرس 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 حسابرس کافی نباشد، ممکن است حسابرس در تعارض با صاحبکار، کوتاه آید و نگرانی در رابطه با حق‌الزحمه خود را کم نماید.
بی‌طرفی حسابرس		

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

مفهوم	مقوله	توضیحات
تنزل جایگاه حرفه 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 فرآیند 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 به حرفه حسابرسی		
رقابت ناسالم در بازار حسابرسی		
نرخ‌شکنی در حرفه حسابرسی		
کاهش اعتماد اجتماعی	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 منافع ذینفعان		
رانت اطلاعاتی		
کاهش کیفیت تصمیم‌گیری	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 کیفیت گزارشگری مالی		
کاهش شفافیت مالی و اقتصادی	کاهش شفافیت مالی و اقتصادی	با توجه به این‌که 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 این‌که اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان، آسیب‌هایی را به دنبال خواهد داشت، در ادامه بر اساس دیدگاه خبرگان راهکارهایی به شرح جدول ۶ ارائه می‌شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

جدول ۶. راهکارهای امتیازدهی حسابرس 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 حسابرس 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 حسابرس و صاحبکار		
بازنگری و تعیین صلاحیت حسابرسان		
افزایش دامنه الزامات شرکت‌های غیر بورسی		
حمایت قانونی توسط مراجع ذیصلاح از حسابرس	نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح	حمایت قانونی توسط مراجع ذیصلاح از حسابرس 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 حسابرس مستقیماً حق‌الزحمه خود را از صاحبکار دریافت ننماید، می‌تواند کمک زیادی به افزایش توانایی حسابرس در مذاکره و درج اصلاحات پیشنهادی وی نماید. افزایش خدمات جانبی توسط حسابرسان مانند خدمات مشاوره، خدمات مالیاتی و خدمات غیرحسابرسی می‌تواند سطح درآمدهای حسابرس را افزایش داده و سهم حسابرس از پورتفوی درآمدهای مؤسسات کم شود و در نتیجه میزان وابستگی مالی حسابرس 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		

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

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 حسابرس نباشد.
عدم انتخاب حسابرس بر اساس شرایط سیاسی		
تقویت کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی	کنترل کیفیت	امتیازدهی حسابرس 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 در ساختار مؤسسات حسابرسی	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.
افزایش شرکای مؤسسات حسابرسی		
ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک		
فرهنگ‌سازی	بهبود شرایط فرهنگی	فرهنگ‌سازی و آموزش و دوره‌های ضمن خدمت توسط نهادهای مسئول می‌تواند موجب شفاف‌سازی قراردادها 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).

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

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.

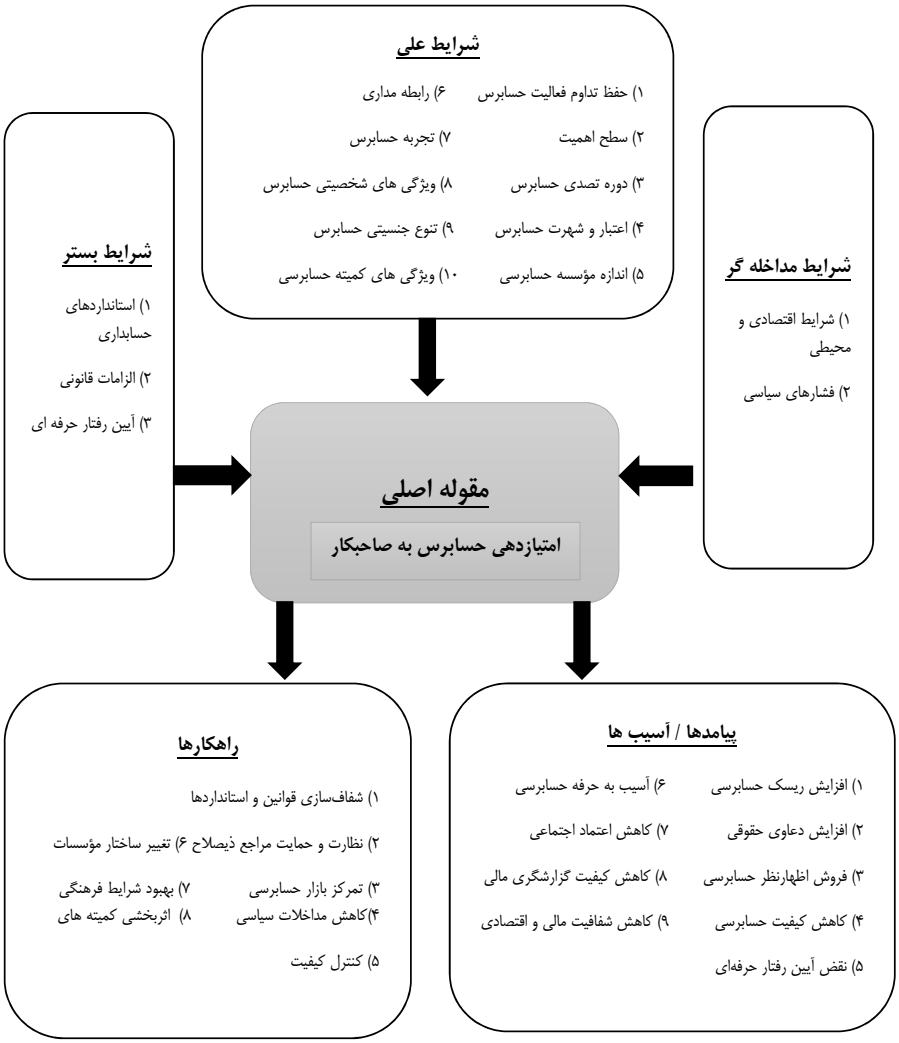
* منبع: یافته‌های پژوهش

کدگـذاری انتخابی و خلق نظریـه: در این مرحله سعی شد با کنار هم قرار دادن نوع مقوله‌ها حـول مقوله محـوری و هسته اصلی پژوهش، یـک روایت نظری برای موضـوع پژوهش ایجاد و ارتبـاط نظام‌منـد بین مفاهیم و مقوله‌ها نیز ارائه شود. بر اساس نظر کرسول (۲۰۰۷) نظریه‌پرداز زمینه‌بنیـان 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

شکل ۲. مدل کلی استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار



* منبع: یافته‌های پژوهش

۶- بحث و نتیجه‌گیری

در پایـان عملیات حسابرسـی، معمولاً پیش‌نویـس گزارش حسابرسی توسـط حسابرس به صاحبکـار ارائـه و موارد عدم‌توافـق، اختلاف‌نظر و اصلاحات پیشنهادی بیـن طرفین مورد بحث و بررسـی قرار می‌گیـرد. در این مسیر ممکن است حسابرس به دلایـل مختلفی در برابر فشار و خواسته‌هـای صاحبکار کوتاه آید و از برخی تعدیـلات کشف شده در طول رسیدگی چشم‌پوشی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

نمایـد و امتیـاز واگذار نماید که این موضـوع پیامدهایی در سطح جامعـه 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.

طبـق یافته‌های پژوهش حفـظ تداوم فعالیت حسابرس، سطح اهمیـت، دوره تصدی، اعتبار و شهـرت، اندازه مؤسسه حسابرسی، رابطه‌مداری، تجربـه، ویژگی‌های شخصیتی، تنوع جنسیتی و ویژگی‌هـای کمیتـه حسابرسی شرایط علّی اتخاذ استراتـژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار شناسایـی شده اسـت. بر این اساس بقـای مؤسسه حسابرسی در حرفـه، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسـان و نیـز ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی منجر به استفـاده از این استراتژی می‌گردد. با توجـه بـه این‌که تاکنون بررسی جامعـی در ارتباط با موضوع پژوهـش در داخل و خارج صورت نگرفته است، امکـان تطابق کامل یافته‌های پژوهش با پژوهش‌های پیشین مقدور نیست. در این راستـا تان و تورتمن (۲۰۱۰) و کارتر و همکاران (۲۰۱۵) نیز نشان دادند که حفظ تداوم فعالیت حسابـرس موجـب انتخاب استراتژی امتیازدهـی توسط حسابرس می‌شود. بـر اساس یافته‌های پژوهش مقوله‌های استانداردهای حسابداری، الزامات قانونی و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای بیانگر شرایـط بستر و شرایط اقتصادی و محیطـی 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 خبرگـان 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 علّی و پیامدها، خبرگان پژوهش حاضر راهبردهایی برای کاهش استفاده از این استراتژی شامل شفاف‌سازی قوانین و مقررات و استانداردها، نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح، تمرکززدایـی در بازار حسابرسی، شرایط سیاسی، کنترل کیفیـت، ساختار مؤسسات حسابرسی، شرایـط فرهنگی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی ارائه نمودند. بر اساس نظر خبرگان مهمترین مقوله جهت مدیریت استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان، بهبود وضعیت اقتصادی کشور و به دنبال آن افزایش تداوم فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی است.

بـر اساس یافته‌هـای پژوهش مبنی بـر عدم اتخـاذ استراتژی امتیازدهـی 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 می‌شـود جهت تشویق و تمایـل مؤسسات حسابرسی کوچک به ادغـام، میانگین رتبه مؤسسات حسابرسـی ادغام شده، یک طبقه افزایش یابد. همچنیـن با توجه به این که در بسیاری از اوقات

مبلـغ حق‌الزحمـه حسابرسی، بعد از ارائه گزارش پرداخت می‌شـود و این موضوع منجر به رقیق شـدن گزارش حسابرسی و تا حدودی انعطاف حسابرس می‌شـود، پیشنهاد می‌شود که تدابیری توسط نهادهای ناظر فراهم گردد که مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی، حتی‌الامکان قبل از ارائه گزارش حسابرسـی پرداخت گـردد که آن اهرمی برای فشـار بر حسابرسان نباشد. بـر 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 آنهـا افزایش یافته و هیچ‌نوع وابستگی به سازمان حسابرسی و یا جامعه حسابداران رسمی کشور نداشتـه باشند. پیشنهـاد می‌شود که واحدهای کنترل کیفیت جامعـه حسابداران رسمی کشور، میـزان درآمدهای مؤسسات حسابرسی را با توجه به رتبـه 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 صاحبکـاران بـا یک رویکرد منطقی توسط نهادهای متولی، نظامنـد شود، طوری که صاحبکاران نتواننـد بـه راحتی حسابرسـان را تغییر داده و با ایـن عمل، فشار و ریسـک از دست دادن کار حسابرسـی را افزایش دهند. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود استراتژی امتیازدهی را از سوی صاحبکـار بررسـی نمایند. همچنین پژوهشگران آتی هریـک از مقوله‌های شناسایی شده در این پژوهـش را می‌توانند به صورت مستقل مورد بررسی قـرار داده و میزان اهمیت آنها را رتبه‌بندی نمایند و به توسعه ادبیات، مفاهیم و یافته‌های تجربی پژوهش کمک نمایند. مهمترین محدودیت ایـن پژوهش دسترسی سخت بـه شرکای مؤسسات حسابرسی و در برخی مـوارد 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 حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶)، صص ۱۵-۲۵.

۳. حساس‌یگانـه، یحیی، باباجانـی، جعفر، برزیده، فرخ و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۶). عوامل اقتضایی مؤثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷)، صص ۵-۲۳.

۴. دانایی فرد، حسـن و امامی، مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، ۱(۲)، صص ۶۹-۹۷.

۵. رمضانـی، علی‌اکبر، بنی‌مهد، بهمن و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۴). سهم بازار حسابرسی و اظهارنظر حسابرس: 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

۷. کاظمی‌علـوم، مهـدی، رضازاده، جواد و کردستانـی، غلامرضا. (۱۳۹۸). شناسایـی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۸)، آماده انتشار.
۸. مشایخـی، بیتا، مهرانی، کاوه، رحمانی، علی و مداحـی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳)، صص ۱۰۳-۱۳۷.
۹. مشهدی‌قره‌قیه، هادی، بنی‌مهد، بهمن، فرقاندوست‌حقیقی، کامبیز و مرادزاده‌فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول‌پرستـی، فرهنـگ مشتری‌مداری و خریـد اظهارنظر حسابرسی از سـوی صاحبکار. دانـش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، صص ۱۶۱-۱۷۳.
۱۰. ملاحظـات خـاص در بکارگیری استانداردهـای حسابرسـی ۱۰۰۷. ارتباطات با مدیریـت. (۱۳۷۸). سازمان حسابرسی ایران.
۱۱. مهرانـی، ساسان و اسکندر، هدی. (۱۳۹۵). تبیین مدل‌سـازی پارادایم مذاکرات حسابرس- صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۲)، صص ۱۴۳-۱۶۹.
۱۲. مهرانی، کاوه، یزدانی، سیمـا، 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 Gerlofstig, 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

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 Conflic: Escalation, Stalemate and Settlement (3rd

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]

Edition). Amazon.
36. Rubin, J. Z., & Brown, B. R. (1975). The Social Psy-chology 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.9.4]