

Explain a Pattern for the Development of the Audit Services Market¹

Mohammad Javad Tasaddi Kari², Keyhan Azadi³, Javad Rezazadeh⁴,
Sina Kheradyar⁵

Received: 2022/09/21

Accepted: 2023/02/17

Research Paper

Abstract

Purpose: The present study aims to provide a model for the development of the audit services market in Iran. The development of this market can have fundamental consequences for improving the current state of the profession.

Method: The present research is of a qualitative type and its analysis process is based on data theory. The statistical population of the present study includes 12 auditing experts in 2021.

Results: Findings show that 12 subcodes and seven central codes in the field of causal factors; 10 subcodes and six central codes in the field of contextual factors; Eight subcodes and five central codes in the field of deterrents; 17 subcodes and six central codes in the field of solutions and 13 subcodes and seven central codes in the field of consequences; It is effective in developing the market for auditor services.

Conclusion: Based on the research findings, focusing on the economic level and rules and regulations can help develop the market for auditor services. Also, according to the explained model, with government policy, this can be accelerated.

Contribution: The results of this research, in addition to enriching the research literature in the field of factors affecting the development of the audit services market, can also help the profession to overcome the existing situation and provide the basis for the development of the audit services market.

Keywords: Auditing, Develop Market, Auditing Services, Assurance Services, Complementary Services.

JEL Classification: M42.

¹. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40513.1707

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (mjtasaddikari.acc@phd.iurasht.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (Corresponding Author). (ka.cpa2012@yahoo.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Modares University, Tehran, Iran. (j.rezazadeh@modares.ac.ir).

5. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (sinakheradyar@gmail.com).



تبیین الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی^۱

محمدجواد تصدی کاری^۲، کیهان آزادی هیر^۳، جواد رضازاده^۴، سینا خریدار^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۸

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: پژوهش حاضر در صدد ارائه الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران است. توسعه این بازار می‌تواند پیامدهایی اساسی برای بهبود وضعیت موجود حرفه به همراه داشته باشد.
روش: پژوهش حاضر از نوع کیفی می‌باشد و فرآیند تحلیل آن بر اساس نظریه داده-بنیاد است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل ۱۲ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. برای کدگذاری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار MAXQDA-10 استفاده گردیده است

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ۱۲ زیرکد و ۷ کد محوری در زمینه عوامل علی، ۱۰ زیرکد و ۶ کد محوری در زمینه عوامل زمینه‌ای، ۸ زیرکد و ۵ کد محوری در زمینه عوامل بازدارنده؛ ۱۷ زیرکد و ۶ کد محوری در زمینه راهکارها و ۱۳ زیرکد و ۷ کد محوری در زمینه پیامدها، در توسعه بازار خدمات حسابرسی اثرگذار است.

نتیجه‌گیری: بر اساس یافته‌های پژوهش، با تمرکز بر سطح اقتصادی و قوانین و مقررات، می‌توان به توسعه بازار خدمات حسابرسی کمک کرد. همچنین، بر اساس الگوی تبیین شده، با سیاستگذاری دولت، می‌توان این امر را سرعت بخشید.

دانش افزایی: نتایج این پژوهش می‌تواند علاوه بر غنای ادبیات پژوهشی، در حوزه عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی، به برونرفت حرفه از وضعیت موجود کمک نیز کند و زمینه توسعه بازار خدمات حسابرسی را فراهم نماید.

واژه های کلیدی: حسابرسی، توسعه بازار، خدمات حسابرسی، خدمات اطمینان‌بخشی، خدمات مکمل.
طبقه بندی موضوعی: M42.

DOI : 10.22051/JAASCI.2022.40513.1707

۱. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (mjtasaddikari.acc@phd.iaurasht.ac.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (نویسنده مسئول). (ka.cpa2012@yahoo.com)
۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، تربیت مدرس، تهران، ایران. (j.rezazadeh@modares.ac.ir)
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (sinakheradyar@gmail.com)

مقدمه

با توجه به آنکه شالوده تصمیم‌گیری داشتن اطلاعات مرتبط با موضوع است (آزادی و میرزائی، ۱۳۹۲: ۱۱)، لازم است تا تصمیم‌گیرندگان جهت اخذ تصمیمات کارا و عقلانی، به اطلاعات قابل‌اتکا دست پیدا کنند. جهت دستیابی به اطلاعات مورد نیاز درباره موضوع تصمیم، طیف گسترده‌ای از منابع اطلاعاتی وجود دارند، اما با توجه به آنکه وظیفه نهائی و مهم‌ترین هدف حسابرسان اعتباربخشی به موضوع مورد رسیدگی است (خانی، ۱۳۹۲: ۳). بنابراین، می‌توان از حسابرسان جهت کسب اطلاعات قابل‌اتکا بهره برد. این امر می‌تواند تخصیص بهینه منابع، اخذ تصمیمات کارا و اثربخش را در پی داشته و ریسک تصمیمات را نیز کاهش دهد. با توجه به منابع مختلف اطلاعاتی، دستیابی به اطلاعات قابل‌اتکا می‌تواند به عنوان مزیت رقابتی تعریف شود.

حسابداری و حسابرسی ریشه در محیط دارند. از همین رو حسابداری و حسابرسی نیز خود را با محیط در حال گذار تطبیق داده و همگام به تحولات محیطی، در صدد رفع نیازهای مخاطبان برآمده اند. لیمپرگ بیان می‌کند که نیازهای جامعه به واسطه رشد روز افزون فن‌آوری اطلاعات، ظهور پدیده‌های جدید، افزایش سطح دانش عمومی و موارد مشابه، به طور مستمر در حال تغییر است و این تغییرات منجر به تغییر در رویه‌های حسابداری و حسابرسی نیز می‌شود. بنابراین، حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر همین عوامل با تغییرات محیطی خود را وفق می‌دهند و به سمت بهبود گام بر می‌دارند (لیمپرگ، ۱۹۸۵ و رضازاده، ۱۳۹۷: ۴) تا نیازهای استفاده‌کنندگان را مرتفع و مشروعیت خود را حفظ نمایند. به‌طوری‌که امروزه خدمات حسابرسان در سطح بین‌المللی در حوزه‌های مختلف بکار گرفته می‌شود و محدود به اظهارنظر حسابرسان مستقل نسبت به مطلوبیت گزارش‌های مالی نیست. امروزه دامنه خدمات حسابرسان در سطح بین‌المللی شامل اعتباربخشی رویدادهای مخرب مانند عرضه اولیه سهام، تغییر مدل کسب و کار، سرمایه‌گذاری‌های مشترک، خدمات اطمینان‌بخش رسانه‌ای مانند اندازه‌گیری و بازگشت سرمایه از طریق رسانه، کلاهبرداری‌های تبلیغاتی، خدمات مشاوره‌ای مانند ادغام، استانداردهای جدید، تعدیلات و اصلاحات پردازش معاملات، مشاوره حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس اجرای استانداردهای جدید، مشاوره مدیریت، طراحی و استقرار سیستم‌ها و نرم‌افزارهای مالی، اصلاح و مهندسی ساختار کنترل‌های داخلی مناسب و کارآمد، مشاوره مالیاتی و سایر خدمات، است.

به اعتقاد خبرگان شاغل در حرفه حسابرسی ایران، بازار این خدمات در کشور به اعتباربخشی و اظهارنظر نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی محدود شده است. این در حالی است که به اعتقاد خبرگان، توانایی ارائه خدمات متنوع توسط حسابرسان وجود دارد. بنابراین، این سوال مطرح می‌شود که چه عواملی موجب می‌شود تا تقاضا برای استفاده از این خدمات در ایران محدود به اظهارنظر در خصوص مطلوبیت صورت‌های مالی نشود؟ با توجه به آنکه بازار خدمات حسابرسی در ایران از سطح بین‌المللی خود عقب مانده است، این پژوهش درصدد بررسی علل و ارائه الگویی برای توسعه این بازار است.

برای تحقق اهداف پژوهش حاضر، از رویکرد کیفی و روش نظریه داده-بنیاد استفاده گردید، زیرا بر اساس این رویکرد می‌توان از منظر تئوری اثباتی، آنچه که در باطن بازار منجر به عدم توسعه خدمات حسابرسی شده است را واکاوی نمود. بنابراین، پس از مصاحبه با خبرگان و کدگذاری پاسخ‌های کلیدی، مشخص شد بستر اقتصادی و قوانین و مقررات در عدم توسعه بازار خدمات حسابرسی مؤثر هستند که دولت می‌تواند با سیاست‌گذاری و تبیین راهکارهای اجرایی، به برون رفت از وضعیت موجود، کمک نماید. توسعه بازار خدمات حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش رقابت منفی، نرخ‌شکنی و ریسک مؤسسات حسابرسی شده و زمینه‌ای برای استقلال مالی حسابرسان و کاهش مسئله گزینش در اظهارنظر را فراهم آورد. با توجه به عدم وجود پژوهش جامعی در این حوزه، نتایج به دست آمده می‌تواند موجب تقویت بنیه حرفه از ابعاد مختلف شود. در ادامه به معرفی مبانی نظری و پیشینه‌های مرتبط با پژوهش حاضر پرداخته و پس از تبیین روش و بیان چگونگی تحلیل داده‌ها، به تجزیه و تحلیل آنها پرداخت تا زمینه‌ای برای بحث و نتیجه‌گیری فراهم شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بررسی و مطالعه عملکرد مؤسسات حسابرسی دنیا نشان می‌دهد که بخش عمده‌ای از درآمد این مؤسسات شامل ارائه خدماتی غیر از خدمات اطمینان‌بخش پیرامون مطلوبیت صورت‌های مالی و سایر خدمات است. به عبارت دیگر، گزارش‌ها حاکی از آن است که بخشی از منابع مالی این مؤسسات ناشی از خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی است و بخش عمده‌ای از منابع مالی این واحدها ناشی از سایر خدمات مکمل می‌باشد. از جمله این خدمات، می‌توان به فعالیت‌هایی نظیر خدمات

مالی و مالیاتی از جمله مشاوره مالی، تهیه صورت‌های مالی اساسی، تهیه اظهارنامه‌ها و لوایح مالیاتی، برنامه‌ریزی‌های مالیاتی، خدمات مدیریت، خدمات اعتماد تحت وب^۱ و سایر خدمات مالی اشاره کرد.

در تایید این ادعا می‌توان به صورت‌های مالی اساسی در دسترس مؤسسه دیلویت^۲، منتهی به ۳۱ می ۲۰۲۱ اشاره کرد. صورت‌های مالی اساسی این مؤسسه نشان می‌دهد که از مجموع درآمد سالانه این مؤسسه که بالغ بر ۲/۸۵۷ میلیون یورو است، ۶۵۵ میلیون یورو آن که معادل ۲۴٪ درآمد‌های سالانه این مؤسسه می‌باشد، از خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی ناشی شده است و ۷۶٪ باقی‌مانده نیز شامل خدمات مشاوره، مالیاتی و قانونی است. به‌طوریکه خدمات مشاوره‌ای ارائه شده این مؤسسه به مشتریان معادل ۷۴ میلیون یورو، مشاوره مالی معادل ۵۷۱ میلیون یورو، مشاوره ریسک معادل ۴۷۸ میلیون یورو و خدمات مالیاتی و قانونی نیز معادل ۹۳۵ میلیون یورو بوده است. به‌طور مشابه، صورت‌های مالی مؤسسه پرایس واتر‌هاورس کوپرز^۳ نیز نشان می‌دهد که از مجموع ۴/۴۴۷ میلیون یورو درآمد سالانه این مؤسسه، ۱/۰۶۹ میلیون یورو، معادل ۲۴٪ آن از خدمات حسابرسی ناشی شده و ۷۶٪ باقی‌مانده آن مربوط به ارائه خدمات مشاوره در بخش صنعت (معادل ۹۹۶ میلیون یورو)، معاملات در بخش بازار (معادل ۸۵۴ میلیون یورو)، ریسک (معادل ۴۵۸ میلیون یورو) و مالیات (معادل ۱/۰۷۰ میلیون یورو) بوده است. همچنین، صورت‌های مالی مؤسسه ارنست اند یانگک^۴، منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۲۱ نیز نشان می‌دهد که از مجموع ۸۱۹ میلیون یورو (معادل ۱۰۰٪ درآمد مؤسسه)، ۳۴۰ میلیون یورو (معادل ۴۱/۵٪) آن شامل خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی بوده است و بیش از نیمی از درآمد این مؤسسه، از ارائه سایر خدمات حاصل شده است. به‌طوریکه ۲۵۰ میلیون یورو از آن مربوط به خدمات مالیاتی، ۱۴۴ میلیون یورو مربوط به خدمات مشاوره و ۸۵ میلیون یورو نیز مربوط به راهبردها و معاملات می‌باشد که در مجموع شامل ۵۸/۵٪ از کل درآمد آن مؤسسه را شامل می‌شود. صورت‌های مالی اساسی مؤسسه کی. پی. ام. جی^۵، مربوط به دوره مالی ۳۰ سپتامبر ۲۰۲۱ نیز نشان می‌دهد که از ۷۳۵ میلیون کرون دانمارک، ۲۴۷ میلیون کرون (معادل ۳۴٪) ناشی از خدمات

1. Web Trust
 2. Deloitte
 3. PricewaterhouseCoopers (PwC)
 4. Ernst & Young (EY)
 5. KPMG

حسابرسی و ۴۸۸ میلیون کرون معادل ۶۶٪ نیز ناشی از ارائه خدمات مشاوره می‌باشد. این در حالی است که مجموع درآمد مؤسسات حسابرسی در ایران طی سال مشابه، معادل ۶۹ میلیون یورو بوده است که به اعتقاد خبرگان، بیش از ۹۰٪ درآمدهای حاصل شده در این دوره، ناشی از حسابرسی و ارائه خدمات اطمینان‌بخشی پیرامون صورت‌های مالی اساسی بوده است. جدول یک، اقلام مقایسه‌ای خدمات مولد درآمد چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا را در مقایسه با مؤسسات حسابرسی ایران بر حسب میلیون نشان می‌دهد.

جدول ۱. مقایسه درآمد و منشاء چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا با مؤسسات ایران (ارقام بر حسب میلیون یورو می‌باشند)

نام	مجموع درآمد	خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی	مشاوره	مشاوره مالی	مشاوره ریسک	خدمات مالیاتی و قانونی
دیلویت	۲/۷۱۳	۶۵۵	۷۴	۵۷۱	۴۷۸	۹۳۵
پرایس واتر‌هاوس کوپرز	۴/۴۴۷	۱/۰۶۹	۹۹۶	۸۵۴	۴۵۸	۱/۰۷۰
ارنست اند یانگ	۸۱۹	۳۴۰	۱۴۴	۸۵	۰	۲۵۰
کی. پی. ام. جی	۷۳۵	۲۴۷	۴۸۸	۰	۰	۰
ایران	۶۹	۶۱		۸		

به اعتقاد خبرگان، تمرکزگرایی در ارائه خدمات حسابرسی منجر به ایجاد رقابت منفی میان مؤسسات حسابرسی شده و این امر پیامدهای منفی متعددی از جمله بروز نرخ‌شکنی و به تبع آن کاهش کیفیت خدمات حسابرسی را در پی خواهد داشت، زیرا مؤسسات حسابرسی برای حفظ بقای خود ناچار به تصاحب پروژه‌ها هستند.

حق‌الزحمه خدمات حسابرسی تابع عوامل مختلفی است که از جمله آن می‌توان به حجم رسیدگی‌های حساب‌رسان اشاره کرد (نیکبخت، بزرگ اصل و آزادی، ۱۳۹۵: ۹۷). بنابراین، رقابت منفی و نرخ‌شکنی حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، می‌تواند به کاهش کیفیت خدمات حساب‌رسان جهت کاهش بهای تمام شده پروژه‌ها منتهی شود. اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی از ابعاد گوناگونی مورد توجه است که مهم‌ترین آن، تأثیر کیفیت خدمات حسابرسی بر بازار سرمایه است. پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه بازار سرمایه نشان می‌دهد که تأثیر کیفیت خدمات حسابرسی

بر هزینه سهام (سجادی، فرازمند و تاج‌الدینی، ۱۳۹۲: ۱۰۹) اثر می‌گذارد و این امر می‌تواند بازارهای مالی را به شدت تحت تأثیر قرار دهد. این امر ناشی از محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی است. گزارش‌های حسابرس اطلاعات با اهمیتی برای بازار فراهم می‌کنند (علوی طبری و بشیری منش، ۱۳۹۲: ۶۵). همچنین، تمرکز بر ارائه یک خدمت، موجب نادیده گرفته شدن سایر توانایی‌های بالقوه حسابرسان مانند خدمات مشاوره مدیریت، طراحی و استقرار سیستم‌های حسابداری و مالی، اصلاح و مهندسی ساختار کنترل‌های داخلی مناسب و کارآمد، خدمات مالیاتی و مشاوره‌های تخصصی می‌شود. به عبارت دیگر، تمرکزگرایی موجب می‌شود تا علم و عمل حسابرسی از تغییرات محیطی و پیشرفت‌های حسابداری عقب بماند. به‌طور مثال، امروزه نقش شبکه‌های مجازی در کسب و کارها انکار نشدنی است. بنابراین، با توجه به توسعه کسب و کارهای اینترنتی، نیاز به ارائه خدمات حسابرسی تحت وب (خدمات اعتماد تحت وب)، به‌عنوان یک ضرورت مطرح می‌شود (شمس احمدی، ۱۳۹۲: ۵۵) [یعنی ظهور حوزه‌های جدید خدمات متناسب با تقاضاهای ایجاد شده].

تمرکز بر ارائه یک نوع خدمت در حسابرسی، ریسک حسابرسان را نیز افزایش می‌دهد؛ بطوریکه با در نظر گرفتن نظریه مارکوئیتز و معطوف کردن آن با حوزه بازار خدمات حسابرسی، می‌توان با ایجاد سببی از ارائه خدمات، ریسک مؤسسات حسابرسی را کاهش داد و افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی را نیز پایه‌ریزی کرد تا بدینوسیله زمینه استقلال حسابرسان نیز تقویت گردد.

بر اساس ادبیات موضوعی و پیشینه پژوهش، از جمله عواملی که موجب توسعه بازار خدمات حسابرسی گردید، در دو دیدگاه خلاصه می‌شود؛ (۱) دیدگاه مطرح شده توسط کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی (۱۹۷۳) و (۲) دیدگاه وندا والاس (۱۹۸۰). از نظر کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، چهار عامل تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم، در شکل‌گیری تقاضای استفاده از خدمات حسابرسی نقش دارد (کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۹۷۳). از نظر وندا والاس نیز سه عامل فرضیه مباشرت، اطلاعات و بیمه، در توسعه این بازار نقش ایفا کردند (والاس، ۱۹۸۰). نتایج پژوهش آنتانارایان و هریس (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به توسعه خدمات حسابرسی و به تبع آن افزایش حق الزحمه مؤسسات حسابرسی شده است (آنتانارایان و هریس، ۲۰۲۰: ۱). آنتانارایان و هریس نقش فن‌آوری اطلاعات را هم در افزایش توانایی تجزیه و تحلیل داده‌ها

اساسی می‌داند (همان). نتایج پژوهش نازارووا و همکاران نیز نشان می‌دهد که علاوه بر آنکه هر پیشرفتی مستلزم فراهم بودن بستر اقتصادی و اجتماعی است، عواملی نظیر جهانی سازی، پیچیدگی های مالی، توسعه اقتصادی و پویایی آن، احتمال وقوع بحران های مالی را افزایش می‌دهد که دارای پیامدهائی در سطح کلان است. بنابراین، استفاده از خدمات اطمینان بخش ضرورت می‌یابد و این امر می‌تواند منجر به توسعه بازار خدمات حسابرسان گردد، زیرا حسابرسان امنیت اقتصادی را فراهم می‌کنند (نازارووا و همکاران، ۲۰۱۹: ۴۱۹). در همین راستا، لیمپرگ حسابرسان مستقل را در مقام نماینده مورد اعتماد جامعه می‌پندارد (رضازاده، ۱۳۹۷: ۵) که این امر ناشی از نقش بازدارندگی حسابرسی است (همان: ۴۵). در پژوهشی دیگر، های و کوردی متوجه شدند که نقش تنوری نمایندگی و کنترل مدیریت، موجب توسعه خدمات حسابرسی در بخش عمومی گردیده است (های و کوردی، ۲۰۱۷: ۱). آنها در دریافتند که حسابرسان می‌توانند در حوزه ارزش وجه نقد نیز خدمات اطمینان بخش ارائه نمایند (همان). بنابراین انتظار می‌رود که با توسعه دامنه خدمات حسابداری و مالی، فعالیت های نوینی نیز توسط حسابرسان عرضه شود. در پژوهشی مشابه، مویزر و همکاران به عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی در اسپانیا پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عواملی همچون حمایت های دولت، وقوع بحران های مالی و تقاضای حسابداران در توسعه بازار خدمات حسابرسی در اسپانیا نقش بسزائی داشته‌اند (مویزر و همکاران، ۲۰۰۴). آنها همچنین، دریافتند که بستر اقتصادی، نقش مهمی در این رونق ایفا نموده است، زیرا حضور سرمایه گذاران خارجی و عدم اطمینان به بازار اسپانیا، موجب شد تا کشورهای سرمایه گذار، نیروهای متخصص خود را برای ارزیابی بازار به این کشور بفرستند (همان؛ گارسیا بنو و هومفری، ۱۹۹۳: ۳۲۶).

نتایج پژوهش هان نیز نشان داد که اقدام واحدهای گزارشگر بزرگ، موجب تحریک و تقلید واحدهای گزارشگر رده میانی آن صنعت می‌شود. به عبارت دیگر تحریک تقاضا در واحدهای گزارشگر پیشرو در هر صنعت، موجب افزایش تقاضای خدمات حسابرسی در رده میانی واحدهای آن صنعت شده که این امر توسعه بازار خدمات حسابرسان را به دنبال دارد (هان، ۱۹۹۴: ۶۳۷).

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از منظر رویکرد، در زمره پژوهش های کیفی و بر پایه تنوری های اثباتی قرار دارد. پژوهش کیفی و تنوری اثباتی، در صدد شناخت و تبیین آنچه که مردم می‌گویند، به آن اعتقاد دارند

و آن را انجام می‌دهند، است (مایرز، ۲۰۱۹). از جمله مزایای این رویکرد این است که به پژوهشگر این امکان را می‌دهد تا بافت یا محیطی که تصمیمات و کنش‌ها در آن شکل می‌گیرند را بهتر ببیند و آن را بهتر درک کند، زیرا تصمیمات و کنش‌ها در بافت و محیط خود قابل درک هستند (همان). در این پژوهش از روش نظریه داده-بنیاد استفاده شده است. نظریه داده-بنیاد نخستین بار توسط گلاسر و استراوس (۱۹۶۵) معرفی شد و سپس توسط استراوس و کوربین تکامل یافت (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در این رویکرد، مقوله‌های فرعی تحت سلسله روابطی به مقوله اصلی و محوری مرتبط شده و روابط میان آنها با مقوله اصلی، تحت الگویی مشخص می‌شود. ایجاد این ارتباط بر مبنای طرح سؤال و انجام مقایسه صورت می‌پذیرد.

جامعه آماری پژوهش حاضر را حساب‌رسان مستقلی تشکیل می‌دهند که بیش از ۱۰ سال سابقه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی دارند و به واسطه سوابق اجرائی، تجارب و نقش‌آفرینی بسزا در حوزه خدمات حسابرسی، صاحب‌نظر می‌باشند. به عبارت دیگر، انتظار می‌رود که افرادی که بیش از ۱۰ سال سابقه فعالیت در حوزه مربوطه دارند، به واسطه تجربه و شناخت بازار، می‌توانند نظرات سازنده‌تری را ارائه نمایند. با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی و هدفمند، تعداد ۱۲ خبره انتخاب شدند که از این تعداد، ۷ نفر مشارکت‌کننده در انجام مصاحبه و ۵ نفر خارج از گروه مصاحبه‌شونده و به جهت بازمینی و تأیید نهایی الگوی استخراج شده هستند. این فرایند از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته عمیق تا رسیدن به اشباع نظری صورت گرفت.

تجزیه و تحلیل و کدگذاری اولیه داده‌های هر مصاحبه پیش از مصاحبه بعدی و با استفاده از نرم-افزار MAXQDA-۱۰ صورت گرفت. همچنین، برای تکمیل داده‌ها و بررسی ابعاد مختلف پدیده مورد بررسی در شرایط طبیعی، علاوه بر مصاحبه از کتاب‌ها، مقالات و نوشته‌های موجود در این حوزه نیز استفاده شده است. استفاده از تکنیک مقایسه مداوم میان داده‌ها، طبقات نوظهور، مفروضات مستخرج از یادآوردنویسی‌ها و یادداشت‌های میدانی به منظور جهت‌گیری تا فرآیند نمونه (نظری) تا اشباع داده‌ها در هر طبقه ادامه یافت. جهت بررسی روایی، از روش‌های صوری و محتوایی استفاده شد که در این مرحله روایی با کسب نظر از خبرگان پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. منظور از روایی این است که وسیله اندازه‌گیری بتواند خصیصه مورد نظر را اندازه‌گیری کند. بنابراین، یکی از

نکات اصلی در طراحی الگو، بالا بودن روایی آن است. در این پژوهش جهت تعیین روایی ابزار اندازه‌گیری، از رویکرد قضاوت صوری و محتوای مبتنی بر آراء خبرگان استفاده گردید.

یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر با توجه به اهمیت موضوعی آن، نیاز به مصاحبه با افرادی بود که علاوه بر سابقه فعالیت در حوزه حسابرسی، نسبت به خلاءهای موجود در سایر حوزه‌های خدمات حسابرسی نیز آگاهی داشته باشند. از همین رو در گزینش پاسخگویان، به افرادی که در توسعه حسابرسی نقش‌های کلیدی داشته‌اند، توجهی اساسی شده است. در این راستا، از میان پاسخگویان، پنج نفر آنها از جمله افرادی بوده‌اند که در زمینه استاندارد‌گذاری و توسعه حسابرسی نقش آفرینی کرده‌اند. جدول جمعیت شناختی پاسخگویان بر اساس جدول دو ارائه شده است.

جدول ۲. جمعیت شناختی پاسخگویان

۱۱	مرد	جنسیت
۱	زن	
۵	لیسانس	تحصیلات
۴	فوق لیسانس	
۳	دکتری	

پس از انجام مصاحبه‌ها و رسیدن به اشباع نظری و عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه آخر، با استفاده از روش نظریه داده-بنیاد، داده‌ها در نرم‌افزار MAXQDA مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج در زمینه عوامل علی حاکمی از شناسائی ۱۲ زیرکد و ۷ کد محوری، در زمینه عوامل زمینه‌ای، ۱۰ زیرکد و ۶ کد محوری، در باب عوامل بازدارنده، ۸ زیرکد و ۵ کد محوری، در زمینه عوامل راهکارها، ۱۷ زیرکد و ۶ کد محوری و در زمینه عوامل پیامدها نیز ۱۳ زیرکد و ۷ کد محوری می‌باشد که جزئیات هر کدام از دسته‌بندی‌های یاد شده در پنج محور عوامل علی، زمینه‌ای، بازدارنده (مداخله‌گر)، راهکارها و پیامدها به ترتیب و در قالب جدول ۳ تشریح شده‌اند.

جدول ۳. شرایط علی توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

کدهای محوری	کدگذاری انتخابی	ردیف
توسعه تجارت بین‌المللی	عوامل اقتصادی	۱
رقابتی بودن اقتصاد		۲
امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی		۳
ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی	قوانین و مقررات	۴
وضع استانداردهای ارزیابی		۵
قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی		۶
الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی		۷

شرایط علی

عوامل اقتصادی

توسعه تجارت بین‌المللی

از جمله مواردی که برای توسعه بازار خدمات حسابرسی در کشور حائز اهمیت است، اصلاح ساختار اقتصادی و در رأس آن توسعه تجارت بین‌الملل است. باز بودن مرزهای کشور به روی صاحبان کسب و کار، زمینه تجارت آزاد را فراهم می‌کند و منجر می‌شود تا واحدهای گزارشگر، محصولات خود را به سایر کشورها صادر و به صورت متقابل از سایر کشورها محصولات متنوعی دریافت کنند. این امر موجب توسعه روابط تجاری بین‌المللی می‌شود. به علاوه جذب سرمایه‌گذاران خارجی و انجام سرمایه‌گذاری در سایر کشورهای خارجی، زمینه‌ای را برای کسب و کارهای داخلی فراهم می‌آورد تا ابعاد ساختار اقتصادی کشور را توسعه دهد. پیامد این امر می‌تواند به ایجاد بستری برای رشد فعالیت‌های خدمات حسابرسی منتهی شود. به عبارت دیگر رونق کسب و کار در گرو توسعه اقتصادی است که این امر زمینه افزایش تقاضای واحدهای گزارشگر را برای بهره‌مندی از خدمات اطمینان‌بخش توسط مؤسسات حسابرسی فراهم می‌آورد.

رقابتی بودن اقتصاد

با توجه به آنکه بخش عمده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی کشور توسط دولت مدیریت می‌شود، بدیهی است که بزرگترین متقاضی استفاده از خدمات حسابرسی در کشور نیز دولت باشد. بنابراین، محدودیت در عرضه

خدمات حسابرسی دور از انتظار نیست. برای برون‌رفت از وضعیت موجود و ایجاد بستری برای توسعه خدمات حسابرسی، لازم است تا ساختار اقتصادی کشور به ساختاری رقابتی مبدل شود. اقتصاد رقابتی عبارت است از اقتصادی که در آن فعالیت واحدهای دولتی و شبه‌دولتی در ارکان مختلف اقتصادی به حداقل رسیده و افراد آزادانه و با انجام سرمایه‌گذاری‌های شخصی، به عرصه کسب و کار خصوصی ورود می‌کنند. در این حالت با افزایش تعداد کسب و کارهای خصوصی، تقاضای لازم جهت بهره‌گیری از خدمات مؤسسات حسابرسی از سوی صاحبان کسب و کار نیز افزایش خواهد یافت. همچنین از آنجایی که در اقتصاد رقابتی، بقای واحدهای گزارشگر در گرو حفظ و ارتقای کیفیت مستمر محصولات می‌باشد، اهمیت خدمات حسابرسی و اعتباربخشی در حوزه‌های مختلف برای واحدهای گزارشگر نیز دور از انتظار نمی‌باشد.

امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی

به اعتقاد پاسخگویان، از دیگر عواملی که می‌تواند در حوزه مباحث اقتصادی بر توسعه بازار خدمات حسابرسی تأثیر بگذارد، توانایی پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی است. با توجه به اینکه مهم‌ترین وظیفه حسابرسان اعتباربخشی نسبت به موضوع مورد رسیدگی است (خانی، ۱۳۹۲: ۳)، بنابراین یکی از دیگر وظایفی که می‌تواند توسط حسابرسان پاسخ گفته شود، ارائه خدمات اعتباربخشی نسبت به تداوم فعالیت واحدهای گزارشگر است. برای آنکه حسابرسان بر این مهم فائق آیند، لازم است تا بتوانند نسبت به وضعیت اقتصادی کشور به لحاظ شاخص‌های رشد مانند تولید ناخالص ملی، سیاست‌های پولی و مالی و همچنین، میزان نوسان نرخ ارز و تورم آگاهی داشته باشند. طبیعی است که هرچه ساختار اقتصادی کشور به گونه‌ای باشد که امکان شناسایی و برآورد دقیق‌تر شاخص‌های ریسک اقتصادی فراهم باشد، در آن صورت مؤسسات حسابرسی می‌توانند پیش‌بینی واقع‌بینانه‌تری از آینده داشته باشند. بنابراین، امر می‌تواند توسعه بازار خدمات حسابرسان را در بر داشته باشد.

قوانین و مقررات

ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی

همانطور که پیشتر نیز اشاره شد پاسخگویان معتقدند که فعالیت‌های مالی و اقتصادی کشور تحت کنترل دولت است. بنابراین، دولت به عنوان فعال اصلی حوزه اقتصادی می‌تواند تقاضا را تحریک

نموده و باعث ایجاد کشش نسبت به بکارگیری برخی از خدمات حسابرسی گردد. پاسخگویان معتقدند که واحدهای گزارشگر به واسطه عدم درک درست از خدمات حسابرسی، تمایلی به استفاده داوطلبانه از آن ندارند و از همین رو، ورود دولت و الزامات قانونی می‌تواند نتایج مفیدی را برای توسعه خدمات حسابرسی به همراه داشته باشد. به‌طور مثال دولت و نهادهای حاکمیتی کشور می‌توانند با وضع قوانین و مقررات، واحدهای گزارشگر را ملزم به ارائه گزارشات حسابرسی مستقل در حوزه بیمه و مالیات نمایند.

وضع استانداردهای ارزیابی

یکی از مهم‌ترین خلاءهای موجود حال حاضر کشور، عدم توجه جامعه حسابداران رسمی در تعلیم، تربیت و بکارگیری ارزیابانی حرفه‌ای در حوزه حسابرسی است. هر چند این خلاء تا حدودی توسط کارشناسان رسمی دادگستری پر شده است، اما آنچه که مسلم است عدم جامعیت و فراگیری آن است. پاسخگویان معتقدند که کارشناسان رسمی دادگستری به کمک روش‌های سستی اقدام به ارزشگذاری‌ها می‌کنند. در حالیکه ارزیابی تحت تأثیر عوامل و شرایط متفاوتی است که هر شرایطی، روش‌های خاص خود را می‌طلبد. پاسخگویان معتقدند که از جمله مواردی که بر این ضعف دامن زده است، فقدان تدوین استانداردهای مدون برای ارزیابی حرفه‌ای است. بنابراین، در گام نخست تدوین استانداردهای لازم جهت ارزیابی حرفه‌ای از سوی دولت یا کمیته‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی و نهادهای مربوطه ضروری است. سپس، باید آموزش‌های لازم در راستای این استانداردها برای نیروهای فعال در حوزه خدمات حسابرسی ارائه گردد تا شرایط لازم برای ارائه این خدمات فراهم شود.

قوانین نظارتی بر شفافیت گزارشات حسابرسی

مفهوم شفافیت در حوزه مالی از جمله مباحثی است که در کشور ما کمتر به آن پرداخته شده است و عمدتاً این مفهوم به‌طور نسبی در بورس اوراق بهادار مورد توجه قرار گرفته است. پاسخگویان معتقدند که این فقدان به دلیل نوع اقتصاد کشور است. از همین رو و در غیاب ماهیت شفافیت، خدمات مؤسسات حسابرسی نیز به اظهارنظر در خصوص مطلوبیت صورت‌های مالی محدود می‌شوند. فقدان شفافیت مالی باعث می‌شود تا در برخی موارد به خدمات مؤسسات حسابرسی بهای

کمتری داده شود و عدم توجه به آن باعث کاهش سطح فعالیت‌های این مؤسسات شود. بنابراین، تأکید بر شفافیت مالی منجر می‌شود تا مؤسسات حسابرسی بتوانند در حوزه‌ها و ابعاد مختلفی به ارائه خدمات بپردازند.

الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی

به اعتقاد بسیاری از خبرگان پاسخگویان، یکی دیگر از عواملی که باعث می‌شود مؤسسات حسابرسی خدمات محدودی ارائه دهند، عدم برخورداری از مهارت‌های مختلف حسابرسی توسط بسیاری از اعضای شاغل در حرفه و مؤسسات است. عدم مهارت موجود در بین اعضای مؤسسات حسابرسی از دو دیدگاه قابل بررسی است. از منظر دیدگاه اول می‌توان ادعا کرد که حسابرسان تمایلی به فراگیری مهارت‌های مختلف ندارند؛ از منظر دیدگاه دوم می‌توان ادعا کرد که بستر و شرایطی برای فراگیری و آموزش مهارت‌های مختلف حسابرسی وجود ندارد، زیرا سرفصل‌های آموزشی مناسب با نیاز روز و همچنین منابع به روز در این زمینه وجود ندارد. از این رو دانشجویان به شکلی کمتر با رویکردهای نوین در حسابرسی آشنا می‌شوند. بنابراین، نقش قوانین و مقررات با ضمانت اجرائی از سوی دولت و نهادهای مربوطه ضرورت می‌یابد. برای مثال وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به عنوان بدنه دولت می‌تواند سرفصل‌های آموزشی موجود را مورد بازبینی قرار داده و ضمن تصحیح آن، تدوین منابع مرتبط را در دستور کار نهاد مربوطه قرار دهد. از سوی دیگر، نیز نهادهای حرفه‌ای باید الزاماتی را برای مؤسسات حسابرسی وضع نمایند تا چنانچه مؤسسه‌ای حسابرسان خود را برای فراگیری مهارت‌های مختلف به دوره‌های آموزشی معرفی نکند، از کسب مجوز فعالیت محروم شود. به عبارتی دیگر تنها مجوز آن دسته از مؤسسات حسابرسی تمدید شوند که حسابرسان آن در دوره‌های مختلف آموزشی حضور داشته باشند. این امر می‌تواند عاملی انگیزشی جهت به روز بودن شاغلین در حرفه حسابرسی را نیز پایه‌ریزی نماید.

عوامل زمینه‌ای برای توسعه فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی

پس از انجام مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل آنها، عوامل زمینه‌ای نیز به دو گروه عوامل محیط داخلی و عوامل محیط بیرونی تقسیم‌بندی شده‌اند. عوامل محیط داخلی مجموعه عواملی است که به سطح

سازمانی و مؤسسات حسابرسی مربوط می‌شود و عوامل محیط بیرونی نیز بیشتر جز عوامل کلان بوده و به عوامل خارج از مؤسسات حسابرسی مرتبط می‌گردد. در جدول ۴، عوامل زمینه‌ای در قالب عوامل محیط داخلی و خارجی نشان داده شده است.

جدول ۴. عوامل زمینه‌ای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

کدهای محوری	کدگذاری انتخابی	ردیف
بکارگیری نیروهای انسانی با تخصص‌های مختلف	عوامل محیط داخلی	۱
توسعه دانش سازمانی		۲
تشکیل تیم‌های کاری آنلاین		۳
توسعه زیر ساخت فن‌آوری‌های ارتباطی نظیر فن‌آوری اطلاعات و فن‌آوری اطلاعات و ارتباطات	عوامل محیط بیرونی	۴
مدیریت بحران		۵
تخصیص بودجه آموزش از سوی دولت		۶

همانطور که نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد، حسابرسی، حوزه‌ای جدای از سایر علوم نیست. بنابراین، مؤسسات حسابرسی برای توسعه فعالیت‌های خود به افراد متخصص و توانمند در سایر حوزه‌های دانشی و مهارتی نیز نیاز خواهند داشت. برای مثال، تمام استانداردها و گزارش‌های روز دنیا به زبان انگلیسی ارائه می‌شوند. بنابراین، مؤسسات حسابرسی برای بهره‌مندی از فرصت‌ها، نیاز به نیروهایی دارند که توانایی درک سایر زبان‌ها را داشته باشند و بتوانند با سایر جوامع ارتباط برقرار کنند. همچنین، یکی از حوزه‌های خدمات اطمینان‌بخش که امروزه در کشورهای پیشرفته جهان مطرح است، بحث حسابرسی محیط‌های کاری آنلاین است. به‌طوری که اطلاعات کسب و کارهای آنلاین مورد بررسی و نظارت مؤسسات حسابرسی قرار گرفته و اعتبار این نوع کسب و کارها ارزیابی می‌شود. بر این اساس، مؤسسات حسابرسی علاوه بر آشنایی نسبت به فنون حسابرسی، نیازمند آشنایی نسبت به کسب و کارهای آنلاین و محیط‌های تجاری تحت وب هستند. از سوی دیگر، پیش‌بینی شرایط آتی واحدهای گزارشگر بر اساس رویکردهای ریاضی و فیزیک، مورد توجه بسیاری از مؤسسات حسابرسی قرار گرفته است. بنابراین، لازم است تا مؤسسات حسابرسی از افرادی استفاده

نمایند که نسبت به مدل‌سازی‌های ریاضی و فیزیک‌آشنایی و تخصص داشته باشند. همچنین، انتظار می‌رود با بکارگیری نیروهای متخصص در حوزه‌های متفاوت که به آن اشاره شد، مؤسسات حسابرسی تمرکز خود را بر توسعه تخصص، مهارت و دانش مربوط به عملیات حسابرسی نیز متمرکز کنند و آن را توسعه دهند. به عبارت دیگر، لازم است مؤسسات حسابرسی با جایگزینی ابزارهای مدرن حسابرسی نسبت به ابزارهای سنتی، پذیرای تکنولوژی و رویکردهای مدرن باشند و محیط داخلی مؤسسه را به گونه‌ای طراحی کنند که جریان دانش میان تمامی افراد شاغل برقرار باشد.

وجود شرایط بحرانی و شیوع ویروس کرونا، باعث شکل‌گیری تیم‌های کاری آنلاین در سراسر جهان شده است و در این میان، مؤسساتی توانستند در رقابت پیروز باشند که قادر به تشکیل تیم‌های کاری آنلاین بودند. بر این اساس، مؤسسات حسابرسی برای اینکه بتوانند سطح فعالیت خود را توسعه دهند، لازم است نسبت به بحران‌ها آگاهی داشته باشند و با شناسایی الگوهای موفق در مواجهه با بحران‌ها، از این الگوها به نفع خود بهره ببرند و چالش‌ها را به فرصت تبدیل نمایند. شکل‌گیری تیم‌های کاری آنلاین متشکل از یک مسئول و چند حسابرس، نمونه‌ای از این الگوهای موفق محسوب شده و می‌تواند توسط مؤسسات حسابرسی مورد استفاده قرار بگیرد.

در کنار عوامل زمینه‌ای داخلی، برخی عوامل وجود دارند که خارج از کنترل مؤسسات حسابرسی بوده و به عنوان عوامل محیطی بیرونی، عملکرد مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای مثال، اگر زیرساخت توسعه فن‌آوری‌های اینترنتی از سوی نهادهای ارائه‌دهنده پیشرفتی نداشته باشند و سرعت اینترنت از کیفیت مناسبی برخوردار نباشد و یا از جنبه زیرساختی بستر مناسبی وجود نداشته باشد، در این صورت مؤسسات حسابرسی در توسعه فعالیت‌های آنلاین خود با مشکلاتی جدی مواجه خواهند شد. همچنین، اگر الگوی مناسبی در مواجهه با بحران‌های جهانی در کشور وجود نداشته باشد، فعالیت‌های اقتصادی و به تبع آن، فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی نیز دستخوش تغییر خواهند شد. بنابراین، دولت و نظام حاکم می‌توانند با وضع قوانین و استانداردهای مناسب، شرایط را برای تداوم و گسترش فعالیت‌های اقتصادی و به تبع آن مؤسسات حسابرسی فراهم سازند. در نهایت تخصیص بودجه از سوی دولت در کنار سیاست‌های الزام‌آور، می‌تواند زمینه لازم را برای مؤسسات حسابرسی جهت انگیزه بیشتری برای توسعه و عرضه خدمات مهیا نماید.

عوامل بازدارنده و مداخله‌گر توسعه فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی

بر اساس نظر پاسخگویان، مهم‌ترین عوامل بازدارنده عبارتند از تحریم‌های سیاسی و اقتصادی، منع تبلیغ مؤسسات حسابرسی، کوتاهی و قصور جامعه حسابداران رسمی ایران در صدور بیانیه‌ها، محدود شدن عملیات حسابرسی به پایان سال مالی، مسائل نمایندگی و عدم جدایی مالکیت از مدیریت. این عوامل جزء مهم‌ترین عوامل بازدارنده توسعه فعالیت‌های حسابرسی هستند. وجود تحریم‌های سیاسی و اقتصادی باعث ایجاد محدودیت‌های زیادی در عرصه ورود فن‌آوری و زیرساخت‌ها به مؤسسات حسابرسی شده و همچنین سطح فعالیت آنها را نیز کاهش داده است. ارائه خدمات حسابرسی در پایان دوره مالی و عدم حسابرسی ضمنی در قالب دوره‌های سه ماهه، شش ماهه و نه ماهه، مانع از نظارت در حین فعالیت می‌شود و همین امر خاصیت بازدارندگی و افشای مناسب را از خدشه دار می‌کند. جدول ۵، عوامل بازدارنده و مداخله‌گر در توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران را که بر اساس نظر خبرگان به دست آمده را نشان می‌دهد.

جدول ۵. عوامل بازدارنده و مداخله‌گر در توسعه بازار حسابرسی در ایران

ردیف	کدگذاری انتخابی	کدهای محوری
۱	عوامل بازدارنده	تحریم‌های سیاسی و اقتصادی
۲		منع تبلیغ مؤسسات حسابرسی
۳		کوتاهی و قصور جامعه حسابداران رسمی ایران در صدور بیانیه‌ها
۴		محدود شدن عملیات حسابرسی در پایان سال مالی
۵		مسائل نمایندگی و عدم جدایی مالکیت از مدیریت

راهکارهای پیاده‌سازی توسعه بازار حسابرسی و خدمات اطمینان بخش در ایران

مصاحبه‌شوندگان در دیدگاه‌های خود مجموعاً به ۱۷ مؤلفه جزئی جهت توسعه بازار حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش در ایران اشاره کردند که پس از تعیین و بررسی دقیق‌تر محتوا در مرحله دوم، شش کد محوری در دو سطح سیاست‌گذاری‌های دولتی و راهکارهای اجرایی مطرح شد. در جدول ۶، راهکارهای پیاده‌سازی توسعه بازار خدمات حسابرسی بر اساس دو رویکرد سیاست‌گذاری‌های دولتی و راهکارهای اجرایی، نشان داده شده است.

جدول ۶. راهکارهای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

ردیف	کدگذاری انتخابی	کدهای محوری
۱	سیاست‌گذاری‌های دولتی	برونسپاری و تشکیل نهاد (نهادهایی) به منظور وضع قوانین و استانداردهای لازم جهت توسعه خدمات مؤسسات حسابرسی
۲		برونسپاری و تشکیل نهاد اجرایی به منظور پیاده‌سازی قوانین وضع شده در حوزه خدمات متنوع مؤسسات حسابرسی
۳		برونسپاری و تشکیل نهادهای ناظر بر اجرای قوانین و سیاست‌های مربوط به مؤسسات حسابرسی در جهت اجرای خدمات متنوع حسابرسی
۴	راهکارهای اجرایی	آزادسازی تبلیغات
۵		همکاری با وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات جهت بهره‌مندی از بستر فضای مجازی
۶		تعریف حقوق ذینفعان

همانطور که جدول ۶ نشان می‌دهد، مهم‌ترین راهکار دستیابی به توسعه خدمات مؤسسات حسابرسی در گرو سیاست‌گذاری‌های دولت است. به عبارت دیگر، دولت به واسطه سیاست‌گذاری در سطح کلان، مهم‌ترین و اصلی‌ترین نقش را در توسعه بازار حسابرسی ایفا می‌کند. اگر دولت بخواهد به شکلی انفعالی رفتار کند، ممکن است به لحاظ محدودیت در تقاضای خدمات حسابرسی، نتوان شاهد رشد بازار حسابرسی در کشور بود. بنابراین، لازم است دولت با تفویض اختیار و واگذاری مسئولیت به بخش‌های خصوصی، زمینه را برای رشد فعالیت‌های حسابرسی در کشور فراهم سازد. به طور مثال، دولت می‌تواند فرآیند تصویب، اجرا و نظارت استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودها را به خود حرفه واگذار نماید. به طوریکه نهادی جهت تدوین استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودها در حوزه‌های مختلف حسابداری و حسابرسی شکل بگیرد تا به تدوین استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودهای لازم جهت بهبود وضع فعلی پردازد و نهاد دیگری هم جهت نظارت بر اجرای صحیح این استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودها شکل بگیرد که مستقل از نهاد قانون‌گذار و مجری، رسمیت پیدا کند.

در بخش راهکارهای اجرایی، سه محور آزادسازی تبلیغات، همکاری با وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات جهت بهره‌مندی از بستر فضای مجازی و تعریف دقیق حقوق ذینفعان از سوی پاسخگویان

مطرح گردید. آزادسازی تبلیغات و رفع منع تبلیغات از سوی جامعه رسمی حسابداران ایران باعث خواهد شد تا مؤسسات حسابرسی قابلیت‌ها و توانمندی‌های تخصصی خود را به تمامی ذینفعان اطلاع‌رسانی کنند. این اطلاع‌رسانی کمک خواهد کرد تا متقاضیان از ویژگی‌های خدمات مؤسسات حسابرسی آگاه شده و امکان تقاضا در کمترین زمان را برای آنان رقم بزنند. در گام بعدی می‌توان با کمک وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات و شرکت‌های خصوصی وابسته به آن، در توسعه فعالیت-های مؤسسات حسابرسی در بستر شبکه‌های مجازی بهره‌مند شد. این پشتیبانی کمک خواهد کرد تا مؤسسات حسابرسی از فضای مجازی هم در راستای فعالیت‌های تبلیغاتی و ترویجی (شامل آموزش و اطلاع‌رسانی) استفاده نمایند و هم بستری برای معرفی خدمات تخصصی آن‌ها در فضای مجازی فراهم شود.

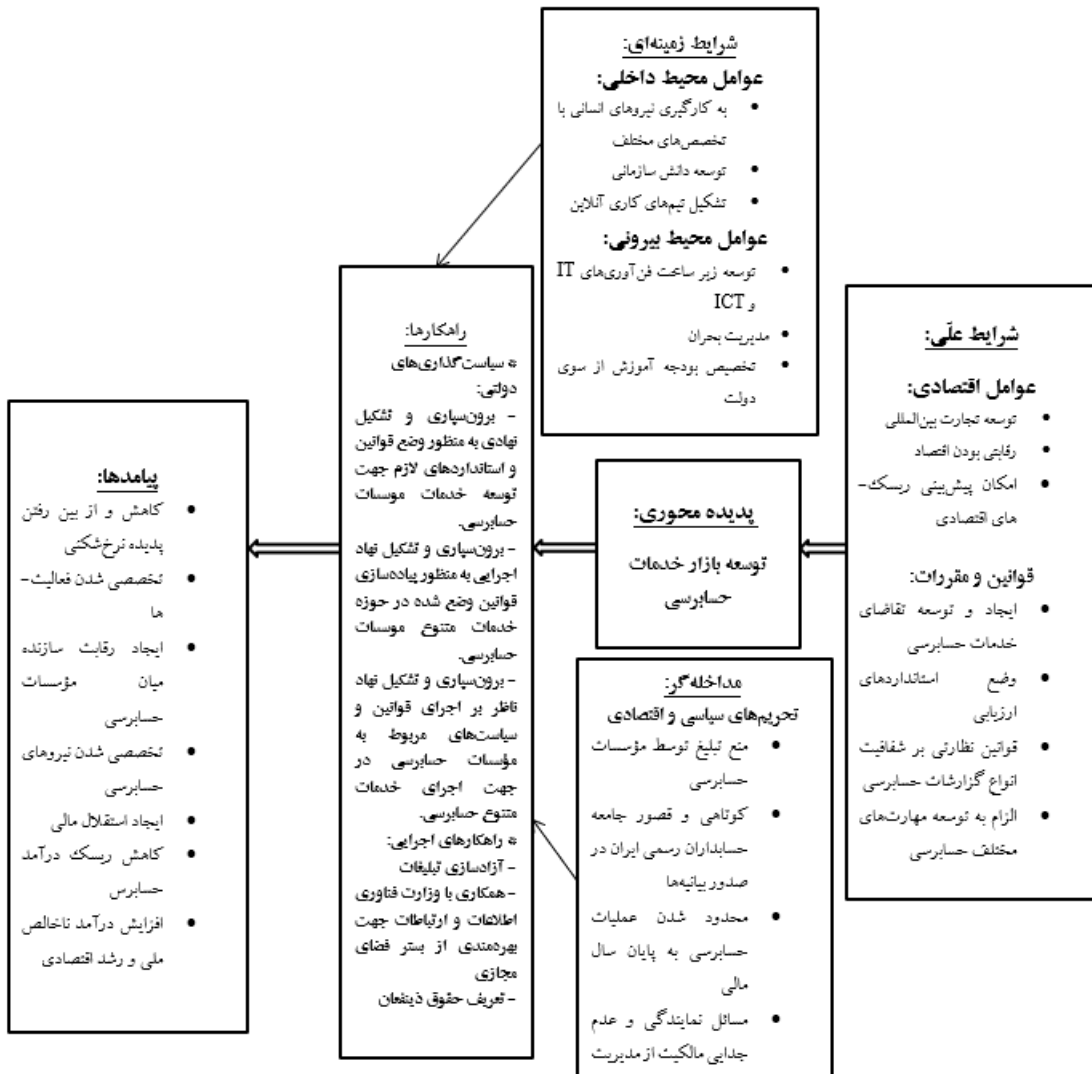
پیامدهای حاصل از توسعه خدمات حسابرسی در ایران

مصاحبه‌شوندگان در نکاتی که به آن اشاره کردند، ۱۳ مؤلفه جزئی را به عنوان پیامدهای حاصل از توسعه خدمات حسابرسی در ایران مطرح نمودند که مؤلفه‌های مذکور پس از تعیین و بررسی دقیق محتوا در مرحله دوم به هفت کد محوری تقلیل یافت. در جدول ۷، پیامدهای حاصل از توسعه خدمات حسابرسی در ایران نشان داده شده است.

جدول ۷. پیامدهای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

کدهای محوری	کدگذاری انتخابی	ردیف
کاهش و از بین رفتن پدیده نرخ‌شکنی	پیامدهای توسعه خدمات بازار حسابرسی	۱
تخصصی شدن فعالیت‌ها		۲
ایجاد رقابت سازنده میان مؤسسات حسابرسی		۳
تخصصی شدن نیروهای حسابرسی		۴
ایجاد استقلال مالی		۵
کاهش ریسک درآمد حسابرس		۶
افزایش درآمد ناخالص ملی و رشد اقتصادی		۷

همانطور که نتایج جدول ۷ نشان می‌دهد، تخصصی شدن فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود که هر کدام از این مؤسسات به‌طور تخصصی بر انجام فعالیت‌های مشخصی متمرکز شوند و همه درصدد ارائه یک فعالیت مشابه مانند اظهارنظر در مورد مطلوبیت گزارش‌های مالی واحدهای گزارشگر محدود نشوند و برای دریافت سفارش کار، به نرخ‌شکنی و کاهش قیمت تن ندهند. تخصصی شدن فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود تا مفهوم تخصص اهمیت بیشتری پیدا کند. به‌طوریکه متقاضیان برای حوزه‌های مختلف و نیازهای تخصصی متفاوت صرفاً به یک مؤسسه حسابرسی مشخص محدود نشوند. این امر باعث می‌شود تا سایر مؤسسات حسابرسی نیز به واسطه انجام فعالیت‌های تخصصی متنوع، بتوانند از متقاضیان مختلف سفارش کار دریافت کنند. همچنین، این امر زمینه همکاری در حوزه‌های متفاوت میان مؤسسات حسابرسی را هم شکل می‌دهد. از جمله پیامدهای مثبت دیگر توسعه بازار خدمات حسابرسی، افزایش انگیزه دانشجویان جهت ورود به سطح تخصصی مورد علاقه خود در حوزه‌های متنوع حسابرسی شده که نتیجه این امر توسعه سطح کیفی حسابرسی در کشور را شامل می‌شود. در نهایت، به واسطه تخصصی شدن امور، مؤسسات حسابرسی مسئول درآمد خود خواهند بود. به‌عبارتی دیگر، هرگاه یک مؤسسه حسابرسی سطح توانائی‌های خود را توسعه دهد، می‌تواند درآمد بیشتری کسب کند و در این صورت، ثبات مالی و استقلال مالی آن نیز حفظ خواهد شد. به علاوه توسعه فعالیت‌های حسابرسی در عرصه بین‌المللی منجر خواهد شد تا درآمدهای ارزی توسط مؤسسات حسابرسی به داخل کشور سرازیر شود که این امر اگر با توسعه تعداد مؤسسات حسابرسی در عرصه بین‌المللی همراه باشد، می‌تواند منجر به افزایش درآمد ناخالص داخلی و در نهایت رشد اقتصادی گردد. بنابراین، بر اساس کدگذاری‌های انتخابی، یافته‌های پژوهش حاضر و پیاده‌سازی نظریه داده-بنیاد در مورد توسعه بازار خدمات حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، الگوی نهائی با تکیه بر تئوری‌های اثباتی، به شرح شکل ۱ می‌باشد.



شکل ۱. الگوی توسعه بازار خدمات حسابداری در ایران

همانطور که در بخش‌های نخست پژوهش حاضر بیان شد، مشاهدات نشان می‌دهد که مؤسسات بزرگ حسابداری دنیا، طیف گسترده و متنوعی از خدمات حسابداری و اطمینان‌بخشی ارائه می‌کنند. این در حالی است که علیرغم وجود این توانایی توسط مؤسسات حسابداری ایرانی، این بازار توسعه

نیافته است. بنابراین در این پژوهش با استفاده از روش پژوهش کیفی و رویکرد نظریه داده-بنیاد، الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش تدوین شد تا مؤسسات حسابرسی بتوانند از تمام ظرفیت‌های خود برای ارائه خدمات اطمینان‌بخش و مکمل، بهره‌مند شوند. یافته‌های پژوهش در زمینه عوامل علی اثرگذار بر توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش، حاکی از اثر دو گروه اصلی عوامل اقتصادی و قوانین و مقررات به همراه هفت کد محوری می‌باشد. عوامل اقتصادی، توسعه تجارت بین‌المللی، رقابتی بودن اقتصاد و امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی از محورهای محسوب می‌شوند که نقشی مثبت و اثرگذار بر فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی دارند؛ به طوری که اگر هر کدام از این محورهای اقتصادی بتواند به شکلی مناسب و صحیح بکار گرفته شوند، می‌توان شاهد توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش بود. قوانین و مقررات به عنوان دسته دوم عوامل علی شامل محورهای همچون ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی، وضع استانداردهای ارزیابی، قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی و الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی است که می‌تواند در پیشبرد توسعه خدمات اطمینان‌بخش، نقش بسیار تعیین‌کننده‌ای داشته باشند. توسعه بازار و ویژگی‌های اقتصاد آزاد، نیازمند تأییدپذیری است که این امر صرفاً توسط حساب‌برسان مستقل که اعتباربخشی به عنوان وظیفه نهائی آنها تعریف می‌شود، حاصل می‌گردد. بنابراین، عوامل علی یاد شده می‌توانند در توسعه بازار خدمات حسابرسی نقش بسزائی داشته باشند.

بر اساس شکل ۱، عوامل زمینه‌ای در دو گروه اصلی شامل عوامل محیط داخلی و عوامل محیط بیرونی، دسته‌بندی شدند. بر این اساس، بکارگیری نیروهای انسانی با تخصص‌های مختلف، توسعه دانش سازمانی و تشکیل تیم‌های کاری آنلاین به عنوان عوامل محیط داخلی و توسعه زیر ساخت فن‌آوری‌های اطلاعات و فناوری‌های ارتباطات و اطلاعات، مدیریت بحران و تخصیص بودجه آموزش از سوی دولت به عنوان عوامل محیط بیرونی مطرح شدند. این عوامل می‌تواند زمینه سازگاری مؤسسات حسابرسی برای بقا را در عرصه رقابت رقم بزند. از سویی دیگر، پنج مؤلفه محوری تحریم‌های سیاسی و اقتصادی، ممنوعیت تبلیغ مؤسسات حسابرسی، کوتاهی و قصور جامعه حسابداران رسمی ایران در صدور بیانیه‌ها، ارائه حسابرسی نهائی و مسائل نمایندگی و عدم جدایی مالکیت از مدیریت به عنوان عوامل بازدارنده مطرح شدند، که اگر تصمیم‌گیری مناسبی در خصوص این مؤلفه‌ها قرار نگیرد و راهکارهای اثربخشی در خصوص مدیریت این عوامل بازدارنده ارائه نشود، توسعه بازار خدمات حسابرسی در کشور با مشکل مواجه خواهد شد. بنابراین، لازم است همسو با تغییرات درونی توسط مؤسسات حسابرسی و حرفه، دولت نیز جهت بسترسازی مناسب و کمک به حرفه جهت رسیدن به جایگاه خود، در حوزه مشکلات جامعه حساب‌برسان رسمی کشور ورود نماید.

در بخش راهکارهای مؤثر دو دسته سیاست‌گذاری‌های دولتی و راهکارهای اجرایی به همراه شش مؤلفه محوری شناسایی گردیدند. در سیاست‌گذاری‌های دولتی این محورها شناسایی شدند: برون‌سپاری و تشکیل نهادی به منظور وضع قوانین و استانداردهای لازم جهت توسعه خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی، برون‌سپاری و تشکیل نهادهای اجرایی به منظور پیاده‌سازی قوانین وضع شده در حوزه خدمات متنوع مؤسسات حسابرسی و برون‌سپاری و تشکیل نهاد ناظر بر اجرای قوانین و سیاست‌های مربوط به مؤسسات در جهت اجرای خدمات متنوع حسابرسی. در بخش راهکارهای اجرایی نیز محورهای آزادسازی تبلیغات، همکاری با وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات جهت بهره‌مندی از بستر فضای مجازی و تعریف حقوق ذی‌نفعان شناسایی گردید. همچنین شکل یک نشان می‌دهد که اگر بازار خدمات حسابرسی در کشور توسعه یابد، می‌توان شاهد پیامدهایی همچون کاهش و یا از بین رفتن پدیده نرخ‌شکنی، تخصصی‌شدن فعالیت‌ها، ایجاد رقابت سازنده میان مؤسسات حسابرسی، تخصصی‌شدن نیروهای شاغل در حرفه، ایجاد استقلال مالی مؤسسات حسابرسی، کاهش ریسک و در نهایت افزایش درآمد ناخالص ملی و رشد اقتصادی کشور بود. این نتایج سازگار با نتایج مطالعه آنتانارایان و هریس (۲۰۲۰) مبتنی بر نقش فن‌آوری اطلاعات، نازارووا و همکاران (۲۰۱۹) مبنی بر نقش بسترهای اقتصادی و اجتماعی و همچنین، وقوع بحران‌های مالی، های و کوردری (۲۰۱۷) مبنی بر نقش تئوری نمایندگی و مویزر و همکاران (۲۰۰۴) مبنی بر نقش بستر اقتصادی، بحران‌های مالی و حمایت‌های دولتی بود. آنتانارایان و هریس (۲۰۲۰) و های و کوردری (۲۰۱۷) نقش تغییر در استانداردهای حسابداری و یکنواختی آن، نقش کنترل مدیریت و وقوع تقلب را نیز از دیگر عوامل نقش‌آفرین در توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش، مثرثر دانستند که با نتایج پژوهش همسوئی نداشته است. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند توسعه بازار خدمات حسابرسی را فراهم کند و این امر می‌تواند علاوه بر تخصص‌گرائی، تمرکززدایی در ارائه خدمات حسابرسی و کاهش نرخ‌شکنی و اظهارنظر‌گزینشی، موجب افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی، هم‌افزایی را در حوزه خدمات حسابرسی رقم بزند و افزایش اشتغال نیروهای متخصص و کیفیت گزارشات را به همراه داشته باشد که منافع نهائی آن، متوجه جامعه خواهد بود. همچنین، این پژوهش می‌تواند الگویی برای انجام پژوهش‌های مشابه در کشورهای در حال توسعه باشد تا با توجه به شرایط هر کشوری، توسعه بازار خدمات حسابرسی را در آن کشورها طرح‌ریزی کرد. از جمله محدودیت پژوهش حاضر نیز می‌توان به قلمرو مکانی آن اشاره کرد. این امر می‌تواند امکان تعمیم‌پذیری یافته‌ها را به کشورهایی که بازار خدمات حسابرسی در آنها نیز توسعه نیافته است تحت‌الشعاع قرار دهد و با محدودیت همراه کند.

منابع

- آزادی، کیهان؛ میرزائی، امیر. (۱۳۹۲). حسابرسی ۱، رشت: انتشارات بلور.
- آزادی، کیهان؛ نیک بخت، محمد رضا؛ بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۵). ارایه مدلی جامع برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی. *دانش حسابداری مالی*، ۳ (۳)، ۹۷-۱۱۶.
- خانی، علیرضا. (۱۳۹۲). حسابرسی، تهران: مدرسان شریف.
- رضازاده، جواد. (۱۳۹۷). *نظریه های حسابرسی*، تهران: انتشارات ترمه.
- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن؛ تاج الدینی، عبدالله. (۱۳۹۲). تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه ی سرمایه ی سهام عادی. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۳ (۴)، ۱۰۹-۱۲۸.
- شمس احمدی، منصور. (۱۳۹۲). خدمات اطمینان بخشی حسابرسان و حسابرسی مالیاتی، *حسابرس*، ۶۷، ۵۴-۵۵.
- علوی طبری، سید حسین؛ بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۲). اثر کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس بر بازار سرمایه. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲ (۶)، ۶۵-۷۶.

References

- Alavi Tabari, S; Bashirimanesh, N. (2013). The effect of the Audit Quality and Auditor Switches on capital market. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 2 (Summer), 65-76. (In Persian).
- Ananthanarayanan, U; & Harris, P. (2020). Micro Analysis of Audit Revenue In New Zealand. *Accounting & Taxation*, 12 (1), 1-10.
- Azadi, Keyhan; Mirzaei, Amir. (2013), *Auditing 1*, Rasht: Bolor Publishare. (In Persian).
- Azadi, Keyhan; Nikbakht, Mohammad Reza; Bozorg Asl, Musa. (2016). a Comprehensive Model for Auditing Service Pricing Using Fuzzy Logic. *Financial Accounting Knowledge*, 3 (3), 97-116. (In Persian).
- Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, Florida: American Accounting Association, 1973.
- Corbin, J. M; & Strauss, A. (1990). *Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria*. *Qualitative sociology*, 13 (1), 3-21.
- García Benau, M. A; Humphrey, C; Moizer, P. and Turley, S. (1993). Auditing expectations and performance in Spain and Britain: a comparative analysis, *International Journal of Accounting*, 28, pp. 281-307.
- Hay, D; & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.
- Shams Ahmadi, Mansur. (2013). Assurance services for auditors and tax auditors, *Auditor*, 67, 54-55. (In Persian).
- Khani, Alireza. (2013). *Auditing*. Tehran: Modaresane Sharif Publishare. (In Persian).

- Koval, V; Nazarova, K; Hordopolov, V; Kopotiienko, T; Miniailo, V; & Diachenko, Y. (2019). Audit in the state economic security system. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 41 (3), 419-430.
- Limperg, T. (1985). *The social responsibility of the auditor*. Limperg Institute.
- Moizer, P; Benau, M. A. G; Humphrey, C; & Martínez, A. V. (2004). The corporate image of auditors in a developing audit market within the EU: the case of Spain. *European Accounting Review*, 13 (3), 561-582.
- Myers, M. (2019). *Qualitative Research in Business and Management*. 3rd Edition, SAGE Publications.
- Rezazadeh, Javad. (2018). *Auditing Theory*, Tehran: Termeh Publishare. (In Persian).
- Sajadi, S; Farazmand, H; Tajodini, A. (2013). The Effect of Audit Quality on Cost of Equity Capital. *Empirical Research in Accounting*, 3 (4), 109-128. doi: 10.22051/jera.2014.597. (In Persian).
- Shin-Kap Han, Mimetic Isomorphism and Its Effect on the Audit Services Market, *Social Forces*, Volume 73, Issue 2, December 1994, Pages 637-664, <https://doi.org/10.1093/sf/73.2.637>.
- Wallace, W. (1980). *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*. Rochester (NY)- USA: Graduate School of Management, University of Rochester.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.