



SWOT Analysis of the Independent Audit Profession in Iran

Mohammadreza Mehrabanpour 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Qom, Iran. E-mail: mehrabanpour@ut.ac.ir

Gholamreza Karami

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: ghkarami@ut.ac.ir

Mohammad Jandaghi Ghomi 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Qom, Iran. E-mail: jandaghighomim@gmail.com

Abstract

Objective: In the country's economic system, the independent audit profession has a key position and it has faced many challenges and changes in recent years. In order to maximize its value and prestige, the profession's stakeholders and participants need a strategic understanding of the internal and external factors that influence it. The purpose of this study is to provide a SWOT analysis of the independent audit profession in Iran.

Methods: This research is a qualitative and grounded theory study. Data collection is done by a triangular approach including 20 semi-structured interviews, 38 secondary interviews, and qualitative analysis of 500 documents from the professional journals of Iran.

Results: The results of the SWOT analysis indicate the severity of the expectations gap and the destructive effects of the situation of the country's economic enterprises and the political and economic conditions on Iran's independent auditing profession. The strengths and cornerstone of the Iranian independent audit profession are professional structures and infrastructures, established legal society for Iranian certified public accountants, development of accounting and auditing standards, and the professional associations. The profession's weaknesses are low audit fees, weak interaction with stakeholders, structural and legal problems, control quality of the CPAs' profession, and lack of solidarity and synergy. The profession's opportunities can be explained from four dimensions, including attracting stakeholders' attention and trust, development of international relations, enlargement of audit firms, and restructuring the pillars of the

profession. The main threats of the profession are the stakeholders' expectations gap, conditions of the country's enterprises, and the political and economic conditions of Iran.

Conclusion: According to the achieved results from this SWOT analysis, policymakers and stakeholders must do the strategic management of strengths and opportunities to resolve the growing factors that weaken and threaten the profession in the country.

Keywords: Independent Auditing Profession, Audit Firms of Iran, SWOT, Strategic Analysis

Citation: Mehrabanpour, Mohammadreza; Karami, Gholamreza and Jandaghi Ghomi, Mohammad (2021). SWOT Analysis of the Independent Audit Profession in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 359 - 397. <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2020.290832.1008290> (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2021, Vol. 28, No.2, pp. 359-397

DOI: 10.22059/ACCTGREV.2020.290832.1008290

Received: November 17, 2019; Accepted: October 15, 2020

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran



تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران

محمد رضا مهربان پور

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. رایانامه: mehrabanpour@ut.ac.ir

غلامرضا کرمی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: ghkarami@ut.ac.ir

محمد جندقی قمی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. رایانامه: jandaghighomim@gmail.com

چکیده

هدف: در نظام اقتصادی کشور، حرفه حسابرسی مستقل جایگاهی مهمی دارد و در سال‌های اخیر با مشکلات و تحولات بسیاری مواجه بوده است. ذی‌نفعان و مشارکت‌کنندگان حرفه، به‌منظور حداکثرسازی ارزش و تعالی آن، در خصوص عوامل درونی و بیرونی تأثیرگذار به کسب شناختی راهبردی نیاز دارند. هدف پژوهش حاضر، ارائه تحلیل SWOT از حرفه حسابرسی مستقل در ایران است.

روش: پژوهش حاضر، پژوهشی کیفی به‌روش نظریه داده‌بنیاد است. گردآوری داده‌ها از طریق رویکرد سه‌گانه‌سازی (مثلی) شامل ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، ۳۸ مصاحبه ثانویه و تحلیل کیفی ۵۰۰ عنوان سند از نشریه‌های حرفه‌ای ایران انجام شده است.

یافته‌ها: نتایج تحلیل SWOT حاکی از شدت فاصله انتظارات و تأثیرهای مخرب وضعیت بنگاه‌های اقتصادی کشور و شرایط سیاسی و اقتصادی بر حرفه حسابرسی مستقل ایران است. قوت‌ها و تکیه‌گاه حرفه حسابرسی مستقل در ایران، تشکیلات و زیرساخت‌های حرفه‌ای، ایجاد نهاد قانونی برای حسابداران رسمی در کشور، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و در نهایت، انجمن‌های حرفه‌ای است. ضعف‌های مهم حرفه حسابرسی مستقل ایران، پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، تعامل ضعیف با ذی‌نفعان، مشکل‌های ساختاری و قانونی موجود در آن، کنترل کیفیت مستقر در حرفه حسابداران رسمی و نبود هم‌بستگی و هم‌افزایی در حرفه است. فرصت‌های حرفه حسابرسی مستقل در ایران، از چهار بُعد جلب توجه و اعتماد ذی‌نفعان، توسعه روابط بین‌المللی، بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی و تجدید ساختار در ارکان حرفه تبیین می‌شود. تهدیدهای مهم برای حرفه حسابرسی مستقل ایران، فاصله انتظارات ذی‌نفعان، شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور و شرایط اقتصادی و سیاسی کشور است.

نتیجه‌گیری: با توجه به نتایجی که از تحلیل SWOT به‌دست آمد، سیاست‌گذاران و ذی‌نفعان حرفه باید با مدیریت راهبردی قوت‌ها و فرصت‌ها، به رفع عوامل فزاینده تضعیف‌کننده و تهدیدکننده حرفه در کشور اهتمام ورزند.

کلیدواژه‌ها: حرفه حسابرسی مستقل ایران، مؤسسه‌های حسابرسی ایران، SWOT، تحلیل راهبردی

استناد: مهربان‌پور، محمد رضا؛ کرمی، غلامرضا و جندقی قمی، محمد (۱۴۰۰). تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۲)، ۳۵۹-۳۹۷.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۲، صص. ۳۹۷-۳۵۹

DOI: 10.22059/ACCTGREV.2020.290832.1008290

دریافت: ۱۳۹۸/۰۸/۲۶، پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۲۴

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

حرفه حسابرسی در ایران حرفه‌ای نوپاست و در سال‌های اخیر، تحت تأثیر عوامل درونی و بیرونی متعدد، با شرایط حساس و نگران‌کننده‌ای مواجه شده است؛ به طوری که این عوامل برای آینده حرفه و ذی‌نفعان آن در کشور، پیامدهای مهمی به همراه می‌آورد (میهرت، میرشکاری و یفتیان^۱، ۲۰۱۹؛ عزیزخانی، دهقانی و شایلر^۲، ۲۰۱۸؛ صادقیان، ۱۳۹۶ و محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). افشا شدن موارد متعددی از وقوع فسادهای مالی، فغان نمایندگان مجلس شورای اسلامی مبنی بر «حسابرسان کجا بودند؟!»، نوسان‌های اقتصادی زیاد و گسترش بی‌اعتمادی به نظام پولی و مالی کشور از یک‌سو و تکاپوی حاکمیت برای مقابله با فساد و ارتقای شفافیت و سلامت در سیستم اقتصادی از سوی دیگر، حاکی از اهمیت روزافزون حرفه حسابرسی مستقل و در شرف وقوع بودن تحول‌هایی اساسی و کلان در این حوزه هستند (میهرت و همکاران، ۲۰۱۹؛ هشی، ۱۳۹۴؛ صادقیان، ۱۳۹۶ و ژپسن^۳، ۲۰۱۹). این شرایط در حالی است که اکنون با شکل‌گیری ۲۵۶ مؤسسه حسابرسی، نه تنها حسابرسان مستقل با رقابتی سرسام‌آور و به تبع آن افزایش چشمگیر قدرت چانه‌زنی صاحب‌کاران مواجه شده‌اند (شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸)، بلکه ذی‌نفعان حرفه، انفعال، عدم تأمین سیاست‌گذاری، فقدان حمایت قانونی و کاهش اعتبار و اعتلای حرفه حسابرسی مستقل در ایران را شاهد هستند (هشی، ۱۳۹۴؛ باتقوا، ۱۳۹۴؛ صادقیان، ۱۳۹۶ و ژپسن، ۲۰۱۹). در این راستا، بر اساس آخرین اصلاحیه اساسنامه جامعه حسابداران رسمی سال ۱۳۹۴، حسابرسان از ارائه هم‌زمان خدمات حسابرسی مستقل و سایر خدمات حرفه‌ای و تخصصی منع شدند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷) و در مرداد سال ۱۳۹۴ نیز، به موجب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، ارائه خدمات حسابرسی مالیاتی توسط سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی حذف شد (هشی، ۱۳۹۴؛ باتقوا، ۱۳۹۴ و میهرت و همکاران، ۲۰۱۹). افزون بر آن، وقوع اجرای مناقصه برای انتخاب حسابرس، شیوع فشارهای غیرحرفه‌ای فزاینده و اعمال گزینش‌هایی جسورانه در رابطه با حسابرسان مستقل جنبه‌های دیگری از شرایط معاصر حرفه حسابرسی مستقل ایران است (احمدی لویه، نیکومرام، رهنمای رودپشتی و بنی مهد، ۱۳۹۷؛ عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸ و محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸).

تحولات معاصر حرفه حسابرسی در کشورهای پیشرفته، توجه و علاقه قانون‌گذاران و صاحب‌نظران حرفه‌ای و دانشگاهی ایران را به خود جلب کرده است و الگوبرداری از آنها می‌تواند آینده حسابرسان مستقل در ایران را دستخوش تغییر کند (مشایخی و مشایخ^۴، ۲۰۰۸؛ بال^۵، ۲۰۱۶؛ عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸ و سلیمانی امیری و محمودخانی، ۱۳۹۸). اکنون، پس از گذشت سال‌ها از وقوع رسوایی مالی انرون، جهان بار دیگر رسوایی‌های متعدد حسابرسان مستقل در آمریکا، اروپا و آفریقای جنوبی را مشاهده کرد، از این رو، قانون‌گذاران پیوسته خواهان اعمال قوانین سخت‌تری بر این حرفه هستند (کافی^۶، ۲۰۱۹ و رینشتین، پاسینی و گرین^۷، ۲۰۱۷). افزون بر آن، موضوع‌های مهم دیگری نیز برای حرفه

1. Mihret, Mirshekary & Yaftian
2. Azizkhani, Daghani & Shailer
3. Jeppesen
4. Mashayekhi & Mashayekh
5. Ball
6. Coffee
7. Reinstein, Pacini & Green

حسابرسی در جهان امروز چالش‌آفرین است، از جمله تأکید بر جهانی‌سازی (بلال، اسپنس، کارتر و ژو^۱، ۲۰۱۷ و بال، ۲۰۱۶)، تأثیرهای پیشرفت سریع فناوری (موک، سرینیواسان، راگوٹامان و سریستاوا^۲، ۲۰۱۸ و مایکل و دیکسون^۳، ۲۰۱۹)، مسئولیت‌پذیری اجتماعی (دوف^۴، ۲۰۱۶) و تقاضای روزافزون برای گزارشگری پایداری و ضرورت توسعه پایدار (مهربان پور، ۱۳۹۵؛ بویرال، هراسایزربیتورا و بروثرتون^۵، ۲۰۱۹ و کارلینو^۶، ۲۰۲۰).

هر حرفه‌ای، همانند هر صنعت یا شرکتی با شناسایی و مدیریت راهبردی صلاحیت‌های کلیدی خود، نه تنها به‌طور مؤثر خود را از ضعف‌ها و تهدیدهای موجود مصون نگه می‌دارد، بلکه می‌تواند اعتلا و توسعه خود را نیز تسهیل و تضمین کند (ساموت بونیچی و گالیا^۷، ۲۰۱۵). سیاست‌گذاران و ذی‌نفعان حرفه حسابرسی مستقل با شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های موجود در حرفه حسابرسی مستقل ایران و تهدیدها و فرصت‌های آن، می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثر در راستای اعتلا و توسعه ارزش و اعتبار خدمات حسابرسی مستقل عمل کرده و در ارتقای رفاه اقتصادی و اجتماعی جامعه ایران، نقشی اساسی ایفا کنند. در این راستا، هدف پژوهش حاضر ارائه تحلیل راهبردی SWOT^۸ (قوت، ضعف، فرصت و تهدید) برای حرفه حسابرسی مستقل ایران است. به بیانی دیگر، پژوهش پیش رو، در پی پاسخ به این مسئله است که قوت‌ها، ضعف‌ها، تهدیدها و فرصت‌های موجود برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران شامل چه عواملی هستند؟ تحلیل SWOT، متداول‌ترین و قدرتمندترین ابزار تحلیل راهبردی در مطالعات مدیریت راهبردی شناخته می‌شود و در عین سادگی، در زمینه‌ها و مقیاس‌های پژوهشی مختلف، انعطاف‌پذیری و تعمیم‌پذیری زیادی دارد (هلمز و نیکسون^۹، ۲۰۱۰ و الاراکی^{۱۰}، ۲۰۱۳) و برای ارائه تحلیل راهبردی نیروهای درونی و بیرونی حرفه حسابرسی مستقل در ایران سودمند است. پژوهش حاضر از جنبه‌های مختلف و متعددی دانش‌افزایی می‌کند. نخست اینکه، با وجود اهمیت بسیار موضوع، تاکنون در ادبیات داخلی و خارجی، توجه چندانی به تحلیل راهبردی از عوامل درونی و بیرونی تأثیرگذار بر حرفه حسابرسی نشده است. دوم اینکه، پژوهش حاضر با ارائه شناخت راهبردی از حرفه حسابرسی ایران، سیاست‌گذاران و ذی‌نفعان حرفه را در امور سیاست‌گذاری، برنامه‌ریزی، راهبری و تصمیم‌سازی‌های مؤثر به‌منظور خلق ارزش و اعتبار برای حرفه یاری می‌دهد. نکته سوم اینکه، با برجسته کردن ابعاد و مشکلات مهم و حیاتی مطرح در حوزه حسابرسی امروز، دامنه گسترده‌ای از موضوع‌های پژوهشی و سیاست‌گذاری را در اختیار مراجع دانشگاهی و قانون‌گذار حرفه حسابرسی در ایران قرار می‌دهد که برای تقویت و اعتلای این حرفه بسیار باارزش و سودمند است.

در ادامه این پژوهش، ابتدا پیشینه‌ای از حرفه حسابرسی ایران و عوامل درونی و بیرونی مؤثر بر آن بیان می‌شود. در گام بعد، به روش‌شناسی پژوهش و شیوه گردآوری و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. سپس در بخش یافته‌های پژوهش،

1. Belal, Spence, Carter & Zhu
2. Mock, Ragothaman & Srivastava
3. Michael & Dixon
4. Duff
5. Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton
6. Carlino
7. Sammut-Bonnici & Galea
8. Strengths, Weaknesses, Opportunities & Threats
9. Helms & Nixon
10. Al-Araki

شواهد میدانی گردآوری شده ارائه، تحلیل و مدل سازی می شوند. دست آخر، نتایج به دست آمده از تحلیل و همچنین، پیشنهادهای پژوهشی در اختیار خوانندگان قرار می گیرد.

مبانی نظری

حرفه حسابرسی مستقل در دستیابی جوامع به ثبات و شفافیت مالی، اعتماد بخشیدن به اقتصاد و صیانت از منافع سرمایه گذاران و ذی نفعان در برابر خطر نمایندگی، از نقشی کلیدی برخوردار است (اشاور و کوئیک^۱، ۲۰۱۸ و چنگ، کائو، ماشرووالا و سورنسن^۲، ۲۰۱۷). حسابرسی مستقل، فرایند نظام مند گردآوری و ارزیابی شواهد عینی مربوط به ادعاهای گزارش شده در خصوص کنش ها و رویدادهای اقتصادی است؛ به گونه ای که درجه انطباق این ادعاها را با معیارهای از پیش تعیین شده مشخص می کند و به استفاده کنندگان مدنظر گزارش می دهد (میسیر، گلوور و پراویت^۳، ۲۰۱۷ و های، کنچل و ویلکینز^۴، ۲۰۱۴). به بیانی دیگر، حرفه حسابرسی مستقل، از توانایی اطمینان بخشی مستقل در خصوص قابل اعتماد بودن اطلاعات حسابداری برخوردار است و به کمک این توانایی، تخصیص منابع و کارایی قراردادی را در جامعه بهبود می بخشد (دفوند و ژانگ^۵، ۲۰۱۴ و میسیر و همکاران، ۲۰۱۷). بر اساس تئوری نمایندگی، حسابرسی مستقل با خدمات اطمینان بخشی خود کیفیت اطلاعات مالی را بهبود می بخشد، زیرا به دلیل تفکیک مالکیت از مدیریت در واحدهای تجاری و وجود تضاد منافع بین مدیران و مالکان، این خطر بالقوه وجود دارد که مدیریت از تحریف گزارش های مالی، برای حداکثر کردن منافع خود استفاده کند (میسیر و همکاران، ۲۰۱۷ و های و همکاران، ۲۰۱۴).

حسابرسی مستقل به عنوان یک حرفه، تخصص و رشته نوین، عمر به نسبت کوتاهی دارد و پیشینه آن در جهان به بیش از یک صد سال می رسد. این حرفه در ایران نیز نوپاست و پیشینه آن به سال ۱۳۱۱ بازمی گردد، یعنی زمانی که برای نخستین بار در قوانین ایران، به موضوع حسابرسی اشاره شد (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه ای، ۱۳۹۷ و مشایخی و مشایخ، ۲۰۰۸). در واقع، پیدایش حرفه حسابرسی مستقل در ایران، حاصل تکامل طبیعی اجتماعی و نیاز اقتصادی نبود، بلکه از قوانین ترجمه شده عصر انقلاب مشروطه ایران ریشه دواند و نخستین بار در سال ۱۳۱۱، در قانون مالیات بر درآمد ایران به موضوع حسابرسی مستقل اشاره شد (مشایخی و مشایخ، ۲۰۰۸ و وفادار و دادبه، ۱۳۸۹). در آغاز دهه ۱۳۶۰، رشد اقتصادی چشمگیر ایران، در پی افزایش درآمد فروش نفت، زمینه را برای افزایش تعداد شرکت ها و مؤسسه های دولتی و تقویت بورس اوراق بهادار تهران فراهم آورد (میهرت و همکاران، ۲۰۱۹). در همین راستا، در سال ۱۳۵۰ شرکت سهامی حسابرسی تأسیس شد. تمام سهام این شرکت متعلق به دولت بود و در سال های بعد نیز در مقررات بورس اوراق بهادار تهران و شرکت های تعاونی نیز حسابرسی الزامی اعلام شد. با وجود این، حرفه حسابرسی همچنان فاقد رویه های اخلاق و رفتار حرفه ای رسمی و ابلاغ شده و تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی بود (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه ای، ۱۳۹۷ و وفادار و دادبه، ۱۳۸۹).

1. Aschauer, & Quick
2. Chang, Kao, Mashruwala, & Sorensen
3. Messier, Glover, & Prawitt
4. Hay, Knechel, & Willekens
5. DeFond, & Zhang

تا پیش از پیروزی انقلاب اسلامی ایران در سال ۱۳۵۷، هم مؤسسه‌های حسابرسی ملی و هم مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی خدمات حسابرسی مستقل را در کشور ارائه می‌دادند؛ اما پس از انقلاب اسلامی و در پی ممنوعیت فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی در ایران، به تدریج سه مؤسسه حسابرسی وابسته به دولت در ایران شکل گرفت^۱ که در نهایت، سال ۱۳۶۶ این مؤسسه‌ها همراه با شرکت سهامی حسابرسی، در یک نهاد دولتی با عنوان سازمان حسابرسی ادغام شدند (عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸). به موجب قانون و اساسنامه سازمان حسابرسی، این سازمان یک نهاد دولتی و از توابع وزارت امور اقتصادی و دارایی است که علاوه بر وظایف انحصاری بازرسی قانونی و امور حسابرسی کلیه دستگاه‌های عمومی، اجازه دارد که به شرکت‌ها و مؤسسه‌های بخش خصوصی نیز خدمات حرفه‌ای و تخصصی ارائه دهد. افزون بر آن، انجام وظیفه مهم تدوین استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی ایران نیز بر عهده سازمان حسابرسی نهاده شد. پس از آن، در سال ۱۳۷۲، قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و به موجب آن، دولت توانست از خدمات حسابداران رسمی در مواردی مانند حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های سهامی خاص، حسابرسی مالیاتی و... استفاده کند. همچنین، در این قانون پیش‌بینی شد که به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت بر کار حسابداران رسمی، جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل شود. اساسنامه این جامعه در شهریور ماه ۱۳۷۸ به تصویب هیئت وزیران رسید و به عنوان مؤسسه‌ای غیردولتی، غیرانتفاعی و با استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل شد (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷ و وفادار و دادبه، ۱۳۸۹).

در سال‌های اخیر، حرفه حسابرسی مستقل در ایران، به طور بی‌سابقه‌ای تحت تأثیر عوامل درونی و بیرونی بسیار، در دوره‌ای حساس و حیاتی قرار گرفت (صادقیان، ۱۳۹۶ و محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). در حال حاضر، ۲۵۶ مؤسسه حسابرسی، عضو جامعه حسابداران رسمی هستند که اغلب آنها را مؤسسه‌های کوچک و متوسط تشکیل می‌دهند. تعداد مؤسسه‌های حسابرسی ایران، به پیدایش رقابت بیش از حد در بازار خدمات حسابرسی مستقل و افزایش چشمگیر قدرت چانه‌زنی صاحب‌کاران منجر شد (شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸ و عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸). از سوی دیگر، در آخرین اصلاحیه از اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۴، ارائه سایر خدمات حرفه‌ای و تخصصی توسط حسابرسان مستقل به صاحب‌کاران ممنوع اعلام شد (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷). افزون بر آن، در مرداد همان سال، اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم با تعدیل ماده ۲۷۲، مفاد ارائه خدمات حسابرسی مالیاتی را در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی حذف کرد. این موضوع، از خدشه‌دار شدن اعتماد دولت به جامعه حسابداران رسمی ایران حکایت می‌کند (هشی، ۱۳۹۴ و باتقوا، ۱۳۹۴). شواهدی دیگر که می‌تواند حاکی از شیوع بی‌اعتمادی به حرفه حسابرسی مستقل در ایران باشد، ورود نهادهای مختلف به موضوع نظارت بر مؤسسه‌های حسابرسی کشور و انتشار دستورالعمل‌های مختلفی با عناوین حسابرسان معتمد بورس و حسابرسان منتخب بانک مرکزی است (علوی، ۱۳۹۸ و هشی، ۱۳۹۴). این عوامل سبب شدند تا قدرت چانه‌زنی

۱. سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد

صاحب کاران خدمات حسابرسی مستقل به طور چشمگیری افزایش یابد و پدیده رقابت‌های جسورانه و نرخ‌شکنی در بازار خدمات حسابرسی مستقل فراگیر شود. این وضعیت تا جایی پیش رفت که انتخاب حسابرس مستقل با برگزاری مناقصه انجام می‌شد. به‌تازگی نیز شواهدی از سوءاستفاده و اعمال گزینش‌های جسورانه صاحب کاران بورس اوراق بهادار تهران در رابطه با حسابرسان مستقل انتشار یافته است (احمدی لویه و همکاران، ۱۳۹۷ و عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸). شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران در واکنش به این شرایط نابسامان، در مهر سال ۱۳۹۷ طی مصوبه‌ای با عنوان «پیشنهاد راهکارهای حفظ و بهبود کیفیت حسابرسی»، ممنوعیت کاهش حق‌الزحمه حسابرسی توسط حسابرس جایگزین، جلوگیری از برگزاری مناقصه برای انتخاب حسابرس و لزوم وصول حق‌الزحمه حسابرس را قبل از ارائه گزارش حسابرسی صاحب کار اعلام کرد (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۷). این شرایط در حالی است که در تأکید جاری دولت و قانون‌گذاران ایران به ارتقای شفافیت و مبارزه با فسادهای اقتصادی، به حرفه حسابرسی مستقل توجه بسیاری شده است. قانون مبارزه با فساد و ارتقای سلامت نظام اداری، مبارزه با پول‌شویی، ارتقای شفافیت و راهبری شرکتی در بورس اوراق بهادار تهران، بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی از جمله ضوابط تأکیدشده در نظام اقتصادی ایران به شمار می‌آیند که حسابرسان مستقل را با انبوهی از مصادیق رعایتی و دارای پیامدهای اقتصادی مهم برای اقتصاد ایران و حرفه حسابرسی مستقل مواجه کرده است (صادقیان، ۱۳۹۶ و شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸).

از سوی دیگر، حرفه حسابرسی در جهان نیز سال‌های پرتلاطمی را تجربه کرده است و سیاست‌گذاران و صاحب‌نظران حرفه‌ای و دانشگاهی ایران، به تحولات آن در کشورهای پیشرفته به‌شدت علاقه‌مندند. این حرفه می‌تواند با الگوبرداری از آنها، سرنوشت متفاوتی را برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران رقم بزند (مشایخی و مشایخ، ۲۰۰۸؛ بال، ۲۰۱۶؛ عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸؛ کافی، ۲۰۱۹ و سلیمانی امیری و محمودخانی، ۱۳۹۸). تا پیش از سال ۲۰۰۲، حرفه حسابرسی مستقل در آمریکا، همانند شرایط حال حاضر ایران خودانتظام بود و انجمن حسابداران رسمی آمریکا با انجام بررسی هم‌پیشگان ضامن اعتلا و انسجام حرفه در ایالات متحده، جامعه حرفه‌ای بخش خصوصی قلمداد می‌شد. وقوع رسوایی مالی انرون^۱ در سال ۲۰۰۱، اعتماد عمومی به حسابرسان مستقل را به‌شدت تحت‌تأثیر قرار داد و قانون‌گذاران آمریکایی به‌منظور بازگردان اعتماد به بازار سرمایه این کشور، قانون ساربنز - آکسلی^۲ را تصویب کردند. به‌موجب این قانون، نهادی مستقل از حرفه با عنوان «هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام»^۳ تشکیل شد (میسیر و همکاران، ۲۰۱۷). این هیئت، نهادی غیرانتفاعی و شبه‌دولتی است و زیر نظر کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، مسئولیت نظارت بر محتوا، دقت و استقلال گزارش حسابرسی شرکت‌های سهامی عام را برعهده دارد. همچنین، قانون ساربنز - آکسلی، وظایف استاندارددگذاری، بازرسی، رسیدگی به تخلف‌ها و پیگردهای حسابرسی شرکت‌های سهامی عام را که پیش‌تر بر عهده انجمن حسابداران رسمی آمریکا بود، به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام منتقل کرد (میسیر و همکاران، ۲۰۱۷). افزون بر آن، نگرانی‌های روزافزون پیرامون استقلال حسابرس مستقل موجب شده است تا سیاست‌گذاران و مراجع قانونی حرفه در ایالات متحده آمریکا، اتحادیه اروپا و بسیاری از کشورهای ایران، به

1. Enron

2. Sarbanes-Oxley Act

3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

ممنوعیت ارائه خدمات غیرحسابرسی (اشاور و کوئیک، ۲۰۱۸: ۱) و مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷)، تعیین سقف برای ارائه خدمات حرفه‌ای (باسیئودیس^۱، ۲۰۱۹ و مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷) و حتی گردش اجباری حسابرس (عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸ و اشاور و کوئیک، ۲۰۱۸) توجه کنند (مئویسن^۲، ۲۰۱۴ و لی، لی و پارک^۳، ۲۰۲۰).

از چالش‌های مهم دیگر حرفه حسابرسی مستقل در دوران معاصر، می‌توان به مقوله‌های فاصله انتظارهای ذی‌نفعان از حرفه (پورتر^۴، ۲۰۱۴؛ ژپسن، ۲۰۱۹؛ آدلر و لیاناراکچی^۵، ۲۰۱۹ و حساس یگانه و منصوری، ۱۳۹۵)، جهانی‌سازی (مهربان پور و جعفری، ۱۳۹۷؛ بال، ۲۰۱۶ و بلال و همکاران، ۲۰۱۷)، پیشرفت سریع فناوری (موک و همکاران، ۲۰۱۸ و مایکل و دیکسون، ۲۰۱۹)، مسئولیت‌پذیری اجتماعی (دوف، ۲۰۱۶ و رینشتین و همکاران، ۲۰۱۷) و تقاضای روزافزون برای گزارشگری پایداری و ضرورت توسعه پایدار (بویرال و همکاران، ۲۰۱۹ و کارلینو، ۲۰۲۰) اشاره کرد که مضامین آنها به اختصار در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. چالش‌های مهم معاصر حرفه حسابرسی مستقل در ایران و جهان

چالش‌ها	مضامین
۱. رقابت بیش از حد در بازار حرفه	فشار حق‌الزحمه، افزایش قدرت چانه‌زنی صاحب‌کار و کاهش کیفیت حسابرسی (دفوند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸؛ احمدی لویه و همکاران، ۱۳۹۷ و شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸)
۲. خدشه‌دار بودن اعتبار حرفه	وقوع رسوایی‌های مالی متعدد و گسترده، اقامه دعاوی حقوقی فزاینده علیه حرفه حسابرسی و سرزنش حسابرسان به دلیل عدم صیانت از منافع عموم (دفوند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ مئویسن، ۲۰۱۴؛ رینشتین و همکاران، ۲۰۱۷ و کافی، ۲۰۱۹)
۳. قانون‌گذاری فزاینده برای حرفه	افزایش تعهدهای حسابرسان در برابر منافع عموم، ممنوعیت ارائه خدمات غیرحسابرسی، چرخش اجباری حسابرس و سقف مجاز ارائه خدمات (مئویسن، ۲۰۱۴؛ رینشتین و همکاران، ۲۰۱۷؛ اشاور و کوئیک، ۲۰۱۸؛ عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸؛ باسیئودیس، ۲۰۱۹؛ مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷ و شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸)
۴. فاصله انتظارهای ذی‌نفعان از حرفه	ناتوانی حرفه در تأمین سطح اطمینان‌بخشی مورد نیاز جامعه، بهبود محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی و لزوم مسئولیت‌پذیری کامل حسابرسان مستقل در برابر رخداد تقلب، فساد، نقض قوانین و هر گونه عدم گزارشگری مالی منصفانه‌ای که جامعه بتواند به‌طور کامل به اظهارنظر حسابرس اعتماد کند (پورتر، ۲۰۱۴؛ رینشتین و همکاران، ۲۰۱۷؛ ژپسن، ۲۰۱۹؛ آدلر و لیاناراکچی، ۲۰۱۹؛ صادقیان، ۱۳۹۶؛ جعفری نسب کرمانی و همکاران، ۱۳۹۸؛ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸ و حساس یگانه و منصوری، ۱۳۹۵)

1. Basioudis

2. Meuwissen

3. Lee, Lee & Park

4. Porter

5. Adler & Liyanarachchi

ادامه جدول ۱

چالش‌ها	مضامین
۵. جهانی‌سازی	اجباری شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و گسترش مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ بین‌المللی (بال، ۲۰۱۶ و بلال و همکاران، ۲۰۱۷)
۶. پیشرفت سریع فناوری	ضرورت به‌کارگیری فناوری‌های جدید در گردآوری و تحلیل شواهد حسابرسی، نیاز به استانداردهای حسابرسی مبتنی بر فناوری، امکان نظارت اثربخش‌تر و عینی‌تر بر کیفیت حسابرسی مستقل به‌وسیله فناوری‌های جدید، کاهش بهای تمام‌شده حسابرسی به‌وسیله فناوری و پیدایش تقاضا برای خدمات اطمینان‌بخشی در زمینه فناوری و امنیت اطلاعات (موک و همکاران، ۲۰۱۸ و مایکل و دیکسون، ۲۰۱۹)
۷. مسئولیت‌پذیری اجتماعی	مسئولیت‌پذیری مؤسسه‌ها و حرفه حسابرسی مستقل در برابر منافع عمومی، امور عام‌المنفعه، کارکنان مؤسسه‌ها و اعضای حرفه، فارغ‌التحصیلان و دانشجویان رشته حسابداری و حسابرسی و افزایش تقاضا برای اطمینان‌بخشی مستقل به گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و ضرورت تدوین استانداردهای لازم در این زمینه (دوف، ۲۰۱۶ و دو و وو، ۲۰۱۹)
۸. گزارشگری پایداری و ضرورت توسعه پایدار	تقاضای رو به افزایش برای اطمینان‌بخشی به گزارش‌های پایداری، شدت فاصله انتظارهای ذی‌نفعان، فقدان حرفه‌ای‌گرایی لازم حساب‌رسان مستقل و رقابت آنها با افراد خارج از حرفه در این خدمات (بویرال و همکاران، ۲۰۱۹ و کارلینو، ۲۰۲۰)

پیشینه تجربی پژوهش

با وجود چالش‌های روزافزون در حرفه حسابرسی مستقل، تاکنون پژوهشگران به تحلیل راهبردی از عوامل کلیدی تأثیرگذار بر حرفه توجه چندانی نکرده‌اند. در این راستا، لی و همکاران (۲۰۲۰) دریافتند، صاحب‌کاران حسابرسانی که تحت پیگرد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام قرار گرفته‌اند، در مقایسه با شرایط قبل از پیشگرد هیئت نظارت، از کیفیت گزارشگری مالی بالاتری برخوردار هستند. به گفته نوری و پارکر^۲ (۲۰۲۰)، گردش زیاد کارکنان، مسئله مهم و بلندمدت مؤسسه حسابرسی است که موجب از دست رفتن هزینه‌های انجام‌شده برای پرورش سرمایه انسانی حسابرسی و افت کیفیت حسابرسی می‌شود. میهرت و همکاران (۲۰۱۹) بیان کردند که حرفه حسابداری ایران تحت تأثیر ایدئولوژی حاکم بر جامعه شکل گرفته و به سبب تمایل دولت برای پیوستن به نظام اقتصاد جهانی، در مرحله گذار از سلطه دولت به سوی ایجاد نهاد حرفه‌ای خودتنظیم و مستقل از دولت قرار دارد. به عقیده بویرال و همکاران (۲۰۱۹)، استانداردهای موجود برای اطمینان‌بخشی به گزارشگری پایداری، از شاخص‌های مشروعیت برای ارتقای باورپذیری فرایند اطمینان‌بخشی استفاده می‌کنند، در حالی که باید برای بهبود فرایند تأییدپذیری حساب‌رسان مستقل رهنمودهایی اثربخش فراهم آورند. افزون بر آن، بیان کردند که حساب‌رسان مستقل برای اطمینان‌بخشی صحیح به گزارشگری پایداری به مهارت‌هایی پیچیده و چندگانه که تاکنون در برنامه‌های آموزش و پرورش حرفه‌ای آنان به آن توجه نشده، نیاز دارند و این مسئله حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رسان مستقل را تحت تأثیر قرار می‌دهد. مایکل و دیکسون (۲۰۱۹) به این نتیجه

1. Du & Wu

2. Nouri & Parker

رسیدند که استفاده از فناوری تحلیل داده در حسابرسی مستقل موجب کاهش فاصله انتظارهای ذی‌نفعان می‌شود. به عقیده دیکیسر، گارمنیک و ویلکینز^۱ (۲۰۱۹)، صرفه‌جویی مقیاس صنعت موجب می‌شود که عوامل بهای تمام‌شده حسابرسی شامل کل ساعت کار حسابرسی، ساعت کار شرکا و ساعت کار کارکنان بدون تضعیف کیفیت حسابرسی، کاهش یابد. از سوی دیگر، نتایج آنها نشان داد که قدرت بازار بیشتر حسابرس، موجب نرخ حسابرسی مستقل بالاتر برای مؤسسه حسابرسی می‌شود. دو و وو (۲۰۱۹) به این نتیجه رسیدند که اطمینان‌بخشی مستقل، به‌طور معناداری، باورپذیری گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را افزایش می‌دهد. به گفته ژپسن (۲۰۱۹)، جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد که در مقابله با فساد، نقشی اساسی ایفا کند، اما باید استانداردهای حسابرسی با رویکرد مقابله حسابرسان با فساد بازرنگری شوند، به‌کارگیری فنون کشف فساد در حسابرسی لازم‌الاجرا شود و حرفه حسابرسی مهارت‌های مقابله با فساد را در ضوابط گواهی‌نامه حرفه‌ای خود بگنجانند تا این حرفه بتواند به انتظارها جامه عمل بپوشاند. موک و همکاران (۲۰۱۸) به این نتیجه رسیدند که استفاده از فناوری اطلاعات، موجب تسهیل و ارتقای نظارت بر کیفیت حسابرسی به‌وسیله نهادهای ناظر بر حرفه می‌شود. عزیزخانی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود بیان کردند که سیاست‌های محدودکننده دولت، موجب شکل‌گیری رقابت حاد برای جلب صاحب‌کار در میان مؤسسه‌های کوچک ایران شده و در این شرایط، فشار حق‌الزحمه موجب تن دادن حسابرسان ایران به کیفیت حسابرسی پایین و ارضای خواسته‌های مدیران برای تحریف حساب‌ها شده است. هوپس، مارکلی، پاسلی و شرودر^۲ (۲۰۱۸) نشان دادند، هنگامی که پرسنل حسابرسی حقوق پایین‌تری دریافت می‌کنند، کیفیت حسابرسی پایین‌تر است و در صورت اختلاف بیشتر در سطوح پرداختی کارکنان حسابرسی، کیفیت حسابرسی پایین‌تر خواهد بود. چنگ، کائو، ماشروالا و سورنسن^۳ (۲۰۱۷) دریافتند که هم تخصیص ناکارا و هم تخصیص ناکافی سرمایه انسانی در فرایند انجام کار حسابرسی، به کاهش صورت‌حساب حق‌الزحمه حسابرسی منجر می‌شود. دوف (۲۰۱۶) با بررسی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بیست مؤسسه بزرگ حسابرسی بریتانیا بیان کرد که مؤسسه‌های خدمات حرفه‌ای سازمان‌هایی دانش‌بنیان بوده و برای بهبود مشروعیت، موقعیت و حسن شهرت خود در جامعه از گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی استفاده می‌کنند و نتیجه‌گیری کرد که مسئولیت‌پذیری اجتماعی مؤسسه‌های حسابرسی به ارتقای سرمایه فکری، صرف حق‌الزحمه حسابرسی و افزایش اثربخش ثروت شرکا می‌انجامد. هوانگ، چنگ و چیو^۴ (۲۰۱۶) به این نتیجه رسیدند که تمرکز بازار حسابرسی به‌طور معناداری سبب بهبود حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی می‌شود. بر اساس گزارش دفوند و لنوکس^۵ (۲۰۱۱) در پی قانون ساربنز - آکسلی و بازرسی‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بیش از ۶۰۰ مؤسسه حسابرسی کوچک از قلمروی حدود ۱۰۰ شرکت سهامی عام تحت نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا خارج شده‌اند که سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه آمریکا شده است.

در ادبیات داخلی، جعفری نسب کرمانی، ملانظری و رحمانی (۱۳۹۸) به این نتیجه رسیدند که سطح کنونی گزارش

1. Dekeyser, Gaeremynck & Willekens
2. Hoopes, Merkley, Pacelli, & Schroeder
3. Chang, Kao, Mashruwala & Sorensen
4. Huang, Chang, & Chiou
5. DeFond & Lennox

حسابرس مستقل، از سطح استاندارد فاصله بسیاری داشته و ارتقای کیفیت حسابرسی در کشور مستلزم اقدام‌های مؤثری از سوی مراجع ذیصلاح از قبیل افزایش نظارت بر حرفه حسابرسی است. سلیمانی امیری و محمودخانی (۱۳۹۸) بیان کردند که دشواری حسابرسی سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه، نبود رهنمودهای آموزشی، بی‌صلاحیتی حسابرس و نبود کارشناس باتجربه، بر کیفیت حسابرسی در ایران مؤثر بوده و این مسئله لزوم توجه به دانش حسابرسی و بازنگرایی استانداردهای حسابرسی کشور را روشن می‌کند. احمدی لویه و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که مدیریت سود برای شرکت‌های دارای حق انتخاب حسابرس، به‌طور معناداری بیشتر از شرکت‌های فاقد حق انتخاب حسابرس بوده است، بنابراین به‌طور تجربی اثبات می‌شود که فرایند انتخاب حسابرس در ایران از رویکردی فرصت‌طلبانه پیروی می‌کند. حساس یگانه و منصوری (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیدند که بین حسابرسان مستقل و ذی‌نفعان حرفه در کشور، در سطوح خرد و کلان فاصله انتظارهایی وجود دارد.

هدف پژوهش حاضر، ارائه یک تحلیل SWOT از حرفه حسابرسی مستقل ایران است. تحلیل SWOT به‌عنوان پرکاربردترین و پذیرفته‌شده‌ترین ابزار مدیریت راهبردی (الاراکی، ۲۰۱۳ و پاناگیوتو^۱، ۲۰۰۳)، می‌تواند برای مدیریت کارا و اثربخش مشکلات روزافزون حرفه حسابرسی مستقل (مئوسن، ۲۰۱۴ و رینشتین و همکاران، ۲۰۱۷) اعتلای حرفه حسابرسی در جامعه (آدلر و لیاناراکچی، ۲۰۱۹ و باسیئودیس، ۲۰۱۹)، افزایش ارزش‌آفرینی آن برای ذی‌نفعان (های و همکاران، ۲۰۱۴ و پورتر، ۲۰۱۴)، تأمین منافع عمومی (ژپسن، ۲۰۱۹) و در نهایت، ارتقای رفاه اقتصادی و اجتماعی کشور راهی مناسب نشان دهد (اشاور و کوئیک، ۲۰۱۸ و کارلینو، ۲۰۲۰). تحلیل SWOT یک روش سیستماتیک است که به‌منظور شناسایی عوامل حیاتی موفقیت، یعنی قوت‌ها و ضعف‌های درونی و فرصت‌ها و تهدیدهای بیرونی استفاده می‌شود (بلوچر، استوت و کوکینز^۲، ۲۰۱۰ و پاناگیوتو، ۲۰۰۳). تحلیل SWOT، برنامه‌ها و سیاست‌گذاری‌ها را به‌سوی تمرکز بر قوت‌ها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و تهدیدهای موجود هدایت کرده و بدین ترتیب می‌تواند برای شناسایی راهکارهای لازم برای خلق ارزش و اعتبار برای حرفه حسابرسی چارچوبی مؤثر فراهم آورد. در واقع، با شناسایی دقیق این عوامل، تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان می‌توانند در خصوص چگونگی امکان خلق ارزش و ارتقای اعتبار برای حرفه حسابرسی در جامعه به دیدگاهی متفاوت و انتقادی دست یابند و از این طریق، مسیرهای دستیابی به پیشرفت و موفقیت پیش روی اهالی حرفه و سیاست‌گذاران نمایان می‌شود (چرماک و کاششانا^۳، ۲۰۰۷ و بلوچر و همکاران، ۲۰۱۰). محصول نهایی تحلیل SWOT، دستیابی به یک مجموعه سنجه‌های کیفی از عوامل حیاتی برای موفقیت است. این عوامل حیاتی برای موفقیت، گاهی اوقات قضایای ارزشی خوانده می‌شوند که بیانگر فرایندهای حیاتی برای خلق ارزش برای ذی‌نفعان و به‌تبع آن، خلق ارزش و اعتبار برای حرفه در جامعه است (بلوچر و همکاران، ۲۰۱۰؛ چرماک و کاششانا، ۲۰۰۷ و هلمز و نیکسون، ۲۰۱۰). شناسایی عوامل حیاتی برای موفقیت، مستلزم بررسی عمیق عوامل تأثیرگذار بر حرفه است و در نهایت، شاخص‌های کیفی لازم به‌منظور برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی در راستای پیشروی به‌سوی اهداف و آرمان‌ها فراهم می‌شود (بلوچر و همکاران، ۲۰۱۰؛ هلمز و نیکسون، ۲۰۱۰ و ساموت بونیچی و گالیا، ۲۰۱۵).

1. Panagiotou
2. Blocher, Stout & Cokins
3. Chermack & Kasshanna

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، پژوهشی کیفی و اکتشافی است که به روش نظریه داده‌بنیاد انجام می‌گیرد. نظریه داده‌بنیاد شامل مجموعه‌ای ذاتی از روش‌های تدوین تئوری است که به‌طور خاص، در پژوهش‌های حسابداری مبتنی بر زمینه‌های اجتماعی کاربرد می‌یابد (مهربان پور، مصطفائی و مصطفائی، ۱۳۹۸؛ گودارد^۱، ۲۰۱۷ و کریستنسن و همکاران^۲، ۲۰۱۵). بارنی گلاسر^۳ و آنسلم اشتراوس^۴، جامعه‌شناسان مبتکر نظریه داده‌بنیاد، این چارچوب پژوهشی را به‌عنوان روش کشف تئوری به‌وسیله گردآوری و تحلیل سیستماتیک داده‌ها در پژوهش اجتماعی تعریف می‌کنند. صاحب‌نظران، عناصر کلیدی متعددی را برای نظریه داده‌بنیاد بدین شرح مطرح کرده‌اند: ۱. غوطه‌وری هم‌زمان و گردشی در فرایندهای گردآوری و تحلیل داده، ۲. ساختن کدها و طبقه‌های تحلیلی از داده‌ها، صرف‌نظر از ادراک فرضیه‌های نهفته در آنها به دست آید، ۳. استفاده مداوم از روش مقایسه‌ای در هر مرحله از تحلیل داده‌ها، ۴. پیش بردن توسعه تئوری طی هر گام از گردآوری و تحلیل داده‌ها، ۵. انجام نمونه‌گیری هدفمند در راستای ساخت تئوری، صرف‌نظر از آنکه نمونه موجود نماینده‌ای برای جامعه باشد و ۶. انجام مرور ادبیات پس از توسعه تحلیل‌های مستقل (گودارد، ۲۰۱۷ و کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵).

در واقع، وجه تمایز نظریه داده‌بنیاد از سایر روش‌های پژوهش، فرایند نظام‌مند گردآوری و تحلیل داده نهفته در آن است. نظریه داده‌بنیاد مرسوم شامل سه فرایند کدگذاری باز، محوری و انتخابی است. کدگذاری باز، مفاهیم اولیه و موقتی حاصل از مطالعه داده‌های پژوهش است. در این مرحله، تلاش می‌شود تا داده‌ها شکسته و خرد شوند، به‌طوری که امکان شناسایی طبقه‌هایی از خصوصیت‌ها را فراهم آورند. در این مرحله، پژوهشگر کمتر به دنبال یافتن ابعاد دقیق داده بوده و بیشتر در پی یافتن مفاهیم و روابط (تناسب) آنها با یکدیگر است. در کدگذاری باز، اغلب به تحریک فرایندهای فکری نهفته در یادداشت‌های نظری گردآورده شده پرداخته می‌شود. یادداشت‌های پژوهش داده‌بنیاد حاوی بینش‌ها، ادراک‌ها، فرضیه‌ها، بحث‌های پیرامون به‌کارگیری کدها، افکار اضافی و ... است که بلوک‌ها و بخش‌های ساخت تئوری را شکل می‌دهند (گودارد، ۲۰۱۷ و کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). کدگذاری محوری، بیانگر وظیفه ساخت و تلفیق کدهای باز به‌وسیله تحلیل فشرده و کلان‌تر روابط طبقه‌بندی است، به‌طوری که سازه تئوری را به سطحی فراتر از مفاهیم اولیه کدهای باز ارتقا دهد. در این مرحله تلاش می‌شود تا با ایجاد رابطه و آمیختن طبقه‌های باز به درون مقوله‌هایی کلان‌تر، طبقه‌بندی خلاصه‌تری از مفاهیم فراهم آید. محصول کدگذاری محوری، دستیابی به شبکه‌ای غنی از مقوله‌های اصلی است، به‌طوری که به پژوهشگر توانایی می‌دهد تا با تجمیع، الگوسازی و ایجاد طبقه‌های هسته‌ای بالقوه، تحلیل خود را به‌سوی ایجاد یک تئوری تکامل هدایت کند (گودارد، ۲۰۱۷ و کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). کدگذاری انتخابی، به‌معنای اجرای کدگذاری محوری در سطحی بالاتر و حتی انتزاعی‌تر است. در این مرحله، به‌طور نظام‌مند تلاش می‌شود تا با متمرکز کردن طبقه‌های هسته‌ای درون طبقه‌های غالب، به مشاهده و تقویت روابط بین مقوله‌ها و زیرطبقه‌های آنها پرداخته شود. همچنین، کدگذاری انتخابی مستلزم پر کردن شکاف‌های موجود در روابط به‌وسیله عوامل تجربی است. در

1. Goddard

2. Christensen, Johnson & Turner

3. Barney Glaser

4. Anselm Strauss

نهایت، در این مرحله از روش پژوهش، ابعاد هسته‌ای و استخوان‌بندی تئوری شکل داده می‌شوند و روابط بین آنها با سایر زیرطبقات آنها، الگوهایی غنی فراهم می‌آورد که برای ساخت یک تئوری خوب ضروری است (گودارد، ۲۰۱۷). همچنین در این پژوهش به‌منظور نمونه‌گیری، از روش هدفمند و مبتنی بر خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی حوزه حسابرسی مستقل و برای تعیین اندازه نمونه، از قاعده اشباع نظری استفاده شده است (گودارد، ۲۰۱۷ و کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). به‌منظور اطمینان از قابلیت اتکای داده‌های پژوهش نیز، گردآوری داده‌ها با استفاده از رویکرد سه‌گانه‌سازی یا مثلثی شامل ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختار یافته، ۳۸ مصاحبه ثانویه و تحلیل کیفی ۵۰۰ میزگرد، مصاحبه و مقاله‌های منتشرشده در نشریه‌های حرفه‌ای کشور انجام شده است. به‌منظور اطمینان از اعتبار فرایند انجام پژوهش نیز از ثبت و گزارش مراحل انجام کار و اخذ نظر و تأیید پنج نفر از متخصصان پژوهش کیفی در مراحل پیش از آزمون و پس از آن استفاده شد. افزون بر آن، به‌منظور کسب اطمینان از اعتبار مدل نهایی یافته‌های پژوهش، از سه روش بحث با سایر اعضای تیم پژوهش خارج از بخش مطالعه میدانی، گزارش یافته‌های نهایی و اخذ بازخورد از مشارکت‌کنندگان پژوهش و مرور تبیین‌های نظری متعدد موجود استفاده شده است (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵).

مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته پژوهش در تابستان و پاییز سال ۱۳۹۸ انجام شده‌اند و طول انجام آنها دارای بازه ۲۵ تا ۱۰۵ دقیقه، با زمان میانگین حدود ۳۵ دقیقه است. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته

شناسه	سوابق حرفه‌ای / دانشگاهی	جمع	≤ ۴۰ سال	≤ ۳۰ سال	≤ ۲۰ سال	≤ ۱۰ سال
۱- الف	عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران	۳	۱	۱	۱	۰
۲- الف	شریک مؤسسه حسابرسی	۴	۰	۱	۱	۲
۳- الف	مدیر مؤسسه حسابرسی	۲	۰	۱	۱	۰
۴- الف	سرپرست مؤسسه حسابرسی	۲	۰	۰	۰	۲
۵- الف	حسابدار رسمی غیرشاغل	۲	۰	۱	۰	۱
۶- الف	دکتری حسابداری و مدیریت اجرایی	۲	۰	۰	۰	۲
۷- الف	دانشیار حسابداری	۴	۰	۰	۳	۱
۸- الف	استادیار حسابداری	۱	۰	۰	۰	۱
	مجموع	۲۰	۱	۴	۶	۹

همچنین، در پژوهش حاضر به عنوان مصاحبه‌های ثانویه، از ۳۸ مصاحبه ویدئویی نامزدهای هفتمین دوره شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده شده است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸). جامعه حسابداران رسمی ایران در شهریور سال ۱۳۹۸، این مصاحبه‌ها را انجام داد و هر یک از نامزدها در زمانی حدود ۱۵ دقیقه به نقد و اعلام برنامه‌های خود پیرامون حرفه حسابداران رسمی ایران می‌پردازند. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های ثانویه به شرح جدول ۳ است.

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های ثانویه

شناسه	سوابق حرفه‌ای / دانشگاهی	جمع	سال ≤ 40	سال ≤ 30	سال ≤ 20	سال ≤ 10
۱-ث	عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران	۷	۰	۳	۴	۰
۲-ث	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۳	۳	۱۰	۸	۲
۳-ث	معادل شریک مؤسسه حسابرسی	۱	۰	۱	۰	۰
۴-ث	مدیر مؤسسه حسابرسی	۱	۰	۱	۰	۰
۵-ث	حسابدار رسمی شاغل	۱	۰	۰	۱	۰
۶-ث	حسابدار رسمی غیرشاغل	۵	۰	۲	۲	۱
	مجموع	۳۸	۳	۱۷	۱۵	۳

منبع سوم گردآوری داده در پژوهش حاضر، تحلیل سه نشریه حرفه‌ای ایران شامل حسابدار رسمی، حسابرس و حسابدار است. داده‌های گردآوری شده از این نشریه‌های حرفه‌ای شامل میزگردها، مصاحبه‌ها و مقاله‌های حرفه‌ای مربوط به حرفه حسابرسی مستقل در ایران است. اطلاعات پیرامون تعداد و بازه زمانی اسناد مرور شده در جدول ۴ ارائه شده است. به‌منظور کدگذاری شواهد پژوهش، طبق جدول ۲ از شناسه‌های ۱-الف تا ۸-الف برای مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، طبق جدول ۳ از شناسه‌های ۱-ث تا ۶-ث برای مصاحبه‌های ثانویه، طبق جدول ۴ از شناسه‌های ۱-ن تا ۳-ن برای تحلیل نشریه‌های حرفه‌ای و از شماره‌های ۰۰۱ تا ۵۵۸ به‌عنوان شناسه واحد تحلیل استفاده شده است.

جدول ۴. تعداد و بازه زمانی اسناد تحلیل شده از نشریه‌های حرفه‌ای

شناسه	نشریه	تعداد مقاله	۱۳۹۸	۱۳۹۷	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴	۱۳۹۳	۱۳۹۲
۱-ن	حسابدار رسمی	۲۳۱	۷۳	۷۳	۳۲	۳۲	۸	۱۳	۰
۲-ن	حسابرس	۱۶۳	۲۹	۰	۲۲	۲۷	۲۳	۲۵	۳۷
۳-ن	حسابدار	۱۰۶	۴	۱۱	۱۴	۲۶	۴۶	۵	۰
	مجموع	۵۰۰	۱۰۶	۸۴	۶۸	۸۵	۷۷	۴۳	۳۷

به دلایل زیر در مرور نشریه‌ها فقط به نشریه‌های حرفه‌ای ارجاع داده شده است:

۱. پژوهش حاضر با تحلیل محتوای نشریه‌های حرفه‌ای به اشباع نظری دست یافت. به بیان دیگر، پژوهشگران با مرور تمامی سال‌ها و شماره نشریه‌های علمی پژوهشی با مجوز وزارت علوم به مفهوم جدیدی دست نیافتند.
۲. نشریه‌های حرفه‌ای در رابطه با واقعیت‌های حرفه، از محتوای اطلاعاتی غنی‌تری برخوردارند.
۳. تحلیل محتواهای متداول، چه در نشریه‌های داخلی و چه در نشریه‌های خارجی، اغلب بر مطالعات کمی و آرشیه‌های آکادمیک تأکید دارند و از واقعیت‌های میدانی حرفه چشم‌پوشی می‌کنند.
۴. تحلیل محتواهای موجود در ادبیات داخلی و خارجی اغلب بر پایگاه‌های داده پژوهش‌های دانشگاهی بنا شده‌اند و به‌ندرت به ادبیات میدانی و حرفه‌ای توجه می‌کنند.

۵. کل این پژوهش درباره حرفه حسابرسی در ایران است و طبیعی است که به‌طور عمده از مجله‌های حرفه‌ای و صاحبه با افراد حرفه‌ای استفاده شود.
۶. مقاله‌های استفاده‌شده از مجله‌های حرفه‌ای یادشده توسط افراد معتبر و باتجربه حرفه حسابرسی کشور نوشته شده است.

یافته‌های پژوهش

قوت‌ها

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که قوت و تکیه‌گاه حرفه حسابرسی مستقل در ایران، تشکیلات و زیرساخت‌های حرفه‌ای است که طی عمر به‌نسبت اندک این حرفه و تخصص در کشور ایجاد شده است. این تشکیلات حرفه‌ای در ایجاد هویت متمایز برای حساب‌رسان مستقل و فراهم آوردن مجموعه دانش و ضوابط مورد نیاز به‌منظور ایفای به‌وظایف حرفه‌ای و اعتلای حرفه در جامعه، نقش اساسی ایفا کرده است. افزون بر آن، می‌توان ادعا کرد که الزامات ورود به حرفه و آیین رفتار حرفه‌ای از عناصر مهم‌تر در تشکیلات حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل هستند (لیندن و هاردیس^۱، ۲۰۱۸ و آدلر و لیاناراکچی، ۲۰۱۹). تا پیش از انقلاب اسلامی ایران، در برقراری سازوکارهای رسمی برای تأیید صلاحیت حساب‌رسان مستقل، تعریف ضوابط اخلاقی و رفتار حرفه‌ای، تدوین استانداردهای ملی و حسابرسی و حتی رواج استانداردهای خارجی در ایران، موفقیت چندانی حاصل نشده بود. اما از سال ۱۳۷۲، با تصویب قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی»، مجلس شورای اسلامی اجازه تشکیل جامعه حسابداران رسمی را صادر کرد و در پی آن، با تصویب آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» به‌وسیله هیئت وزیران، وزیر امور اقتصادی و دارایی هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی را تعیین و معرفی کرد و بدین ترتیب، حساب‌رسان مستقل در ایران با عنوان حسابداران رسمی به هویتی تعریف‌شده و متمایز دست یافتند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷).

از آن گذشته، حرفه‌گرایی اعضای حرفه منوط به وجود چارچوبی تعریف‌شده از آیین رفتار و ضوابط اخلاقی اعضا است (آدلر و لیاناراکچی، ۲۰۱۹). تا چند سال پیش در ایران، برای آیین رفتار حساب‌رسان مستقل مجموعه نظام‌مندی وجود نداشت. در سال ۱۳۷۷، سازمان حسابرسی برای نخستین بار با انتشار نشریه‌ای با نام آیین رفتار حرفه‌ای در راستای اعتلای حرفه قدم مؤثری برداشت. پس از آن، در سال ۲۰۰۴ با عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران در فدراسیون بین‌المللی حسابداران، مجموعه آیین رفتار حرفه‌ای متناسب با استانداردهای مجامع حرفه‌ای بین‌المللی با عنوان نشریه شماره ۵ و بر پایه آیین رفتار حرفه‌ای سال ۱۹۹۶ (۱۳۷۵) فدراسیون تدوین شد و جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۷، ویرایش ۲۰۱۶ (۱۳۹۵) مجدد آن را نیز پذیرفته و لازم برای اجرا اعلام کرد.

دومین مقوله از تشکیلات حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل در ایران، ایجاد یک نهاد قانونی برای حسابداران رسمی در کشور است. به‌موجب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی در سال

۱۳۷۲ و تصویب اساسنامه آن به‌وسیله هیئت وزیران در سال ۱۳۷۸، جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان یک مؤسسه غیردولتی، غیرانتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل یافت و مسئولیت تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی در کشور و نظارت حرفه‌ای را بر حسابداران رسمی عهده‌دار است. در واقع، با ایجاد جامعه حسابداران رسمی ایران امکان سیاست‌گذاری و راهبری حرفه حسابرسی مستقل در سطح کلان و به‌صورت یک کل منسجم فراهم شد. منتخبان مجمع عمومی حسابداران رسمی و وزیر امور اقتصادی و دارایی، تعیین‌کننده ارکان جامعه حسابداران رسمی ایران هستند، از این رو، از مشروعیت و ضمانت اجرایی بالایی در حرفه برخوردار هستند. به‌علاوه، طبق قانون بیان‌شده، جامعه حسابداران رسمی نهادی خودانتظام بوده و نظارت بر حرفه حسابرسی مستقل به خود جامعه حسابداران رسمی سپرده شده است. جامعه حسابداران رسمی ایران برای خلق ارزش و اعتبار برای حرفه حسابرسی مستقل ایران، از ظرفیت‌های مختلفی برخوردار است. این نهاد اکنون با دوازده کارگروه تخصصی در پشتیبانی فنی و آموزشی از حسابداران رسمی نقش مهمی ایفا می‌کند. همچنین، جامعه حسابداران رسمی با برگزاری همایش‌ها و گردهمایی‌های متعدد با اقشار مختلف حسابداران رسمی، تلاش دارد تا با ایجاد هم‌سویی و هم‌افزایی در میان اعضای جامعه حسابداران رسمی، در پیش‌برد سیاست‌های خود از توانمندی‌های تمامی اعضا استفاده کند. از ظرفیت‌های مهم دیگر جامعه حسابداران رسمی، تسهیل همکاری با نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی است که تاکنون با عضویت جامعه در فدراسیون بین‌المللی حسابداران و همکاری با انجمن حسابداران رسمی خیره بریتانیا معنا یافته است.

نقطه عطف دیگر در تشکیلات حرفه حسابرسی مستقل در ایران، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. به‌موجب تصویب قانون تشکیل سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۲، این وظایف به سازمان حسابرسی واگذار شد. نخستین مجموعه استانداردهای حسابداری از سال ۱۳۸۰ و نخستین مجموعه استانداردهای حسابرسی از سال ۱۳۷۸ تدوین و لازم برای اجرا شده‌اند. حساب‌رسان مستقل به‌منظور ارائه خدمات خود از یک سو به معیاری پذیرفته‌شده برای گزارشگری مالی و از سوی دیگر، آگاهی از حداقل اقدام‌های لازم برای اطمینان‌بخشی به گزارش‌های مالی نیاز دارند. از این رو، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی به‌ترتیب با فراهم آوردن معیارهای بیان‌شده، در اعتلا و توسعه حرفه حسابرسی مستقل نقشی کلیدی ایفا کرده‌اند. افزون بر آن، به‌گفته تمامی مسئولان حرفه حسابرسی کشور، سازمان حسابرسی از بدو تأسیس با تربیت نیروهای متخصصی که در حال حاضر در بسیار از مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی فعال هستند و تدوین بیش از ۲۲۰ جلد کتاب در زمینه‌های تخصصی و حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، خدمات مهمی انجام داده است. در سال‌های اخیر نیز، عضویت ایران در بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و انتشار ترجمه فارسی این استانداردها، از خدمات مهم دیگر سازمان حسابرسی به حرفه حسابرسی مستقل ایران به‌شمار می‌آید.

مؤسسه‌های حسابرسی یکی دیگر از ارکان تشکیلات حرفه‌ای و کانون‌های خلق ارزش را برای حرفه حسابرسی مستقل کشور شکل می‌دهند. اکنون ۲۵۶ مؤسسه حسابرسی در عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران قرار دارند که از این تعداد، ۶۳ مؤسسه (۲۵ درصد) دارای رتبه کیفی الف هستند (شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸). کانون سرمایه انسانی حرفه حسابرسی مستقل از مؤسسه‌های حسابرسی منشأ می‌یابند، از این رو، مؤسسه‌های حسابرسی در اعتلا و ارزش‌آفرینی برای حرفه حسابرسی نقشی حیاتی ایفا می‌کنند. برخورداری حرفه حسابرسی مستقل از

مؤسسه‌هایی با شرکای بااخلاق و خوش‌نام، مدیران متخصص، سرپرستان خبره و نیروی کار جوان، قوت کلیدی برای حرفه حسابرسی مستقل است. در این راستا، خبرگان پژوهش معتقدند:

شرکای خوب، خوش‌نام، معتقد به کار حرفه‌ای و آنها که کار حرفه را نوعی قداست می‌دانند، سنگ بنای حرفه حسابرسی مستقل را می‌سازند (۱۰۰۱-الف). از سال ۱۹۹۰، عامل خلق ارزش دیگر ماشین‌آلات نیست، زمین نیست، منابع طبیعی نیست، بلکه سرمایه انسانی است. در حرفه ما سرمایه‌های انسانی مؤسسه‌های حسابرسی منشأ اصلی خلق ارزش و اعتبار هستند (۱۰۰۸-الف).

در نهایت، انجمن‌های حرفه‌ای یکی دیگر از عناصر تشکیلات حرفه‌ای حسابرسان مستقل را شکل می‌دهند. انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۵۳ به‌عنوان نخستین تشکل حرفه‌ای حسابرسان ایران در بخش خصوصی ایجاد شد و با ارائه دوره‌های آموزشی، سمینارها و حضور گسترده اعضا در واحدهای اقتصادی مختلف به ترویج کار حرفه‌ای و دانش حسابداری و حسابرسی در ایران کمک فراوانی کرده است. انجمن حسابداری ایران نیز با سابقه بیش از یک دهه فعالیت، بیشتر پشتیبانی نظری از حرفه را بر عهده داشته و با بهره‌مندی از صاحب‌نظران دانشگاهی، پژوهش‌های علمی را پیرامون این حرفه حمایت می‌کند. افزون بر آن، در سال ۱۳۹۱ و در پی وقوع رسوایی‌های مالی، انتشار دستورالعمل کنترل داخلی و سپس منشورهای کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، انجمن حسابداران داخلی ایران شکل گرفت. این انجمن نیز با ارائه آموزش و گواهی‌نامه حرفه‌ای در حوزه تخصصی خود، به تقویت ارکان راهبری شرکتی و به تبع آن، بهبود شرایط محیطی برای خدمات حسابرسان مستقل کمک می‌کند. از سوی دیگر، در سال‌های اخیر اعضای این انجمن‌های حرفه‌ای توانسته‌اند به‌طور عمده کرسی‌های شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران را به دست آورند و بدین ترتیب نیز از تأثیر مهمی در سیاست‌گذاری برای حرفه حسابرسی مستقل ایران برخوردار هستند. سایر یافته‌ها پیرامون قوت‌های حرفه حسابرسی مستقل ایران در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. قوت‌های حرفه حسابرسی مستقل در ایران

بعد اول: تشکیلات حرفه‌ای

مقوله ۱. ایجاد هویت حرفه‌ای و حرفه‌ای‌گرایی

گزیده مفاهیم: {الزام‌های ورود به حرفه}، {آیین رفتار حرفه‌ای}، {اصول و ضوابط حرفه‌ای} و {استانداردهای حسابداری و حسابرسی}؛
گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۵۰۱۲-الف}، {۷۰۱۸-الف}، {۱۰۲۴-ث}، {۱۰۲۷-ث}، {۱۰۲۸-ث}، {۲۰۴۳-ث}، {۲۰۵۰-ث}، {۱۰۶۳-ن}، {۱۰۸۴-ن}، {۱۰۸۵-ن}، {۲۳۵۶-ن}، {۲۳۵۷-ن}، {۲۴۰۰-ن}، {۲۴۱۸-ن} و {۳۴۷۲-ن}

مقوله ۲. نهاد قانونی حسابداران رسمی

گزیده مفاهیم: {جامعه حسابداران رسمی ایران}، {شورای عالی}، {هیئت مدیره}، {هیئت انتظامی بدوی}، {هیئت عالی انتظامی}، {هیئت عالی نظارت}، {کارگروه‌های جامعه حسابداران رسمی ایران}، {مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)}، {عضویت در فدراسیون بین‌المللی حسابداران}، {همکاری با انجمن حسابداران رسمی خبره بریتانیا}، {برنامه راهبردی جامعه حسابداران رسمی ایران}، {طرح کلان حسابرسی فناوری اطلاعات در جامعه حسابداران رسمی ایران}، {حضور حسابداران رسمی در رسانه‌های جمعی}؛ {کمک به زلزله‌زدگان}، {کمک به بیماران سرطانی} و {کمک به مؤسسه‌های خیریه}

گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۱۰۲۹-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۱۰۶۰-ن}، {۱۰۶۸-ن}، {۱۰۸۱-ن}، {۱۰۸۵-ن}، {۱۰۸۷-ن}، {۱۱۱۴-ن}، {۱۱۱۷-ن}، {۱۱۲۶-ن}، {۱۱۳۳-ن}، {۱۱۵۵-ن}، {۱۱۵۲-ن}، {۱۲۸۵-ن} و {۱۲۸۶-ن}

ادامهٔ جدول ۵

بعد اول: تشکیلات حرفه‌ای

مقوله ۳. نهاد استانداردگذار

گزیده مفاهیم: {سازمان حسابرسی}، {کمیته تدوین استانداردهای حسابداری}، {کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی}، {کمیته استانداردهای حسابداری بخش عمومی}، {کمیته حسابرسی کامپیوتری}، {استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی}، {کمیته فنی}، {کمیته آموزش و تحقیقات}، {کمیته کنترل کیفیت}، {کمیته انضباطی} و {کمیته قوانین و مقررات}

گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۳۰۰۹-الف}، {۲۰۴۵-ث}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۱۹-ن}، {۲۲۹۸-ن}، {۲۳۲۹-ن} و {۲۴۱۳-ن}

مقوله ۴. مؤسسه‌های حسابرسی

گزیده مفاهیم: {شرکای با اخلاق و خوش‌نام}، {مدیران متخصص}، {سرپرستان خبره} و {منابع انسانی جوان}

گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۷۰۱۷-الف}، {۶۰۵۸-ث}، {۱۰۶۳-ن}، {۱۰۷۵-ن}، {۱۱۲۰-ن}، {۱۱۴۶-ن}، {۱۱۵۹-ن}، {۱۲۱۵-ن}، {۱۲۲۷-ن}، {۱۲۴۲-ن}، {۱۲۷۸-ن}، {۲۳۰۱-ن}، {۲۳۴۴-ن}، {۳۳۷۷-ن} و {۳۴۷۹-ن}

مقوله ۵. انجمن‌های حرفه‌ای

گزیده مفاهیم: {انجمن حسابداران خبره ایران}، {انجمن حسابرسان داخلی ایران}، {انجمن حسابداری ایران}، {معرفی حرفه در کشور}، {تقویت و پشتیبانی از سرمایه فکری و ارکان حرفه}، {ارتباط با مراجع حرفه‌ای بین‌المللی} و {تعامل با ارکان حاکمیت}

گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۳۰۰۹-الف}، {۲۰۳۳-ث}، {۱۱۶۶-ن}، {۲۳۳۰-ن}، {۲۳۵۷-ن}، {۳۴۸۳-ن}، {۳۴۸۶-ن}، {۳۴۹۰-ن}، {۳۴۹۴-ن}، {۳۵۲۱-ن}، {۳۵۳۴-ن}، {۳۵۴۷-ن}، {۳۵۴۸-ن} و {۳۵۵۴-ن}

ضعف‌ها

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که یکی از ضعف‌های مهم حرفه حسابرسی مستقل ایران، پایین بودن حق الزحمه حسابرسی است. در ادبیات دانشگاهی، حق الزحمه حسابرسی به‌عنوان یک شاخص کلیدی کیفیت حسابرسی مطرح است (اتریدج و همکاران، ۲۰۱۴ و دفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). افزون بر آن، حرفه حسابرسی مستقل یک صنعت دانش‌بنیان بوده و به سرمایه‌گذاری‌های کلان در حوزه دانش و فناوری به‌منظور ایجاد و ارتقای زیرساخت‌های سرمایه فکری خود نیاز دارد. از این رو، پایین بودن حق الزحمه حسابرسی می‌تواند سلسله‌مراتبی از تبعاتی شدید برای حرفه حسابرسی مستقل به‌همراه داشته باشد (هوپس و همکاران، ۲۰۱۸ و مایکل و دیکسون، ۲۰۱۹). شواهد پژوهش حاکی از آن است که در وهله نخست، حق الزحمه پایین مؤسسه‌های حسابرسی ایران به نبود انگیزش، نارضایتی، فرسودگی شغلی شدید و گردش زیاد نیروی انسانی منجر شده است. در همین راستا، شواهد پیرامون علل حضور اندک زنان در حرفه حسابرسی و سطوح مختلف مؤسسه‌های حسابرسی ایران حاکی از سختی کار، مزایای اندک و نبود تسهیلات زندگی برای زنان و مادران شاغل در حرفه است. در وهله دوم، پایین بودن حق الزحمه حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی مستقل ایران، تأثیرهای مخربی تحمیل کرده است (عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸). پایین بودن حق الزحمه موجب شده است تا حسابرسان مستقل برای پوشش هزینه‌های خود، به افزایش حجم کار، بودجه‌های زمانی سخت‌تر، استفاده نکردن از مشاوران و متخصصان، نداشتن تنوع کافی در تیم حسابرسی، نبود سرپرستی کافی بر فرایند انجام کار و پذیرش صاحب‌کاران نامناسب ناگزیر شوند. افزون بر آن، پایین بودن حق الزحمه موجب شده است تا بسیاری از حسابرسان مستقل، از سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای و ایجاد فضای کاری مناسب برای فعالیت حرفه‌ای خود ناتوان بمانند. پیامدهای زبان‌بار دیگر پایین

بودن حق الزحمه حسابرسی، توسعه نیافتگی سرمایه گذاری در زیرساخت های آموزشی و پژوهشی، فناوری اطلاعات و روابط بین المللی است که بر سرمایه فکری و زیرساخت های ضروری برای بقای حرفه حسابرسی مستقل در کشور تأثیرهای مخرب و فاجعه آفرینی دارد. در این راستا، صاحب نظران تأکید دارند:

گردش نیروی انسانی در مؤسسه های ما وحشتناک است (۵۰۱۳- الف). مؤسسه های حسابرسی ایران بسیار فقیر هستند و سرمایه گذاری در آموزش، فناوری و مسئولیت پذیری اجتماعی به کلی از عهده آنها خارج است (۲۰۰۵- الف). در واقع، مؤسسه های حسابرسی ایران الان با شرایط اکل میت مواجه هستند، همان طور که اسلام می گوید اگر ناچار شدید به گوشت مردار تناول کنید ... (۱۰۰۱- الف)، اکنون حسابرسان مستقل ایران ناگزیر هستند به کارهایی تن بدهند که ذاتاً مشکل دار و بد هستند (۲۰۴۲- ث). باید با اصلاح نرخ های حسابرسی، پرسنل و اعضای حسابرسی مستقل کشور را نجات بدهیم (۲۰۳۹- ث). با چنین شرایطی آینده حرفه بسیار تاریک است (۱۰۲۷- ث). در واقع، نرخ های غیرمنصفانه برای خدمات حسابرسی، پاشیدن بذر فساد [و نابودی حرفه] در کشور است (۱۱۶۷- ن).

دومین ضعف حرفه در ایران، تعامل ضعیف با ذی نفعان است. در این راستا، مشاهده می شود که حرفه حسابرسی مستقل ایران، در مراجع قانون گذار و تدوین سیاست های کلان کشور، از نقش و جایگاه مهمی برخوردار نیست. افزون بر آن، نبود ارتباط مؤثر حرفه با دانشگاه موجب شده است تا حرفه حسابرسان مستقل از یک سو، در برخورداری از علوم و فناوری های روز دنیا با عقب ماندگی مواجه شود و از سوی دیگر، دانشگاه نیز در آگاهی از نیازهای ضروری حرفه و پرورش نیروی انسانی کارآمد ناتوان بماند. مقوله دیگر در تعامل با ذی نفعان، حضور و مشارکت فعال حرفه در سطح جامعه است. متأسفانه، تعامل و مشارکت اجتماعی ضعیف حرفه حسابرسی مستقل در کشور موجب ناشناخته باقی ماندن آن در ایران شده، به طوری که اکنون حرفه برای جذب نخبگان، از جذابیت چندانی برخوردار نیست. همچنین، حرفه حسابرسی مستقل در ایفای مسئولیت پذیری اجتماعی خود در برابر اقشار مختلف کشور توفیق چندانی نداشته و این موضوع، در بلندمدت مشروعیت و اعتلای حرفه را در جامعه با مشکل مواجه می کند. خبرگان پژوهش در خصوص ضعف تعامل حرفه با ذی نفعان معتقدند:

نه در مرکز ملی پژوهش ها کرسی داریم، نه در کمیسیون های مجلس و نه در دولت (۱۰۲۲- ث). هیچ کسی حرفه حسابرسی را در کشور نمی شناسد ... حتی دانشجویانی که در دانشگاه درس حسابرسی را می خوانند، رنگ مؤسسه را نمی بینند (۲۰۴۴- ث). در کشور هیچ رتبه برتری در کنکور، رشته ما را انتخاب نمی کند (۱۰۲۱- ث). حتی اقبال فارغ التحصیلان رشته هم به حرفه پایین آمده است (۶۰۳۷- ث).

سومین ضعف حرفه حسابرسی مستقل در ایران، مشکل های ساختاری و قانونی موجود در آن است. در این راستا، یکی از مشکل هایی که به آن انتقاد فراوانی شده، ضعف های قوانین و اساسنامه جامعه حسابداران رسمی است. در این اساسنامه، علاوه بر خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی، خدمات غیرحسابرسی پنج گانه ای (مشاوره مدیریت مالی؛ طراحی و پیاده سازی سیستم مالی؛ خدمات مالی، حسابداری و مالیاتی؛ ارزیابی سهام و سهم الشرکه و داوری مالی) تعریف شده و حسابدار رسمی نمی تواند به طور هم زمان هیچ یک از خدماتی که مسئولیت حسابداری رسمی موضوع قانون را به عهده دارد به اشخاص حقیقی و حقوقی ارائه دهد. این، در حالی است که به اعتقاد صاحب نظران، خدمات غیرحسابرسی

تعریف‌شده برای حساب‌رسان مستقل بسیار محدود بوده و از سوی دیگر، برخی از خدمات غیرحسابرسی مانند مشاوره مالیاتی می‌توانند از ممنوعیت قانون مستثنا شوند. افزون بر آن، مقرر شده که شرکای مؤسسه‌های حسابرسی باید فقط حسابدار رسمی باشند و این الزام، امکان گردآوری تخصص‌های مختلف و بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی را با مشکل مواجه می‌کند. در سال‌های اخیر نیز، آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی، آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات توسط حسابداران رسمی و مصوبه پیشنهاد راهکارهای حفظ و بهبود کیفیت حسابرسی، حساب‌رسان مستقل را با مشکل‌هایی مواجه کرده است. به باور صاحب‌نظران، در تعیین نرخ پایه به ویژگی‌های حساب‌رسان - صاحب‌کار از جمله تخصص مورد نیاز، پیچیدگی کار و موقعیت جغرافیایی، توجه چندانی نشده است. علاوه بر آن، آیین‌نامه سقف مجاز خدمات و مصوبه پیشنهاد راهکارهای بهبود کیفیت حسابرسی، از یک سو موجب رواج ساعت‌آرایی به‌وسیله حسابداران رسمی می‌شود و از سوی دیگر، ملاحظات گوناگونی ظرفیت و رقابت‌پذیری حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی مد نظر قرار نگرفته و دخالت دستوری در بازار حرفه می‌تواند زمینه وقوع فساد و سوءاستفاده از حساب‌رسان را هموار کند. موارد بحث‌برانگیز دیگر در قوانین حرفه، ضرورت حداقل سه شریک برای تشکیل یک مؤسسه حسابرسی و ممنوعیت شرکای مؤسسه‌های حسابرسی از هر گونه اشتغال موظف و غیرموظف دیگر است. در این راستا، صاحب‌نظران می‌گویند:

ارائه خدمات متنوع ... اصلاً با آیین رفتار حرفه‌ای ما ممکن نیست؛ طبق آن همه چیز غیرقانونی است (۲۰۴۶-ث). الزام حداقل ۳ شریک موجب پراکندگی مؤسسه‌های حسابرسی شده است ... با بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی موافق هستم (۱۰۲۴-ث). [از طرف دیگر]، چرا می‌گویند حداقل سه شریک؟ اگر دو نفر یک مؤسسه حسابرسی زدند مشکلی دارد؟ (۶۰۵۸-ث). [به دلیل منع قانونی هر گونه کسب‌وکار دیگر برای شرکای مؤسسه‌ها]، بخش زیاد حق‌الزحمه را شرکا تصاحب می‌کنند؛ حق هم دارند، چون هیچ‌گونه کسب‌وکار دیگری ندارند و تمامی سرمایه خود را در مؤسسه متمرکز کرده‌اند (۳۰۰۸-الف). جامعه در الزام‌های خود می‌گوید قبل از گزارش حق‌الزحمه‌ات را بگیر؛ اما وقتی صاحب‌کار می‌گوید من پول کارگرانم را هم ندارم، چطور بگیرم؟ من امسال در حرفه حتی نتوانستم به اندازه اجاره ملکم که در اختیار مؤسسه است، عایدی داشته باشم؛ در مقایسه با مدیران شرکت‌ها و حتی بانک‌ها کوچک، عایدی شرکای حسابرسی در ایران ناچیز است (۱۰۰۱-الف).

ضعف ساختاری و قانونی دیگر در حرفه حسابرسی مستقل، کنترل کیفیت مستقر در حرفه حسابداران رسمی است. طبق آیین‌نامه جامعه حسابداران رسمی ایران، هدف از نظارت حرفه‌ای، حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای، قوانین و مقررات و حفظ و ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای ارائه‌شده به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی است. این نظارت، به‌صورت سالانه حداقل یک بار و با مراجعه حضوری به مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران شاغل انفرادی و تکمیل پرسش‌نامه کنترل کیفیت انجام می‌شود. بر اساس آیین‌نامه جامعه حسابداران رسمی، کنترل کیفیت به‌وسیله کارشناسان در استخدام و حسابداران رسمی دارای رتبه‌های کیفی الف و ب انجام می‌شود. افزون بر آن، مدیریت نظارت حرفه‌ای موظف است حداقل یک هفته قبل از زمان مراجعه، به عضو ذی‌ربط اطلاع‌رسانی کند. در این راستا، انتقادهای صاحب‌نظران از کنترل کیفیت حرفه‌ای بیانگر تضاد منافع هم‌زمانی اجرا و نظارت توسط حسابداران رسمی، ترویج کنترل کیفیت شکلی، شیوع پرونده‌آرایی، سلیقه‌ای بودن نمره‌های کنترل کیفیت و استقلال نداشتن ناظران در حرفه است. در این راستا، خبرگان پژوهش اذعان دارند:

این کار [یعنی کنترل کیفیت فعلی] مغایر با فلسفه پیدایش جامعه حسابداران رسمی است ... و تبعیض، فساد و قضاوت شخصی را افزایش می‌دهد (۱۲۱۸-ن). اندیشکده بین‌المللی ناظران حسابرسی مستقل، اصول بسیار مهمی را برای تأسیس و اداره نهادهای ناظر تدوین کرده است ... طبق اصل دوم آن، نهاد ناظر باید از نظر عملیاتی مستقل باشد و در حوزه راهبری زیر کنترل شاغلین حرفه حسابرسی نباشد. طبق اصل پنجم، نهاد ناظر باید اطمینان یابد که کارکنان آن از حرفه حسابرسی مستقل، مستقل باشند ... در ایران نیاز به ایجاد نهاد ناظر مستقل از جامعه حسابداران رسمی برای ارتقای کیفیت کار حسابرسی و پشتیبانی از حسابرسی مستقل، دو چندان است (۲۴۳۰-ن). اکنون ارکان نظارتی درون حرفه موفق به کسب اعتماد استفاده‌کنندگان اصلی [خدمات حسابرسی مستقل] نشده‌اند (۲۴۲۹-ن). قبل از آنکه دیگران جامعه‌ای بر تن ما بدوزند، خودمان باید نهاد ناظر مستقل را تشکیل دهیم (۲۰۳۸-ث).

ضعف در تدوین استانداردها و ضوابط قانونی، یکی دیگر از مقوله‌های ضعف ساختاری و قانونی حرفه حسابرسی مستقل ایران است. مهم‌ترین انتقادی که در این زمینه مطرح است، تضاد منافع موجود در وظایف تدوین و اجرای استانداردها است. افزون بر آن، هنوز در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حسابرسی توفیق چندانی به دست نیامده که حاکی از توسعه نیافتن رهنمودها و آموزش‌های کافی است. از سوی دیگر، صاحب‌نظران معتقدند که استانداردها در ایران متناسب با نیاز و زیرساخت‌های کشور و نیز مطابق با پیشرفت‌های حرفه‌ای و فناورانه روز جهان بهینه‌سازی و بروزرسانی نمی‌شوند. به بیان دیگر، فرایند استانداردگذاری در ایران نه تنها به امکان‌پذیری اجرای استانداردها توجه ندارد، بلکه حرفه حسابرسی مستقل را به‌طور فزاینده‌ای با ریسک شکست و ناتوانی در تأمین انتظارات ذی‌نفعان مواجه کرده است. در این راستا، خبرگان پژوهش بیان می‌کنند:

چالش اول ما با سازمان حسابرسی این است سازمانی که در تدوین استانداردها تلاش می‌کند، خودش نمی‌تواند مجری استاندارد باشد (۱۱۰۹-ن). [از طرف دیگر] ما با محیط تدوین استانداردهای بین‌المللی خیلی فاصله داریم (۳۴۷۲-ن). در تمامی دنیا، استانداردها بر حسب نیاز جامعه تدوین می‌شود؛ بر این مبنای ما اصلاً استانداردگذاری نداریم (۲۰۰۴-الف). استانداردهای ما بیشتر شکلی است (۳۵۳۲-ن). بارها به مسئولین سازمان حسابرسی گفته‌ام کاری که شما انجام می‌دهید ترجمه استاندارد است، نه تدوین استاندارد (۳۰۰۹-الف). الان نیاز کشور ما استانداردها برای شرکت‌های کوچک و متوسط است. گزارش حسابرسی که برای شرکت‌های بورسی صادر می‌کنیم، برای شرکت‌های کوچک و متوسط اصلاً معنا و مفهومی ندارد (۲۰۰۶-الف). الان ما به استاندارد سرمایه‌گذاری در املاک نیاز داریم که وجود ندارد ... با این استانداردهای جدید که ترجمه صرف است، خیلی به آینده نمی‌توان امیدوار بود (۲۰۰۷-الف). [در این شرایط] از یک طرف، حسابران از اجرای این استانداردها ناتوان هستند و از طرف دیگر، سازمان بورس به اجرایی نبودن استانداردها در محیط ایران توجه ندارد (۲۴۴۴-ن).

از مقوله‌های دیگر ضعف در ضوابط مقرراتی و حرفه‌ای، به معافیت‌های نامناسب موجود در تأیید صلاحیت‌های حسابدار رسمی، عمل‌گرایانه نبودن آزمون جامعه حسابداران رسمی و نبود ضوابط پیرامون نحوه تعریف اعضای کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی و ارزیابی عملکرد آنها اشاره می‌شود.

چهارمین بعد از ضعف‌های حرفه حسابرسی مستقل در ایران، نبود هم‌بستگی و هم‌افزایی در حرفه است. این ضعف از دو مقوله تشریح می‌شود. نخست، حرفه حسابرسی مستقل ایران دارای تعداد زیادی مؤسسه حسابرسی کوچک است که

تمایلی برای ادغام و بزرگ‌شدن از خود نشان نمی‌دهند. مؤسسه‌های حسابرسی کوچک به دلیل فقدان کادر حرفه‌ای لازم و ضعف قدرت چانه‌زنی در بازار، در معرض تهدیدهای استقلال و کیفیت حسابرسی قرار دارند و می‌توانند ارزش و اعتبار حرفه را در جامعه با خطر مواجه کنند. بر اساس اطلاعات رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران، از کل درآمد خدمات حسابرسی کشور برای سال ۱۳۹۷ که بالغ بر ۸۷۵۲ میلیارد ریال است، سهم سازمان حسابرسی حدود ۲۲ درصد (۱۹۱۵ میلیارد ریال) آن بوده و ۸۶ درصد از مؤسسه‌های حسابرسی ایران (معادل ۲۰۱ مؤسسه حسابرسی) دارای درآمدی زیر ۳۰ میلیارد ریال هستند و در مجموع ۳۱ درصد (۲۷۱۴ میلیارد ریال) از کل درآمد حسابرسی ایران را به خود اختصاص می‌دهند (شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸). این آمار از یک سو حاکی از اندک بودن ضریب نفوذ و بازار کار حسابرسی است و از سوی دیگر، رقابتی حاد بر سر بخش کوچکی از بازار حسابرسی ایران را نشان می‌دهد که می‌تواند سرمنشأ بحران‌های اخلاقی و حرفه‌ای اساسی برای حرفه حسابرسی مستقل کشور شود. در این راستا، خبرگان پژوهش می‌گویند:

حتی یک دفتر حسابرسی، هزینه سربار زیادی به مؤسسه‌های کوچک و شاغل انفرادی تحمیل می‌کند (۶۰۵۸-ث). مؤسسه‌های حسابرسی کوچک با وضعیت نامناسبی حسابرسی را پیش می‌برند (۱۰۲۱-ث). آنها حتی برای پوشش هزینه‌های جاری‌شان با مشکل مواجه هستند و ممکن است رفتارهایی پرهزینه برای جامعه انجام دهند (۲۰۴۳-ث). [از طرف دیگر] شما می‌بینید که حتی در یک مؤسسه حسابرسی هم جزیره‌های مختلفی وجود دارد؛ یعنی هر یک از شرکا یا هر دو شریک برای خودشان کار می‌کنند و در ظاهر یک مؤسسه وجود دارد. زمانی که ما نمی‌تواند حتی در محدوده یک مؤسسه هم‌بستگی داشته باشیم، چطور مؤسسه می‌تواند با مؤسسه دیگری ادغام شود (۲۰۰۶-الف).

دوم، در حرفه حسابرسی ایران برخورداری قشری از حسابرسان مستقل از چتر حمایتی دولت، به ایجاد احساس تبعیض و جبهه‌گیری حسابرسان خصوصی در برابر دولتی منجر شده است. حسابرسان دولتی، از یک سو به دلیل برخورداری از سهم قانونی و انحصاری در بازار حسابرسی و از سوی دیگر، به دلیل دارا بودن امکانات و توان رقابتی نابرابر، عرصه را بر حسابرسان مستقل بخش خصوصی تنگ کرده‌اند. همچنین، از سال ۱۳۸۹ بر اساس آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنها، مدیران دستگاه‌های دولتی با حداقل ده سال ارتباط با امور حسابرسی و مالی، از آزمون تعیین صلاحیت حسابداران رسمی معاف شدند. از آن گذشته، در سال‌های اخیر بالا گرفتن تعارض بین حسابرسان دولتی و قشر بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، موجب ناکارایی مرجع قانونی حسابداران رسمی و نبود راهبری اثربخش حرفه به‌وسیله شورای عالی جامعه حسابداران رسمی شده است. در این زمینه صاحب‌نظران پژوهش بیان می‌کنند:

دو قطبی [خصوصی - دولتی] بودن شورای عالی در دوره‌های گذشته و احتمالاً این دوره، بخش عمده توان و ظرفیت شورای عالی را صرف مقابله افراد با یکدیگر می‌کند (۱۰۲۳-ث). [افزون بر آن] دولت با ایجاد قدرت‌های نابرابر در بازار کار حسابرسی، به حسابرسان بخش خصوصی آسیب جبران‌ناپذیری وارد کرده است (۱۰۰۱-الف). [از جنبه دیگر] معافیت مدیران دولتی [از الزامات تأیید صلاحیت جامعه حسابداران رسمی] از چالش‌های مهم

موجود در حرفه حسابرسی مستقل است (۱۱۰۹-ن). همکاران من برای حسابدار رسمی شدن، واقعاً زحمتهای زیادی کشیده‌اند، اما مدیر دولتی بدون امتحان می‌تواند بیاید و حسابدار رسمی شوند (۲۰۴۶-ث).

سایر یافته‌های پژوهش پیرامون ضعف‌های حرفه حسابرسی مستقل در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. ضعف‌های حرفه حسابرسی مستقل در ایران

بعد اول: پایین بودن حق الزحمه حسابرسی

مقوله ۱. نارضایتی منابع انسانی

گزیده مفاهیم: {نمود رضایت شغلی پرسنل حسابرسی}، {نمود طرح‌های انگیزشی در مؤسسه‌های حسابرسی}، {استرس و فرسودگی شغلی بالا در حساب‌برسان مستقل}، {نمود تسهیلات زندگی در حرفه برای فعالیت زنان و مادران}، {گردش زیاد نیروی انسانی}، {نمود تعهد سازمانی پرسنل حسابرسی}، {بهره‌برداری نکردن مؤسسه‌ها از هزینه‌های کارآموزی خود}، {حفظ نکردن نیروهای مجرب در حرفه} و {تضعیف دانش ضمنی در حرفه}

گزیده منابع: {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۵۰۱۳-الف}، {۶۰۱۴-الف}، {۶۰۱۵-الف}، {۷۰۱۶-الف}، {۷۰۱۷-الف}، {۷۰۱۹-الف}، {۶۰۳۷-ث}، {۲۰۳۹-ث}، {۲۰۴۷-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۶۰۵۸-ث}، {۱۲۶۶-ن}، {۳۴۷۲-ن} و {۳۵۰۶-ن}، {۳۵۲۴-ن}

مقوله ۲. افت کیفیت حسابرسی

گزیده مفاهیم: {فشار زمانی بر کارکنان}، {افزایش مشغله حساب‌برسان مستقل}، {استفاده نکردن از مشاوران و متخصصان}، {نمود تنوع کافی در تیم حسابرسی}، {نمود سرپرستی مناسب بر فرایند انجام کار} و {نمود سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای}

گزیده منابع: {۲۰۰۷-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۳۰۰۹-الف}، {۴۰۱۰-الف}، {۴۰۱۱-الف}، {۷۰۱۷-الف}، {۱۰۲۷-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۲۰۵۲-ث}، {۱۱۵۲-ن}، {۱۱۶۷-ن}، {۱۲۳۸-ن}، {۱۲۶۶-ن}، {۱۲۷۱-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۵۲-ن}، {۲۳۶۶-ن}، {۲۴۲۸-ن}، {۳۴۶۰-ن}، {۳۴۶۶-ن} و {۳۵۴۰-ن}

مقوله ۳. سرمایه‌گذاری نکردن در آموزش و پژوهش

گزیده مفاهیم: {هماهنگی نداشتن با تغییرات در استانداردها و قوانین و مقررات}، {ضعف آشنایی با صنعت}، {ضعف در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک}، {ایجاد نکردن پرتفوی دانش برای حساب‌برسان متخصص}، {ضعف زبان انگلیسی}، {نمود آموزش استانداردهای بین‌المللی}، {نمود مدیریت دانش در مؤسسه‌های حسابرسی}، {نمود آموزش حسابرسی دادگاهی} و {نمود پژوهش}

گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۵۰۱۲-الف}، {۷۰۱۷-الف}، {۸۰۲۰-الف}، {۲۰۳۵-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۳۰۵۳-ث}، {۱۰۹۵-ن}، {۱۱۱۰-ن}، {۱۱۴۲-ن}، {۱۱۴۴-ن}، {۱۲۳۷-ن}، {۱۲۸۵-ن}، {۲۲۹۵-ن}، {۲۳۰۴-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۳۴۷۹-ن}، {۳۴۸۰-ن}، {۳۴۸۱-ن}، {۳۵۲۴-ن} و {۳۵۴۰-ن}

مقوله ۴. نبود سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات

گزیده مفاهیم: {رویه‌های حسابرسی پرهزینه سنتی}، {توسعه نیافتن مهارت‌های فناورانه کارکنان}، {نمود مستندسازی الکترونیکی}، {نمود تجهیز به فناوری ابر داده}، {نمود شناخت از امنیت سایبری و محرمانگی اطلاعات}، {بی‌توجهی به حساب‌برسان مستمر}، {نمود آشنایی با دارایی‌های رمزنگاری شده و ارزهای دیجیتال}، {نمود آموزش فناوری‌های نوین داده‌کاوی و تحلیل داده}، {بی‌توجهی به سیستم‌های خیره و پشتیبان تصمیم}، {نمود سرمایه‌گذاری در هوش مصنوعی}، {بی‌توجهی به فناوری‌های کشف تقلب}، {استفاده نکردن از نرم‌افزارهای حسابرسی} و {نمود توسعه حسابرسی فناوری اطلاعات}

گزیده منابع: {۲۰۰۵-الف}، {۵۰۱۳-الف}، {۶۰۱۵-الف}، {۷۰۱۸-الف}، {۷۰۱۹-الف}، {۲۰۳۵-ث}، {۶۰۳۷-ث}، {۲۰۴۰-ث}، {۳۰۵۳-ث}، {۴۰۵۴-ث}، {۱۰۶۵-ن}، {۱۰۹۵-ن}، {۱۱۱۰-ن}، {۱۲۱۷-ن}، {۱۲۴۹-ن}، {۱۲۷۳-ن}، {۲۲۹۵-ن}، {۲۳۰۷-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۳۷-ن}، {۲۴۲۵-ن} و {۳۴۸۷-ن}

ادامه جدول ۶

بعد اول: پایین بودن حق الزحمه حسابرسی

مقوله ۵. نبود توسعه روابط بین‌المللی

گزیده مفاهیم: نبود توسعه همکاری با مؤسسه‌های بزرگ بین‌المللی، نبود توسعه همکاری با شبکه‌ها و اتحادیه‌های بین‌المللی، نبود توسعه همکاری با نهادهای حرفه‌ای خارجی و بین‌المللی و نبود توسعه همکاری با مراکز علمی و فناوری بین‌المللی
گزیده منابع: {۲۰۰۴-الف}، {۷۰۱۸-الف}، {۲۰۴۴-ث}، {۴۰۵۴-ث}، {۱۱۲۷-ث}، {۱۲۶۶-ن}، {۲۳۰۴-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۹۲-ن}، {۲۳۹۳-ن} و {۲۳۹۵-ن}

بعد دوم: تعامل ضعیف با ذی‌نفعان

مقوله ۱. تعامل ضعیف با نهادهای قانونی و نظارتی کشور

گزیده مفاهیم: مجلس شورای اسلامی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی، وزارت صنعت، معدن و تجارت، سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بیمه مرکزی ایران، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت اطلاعات
گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۷۰۱۷-الف}، {۷۰۱۹-الف}، {۱۰۲۳-ث}، {۱۰۲۵-ث}، {۱۰۲۶-ث}، {۱۰۲۸-ث}، {۱۰۲۹-ث}، {۱۰۳۰-ث}، {۲۰۳۵-ث}، {۲۰۴۱-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۷-ث}، {۳۰۵۳-ث}، {۶۰۵۷-ث}، {۱۰۷۲-ن}، {۱۲۸۵-ن}، {۲۳۳۰-ن}، {۲۳۵۲-ن}، {۲۴۲۵-ن}، {۳۴۶۳-ن}، {۳۴۸۴-ن} و {۳۵۴۸-ن}

مقوله ۲. تعامل ضعیف با دانشگاه‌ها

گزیده مفاهیم: شکاف حرفه و دانشگاه، نبود تعامل حرفه برای توسعه کیفی آموزش دانشگاهی و نبود پشتیبانی علمی دانشگاه از حرفه
گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۵۰۱۲-الف}، {۱۰۲۱-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۳۰۵۳-ث}، {۶۰۵۶-ث}، {۱۰۶۰-ن}، {۱۰۷۲-ن}، {۱۰۹۱-ن}، {۱۱۴۴-ن}، {۱۱۶۰-ن}، {۱۲۳۰-ن}، {۱۲۵۷-ن}، {۲۳۰۴-ن}، {۲۳۴۲-ن}، {۲۳۷۱-ن} و {۲۳۷۴-ن}

مقوله ۳. تعامل ضعیف با عموم جامعه

گزیده مفاهیم: ناآگاهی از حرفه، تمایل نداشتن نخبگان به حضور در حرفه، نبود بازاریابی و بازاریابی در کشور و نبود مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی اجتماعی توسط حرفه
گزیده منابع: {۱۰۰۳-الف}، {۶۰۱۵-الف}، {۸۰۲۰-الف}، {۱۰۲۱-ث}، {۱۰۲۲-ث}، {۱۰۲۷-ث}، {۲۰۳۳-ث}، {۲۰۳۵-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۱۰۹۴-ن}، {۱۱۵۵-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۵۲-ن} و {۲۳۵۷-ن}

بعد سوم: مشکل‌های ساختاری و قانونی

مقوله ۱. ضعف قوانین و اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران

گزیده مفاهیم: محدودیت در خدمات غیرحسابرسی حسابسان مستقل، نبود امکان شراکت‌های غیرحسابرسی، تعیین حداقل برای تعداد شرکای یک مؤسسه، ممنوعیت اشتغال شرکای مؤسسه به هر گونه خدمت موظف یا غیرموظف دیگر، تعیین سقف مجاز برای خدمات حسابرسی، تعیین نرخ پایه برای خدمات حسابرسی، الزام جامعه برای وصول حق‌الزحمه قبل از ارائه گزارش، معافیت‌ها و نبود بهینه‌سازی و به‌روزرسانی آزمون‌ها و کنترل دولت بر ارکان جامعه حسابداران رسمی ایران
گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۵۰۱۳-الف}، {۱۰۲۱-ث}، {۱۰۲۳-ث}، {۱۰۲۴-ث}، {۱۰۲۵-ث}، {۱۰۲۹-ث}، {۲۰۳۳-ث}، {۱۰۸۲-ن}، {۱۱۴۲-ن}، {۱۲۶۹-ن}، {۲۳۵۱-ن}، {۲۳۵۲-ن}، {۳۴۸۸-ن}، {۳۵۰۲-ن} و {۳۵۵۸-ن}

مقوله ۲. ضعف در کنترل کیفیت حرف

گزیده مفاهیم: کنترل کیفیت شکلی، پرونده‌آرایی، اعمال سلیقه در نمره‌های کنترل کیفیت و استقلال نداشتن اعضای کنترل کیفیت در حرفه
گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۷۰۱۶-الف}، {۷۰۱۹-الف}، {۱۰۲۳-ث}، {۱۰۲۹-ث}، {۲۰۳۹-ث}، {۲۰۴۲-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۵۰-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۶۰۵۸-ث}، {۱۰۶۲-ن}، {۱۰۶۸-ن}، {۱۲۱۸-ن}، {۲۳۵۰-ن} و {۲۴۲۹-ن}

ادامه جدول ۶

بعد سوم: پایین بودن حق الزحمه حسابرسی

مقوله ۳. ضعف در تدوین استانداردها و ضوابط حرفه‌ای
 گزیده مفاهیم: تضاد منافع موجود در تدوین و اجرای استانداردها، نبود استقلال استانداردگذار از تمایل‌های دولتمردان، نبود به‌روزرسانی و بهینه‌سازی استانداردهای ملی، نبود استاندارد برای حسابرسی مالیاتی، ضعف در دستورالعمل‌های اجرای قوانین و مقررات، نبود استانداردهای مبتنی بر فناوری اطلاعات، نبود استاندارد مسئولیت‌پذیری اجتماعی، بی‌کفایتی استانداردها و رهنمودها پیرامون تقلب و فساد و نبود چارچوب تعریف‌شده برای گزینش و ارزیابی عملکرد اعضای ارکان حرفه
 گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۳۰۰۹-الف}، {۲۰۴۰-ث}، {۲۰۵۲-ث}، {۱۱۰۹-ن}، {۱۲۳۶-ن}، {۱۲۵۳-ن}، {۱۲۵۴-ن}، {۲۲۹۴-ن}، {۲۳۱۴-ن}، {۲۴۱۰-ن}، {۳۴۹۹-ن}، {۳۵۱۳-ن}، {۳۵۲۰-ن}، {۳۵۳۲-ن} و {۳۵۳۳-ن}

بعد چهارم: نبود هم‌بستگی و هم‌افزایی

مقوله ۱. تمایل نداشتن مؤسسه‌های کوچک به ادغام
 گزیده مفاهیم: فرهنگ مؤسسه‌داری غیرحرفه‌ای، فعالیت جزیره‌ای شرکا، به بلوغ نرسیدن مؤسسه‌ها، تخصص نداشتن در صنعت، تخصص نداشتن در سطح ملی و بین‌المللی، عدم پرتفوی‌سازی از صاحب‌کاران و قدرت چانه‌زنی پایین حسابرسان مستقل
 گزیده منابع: {۲۰۰۶-الف}، {۳۰۰۹-الف}، {۴۰۱۰-الف}، {۵۰۱۲-الف}، {۲۰۳۴-ث}، {۲۰۳۸-ث}، {۱۰۹۳-ن}، {۱۱۲۷-ن}، {۳۴۶۳-ن}، {۳۴۶۶-ن}، {۳۴۷۷-ن}، {۳۴۷۹-ن}، {۳۴۸۱-ن} و {۳۵۱۴-ن}

مقوله ۲. مرزبندی‌های حسابرسان دولتی - خصوصی
 گزیده مفاهیم: توان نابرابر حسابرسان دولتی در بازار، سهم انحصاری و عمده حسابرسان دولتی در بازار، حمایت قانونی حسابرسان دولتی، کار دست دوم، مستثنا شدن مدیران دولتی در احراز صلاحیت جامعه حسابداران رسمی ایران، تعارض بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، جبهه‌گیری‌های اعضای خصوصی در برابر دولتی در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و منفعل شدن جامعه حسابداران رسمی به دلیل تعارض‌های حسابداران رسمی خصوصی - دولتی
 گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۵۰۱۲-الف}، {۱۰۲۳-ث}، {۱۰۲۶-ث}، {۲۰۴۶-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۲۰۵۰-ث}، {۱۰۹۵-ن}، {۳۴۸۸-ن}، {۳۵۰۲-ن}، {۳۵۳۲-ن} و {۳۵۵۸-ن}

فرصت‌ها

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که حرفه حسابرسی ایران برای اعتلا و بهبود ارزش خود در جامعه، از فرصت‌های متعدد و متنوعی برخوردار است. نخست، یکی از فرصت‌های مهم پیش روی حرفه، جلب توجه و اعتماد ذی‌نفعان شامل قانون‌گذاران، دولت و عموم مردم است. بر اساس تئوری منافع عموم، قانون‌گذاران و دولت خواهان حفظ منافع و جلب رضایت عموم مردم هستند و در این راستا، از سیاست‌های حمایتی یا تنبیهی استفاده می‌کنند (رینشتین و همکاران، ۲۰۱۷ و مؤیسن، ۲۰۱۴). چنانچه قانون‌گذاران و دولت، عنصری را برای حفظ و ارتقای رفاه عمومی سودمند و ضروری تشخیص دهند، آن عنصر را به‌وسیله سیاست‌های حاکمیتی و حمایتی خود تشویق، ترویج و تقویت می‌کنند (آدلر و لیاناراکچی، ۲۰۱۹ و لیندن و هاردیس، ۲۰۱۸). حرفه حسابرسی مستقل در جلب رضایت و منافع عمومی از تأثیر شایان توجهی برخوردار است و به‌طور بالقوه می‌تواند در تخصیص کارای منابع اقتصادی در جامعه و جلوگیری از فساد و تضییع منافع عمومی نقشی اساسی ایفا کند (مؤیسن، ۲۰۱۴ و پورتر، ۲۰۱۴). بر این اساس، حسابرسان مستقل برای کمک به قانون‌گذاران و دولت در ارتقای رفاه اقتصادی و اجتماعی کشور، از ظرفیت بالایی برخوردار هستند (های و همکاران،

۲۰۱۴). چنانچه ارکان حرفه بتوانند با اهتمام به صیانت از منافع عمومی و تعامل مؤثر با ذی‌نفعان، توجه و اعتماد قانون‌گذاران و دولت را به خود جلب کنند، ضمن برخورداری از حمایت‌های قانونی آنها و اعتلای مشروعیت و ارزش حرفه در جامعه، زمینه شکوفایی فرصت‌های کسب‌وکار و توسعه زیرساخت‌های نوین برای حساب‌رسان مستقل فراهم می‌شود. از آن گذشته، جلب توجه و اعتماد عموم مردم نیز در رشد و توسعه آتی حرفه از اهمیت بالایی برخوردار است. شناخته شدن حرفه حسابرسی مستقل نزد مردم می‌تواند فرهنگ حساب‌خواهی و حسابرسی و به تبع آن، تقاضا برای خدمات حرفه‌ای را در کشور بهبود بخشد. افزون بر آن، آگاهی‌بخشی به عموم مردم در رابطه با ارزش‌ها و خدمات مهم حرفه حسابرسی مستقل در جامعه می‌تواند در جلب حمایت عمومی و ترغیب استعدادهای برتر کشور به سوی مشارکت و جذب در حرفه مؤثر واقع شود.

دومین فرصت مهم پیش روی حرفه، توسعه روابط بین‌المللی است. توسعه روابط بین‌المللی از دو جنبه منافع فراوانی را عاید حرفه حسابرسی مستقل ایران می‌کند. نخست، روابط بین‌المللی موجب انتقال دانش و فناوری روز دنیا به کشور می‌شود که در بهبود کیفیت حسابرسی کشور نقش حیاتی ایفا می‌کند. افزون بر آن، حساب‌رسان مستقل ایران با دستیابی به دانش و فنون نوین حسابرسی و تعامل با مراجع حرفه‌ای بین‌المللی و کشورهای مختلف می‌توانند پیش‌نیازهای لازم را برای ارائه خدمات حسابرسی در سطح کیفیت جوامع بین‌المللی فراهم آورد. از جنبه‌ای دیگر، روابط و تعامل‌های بین‌المللی برای حساب‌رسان مستقل ایران تخصص و مشروعیت لازم را برای فعالیت در بازارهای خارجی فراهم می‌کند. توسعه حرفه حسابرسی مستقل ایران در فراتر از مرزها می‌تواند در قالب ایجاد شعب مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در خارج از کشور، اخذ نمایندگی از مؤسسه‌های بزرگ بین‌المللی، شراکت با مؤسسه‌های حسابرسی خارجی و ایجاد نمایندگی در کشورهای خارجی به وسیله مؤسسه‌های حسابرسی ایران معنا پیدا کند.

سومین فرصت پیش روی حرفه حسابرسی مستقل ایران، بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی کشور است. بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی از سه جنبه در خلق ارزش و اعتبار برای حرفه حسابرسی مستقل ایران مفید است. نخست، بزرگ‌تر شدن مؤسسه موجب کاهش ریسک‌های تداوم فعالیت مؤسسه می‌شود. مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ از پرتفوی متنوع‌تری از صاحب‌کار برخوردارند، تحت تأثیر صاحب‌کار استقلال آنها کمتر خدشه‌دار می‌شود، به‌طور مؤثرتری می‌توانند در سیاست‌گذاری‌های حرفه نقش‌آفرینی کنند، از امکان برقرار ارتباط و تعامل با مراجع نظارتی و قانون‌گذار برخوردار هستند و به‌طور مؤثرتری می‌توانند خود را در برابر ریسک دعوای حقوقی محافظت کنند. دوم، بزرگ‌تر بودن مؤسسه می‌تواند کیفیت حسابرسی را ارتقا بخشد، زیرا مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر در برابر صاحب‌کار، از قدرت چانه‌زنی بالاتری برخوردارند، از تخصص‌های متنوع‌تر بهره می‌برند، تیم حسابرسی آنها تنوع بیشتری دارد، بر فرایند انجام کار سرپرستی و نظارت مناسب‌تری اعمال می‌کنند، فضای کاری و امکانات مناسب‌تری در اختیار دارند و در نهایت، با سهولت بیشتری می‌توانند در آموزش، پژوهش، فناوری اطلاعات و استفاده از مشاوران و متخصصان سرمایه‌گذاری کنند. از جنبه سوم، بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌ها می‌تواند سودآوری آنها را نیز بهبود بخشد. مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ به دلیل بهره‌مندی از ظرفیت‌ها، تخصص‌ها و روابط گسترده‌تر، در رقابت و دستیابی به بازار کار توانمندتر هستند، به دلیل صرفه‌جویی حاصل از مقیاس، کار حسابرسی را با بهای تمام‌شده کمتری انجام می‌دهند و به دلیل برخورداری از برند و حسن شهرت بیشتر از سایر مؤسسه‌ها، حق‌الزحمه دریافت می‌کنند.

در نهایت، چهارمین فرصت برای پیشرفت و اعتلای حرفه حسابرسی مستقل ایران، تجدید ساختار در ارکان حرفه است. در این راستا، یکی از اقدام‌های مهم می‌تواند ایجاد نهاد استانداردگذار مستقل باشد. به علاوه، با وجود تلاش‌های زیادی که در راستای پیشرفت استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور انجام شده، همچنان حرفه حسابرسی مستقل با معضل توسعه نیافتگی استانداردهای مورد نیاز جامعه مواجه است. در این راستا، مشاهده می‌شود که تاکنون برای تدوین استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای پیرامون فناوری اطلاعات، گزارشگری پایداری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی، تلاش چندانی نشده است. از سوی دیگر، رهنمودها و استانداردهای ملی و بین‌المللی، برای به‌روزرسانی و بهینه‌سازی به اهتمام بیشتری نیاز دارند.

فرصت مهم دیگر برای تجدید ساختار در حرفه، ایجاد نهاد ناظر مستقل است. به باور صاحب‌نظران، ایجاد نهاد ناظر مستقل از یک سو می‌تواند در رفع تضاد منافع موجود در هم‌زمانی نظارت و اجرا نقش مؤثری ایفا کند و از سوی دیگر، با بهبود استقلال ظاهری و باطنی فرایند کنترل کیفیت، ارزش و اعتبار بالاتری برای خدمات حرفه‌ای حسابرسان مستقل فراهم آورد. از دیدگاهی دیگر، کنترل کیفیت حرفه‌ای می‌تواند به دلیل ایجاد زیرساخت‌های فناورانه برای اعمال نظارت حرفه‌ای و ارتقای الزام‌های کیفی مندرج در شاخص‌های کنترل کیفیت، تجدید ساختار و تحول شود. سایر یافته‌های پژوهش پیرامون فرصت‌های پیش روی حرفه حسابرسی مستقل ایران در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. فرصت‌های حرفه حسابرسی مستقل در ایران

بعد اول: جلب توجه و اعتماد ذی‌نفعان

مقوله ۱. جلب توجه و اعتماد قانون‌گذاران

گزیده مفاهیم: {ارتقای جایگاه حرفه در قوانین}، {ایجاد بازار کار به‌وسیله قوانین}، {مشارکت در تدوین قوانین اقتصادی و مالی کشور}، {مشارکت در به‌روزرسانی و بهبود قوانین مالی و تجاری}، {جلب توجه به به‌روزرسانی و بهبود قانون مالیات‌ها}، {جلب توجه به توسعه و ترویج قوانین شفافیت و ضدفساد در کشور}، {اخذ حمایت‌های قانونی برای حرفه}، {اخذ حمایت قانونی برای حسابرسان در برابر دعاوی حقوقی}، {اخذ حمایت قانونی برای استقلال و امنیت شغلی حسابرسان}، {ارتقای فرهنگ حساب‌خواهی و حسابرسی در قوانین}، {اخذ حمایت قانونی برای توسعه و نوسازی زیرساخت‌های حرفه} و {اخذ کمک قانونی برای توسعه بین‌المللی} گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۳۰۰۹-الف}، {۷۰۱۸-الف}، {۱۰۲۲-ث}، {۱۰۲۸-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۵۲-ث}، {۶۰۵۷-ث}، {۱۰۹۵-ن}، {۱۱۵۳-ن}، {۱۲۳۷-ن}، {۱۲۷۰-ن}، {۱۲۸۵-ن}، {۱۲۸۷-ن}، {۲۲۹۱-ن}، {۲۲۹۸-ن}، {۲۳۱۴-ن}، {۲۳۲۵-ن}، {۲۳۵۰-ن} و {۲۴۲۵-ن}

مقوله ۲. جلب توجه و اعتماد دولت

گزیده مفاهیم: {رفع تبعیض‌های حسابرسان دولتی - خصوصی}، {جلب حمایت دولت برای ایجاد زیرساخت‌های نوین برای حرفه}، {افزایش مشارکت حسابرسان خصوصی در بخش عمومی}، {ارتقای جایگاه حرفه در سیاست‌های دولت}، {حمایت دولت از خصوصی - سازی در حرفه}، {کاهش دخالت دولت در ارکان حرفه}، {کاهش تصدیگری دولت در بازار حرفه}، {کمک به توسعه حرفه در سطوح ملی و بین‌المللی} و {مشارکت مطلوب حرفه در تصمیم‌های مالی و اقتصادی دولت} گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۳۰۰۹-الف}، {۱۰۲۲-ث}، {۱۰۲۶-ث}، {۱۰۲۹-ث}، {۲۰۳۳-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۷-ث}، {۲۰۵۲-ث}، {۱۰۶۱-ن}، {۱۰۷۲-ن}، {۱۰۸۲-ن}، {۱۲۰۲-ن}، {۱۲۶۳-ن}، {۱۲۸۷-ن}، {۲۳۳۰-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۵۷-ن}، {۲۳۵۹-ن}، {۲۳۶۰-ن}، {۳۴۵۳-ن}، {۳۴۵۵-ن} و {۳۴۸۸-ن}

ادامهٔ جدول ۷

بعد اول: جلب توجه و اعتماد ذی‌نفعان

مقوله ۳. جلب توجه و اعتماد عموم مردم

گزیده مفاهیم: {ارتقای جایگاه حرفه نزد جامعه}، {تصویرسازی از حرفه نزد جامعه}، {جذب استعدادها برای برتر کشور در حرفه}، {ارتقای فرهنگ حساب‌خواهی و حسابرسی در کشور}، {ایجاد برند برای مؤسسه‌های حسابرسی ایران}، {تبدیل حرفه به سرمایه اجتماعی}، {شناخت ارزش خدمات حرفه در جامعه} و {ایجاد احساس نیاز به خدمات با کیفیت حرفه در جامعه}

گزیده منابع: {الف-۱۰۰۳}، {الف-۲۰۰۴}، {الف-۲۰۰۵}، {الف-۳۰۰۸}، {الف-۳۰۰۹}، {الف-۸۰۲۰}، {الف-۱۰۲۷}، {ث-۲۰۳۳}، {ث-۲۰۳۶}، {ث-۶۰۵۶}، {ث-۱۰۹۴}، {ن-۲۲۹۸}، {ن-۲۳۰۴} و {ن-۲۳۰۴}

بعد دوم: توسعه روابط بین‌المللی

مقوله ۱. انتقال دانش و فناوری روز حرفه

گزیده مفاهیم: {تحصیل دانش و فناوری روز حرفه در جهان}، {تبادل نیروی انسانی}، {دستیابی به تخصص حسابرسی در سطوح بین‌المللی}، {تبادل‌های علمی و پژوهشی} و {تعامل با نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی و کشورهای خارجی}

گزیده منابع: {الف-۱۰۰۱}، {الف-۱۰۰۲}، {الف-۵۰۱۲}، {الف-۵۰۱۳}، {الف-۱۰۲۵}، {ث-۱۱۱۹}، {ث-۲۳۳۱}، {ث-۲۳۹۲}، {ث-۲۳۹۳} و {ث-۲۳۹۵}

مقوله ۲. کسب مشروعیت و تخصص بین‌المللی

گزیده مفاهیم: {ایجاد شعب مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در خارج از کشور}، {دریافت نمایندگی مؤسسه‌های بزرگ بین‌المللی}، {شراکت مؤسسه‌های حسابرسی با هم‌تایان خارجی}، {اخذ نمایندگی در کشورهای خارجی به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی ایران}، {صادرات خدمات حسابرسی} و {دستیابی مؤسسه‌های حسابرسی به صرف برند بین‌المللی}

گزیده منابع: {الف-۲۰۰۴}، {الف-۲۰۰۶}، {الف-۳۰۰۹}، {الف-۶۰۱۵}، {الف-۶۰۳۷}، {ث-۲۰۴۴}، {ث-۴۰۵۴}، {ث-۲۳۸۹}، {ث-۲۳۹۲}، {ث-۲۳۹۵}، {ث-۳۴۵۸}، {ث-۳۴۷۷}، {ث-۳۴۹۵}، {ث-۳۵۱۳}، {ث-۳۵۲۷}، {ث-۳۵۳۶} و {ث-۳۵۳۶}

مقوله سوم: بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی

مقوله ۱. کاهش ریسک‌ها

گزیده مفاهیم: {دستیابی به پرتفوی مناسبی از صاحب‌کاران}، {مهار شدن تهدیدهای استقلال حسابرسی}، {تأثیرگذاری بیشتر بر ارکان حرفه}، {تأثیرگذاری بیشتر بر مراجع نظارتی و قانون‌گذار} و {مصون‌سازی در برابر ریسک دعاوی حقوقی}

گزیده منابع: {الف-۱۰۰۳}، {الف-۴۰۱۰}، {الف-۵۰۱۲}، {الف-۱۰۲۲}، {ث-۲۰۴۳}، {ث-۶۰۵۸}، {ث-۱۰۹۳}، {ث-۱۱۲۷}، {ث-۲۴۱۸}، {ث-۳۴۷۷}، {ث-۳۴۷۹}، {ث-۳۴۸۱}، {ث-۳۵۱۴} و {ث-۳۵۱۴}

مقوله ۲. بهبود کیفیت حسابرسی

گزیده مفاهیم: {افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسی}، {دستیابی به تخصص‌های متنوع}، {بهبود تنوع تیم حسابرسی}، {بهبود سرپرستی بر فرآیند انجام کار}، {تأمین امکانات و فضای کاری بهتر}، {تسهیل سرمایه‌گذاری در آموزش و پژوهش}، {تسهیل سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات} و {استفاده از مشاوران و متخصصان}

گزیده منابع: {الف-۱۰۰۳}، {الف-۱۰۰۳}، {الف-۵۰۱۲}، {الف-۶۰۱۴}، {الف-۱۰۲۴}، {ث-۲۰۴۲}، {ث-۱۱۱۰}، {ث-۱۲۳۶}، {ث-۱۲۷۳}، {ث-۳۴۷۷}، {ث-۳۴۷۹}، {ث-۳۴۸۱}، {ث-۳۴۶۳}، {ث-۳۴۶۶}، {ث-۳۵۱۴} و {ث-۳۵۱۴}

مقوله ۳. بهبود سودآوری

گزیده مفاهیم: {افزایش رقابت‌پذیری}، {صرفه‌جویی با مقیاس}، {هم‌افزایی}، {دستیابی به برند}، {ورود به عرصه بین‌المللی}، {صاحب‌کاران معتبر}، {حق‌الزحمه مشکوک‌الوصول کمتر}، {تنوع تخصص و خدمات} و {رهبری نوین در مؤسسه}

گزیده منابع: {الف-۱۰۰۳}، {الف-۵۰۱۲}، {الف-۵۰۱۳}، {الف-۱۰۲۱}، {ث-۲۰۳۹}، {ث-۲۰۴۲}، {ث-۲۰۴۳}، {ث-۱۰۷۸}، {ث-۱۱۲۷}، {ث-۳۴۷۷}، {ث-۳۴۷۹}، {ث-۳۴۸۰}، {ث-۳۴۸۱}، {ث-۳۵۰۵}، {ث-۳۵۱۴} و {ث-۳۵۱۴}

ادامه جدول ۷

بعد چهارم: تجدید ساختار در ارکان حرفه

مقوله ۱. استانداردگذاری

گزیده مفاهیم: {ایجاد نهاد استانداردگذار مستقل}، {تدوین استانداردهای فناوری اطلاعات}، {تدوین استانداردهای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پایداری}، {به‌روزرسانی و بهینه‌سازی رهنمودها و استانداردهای ملی}، {به‌روزرسانی ترجمه استانداردهای بین‌المللی}، {ارتقای رهنمودهای استانداردهای بین‌المللی}، {تدوین استاندارد و رهنمود برای خدمات نوظهور حرفه}، {تدوین رهنمودهای اجرای قوانین و مقررات}، {تدوین استاندارد برای واحدهای کوچک و متوسط} و {تدوین استانداردهای خاص صنعت مثل بانکداری و نفت}

گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۲۰۵۲-ث}، {۱۰۹۸-ن}، {۱۱۰۹-ن}، {۱۱۴۵-ن}، {۱۳۳۶-ن}، {۱۳۵۴-ن}، {۱۳۷۲-ن}، {۲۳۵۵-ن}، {۲۳۶۹-ن}، {۲۴۰۷-ن}، {۲۴۱۰-ن}، {۲۴۱۴-ن}، {۲۴۱۶-ن}، {۲۴۴۷-ن}، {۲۴۴۸-ن}، {۳۴۵۶-ن}، {۳۴۶۳-ن}، {۳۴۷۰-ن}، {۳۴۹۹-ن}، {۳۵۱۷-ن}، {۳۵۲۰-ن} و {۳۵۳۲-ن}

مقوله ۲. کنترل کیفیت

گزیده مفاهیم: {ایجاد نهاد ناظر مستقل}، {ایجاد زیرساخت‌های فناورانه} و {بازنگری و بهبود در ضوابط و شاخص‌ها}

گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۵۰۱۳-الف}، {ث-۱۰۲۳}، {۱۰۲۹-ث}، {۲۰۴۳-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۱۰۶۲-ن}، {۱۰۸۱-ن}، {۱۳۳۷-ن}، {۱۳۶۵-ن}، {۱۳۶۷-ن}، {۲۴۲۹-ن}، {۲۴۳۰-ن}، {۲۴۳۸-ن} و {۳۵۰۷-ن}

تهدیدها

بر اساس یافته‌های پژوهش، مهم‌ترین تهدید برای حرفه حسابرسی مستقل ایران، فاصله انتظارهای ذی‌نفعان است. فاصله انتظارها بدین معنا است که ذی‌نفعان تصور می‌کنند، حرفه حسابرسی از برآورده کردن نیازهای آنان ناتوان است. فاصله انتظارها، سلسله‌مراتبی از پیامدهای مخرب متعدد و متنوع را بر حرفه تحمیل می‌کند (پورتز، ۲۰۱۴). نخست، در حالی که حرفه حسابرسی مستقل به رشد و توسعه مستمر نیاز دارد، فاصله انتظارها مانع از دستیابی به این هدف می‌شود. دوم، با گسترش نیافتن بازار، رقابت بیش از حد در میان حساب‌رسان مستقل افزایش یافته و این پدیده، به معضله‌های افت کیفیت حسابرسی، افزایش تخلف‌های حرفه‌ای و خدشه‌دار شدن مشروعیت و اعتبار حرفه در جامعه دامن می‌زند. سوم، خدشه‌دار شدن مشروعیت و اعتبار حرفه در جامعه، بی‌توجهی و بی‌اعتمادی قانون‌گذاران و دولت را به همراه می‌آورد. با وقوع این حادثه، حمایت‌ها و پشتوانه‌های قانونی حرفه تضعیف و حذف می‌شوند، الزام‌های نظارتی خارج از حرفه فعال می‌شوند، دولت به توسعه مؤسسه‌های حسابرسی دولتی رو می‌آورد و با دخالت‌های خود در سیاست‌ها و تأیید صلاحیت‌های حرفه‌ای تلاش می‌کند حرفه را در کنترل خود داشته باشد تا به این وسیله مانع از شیوع خدمات نامشروع حرفه‌ای در سطح جامعه شود. در نهایت، در وهله چهارم با تعمیق بی‌توجهی و بی‌اعتمادی قانون‌گذاران و دولت به حرفه، سودآوری مؤسسه‌های حسابرسی به شدت افت کرده و در ارکان حرفه فقر و توسعه‌نیافتگی غالب می‌شود. این پدیده، با نشانه‌های بارز کوچ سرمایه‌های انسانی و نبود امکان جذب و حفظ استعدادهای برتر در حرفه هویدا می‌شود. در این راستا، خبرگان پژوهش اذعان دارند:

متأسفانه شأن حرفه حسابرسی در کشور به شدت پایین آمده ... فکر می‌کردیم که دولت پشتیبان ما است (۲۰۵۲-ث).

اصلاح ماده ۲۷۲ و حذف حسابرسی مالیاتی حدود ۲۰ درصد حجم کار حسابرسی را از بین برد (۳۰۵۳-ث).

متأسفانه عملکرد نامناسب ما موجب از دست رفتن بازار شد (۲۰۵۱-ث). جایگاه حسابرس نزد ذی‌نفعان خدشه‌دار

شده (۱۰۰۳-الف). درد همه ما انتخاب حسابرسان معتمد سازمان بورس است ... این توهین به ماست (۲۰۳۸-ث). متأسفانه با کم شدن حجم جامعه مواجه هستیم، این یعنی حرفه ما جذابیت خود را از دست داده است (۲۰۵۱-ث).

دومین تهدید حرفه حسابرسی مستقل کشور، شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور است. این تهدید از دو جنبه می‌تواند تبیین شود. نخست، مدت زمان کوتاهی است که نهادهای ناظر در کشور به راهبری شرکتی توجه داشته‌اند و سیاست‌های آن در بنگاه‌های اقتصادی ایران هنوز نهادینه نشده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در شرکت‌های ایران نه تنها کنترل‌های داخلی شرایط مطلوبی ندارند، بلکه سازوکارهای کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی نیز نوپا و فاقد اثربخشی لازم هستند. افزون بر آن، مفهوم مدیریت ریسک در شرکت‌ها به‌تازگی مطرح شده و از چارچوب و ضوابط خاصی نیز برخوردار نیست. عامل تهدیدکننده دیگر در این زمینه، اختیارهای گسترده مدیران مالی واحدهای تجاری ایران در تعامل و تغییر حسابرس مستقل است که این پدیده می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیرهای مخربی داشته باشد. مقوله دوم، ضعف فرهنگ بنگاهداری در شرکت‌های ایرانی است. مشارکت‌کنندگان اقتصاد ایران، همچنان در درک ارزش خدمات حرفه‌ای حسابرسی مستقل و ارائه تقاضا برای آن بر حسب نیاز ناتوان هستند. به‌علاوه، اشتیاق مدیران شرکت‌ها به مدیریت سود و مقابله با گزارش‌های سنگین و پربند حسابرس، حتی از سوی سهام‌داران، از معضل‌های حسابرسی مستقل ایران است. همچنین، یافته‌ها نشان می‌دهند که شناخت بازیگران اقتصادی کشور از فواید خدمات غیرحسابرسی حسابرسان مستقل بسیار اندک بوده و این موضوع نیز توسعه بازارها و ایجاد پرتفوی درآمدی متنوع برای حسابرسان مستقل ایران را با مشکل مواجه می‌کند. در این راستا، صاحب‌نظران پژوهش می‌گویند:

آنها حسابرس را فقط برای مستمسک می‌آورند (۲۰۳۹-ث). ما همین الان هم می‌توانیم آخرین متد و تکنولوژی روز دنیا را در حسابرسی مان به کار بگیریم، اما این مثل راندن خودرو آخرین سیستم در سنگلاخ است. در ایران کسی از ما کیفیت حسابرسی نمی‌خواهد، بلکه خواسته صاحب کار، گیر ندادن و زود تمام کردن کار است (۲۰۰۴-الف). حتی سهام‌داری که باید جانب حسابرس باشد، اگر ببیند بندهای گزارش حسابرسی زیاد است، در مجمع علیه حسابرس موضع می‌گیرد (۲۰۰۵-الف).

در نهایت، سومین تهدید حرفه حسابرسی مستقل ایران، شرایط اقتصادی و سیاسی کشور است. تأثیر این عوامل بر حرفه حسابرسی مستقل از دو دیدگاه تبیین می‌شود. نخست، تحریم‌های اقتصادی گسترش روابط بین‌المللی حرفه حسابرسی مستقل را با محدودیت مواجه می‌کند. از یک سو، همکاری نکردن مراجع حرفه‌ای بین‌المللی و کشورهای مختلف با حسابرسان مستقل ایران و از سوی دیگر، قطع روابط مؤسسه‌ها و شرکت‌های بزرگ بین‌المللی، دشواری خرید منابع دانش‌بنیان و پشتیبانی‌های فنی از خارج کشور می‌تواند بر تضعیف و توسعه‌نیافتگی حرفه حسابرسی مستقل کشور تأثیری اساسی داشته باشند. دوم، اقتصاد ایران با معضل‌های عدیده‌ای از قبیل دولتی بودن، اتکا به نفت، تورم حاد، نوسان نرخ ارز، کارایی نداشتن بورس اوراق بهادار و فسادها و بداخلاقی‌های مالی مواجه است. افزون بر آن، در اقتصاد ایران به‌دلیل نبود بازار شفاف و مطمئن؛ تعیین ارزش منصفانه برای دارایی‌ها و به‌تبع آن، گزارشگری مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی با مشکل مواجه می‌شود. این عوامل می‌توانند ریسک حسابرسی در محیط اقتصادی ایران را

به طور شایان توجهی بالا ببرند. سایر یافته‌های پژوهش پیرامون تهدیدهای موجود برای حرفه حسابرسی مستقل ایران در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸. تهدیدهای حرفه حسابرسی مستقل در ایران

بعد اول: فاصله انتظاریها

مقوله ۱. توسعه نیافتن بازار حرفه

گزیده مفاهیم: {نبود توسعه و تنوع خدمات حرفه در اقتصاد کشور}، {حمایت نکردن قانون گذاران و دولت از توسعه و تنوع خدمات حرفه} و {حمایت نکردن قانون گذاران و دولت از افزایش ضریب نفوذ حسابرسی در کشور}

گزیده منابع: {۱۰۰۱- الف}، {۱۰۰۲- الف}، {۳۰۰۹- الف}، {۱۰۲۷- ث}، {۱۰۲۸- ث}، {۲۰۳۴- ث}، {۳۰۵۳- ث}، {۱۱۵۳- ن}، {۲۳۱۶- ن}، {۲۳۳۱- ن}، {۲۳۵۰- ن}، {۲۳۵۲- ن}، {۲۳۷۹- ن}، {۳۴۶۰- ن}، {۳۴۸۷- ن} و {۳۵۴۰- ن}

مقوله ۲. رقابت بیش از حد در بازار حرفه

گزیده مفاهیم: {افزایش بیش از حد قدرت چانه زنی صاحب کار}، {افت کیفیت حسابرسی}، {افزایش ریسک دعاوی حقوقی علیه حرفه}، {افزایش تخلف‌های حرفه‌ای}، {نبود مشروعیت و اعتلای حرفه در جامعه} و {خداشمار شدن اعتبار حرفه}

گزیده منابع: {۱۰۰۳- الف}، {۳۰۰۸- الف}، {۴۰۱۰- الف}، {۶۰۱۵- الف}، {۷۰۱۶- الف}، {۱۷۱۹- الف}، {۲۰۳۵- ث}، {۲۰۴۲- ث}، {۲۰۴۵- ث}، {۱۱۵۲- ن}، {۱۱۶۷- ن}، {۱۲۳۷- ن}، {۱۲۸۵- ن}، {۲۳۲۹- ن}، {۲۳۳۱- ن} و {۳۵۲۴- ن}

مقوله ۳. بی‌توجهی و بی‌اعتمادی قانون گذاران و دولت

گزیده مفاهیم: {ایجاد نهادهای نظارتی جایگزین}، {حذف پشتوانه‌های قانونی حرفه}، {گردش اجباری حسابرسان}، {نبود حمایت قانونی از امنیت شغلی و استقلال حسابرسان}، {توسعه مؤسسه‌های حسابرسی دولتی}، {دخالت دولت در تدوین استانداردهای حرفه‌ای}، {دخالت دولت در کنترل کیفیت خدمات حرفه} و {دخالت دولت در ارکان و سیاست گذاری‌های حرفه}

گزیده منابع: {۱۰۰۱- الف}، {۱۰۰۲- الف}، {۱۰۰۳- الف}، {۳۰۰۸- الف}، {۱۰۲۲- ث}، {۱۰۲۶- ث}، {۱۰۲۹- ث}، {۲۰۴۴- ث}، {۲۰۴۶- ث}، {۲۰۵۲- ث}، {۱۰۹۳- ن}، {۱۰۹۵- ن}، {۱۱۴۲- ن}، {۱۲۳۷- ن}، {۱۲۷۱- ن} و {۳۴۸۸- ن}

مقوله ۴. افت سودآوری حرفه

گزیده مفاهیم: {فقر و توسعه نیافتگی مؤسسه‌های حسابرسی}، {نبود سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حیاتی حرفه}، {نبود سرمایه‌گذاری در آموزش و پژوهش}، {نبود سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات}، {کوچ سرمایه انسانی از حرفه}، {نبود امکان جذب و حفظ استعدادها برتر در حرفه} و {نبود امکان توسعه بین‌المللی}

گزیده منابع: {۱۰۰۱- الف}، {۲۰۰۴- الف}، {۲۰۰۵- الف}، {۳۰۰۸- الف}، {۷۰۱۶- الف}، {۶۰۳۷- ث}، {۲۰۳۹- ث}، {۲۰۴۳- ث}، {۲۰۴۷- ث}، {۲۰۵۲- ث}، {۱۱۲۷- ن}، {۱۲۳۸- ن}، {۲۳۵۲- ن}، {۳۴۷۹- ن}، {۳۵۰۶- ن} و {۳۵۴۰- ن}

بعد دوم: شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور

مقوله ۱. ضعف راهبری شرکتی

گزیده مفاهیم: {ضعف کنترل‌های داخلی}، {نویایی کمیته حسابرسی}، {ضعف حسابرسی داخلی}، {نبود مدیریت ریسک} و {نبود حداقل ضوابط درباره صلاحیت مدیران مالی}

گزیده منابع: {۵۰۱۲- الف}، {۵۰۱۳- الف}، {۶۰۱۵- الف}، {۱۰۲۵- ث}، {۲۰۳۴- ث}، {۶۰۳۷- ث}، {۱۰۷۰- ن}، {۱۱۴۴- ن}، {۱۲۶۴- ن}، {۱۲۷۰- ن}، {۲۳۲۴- ن}، {۲۳۲۵- ن}، {۳۴۶۳- ن}، {۳۴۷۲- ن}، {۳۴۸۹- ن}، {۳۵۱۷- ن} و {۳۵۴۷- ن}

مقوله ۲. ضعف فرهنگ بنگاهداری

گزیده مفاهیم: {نبود فرهنگ حسابرسی بر سبب نیاز}، {نبود فرهنگ حساب‌خواهی و حساب‌دهی}، {تمایل به مدیریت سود}، {مقابله با گزارش سنگین حسابرسان}، {آشنایی نداشتن با خدمات غیراطمینان بخشی} و {فرار مالیاتی و قانون شکنی نهادینه شده}

گزیده منابع: {۲۰۰۴- الف}، {۲۰۰۵- الف}، {۲۰۰۶- الف}، {۵۰۱۲- الف}، {۲۰۳۹- ث}، {۲۰۴۴- ث}، {۲۰۴۸- ث}، {۶۰۵۸- ث}، {۱۰۸۰- ن}، {۱۱۲۷- ن}، {۱۲۳۷- ن}، {۲۳۰۴- ن}، {۲۳۳۱- ن}، {۲۳۲۵- ن}، {۳۴۷۹- ن}، {۳۴۹۷- ن} و {۳۵۲۰- ن}

ادامهٔ جدول ۸

بعد سوم: شرایط سیاسی و اقتصادی کشور

مقوله ۱. تحریم‌های اقتصادی
 گزیده مفاهیم: {قطع همکاری مراجع حرفه‌ای بین‌المللی و کشورهای خارجی}، {هزینه بالای خرید نرم‌افزار و فناوری اطلاعات از خارج کشور}، {نبود امکان دریافت خدمات پشتیبانی برای فناوری اطلاعات از خارج کشور}، {قطع همکاری مؤسسه‌های بین‌المللی با مؤسسه‌های حسابرسی ایران}، {فعالیت نداشتن شرکت‌های بین‌المللی در ایران}، {نپذیرفتن شرکت‌های ایرانی در بورس‌های بین‌المللی}، {حضور نداشتن سرمایه‌گذاران خارجی}، {کاهش تقاضا برای خدمات حرفه‌ای} و {ریسک حسابرسی بالا}
 گزیده منابع: {۲۰۰۵-الف}، {۳۰۰۸-الف}، {۶۰۱۵-الف}، {۴۰۵۴-ث}، {۱۰۶۵-ن}، {۱۰۷۴-ن}، {۱۲۱۲-ن}، {۱۲۳۷-ن}، {۱۲۷۱-ن}، {۲۳۲۴-ن}، {۲۳۹۲-ن}، {۲۳۹۳-ن}، {۳۴۵۵-ن}، {۳۴۷۰-ن}، {۳۴۷۵-ن}، {۳۴۷۶-ن} و {۳۴۹۳-ن}

مقوله ۲. شرایط اقتصادی ایران

گزیده مفاهیم: {دولتی بودن اقتصاد}، {فساد و بی‌اخلاقی‌های مالی}، {تورم حاد}، {نوسان‌های نرخ ارز}، {کارایی نداشتن بورس اوراق بهادار}، {اقتصاد غیرقابلی و انحصاری}، {اقتصاد متکی به نفت}، {فساد در بخش دولتی و شبه‌دولتی}، {بحران‌های اقتصادی}، {توسعه‌نیافتگی بخش خصوصی}، {اندک بودن شرکت‌های سهامی بزرگ}، {ریسک بالای حسابرسی بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی}، {نبود بازار و ارزش منصفانه در کشور}، {تفکیک نشدن مالکیت از مدیریت} و {مساعد نبودن برای رشد و توسعه حرفه حسابرسی مستقل}
 گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۱۰۲۵-ث}، {۶۰۳۷-ث}، {۲۰۴۱-ث}، {۲۰۴۲-ث}، {۲۰۴۸-ث}، {۶۰۵۷-ث}، {۱۱۵۲-ن}، {۱۲۳۷-ن}، {۱۲۶۸-ن}، {۲۳۰۵-ن}، {۲۳۳۰-ن}، {۲۳۴۶-ن} و {۲۳۵۲-ن}

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف پژوهش حاضر، ارائه یک تحلیل SWOT از حرفه حسابرسی مستقل در ایران بود. در این راستا، مدل حاصل از شواهد و تحلیل‌های کیفی پژوهش حاضر در جدول ۹ ارائه شده است.

در چارک نخست مدل SWOT (فرصت‌ها - قوت‌ها)، مجموعه‌ای از فرصت‌ها برای حرفه حسابرسی مستقل ایران ارائه شده است که با قوت‌های موجود در حرفه، از انطباق بالایی برخوردار هستند. در این راستا، نتایج پژوهش حاکی از آن است که حرفه حسابرسی مستقل ایران به کمک قوت‌های خود، می‌تواند در راستای ارتقای اعتبار و ارزش خود در کشور، به فرصت‌های متعددی دست یابد. فرصت‌های حرفه حسابرسی مستقل در ایران می‌توانند از چهار بُعد جلب توجه و اعتماد ذی‌نفعان، توسعه روابط بین‌المللی، بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی و تجدید ساختار در ارکان حرفه تبیین شوند. جلب توجه و اعتماد قانون‌گذاران، دولت و عموم مردم در توسعه ضریب نفوذ و بازار خدمات حسابرسی در کشور از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا به این وسیله برای حرفه حسابرسی امکان برخورداری از حمایت‌های قانونی بیشتر، دستیابی به بازارهای جدید و جلب توجه ارکان حکومتی کشور به لزوم ایجاد و تقویت زیرساخت‌های نوین برای حرفه فراهم می‌شود. افزون بر آن، جلب توجه و اعتماد مردم به حرفه حسابرسی مستقل، علاوه بر ارتقای فرهنگ حساب‌دهی و حساب‌خواهی در کشور، امکان جلب حمایت‌های مردمی و ترغیب نخبگان را برای به ورود به حرفه برآورده می‌کند. از بُعد دوم، توسعه روابط بین‌المللی می‌تواند هم در انتقال دانش و فناوری‌های روز دنیا به کشور و دستیابی به پیش‌نیازهای لازم برای ارائه خدمات حسابرسی در سطح کیفیت جوامع بین‌المللی و هم در فراهم آوردن تخصص و مشروعیت لازم برای توسعه فعالیت‌های برون‌مرزی توسط حرفه حسابرسی مستقل کشور مفید باشد. در بُعد سوم، فرصت بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی کشور طرح می‌شود. در این راستا، مطابق با پژوهش دفوند و لنوکس (۲۰۱۱)، دوف (۲۰۱۶)،

هوانگ و همکاران (۲۰۱۶) و دیکیسر و همکاران (۲۰۱۹) مشاهده شد که توسعه مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر در ارتقای کیفیت حسابرسی و مشروعیت اجتماعی حرفه حسابرسی مستقل ایران نقش مهمی ایفا می‌کند. در نهایت، چهارمین فرصت پیش روی حرفه حسابرسی مستقل کشور، تجدید ساختار در ارکان حرفه، شامل نهاد استانداردگذار مستقل، نهاد ناظر مستقل و سازوکارهای کنترل کیفیت است. تفکیک وظایف استانداردگذاری از اجرا، می‌تواند از یک سو در رفع تضاد منافع موجود در هم‌زمانی این وظایف و از سوی دیگر، در بهبود وضعیت کیفی استانداردگذاری کشور مفید واقع شود. همچنین، تشکیل نهاد ناظر مستقل می‌تواند هم در رفع تضاد منافع هم‌زمانی وظایف اجرا و نظارت و هم در بهبود استقلال ظاهری و باطنی ناظران، و تجدید ساختار در سازوکارهای کنترل کیفیت در امکان بهبود کیفی شاخص‌های کنترل کیفیت و ایجاد زیرساخت‌های فناورانه برای آن نقش مؤثری ایفا کنند.

جدول ۹. تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران

ضعف‌ها	قوت‌ها	
<p>۱. پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی</p> <p>۱-۱. نارضایتی منابع انسانی</p> <p>۲-۱. افت کیفیت حسابرسی</p> <p>۳-۱. نبود سرمایه‌گذاری در آموزش و پژوهش</p> <p>۴-۱. نبود سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات</p> <p>۵-۱. توسعه نیافتن روابط بین‌المللی</p> <p>۲. تعامل ضعیف با ذی‌نفعان</p> <p>۱-۲. تعامل ضعیف با نهادهای قانونی و نظارتی کشور</p> <p>۲-۲. تعامل ضعیف با دانشگاه‌ها</p> <p>۳-۲. تعامل ضعیف با عموم جامعه</p> <p>۳. مشکل‌های ساختاری و قانونی</p> <p>۱-۳. ضعف قوانین جامعه حسابداران رسمی ایران</p> <p>۲-۳. ضعف در کنترل کیفیت حرفه</p> <p>۳-۳. ضعف در تدوین استانداردها و ضوابط حرفه‌ای</p> <p>۴. نبود هم‌بستگی و هم‌افزایی</p> <p>۱-۴. تمایل نداشتن مؤسسه‌های کوچک به ادغام</p> <p>۲-۴. مرزبندی‌های حسابرسی دولتی - خصوصی</p>	<p>۱. جلب توجه و اعتماد ذی‌نفعان</p> <p>۱-۱. جلب توجه و اعتماد قانون‌گذاران</p> <p>۲-۱. جلب توجه و اعتماد دولت</p> <p>۳-۱. جلب توجه و اعتماد عموم مردم</p> <p>۲. توسعه روابط بین‌المللی</p> <p>۱-۲. انتقال دانش و فناوری روز حرفه</p> <p>۲-۲. کسب مشروعیت و تخصص بین‌المللی</p> <p>۳. بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی</p> <p>۱-۳. کاهش ریسک</p> <p>۲-۳. بهبود کیفیت حسابرسی</p> <p>۳-۳. بهبود سودآوری</p> <p>۴. تجدید ساختار در ارکان حرفه</p> <p>۱-۴. استانداردگذاری</p> <p>۲-۴. کنترل کیفیت</p>	<p>قوت‌ها</p>
<p>۱. فاصله انتظارها</p> <p>۱-۱. توسعه نیافتن بازار حرفه</p> <p>۲-۱. رقابت بیش از حد در بازار حرفه</p> <p>۳-۱. بی‌توجهی و بی‌اعتمادی قانون‌گذاران و دولت</p> <p>۴-۱. افت سودآوری حرفه</p> <p>۲. شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور</p> <p>۱-۲. ضعف راهبری شرکتی</p> <p>۲-۲. ضعف فرهنگ بنگاه‌داری</p> <p>۳. شرایط سیاسی و اقتصادی کشور</p> <p>۱-۳. تحریم‌های اقتصادی</p> <p>۲-۳. شرایط اقتصادی ایران</p>	<p>۱. تشکیلات حرفه‌ای</p> <p>۱-۱. ایجاد هویت حرفه‌ای و حرفه‌ای‌گرایی</p> <p>۲-۱. نهاد قانونی حسابداران رسمی</p> <p>۳-۱. نهاد استانداردگذار</p> <p>۴-۱. مؤسسه‌های حسابرسی</p> <p>۵-۱. انجمن‌های حرفه‌ای</p>	<p>ضعف‌ها</p>

در چارک دوم مدل SWOT (فرصت - ضعف‌ها)، ضعف‌های حرفه حسابرسی مستقل شناسایی شده است که باید به‌منظور نزدیک شدن و دستیابی به فرصت‌ها موجود برطرف شوند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که ضعف‌های حرفه حسابرسی مستقل ایران از چهار بُعد پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، تعامل ضعیف با ذی‌نفعان، مشکل‌های ساختار و قانونی و نبود هم‌بستگی و هم‌افزایی تبیین می‌شوند. نخست، مطابق با پژوهش نوری و پارکر (۲۰۲۰)، هوپس و همکاران (۲۰۱۸) و چنگ و همکاران (۲۰۱۷) مشاهده شد که پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی سلسله‌مراتبی از پیامدهای مخرب از قبیل نارضایتی منابع انسانی، افت کیفیت حسابرسی و در نهایت خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی را به حرفه حسابرسی مستقل تحمیل کرده است. دوم، تعامل ضعیف با ذی‌نفعان نیز مانع از فراهم شدن حمایت‌ها و پشتیبانی‌های لازم از سوی دولت، دانشگاه و در نهایت عموم مردم برای حرفه حسابرسی مستقل کشور شده است. سوم، مشکل‌های ساختاری و قانونی مانع از تقویت ارکان حرفه حسابرسی مستقل، کنترل کیفیت و استانداردها و ضوابط حرفه‌ای می‌شود. در نهایت، نبود هم‌بستگی و هم‌افزایی در حرفه موجب می‌شود تا از یک سو، برای شکل‌گیری مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در کشور توان و انگیزه کافی وجود نداشته باشد و از سوی دیگر، تعارض حسابرسان دولتی - خصوصی، موجب تحلیل رفتن قوت‌های حرفه و دستیابی نداشتن به فرصت‌های موجود می‌شوند.

در چارک سوم مدل SWOT (تهدیدها - قوت‌ها)، مجموعه قوت‌های موجود برای حرفه حسابرسی مستقل ایران برای مقابله با تهدیدهای پیرامون خود نمایش یافته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهند که این قوت‌ها از بعد تشکیلات حرفه‌ای ایجادشده برای طی عمر حرفه در کشور شامل هویت حرفه‌ای و حرفه‌ای‌گرایی، نهاد قانونی حسابداران رسمی، نهاد استانداردگذار، مؤسسه‌های حسابرسی و انجمن‌های حرفه‌ای تبیین می‌شوند. نخست، هویت حرفه‌ای و حرفه‌ای‌گرایی برخاسته از ضوابط ورود به حرفه و آیین رفتار حرفه‌ای، در حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی مستقل نقش مهمی دارند (لیندن و هاردیس، ۲۰۱۸ و آدلر و لیاناراکچی، ۲۰۱۹). دوم، تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان نهاد قانونی و رسمی حسابرسان مستقل کشور، در سامان‌دهی و صیانت از اعتبار و ارزش حرفه حسابرسی مستقل، نقش مهمی دارد. سوم، نهاد استانداردگذار حسابداری و حسابرسی با فراهم آوردن معیارهای کیفی گزارشگری مالی و اطمینان‌بخشی به گزارش‌های مالی، در برآورده کردن نیازها و انتظارات ذی‌نفعان حرفه حسابرسی مستقل نقشی حیاتی ایفا می‌کند. چهارم، مؤسسه‌های حسابرسی به‌عنوان بلوک‌های اصلی سازنده بنده حرفه در کشور، تأمین‌کننده منشأ اصلی سرمایه انسانی و به تبع آن، ارزش و اعتبار آفرینی برای حرفه حسابرسی هستند. در نهایت، انجمن‌های حرفه‌ای از یک سو، با فراهم آوردن کمک‌های آموزشی و پژوهشی و از سوی دیگر، با ترویج و معرفی حرفه حسابرسی مستقل در بین اقشار مختلف جامعه، می‌تواند در اعتلا و توسعه ضریب نفوذ حرفه مفید باشد.

در چارک چهارم مدل SWOT (تهدیدها - ضعف‌ها)، تهدیدهایی برای حرفه حسابرسی مستقل ایران ارائه شده‌اند که به‌منظور جلوگیری از تأثیرهای مخرب آنها، حرفه باید به ضعف‌های خود توجه کرده و آنها را برطرف کند. بر اساس نتایج پژوهش حاضر، تهدیدهای حرفه حسابرسی مستقل ایران می‌توانند از سه بُعد فاصله انتظارها، شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور و شرایط سیاسی و اقتصادی ایران تبیین شوند. نخست، شدت فاصله انتظارها از حرفه حسابرسی مستقل کشور بیانگر تصور ذی‌نفعان از ناتوانی حرفه در برآورده کردن نیازها و انتظارات آنان بوده و سلسله‌مراتبی از تأثیرهای

مخرب شامل توسعه نیافتن بازار حرفه، رقابت بیش از حد در بازار حرفه، بی‌توجهی و بی‌اعتمادی قانون‌گذاران و دولت و افت سودآوری را بر حرفه حسابرسی مستقل تحمیل می‌کند. در این راستا، مطابق با پژوهش پورتر (۲۰۱۴)، لی و همکاران (۲۰۲۰)، دفوند و لینوکس (۲۰۱۱)، جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸)، سلیمانی امیری و محمودخانی (۱۳۹۸) و حساس یگانه و منصوری (۱۳۹۵) مشاهده شد که شدت فاصله انتظارها به‌طور کلی برخاسته از ضعف‌های حرفه و به‌خصوص ابعاد تعامل ضعیف با ذی‌فغان و مشکل‌های ساختاری و قانونی حرفه است. دوم، شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور شامل ضعف راهبری شرکتی و ضعف فرهنگ بنگاهداری می‌تواند استقلال و کیفیت حسابرسی و به‌تبع آن، ارزش و اعتبار حرفه در جامعه را به مخاطره اندازند. سوم، شرایط سیاسی و اقتصادی ایران از جمله تحریم‌های اقتصادی و شرایط اقتصادی کشور می‌تواند از جهات مختلف مشکل‌ساز باشند. تحریم‌های اقتصادی، امکان گسترش روابط بین‌المللی و انتقال دانش و فناوری‌های نوین جهان را برای حرفه حسابرسی با مانع مواجه می‌کند. افزون بر آن، شرایط اقتصادی کشور از جمله دولتی بودن، بداخلاقی‌های مالی و فساد، تورم حاد، نوسان‌های نرخ ارز، نبود بورس اوراق بهادار کارا و ... می‌تواند به توسعه‌نیافتگی حرفه حسابرسی و تحمیل ریسک‌های بیشتر بر حرفه دامن بزنند.

در مجموع، مشاهده شد که تحلیل SWOT به‌روشنی نقشه راه اعتلای ارزش و اعتبار حرفه حسابرسی را در ایران ترسیم می‌کند. به بیانی دیگر، مشخص شد که حرفه حسابرسی ایران، برای دستیابی به فرصت‌های موجود، از قوت‌های شناسایی‌شده برخوردار است و می‌تواند از این فرصت‌ها برای ترمیم و بهبود ضعف‌های خود استفاده کرده و در نهایت، با کاهش و رفع ضعف‌های شناسایی‌شده، از بروز پیامدهای مخرب تهدیدهای موجود جلوگیری کند. این یافته‌ها از ابعاد مختلفی برای ذی‌نفعان حرفه حسابرسی مستقل ایران و ادبیات موجود دارای دانش‌افزایی‌های مهمی هستند. نخست، سیاست‌گذاران و ارکان نظارتی کشور می‌توانند از نتایج حاصل برای برنامه‌ریزی و اتخاذ راهکارهای مقتضی در راستای بهبود وضعیت نابسامان حرفه حسابرسی ایران استفاده کنند. دوم، یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند برای مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی در راستای تدوین راهبردهای رقابتی کسب‌وکار برای خود مفید واقع شوند. سوم، پژوهش حاضر برای نخستین بار توانست بر اساس دستاوردهای حوزه مدیریت راهبردی، از حرفه حسابرسی مستقل، تحلیلی راهبردی ارائه دهد. چهارم، یافته‌های پژوهش حاضر با فراهم آوردن نقشه‌ای راهبردی از حرفه حسابرسی مستقل ایران، برای پژوهشگران آتی و نهادهای قانون‌گذاران، مهم‌ترین مقوله‌ها و نیازمندی‌های این حوزه را فراهم آورد. در این راستا، از یک سو، اجرای پژوهش‌های کیفی بیشتر پیرامون مقوله‌های شناسایی‌شده توسط پژوهش‌های آتی و فراهم آوردن زیرساخت‌های قانونی و از سوی دیگر، اهتمام به سیاست‌گذاری‌های لازم پیرامون نیازمندی‌های حیاتی حرفه توسط مراجع قانون‌گذار حرفه، می‌تواند در توسعه اعتلا و ارزش حرفه حسابرسی مستقل ایران مفید باشند.

در خصوص محدودیت‌های پژوهش حاضر، می‌توان به دو عامل فقر ادبیات دانشگاهی و شکاف حرفه - دانشگاه در ایران اشاره کرد. در ادبیات موجود، پژوهش‌های کیفی اندکی در زمینه حرفه حسابرسی مستقل انجام گرفته و علاوه بر آن، تاکنون به انجام پژوهش‌های کلان و راهبردی در این حوزه توجه چندانی نشده است. این موضوع، پژوهش حاضر را از جنبه غنای بیشتر مبانی نظری و ارائه مصادیق میدانی پیشین با محدودیت مواجه می‌کند. دوم، شکاف حرفه - دانشگاه در ایران موجب شده است تا از یک سو، فرایند شناسایی و گردآوری شواهد میدانی مورد نیاز برای پژوهشگر بسیار

پرهزینه و زمان‌بر باشد و از سوی دیگر، ناآگاهی قشری از مشارکت‌کنندگان حرفه‌ای از قابلیت‌ها و سودمندی‌های پژوهش دانشگاهی، فرایند اجرای پژوهش میدانی را با دشواری مضاعف مواجه کند.

منابع

- احمدی لویه، افشین؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۹۷). حق انتخاب حسابرس و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی بر اساس نظریه انتخاب گلاسر. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵ (۶۰)، ۱۰۳-۱۲۳.
- باتقوا، مصطفی (۱۳۹۴). ظرفیت نادیده حساب‌برسان. *حسابدار*، (۲۸۲)، ۲۴-۲۶.
- جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۷). *پیشنهاد راهکارهای حفظ و بهبود کیفیت حسابرسی*. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۸). (۴-۲۰۶). *ویدئوهای جامعه حسابداران رسمی ایران*. بازیابی در ۲۰۶-۴، ۱۳۹۸، از جامعه حسابداران رسمی ایران. دسترسی در آدرس زیر:
- https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی، علی (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرس در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶ (۳)، ۳۴۸-۳۷۰.
- حساس یگانه، یحیی؛ منصوری، مصطفی (۱۳۹۵). فاصله انتظاراتی میان حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابرسی استاندارد. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۵ (۱۹)، ۷۷-۸۸.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۸). دیدگاه حساب‌برسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶ (۲)، ۲۵۵-۲۷۸.
- شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸). *گزارش سالانه شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۷*. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- صادقیان، رحمت‌اله (۱۳۹۶). چرا ناگزیر از حرکت در جهت ادغام مؤسسه‌های حسابرسی هستیم؟. *حسابدار رسمی*، (۳۹)، ۴.
- علوی، سید محمد (۱۳۹۸). عوامل و موانع کیفیت حسابرسی در ایران. *حسابدار رسمی*، (۴۶)، ۲۸-۳۹.
- محمدرضائی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶ (۱)، ۸۷-۱۲۲.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای (۱۳۹۷). *مجموعه قانون و مقررات حسابداران رسمی ایران*. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی (۱۳۹۷). *آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی*. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- مهربان پور، محمدرضا و جعفری، مرتضی (۱۳۹۷). *ادغام مؤسسات حسابرسی در جهان*، تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.

مهربان پور، محمدرضا (۱۳۹۵). ترجمه گزارش توسعه پایدار جهانی، از انتشارات سازمان ملل متحد، تهران: انتشارات انجمن حسابداران خبره ایران.

مهربان پور، محمدرضا؛ مصطفائی، علی و مصطفائی، جعفر (۱۳۹۸). روش‌های پژوهش کیفی در حسابداری، حسابرسی و مالی. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

وفادار، عباس؛ دادبه، فاطمه (۱۳۸۹). حسابرسی (جلد ۱). تهران: کیومرث.

هشی، عباس (۱۳۹۴). امیدهایی که بر باد رفت. حسابدار، (۲۸۳)، ۴-۷.

References

- Adler, R., & Liyanarachchi, G. (2019). Towards measuring professionalism in accounting. *Accounting & Finance*, doi: 10.1111/acfi.12461.
- Ahmadi Looye, A., Nikoomaram, H., Rahnamay Roodposhti, F., & Banimahd, B. (2019). The right of auditor's choice and accrual-based earnings management based on glaser's choice theory (empirical evidence: Tehran Stock Exchange). *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 15(60), 103-123. (in Persian)
- Al-Araki, M. (2013). SWOT analysis revisited through PEAK-framework. *Journal of Intelligent & Fuzzy Systems*, 25, 615-625.
- Alavi, S. (2019). Factors and barriers of audit quality in Iran. *Certified Public Accountant*(46), 28-39. (in Persian)
- Aschauer, E., & Quick, R. (2018). Mandatory audit firm rotation and prohibition of audit firm-provided tax services: Evidence from investment consultants' perceptions. *International Journal of Auditing*, DOI: 10.1111/ijau.12109.
- Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. *International Journal of Accounting*, 53(3), 167-182.
- Ball, R. (2016). IFRS – 10 years later. *Accounting and Business Research*, 46(5), 545-571.
- Basioudis, I. (2020). Editorial by Dr Ilias Basioudis: letter to the UK parliament on the future of Audit. *International Journal of Auditing*, 24(2), 181-184. DOI: 10.1111/ijau.12180.
- Bataghva, M. (2015). Auditors' overriding capacity. *Certified Public Accountant*, (282), 24-26.
- Belal, A., Spence, C., Carter, C., & Zhu, J. (2017). The Big 4 in Bangladesh: caught between the global and the local. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(1), 145-163.
- Blocher, E. J., Stout, D. E., & Cokins, G. (2010). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (5 ed.). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309-334. DOI: 10.1108/AAAJ-03-2019-3918.
- Carlino, C. (2020). The Role of Auditors to Improve Sustainability in Financial Reporting. In S. Brunelli, & E. D. Carlo (Eds.), *Accountability, Ethics and Sustainability of*

- Organizations: New Theories, Strategies and Tools for Survival and Growth* (pp. 111-129). Cham, Switzerland: Springer Nature.
- Centre for Professional Accounting and Auditing Studies and Training. (2019). *Handbook of the Code of Ethics for CPAs*. Tehran: Iranian Association of Certified Public Accountants. (in Persian)
- Centre for Professional Accounting and Auditing Studies and Training. (2019). *The Law and Regulations Set of Iranian Association of Certified Public Accountants*. Tehran: Iranian Association of Certified Public Accountants. (in Persian)
- Chang, H., Kao, Y., Mashruwala, R., & Sorensen, S. M. (2017). Technical inefficiency, allocative inefficiency, and audit pricing. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, DOI: 10.1177/0148558X17696760.
- Chermack, T. J., & Kasshanna, B. K. (2007). The use and misuse of SWOT analysis and implications for HRD Professionals. *Human Resource Development International*, 10(4), 383-399.
- Christensen, L. B., Johnson, R. B., & Turner, L. A. (2015). *Research Methods, Design, and Analysis* (12 ed.). Essex, England: Pearson Education Limited.
- Coffee, J. C. (2019). Why do auditors fail? What might work? What won't? *Accounting and Business Research*, 49(5), 540-561.
- DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52, 21-40.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.
- Dekeyser, S., Gaeremynck, A., & Willekens, M. (2019). Evidence of industry scale effects on audit hours, billing rates, and pricing. *Contemporary Accounting Research*, 36, 666-693.
- Du, K., & Wu, S. (2019). Does external assurance enhance the credibility of CSR reports? Evidence from CSR-related misconduct events in Taiwan. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 101-130.
- Duff, A. (2016). Corporate social responsibility reporting in professional accounting firms. *The British Accounting Review*, 48(1), 74-86.
- Goddard, A. (2017). Grounded theory approach to accounting studies: overview of principles, assumptions and methods. In Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covaleski, & K. Haynes (Eds.), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (pp. 91-111). New York.
- Hassas Yeganeh, Y., & Mansouri, M. (2016). Expectation gap between auditors and users to transfer content from the standard audit report. *The Knowledge of Management Accounting and Auditing*, 5(19), 77-88. (in Persian)
- Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (2014). Introduction: The function of auditing. In D. Hay, W. R. Knechel, & M. Willekens (Eds.), *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 1-9). New York: Routledge.

- Helms, M. M., & Nixon, J. (2010). Exploring SWOT analysis –where are we now? A review of academic research from the last decade. *Journal of Strategy and Management*, 3(3), 215-251.
- Hoopes, J. L., Merkley, K. J., Pacelli, J., & Schroeder, J. H. (2018). Audit personnel salaries and audit quality. *Review of Accounting Studies*, <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9458-y>.
- Hoshi, A. (2015). The hopes that were dashed. *Accountant*(283), 4-7. (in Persian)
- Huang, T., Chang, H., & Chiou, J. (2016). Audit Market concentration, audit fees, and audit quality: evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 121–145.
- Iranian Association of Certified Public Accountants. (2018). *Suggested ways to maintain and improve audit quality*. Tehran: Iranian Association of Certified Public Accountants. (in Persian)
- Iranian Association of Certified Public Accountants. (2019, 08 24-26). *The Videos of Iranian Association of Certified Public Accountants*. Retrieved 08 24-26, 2019, from Iranian Association of Certified Public Accountants: https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7. (in Persian)
- Jafari Nasab Kermani, N., Molanazari, M., & Rahmani, A. (2019). Challenges and opportunities of changing the auditor report in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(3), 348-370. (in Persian)
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), DOI: 10.1016/j.bar.2018.06.001.
- Lee, C., Lee, J. E., & Park, M. S. (2020). Do PCAOB inspections improve working capital accrual reliability? Evidence from PCAOB Annual versus Triennial Inspection Exposure. *Accounting Horizons*, Available in: <https://doi.org/10.2308/horizons-17-180>.
- Linden, C. V., & Hardies, K. (2018). Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality. *International Journal of Auditing*, DOI: 10.1111/ijau.12127.
- Mashayekhi, B., & Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 43, 66–86.
- Mehrabanpour, M. (2016). *Translation of the Global Sustainable Development Report, United Nations Publications*, Tehran: Iranian Association of Certified Public Accountants. (in Persian)
- Mehrabanpour, M. and Jafari, M. (2018). *Merger of Auditing Institutions in the World*, Tehran: Publications of the Iranian Society of Certified Public Accountants. (in Persian)
- Mehrabanpour, M., Mostafaei, A. and Mostafaei, J. (2019). *Qualitative research methods in accounting, auditing and finance*. Tehran: University of Tehran Press. (in Persian)
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach* (Tenth ed.). New York: McGraw-Hill.
- Meuwissen, R. (2014). The auditing profession. In D. Hay, W. R. Knechel, & M. Willekens (Eds.), *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 13-22). New York: Routledge.

- Michael, A., & Dixon, R. (2019). Audit data analytics of unregulated voluntary disclosures and auditing expectations gap. *International Journal of Disclosure and Governance*, <https://doi.org/10.1057/s41310-019-00065-x>.
- Mihret, D. G., Mirshekary, S., & Yaftian, A. (2019). Accounting professionalization, the state, and transnational capitalism: The case of Iran. *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101091>.
- Mock, T. J., Ragothaman, S. C., & Srivastava, R. P. (2018). Using evidential reasoning technology to enhance the audit quality assurance inspection process. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), 29-43.
- Mohammadrezaei, F., & Faraji, O. (2019). The dilemma of audit quality measuring in archival studies: critiques and suggestions for Iran's research setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. (in Persian)
- Nouri, H., & Parker, R. J. (2020). Turnover in public accounting firms: a literature review. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 294-321.
- Panagiotou, G. (2003). Bringing SWOT into focus. *Business Strategy Review*, 14(2), 8-10.
- Porter, B. (2014). The audit expectation gap: A persistent but changing phenomenon. In D. Hay, W. R. Knechel, & M. Willekens (Eds.), *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 43-53). New York: Routledge.
- Reinstein, A., Pacini, C. J., & Green, B. P. (2017). Examining the Current Legal Environment Facing the Public Accounting Profession: Recommendations for a Consistent U.S. Policy. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, DOI: 10.1177/0148558X16680717.
- Sadeghiyan, R. (2017). Why do we have to move towards merging audit firms? *Certified Public Accountant*(39), 4.
- Sammut-Bonnici, T., & Galea, D. (2014). SWOT analysis. In C. L. Cooper (Ed.), *Wiley Encyclopedia of Management* (pp. 1-8). John Wiley & Sons.
- Soleimaniamiri, G., & Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian auditors perspectives about auditing of fair value estimates. *Accounting and Auditing Review*, 26(2), 255-278. (in Persian)
- The Supreme Council of Iranian Association of Certified Public Accountants. (2019). *Annual Report of the Supreme Council of the Iranian Association of Certified Public Accountants for the fiscal year ending March 20, 2019*. Tehran: Iranian Association of Certified Public Accountants. (in Persian)
- Vafadar, A., & Dadbeh, F. (2010). *Auditing* (Vol. 1). Tehran: Kumars. (in Persian)