



## Identifying Key Drivers Influencing the Future of Auditing: A Meta-Synthesis Approach

**Mohammad Javad Mansouri** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: [mj.mansouri@ut.ac.ir](mailto:mj.mansouri@ut.ac.ir)

**Gholam Reza Karami \*** 

\*Corresponding Author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: [ghkarami@ut.ac.ir](mailto:ghkarami@ut.ac.ir)

**Hamid Reza Yazdani** 

Associate Prof., Department of Leadership and Human Capital, Faculty of Public Administration and Organizational Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: [hryazdani@ut.ac.ir](mailto:hryazdani@ut.ac.ir)

### Abstract

#### Objective

In recent years, numerous changes and developments have impacted the auditing profession and are expected to continue influencing it in the future. Advances in information technology and the impact of their tools on audits, new needs of audit users, new reporting and governance models, domestic and global economic and political events, etc., are examples of these changes. Evidence shows that the necessary changes in auditing are not keeping pace with the speed of these developments, resulting in delayed and mostly passive responses. To sustain the profession, improve service delivery, and enhance audit quality, it is crucial to respond to upcoming changes proactively and be prepared for the future by identifying and reacting to emerging trends. Otherwise, the auditing profession risks losing its status as a valuable service. Identifying the drivers of change is the first step in addressing these changes, allowing us to prepare for future events. Therefore, the purpose of this research is to systematically review the literature, classify the results, and interpret the findings to identify the future drivers of auditing.

#### Methods

This research is both practical and qualitative, conducted using a meta-synthesis approach. The process involved setting research questions, systematically reviewing the literature, screening the identified studies, extracting information from the articles, and analyzing and

synthesizing the qualitative findings. After quality control, an interpretation of the findings was presented. By employing a meta-synthesis approach, the research provides comprehensive and interpretive results, offering a clear picture of the future of auditing.

### Results

After reviewing the content of 41 studies, 62 drivers affecting the future of auditing were identified and categorized based on their impact on the near and distant environments. Of these, 28 drivers were classified according to the P.E.S.T.L.E. framework (Political, Economic, Social, Technological, Legal, and Environmental). Additionally, 34 drivers related to the near environment were organized into eight general categories: human resources, academic and professional education, audit procedures and approaches, professional structure, stakeholders, work standards, reporting frameworks and corporate governance, and customers and the business environment.

### Conclusion

Based on the findings of the conducted studies, stakeholder needs to give meaning to the audit. Currently, stakeholders expect the audit to provide more insight into a changing environment. Additionally, they anticipate an expanded audit scope and the use of more innovative tools. To meet these needs, auditors are expected to proactively address changes, enhance the quality of auditing by acquiring and applying necessary skills, and ensure that the educational system includes more up-to-date topics. Policymakers should also ensure the continuous adaptation of standards to align with ongoing changes in this complex environment.

**Keywords:** Future of Audit, External Auditing, Drivers of Change, Meta-Synthesis, Future Auditor.

**Citation:** Mansouri, Mohammad Javad; Karami, Gholam Reza & Yazdani, Hamid Reza (2024). Identifying Key Drivers Influencing the Future of Auditing: A Meta-Synthesis Approach. *Accounting and Auditing Review*, 31(2), 390-427. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.2, pp. 390- 427

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.380683.1008994>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: April 08, 2024

Received in revised form: May 18, 2024

Accepted: June 25, 2024

Published online: July 20, 2024





## شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی: رویکرد فراترکیب

محمد جواد منصوری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: mj.mansouri@ut.ac.ir

غلامرضا کرمی\*

\* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: ghkarami@ut.ac.ir

حمیدرضا یزدانی

دانشیار، گروه رهبری و سرمایه انسانی، دانشکده مدیریت دولتی و علوم سازمانی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: hryazdani@ut.ac.ir

### چکیده

**هدف:** در سال‌های اخیر، تغییر و تحولات زیادی در زمینه‌های مختلف، حرفه حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده است و در آینده نیز قرار خواهد داد. پیشرفت‌های فناوری اطلاعات و تأثیر آن بر حسابرسی، نیازهای جدید کاربران حسابرسی، مدل‌های جدید گزارشگری و حاکمیتی، رویدادهای اقتصادی و سیاسی در سطوح داخلی و جهانی و... نمونه‌هایی از این تغییرات هستند. شواهد نشان می‌دهد که تغییرات لازم در حسابرسی با سرعت این پیشرفت‌ها هم‌گام نبوده است و واکنش با تأخیر و عمدتاً به صورت انفعالی صورت می‌گیرد. برای پایداری حرفه و بهبود خدمات‌رسانی و کیفیت حسابرسی، باید با رویکردی فعال به تغییرات پیش‌رو واکنش نشان داد و با شناسایی روندهای آتی و واکنش مناسب به آن‌ها، برای آینده آماده شد و پیوسته در تکامل بود. در غیر این صورت، حرفه حسابرسی جایگاه خود را به‌عنوان یک خدمت ارزش‌آفرین از دست خواهد داد. شناسایی پیشران‌های تغییر، اولین مؤلفه برای برخورد با این تغییرات است که امکان کنشگری در رخدادهای آینده را برای ما فراهم آورد. با توجه به آنچه بیان شد، هدف این پژوهش مرور و طبقه‌بندی نتایج، دیدگاه‌ها و دستاوردهای پژوهشی، به‌منظور شناسایی پیشران‌های آینده حسابرسی است.

**روش:** این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر رویکرد کیفی و به‌طور مشخص با رویکرد فراترکیب انجام شده است. در این راستا، مراحل طرح سؤال‌های پژوهش، مرور سیستماتیک ادبیات، غربالگری مطالعات یافت شده، استخراج اطلاعات مقالات و تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی انجام شده و پس از کنترل کیفیت، نتایج تفسیری از یافته‌ها ارائه شده است. ارائه نتایج جامع و تفسیری با استفاده از رویکرد فراترکیب، تصویری شفاف از پیشران‌های آینده حسابرسی برای ما ایجاد خواهد کرد.

**یافته‌ها:** پس از بررسی محتوای ۴۱ مطالعه و پژوهش، ۶۲ پیشران مؤثر بر آینده حسابرسی از طریق بررسی مطالعات و روندهای حسابرسی شناسایی و بر اساس محیط دور (خارجی) و نزدیک (درون حرفه) دسته‌بندی شد. ۲۸ پیشران مربوط به محیط دور بر اساس چارچوب P. E. S. T. L. E (سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، فناوری اطلاعات یا تکنولوژیک، قانونی و مقرراتی و زیست‌محیطی) طبقه‌بندی و ۳۴ پیشران محیط نزدیک در ۸ زمینه کلی نیروی انسانی، آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای، رویه‌ها و رویکردهای حسابرسی، ساختار حرفه‌ای، ذی‌نفعان، استانداردهای کار، چارچوب گزارشگری و حاکمیت شرکتی و مشتریان و محیط کسب و کار دسته‌بندی شد.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس یافته‌های پژوهش، این نیاز ذی‌نفعان است که به حسابرسی معنا می‌بخشد و در حال حاضر، آن‌ها انتظار دارند حسابرسی بیش‌تر در یک محیط در حال تغییر ایجاد کند. در ضمن آن‌ها انتظار دارند که دامنه حسابرسی گسترش یابد و از ابزارهای نوین و خلاقانه‌تری مانند ابزارهای فناوری اطلاعات، برای ارائه خدمات استفاده شود. برای برآورده کردن این نیازها، از حسابرسان انتظار می‌رود که به تغییرات رویکرد فعال داشته باشند و با یادگیری مهارت‌های لازم و پیاده‌سازی آن‌ها، بر کیفیت حسابرسی بیفزایند. سیستم آموزشی باید سرفصل‌های به‌روزتری در خود بگنجانند و از سیاست‌گذاران انتظار می‌رود در این محیط پیچیده، از انطباق مداوم استانداردها با تغییرات موجود اطمینان حاصل کنند.

**کلیدواژه‌ها:** آینده حسابرسی، حسابرسی خارجی، پیشران‌های تغییر، فراترکیب، حسابرس آینده.

**استناد:** منصور، محمد جواد؛ کرمی، غلامرضا و یزدانی، حمیدرضا (۱۴۰۳). شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی: رویکرد فراترکیب. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۲)، ۳۹۰-۴۲۷.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۲۰

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۴/۳۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.380683.1008994>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۲، صص. ۳۹۰-۴۲۷

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

## مقدمه

در سال‌های اخیر، عوامل و رویدادهای مختلفی حرفه حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده است. برخی از این تغییرات، ناشی از تحولات گسترده محیطی در زمینه‌های مختلف مانند پیشرفت‌های فناوری اطلاعات (پیترسون<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲)، جهانی شدن و توسعه شرکت‌های بین‌المللی (باکاس، کریش و روسینلی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴)، تغییر در نیاز ذی‌نفعان مانند افزایش تقاضا برای حسابرسی اطلاعات غیرمالی (مؤسسه حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹) و نظایر این موارد بوده است. شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد حسابرسی با سرعت این تغییرات هم‌گام نیست. برای مثال، ساسکایند<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) بیان می‌کند که به دلیل محافظه‌کاری قانون‌گذاران و قدرت سیاسی مؤسسه‌های حسابرسی، برای تغییر در حسابرسی انگیزه کافی وجود ندارد و حسابرسی با پیشرفت فناوری هم‌گام نبوده است. دسته دیگر تغییرات، در واکنش به یک رویداد صورت گرفته است، مانند تنظیم قانون ساربینز-آکسلی<sup>۵</sup> که در واکنش به فساد انرون صورت گرفت. این دسته از تغییرات، ناشی از عدم شناخت هوشمندانه آینده در مقاطع زمانی گذشته بوده است (بیرنس و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸).

به‌طور کلی، حسابرسی در بستر جامعه و سازمان‌ها قرار می‌گیرد؛ بنابراین نمی‌توان آن را از تغییرات و هرآنچه در آن است، جدا پنداشت. حسابداری و حسابرسی ریشه در محیط دارند و در تطبیق با تحولات محیطی در تلاش برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان هستند تا مشروعیت خود را حفظ کنند (تصدی‌کاری، آزادی، رضازاده و خردیار، ۱۴۰۲). از این رو، حساب‌رسان برای باقی ماندن به‌عنوان یک خدمت ارزشمند و مرتبط برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان و ارائه خدمات با کیفیت، نمی‌توانند به تغییراتی که در محیط حسابرسی رخ می‌دهد، رویکرد منفعل داشته باشند و باید با شناسایی روندهای آتی و واکنش مناسب به آن‌ها، خود را برای آینده آماده سازند (فدراسیون حسابداران اروپا<sup>۷</sup>، ۲۰۱۶) و پیوسته در حال تکامل باشند (صدیقی، ربانی و باباجانی، ۱۴۰۲). در صورت عدم واکنش به تغییرات، ممکن است مناسب و مفید بودن نقش حسابرسی برای ذی‌نفعان از بین برود و منابع اطلاعاتی جدیدی جایگزین خدمات حسابرسی شود (گریستون<sup>۸</sup>، ۲۰۲۲)؛ هرچند که نمی‌توان جهان را بدون حسابرسی تصور کرد.

یکی از ابزارهایی که در چنین وضعیتی به کمک حساب‌رسان می‌آید، روش‌های آینده‌پژوهی است (رشیدزاده، خزائی و ولی مقدم، ۱۳۹۶). آینده‌پژوهی ابزار نیرومند و دقیقی برای شناخت تحولات آینده و واکنش مناسب به این تحولات و استفاده از فرصت‌ها و مواجهه با تهدیدهای محیطی است (فاهی و رابرت<sup>۹</sup>، ۲۰۱۱). در ادبیات آینده‌پژوهی، به عوامل شکل‌دهنده آینده، پیشران‌های تغییر می‌گویند. پیشران‌ها، مؤلفه‌ها یا عوامل اصلی متشکل از چند روند هستند که باعث ایجاد تغییر در یک حوزه مورد مطالعه می‌شوند (رمضانی، نیکونهاد و عیوضی، ۱۴۰۰). شناسایی پیشران‌ها، اولین مؤلفه

1. Peterson
2. Backhaus, Kirsch & Rossinelli
3. Price Waterhouse Coopers (PWC)
4. Susskind
5. Sarbanes-Oxley Act
6. Byrnes et al.
7. Federation of European Accountants (FEE)
8. Grayston
9. Fahey & Robert

برای برخورد با هر تغییر است که امکان کنشگری در رخدادهای آینده را برای ما فراهم آورد (بهرامیان، رنجبر، احمدی و عابدینی، ۱۴۰۰).

تاکنون، پژوهش‌هایی برای شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی و چگونگی تأثیر این رویدادها انجام گرفته است. برخی از این پژوهش‌ها به جنبه خاصی از آینده حسابرسی مانند جایگاه اجتماعی (برای مثال صدیقی و همکاران، ۱۴۰۲) یا فناوری اطلاعات (برای مثال مالیش، ژاگر و بروزویچ<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱) پرداخته است و برخی محققان نیز از دیدگاه تفسیری و انتقادی (برای مثال باربور<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲) به مسئله آینده پرداختند. شرایط محیطی و روش انجام برخی از پژوهش نیز به ارائه یافته‌های متفاوتی منجر شده است. فرانسیس<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) بیان می‌کند که آموزش حسابرسان، تفاوت‌های فرهنگی و درک متفاوت از عملکرد حسابرسی در سراسر کشورها و همچنین چارچوب حقوقی، سیاسی، اقتصادی و تجاری، حسابرسی را بسته به کشور مورد بررسی، متفاوت خواهد کرد. از این‌رو، شرایط حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی و همچنین مسائل خاص محیطی و بومی ایران ممکن است نیازمند توجه خاص باشد (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۴۰۰). از طرفی دیگر، استفاده‌کنندگان بالقوه از نتایج این پژوهش‌ها (برای مثال قانون‌گذاران)، اگرچه ممکن است از نتایج این پژوهش‌ها آگاه شوند؛ اما به‌سختی می‌توانند از انبوهی پژوهش که گاهی نتایج متناقضی ارائه می‌دهند، استفاده کنند. از این‌رو، استفاده‌کنندگان خواهان ترکیب نتایج این پژوهش‌ها هستند. بررسی‌های پژوهشی روشمند و سیستماتیک مانند فراتحلیل<sup>۴</sup> و فراترکیب<sup>۵</sup>، در بسیاری از رشته‌ها برای کمک به این مسئله استفاده می‌شود (هی<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱). بنابراین، ضرورت یکپارچه‌سازی مطالعات آینده‌پژوهی و تفسیر نتایج احساس می‌شود تا ضمن پوشش شکاف‌های موجود و ارائه جامع و تفسیری نتایج، راهنمایی برای تلاش‌های تحقیقاتی آتی، استفاده حسابرسان، شرکت‌ها و سیاست‌گذاران باشد. بنابراین هدف این پژوهش، شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی با رویکرد فراترکیب است. رویکرد فراترکیب، امکان بررسی جامع ادبیات، شناسایی مقوله‌های مشترک و ارائه تصویری جامع را از دل پیشینه فراهم می‌سازد (زیمر<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶). ذکر این نکته لازم است که قلمرو پژوهش به حسابرسی مستقل محدود شده است. اگرچه بسیاری از روش‌های حسابرسی بین انواع مختلف حسابرسی مانند حسابرسی داخلی، حسابرسی بخش عمومی و حسابرسی عملیاتی مشترک است؛ اما بین اهداف آن‌ها تفاوت‌هایی وجود دارد که نیازمند توجه خاص خود است.

در ادامه به معرفی مبانی نظری و پیشینه‌های مرتبط با پژوهش حاضر پرداخته می‌شود و پس از تبیین روش

گردآوری و تحلیل داده‌ها، یافته‌ها تشریح می‌شود تا زمینه‌ای برای بحث و نتیجه‌گیری فراهم شود.

### پیشینه نظری و تجربی پژوهش

امروزه وقتی از خدمات حسابرسی نام برده می‌شود، می‌توان به طیف وسیعی از خدمات قابل ارائه توسط انواع حسابرسان

1. Mališ, Žager & Brozović
2. Barbour
3. Francis
4. Meta-Analysis
5. Meta-Synthesis
6. Hay
7. Zimmer

در مؤسسه‌ها، سازمان‌ها و نهادهای مختلف، مانند حسابرسان خارجی یا مستقل که در استخدام مؤسسه‌های حسابرسی بوده و به خدمات مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی مشغول‌اند، یا حسابرسان داخلی که با هدف ارزش‌افزایی و بهبود عملیات در استخدام سازمان‌ها هستند، اشاره کرد. هر یک از این حسابرسان و حسابرسی‌ها، اهداف متفاوت و ساختار مخصوص به خود را دارند، از چارچوب‌های قانونی و مقرراتی متفاوتی پیروی می‌کنند و به‌طور کلی از مؤلفه‌ها و پیشران‌های متفاوتی تأثیر می‌پذیرند که در نهایت به تمایز این خدمات از یکدیگر منجر می‌شود؛ اگرچه ممکن است اشتراک‌های زیادی نیز بین آن‌ها وجود داشته باشد (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). همان‌طور که در روش‌شناسی پژوهش قید شده است، قلمرو این تحقیق به حسابرسی خارجی (حسابرسی) اختصاص پیدا کرده و در ادامه، به ارائه مبانی نظری این جنبه پرداخته شده است.

پیش‌از پرداختن به چشم‌اندازهای آتی حسابرسی و پیشران‌های تغییردهنده آینده، لازم است شرحی در خصوص ارزش حسابرسی بیان شود. پژوهشگران بسیاری به توضیح نقش اقتصادی حسابرسی پرداخته‌اند. برای مثال والاس<sup>۱</sup> به توضیح نقش‌های نمایندگی، اطلاعاتی و بیمه حسابرسی می‌پردازد. فرضیه تأیید (بال، جایارامان و شیواکومار<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲)، نقش کنترل مدیریت (عبدالخلیق<sup>۳</sup>، ۱۹۹۳)، نقش حاکمیت شرکتی (کنچل و ویلکنز<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶)، نظریه ذی‌نفعان، نظریه نهادی و نظریه مشروعیت (دیگان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴) نیز، در توضیحات ارزش حسابرسی مطرح می‌شود. نظارت برای حداکثرسازی رفاه جامعه به دلیل شکست بازار ناشی از کمبود اطلاعات، عدم رقابت و پیامدهای جانبی نیز در توضیح نقش نظارتی حسابرسی مطرح می‌شود (هی، ۲۰۲۱). آنچه می‌توان از درون مایه این توضیحات برداشت کرد، این است که حسابرسی در بستر جامعه شکل گرفته و هدف غایی آن، خدمت به جامعه از طریق رفع نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان است. انجام این کار فرایندی پیچیده است؛ زیرا می‌بایست مجموعه‌ای از افراد با مهارت‌های بالا برای اجرای وظایف و مسئولیت‌های خطیر سازمان‌دهی شوند؛ آن‌هم در جهانی که پیوسته در حال تغییر است. این اجتناب‌ناپذیر است که حسابرسان دائماً خود را با محیط در حال تغییر وفق دهند و به‌طور مداوم، روش‌ها و تکنیک‌های خود را بهبود بخشند تا مزیت رقابتی خود را حفظ کنند (مالیش و همکاران، ۲۰۲۱). با نگاهی به سیر تکاملی حسابرسی نیز، از جنبه‌های مختلف این مهم آشکار می‌شود. برای نمونه، می‌توان به چند مورد به شرح زیر اشاره کرد:

از جنبه‌های اطمینان‌بخشی، در ابتدا حسابرسی با هدف حصول اطمینان از صحت حساب‌های مالی و کشف تقلب و اشتباهات صورت می‌گرفت؛ اما اکنون، حسابرسی فراتر از کشف تقلب و ارائه اطمینان در مورد صورت‌های مالی گام برداشته است و طیف وسیعی از خدمات اطمینان‌بخشی را شامل می‌شود (هی، کنچل و ویلکنز<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴). اطمینان‌بخشی به گزارش توجیهی افزایش سرمایه یا انتشار اوراق بدهی که اطلاعات فرضی آینده‌نگر را دربرمی‌گیرد، نمونه‌ای از این خدمات است. این تغییرات در واکنش به تغییر نیاز کاربران بوده است. نمونه دیگر این است که در تغییرات جدید دستورالعمل حاکمیت شرکتی در ایران، از حسابرس خواسته می‌شود در خصوص گزارش پایداری شرکت‌های پذیرفته

1. Wallace
2. Ball, Jayaraman & Shivakumar
3. Abdel-Khalik
4. Knechel & Willekens
5. Deegan
6. Hay, Knechel & Willekens

شده در بورس اظهار نظر کند (دستورالعمل حاکمیت شرکتی، ۱۴۰۱). همچنین، دامنه خدماتی که حساب‌برسان می‌توانند ارائه دهد، از خدمات اطمینان‌بخشی به غیر اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای توسعه یافته است؛ به‌طوری که نتایج برخی پژوهش‌ها به این موضوع اشاره دارند که آینده حسابرسی وابسته به ایجاد ارزش افزوده بیشتر فراتر از اعتباربخشی به صورت‌های مالی است و این می‌تواند در قالبی خیر از خدمات اطمینان‌بخشی باشد (مؤسسه حسابرسی پرایس واتر‌هاوس کوپرز، ۲۰۱۹).

از جنبه‌های فناوری، نسل اول حسابرسی، مبتنی بر ابزارهای دستی بود که با تجهیز شدن شرکت‌ها به کامپیوتر و گسترش ابزارهای مبتنی بر رایانامه مثل اکسل گسترش یافت. نسل سوم با به‌کارگیری کلان داده‌ها آغاز و با تکیه بر ابزارهای تحلیلی توسعه یافت و در حال حاضر نیز نسل چهارم (۴۰) مطرح است که عملیات حسابرسی با تکیه بر ابزارهایی مانند هوش مصنوعی، اینترنت اشیا و بلاکچین، به سمت خودکار شدن برخی از رویه‌های حسابرسی پیش می‌رود (رامشه، ملکی و سلطانیان، ۱۴۰۲).

از جنبه‌های نظارتی، در واکنش به تغییرات، اصلاحاتی در استانداردهای حسابرسی صورت گرفته است. برای مثال، استاندارد حسابرسی اطلاعات‌رسانی مسائل عمده (در ایران استاندارد شماره ۷۰۱ که به تازگی لازم‌الاجرا شده است)، در واکنش به نیاز ذی‌نفعان به شفافیت بیشتر کار حسابرسی به تصویب رسید.

بررسی روند تاریخی و تکاملی حسابرسی، نشان دهنده ضرورت توجه به پیشران‌ها و تغییرات است. نمونه‌های بالا نیز گویای این بود که حسابرسی در واکنش به تغییرات محیطی، مجبور به تغییر بوده است. از این‌رو، آگاهی یافتن از پیشران‌های تغییر، بینشی فراهم می‌کند تا بتوان به رشد و توسعه آتی حسابرسی کمک کرد (هی، ۲۰۲۱). اما چه پیشران‌هایی؟ در پاسخ به این سؤال، به نتایج چند مورد از پژوهش‌ها و تحقیقات معتبر صورت گرفته در داخل و خارج از ایران به شرح زیر اشاره می‌شود:

الیوت و دوان<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) معتقدند مدل گزارشگری باید متناسب با اندازه سازمان‌ها باشد. اطلاعاتی فراتر از صورت‌های مالی باید گزارش و به‌طور بالقوه حسابرسی شود. حساب‌برسان باید وسعت بیشتری از اطلاعات کسب و کار را در نظر بگیرند و به‌طور بالقوه اطمینانی فراتر از حسابرسی صورت‌های مالی سنتی ارائه دهند. آن‌ها معتقدند، توسعه فناوری اطلاعات اکوسیستم کسب و کار را تغییر داده است و به‌طور بالقوه رقبای جدید و غیر سنتی را به حرفه حسابرسی معرفی می‌کند که می‌توانند خدمات حسابرسی مشتری‌مداری را ارائه دهند. همچنین، رقابت در صنعت حسابرسی در حال افزایش است که به تقاضا بالاتر برای تخصص منجر می‌شود.

هاترلی<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) معتقد است اکثر شکست‌های حسابرسی به ارزیابی آینده مربوط می‌شود و حساب‌برس آینده (یک ابرحساب‌برس<sup>۳</sup>) باید به سبک تفکر یک «ابر پیش‌بینی‌کننده» با آینده درگیر شود. از نگاه وی، گزارش یک ابرحساب‌برس شبیه به گزارش یک تحلیلگر سرمایه‌گذاری است.

باربور (۲۰۲۲) بیان می‌کند آینده حسابرسی تا حدی به تغییرات آتی که در مدل حاکمیت شرکتی و البته گزارشگری

1. Elliot & Duan  
2. Hatherly  
3. Super Auditor



شرکتی ایجاد می‌شود بستگی دارد. به عقیده وی، حسابرس باید اطلاعات بیشتری در مورد موضوعات پایداری مثل تغییرات آب‌وهوا ارائه دهد و از وجود یک سیستم کنترل داخلی قوی در شرکت اطمینان حاصل کند. در ضمن باید قابلیت‌های فناوری اطلاعات مانند هوش مصنوعی را به کار بسته و استعدادها برتر را جذب کند.

گریستون (۲۰۲۲) می‌گوید چشم‌اندازی که نهادها در آن فعالیت می‌کنند، به‌طور اساسی تغییر کرده است. این تغییرات شامل انفجار منابع اطلاعاتی رقابتی در بازار، تغییر اولویت‌های سرمایه‌گذاران به سمت مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، افزایش نظارتی نهادهای ناظر و اهمیت منافع گسترده‌تر سهام‌داران است. به عقیده وی، حسابرسان باید در خصوص موضوعاتی نظیر مدیریت ریسک‌های تجاری، صحت اظهارات مدیران در مورد اقدامات انجام شده برای کشف و مدیریت تقلب و همچنین، اثربخشی کنترل‌های داخلی ارزش‌افزوده بیشتری را ایجاد کنند و اگر لازم است، در خصوص این موضوعات اطمینان‌بخشی دهند.

کنچل و رابرت (۲۰۲۱) معتقدند که سه حوزه وجود دارد که حسابرسان ممکن است به بهبود کیفیت اطلاعات کمک کنند: ۱. موضوعاتی فراتر از صورت‌های مالی؛ ۲. گزارشگری پایداری؛ ۳. افشای خطرات امنیت سایبری.

تامسون رویترز<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، در یک مطالعه پیمایشی، چالش‌های پیش‌روی حرفه حسابرسی را که بر حسابرسی امروزی تأثیر داشته و می‌تواند در تحول حسابرسی آینده تأثیرگذار باشد، به پنج دسته به شرح زیر تقسیم می‌کند: ۱. بهبود کیفیت حسابرسی با رویکرد فعال؛ ۲. استفاده از امکانات فناوری اطلاعات و ابزارهای خلاقانه مثل داده‌های بزرگ<sup>۲</sup> و تجزیه و تحلیل داده‌ها، فضای ابری و هوش مصنوعی؛ ۳. جذب استعدادها برتر نه تنها در حیطه حسابرسی بلکه در سایر حوزه‌ها (نظیر فناوری اطلاعات، تحلیل داده و منابع انسانی) و آموزش عمیق‌تر در زمینه‌هایی فراتر از حسابداری و حسابرسی (مانند مدیریت ریسک، حسابرسی دادگاهی و فناوری اطلاعات)؛ ۴. ایجاد ارزش افزوده بیشتر برای ذی‌نفعان مانند کسب‌وکار مشتری؛ ۵. اطمینان از رعایت استانداردها در محیط در حال تغییر.

انجمن حسابداران خبره رسمی<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) بیان می‌کند در کشورهایی که سنت دیرینه حسابرسی ندارند، دیدگاه این است که توسعه ظرفیت در حسابرسی برای حمایت و تقویت رشد اقتصادی ضروری است، در حالی که در کشورهایی که حسابرسی تثبیت شده است، دیدگاه این است که خود حسابرسی باید توسعه یابد.

برای نمونه از پژوهش‌های داخلی صورت گرفته، عبدلی، کمالی، رستمی و آقایی (۱۴۰۲) از طریق مصاحبه با خبرگان، پیشران‌های آینده حسابرسی را از منظر فناوری اطلاعات، تغییرات مقرراتی، ساختاری و رویه‌ای شناسایی کردند و نتیجه گرفتند که حسابرسی نیازمند تغییرات در این حوزه است. مثالی دیگر از پژوهش‌های صورت گرفته در داخل، صدیقی و همکاران (۱۴۰۲) با شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده جایگاه اجتماعی، از طریق مطالعه کتابخانه‌ای و تجزیه و تحلیل ساختاری، نتیجه گرفتند که شش کلان‌رشد اصلی با بیشترین اثرگذاری و اثرپذیری وجود دارد که عبارت‌اند از: وضعیت رقابت در بازار حرفه، مطالبه آینده‌نگری اطلاعات، تئوری ذی‌نفعان و شفافیت، توسعه فناوری، تنوع‌بخشی به خدمات حسابرسی، کیفیت آموزش حسابرسان و تطابق آن با تحولات نوین.

1. Thomson Reuters

2. Big data

3. Association of Chartered Certified Accounts (ACCA)

تحقیقات اشاره شده در بالا، تنها به بخشی از مطالعات اشاره داشت و نتایج جامع بررسی سیستماتیک ادبیات که به شناسایی جامع پیشران‌ها اختصاص دارد، در قسمت یافته‌ها منعکس می‌شود.

از طرفی پژوهش‌هایی نیز وجود دارد که به بررسی چالش‌های حسابرسی پرداخته‌اند. برای مثال، اسدی (۱۴۰۱) به برخی از چالش‌های حسابرسی در ایران مانند مسائل اقتصادی و سیاسی، پایین‌بودن حق‌الزحمه، ضریب پایین نفوذ حسابرسی در ایران، پایین بودن میزان به‌کارگیری فناوری اطلاعات، نبود هماهنگی بین نهاد ناظر و حساب‌رسان، به‌روز نبودن و تفکیک نبودن وظایف در اسناد بالادستی حسابرسی اشاره می‌کند. این دسته از چالش‌ها، معلول عدم واکنش مناسب به پیشران‌های تغییر هستند و در جهت رفع آن‌ها باید به این نیروهای تغییردهنده توجه کرد.

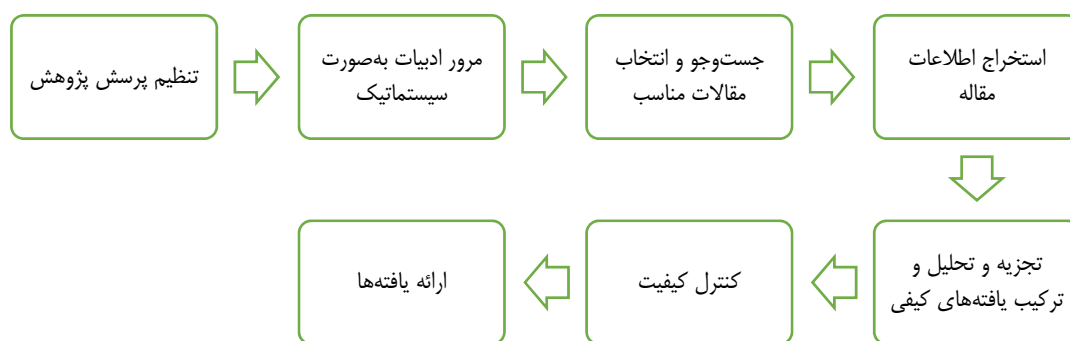
در جمع‌بندی انتهایی این بخش، می‌توان به این موضوع اذعان داشت تحقیقات روبه‌رشدی در این حوزه وجود دارد. نهادها، انجمن‌های حرفه‌ای و مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی (big 4) در انجام چنین پژوهش‌هایی پیشرو هستند. این نهادها تلاش کرده‌اند از همه ابعاد، آینده حسابرسی را به تصویر بکشند. بعد از آن محققان برجسته حسابرسی مانند ایوت (۲۰۲۲)، لومباردی<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) و هی (۲۰۲۱) هستند که با مطالعات تفسیری - تحلیلی و با تکیه بر پژوهش‌های مختلف، ضرورت پرداختن به آینده و برخی از موضوعات برجسته آن را به تصویر می‌کشند. مطالعات و محققان بسیاری نیز به‌صورت جداگانه به بررسی اثر هر یک از پیشران‌ها برای مثال، تحلیل داده در حسابرسی (کریستین<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵) یا بلاکچین (دسپلین، لوکس و پتیت<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱) بر آینده حسابرسی پرداخته‌اند. رویکرد فراترکیب که در ادامه به مبنای روش‌شناختی آن پرداخته می‌شود، با ترکیب نتایج این پژوهش‌ها و ارائه جامع و تفسیری نتایج، تصویری شفاف از آینده حسابرسی برای ما ایجاد خواهد کرد.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر رویکرد کیفی و به‌طور مشخص رویکرد فراترکیب است. فراترکیب، تجزیه‌وتحلیل عمیق کارهای پژوهشی انجام شده در حوزه‌ای خاص است که برای یکپارچه‌سازی و تفسیر چندین مطالعه به‌منظور ارائه یافته‌های جامع و تفسیری به‌کار می‌رود. رویکرد فراترکیب، نوعی روش تحقیق اکتشافی است، برای ایجاد و استخراج چارچوب مرجع مشترک از نتایج تحقیقات گذشته (خلعتبری، یزدانی و عسگری، ۱۴۰۱). نقطه قوت روش فراترکیب، در توانایی آن نسبت به شناسایی مقوله‌های مشترک و ایجاد یک چارچوب مفهومی از دل پیشینه است (رهبری، صادق‌پور و یزدانی، ۱۳۹۹).

پیش‌شرط رویکرد فراترکیب، بررسی نظام‌مند ادبیات به‌منظور شناسایی عوامل مرتبط با هدف پژوهش است. در راستای روش‌شناسی پژوهش، از روش هفت مرحله‌ای سندلوسکی و بارسو<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) استفاده شده است. خلاصه‌ای از این مراحل در شکل ۱ نشان داده شده است.

1. Lombardi
2. Christine
3. Desplebin, Lux & Petit
4. Sandelowski & Barroso



شکل ۱. گام‌های فراترکیب

برگرفته از: (سندلوسکی و بارسو، ۲۰۰۶)

### گام اول: تنظیم پرسش پژوهش

در این مرحله به چند پرسش اساسی که در جدول ۱ نمایش داده شده است، پاسخ داده می‌شود. این پرسش‌ها بنیان ادامه فرایند فراترکیب را تشکیل می‌دهد.

جدول ۱. پرسش‌های پژوهش

پرسش کلیدی	پاسخ در این پژوهش
چه چیزی (What)?	تعیین این موضوع که کدام مفهوم هسته‌ای مطالعه خواهد شد، آغاز حرکت در مسیر رویکرد فراترکیب است. در این پژوهش، پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی مورد پرسش قرار گرفته است.
چه جامعه‌ای (Who)?	منظور از این پارامتر معرفی جامعه‌ای است که مطالعه می‌شود. در این پژوهش پایگاه‌های اطلاعات علمی معتبر و مجله‌های داخلی و بین‌المللی و موتورهای جست‌وجوی مختلف بررسی شده است.
چه زمانی (When)?	این قسمت، بازه زمانی را مشخص می‌سازد که طی آن، مدارک و مستندات جست‌وجو و بررسی شده‌اند. با توجه به اینکه تحقیقات به روز چارچوب بهتری برای ارائه نتایج این پژوهش ایجاد می‌کند و همچنین، ماهیت پژوهش‌های آینده‌پژوهی، در این مطالعه، یک دهه (بازه زمانی از سال ۲۰۱۴ تا کنون) در نظر گرفته شده است.
چگونگی روش (How)?	منظور از این پارامتر، بررسی روش‌های گردآوری داده‌های تحقیق است. در این پژوهش از داده‌های ثانویه که آن را اسناد و مدارک گذشته نیز می‌نامند، استفاده شده است. محقق با در نظر گرفتن معیارهایی که در گام سوم ترشیح شده است، مقاله‌های مناسبی را که به فرایند فراترکیب وارد یا از فرایند خارج می‌شوند، شناسایی و مشخص می‌کند. سپس با استفاده از روش تحلیل محتوا، به تحلیل ثانویه داده‌ها می‌پردازد.

### گام دوم: مرور ادبیات به شکل سیستماتیک

در مرحله دوم ادبیات موجود براساس جامعه مطرح شده در تحقیق، به‌طور سیستماتیک بررسی و نمونه مدنظر مطالعه، استخراج شد. برای جست‌وجو در منابع خارجی، کلیدواژه‌گان مدنظر ابتدا در پایگاه داده «اسکوپوس»<sup>۱</sup> جست‌وجو شدند؛ سپس علی‌رغم اینکه نتایج این دو پایگاه عمدتاً با یکدیگر هم‌پوشانی دارد، به‌منظور اطمینان از شناسایی کلیه

پژوهش‌های مرتبط، در پایگاه داده «وب‌آف‌ساینس»<sup>۱</sup> نیز جست‌وجو شد. کلیدواژگان مد نظر جهت جست‌وجو به شرح زیر بوده است:

(Future\* OR Change\* OR Driver\* OR Evolution OR Enabler\*)  
در عنوان و کلید واژه AND Audit\*

در خلاصه "Future \* of Audit"

این روش از جست‌وجو، تعداد یافته‌های بیشتری را به همراه داشت. شایان ذکر است که واژگان انتخابی مانند Audit، Future، Change واژگان پُر استفاده هستند؛ بنابراین اگر در خلاصه جست‌وجو شوند، تعداد بسیار زیادی پژوهش یافت خواهد شد که به موضوع پژوهش مرتبط نیست. از این رو، تنها ترکیبات دو واژه Future و Audit در کنار هم و به‌عنوان یک ترکیب در خلاصه جست‌وجو شد.

موتور جست‌وجوی گوگل اسکالر<sup>۲</sup> نیز، به‌منظور شناسایی مقالات معتبر و گزارش‌های پژوهشی مراجع و نهاد حرفه‌ای بررسی شد. در خصوص منابع فارسی، کلیدواژگان مرتبط به «آینده حسابرسی» در پایگاه‌های داده «مگیران»، «پرتال جامع علوم انسانی» و «مؤسسه استنادی و پایش علم و فناوری جهان اسلام» بررسی شد. مطالعات یافت شده پس از حذف مقالات تکراری، در گام بعدی و بر اساس معیارهای مشخص پایش و بررسی شد.

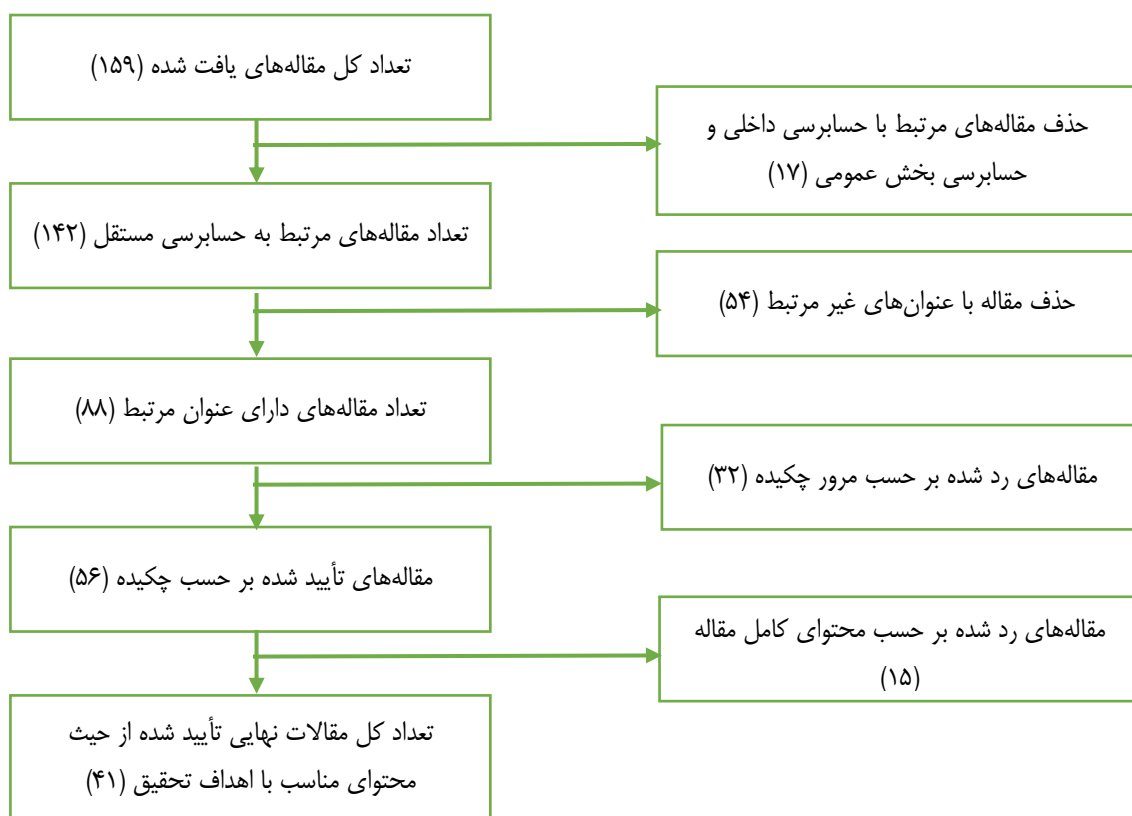
### گام سوم: جست‌وجو و انتخاب مطالعات

هدف از انجام این مرحله، شناسایی پژوهش‌هایی است که از کفایت لازم برای ورود به فرایند تحلیل برخوردارند. با توجه به منابع متعدد موجود در پایگاه‌های مدنظر پژوهش، این کار به انتخاب و کاهش مطالعات کاربردی در پژوهش کمک می‌کند. در این مرحله ممکن است، مقاله‌های استخراجی، بر اساس عنوان، چکیده، کلیدواژه‌ها و متن چندین بار بازمینی شود و مجموعه داده‌های مطالعه بدین طریق شکل گیرد. در هر بازمینی، بخشی از مطالعات از فرایند فراترکیب خارج می‌شود. معیارهای پذیرش یا رد مقاله‌ها در جدول ۲ بیان شده است:

جدول ۲: معیارهای پذیرش یا رد مقاله

شرح	معیار پذیرش	معیار عدم پذیرش
زبان پژوهش	فارسی و انگلیسی	سایر زبان‌ها
زمان اجرای پژوهش	بعد از ۲۰۱۴	قبل از ۲۰۱۴
روش پژوهش	کمی و کیفی	غیر روشمند
جامعه مورد مطالعه	حسابرسی محور	مطالعات غیر حسابرسی
نوع مطالعه مقاله‌ها	مقالات و کتاب‌های یافت شده در اسکوپوس، مجلات مورد تأیید وزارت علوم، گزارش‌های پژوهشی نهادها و انجمن‌های معتبر حسابداری و مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی.	مقالات چاپ شده در مجلات و ژورنال‌های غیرمعتبر، نظرها و سایت‌های شخصی، گزارش‌های تحقیقاتی غیر معتبر و مقالات کنفرانسی.

پس از جست‌وجو، ابتدا یک غربالگری اولیه بر روی مطالعات یافت شده انجام شد. با توجه به اینکه کلیدواژگان جست‌وجو شده عمومی و پرتکرار هستند، پژوهش‌هایی یافت شد که هیچ مناسبت موضوعی با اهداف پژوهش نداشتند. برای مثال، برخی از پژوهش‌ها به بررسی ادبیات و جنبه‌های پژوهشی آتی<sup>۱</sup> مرتبط به یک موضوع حسابرسی (مثلاً کمیته حسابرسی یا حق الزحمه) پرداخته بودند یا به‌عنوان مثال دیگر، پژوهش‌های زیادی یافت شدند که به موضوع تغییر حسابرس<sup>۲</sup>، یعنی تعویض حسابرس یا چرخش یا جایگزینی وی یا چرخش شریک کار و نظایر آن پرداختند. این قبیل پژوهش‌ها، به‌دلیل کلیدواژگان جست‌وجو شده ایجاد شده و لذا غربال اولیه برای حذف این گونه مقالات لازم است. پس از غربال اولیه، با توجه به معیارهای پذیرش جدول فوق، ۱۵۹ مقاله یافت شد. شکل ۲، الگوریتم انتخاب مقالات نهایی را نشان می‌دهد:



شکل ۲. الگوریتم انتخاب مقالات نهایی

### گام چهارم: استخراج اطلاعات متون

در این مرحله، محقق به‌طور پیوسته مقاله‌های منتخب و نهایی را به‌منظور دستیابی به یافته‌های درون محتوایی چند بار مرور می‌کند. اطلاعات مربوط به هر مقاله که شامل نام و نام خانوادگی نویسنده، سال انتشار مقاله و پیشران‌های مؤثر بر

1. Future Study  
2. Auditor change

آینده حسابرسی مستقل است، استخراج می‌شود. مفاهیم به صورت دستی و با کمک از اکسل استخراج و مورد بررسی قرار گرفته است. شایان ذکر است که مطالعات انتخاب شده چند بار به دقت بررسی شد تا مفاهیم کلیدی و مضامین آن‌ها مشخص شود.

### گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی

در این گام، از طریق اطلاعات استخراج شده از متون، یافته‌های کیفی تجزیه و تحلیل و طبقه‌بندی شد. در مرحله تجزیه و تحلیل داده‌ها، مفاهیم یا کدهایی جست و جو شد که مرتبط با سؤال‌های تحقیق بودند و در بین مطالعات موجود در فراترکیب پدیدار شدند. زمانی که مفاهیم مشخص شد، با توجه به شباهت مفاهیم، در دسته‌بندی موضوعی قرار گرفتند. به عبارتی، در این پژوهش برای تمام اطلاعات استخراج شده، پیشران‌های تغییر استخراج و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از این پیشران‌ها، در یک مقوله مشابه دسته‌بندی شد. در این پژوهش، پیشران‌ها در دو دسته محیط دور یا خارجی و محیط نزدیک یا داخلی حرفه حسابرسی طبقه‌بندی شده است. جدول ۳، پیشران‌های استخراجی مربوط به محیط دور و جدول ۴ پیشران‌های استخراجی مربوط به محیط نزدیک را نشان می‌دهد.

جدول ۳. پیشران‌های آینده حسابرسی در محیط دور (خارجی)

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
اجتماعی - فرهنگی	مطالبه شفافیت و پاسخ‌گویی	به‌کارگیری تئوری ذی‌نفعان	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
		پاسخ‌خواهی و فشار افکار عمومی	عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)؛ برزیده و همکاران (۱۴۰۰)
	افزایش اهمیت مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG)	افزایش اهمیت مسائل زیست محیطی	لمباردی و همکاران (۲۰۲۱)؛ پیترسون (۲۰۲۲)؛ الشانتی و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۲۴)؛ هی (۲۰۲۱)، نوگلر <sup>۲</sup> (۲۰۱۴)
		افزایش اهمیت مسائل اجتماعی	
		افزایش اهمیت مسائل حاکمیتی	
	اهمیت یافتن گزارشگری پایداری	مسائل تنوع، برابری و شمول (DEI)	پیترسون (۲۰۲۲)
		افزایش تقاضا برای گزارشگری پایداری	باربور (۲۰۲۲)؛ الشانتی و همکاران (۲۰۲۴)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
	توسعه شبکه‌های اجتماعی و رسانه‌ها	نهادینه شدن حسابداری اجتماعی در سازمان‌ها	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
		تنوع رسانه‌ها	انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)؛ فتوح و لورنتزون <sup>۳</sup> (۲۰۲۱)
		نفوذ رسانه‌های اجتماعی	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
باورهای دینی و فرهنگی جامعه	باورها، اعتقادات، آداب و رسوم	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)	
	فرهنگ جامعه		
		وضعیت اعتماد اجتماعی در جامعه ایران	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)

1. Alshanti  
2. Nogler  
3. Fotoh & Lorentzon

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع	
	جمعیت	رشد جمعیت	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰) و هی (۲۰۲۱)	
		طول عمر جمعیت (سالمندی)	هی (۲۰۲۱)	
		کاهش شتاب رشد جمعیت کشور	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)	
	سطح تحصیلات و مهارت جامعه	تحصیلات و مهارت جامعه		عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
		رشد کیفی دانشگاه‌ها و افزایش متخصصان دانشگاهی		بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
		افول جایگاه حساب‌رسان نسبت به سایر مشاغل		هی (۲۰۲۱)
		سواد مالی جامعه		صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
		افزایش روند مهاجرت نخبگان		
	کاهش شکاف اجتماعی	برابری درآمد		هی (۲۰۲۱)
		شکاف در طبقات اجتماعی جامعه		بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
توسعه بازار سرمایه	افزایش کارایی بازار سرمایه		پیترسون (۲۰۲۲)	
	افزایش مشارکت جامعه در بازار سرمایه		فوربز (۲۰۱۴)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)	
ورود به عرصه‌های جهانی	افزایش ارتباطات جهانی		انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)؛ هی (۲۰۲۱)	
	بین‌المللی شدن شرکت‌ها		فوربز (۲۰۱۴)؛ هی (۲۰۲۱)	
	توسعه فضاهای اقتصادی		بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)	
خصوصی‌سازی مالکیت	نوع فعالیت‌های اقتصادی (خصوصی یا دولتی)		بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)	
	افزایش خصوصی‌سازی مردمی‌سازی اقتصاد		صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)؛ بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)	
توسعه رمز ارزها	ارز دیجیتال به‌عنوان ابزاری برای تأمین مالی		لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)؛ هی (۲۰۲۱)	
	تغییر در نحوه مبادلات پول با رمز ارز		عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)	
وضعیت اقتصاد (رکود یا رشد اقتصادی)	تورم		صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)	
	ریسک‌های اقتصادی			
	توسعه اقتصادی		باکاس و همکاران (۲۰۱۵)	
	رونق اقتصاد			
	شرایط بد، راکد و نامطلوب در چرخه‌های تجاری		باکاس و همکاران (۲۰۱۵)؛ بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)	

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
	مدرن شدن نظام مالیاتی	افزایش دامنه قوانین و مؤدیان مالیاتی	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
		بهبود نظام مالیاتی	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
	آینده تحریم‌ها و روابط بین‌الملل	تحریم‌های اقتصادی	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
وضعیت روابط بین‌الملل			
وضعیت پذیرش شرکت‌های بین‌المللی			
تحولات سیاسی	تحولات سیاسی	ابهامات و ریسک‌های سیاسی	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
		تحولات سیاسی غیر متعارف جهانی	هی (۲۰۲۱)
	رویکرد سیاسی دولت	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)	
فناوری اطلاعات	فراگیری فناوری بلاکچین	استفاده از قراردادهای هوشمند	لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)
		توسعه استفاده از فناوری بلاکچین	لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)؛ فتوح و لورنتزون (۲۰۲۱)؛ عطایه و الشاطر <sup>۱</sup> ؛ هی (۲۰۲۱)؛ تیرون تودور <sup>۲</sup> (۲۰۲۱)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)؛ تقفی و جمالیان‌پور (۱۳۹۷)
		رواج استفاده از دفتر کل توزیع شده	باربور (۲۰۲۲)
		نقش زنجیره بلوکی در ثبت تراکنش‌ها	مالیش و همکاران (۲۰۲۱)؛ کنچل (۲۰۲۱)
	تجهیزات جمع‌آوری داده‌ها	امواج رادیویی (RFID)	الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ پاتل و شاه <sup>۳</sup> (۲۰۲۳)
		تراشه‌های حسگر و ردیابی GPS	الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ مالیش و همکاران (۲۰۲۱)
		فناوری پهپاد و داده‌های ماهواره‌ای	مالیش و همکاران (۲۰۲۱)؛ هی (۲۰۲۱)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
	فناوری کلان داده (Big Data)	توسعه استفاده از کلان داده	پیترسون (۲۰۲۲)؛ تامسون رویترز (۲۰۲۱)؛ عطایه و الشاطر (۲۰۲۱)؛ هی (۲۰۲۱)؛ سالیژنی، سامسونوا و تورلی <sup>۴</sup> (۲۰۱۹)؛ اسکریستین (۲۰۱۵)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
		یکپارچگی در سیستم اطلاعاتی مشتری به‌دلیل دسترسی به داده‌های کلان	کنچل (۲۰۲۱)
		پردازش کامل داده‌ها	پاتل و شاه (۲۰۲۳)؛ فتوح و لورنتزون (۲۰۲۱)؛ سالیژنی، سامسونوا و تورلی (۲۰۱۹)
ابزارهای تجزیه و تحلیل داده (Data Analysis)	به‌کارگیری ابزارهای حسابرسی به کمک رایانه CAATS	پاتل و شاه (۲۰۲۳)؛ بیرنس و همکاران (۲۰۱۸)	

1. Atayah & Alshater  
 2. Tiron-Tudor  
 3. Patel & Shah  
 4. Salijeni, Samsonova & Turley.



مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
	استفاده بیشتر از ابزارهای تحلیل داده		پاتل و شاه (۲۰۲۳)؛ هی (۲۰۲۱)؛ تامسون رویترز (۲۰۲۱)؛ الشانطی و همکاران (۲۰۲۴)؛ مالیش و همکاران (۲۰۲۱)؛ سالیژنی، سامسونوا و تورلی (۲۰۱۹)؛ کریستین (۲۰۱۵)
			فتوح و لورنتزون (۲۰۲۱)
			بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
			لومباردی، بلوچ و واسارهللی (۲۰۱۵)
	تأثیر تحلیل داده‌ها بر قضاوت حسابرس		باربور (۲۰۲۲)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
			تامسون رویترز (۲۰۲۱)
			صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
			الیوت و دوان (۲۰۲۲)
قابلیت‌های سیستم‌های مبتنی بر ابر (فضای ابری)	ارائه اطلاعات به موقع با فضای ابری		مالیش و همکاران (۲۰۲۱)
			صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
			الیوت و دوان (۲۰۲۲)
			مالیش و همکاران (۲۰۲۱)
متاورس	تولید سه بعدی		هی (۲۰۲۱)
			فیل‌سرایبی و اسماعیلی (۱۴۰۲)
هوش مصنوعی	گسترش استفاده از ابزارهای هوش مصنوعی		الشانطی و همکاران (۲۰۲۴)؛ پیترسون (۲۰۲۲)؛ باربور (۲۰۲۲)؛ مالیش و همکاران (۲۰۲۱)؛ انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)
			تامسون رویترز (۲۰۲۱)؛ صدیقی، ربانی و باباجانی (۱۴۰۲)
			پیرا <sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۴)؛ ویتالی و جولیانو <sup>۲</sup> (۲۰۲۴)؛ فتوح و لورنتزون (۲۰۲۱)؛ هی (۲۰۲۱)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
			کند بودن پذیرش نوآوری‌ها
فناوری اطلاعات	چالش‌های به کارگیری فناوری اطلاعات		هی (۲۰۲۱)
			عدم تطابق استانداردها با نوآوری‌ها
			چالش‌های امنیت سایبری در عصر گسترش فناوری‌های نوین
قانونی	ابلاغ قوانین و مقررات جدید		وضعیت زیرساخت‌های فناوری در کشور
			الشانطی و همکاران (۲۰۲۴)؛ لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)

1. Pereira  
2. Vitali & Giuliani

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
		تصویب و ابلاغ قوانین و استانداردهای نوین	عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
		گسترش قوانین و مقررات	فوربز (۲۰۱۴)
		قوانین حمایت از سهام‌داران	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
	پذیرش قوانین بین‌المللی	یک نهاد جهانی برای نظارت و قانون‌گذاری	هی (۲۰۲۱)
		عضویت در پیمان‌های اقتصادی و کنوانسیون‌های بین‌المللی (مانند FATF)	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
زیست‌محیطی	تشدید قوانین زیست‌محیطی	تغییرات اقلیمی مثل آب و هوا	باربور (۲۰۲۱)؛ هی (۲۰۲۱)
		حسابرسی کربن (carbon Audit)	فو <sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۴)؛ سابونکا <sup>۲</sup> (۲۰۲۲)
		الزام مؤسسه‌ها و شرکت‌ها به رعایت قوانین زیست‌محیطی	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)

جدول ۴. پیشران‌های آینده حسابرسی در محیط نزدیک (داخلی)

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع	
نیروی انسانی	افزایش اهمیت کار کارشناسان حوزه‌های مرتبط (مانند فناوری اطلاعات، منابع انسانی و ...)	صلاحیت‌های متنوع تیم حسابرسی	لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)	
		جذب کارشناس تحلیل داده، منابع انسانی، فناوری اطلاعات و سایر حوزه‌های مرتبط	ویتالی و جولیانی (۲۰۲۴)؛ تامسون رویترز (۲۰۲۱)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)	
		افزایش مهارت و تجربه حرفه‌ای	کنچل (۲۰۲۱) و مؤسسه حسابرسی پرایس واتر‌هاس کوپرز (۲۰۱۹)	
	میزان صلاحیت حرفه‌ای و خبرگی حسابرسان	افزایش مهارت‌های ارتباطی	انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)	
		به‌روز نگه‌داشتن دانش و تجربه	مالیش و همکاران (۲۰۲۱)؛ انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)	
		ویژگی‌های فردی و شخصیتی حسابرسان	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)	
	وضعیت بازار کار حسابرسی		دسترسی به نیروی کار	باکاس و همکاران (۲۰۱۵)
			کمبود نیروی کار ماهر	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
			نگرانی‌های شغلی حسابرسان	پیترسون (۲۰۲۲)
			وجود موقعیت‌های کاری مناسب جایگزین	باکاس و همکاران (۲۰۱۵)
افزایش سن نیروی کار و حسابرسان			صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)	
		تغییر ترکیب جنسیتی و افزایش حسابرسان زن		

1. Fu

2. Sabuncu

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
	رویکرد مؤسسه‌ها در جذب و حفظ منابع انسانی (یکی از اجزای سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌ها)	اطمینان از جذب استعداد‌های برتر	باربور (۲۰۲۲)؛ لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)
		حضور متخصصان در مؤسسه حسابرسی	باکاس و همکاران (۲۰۱۵)؛ بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی	آماده‌سازی نیروی انسانی با تخصصی فراتر از حسابداری و حسابرسی	آموزش مهارت‌هایی فراتر از حسابداری و حسابرسی (مانند مدیریت ریسک، فناوری اطلاعات، آمار، روان‌شناسی، و...)	مک‌براید و فیلیپو <sup>۱</sup> (۲۰۲۲)؛ باربرود (۲۰۲۲)؛ الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ فتوح و لورنتزون (۲۰۲۱)؛ عطایه و الشاطر (۲۰۲۱)؛ تامسون رویترز (۲۰۲۱)؛ انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)؛ باکاس و همکاران (۲۰۱۵)
		آموزش متناسب با تغییرات محیطی	فدراسیون بی‌المللی اروپا (۲۰۱۶)
	روش‌های به‌روز و نوین آموزشی	تطابق آموزش با تحولات نوین	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
		شیوه سیاست‌گذاری آموزش	رامشه و همکاران (۱۴۰۲)
آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی	ماهیت سرفصل‌های آموزشی در رشته	توسعه تحقیقات بین رشته‌ای حسابرسی و فناوری‌های دیجیتال	رامشه و همکاران (۱۴۰۲)
		آموزش مسائل زیست محیطی، پایداری و ریسک تغییرات آب و هوایی	سابونکا (۲۰۲۲)
		ضرورت بهینه‌سازی و به‌روز رسانی برنامه‌های درسی حسابداری	عطایه و الشاطر (۲۰۲۱)
		گنجانیدن دوره‌های فرعی (مانند فناوری اطلاعات و برنامه‌نویسی) در نظام آموزش حسابداری	کریستین (۲۰۱۵)
		افزایش اتوماسیون رویه‌ها	باربور (۲۰۲۲)؛ هی (۲۰۲۱)؛ بیرنس و همکاران (۲۰۱۸)؛ لومباردی و همکاران (۲۰۱۵)
رویه‌ها و رویکردهای حسابرسی	افزایش اتوماسیون رویه‌های حسابرسی	جایگزین شدن نیروی انسانی با فناوری‌های خودکار	الیوت و دوان (۲۰۱۵)
		تمرکز بر حوزه‌های نیازمند قضاوت با کاهش وظایف تکراری	پریرا و همکاران (۲۰۲۴)
		خودکار شدن فرایندهای معمول	فتوح و لورنتزون (۲۰۲۱)
		عدم نیاز به حضور فیزیکی به دلیل خودکار شدن امور	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)؛ برزیده و همکاران (۱۴۰۰)
	پیااده‌سازی حسابرسی پیوسته و مستمر	حذف گزارشگری میان‌دوره‌ای	برزیده و همکاران (۱۴۰۰)
		حرکت از حسابرسی سنتی به حسابرسی مستمر	لومباردی و همکاران (۲۰۱۵)؛ هی (۲۰۲۱)

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع		
حسابرسی مبتنی بر ریسک	حسابرسی مستمر به جای حسابرسی سالانه و میان‌دوره‌ای	گزارشگری به موقع	عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)		
			الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ بیرنس و همکاران (۲۰۱۸)		
		افزایش اتکا بر کنترل‌های داخلی در حسابرسی	تمرکز بر حوزه‌های پرخطر	باربور (۲۰۲۲)	
				الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ سالیثنی، سامسونوا و تورلی (۲۰۱۹)	
				انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)	
	مدل حسابرسی مشتری محور	ارزیابی مجدد مدل حسابرسی متناسب با یک اندازه	رسیدگی به تهدیدهای فراگیر	لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)	
				الیوت و دوان (۲۰۲۲)	
		اتکای بیشتر به کار حسابرسی داخلی	حسابرسی متناسب با اندازه	درک تجاری	مؤسسه حسابرسی پرایس واترهایس کوپرز (۲۰۱۹)
					لومباردی، بلوچ و واسارهللی (۲۰۱۵) بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
					انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)
افزایش درک تجاری حسابرس	توجه به ریسک‌های صنعت	شناخت کسب‌وکار و مشتری	نوگلر (۲۰۱۴)		
			تامسون رویترز (۲۰۲۱)		
	ویتالی و جولیانی (۲۰۲۴)				
اطلاع‌رسانی بیشتر راجع به فرایند حسابرسی و رویه‌های حسابرسی به کار گرفته شده	اطلاع‌رسانی بیشتر راجع به فرایند و چالش‌های کار حسابرسی	شفافیت در کار حسابرسی انجام شده	انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)		
			فوربز (۲۰۱۴)		
بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی	ادغام مؤسسه‌های حسابرسی	افزایش اندازه مؤسسه‌ها	الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)		
			بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)		
	توان مالی کم مؤسسه‌های کوچک و متوسط	هزینه پیاده‌سازی و انطباق با تغییرات	تشکیل مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ	رامشه و همکاران (۱۴۰۲)	
				الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)	
	میزان حق‌الزحمه	لومباردی، بلوچ و واسارهللی (۲۰۱۵)؛ باکاس و همکاران (۲۰۱۵)؛ رحمانی (۱۳۹۵)			

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
	دیدگاه حسابرسان به تغییرات	نقش فعال در شکل‌دهی به آینده	هی (۲۰۲۱)؛ فوربز (۲۰۱۴)
		رویکرد فعال به تغییرات به جای رویکرد واکنشی	تامسون رویترز (۲۰۲۱)
		میزان تمایل به تغییر	رامشه و همکاران (۱۴۰۲)
	معیارها و روش‌های رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی	سیستم کنترل کیفیت و رتبه‌بندی مؤسسه‌ها	رامشه و همکاران (۱۴۰۲)
		شرایط تشکیل مؤسسه‌های حسابرسی	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
		نحوه کنترل و ارزیابی کیفیت کارهای حسابرسی و رتبه‌بندی آن‌ها	
	معیارهای ارزیابی صلاحیت حرفه‌ای	تعریف شاخصه‌های ارزیابی کیفیت کار حسابرسان	فدراسیون بی‌المللی اروپا (۲۰۱۶)
		شرایط احراز عنوان حسابداری رسمی	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
		ماهیت آموزش‌ها، مجوزها و آزمون‌های تخصصی	رامشه و همکاران (۱۴۰۲)
انتخاب حرفه‌ای	رقابت بین مؤسسه‌های حسابرسی	تجدید نظر در سهم بازار به دلیل رقابت	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
		میزان تراکم در سمت عرضه خدمات	
		ورود مؤسسه‌های حسابرسی جدید	
	منابع اطلاعاتی رقیب و رقبا، اطلاعاتی بالقوه	انفجار منابع اطلاعاتی رقابتی در بازار	لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)
		ایجاد رقابت به دلیل افزایش مؤسسه‌های غیرحسابرسی ارائه‌دهنده خدمات اطمینان‌بخشی	الیوت و دوان (۲۰۲۲)
		سهم حسابرس از بازارهای مشترک اطلاعاتی	باکاس و همکاران (۲۰۱۵)
	گسترش خدمات مشاوره‌ای	افزایش تقاضا برای خدمات مشاوره‌ای	عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
		تغییر نوع خدمت از اطمینان‌بخشی به مشاوره‌ای	
		تنوع خدمات مشاوره‌ای حسابرسی	
	نوع مالکیت مؤسسه‌های حسابرسی	حاکمیت شرکتی مدرن در مؤسسه‌های حسابرسی	هی (۲۰۲۱)
		تجدید ساختار مؤسسه‌های حسابرسی	
		شکل تضامنی اداره شدن شرکت‌ها	
بازهای آنان ذی‌نفعان حسابرسی و	ایجاد بینش و ارزش‌افزوده بیشتر	ارائه اطلاعات آینده‌نگر	مؤسسه حسابرسی پرایس واتر‌هاس کوپرز (۲۰۱۹)؛ انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)؛ فدراسیون بین‌المللی اروپا (۲۰۱۶)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
	ارائه اطلاعات در مورد ریسک‌های شرکت		کنچل (۲۰۲۱)؛ مؤسسه حسابرسی پرایس واترهایس کوپرز (۲۰۱۹)؛ انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)؛ فدراسیون بین‌المللی اروپا (۲۰۱۶)؛ لومباردی، بلوچ و واسارهلی (۲۰۱۵)؛ فوربز (۲۰۱۴)
			هارتلی (۲۰۲۲)؛ هی (۲۰۲۱)؛ فدراسیون بین‌المللی اروپا (۲۰۱۶)؛ فوربز (۲۰۱۴)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
			باربور (۲۰۲۲)؛ کنچل (۲۰۲۱)؛ انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)
			ویتالی و جولیانی (۲۰۲۴)
			الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ تامسون رویترز (۲۰۲۱)؛ فوربز (۲۰۱۴)
			لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)؛ مؤسسه حسابرسی پرایس واترهایس کوپرز (۲۰۱۹)؛ برزیده و همکاران (۱۴۰۰)
			کوماری و آژوارد (۲۰۲۳)؛ هی (۲۰۲۱)
			هارتلی (۲۰۲۲)
			لومباردی، بلوچ و واسارهلی (۲۰۱۵)
			پوشش طیف وسیع‌تری از ذی‌نفعان
انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)			
نوگلر (۲۰۱۴)			
اطمینان بخشی به طیف وسیع‌تری از اطلاعات	افزایش دامنه حابرسی فراتر از صورت‌های مالی	اشکال جدید حسابرسی و اطمینان بخشی ترکیبی	لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)؛ مؤسسه حسابرسی پرایس واترهایس کوپرز (۲۰۱۹)؛ فدراسیون بین‌المللی اروپا (۲۰۱۶)؛ فوربز (۲۰۱۴)؛ هی (۲۰۲۱)
			باربور (۲۰۲۲)؛ لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)؛ هی (۲۰۲۱)؛ انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)
			لومباردی و همکاران (۲۰۲۱)؛ ویتالی و جولیانی (۲۰۲۴)

ذی‌نفعان حسابرسی و نیازهای آنان

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
استانداردهای کار حسابرسی	استانداردهای متناسب با مدل کسب و کار	استانداردهای حرفه‌ای برای واحدهای تجاری با اندازه‌های مختلف	انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)؛ عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
		تفاوت استانداردها برای شرکت‌های بورسی و غیربورسی	انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)
	افزایش اهمیت آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای	ضرورت اخلاق حرفه‌ای	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)؛ رحمانی (۱۳۹۵)
		اهمیت استقلال حسابرس	هی (۲۰۲۱)
	تطابق استانداردهای حرفه‌ای با تغییرات	انطباق مداوم در یک محیط نظارتی پیچیده و در حال تغییر	تامسون رویترز (۲۰۲۳)
		تغییر قوانین و استانداردهای موجود	عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
		تکامل مقررات حسابرسی جهت پوشش فناوری‌های جدید	الیوت و دوان (۲۰۲۲)؛ هی (۲۰۲۱)؛ رامشه و همکاران (۱۴۰۲)
		ضرورت وجود یک مجموعه پایدار از استانداردها	انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)
	تطابق با استانداردهای بین‌المللی	مقابله با چالش‌ها (مثل رمز ارزها)	
		پذیرش استانداردهای بین‌المللی	انجمن حسابداران خبره رسمی (۲۰۱۶)؛ بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
		ایجاد هیئت استانداردهای بین‌المللی	باربور (۲۰۲۲)
	مسئولیت و ریسک‌های قانونی حسابرس	میزان دولتی یا حرفه‌ای بودن نظارت و سیاست‌گذاری در حسابداری و حسابرسی	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
		جرایم و تعهدهای تخطی از قوانین	بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
	تحول مقررات و رویه‌های حاکمیت شرکتی	ریسک قانونی	باکاس و همکاران (۲۰۱۴)
تغییر در رویه‌های حاکمیت شرکتی		تغییر در رویه‌های حاکمیت شرکتی	باربور (۲۰۲۲)
		نهادینه شدن حاکمیت شرکتی	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)
تغییرات آتی در مدل گزارشگری شرکتی		گزارشگری شرکتی	باربور (۲۰۲۲)
		الزام برای افشا اطلاعات جدید (مانند پایداری)	سابونکا (۲۰۲۲)
		تکامل مفهوم واحد تجاری (تعریف اقتصادی واحد تجاری به جای تعریف حسابداری)	نوگلر (۲۰۱۴)
	پیچیدگی‌های گزارشگری تجاری مدرن	پیترسون (۲۰۲۲)	
	ماهیت سیستم اطلاعاتی حسابداری شرکت‌ها	رامشه و همکاران (۱۴۰۲)	

استانداردهای کار حسابرسی

چارچوب گزارشگری و حاکمیت شرکتی

مقوله	مفاهیم (پیشران‌ها)	کد	منبع
مشتریان و محیط کسب‌وکار	عوامل موجود در واحد تجاری و محیط آن	پیچیدگی معاملات و روابط تجاری	باکاس و همکاران (۲۰۱۴)؛ بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)
		قوانین و مقررات حاکم بر مشتریان	
		خودکار شدن فرایندهای کسب‌وکار	پریرا (۲۰۲۴)
	مدل کسب‌وکار مشتریان	افزایش شرکت‌های پردازشگر اطلاعات	عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
		توسعه کسب‌وکارهای مبتنی بر فناوری اطلاعات	الیوت و دوان (۲۰۲۲)، عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)
		رشد کسب‌وکارهای دانش بنیان و استارت‌آپ‌ها	عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)؛ صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)

### گام ششم: کنترل کیفیت

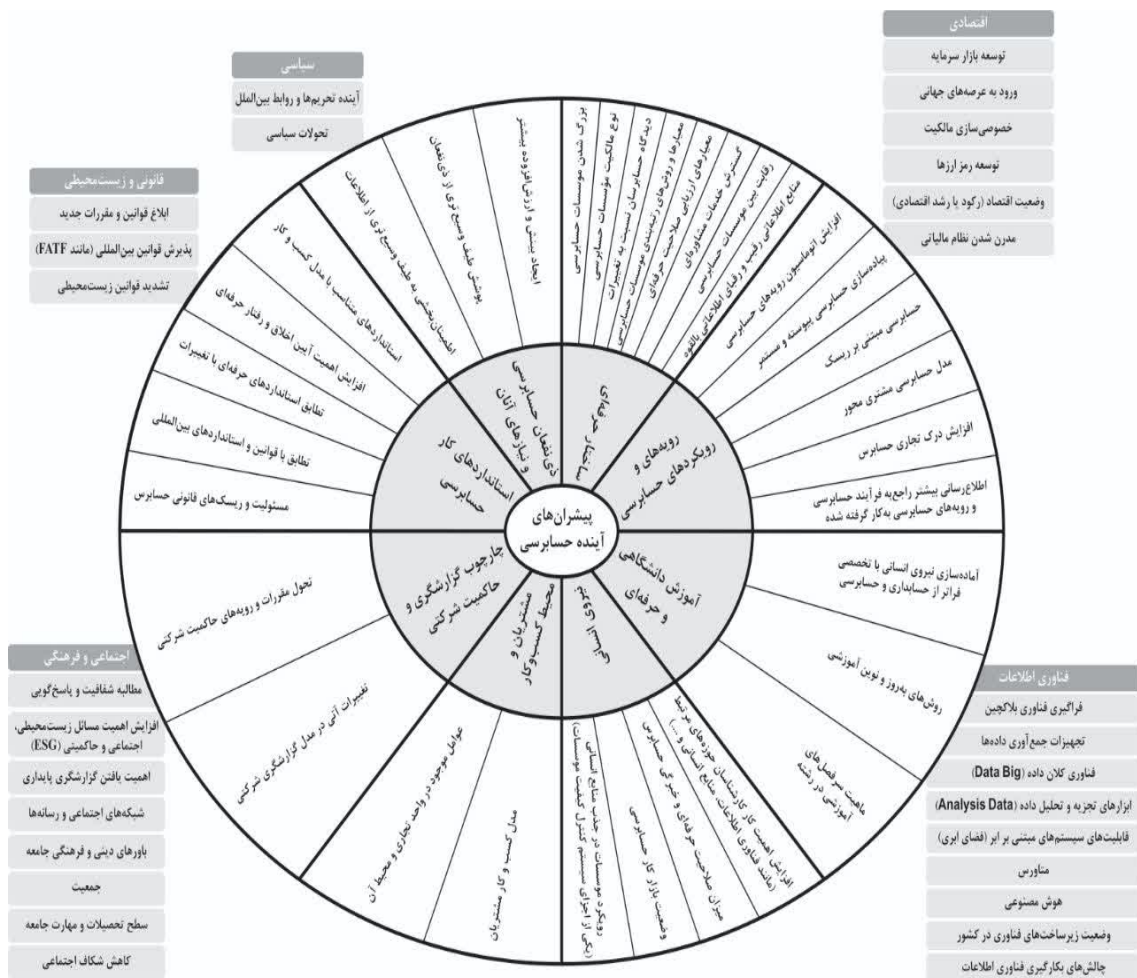
در این مطالعه به‌منظور پایش کدها و مفاهیم استخراج شده، از نظر خبرگان استفاده شد. برای محاسبه توافقی نظر بین خبرگان، هنگام ارزیابی مفاهیم پژوهش، می‌توان از شاخص کاپای کوهن<sup>۱</sup> بهره برد. مقدار این شاخص در بازه بین صفر تا یک قرار می‌گیرد. نزدیک بودن این شاخص به عدد یک، گویای بیشترین اتفاق نظر بین دو کدگذار است و برعکس نزدیک بودن این عدد به صفر، بیانگر عدم توافق نظر آن‌ها در این خصوص است (رهبری، پورصادق و یزدانی، ۱۳۹۹). ضریب کاپای کوهن در این پژوهش بالای ۰/۸ با معناداری کمتر از ۰/۰۰۰۱ درصد بوده است. با توجه به اینکه مقدار این ضریب نزدیک به عدد ۱ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، می‌توان گفت که بین دو تحلیلگر، توافق نظر اتکاپذیری روی یافته‌های پژوهش وجود دارد.

### گام هفتم: ارائه یافته‌ها

در این گام، به نحوه تعامل و ارائه نتایج و مرور ادبیات و فراترکیب پرداخته می‌شود. شیوه ارائه گزارش باید منطقی، روشن و معتبر باشد. در این مرحله، محقق براساس طبقه‌بندی‌های شکل گرفته در مراحل قبل، یک چارچوب ایجاد می‌کند. این چارچوب که نتیجه نهایی فراترکیب است، تفسیری فراتر از هر یک از مطالعات اولیه از پدیده مدنظر ارائه می‌کند و در عین حال دربرگیرنده همه آن‌هاست؛ به‌گونه‌ای که اثر هر یک از مطالعات اولیه را می‌توان در این کل جست‌وجو کرد. به‌طور معمول، در این گونه مطالعات، ارائه نتایج در قالب شکل و جدول، رایج‌ترین شیوه است. شکل ۳، بیانگر یافته‌های پژوهش است.

1. Cohen's kappa coefficient





شکل ۳. یافته‌های پژوهشی

در محیط دور، پیشران‌ها بر اساس چارچوب P.E.S.T.L.E<sup>۱</sup> دسته‌بندی شده است. این چارچوب یکی از معروف‌ترین چارچوب‌ها برای دسته‌بندی عوامل محیطی خارجی مؤثر بر کسب‌وکار است.

### اجتماعی - فرهنگی

این دسته، موضوعاتی از قبیل باورها، فرهنگ، هنجارها، مطالبات اجتماعی و ویژگی‌های جمعیتی را دربرمی‌گیرد. با توسعه ابزارهای ارتباطی و گسترش آگاهی‌ها و همچنین توسعه شبکه‌های اجتماعی که نحوه انتشار اطلاعات را دگرگون ساخته است، سطح مطالبه‌گری افزایش می‌یابد و ذی‌نفعان خواستار شفافیت و پاسخ‌گویی بیشتری از شرکت‌ها در قبال عملیات خود هستند (برزیده و همکاران، ۱۴۰۰؛ انجمن حسابداران خیره رسمی، ۲۰۱۶). افزایش سطح آگاهی، تحصیلات، مهارت‌های اعضای جامعه و رشد کیفی دانشگاه‌ها نیز، می‌تواند انگیزه لازم برای بهبود گزارشگری شرکتی را افزایش دهد (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۴۰۰). از طرفی افزایش نخبگان می‌تواند جایگاه اجتماعی حسابرسان را تضعیف کند (صدیقی

1. Political, Economic, Social, Technological, Legal and Environmental

و همکاران، ۱۴۰۲). به‌طور دقیق‌تر، تقاضا برای شفافیت بیشتر و پاسخ‌گویی را می‌توان به موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و افزایش تقاضا برای گزارشگری پایداری مرتبط دانست (لومباردی، ۲۰۲۱؛ الشانتی و همکاران، ۲۰۲۴). با توجه به ضرورت اجتماعی پشت این موضوع، ارائه اطمینان از حداقل برخی از این افشاها اجتناب‌ناپذیر است (باربور، ۲۰۲۲). از طرفی، مسائل جمعیت‌شناختی، نظیر رشد و سالمند شدن جمعیت، اهمیت یافتن مسائل تنوع، برابری و شمول (DEI)<sup>۱</sup> و شکاف درآمدی به‌عنوان پیشران‌های تغییر بیان می‌شود. برای مثال، هی (۲۰۲۱) بیان می‌کند سالمندی جمعیت با افزایش تقاضا برای سرمایه‌گذاری و حسابرسی شرکت‌های سرمایه‌پذیر همراه است. نمونه‌ی دیگر اینکه، پیترسون (۲۰۲۲) به اهمیت یافتن مسئله تنوع، برابری و شمول اشاره می‌کند که برای حصول اطمینان از اینکه فرایندها و برنامه‌ها بی‌طرفانه و منصفانه هستند و نتایج یکسانی را برای هر فرد فراهم می‌کنند، ضرورت یافته است.

### اقتصادی

توسعه بازار سرمایه و رشد روند خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌ها، به مشارکت بیشتر مردم در اقتصاد منجر شده و حساسیت آن‌ها را به وضعیت شرکت‌ها افزایش خواهد داشت. با توجه به نقش حسابرسی، انتظار می‌رود تقاضا برای حسابرسی افزایش یابد (پیترسون، ۲۰۲۲). از طرفی، لازمه توسعه فضاهای اقتصادی، ورود به عرصه‌های جهانی و حضور سرمایه‌گذاران و شرکت‌های خارجی، وجود یک سیستم‌گزارشگری شفاف است که یکی از الزامات آن حسابرسی است (فوربز، ۲۰۱۴). در چنین شرایطی، ممکن است لازم باشد که ساختار مؤسسه‌ها و کیفیت خدمات آن‌ها متناسب با این تغییرات بهبود یابد. وضعیت اقتصادی پیشران بعدی است که در این دسته مطرح می‌شود و با حسابرسی ارتباط دوسویه دارد. حسابرسی یکی از الزامات اقتصاد در حال رشد است. ایجاد قابلیت در حسابرسی یک اولویت کلیدی برای کشورهای است که به دنبال رشد اقتصادی پایدار هستند (انجمن حسابداران خبره رسمی، ۲۰۱۶). از طرفی رشد اقتصادی به سهم خود با تقاضای بیشتر برای حسابرسی همراه خواهد بود. درآمد مؤسسه‌ها نیز با تغییر وضعیت اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. برای مثال، در شرایط رکود ممکن است شاهد کاهش درآمد مشتریان یا ورشکستگی آن‌ها و کاهش میزان تقاضا برای حسابرسی باشیم (بهرامیان و همکاران، ۱۴۰۰). مدرن شدن نظام مالیاتی می‌تواند به تحول در سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری شرکت‌ها منجر شود (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۴۰۰). پذیرفته شدن رمز ارز به‌عنوان یک ارز رسمی، ممکن است به تحولاتی در رویه‌های حسابرسی برای رویارویی با چالش حسابرسی رمزارزها منجر شود (لومباردی و همکاران، ۲۰۲۱).

### سیاسی

پیشران‌های این دسته را باید به مشابه برخی از پیشران‌های اقتصادی به‌عنوان ریسک سیستماتیکی در نظر گرفت که شرکت‌ها و مؤسسه‌های حسابرسی با آن روبه‌رو هستند. شاید مهم‌ترین پیشران این طبقه که عمدتاً در پژوهش‌های داخلی به آن اشاره شده است، پیشران وضعیت تحریم‌ها و آینده بین‌الملل برای کشور باشد. این موضوع می‌تواند از جنبه‌های مختلفی تأثیرگذار باشد. برای مثال، تحریم‌ها باعث می‌شود که مؤسسه‌های حسابرسی قادر نباشند با

مؤسسه‌های مطرح و بین‌المللی ارتباط مؤثر داشته باشند و به همین دلیل، از پیشرفت‌های فناوری و سایر زمینه‌ها عقب بمانند. از طرفی، سهم مؤسسه‌ها از بازار بالقوه حسابرسی شرکت‌های خارجی پایین خواهد بود. از جنبه دیگر این موضوع مطرح می‌شود که با رفع تحریم‌ها و حضور شرکت‌های بزرگ بین‌المللی، آیا مؤسسه‌های داخلی توانایی حسابرسی چنین شرکتی را دارند یا با حضور مؤسسه‌های بین‌المللی چه میزان توانایی رقابت دارند؟ (صدیقی و همکاران، ۱۴۰۲؛ بهرامیان و همکاران، ۱۴۰۰؛ باباجانی و عدل‌زاده، ۱۴۰۰). تحولات سیاسی نیز پیشران تأثیرگذار بعدی در این حوزه است. برای مثال، برگزیت<sup>۱</sup> یا نتایج انتخابات آمریکا. چنین تحولاتی با تأثیر بر جنبه‌های مختلف از جمله شرایط اقتصادی، به تغییر در حسابرسی منجر خواهند شد (هی، ۲۰۲۱).

### فناوری اطلاعات

ابزارهای فناوری اطلاعات، پیشران‌هایی هستند که پژوهشگران بسیاری از تأثیرات بالقوه مثبت آن‌ها در افزایش کیفیت و کارایی حسابرسی و قضاوت حسابرسان صحبت می‌کنند. این ابزارها، به حسابرسان در جمع‌آوری شواهد، تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتیجه‌گیری کمک می‌کند. با استفاده از فناوری اطلاعات، حسابرس می‌تواند زمان بیشتری را صرف بررسی و تفسیر تحلیل‌ها (به جای انجام آزمون‌ها) کند و تمرکز بیشتری بر حوزه‌های پرخطر داشته باشد (الیوت و دوان، ۲۰۲۲). البته، حسابرسی ماهیت قضاوتی دارد. ابزارهای فناوری اطلاعات می‌تواند از فرایند قضاوت پشتیبانی کند؛ اما نمی‌تواند جایگزین قضاوت انسانی شود (مؤسسه حسابرسی پرایس واتر‌هاوس کوپرز، ۲۰۱۹). آثاری که پیشران‌های این دسته می‌تواند داشته باشد بسیار گسترده است و بخش چشمگیری از ادبیات نیز به بررسی ابعاد پیشران‌های این دسته اختصاص دارد. لذا به‌طور خلاصه به چند مورد برگرفته از پژوهش‌ها اشاره می‌شود. پیش‌بینی می‌شود که بلاکچین، قراردادهای هوشمند و اینترنت اشیا، قابلیت اطمینان (غیرممکن شدن جعل و پنهان‌کاری در اسناد و مدارک مثبت) و یکپارچگی اطلاعات مالی را بهبود بخشند (صدیقی و همکاران، ۱۴۰۲). به‌کارگیری فناوری‌های صنعت نظیر هوش مصنوعی، بلاکچین و کلان داده در حرفه حسابرسی، با توانمندسازی حسابرسان به آزمون مجموعه کامل داده‌ها به جای نمونه‌های محدود و خودکار کردن فرایندها، منجر به افزایش دقت تحلیل‌ها، صدور گزارش‌های دقیق مبتنی بر واقعیت، افزایش کارایی و ارائه گزارش‌های آینده‌گر توسط حسابرسان در کنار بررسی اطلاعات تاریخی خواهند شد (رامشه و همکاران، ۱۴۰۲). استفاده از زبان گزارش‌دهی توسعه یافته (XBRL)<sup>۲</sup>، قابلیت‌های مفیدی را برای گزارشگری و بهبود عملکردهای حسابرسی و ارائه به‌موقع اطلاعات فراهم کرده است (لومباردی، بلوچ و واسارهلی، ۲۰۱۵). محاسبات و رایانه‌های کوانتومی می‌تواند منجر به افزایش بیشتر توانایی حسابرسان برای بررسی از داده‌ها شود (باربور، ۲۰۲۲). فضای ابری، راه را برای بهبود کیفیت حسابرسی و کنترل کیفیت و ارائه اطلاعات به‌موقع‌تر امکان‌پذیر می‌کند (تامسون رویترز، ۲۰۲۱). پژوهش‌هایی نیز وجود دارد که نسبت به اعمال بیش از حد فناوری هشدار می‌دهد یا از آثار منفی آن سخن می‌گویند. برای مثال، چالش‌های امنیت سایبری یا حفظ و محرمانگی اطلاعات (رامشه و همکاران، ۱۴۰۲) و آثار منفی بلاکچین (هی، ۲۰۲۱) از این دست موارد است.

1. Brexit

2. eXtensible Business Reporting Language

## قانونی

این عامل تا حدی با عوامل سیاسی هم‌پوشانی دارد و در برخی چارچوب‌ها با یکدیگر ارائه می‌شوند. در محیط دور حسابرسی، قوانین و محیط نظارتی مطرح است که صورت غیر مستقیم اثر گذار است. برای مثال، با افزایش خصوصی‌سازی مالکیت، نقش نظارتی دولت افزایش پیدا می‌کند. از این رو، در چنین شرایطی انتظار می‌رود که ابلاغ قوانین و مقررات بیشتر (عبدلی و همکاران، ۱۴۰۰) و افزایش نظارتی نهادهای ناظر بر حسابرسی (الشانتی و همکاران، ۲۰۲۴) برای حمایت از سهام‌داران شاهد باشیم. یا بین‌المللی شدن و ورود به عرصه‌های جهانی، مستلزم پذیرش قوانین بین‌المللی مانند پول‌شویی است (بهرامیان و همکاران، ۱۴۰۰).

## محیط زیست

تغییر اقلیم (برای مثال تغییرات آب‌وهوا یا آلودگی هوا) پدیده‌ای است که به‌صورت گسترده اهمیت پیدا کرده است. این امر بر حسابرسی محیط زیست تأکید بیشتری خواهد کرد (هی، ۲۰۲۱). برای مثال، می‌توان به الزام برای افشا گزارش‌های زیست‌محیطی مانند انتشار کربن و همچنین الزام به حسابرسی آن اشاره کرد (فو و همکاران، ۲۰۲۴). به‌عنوان نمونه‌ای دیگر، تأکید بیشتری بر فناوری اطلاعات به جای حسابرسی سنتی مبتنی بر کاغذ می‌شود. این کار با کاهش قطع درختان برای تولید کاغذ ارتباط دارد. یا با استفاده از مدل حسابرسی مستمر و فضای مجازی می‌توان از تردهای اضافی جلوگیری و در مصرف انرژی صرفه‌جویی کرد (برزیده و همکاران، ۱۴۰۰).

## پیشران‌های استخراج شده در محیط نزدیک و تفسیر آن‌ها

### نیروی انسانی

هم خدمات حسابرسی و هم ابزارهای مورد استفاده برای ارائه آن خدمات، با گذر زمان پیچیده‌تر می‌شوند. این امر نه تنها مستلزم داشتن استعدادهای درجه یک حسابرسی است، بلکه به افرادی با دانش‌های دیگر نظیر افراد متخصص در تحلیل داده، منابع انسانی، فناوری اطلاعات و سایر حوزه‌های تأثیرگذار بر کار حسابرسی نیاز دارد (تامسون رویترز، ۲۰۲۱). انتظار می‌رود نیروی انسانی به مهارت‌های فنی فراتر از دانش حسابداری و حسابرسی دست یابند. همچنین، در چنین محیطی، قضاوت حرفه‌ای از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است که خود به دانش و صلاحیت نیروی کار بستگی دارد. برای توسعه شایستگی و تفکر انتقادی در حسابرسان، باید بهترین و باهوش‌ترین افراد به حرفه حسابرسی جذب شوند (گریسون، ۲۰۲۲). وضعیت دسترسی به نیروی کار، وجود فرصت‌های شغلی جایگزین، چشم‌اندازهای نیروی انسانی از جایگاه فعلی خودش و نگرانی‌های شغلی و افزایش سن نیروی کار، نمونه‌هایی از مواردی هستند که بر بازار کار حسابرسی و میزان عرضه نیروی کار حسابرسی اثر گذار است (صدیقی و همکاران، ۱۴۰۲). بر اساس گزارش تحقیقاتی فدراسیون بین‌المللی اروپا (۲۰۱۶)، مهارت‌هایی که ذی‌نفعان از حسابرسان انتظار دارند، عبارت است از: اخلاق و ارزش‌ها، رفتار حرفه‌ای شامل استقلال، قضاوت و تردید حرفه‌ای بالا، توانایی درک محیط تجاری و ریسک‌های مرتبط، درک انواع ریسک و نحوه مدیریت آن‌ها، مهارت‌های تجاری، مهارت‌های نرم (مانند رهبری، رویکرد حل مسائل، مدیریت و ارتباطات)، توانایی

درک ویژگی‌های رفتاری سازمان و مدیر، داشتن مهارت‌های تکنیکی در حسابداری و حسابرسی، آمار و ریاضی، مهارت‌های تحلیلی و تفکر انتقادی، و در نهایت مهارت‌های فناوری اطلاعات.

### آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی

قضاوت چیزی است که با تجربه و آموزش همراه است. لذا، آموزش نیروهای حسابرسی و بهبود صلاحیت آن‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است. لومباردی و همکاران (۲۰۱۵) با توجه به اهمیت یافتن ضرورت وجود نیروی با صلاحیت و متخصص در مؤسسه‌ها و تیم حسابرسی و در راستای آمادگی برای آینده، تأکید بیشتری بر آموزش فناوری اطلاعات، روش‌های تحلیلی، تجزیه و تحلیل ریسک، کشف تقلب، حسابداری دادگاهی و استانداردهای بین‌المللی می‌کنند. لذا، برنامه‌های درسی حسابداری ممکن است نیاز به اصلاح داشته باشند (مؤسسه حسابرسی پرایس واترهایس کوپرز، ۲۰۱۹) تا شامل دوره‌های بیشتری علی‌الخصوص در فناوری اطلاعات در میان سایر مهارت‌های مورد نظر باشد (کریستین، ۲۰۱۵). سابونکا (۲۰۲۲)، بر افزایش آگاهی و آموزش کارکنان حسابرسی در فرایند تطبیق مسائل زیست محیطی، تغییرات اقلیمی و خطرات تغییر اقلیم، اشاره می‌کند.

### رویه‌ها و رویکردهای حسابرسی

فناوری اطلاعات و ابزارهای آن مانند داده‌های بزرگ و هوش مصنوعی، این قابلیت را به وجود آورده است که بسیاری از رویه‌های حسابرسی که نیازمند قضاوت بالایی نیست، خودکار شود (بیرنس و همکاران، ۲۰۱۸). از آنجا که رویه‌های حسابرسی خودکار خطاهای انسانی را کاهش می‌دهد، در آینده حسابرس می‌تواند از روش‌های حسابرسی خودکار بیشتر از روش‌های دستی استفاده کند (عبدلی و همکاران، ۱۴۰۲). این موضوع، پتانسیل بالقوه کاهش بازه‌های زمانی گزارش‌دهی شرکت‌ها را دارد و بنابراین، این احتمال وجود دارد که حرکتی به سمت اطلاعات به موقع صورت گیرد (باربور، ۲۰۲۲). با این کار، زمان حضور فیزیکی حسابداران و حسابرسان در شرکت کاهش می‌یابد و فقط نیاز به حضور نیروهای مالی متخصص با مهارت‌های چندگانه که دارای شناخت کافی از نوآوری‌های مذکور باشند، ضرورت می‌یابد (برزیده و همکاران، ۱۴۰۰). در چنین شرایطی که با افزایش اتوماسیون همراه هستیم، تأکید بیشتری بر نحوه انجام حسابرسی با تمرکز بیشتر بر ریسک، شک و تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی وجود دارد. این کار به حسابرس کمک می‌کند تا در زمینه‌های کلیدی حسابرسی قضاوت حرفه‌ای انجام دهد (انجمن حسابداران خبره رسمی، ۲۰۱۶). اتوماسیون رویه‌ها و استفاده از فناوری اطلاعات و همچنین دیجیتالی شدن کسب‌وکارها نیز اهمیت وجود کنترل‌های داخلی مؤثر را برجسته می‌کند. در این هنگام حسابرس باید اتکای بیشتری به کنترل‌های داخلی داشته باشند؛ زیرا آزمون‌های معمول حسابرسی در چنین محیطی ممکن است اثربخشی لازم نداشته باشند (لومباردی، بلوچ و واسارhely، ۲۰۱۵). در ضمن، این احتمال وجود دارد که کنترل‌های داخلی برای پاسخ‌گویی به خواسته‌های اجتماعی گسترش یابد (باربور، ۲۰۲۲). پیشران پر تکرار بعدی، درک کسب‌وکار مشتری است. درک بهتر از کسب‌وکار مشتری باعث می‌شود که تیم حسابرسی، علاوه بر اینکه حسابرسی بهتری انجام دهند، مشاوران تجاری بهتری هم باشند (تامسون رویترز، ۲۰۲۱). استانداردهای جدید حسابرسی نیز تأکید بسیاری بر شناخت کسب‌وکار مشتری می‌کند. پیشران دیگری که وجود دارد، اهمیت یافتن حسابرسی پیوسته و

مستمر است به این دلیل که به ارائه اطلاعات به‌موقع‌تر منجر می‌شود (لمباردی، بلوچ و واسارhely ۲۰۱۵). فناوری‌های یاد شده به‌کارگیری مفهوم حسابرسی پیوسته را امکان‌پذیر می‌سازند (برزیده و همکاران، ۱۴۰۰). از این‌رو، رویکرد حسابرسی سنتی باید برای برآورده کردن انتظارات فزاینده از کیفیت حسابرسی، گزارش به‌موقع و ارزش‌آفرینی کسب‌وکار تکامل یابد (الیوت و دوان، ۲۰۲۲). علاوه‌براین، کاربران می‌خواهند اطلاعات زمینه‌ای بیشتری ارائه شود تا فرایندی را که در آن حساب‌برسان به نظر خود رسیده‌اند و چالش‌هایی که در طول مسیر با آن‌ها مواجه شده‌اند و بر آن‌ها غلبه کرده‌اند، توضیح دهند (انجمن حسابداران خبره رسمی، ۲۰۱۶). در همین راستا است که امروزه استانداردهای حسابرسی، اطلاع‌رسانی مسائل عمده در حسابرسی را الزامی کرده است. در نهایت، پژوهشگرانی هستند که معتقدند یک مدل حسابرسی در همه جا قابل اجرا نیست و حسابرسی باید بین شرکت‌های بورسی و غیر بورسی، شرکت‌های بزرگ و کوچک تمایز قائل شود. الزامات گزارشگری آن‌ها و در نتیجه نیازهای اطمینان آن‌ها یکسان نیست. برخی نیز معتقدند داشتن یک رویکرد اصلی برای حسابرسی که در همه انواع واحدهای تجاری در همه جای جهان مشترک است، مزایایی دارد (انجمن حسابداران خبره رسمی، ۲۰۱۹؛ الیوت و دوان، ۲۰۲۲).

### ساختار حرفه‌ای

پیشران‌هایی در این دسته قرار گرفته است که به‌طور عمده به ساختار بازار مؤسسه‌های حسابرسی نظیر اندازه، میزان تخصص، نوع مالکیت مؤسسه‌ها، سیستم کنترل کیفیت آن‌ها، جایگاه در رتبه‌بندی‌های ناظر، حق‌الزحمه، رقابت، رقبای بالقوه از بازارهای غیرسنتی حسابرسی و نظایر آن مربوط است. الیوت و دوان (۲۰۲۲) بیان می‌کنند به‌دلیل افزایش رقابت، میزان تخصص‌گرایی مؤسسه‌ها باید افزایش یابد. همچنین مؤسسه‌های حسابرسی باید در واکنش به تغییرات، در کوتاه‌مدت سرمایه‌گذاری‌های چشمگیری به‌خصوص در فناوری اطلاعات انجام دهند. از این‌رو، مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط، اگر شرایط لازم مانند توان مالی برای بهبود خدمات خود نباشند، باید به سمت ادغام یا منحل شدن حرکت کنند یا به سمت ارائه خدماتی چون مشاوره و تحلیل داده‌ها بروند (صدیقی و همکاران، ۱۴۰۲). داشتن رویکرد فعال در تطابق با تحولات، انتظاری است که ذی‌نفعان از حساب‌برسان دارند. ذی‌نفعان اعتقاد دارند که حساب‌برسان نباید منتظر تغییرات نظارتی یا اعمال قوانین برای حرکت رو به جلو باشند و باید نقش بیشتری در تصمیم‌گیری برای آینده خود ایفا کنند (تامسون رویترز، ۲۰۲۱). از طرفی، حضور بالقوه رقبای جدید که قابلیت ارائه برخی از خدمات حسابرسی و مشاوره‌ای را با توسعه فناوری اطلاعات دارند، تهدیدی برای حساب‌برسان است (الیوت و دوان، ۲۰۲۲). پیشران معیارها و ارزیابی کیفیت کار حسابرسی بدین دلیل مطرح می‌شود که با توجه به غیرقابل مشاهده بودن کیفیت حسابرسی، استانداردها و آیین‌نامه‌هایی که کیفیت را تحت تأثیر قرار داده و ارزیابی می‌کند، از اهمیت بالایی برخوردار می‌شود (هی، ۲۰۲۱). نوع مالکیت مؤسسه‌های حسابرسی تجدید ساختار مؤسسه‌ها، پیشران دیگری است که توسط هی (۲۰۲۱) بیان شد. به عقیده وی، مالکیت تضامنی مؤسسه‌های حسابرسی، یک رویکرد منطقی برای محیط بسیار پیچیده کسب‌وکار بخش خصوصی است، اما باید در محیط امروزه و با بزرگ شدن مؤسسه‌ها، نور حاکمیت شرکتی مدرن را به مؤسسه‌های حسابرسی تاباند.

## ذی‌نفعان و نیازهای آنان

آینده حسابرسی باید در درجه اول بر اساس نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان هدایت شود. سپس تقاضا تعیین می‌کند که آیا چنین اطلاعاتی باید مشمول حسابرسی شود یا خیر (باربور، ۲۰۲۲). با بررسی پژوهش‌های صورت‌گرفته، این‌گونه نتیجه‌گیری می‌شود که ذی‌نفعان حسابرسی، خواستار ایجاد ارزش‌افزوده بیشتر نظیر ارائه اطلاعاتی در مورد چشم‌اندازهای آتی شرکت (هی، ۲۰۲۱)، اقدامات بیشتر در کشف تقلب (لومباردی و همکاران، ۲۰۲۱)، ارائه بینش بیشتر در کسب‌وکار (تامسون رویترز، ۲۰۲۱)، ریسک‌ها (کنچل، ۲۰۲۱) و... هستند. از این‌رو، افزایش دامنه حسابرسی و حسابرسی طیف وسیع‌تری از اطلاعات به جز اطلاعات غیرمالی و برای طیف وسیع‌تری از ذی‌نفعان ضروری است (فوربز، ۲۰۱۴). جدول زیر که بر گرفته از پژوهش فدراسیون بین‌المللی اروپا (۲۰۱۶) است، تصویر واضحی از آنچه مورد تقاضای ذی‌نفعان است، ارائه می‌دهد:

### جدول ۵. نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان

اطمینان‌بخشی به چشم‌اندازهای آتی و اطلاعات آینده نگر مانند: ۱. پیش‌بینی ورشکستگی؛ ۲. پیش‌بینی جریان‌های نقدی؛ ۳. پیش‌بینی سود و ۴. تداوم فعالیت	اطمینان‌بخشی به اطلاعات آینده‌نگر
اطمینان‌بخشی به اطلاعات غیرمالی، شاخص‌های عملکرد در گزارشات سالانه و گزارش‌های مسئولیت حاکمیت شرکتی و به‌طور کلی اطمینان‌بخشی به گزارشگری یکپارچه.	اطمینان‌بخشی به اطلاعات غیرمالی
خدمات حسابرسی رعایت در خصوص: سیستم‌های فناوری اطلاعات؛ امنیت سایبری؛ کنترل‌های داخلی؛ ریسک و مدیریت ریسک؛ حاکمیت شرکتی.	خدمات اطمینان‌بخشی رعایت (حسابرسی رعایت)
بینش بیشتر در مورد کیفیت و اثربخشی مدیریت شرکت شامل مقایسه و محک با رهبران صنعت	بهبود بینش تجاری

منبع: (برگرفته از پژوهش فدراسیون بین‌المللی اروپا، ۲۰۱۶)

## قوانین و استانداردها

اساس موفقیت در حسابرسی آینده، اطمینان از انطباق مداوم در یک محیط نظارتی پیچیده و همیشه در حال تغییر و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای است. مؤسسه‌های حسابرسی باید از یک برنامه‌کاری هدایت‌شده برای انجام حسابرسی کارا و مؤثر که با استانداردهای حرفه‌ای مطابقت دارند و بررسی هم‌پیشگان را پاس می‌کنند، استفاده کنند (تامسون رویترز، ۲۰۲۳). پیشران بسیار مهم دیگر، استانداردهای حسابرسی حاکم بر کار و نهاد تدوین‌کننده این استانداردها است. موضوعاتی از قبیل اینکه آیا باید استانداردهای بین‌المللی پذیرفته شود یا استانداردهای بومی طراحی شود؛ یا اینکه نهاد استانداردگذار دولت باشد یا نهادهای حرفه‌ای؛ موضوعاتی هستند که در پژوهش‌های مختلفی مورد بررسی قرار گرفته است. برای مثال، اسدی (۱۴۰۱) بر ضرورت تشکیل یک نهاد ناظر مستقل در ایران که وظیفه نظارتی دارد و نقش اجرایی ندارد، ضروری می‌داند. هی (۲۰۲۱) بیان می‌کند یک نهاد جهانی برای استانداردهای حسابرسی و نظارت باید وجود داشته باشد که مستقل و مورد قبول همه دولت‌ها باشد. مسئولیت حسابرسان نیز یکی از پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی است. هی (۲۰۲۱) بیان می‌کند حسابرسان با ایجاد تکنیک‌های جدید و بهتر برای گردآوری شواهد،

مسئولیت بیشتری را برای خود ایجاد می‌کنند. از همین رو، هرگونه افزایش در مسئولیت حسابرس، اغلب از مقررات وضع شده توسط دولت یا نهادهای حرفه‌ای ناشی می‌شود، نه خود حساب‌سازان.

### چارچوب گزارشگری و حاکمیت شرکتی

بی‌شک با تغییر محیط و فضای تجارت، ارائه گزارش‌ها و صورت‌های مالی نیز دستخوش تغییرات خواهد شد. آینده حسابرسی تا حدی به تغییرات آتی که در مدل حاکمیت شرکتی و البته گزارشگری شرکتی ایجاد می‌شود بستگی دارد (باربور، ۲۰۲۲). به عبارتی، این پیشران‌ها را می‌توان جزو اثرگذارترین پیشران‌ها بر حسابرسی تفسیر کرد. الزام به افشا اطلاعات جدید و حسابرسی آن‌ها، نمونه‌ای از شیوه اثرگذاری است. قوانین حاکمیت شرکتی، به‌عنوان نظام کلان حاکم بر گزارشگری است که به افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی منجر می‌شود و بر تحولات گزارشگری شرکتی مؤثر است (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۴۰۰).

### مشتریان و محیط کسب‌وکار

چارچوب گزارشگری شرکتی و همچنین رویه‌های حسابرسی، تا حد زیادی تحت تأثیر مدل کسب‌وکار شرکت می‌تواند متفاوت باشد. کسب‌وکارها به‌طور فزاینده‌ای به سمت دیجیتالی شدن، تصمیم‌گیری مبتنی بر داده و پذیرش فناوری‌های پیشرفته‌تر حرکت می‌کنند (الیوت و دوان، ۲۰۲۲). توسعه کسب‌وکارهای دانش بنیان و استارت‌آپ‌ها، نیز مطرح است. این شرکت‌ها، دارایی نامشهود بالایی دارند و سهم آن‌ها از اقتصاد در حال افزایش است (برزیده و همکاران، ۱۴۰۲). ظهور و پذیرش مدل‌های جدید کسب‌وکار، با پیچیده‌تر کردن مدل‌های درآمدزایی و ارزش‌آفرینی و تغییر دادن الگوی کسب‌وکار، می‌تواند الزامات جدیدی برای حسابداری و نیز گزارشگری ایجاد کند (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۴۰۰).

### نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش که حاصل از بررسی مطالعات گذشته و روندهای حسابرسی است، تصویری روشن از آینده حرفه حسابرسی و پیام‌های کلیدی را برای حساب‌سازان مخابره می‌کند. در محیطی متغیر که عوامل مختلفی از جمله سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، قانونی و محیطی و همچنین، حجم روزافزون اطلاعات و تحولات فناوری اطلاعات تفاوت‌های اساسی ایجاد می‌کند، مطالبه‌ی ذی‌نفعان و چارچوب‌های گزارشگری نیز تغییر خواهد کرد؛ بنابراین حسابرسی نیز تغییر خواهد کرد. اگر تغییر در کار نباشد، کارایی و اثربخشی وجود نخواهد داشت و حساب‌سازان به مرور زمان، نقش خود را از دست خواهند داد و هزینه‌های بیشتری متحمل می‌شوند.

در درجه اول، حسابرسی خدمتی است که در پاسخ به نیاز ذی‌نفعان و جامعه ایجاد شده است؛ از این رو، این دیدگاه و نیازهای ذی‌نفعان است که مشخص می‌کند چه اطلاعاتی باید افشا شود و چه اطلاعاتی باید حسابرسی شود. ذی‌نفعانی که مثل گذشته فقط سهام‌داران نیستند و طیف وسیعی را دربرمی‌گیرند. آن چیزی که از دیدگاه ذی‌نفعان مخابره می‌شود، این است که حسابرسی باید برای برآورده کردن خواسته‌های دنیای پیچیده‌تر تکامل یابد و بینش‌ها و اطلاعات مربوطتری برای ذی‌نفعان در زمینه‌های مختلف از جمله چشم‌اندازهای کسب‌وکار مشتریان، مسائل اجتماعی،



زیست‌محیطی و حاکمیتی، مدیریت ریسک، فناوری اطلاعات و... فراهم کند. به عبارتی، اطلاعات غیرمالی بخش بسیار مهمی از چرخه گزارشگری در آینده خواهد بود و دامنه حسابرسی ممکن است متناسب با این نیازها تغییر کند. از این رو فرصت‌هایی جدید برای ارائه خدمات متناسب با این نیازها وجود دارد و انتظار می‌رود حرفه حسابرسی در پاسخ به این موضوعات رویکرد فعالانه‌تری داشته باشد تا اینکه منتظر واکنش به یک رویداد خاص مانند اجبار یک قانون بماند.

نقش فناوری اطلاعات بسیار گسترده بوده و خواهد بود؛ بنابراین از حسابرسان انتظار می‌رود که مهارت‌های لازم را فرا گرفته و این ابزارها را به کار گیرند. حسابرسان باید با پذیرش ابزارهای فناوری اطلاعات و خودکارسازی وظایف ساده، بر حوزه‌های نیازمند قضاوت تمرکز کنند. دانشگاه و نهادهای حرفه‌ای آموزشی باید سرفصل‌های به‌روزتری مثل فناوری اطلاعات را در نظام آموزشی خود بگنجانند و از رویکردهای به‌روز و نوین آموزشی بهره ببرند.

نظارت و استانداردهای حاکم بر حسابرسان نیز، دیگر جزء موضوعات حاکمیت ملی نخواهد بود. به نفع جامعه و جهان است که حسابرسی به‌خوبی انجام شود و نظارت مؤثر بر آن‌ها وجود داشته باشد، آن‌هم توسط نهادهایی که مقبول تمام ملت‌ها باشند. در حال حاضر این نقش هیئت استانداردهای بین‌المللی انجام می‌دهد؛ اما خود نیز یک نهاد خصوصی محسوب می‌شود و بر اساس تئوری گرفتار شدن، ممکن است گرفتار فرایند نظارتی شده و نتواند آن گونه که باید عمل کند. اساس موفقیت در حسابرسی آینده، اطمینان از انطباق مداوم در میان یک محیط همیشه در حال تغییر است و لازم است استانداردها متناسب با این شرایط توسط نهادهای ناظر به‌روز شود؛ اما نه به‌گونه‌ای که قضاوت حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد.

با تغییرات، ساختار مؤسسه‌های حسابرسی نیز دستخوش تغییر می‌شود و رقابت مؤسسه‌ها شکل جدیدی به خود می‌گیرد. ماندگاری در حرفه، نیازمند سرمایه‌گذاری در حوزه‌های نوین برای انطباق با تغییرات و آموزش، جذب و نگهداری نیروهای متخصص است و اگر اینچنین نشود، مؤسسه‌ها باید در حوزه‌های دیگری مانند برخی از خدمات مشاوره‌ای به ارائه خدمات پردازند.

یافته‌ها و نتایجی که در این پژوهش ذکر شد، انعکاسی تفسیری از پژوهش‌های یافت شده با رویکرد فراترکیب بر اساس معیارهای مشخص بود. ممکن است پژوهش‌های دیگری انجام شده باشد که بنا به رویکرد غربالگری مطالعات، مورد بررسی قرار نگرفته باشد. به‌خصوص، پژوهش‌های بسیاری وجود دارد که به بررسی هر یک از پیشران‌ها و مفاهیم مرتبط با آن (برای مثال کلان‌داده‌ها یا هوش مصنوعی)، از جنبه‌های مختلف مثل اثرها، چالش‌ها، فرصت‌ها، چگونگی اثرگذاری و... پرداخته است. پوشش کامل همه این موارد عملی نیست و نیازمند مطالعه بسیار گسترده است. ابزار مصاحبه نیز با توجه به عوامل زمینه‌ای موجود در ایران نیز می‌توانست اطلاعات مکملی را فراهم کند.

در همین راستا، پیشنهادهای تحقیقاتی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. اولویت‌بندی و تحلیل ساختاری پیشران‌های پژوهش؛
۲. شناسایی محتمل‌ترین سناریوهای آتی حرفه حسابرس در ایران با استفاده از رویکردهای آینده‌پژوهی؛
۳. استفاده از روش‌های متفاوت جمع‌آوری داده نظیر مصاحبه و ابزارهای تجزیه و تحلیل آماری متفاوت؛
۴. بررسی جامع ابعاد و آثار هر یک از پیشران‌های تغییر در حسابرسی.

## منابع

- اسدی، مرتضی (۱۴۰۱). چالش‌های اصلی حرفه حسابرسی و تشکیل نهاد ناظر. *مجله حسابرسی*، (۱۲۱)، ۷۰-۷۷.
- باباجانی، جعفر و عدل‌زاده، مرتضی (۱۳۹۹). تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۴)، ۵۲۳-۵۴۵.
- برزیده، فرخ؛ باباجانی، جعفر؛ رئیسی، ایمان و سلاطی، صبا (۱۴۰۰). شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابداری در ایران در حوزه نوآوری‌های فناوری محور. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۴)، ۱-۲۴.
- بهرامیان، امیرحسین؛ رنجبر، محمدحسین؛ احمدی، فائق و عابدینی، بیژن (۱۴۰۰). آینده‌پژوهی حرفه حسابرسی با تأکید بر الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۳(۴۹)، ۱۳۳-۱۵۴.
- تصدی‌کاری، محمدجواد؛ آزادی، کیهان؛ رضازاده، جواد و خردیار، سینا (۱۴۰۲). تبیین الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۳(۱)، ۵۴-۷۸.
- ثقفی، علی و جمالیان‌پور، مظفر (۱۳۹۷). بلاکچین و آینده حسابداری و حسابرسی. *مجله حسابدار*، (۳۱۴)، ۹-۱۵.
- خلعتبری، مریم؛ یزدانی، حمیدرضا و عسگری، ناصر (۱۴۰۱). فراترکیب اقدام‌ها و رهاوردهای مسئولیت اجتماعی سازمانی با رویکرد منابع انسانی. *فصلنامه مطالعات منابع انسانی*، ۱۲(۲)، ۱-۲۴.
- رامشه، منیژه؛ ملکی، محمد حسن و سلطانیان، مریم (۱۴۰۲). ارائه چارچوبی برای شناسایی پیشران‌های کلیدی مؤثر بر آینده حسابرسی با تمرکز بر فناوری‌های صنعت ۴.۰. *نشریه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۲)، ۸-۳۷.
- رحمانی، علی (۱۳۹۵). آینده حرفه حسابرسی. *نشریه حسابدار رسمی*، (۳۶)، ۱۳-۱۵.
- رشیدزاده، حبیب‌الله؛ خزائی، سعید و ولی‌مقدم، وحید (۱۳۹۶). آینده پیش‌روی صنعت بانکداری در ایران با رویکرد سناریوپردازی. *مطالعات مدیریت راهبردی*، (۳۰)، ۶۵-۸۹.
- رضانی، ملیحه؛ نیکونهاد، ایوب و عیوضی، محمد رحیم (۱۴۰۰). شناسایی و تحلیل پیشران‌های تأثیرگذار بر ایده مشارکت سیاسی در ایران و سناریوهای پیش‌رو. *فصلنامه علمی جستارهای سیاسی معاصر*، ۱۲(۲)، ۷۷-۱۲۲.
- رهبری، هادی؛ پورصادق، ناصر و یزدانی، حمیدرضا (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر درهم‌تنیدگی شغلی با رویکرد فراترکیب. *اندازه‌گیری تربیتی*، ۱۰(۴۰)، ۱۷۱-۱۹۷.
- صدیقی، عبدالمجید؛ ربانی، طاها و باباجانی، جعفر (۱۴۰۲). شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی در ایران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۳(۳)، ۱-۳۶.
- عبدلی، زهرا؛ کمالی، احسان؛ رستمی، امین و آقایی، آرزو (۱۴۰۲). آینده‌پژوهی حسابرسی از منظر فناوری اطلاعات، تغییرات مقرراتی، ساختاری و رویه‌ای. *نشریه علمی حسابداری مدیریت*، ۱۶(۵۸)، ۱۵۱-۱۶۴.
- فیل‌سرائی، مهدی و اسمائیلی، فاطمه (۱۴۰۲). بررسی نقش متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی. *فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۴(۱۳)، ۸۵-۸۵.

## References

- Abdel-khalik, A.R. (1993). Why do private Companies Demand Auditing? Acase for Organizational Loss of Control. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 8(1), 31-52.
- Abdoli, Z., Kamali, E., Rostami, A. & Aghaei, A. (2023). Future of audit from the perspective of information technology, regulatory, structural and procedural changes. *Scientific Journal of Management Accounting*, 16(58), 151-164. (in Persian)
- ACCA (2016). *The future of audit: A frame work for debates*. Available in: <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2016/march/future-of-audit.html>
- ALShanti, A.M., Al-Azab, H.A.H., Humeedat, M.M. & AlQudah, M.Z. (2024) Exploring the evolution of creative accounting and external auditors: Bibliometric analysis. *Cogent Business & Management*, 11(1), 1-24.
- Asadi, M. (2023). The main challenges of the audit profession and the formation of the supervisory body. *Jornal of Auditor*, (121), 70-77. (in Persian)
- Atayah O.F. & Alshater, M.M. (2021). Audit and tax in the context of emerging technologies: A retrospective analysis, current trends, and future opportunities. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 21, 95-128.
- Babajani, J. & Adlzadeh, M. (2020). Structural Analysis of the Drivers Affecting the Future of Corporate Reporting in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 523-545. (in Persian)
- Backhaus, K., Kirsch, H.J. & Rossinelli, Ch. (2014). Future Perspectives on Auditing Profession. *World Congress of Accountants*, Rome.
- Bahramian, A., Ranjbar, M.H., Ahmadi, F. & Abedini, B. (2021). The Effective Factors on the Future Study of the Audit Profession Base on IFRS Requirements and Business Cycle. *Journal of accounting and auditing researches*, 13(49), 133-154. (in Persian)
- Ball, R., Jayaraman, S., & Shivakumar, L. (2012). Audited Financial Reporting and Voluntary Disclosure as Complements: a test of the confirmation Hypothesis. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1), 136-166.
- Barbour, J.E. (2022). The future of audit: A personal perspective. *International Journal of Auditing*, 26(1), 4-7.
- Barzideh, F., Babajani, J., Raeisi, I. & Salati, S. (2021). Identifying the Drivers of the Future of Accounting in Iran in the Field of Technology-Based Innovations. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(4), 1-24.
- Byrnes, P., Al-Awadhi, A, Gullvist, B., Brown, H., Teeter, R., Warren, D. and Vasarhely, M. (2018). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Continuous Auditing, (Rutgers Studies in Accounting Analytics)*, Emerald Publishing Limited, pp. 285-297.
- Christine, E. (2015). Data analytics in auditing: Opportunities and challenges. *Business Horizons*, 58(5), 493-500.

- Deegan, C. (2014). *Financial Accounting Theory*. (4<sup>th</sup> ed.). North Ryde, NSW: McGraw-Hill Education, Australia.
- Desplebin, O., Lux, G. & Petit, N. (2021). To Be or Not to Be: Block chain and the Future of Accounting and Auditing. *Accounting Perspectives*, 20(4), 743-769.
- Elliott, R. & Duan, H.K. (2022). The Future of Auditing: An Interview with Robert Elliott. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 19(2), 23–27.
- Fahey, L. & Robert, M.R. (2011). *Learning from the future, competitive foresight Scenarios*, Canada: John Wiley & Sons Inc. 226.
- Federation of European Accountants (FEE) (2016). *The Future of Audit and Assurance*, pursuing a strategic Debates. Brussels.
- Filsaraei, M. & Esmaeili, F. (2023). Examining the role of metaverse on the future of accounting and auditing. *Journal of Professional Auditing research*, 4(13), 58-85. (in Persian)
- Forbs Insights (2014). *Future Role of Audit: A More Insightful Audit for a More Complex World*. Available in: [https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Insights\\_GPPC\\_REPORT.pdf](https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Insights_GPPC_REPORT.pdf)
- Fotoh, L.E, Lorentzon, J. (2021). The Impact of Digitalization on Future Audits. *Journal of emerging Technologies in Accounting*, 18(2), 77–97.
- Francis, J.R. (2011). Auditing without board. *Accounting, Organization and Society*, 36(4-5), 318-323.
- Fu H.; Lei Y.; Zhang S.; Zhao K.; Zhao Y. (2024). Unravelling the carbon emissions compliance in sustainable supply chains: The impacts of carbon audit cooperation. *journal of Omega*, 129, 103143.
- Grayston, C. (2022). Audit down but not out. *International Journal of Auditing*, 26(1), 8–11.
- Hatherly, D. (2022). The super-auditor, perpetual beta and pervasive performativity. *International Journal of Auditing*, 26(1), 23–26.
- Hay, D. (2021). *The Future of Auditing*. Routledge Focus, Taylor & Francis Group, UK.
- Hay, D., Knechel, W.R. & Willekens, M. (2014). *The Routledge Companion to Auditing*. Abingdon, UK: Routledge, 33-42.
- Khalatbari Moazam, M., Yazdani, H. & Asgari, N. (2022). Meta-synthesizing of Practices and Results of Corporate Social Responsibility: A Human Resource Approach. *Journal of Human Resource Studies*, 12(2), 1-24. (in Persian)
- Knechel, W. R. (2021). The Future of Assurance in Capital Markets: Reclaiming the Economic Imperative of the Auditing Profession. *Accounting Horizons*, 35 (1), 133–151.
- Knechel, W.R. & Willekens, M. (2006). The role of risk management and Governance in determining Audit demand. *Journal of Bussiness Finance and Accounting*, 33(9-10), 1344-1367.

- Kumari J.S. & Ajward, R. (2022). Whether the audit expectation-performance gap is expanding amid changes in audit landscape? New evidence from an emerging economy. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1), 53-65.
- Lombardi, D.R., Bloch, R. & Vasarhelyi, M.A. (2015). The Current State and Future of the Audit Profession, *Current Issues in Auditing*, 9(1), 10-16.
- Lombardi, R., De Villiers, C. Moscariello, N. & Pizzo, M. (2021). The disruption of Blockchain in Auditing -A Systematic Literature Review and an Agenda for Future Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(7), 1534-1547.
- Malis, S., Zager, L. & Brozović, M. (2021). The Future of Audit in Light of Technological Changes: Opportunities and Threats. *Book chapter in book: Fostering Innovation and Competitiveness with FinTech, RegTech, and SupTech*, America, IGI Global publishing, 228-249.
- Mcbride, K. & Philippou, C. (2022). Big results require big ambitions: big data, data analytics and accounting in masters courses. *Accounting Research Journal*, 35(1), 71-100.
- Nogler, G. (2014). The Auditor, the Entity, and Social Cost: How Will Auditing Change? *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 25(4), 51-55.
- Patel, S. & Shah, M. (2023). A Comprehensive Study on Implementing Big Data in the Auditing Industry. *Annals of Data Science*, 10(3), 657-677.
- Pereira L., Rézio, M., da Costa, R.L., Dias, Á. & Gonçalves, R. (2024). Artificial intelligence in strategic business management: the case of auditing. *International Journal of Business Information Systems*, 45(1), 57-100.
- Peterson, J. (2022). The future of external audit: Issues and questions. *International Journal of Auditing*, 26(1), 14-17.
- PWC (2019). The future of audit: A frame work for debates. Available in: <https://www.pwc.co.uk/who-we-are/future-of-audit/future-of-audit-report.pdf>
- PWC (2019). the future of audit: prespectives on How the audit could Evolve .2019. available in: <https://www.pwc.co.uk/who-we-are/future-of-audit/pwc-future-of-audit-report-july-2019.pdf>
- Rahbari, S., Poursadegh, N. & Yazdani, H. (2019). Identify the factors affecting job embeddedness with meta-synthesis approach. *Educational Measurement*, 10(40), 171-197. (in Persian)
- Rahmani, A. (2015). The future of the auditing profession. *Chartered Accountant Journal*, 36, 13-15.
- Ramazani, M. Nikunahad, A. & Eivazi, M.R. (2021). Identification and analyzing the future drivers of political participation in Iran and the scenarios ahead. *Contemporary political Studies*, 12(2), 75-112. (in Persian)
- Ramshe, M., Maleki, M.H. & Soltanian, M. (2023). A Framework for Identifying Key Drivers Affecting the Future of Auditing with a Focus on Industry 4.0 Technologies. *Journal of Professional Auditing Research*, 3(12), 8-37. (in Persian)

- Rashidzadeh, H., Khazaei, S. & Valimoghadam, V. (2016). The future of the banking industry in Iran with a scenario approach. *Journal of Strategic Management Studies*, 30, 65-89. (in Persian)
- Sabuncu, B. (2022). Training Accounting, Finance and Internal Auditing Staff on Environmental Issues, Sustainability and Climate Change Risk. In: Çalıyurt, K.T. (eds) *New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability*, Volume III. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application. Springer, Singapore.
- Salijeni, G., Samsonova-Taddei, A. & Turley, S. (2019). Big Data and changes in audit technology: contemplating a research agenda. *Accounting and Business Research*, 49(1), 95-199.
- Sandelowski, M. & Barroso, J. (2006). *Handbook for synthesizing qualitative research*. Springer publishing company.
- Siddiqi, A., Rabbani, T. & Babajani, J. (2023). Identifying the drivers affecting the future of the social position of the auditing profession in Iran. *Journal of Accounting and Social Interests*, 13(3), 1-36. (in Persian)
- Susskind, R. (2015). *The Future of the Profession*. Ebook. Oxford: Oxford University press.
- Tasaddi Kari, M. J., Azadi, K., Rezazadeh, J. & Kheradyar, S. (2023). Explain a Pattern for the Development of the Audit Services Market. *Journal of Accounting and Social Interests*, 13(1), 54-78. (in Persian)
- Thaghafi, A. & Jamalianpour, M. (2017). Blockchain and the future of accounting and auditing. *Accountant Journal*, 314, 9-15. (in Persian)
- Thomson Reuters checkpoint (Prepared in collaboration with Alan W. Anderson) (2021). 4 Keys to the Future of Audit. Available in: <https://tax.thomsonreuters.com/en/accounting-solutions/c/4-keys-to-the-future-of-audit-white-paper>
- Thomson Reuters White paper (2023). 3 Keys to the Future of Audit. Available in: <https://tax.thomsonreuters.com/en/accounting-solutions/c/3-keys-to-the-future-of-audit-webcast/form>
- Tiron-Tudor A., Deliu, D., Farcane, N. & Dontu, A. (2021). Managing change with and through blockchain in accountancy organizations: a systematic literature review. *Journal of Organizational Change Management*, 34(2), 477-506.
- Vitali, S. & Giuliani, M. (2024). Emerging digital technologies and auditing firms: Opportunities and challenges. *International Journal of Accounting Information Systems*, 53, 1-13.
- Wallace, W.A. (1980). *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*. New York, Touche Ross Foundtion.
- Zimmer, L. (2006). Qualitative meta-synthesis: a question of dialoguing with texts. *Journal of advanced nursing*, 53(3), 311-318.