



مدل کیفیت حسابداری مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان

محسن دلبری راغب^۱

علی اسماعیل زاده مقری^۲✉

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۹

چکیده

ذینفعانی که در پی کسب اطمینان نسبت به صحت محتوای اطلاعات مالی هستند از حسابداری مستقل بعنوان ابزاری کارآمد در حوزه کنترل‌های مالی استفاده می‌کنند اما غالباً، در مورد کیفیت این ابزار با ابهامات و سؤالات زیادی مواجه می‌شوند. در این میان، پژوهش حاضر و هدف آن که "ارائه مدل کیفیت حسابداری مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان" است، می‌تواند ابهامات و سؤالات آنان را به میزان زیادی برطرف نماید. پژوهش حاضر کیفی، داده بنیاد (با رهیافت ظاهر شونده، حاوی پارادیم تفسیری و رویکردی استقرایی) است که براساس نمونه‌گیری نظری، مصاحبه‌های عمیق نیمه‌ساختاریافته با چهارده نفر از متخصصین حسابداری و توجهی استمراری به شاخص اقناع نظری، انجام شده است.

یافته پژوهش "مدل کیفیت حسابداری مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان" است. این مدل چند وجهی شامل چهار جزء مشترک و طبقه‌بندی سه‌گانه ذینفعان (حاوی یازده جزء) می‌باشد. اجزای مدل پژوهش دارای رابطه تعاملی با یکدیگر هستند. این رابطه وضعیتی را ایجاد می‌کند که هر جزء مدل، در شرایط اثرگذاری و اثرپذیری نسبت به دیگر جزء قرار می‌گیرد. این مدل ضمن تصدیق تئوری اخلاقی حسابداری، دیدگاه و تصویر ذهنی مصاحبه‌شوندگان پژوهش از کیفیت حسابداری مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می‌دهد. اجرای مدل پژوهش و یا استفاده از اجزای آن، علاوه بر کمک به ذینفعان در خصوص کیفیت حسابداری، منجر به افزایش اعتماد عمومی جامعه به اطلاعات مالی خواهد شد.

واژه‌های کلیدی: مدل کیفیت حسابداری، ذینفعان، نظریه‌پردازی داده بنیاد.

۱- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. raghebmohsen@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده مسئول. alis35091@gmail.com



۱- مقدمه

ذینفعان اطلاعات مالی برای اینکه بتوانند تصمیمات اقتصادی خود را عملی سازند، نیازمند دسترسی به اطلاعات مالی هستند. پیش‌نیاز این دسترسی، حصول اطمینان از درستی، شفافیت و اتکاپذیری این اطلاعات است و لذا ذینفعان^۱ با هدف دستیابی به اطمینان مذکور، از ابزارهای موجود و رایج در سیستم‌های کنترل اطلاعات مالی مانند حسابرسی مستقل استفاده می‌کنند. اما در این میان، سؤالاتی با اهمیت ذهن ذینفعان را بخود مشغول می‌کند. یکی از سؤالات این است که حسابرسی مستقل می‌بایست دارای چه ویژگی‌هایی باشد تا بتوان بر نتایج آن تکیه نمود؟ پاسخ این سؤال و سؤالاتی از این دست در مفهوم کیفیت حسابرسی نهفته است. کیفیت حسابرسی مفهومی چند وجهی است و "ادبیات حسابرسی تا حد زیادی ماهیت چند وجهی کیفیت حسابرسی را به رسمیت می‌شناسد" (دترن و گلد، ۲۰۲۱ ص ۵). لازم به ذکر است که این مفهوم، به میزان زیادی انتزاعی است و نگاه اکثر ذینفعان اطلاعات مالی را به خود جلب نموده است.

نگاهی دقیق و کاربردی به کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که این ابزار، مهمترین و آخرین ابزار ذینفعان در ارزیابی قابلیت اتکا گزارشات حسابرسی محسوب می‌شود و در موارد فقدان یا ضعف آن، ممکن است ذینفعان نتوانند به اطلاعات مالی که در دسترس آنها قرار می‌گیرد اتکا نمایند و از نظر ذهنی در شرایط عدم اطمینان قرار گیرند. فقدان یا پایین بودن کیفیت حسابرسی مشکلات فراوانی را می‌تواند ایجاد نماید. بعنوان نمونه، "کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و کاهش اعتبار فرایند حسابرسی می‌شود" (صالحی و ناظمی، ۱۴۰۰ ص ۴۶۳).

از سوی دیگر، بررسی‌های انجام شده در خصوص کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد علیرغم پژوهش‌های انجام شده، هنوز هم زوایای زیادی از کیفیت حسابرسی پنهان مانده است و "تاکنون مدل جامع و یکپارچه‌ای برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن تدوین نشده است و پرکردن خلاءهای موجود به عنوان یک مسئله مطرح است" (جعفری و همکاران، ۱۴۰۰ ص ۲۷۱-۲۷۰). بر این اساس و با در نظر گرفتن مواردی که ذکر شد، مسئله اصلی این پژوهش وجود نقصان در مبانی نظری و کاربردی در زمینه ارزیابی کیفیت حسابرسی مستقل و در نتیجه نبود مدل لازم و مورد نیاز در زمینه کیفیت حسابرسی مستقل با ویژگی تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان است و لذا پژوهش حاضر در صدد است در جهت شناسایی زوایای پنهان کیفیت حسابرسی مستقل و رفع نیازهای ذینفعان در این زمینه گام بردارد و به همین دلیل، با هدف دستیابی به مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان انجام شده است.

پژوهش حاضر در روش انجام، با پژوهش‌های پیشین متفاوت است. استراتژی به کار گرفته شده در این پژوهش داده بنیاد، با رهیافت ظاهر شونده^۲ است. این رهیافت، برای ظاهر شدن مدل، قالب از قبل مشخص شده ارائه نمی‌دهد. همچنین، این پژوهش اکتشافی، دارای رویکرد استقرایی و پارادایم حاکم بر آن تفسیری

^۱ Stakeholders

^۲ Emergent approach

است و لذا فاقد فرضیه و به جای آن حاوی سؤال است. سؤال پژوهش این است که "مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان چگونه است؟". برای پاسخ به این سؤال، ابتدا به مبانی نظری پژوهش پرداخته شده و بعد از آن پیشینه و روش‌شناسی پژوهش مطرح گردیده است. در ادامه، یافته‌های پژوهش که حاصل اجرای روش پژوهش و مراحل منطقی آن می‌باشد، ارائه گردیده است. اعتباریابی یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادات برای پژوهش‌های آینده، بخش‌های دیگر پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. از آنجایی که نتایج حاصل از این پژوهش مورد نیاز و استفاده مخاطبین خاص مانند جامعه علمی و پژوهشی در حوزه حسابرسی و حسابداری، سیاست‌گذاران و ناظرین اقتصادی در بخش دولتی و همچنین مخاطبین عام مانند اشخاص حقیقی و حقوقی با هویت سرمایه‌گذار می‌باشد، دانش تولید شده توسط آن، سهمی در خور توجه در زمینه اطلاع‌رسانی و آگاهی‌بخشی به مخاطبین مذکور دارد. ضمناً، مزیت اصلی پژوهش حاضر علاوه بر روش آن، کمک به توانمندسازی ذهنی گروه‌های متعدد ذینفعان اطلاعات مالی در زمینه کیفیت حسابرسی مستقل است. نتایج حاصل از پژوهش نیز دارای پتانسیل استفاده عملی برای فعالان اقتصادی می‌باشد و لذا این پژوهش علاوه بر حوزه تئوریک، در حوزه عملی نیز دارای سهم دانش‌افزایی است.

۲- مبانی نظری

۲-۱- کیفیت حسابرسی

در بحث کیفیت حسابرسی باید به یک هشدار و دو مشکل زمینه‌ای توجه شود. هشدار درخصوص استفاده ناآگاهانه و نابجا از نتایج پژوهش‌های کیفیت حسابرسی غیر بومی است. در این خصوص، "بیسلاند و همکاران، (۲۰۱۵) به ما هشدار می‌دهند که نتایج ارائه شده توسط مطالعات کیفیت حسابرسی در بازارهای سرمایه توسعه‌یافته، قابل تعمیم به سایر مناطق و زمینه‌های اقتصادی نیست". همچنین، "کیفیت حسابرسی لزوماً در همه زمینه‌ها به یک شکل قابل اندازه‌گیری نیست" (کارپ و ایستریت، ۲۰۲۱، ص ۲ و ۱۳). مشکل زمینه‌ای نیز غامض بودن تعریف کیفیت حسابرسی و نبود اجماع ذهنی محققین حوزه کیفیت حسابرسی در ارائه تعریفی همه‌پسند و فراگیر از کیفیت حسابرسی است. علاوه بر این "کیفیت حسابرسی مفهومی چند وجهی دارد که می‌توان آن را از دیدگاه‌های مختلف، مورد بررسی قرار داد (آگی منسا و همکاران، ۲۰۱۹)" (نمازی و عزیززی، ۱۴۰۰ ص ۱۱۹). به همین دلیل انجام پژوهش در این زمینه، همواره با مشکل تعریف کیفیت حسابرسی مواجه است. ضمناً، مشکل زمینه‌ای مذکور به مواردی که مطرح شد محدود نمی‌شود و معیارهای کیفیت حسابرسی را هم دربرمی‌گیرد و لذا، "هر بحثی در مورد معیارهای کیفیت حسابرسی می‌بایست با مشکل تعریف کیفیت حسابرسی دست و پنجه نرم کند" (راجگوپال و همکاران، ۲۰۲۱ ص ۵۶۰).

موارد ذکر شده و همچنین مطالعات انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که محتوای این واژه دارای دامنه‌ای گسترده است و بر این اساس، دیدگاه‌ها، کاربردها و تعاریف متعددی را می‌توان برای

آن ذکر نمود. برای نمونه، "در ادبیات حسابرسی، هنگام بررسی کیفیت حسابرسی دو طرف وجود دارد: تقاضا و عرضه" (الهباساه و یکینی، ۲۰۲۱ ص ۴). "از لحاظ نظری، کیفیت بالای حسابرسی باید بتواند احتمال تقلب را کنترل کند و بالعکس، کنترل داخلی کافی تقلب می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کند" (فادیل و فیتربانی، ۲۰۲۱، ص ۴). "در انجام فرآیند حسابرسی همچنین، انگیزه مورد نیاز است زیرا بر عملکرد حسابرسان تأثیر می‌گذارد (آسوار و همکاران، ۲۰۲۱، ص ۳۰۹). "کیفیت حسابرسی چارچوبی است که از متخصصان حسابرسی، فرایندهای حسابرسی و نتایج حسابرسی تشکیل شده است (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۵، ص ۵)" (حسین، ۲۰۲۰، ص ۲). "فرایند تحقق کیفیت حسابرسی را می‌توان بطور خلاصه کشف، تنظیم و گزارش سوء استفاده‌های مهم و دستیابی به کیفیت حسابرسی عنوان کرد" (شیانو و همکاران، ۲۰۲۰ ص ۱۱۰). "سطح فردی آموزش حسابرسان مالی تعیین‌کننده کیفیت است" (چرسن، ۲۰۱۹ ص ۱۰۲). "کیفیت حسابرسی یکی از مهمترین موضوعات مورد مناقشه بین پژوهشگران و قانونگذاران می‌باشد" (علوی و همکاران، ۱۳۹۸، ص ۲۸). "کیفیت حسابرسی با افزایش سطح نظارت و شفافیت سبب محدود شدن رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت خواهد شد" (هاشمی تیله نوئی و نیک کار، ۱۴۰۰ ص ۱۶۳). همچنین، "کیفیت حسابرسی از موضوعات مهم و مطرح در حسابرسی است که قوانین، استانداردها، مؤسسات حسابرسی و پژوهشگران دانشگاهی به دنبال تعیین شاخص‌های آن هستند" (نمازی و اسماعیل پور، ۱۴۰۰ ص ۱۱۵). توضیحات، دیدگاه‌ها و تعاریف مختصر بالا نشان می‌دهد که مفهوم کیفیت حسابرسی از تفسیرپذیری بالایی برخوردار است و این موضوع، تبیین و ارائه تعریفی جامع از آن را به بحثی طولیل و چالش برانگیز تبدیل نموده است. با این وجود و به‌منظور ارائه یک دورنما، کیفیت حسابرسی را می‌توان وجود شرایطی مناسب برای انجام حسابرسی تعریف نمود که اگر حسابرسی اطلاعات مالی در آن شرایط انجام شود، ذینفعان می‌توانند با تکیه بر محتوای گزارش حسابرسی، نیاز خود در زمینه اطلاعات مالی را با اطمینان لازم برطرف نمایند.

۲-۲- شاخص‌ها و عوامل کیفیت حسابرسی

شاخص‌ها و عوامل کیفیت حسابرسی، مفاهیم و سازه‌هایی با کارکرد مشخص هستند که به کیفیت حسابرسی ساختار، معنا و اعتبار می‌بخشند. مطالعات و بررسی‌های موضوعی انجام شده می‌دهد که در دهه‌های اخیر تلاش‌هایی ارزشمند توسط برخی پژوهشگران و مراجع حرفه‌ای با هدف تعیین و معرفی شاخص‌ها و عامل کیفیت حسابرسی انجام شده است. برای نمونه داف در سال ۲۰۰۴ و ۲۰۰۹ مواردی نه‌گانه و چهارگانه (از جمله استقلال و صلاحیت) را به عنوان شاخص‌های کیفیت حسابرسی معرفی نمود. "گانتیر- بساسیر و همکاران (۲۰۱۶، ص ۵۵) شاخص کیفیت حسابرسی را در سه دسته شامل ۱- ویژگی‌های کار حسابرسی، ۲- ویژگی‌های تعامل بین حسابرس و نمایندگان شرکت حسابرسی شده (مدیریت، کمیته حسابرسی و سایر ساختارهای حاکمیت شرکتی) و ویژگی‌های تیم حسابرسی و مؤسسه حسابرسی و ۳- ویژگی‌های مقررات حسابرسی گروه‌بندی نمودند" (کارپ و ایستریت، ۲۰۲۱ ص ۳). اولین تلاش رسمی برای بنا نهادن و توسعه

چارچوبی برای کیفیت حسابرسی را نیز انجمن گزارشگری مالی بریتانیا در سال ۲۰۰۶ انجام داد. این انجمن بعد از رایزنی‌های گسترده، در سال ۲۰۰۸ پنج عامل کیفیت حسابرسی را بدین شرح مشخص کرد: فرهنگ مؤسسه حسابرسی، مهارت‌ها و کیفیت شرکا و کارمندان مؤسسه، اثربخشی فرایند حسابرسی، قابلیت اتکا و مفید بودن گزارشگری حسابرسی و عوامل بیرونی کنترل حسابرسان مؤثر بر کیفیت حسابرسی (کنچل و دیگران، ۲۰۱۳). تلاش دیگر در این زمینه توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام انجام شده است. این هیأت در سال ۲۰۱۲ پروژه‌ای را "برای تعیین ضوابط کیفیت حسابرسی" (ویلسون، ۲۰۱۷) اجرا کرد که "پیامد آن تدوین چهل شاخص برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است" (خدایی اسمعیل کندی و دیگران، ۱۳۹۸، ص ۲۱۰). همچنین، مرکز کیفیت حسابرسی "در سال ۲۰۱۲ با هدف بحث و بررسی مسائل جاری حسابرسی، کار گروهی را تشکیل داد تا درباره دیدگاه ذینفعان مختلف در بحث کیفیت حسابرسی و شاخص‌های آن تحقیق شود". حاصل کار این کارگروه آموزشی، گزارشی بود که در آن دیدگاه‌های پنج گروه از ذینفعان شامل: مؤسسات حسابرسی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، مدیران، کمیته حسابرسی و ناظران ارائه نمود (انورخطیبی و دیگران، ۱۳۹۸، ص ۲۴۷). "در سال ۲۰۱۴، هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی گزارشی را به عنوان چارچوب کیفیت حسابرسی منتشر کرد که در آن پنج عنصر برای سنجش کیفیت حسابرسی شناسایی شده است. این عناصر "شامل ورودی حسابرسی، فرایند حسابرسی، خروجی حسابرسی، ارتباط متقابل در تأمین گزارشات مالی و عوامل زمینه‌ای" هستند. همچنین این هیأت "یک چارچوب بین‌المللی سازگار برای کشورها ایجاد می‌کند تا کیفیت حسابرسی خاص هر کشور را مورد بررسی قرار دهد" (میرزاپور و دیگران، ۱۴۰۰، ص ۷۰-۶۹). علاوه بر مواردی که ذکر شد، نتایج مطالعات و بررسی‌های موضوعی در مجموع حاکی از این است که تلاش برای تعیین و معرفی شاخص‌ها و عوامل کیفیت حسابرسی بطور پیوسته توسط مراجع حرفه‌ای و محققین کیفیت حسابرسی در جریان است.

۲-۳- ذینفعان

۲-۳-۱- مفهوم و تعریف ذینفعان

در ادبیات مالی، واژه ذینفعان غالباً در خصوص اشخاصی بکار می‌رود که از داده‌ها و اطلاعات مالی استفاده می‌نمایند. بر این اساس، شاید بتوان ادعا نمود که "مهمترین گروه‌های ذینفعان عبارتند از: مشتریان، کارکنان، جوامع محلی تأمین‌کنندگان و توزیع‌کنندگان" (حیاتی و دیگران، ۱۳۹۷، ص ۲). اما بنظر می‌رسد تعریف مذکور نمی‌تواند بار معنایی و مفهومی این واژه را آنگونه که باید، ارائه نماید زیرا "ذینفعان که واژه عام‌تر و فراتری برای مشتریان یا صاحبکاران است، شامل گروه‌های متعدد و متنوع استفاده‌کننده (اعم از مستقیم و غیرمستقیم و درون و برون سازمانی) است" (حاجیه‌ها، ۱۳۹۷، ص ۳۵). به علاوه، واژه ذینفع صرفاً به معنای دارنده نفع نیست بلکه به معنای پذیرنده اثر و مخاطرات نیز هست. همچنین، "واگنر مینردز و همکاران (۲۰۱۱) بیان

می‌کنند که اگرچه اصطلاح ذینفعان به طور گسترده‌ای در تجارت، رسانه‌ها و دولت استفاده می‌شود، بسیاری از کسانی که از این اصطلاح استفاده می‌کنند فاقد شواهدی برای درک از چیستی یک ذینفع هستند. "آنها این مفهوم را به محافل آکادمیک با تعاریف متعدد ارائه شده مرتبط می‌کنند، با این حال، هرگز یک تعریف قطعی و به طور کلی پذیرفته نشده است." از طرف دیگر، "منطق پشت نظریه ذینفعان وابسته به مفروضاتی است که رابطه بین یک سازمان و محیط آن را توضیح می‌دهد (هلت و همکاران، ۲۰۱۱)" (بن و همکاران، ۲۰۱۶ ص ۲). بر این اساس ارائه تعریفی جامع، مانع و همه‌پسند از ذینفعان کاری است دشوار ولی در عین حال، "اشنایدر و ساکس (۲۰۱۷) گروه ذینفع را مجموعه‌ای از دو یا چند نفر تعریف می‌کنند که خود را بر اساس هنجارها، ارزش‌ها و اهداف مشترک در چارچوب یک موضوع اجتماعی-اقتصادی درک و ارزیابی می‌کنند" (گرگری و همکاران، ۲۰۱۹ ص ۳۰). لذا در دیدگاهی کلی و مفهوم‌نگر، ذینفعان اشخاص حقیقی، حقوقی و همچنین گروه (هایی) اند که بطور ارادی یا غیر ارادی، در یک یا چند موضوع خاص دارای منافع، مزایا و مخاطرات مشترک و متقابل هستند. با این تفسیر، هریک دارای حداقل یک فصل مشترک با یکدیگر می‌باشند و این فصل مشترک، ارتباط آنها را به گونه‌ای تنظیم می‌کند که اثر تصمیمات هر ذینفع در قالب یک یا چند کنش به دیگر ذینفعان منتقل و نتیجه آن به صورت واکنش (هایی) به خود او منعکس می‌گردد.

۲-۳-۲- طبقه‌بندی ذینفعان

ذینفعان را می‌توان بر مبنای مصادیق و دیدگاه‌های متعددی طبقه‌بندی نمود. بعنوان نمونه مارتین، (۲۰۱۳) مصادیق ذینفعان را در پنج گروه اصلی (از جمله شامل مدیران شرکت‌ها) نام برده است. بن و همکاران، (۲۰۱۶) و ماینینگ، (۲۰۲۱) بترتیب مصادیقی شانزده‌گانه (از جمله مالکان) و ده‌گانه (از جمله رسانه و کارکنان) را برشمرده‌اند. در نگاهی دیگر، ذینفعان را علاوه بر دو گروه درون و برون‌سازمانی و مستقیم و غیرمستقیم، می‌توان به دو گروه اولیه (اصلی) و ثانویه تقسیم‌بندی نمود "ذینفعان اولیه توسط کلارکسن (۱۹۹۵ ص ۱۰۶) به عنوان کسی که شرکت بدون مشارکت مداوم آنها نمی‌تواند ادامه حیات دهد تعریف می‌شوند." "ذینفعان عمدتاً شامل سهامداران، کارکنان، مشتریان و تأمین‌کنندگان و بخش عمومی (شامل دولت‌ها و جوامعی که تأمین زیرساخت‌ها، تنظیم فعالیت‌های سازمانی و اجرای مالیات را بعهده دارند)" هستند. "میچل و همکاران (۱۹۹۷) بیان می‌کنند که این گروه از ذینفعان دارای قدرتی هستند که بر تصمیمات مدیریتی تأثیر می‌گذارند" و "با توجه به روابط قراردادی شرکت‌ها با ذینفعان، بسیار قابل مشاهده هستند، انتخاب‌ها، فرصت‌ها، تصمیم‌گیری و ارزیابی خواسته‌های آنها توسط شرکت‌ها مورد نیاز است (هلت و همکاران ۲۰۱۱)". "فسین (۲۰۱۲) اشاره می‌کند که ذینفعان اولیه از رابطه مستقیم و قراردادی با شرکت نفع می‌برند". کلارکسن (۱۹۹۵ ص ۱۰۷) ذینفعان ثانویه را این‌گونه تعریف می‌کند: کسانی که بر شرکت نفوذ دارند یا تأثیر می‌گذارند یا توسط شرکت تحت نفوذ یا تأثیر قرار می‌گیرند، اما آنها درگیر معاملات با شرکت نیستند و برای بقای شرکت ضروری نمی‌باشند." "گروه‌های ذینفع ثانویه شامل رقبا، رسانه‌ها، انجمن‌های تجاری و گروه‌های حمایتی (منافع خاص) هستند" و "اگرچه این

گروه‌ها هیچ قرارداد یا اختیاری در شرکت ندارند و شرکت برای بقا به این گروه‌ها وابسته نیست، می‌توانند اختلال قابل توجهی را در شرکت ایجاد کنند (کلارکسن ۱۹۹۵). طبقه‌بندی دیگر از ذینفعان بر مبنای ویژگی‌های آنان است. "کرول، (۱۹۹۳) بیان می‌کند که به موجب مشروعیت گروه‌ها یا افراد را می‌توان به عنوان ذینفعان در نظر گرفت و مشروعیت می‌تواند شامل قدرت باشد." بنابراین قدرت و مشروعیت ویژگی‌های اصلی شناسایی ذینفعان است (میچل و همکاران، ۱۹۹۷). این پژوهشگران توضیح می‌دهند که "چگونه قدرت و مشروعیت در تعامل است" (بن و همکاران، ۲۰۱۶ ص ۲-۳).

۲-۴- حسابرسی با کیفیت و ذینفعان

بررسی محتوایی نیازهای ذینفعان نشان می‌دهد که نیاز اولیه و زیربنایی آنان در حوزه اطلاعات مالی، کسب اطمینان از قابل اتکا بودن حسابرسی و فرایند آن است. این نیاز هنگامی مرتفع می‌شود که عملیات حسابرسی با کیفیت لازم و کافی انجام شده باشد. لازم به ذکر است، "انجام حسابرسی با کیفیت، تاحدود زیادی از نگرانی سهامداران مبنی بر کیفیت پایین گزارش‌های مالی به علت تضاد منافع موجود بین سهامداران و مدیران خواهد کاست (دیدار و همکاران، ۱۳۹۱)" (نبی زاده و ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۹، ص ۶۱-۶۰). همچنین باید توجه نمود که دستیابی به حسابرسی با کیفیت، مستلزم وجود و کارکرد صحیح عواملی است که بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارند و در این میان، "قضاوت صحیح و اقدامات اخلاقی حسابرسان مواردی هستند که می‌توانند به یک حسابرسی با کیفیت منجر شوند." "برای این منظور، حسابرسان باید از دانش و شایستگی حرفه‌ای بالایی برخوردار باشد و باید رفتار اخلاقی مورد نیاز مقررات حرفه‌ای و اجتماعی را رعایت کند" (چرسن، ۲۰۱۹، ص ۱۰۳). بر این اساس، کیفیت حسابرسی اهمیت زیادی برای ذینفعان اطلاعات مالی دارد. البته باید در نظر داشت، "این که ذینفعان تا چه اندازه به موضوع کیفیت حسابرسی اهمیت می‌دهند به درک آنها از کیفیت برمی‌گردد و تا اندازه زیادی به آن چیزی که آنان از حسابرسی می‌خواهند اشاره دارد" (حاجیها، ۱۳۹۷، ص ۳۵).

۲-۵- نظریه پردازی داده بنیاد

نظریه داده بنیاد در کتابی که در سال ۱۹۶۷ میلادی با عنوان "کشف نظریه داده بنیاد: استراتژی‌هایی برای پژوهش کیفی" توسط گلنیزر و استراوس تألیف شد، معرفی گردید، آنها تئوری داده بنیاد را به عنوان یک روش عملی برای انجام پژوهش‌هایی که با تمرکز بر فرایند تجزیه و تحلیل و خلق واقعیت از معانی و مفاهیم، توسط بازیگران اجتماعی در یک بستر واقعی مورد استفاده قرار می‌گیرد، معرفی می‌کنند (سودابی، ۲۰۰۶). "نظریه داده بنیاد، یک شیوه استقرائی کشف نظریه است که این امکان را برای پژوهشگر فراهم می‌آورد تا گزارشی نظری از ویژگی‌های عمومی موضوع پرورش دهد در حالی که به‌طور همزمان، پایه این گزارش را در مشاهدات تجربی داده‌ها محکم می‌سازد" (مارتین و ترنر، ۱۹۸۶، ص ۱۴۱، فرناندز، ۲۰۰۴، ص ۸۴). به عبارت دیگر، "نظریه داده بنیاد روایی نظام‌مند و کیفی است که مورد استفاده قرار می‌گیرد تا نظریه‌ای تولید

کند که یک فرآیند، یک کنش، یا برهم کنش را در باره یک موضوع واقعی، در یک سطح مفهومی کلی، تشریح کند" (کرسول، ۲۰۰۵، ص ۳۹۶). نظریه پردازی زمینه بنیاد نام‌های دیگری نیز (که عبارتند از: نظریه برخاسته از داده‌ها، نظریه زمینه‌ای و نظریه بنیادی) دارد که در ادبیات پژوهش‌های مرتبط دیده می‌شود. این استراتژی با رویکردی استقرایی و تفسیر داده‌ها قابل انجام است. استراتژی داده بنیاد بهترین نمونه رویکرد استقرایی برای تدوین نظریه در حوزه مورد مطالعه‌ای است که قبلاً در مورد آن پژوهشی انجام نشده است (ساندرز و همکاران، ۲۰۰۹، ص ۱۴۹). در این روش پژوهشگر سؤالات خود را بصورتی کلی مطرح و نظریه پردازی را بر اساس داده‌های جمع‌آوری شده از مشارکت‌کنندگانی که نسبت به پدیده مورد مطالعه اطلاعات لازم را دارند، انجام می‌دهد. بر این اساس، وجه تمایز روش موجود در نظریه داده بنیاد و دیگر روش‌های پژوهش کیفی، ایجاد شرایط و مسیری مناسب برای مفهوم‌سازی است.

اگرچه امروزه روش تئوری مبنایی به شیوه‌های گوناگونی اعمال می‌گردد، اما دو جهت‌گیری کلی آن منتسب به بانیان اولیه آن است. اشتراوس و گلیزر دو کتاب مشترک در زمینه تئوری مبنایی منتشر نمودند و پس از آن هر کدام جداگانه توسعه این روش را البته به دو شیوه متفاوت ادامه دادند (کاولی و هت، ۲۰۰۴). به اعتقاد گلیزر "اشتراوس از مبانی اصلی روش دور شده و بجای تمرکز بر ظهور و آشکارگی تئوری از داده‌ها، به سمت نوعی تحمیل تئوری بر داده‌ها گرایش یافته است" (گلیزر، ۱۹۹۲، ص ۷۱).

نظریه زمینه بنیاد را می‌توان با پنج روش کلاسیک، سیستماتیک، ساخت‌گرا، تحلیل موقعیت و تحلیل ابعاد بکارگیری نمود. لازم به ذکر است، "استفاده از استراتژی داده بنیاد محدود به علوم اجتماعی نمی‌شود و به دلایل شناسایی مفاهیم کلی، توسعه توضیحات نظری فراتر از شناخته شده‌ها و بینش‌های جدید در مورد انواع تجارب و پدیده‌ها، قابل استفاده در بسیاری از رشته‌ها است" (کربین و اشتراوس، ۲۰۱۵، ص ۲۸).

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- پیشینه پژوهش‌های خارجی

دترن و گلد، (۲۰۲۱) پژوهشی با هدف "ارائه یک مرور کلی از دیدگاه‌های مختلف در مورد کیفیت حسابرسی و عوامل تعیین‌کننده آن در ادبیات حسابرسی دانشگاهی" انجام داده‌اند. این پژوهش "بینش‌های آکادمیک مهمی را برای درک کیفیت و عملکرد حسابرسی ارائه می‌دهد". پژوهشگران در این پژوهش نشان می‌دهند که کیفیت حسابرسی برای افراد مختلف معانی متفاوتی دارد و از جمله نتیجه‌گیری نموده‌اند که "مفهوم‌سازی‌های آکادمیک کیفیت حسابرسی ماهیت چند وجهی حسابرسی را تشخیص می‌دهند". الهباساه و یکنی، (۲۰۲۱) مطالعه‌ای را با عنوان "کمیت حسابرسی و کیفیت حسابرسی: یک تحلیل تجربی با در نظر گرفتن تخصص صنعت، تخصص حقوقی و تنوع جنسیتی" انجام داده‌اند. "این مطالعه بررسی می‌کند که آیا تخصص صنعت کمیت حسابرسی و تخصص حقوقی کمیت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در یک کشور در

حال توسعه (اردن) تأثیر دارد؟". نتایج پژوهش آنها "اهمیت تخصص صنعت کمیته حسابرسی را در تضمین کیفیت حسابرسی بالا برجسته می‌کند". نتایج این پژوهش همچنین نشان داده است که "تخصص حقوقی کمیته حسابرسی و تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد". فادایلا و فیتربانی، (۲۰۲۱) مطالعه‌ای با هدف بررسی تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن قوانین چرخش مؤسسات حسابرسی قبل و بعد از لغو قانون مذکور در کشور اندونزی انجام داده‌اند. طبق نظر پژوهشگران "نتایج این مطالعه هیچ تفاوتی در تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی در دوره قبل و بعد از حذف تعهد چرخش مؤسسات حسابرسی یافت نکرد". کارپ و ایستریت، (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان "کیفیت حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و ویژگی‌های حسابرسی‌شونده: شواهدی از بازار تنظیم شده رومانی" انجام داده‌اند. هدف پژوهشگران این بوده که نشان دهند "چگونه کیفیت حسابرسی تحت تأثیر متغیرهای خاص مؤسسات حسابرسی (مانند عضویت در چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی) از یک سو و از سوی دیگر توسط متغیرهای خاص شرکت‌های حسابرسی شده (اندازه، اهرم مالی، استانداردهای حسابداری اعمال شده، رشد و سودآوری) قرار می‌گیرد". نتایج پژوهش نشان می‌دهد که "بکارگیری استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی نداشته" و "عضویت در چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی به افزایش اقلام تعهدی اختیاری و کاهش کیفیت حسابرسی کمک می‌کند". همچنین، "اظهارنظر اصلاح شده منجر به افزایش کیفیت حسابرسی در سال (های) مالی بعد می‌شود". گارسیا-بلندن و دیگران، (۲۰۲۰) پژوهشی با هدف بررسی تأثیر تصدی مؤسسه حسابرسی، تصدی شریک، هزینه حسابرسی، هزینه خدمات غیر حسابرسی و کل هزینه‌ها بر کیفیت حسابرسی انجام داده‌اند. پژوهشگران در خصوص نتایج پژوهش از جمله بیان نموده‌اند که: "کیفیت حسابرسی با تصدی مؤسسه حسابرسی افزایش می‌یابد اما با تصدی شریک کاهش می‌یابد". همچنین، "تصدی‌های طولانی مؤسسه حسابرسی، تأثیرات هزینه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را نیز تعدیل می‌کند". چرسن، (۲۰۱۹) پژوهشی با هدف "شناسایی رابطه بین کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان مالی و عوامل تعیین‌کننده آن" انجام داده است. در این پژوهش بر آموزش حرفه‌ای مداوم تأکید گردیده و پژوهشگر با در نظر گرفتن یافته‌های پژوهش از جمله بیان نموده که مؤسسات حسابرسی باید در مورد اطمینان از پیشرفت حرفه‌ای خود و کارمندان خود، فراتر از الزامات آموزشی تعیین شده توسط سازمان‌های حرفه‌ای باشند. گفران و اوسالیوان، (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان "تأثیر تخصص کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی: شواهدی از هزینه‌های حسابرسی انگلستان" انجام داده‌اند. یافته‌های آنها از جمله نشان می‌دهد که ارزش تخصص برای کیفیت حسابرسی به چالش‌های گزارشگری خاص مالی که شرکت‌ها با آن روبرو هستند بستگی دارد. الدر و دیگران، (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان "چرخش مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسی و کیفیت حسابرسی در زمینه حسابرسی شهرداری" از جمله دریافته‌اند که سیاست‌های چرخش مؤسسه حسابرسی ممکن است در بهبود کیفیت حسابرسی سودمند باشد.

۲-۳- پیشینه پژوهش‌های داخلی

جعفری و همکاران، (۱۴۰۰) در پژوهشی با هدف شناسایی و موزون کردن عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی و بر اساس روش دلفی، ۵۳ عامل را به عنوان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی نموده‌اند. این پژوهشگران دریافته‌اند که صلاحیت علمی و فنی حسابرسان و ریسک دعاوی حقوقی بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی داشته و استقلال و بی‌طرفی و فرهنگ پاسخ‌خواهی نیز جزو مهمترین عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بوده است. نتایج پژوهش تحریری و افسای، (۱۴۰۰) از جمله حاکی از این بوده که سطح پایین افشای زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی منجر به افزایش تلاش حسابرس و به دنبال آن افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. کریمی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با هدف بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی انجام داده‌اند. نتایج پژوهش آنها نشان داده است که سوگیری‌های مذکور (برخلاف ابعاد شخصیتی حسابرسان)، اثری قابل توجه بر کیفیت حسابرسی خواهد گذاشت. رخصی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی کمی و با هدف تحلیل فشارهای دریافت شده توسط حسابرس در حرفه و معضلات اخلاقی حسابرس در تضاد حسابرسی انجام داده‌اند. نتایج پژوهش آنها نشان داده است که بین تجربه حسابرس با فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوراهی‌ها) و راه‌حل‌های تضاد منافع رابطه معناداری وجود دارد. باقیان و همکاران، (۱۳۹۹) با انجام مطالعه مبتنی بر اکتشاف و تفسیر و بر اساس تحلیل داده بنیاد، پژوهشی را با هدف "ارائه مدل کیفیت حسابرسی مبتنی بر رویکرد رفتاری براساس تحلیل داده بنیان" انجام داده‌اند. این پژوهش کیفی بوده و داده‌های آن با روش کدگذاری تحلیل گردیده است. جامعه آماری پژوهش نیز براساس نمونه‌گیری نظری انتخاب شده‌اند. "نتایج پژوهش، هشت مؤلفه اصلی مؤثر بر کیفیت حسابرسی از بعد رویکرد رفتاری" و مدل مربوط می‌باشد. عمادی و حسینی، (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان و هدف "بررسی ارتباط انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش" انجام داده‌اند. نتایج پژوهش از جمله حاکی از اثر مثبت انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و اثر منفی فرسایش شغلی و استرس بر کیفیت حسابرسی بوده است. نیک بخت و دیگران، (۱۳۹۶) به کمک روش نظریه زمینه‌ای پژوهشی را با عنوان "طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی" انجام داده‌اند. این پژوهش کیفی و داده‌های آن با روش کدگذاری تحلیل گردیده است. مدل پژوهش نیز چند وجهی و حاصل دیدگاه ذینفعان حسابرسی داخلی است. نیکبخت و محمودی خوشرو، (۱۳۹۶) پژوهشی با هدف "ارائه مدلی برای بررسی کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل مؤثر سیستمی‌نگر" انجام داده‌اند. بر اساس نتایج پژوهش، بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی از هشت شاخص از جمله شامل "استقلال" و "تخصص" حسابرسان نشأت گرفته است. مشایخی و دیگران (۱۳۹۲) با هدف ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور انجام داده‌اند. طبق نتایج پژوهش، التزام شرکا به کیفیت حسابرسی، مهمترین عامل مؤثر در سطح کار و مؤسسه حسابرسی شناخته شده است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

از نظر روش‌شناسی، پژوهش حاضر از نوع کیفی و روش آن مبتنی بر نظریه داده بنیاد است. پارادایم حاکم بر پژوهش نیز تفسیری و رویکرد آن استقرایی است. هستی‌شناسی این پژوهش از دیدگاه پارادایم حاکم بر آن، رئالیستی و معرفت‌شناسی آن، ذهنیت‌گرا است. انتخاب پارادایم تفسیری و رویکرد استقرایی در این پژوهش، به منظور درون‌فهمی نظرات مصاحبه‌شوندگان پژوهش و ایجاد درک عمیق از آن و در نتیجه، دستیابی به واقعیات متعدد کیفیت حسابرسی مستقل در بستر و محیط واقعی پژوهش و در زمینه نیازهای ذینفعان کیفیت حسابرسی مستقل بوده است. برای جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش، از ابزار مصاحبه (همراه با یادداشت‌برداری) استفاده شده است. مصاحبه‌ها عمیق و از نوع نیمه‌ساختاریافته بوده و در بازه زمانی سه ماهه دوم و سوم سال ۱۴۰۰ انجام شده‌اند. نمونه‌های انتخاب شده برای انجام مصاحبه (مشارکت‌کنندگان) که در عین حال جامعه پژوهش را نیز تشکیل داده‌اند، متشکل از چهارده متخصص دانشگاهی و اجرایی حسابرسی می‌باشند که براساس نمونه‌گیری نظری انتخاب شده‌اند. جدول ۱ مشخصات مصاحبه‌شوندگان پژوهش را نشان می‌دهد:

جدول ۱: مشخصات مصاحبه‌شوندگان پژوهش

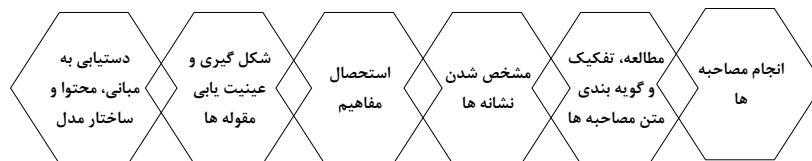
کد مصاحبه شونده	تخصص	نوع و زمینه فعالیت تخصصی	حداقل سابقه تخصصی
۱م	حسابدار رسمی	اجرایی - حسابداری و حسابرسی	۳۵ سال
۲م	حسابدار رسمی	اجرایی - حسابداری و حسابرسی	۳۵ سال
۳م	حسابدار رسمی	اجرایی - حسابداری و حسابرسی	۲۰ سال
۴م	حسابدار رسمی	اجرایی - حسابداری و حسابرسی	۳۵ سال
۵م	مدرس دانشگاه	تدریس - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال
۶م	مدرس دانشگاه	تدریس - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال
۷م	مدرس دانشگاه	تدریس - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال
۸م	مدرس دانشگاه و حسابدار رسمی	تدریس - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال
۹م	مدرس دانشگاه	تدریس - حسابداری و حسابرسی	۳۰ سال
۱۰م	مدرس دانشگاه	تدریس - مدیریت مالی	۲۵ سال
۱۱م	حسابدار رسمی	اجرایی - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال
۱۲م	مدرس دانشگاه	تدریس - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال
۱۳م	مدرس دانشگاه و حسابدار رسمی	اجرایی - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال
۱۴م	مدرس دانشگاه و حسابدار رسمی	اجرایی - حسابداری و حسابرسی	۲۵ سال

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یکی از موضوعات مهم که باید بدان توجه نمود این است که در نظریه زمینه بنیاد، شاخص مورد نظر محقق در بحث نمونه‌ها و فرایند جمع‌آوری داده‌ها، اقلان نظری است. بر این اساس در جریان اجرای این پژوهش، از روش نمونه‌گیری نظری^۱ که غیر احتمالی است؛ استفاده شده است. لازم به ذکر است، "نمونه‌گیری نظری فرایند جمع‌آوری داده برای خلق نظریه است که پژوهشگر توسط آن، همزمان داده‌های مورد نظر خود را جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل نموده و به منظور توسعه نظریه خود، به گونه‌ای که خود نظریه ظاهر می‌شود، در مورد این موضوع که چه داده‌هایی بعداً باید جمع‌آوری شود و کجا آن داده‌ها را بیابد، تصمیم می‌گیرد" (گلیزر و اشتراوس، ۱۹۶۷، ص ۴۵). این تعریف نشان می‌دهد که در نمونه‌گیری نظری، تمرکز پژوهشگر بر نقطه نظرات مشارکت‌کنندگان است نه تعداد مشارکت‌کنندگان و فرایند جمع‌آوری داده‌ها نیز توسط تئوری در حال ظهور کنترل می‌شود.

در این پژوهش برای دستیابی دقیق به نکات و نظرات تخصصی مصاحبه‌شوندگان از روش داده بنیاد استفاده گردید و با توجه به مبانی و منطق روش نمونه‌گیری نظری، با تمامی چهارده نفر مشارکت‌کنندگان پژوهش (که در حله اول، نمونه‌های انتخاب شده براساس مبانی و منطق مذکور و در نهایت جامعه پژوهش را تشکیل داده‌اند)، مصاحبه شد. بر این اساس تعداد (حجم) نمونه‌های پژوهش، با تعداد (حجم) جامعه پژوهش برابر و به تعداد چهارده نفر مشارکت‌کننده می‌باشند. لازم به توضیح است که مشارکت‌کنندگان پژوهش با توجه دائمی به مفاهیم حساسیت نظری و همچنین نظر داشت دائم و استمراری به شاخص اقلان نظری انتخاب شده‌اند.

در فرایند انجام مصاحبه‌ها (و بمنظور شروع و انجام مراحل کدگذاری)، بعد از هر مصاحبه محتوای آن به روش خط به خط مطالعه، تفکیک و گویه‌بندی شد. در نتیجه انجام این فعالیت، نشانه‌ها مشخص گردیدند. در مرحله بعد، با مطالعه و عمق‌یابی دقیق نشانه، مفاهیم بدست آمدند و جمع‌بندی مفاهیم نیز مقوله‌های اصلی را شکل، محتوا و عینیت دادند. بطور مشابه، جمع‌بندی مکرر مقوله‌های اصلی (با رویکردی استقرایی و فرایندی "رفت و برگشتی"، تعاملی و مقایسه‌ای بین داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها) منتج به استخراج و دستیابی به مؤلفه‌هایی گردید که محتوا و ساختار مدل پژوهش را تشکیل داده است. فرایندی که برای کدگذاری طی گردیده، به شرح شکل ۱ می‌باشد.



شکل ۱: فرایند کدگذاری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

¹ Theoretical Sampling.

فرایند کدگذاری در نظریه زمینه بنیاد شامل سه مرحله (کدگذاری باز^۱، انتخابی^۲ و نظری^۳) است و براساس منطق نمونه‌گیری نظری، زمانی که در اولین مصاحبه و برای اولین بار کدگذاری انجام می‌شود، محتوای اصلی نظر مصاحبه‌شونده نیز مشخص می‌گردد. مشخص شدن محتوای مذکور باعث می‌شود فرایند جمع‌آوری داده‌ها، توسط داده‌های موجود در مصاحبه اول هدایت گردد. همچنین، پژوهشگر بلافاصله بعد از انجام هر مصاحبه، فرایند و مراحل سه‌گانه مذکور را انجام داده و این عمل تا زمانی ادامه خواهد داشت که انجام مصاحبه جدید، اطلاعات جدیدی را ایجاد نکند و در نتیجه پژوهشگر به اقتناع ذهنی برسد. در پژوهش حاضر نیز این گونه عمل شده است و لذا در پژوهش حاضر، مراحل و فرایند مذکور (که حاوی ویژگی فرایند "رفت و برگشتی" نیز هست)، شامل چهار مرحله و دو گام به شرح ذیل است:

الف- استخراج گویه‌ها و دستیابی به نشانه‌ها: ۱- بعد از هر مصاحبه، متن آن به روش خط به خط و به منظور تفکیک گویه (ها) مطالعه شد. (قابل ذکر است، گویه، جمله‌ای است معنی‌دار که با هدف پاسخ به سؤال پژوهش، توسط مصاحبه‌شونده بیان شده است). ۲- بعد از مطالعه عمیق و مکرر گویه‌ها، اطلاعاتی خام و غیر شفاف بدست آمد که نشان از موضوع مورد جستجو داشت و لذا اختصاراً، "نشانه" نامگذاری گردیدند. نمونه‌ای از نحوه گویه‌بندی متن‌های نوشتاری و نشانه‌های بدست آمده در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲: نحوه گویه‌بندی متن‌های نوشتاری و نشانه‌های بدست آمده

کد مصاحبه‌شونده	گویه‌ها	نشانه (ها)
م ۱س ۱	۱۵- کارکنان باید از طریق آموزش‌های حضوری این موارد برای آنها تأکید شود که ما بدنبال کیفیت هستیم. به تجربه دیدم که این آموزه‌ها می‌تواند بعنوان الگوهای انجام کار در پرسنل مجری کار تأثیر مستقیم می‌گذارد	توجه به آموزش کارکنان.
م ۱س ۱۳	۱۲- حسابرسان در کنار این موارد باید کارکنان آموزش دیده و کار آزموده هم داشته باشد و لذا آموزش مستمر برای کارکنان در سطوح مختلف باید وجود داشته باشد.	آموزش حسابرسان.

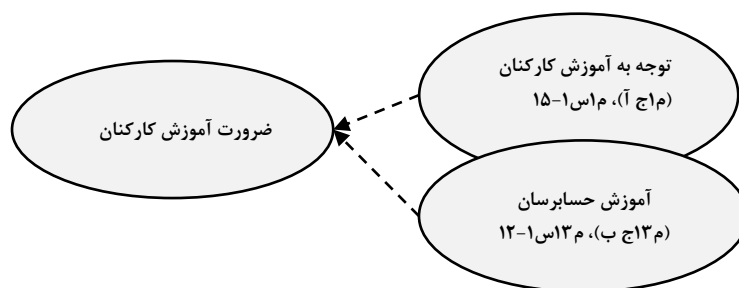
منبع: یافته‌های پژوهشگر

¹ Open coding

² Selectiv coding

³ Theoretical coding

ب- شکل‌گیری مفاهیم و نحوه دستیابی به آنها: در این مرحله، محتوی درونی نشانه‌ها (موضوع مورد اشاره نشانه‌ها) در رویکردی استقرایی مشخص و بعنوان مفهوم/ مفاهیم در نظر گرفته شد. شکل ۲، نحوه شکل‌گیری مفاهیم و نحوه دستیابی به آنها را نشان می‌دهد:



شکل ۲: نحوه شکل‌گیری و دستیابی به یک مفهوم

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ج- شکل‌گیری مقوله‌ها و مؤلفه‌های فرعی و نحوه دستیابی به آنها: شکل‌گیری و دستیابی به مقوله‌ها (ها) نیز از قاعده و منطقی که در خصوص شکل‌گیری و دستیابی به مفاهیم ذکر شد، پیروی می‌کند. بر این اساس: ۱- ابتدا هر یک از مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند تا شباهت‌ها و تفاوت‌های مستتر در مقوله‌ها مشخص شود. ۲- خلاصه‌بندی مفاهیم بر اساس محتوای مشترک آنها برای دستیابی به مقوله‌های فرعی و انجام همین مکانیزم روی مقوله‌های فرعی برای دستیابی به مقوله‌های اصلی انجام شد. ۳- خلاصه‌بندی مقوله‌های فرعی براساس محتوای مشترک آنها برای دستیابی به مقوله‌های اصلی انجام و در نهایت، ۴- خلاصه‌بندی مقوله‌های اصلی براساس محتوای مشترک آنها برای دستیابی به مؤلفه‌های فرعی انجام گردید. در نتیجه انجام این مراحل، کدگذاری انتخابی و نظری نیز انجام و در نتیجه مؤلفه‌های فرعی مورد جستجو نیز استخراج گردیدند. جداول ۳ و ۴ بترتیب "نمونه‌ای از نحوه شکل‌گیری یک مقوله از طریق مطالعه محتوا و مشخصه‌های (های) یک یا چند مفهوم و همچنین نمونه‌ای از مؤلفه‌های فرعی استخراج شده" و "تعداد گویه‌ها، نشانه‌ها، مفاهیم، مقوله‌ها و مؤلفه‌های فرعی (به تفکیک مصاحبه‌شوندگان پژوهش)" را نشان می‌دهند.

جدول ۳: نمونه‌ای از نحوه شکل‌گیری یک مقوله و نمونه‌ای از مؤلفه‌های فرعی استخراج شده

مؤلفه‌های فرعی استخراج شده	مقوله اصلی (کد گذاری نظری)	مقوله فرعی	مفهوم	نشانه‌ها	گویه‌ها	آدرس و کد مصاحبه‌شونده
۷- آموزش مستمر کارکنان م ۱۳ اس ۱ ک ۷ *	۱۰- توجه به آموزش مستمر کارکنان به عنوان عامل مستقیم و اثرگذار در کیفیت حسابرسی.	آموزش کارکنان برای ارتقاء کیفیت حسابرسی	ضرورت آموزش کارکنان	توجه به آموزش کارکنان	۱۵- کارکنان باید از طریق آموزش‌های حضوری این موارد برای آنها تأکید شود که ما بدنبال کیفیت هستیم به تجربه دیدم که این آموزه‌ها می‌تواند بعنوان الگوهای انجام کار در پرسنل مجری کار تأثیر مستقیم می‌گذارد	(م ۱ ج آ)، (م ۱ ج ب)، م ۱ اس ۱- ۱۵ *
۸- آموزش مستمر کارکنان م ۱۳ اس ۱ ک ۸ *	۶- آموزش کارکنان	-----	آموزش	آموزش حسابرسان	۱۲- حسابرسان در کنار این موارد باید کارکنان آموزش دیده و کار آموخته هم داشته باشد و لذا آموزش مستمر برای کارکنان در سطوح مختلف باید وجود داشته باشد.	(م ۱۳ ج ب)، م ۱۳ اس ۱- ۱۲ *

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴: تعداد گویه‌ها، نشانه‌ها، مفاهیم، مقوله‌ها و مؤلفه‌های فرعی

مؤلفه‌های فرعی	مقوله‌های اصلی (کد گذاری نظری)	مقوله‌های فرعی	مفاهیم	نشانه‌ها	گویه‌ها	شماره جدول	کد مصاحبه‌شونده
۳۳	۴۴	۵۰	۶۴	۶۶	۶۷	(م ۱ ج آ، ب)	م ۱
۹	۹	--	۱۴	۲۰	۳۱	(م ۲ ج ب)	م ۲
۲۰	۲۲	--	۲۷	۳۲	۴۶	(م ۳ ج ب)	م ۳
۸	۱۱	۱۴	۱۵	۲۲	۳۲	(م ۴ ج ب)	م ۴

کد مصاحبه شونده	شماره جدول	گویه‌ها	نشانه‌ها	مفاهیم	مقوله‌های فرعی	مقوله‌های اصلی (کد گذاری نظری)	مؤلفه‌های فرعی
۵م	(م ۵ ج ب)	۳۲	۱۸	۱۵	--	۱۱	۷
۶م	(م ۶ ج ب)	۱۷	۱۲	۹	--	۷	۷
۷م	(م ۷ ج ب)	۳۰	۱۸	۱۴	--	۹	۹
۸م	(م ۸ ج ب)	۳۸	۳۶	۲۲	--	۱۰	۸
۹م	(م ۹ ج ب)	۲۶	۲۵	۱۸	--	۸	۸
۱۰م	(م ۱۰ ج ب)	۲۲	۱۶	۱۱	--	۸	۸
۱۱م	(م ۱۱ ج ب)	۱۹	۱۱	۹	--	۷	۸
۱۲م	(م ۱۲ ج ب)	۳۱	۲۱	۱۷	--	۱۴	۱۳
۱۳م	(م ۱۳ ج ب)	۱۶	۱۱	۹	--	۶	۹
۱۴م	(م ۱۴ ج ب)	۲۱	۱۵	۱۱	--	۹	۱۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

د- ادغام محتوای مشترک مؤلفه‌های فرعی:

۱- گام اولیه؛ ادغام محتوای مشترک مؤلفه‌های فرعی: مؤلفه‌های فرعی مندرج در جدول فوق، به تفکیک هر یک از مصاحبه‌شوندگان پژوهش آورده شده بودند و به همین دلیل حاوی محتوای مشترک بودند. لذا نسبت به ادغام محتوای مشترک تمامی مؤلفه‌های فرعی اقدام شد و در نتیجه، مؤلفه‌های فرعی در قالب بیست و شش سرفصل (که برخاسته و برگرفته از محتوای درونی آنها بود) جمع‌بندی، خلاصه‌بندی و سرفصل‌بندی شدند.

۲- گام ثانویه؛ باز بینی مجدد محتوای مؤلفه‌های فرعی با هدف ادغام مجدد محتوای مشترک مؤلفه‌های فرعی: در این گام، سرفصل‌های بیست و شش گانه مذکور با هدف کاهش معقول سرفصل‌ها و دستیابی به عناوینی خلاصه، مجدداً جمع‌بندی و خلاصه‌بندی شدند. با انجام این کار، تمامی عملیات دستیابی به مبانی، محتوا و ساختار مدل پژوهش انجام گردید.

توضیحاتی که در بالا اشاره شد، مراحل و فرایند تفصیلی کدگذاری داده‌ها را نشان داد. با این حال، جدول ۵ نمونه‌ای از نحوه و مراحل کلی کدگذاری داده‌ها را نشان می‌دهد. این جدول، با هدف ایجاد دیدگاه و تصویری کلی از نحوه دستیابی به مبانی، محتوا و ساختار مدل پژوهش ارائه شده است. خط چین دو طرفه فرایند "رفت و برگشتی" را نشان می‌دهد.

جدول ۵: نمونه‌ای از نحوه و مراحل کلی کدگذاری داده‌ها

کد- مصاحبه شونده	مطالعه، تفکیک و- گویه‌بندی متن مصاحبه‌ها	مشخص شدن نشانه‌ها	استحصال مفاهیم	شکل‌گیری و عینیت‌یابی مقوله‌ها	مؤلفه‌های فرعی استخراج شده	دستیابی به مبانی، محتوا و ساختار مدل پژوهش
۱م اس ۱	۱۵- کارکنان باید از طریق آموزش‌های حضوری این موارد برای آنها تأکید شود که ما بدنبال کیفیت هستیم به تجربه دیدم که این آموزه‌ها می‌تواند بعنوان الگوهای انجام کار در پرسنل مجری کار تأثیر مستقیم گذارد	توجه به آموزش کارکنان	آموزش ضرورت کارکنان	۱۰- توجه به آموزش مستمر کارکنان به عنوان عامل مستقیم و اثرگذار در کیفیت حسابرسی.	۷- آموزش مستمر کارکنان ۱م اس ۱ک ۷*	
۱م اس ۳	۱۲- حسابرسان در کنار این موارد باید کارکنان آموزش دیده و کار آزموده هم داشته باشد و لذا آموزش مستمر برای کارکنان در سطوح مختلف باید وجود داشته باشد.	آموزش حسابرسان	آموزش	۶- آموزش کارکنان	۸- آموزش مستمر کارکنان ۱م اس ۱ک ۸*	آموزش و توانمندسازی کارکنان
۱م اس ۴	۱۷- موضوع دیگر بحث آموزش حسابرسان است آنها باید با توجه به ماهیت کاری که دارند همواره آموزش ببینند این آموزش شامل آموزش‌های فنی و اخلاقی هم هست.	آموزش حسابرسان باید با توجه به ماهیت کاری که دارند همواره آموزش ببینند	آموزش حسابرسان	۷- آموزش	۸- آموزش مستمر کارکنان ۱م اس ۱ک ۸*	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- اعتباریابی مبانی، محتوا و ساختار مدل پژوهش

اطمینان از اعتبار مبانی، محتوا و ساختار مدل پژوهش و فرایند دستیابی به آنها بلافاصله بعد از جمع‌آوری داده‌ها و با بکارگیری سه روش حاصل شده است: ۱- بکارگیری مفهوم پایه‌ای "درگیری طولانی‌مدت و مشاهده مداوم"^۱ / غوطه‌وری^۲. زمینه بکارگیری عملی این مفاهیم، توجه ویژه و استمراری به مفهوم حساسیت نظری بوده است. لازم به ذکر است، "یکی از راه‌های ایجاد دقت، درگیرشدن طولانی‌مدت با موضوع مورد پژوهش است" (گوبا و لینکلن، ۱۹۹۴). از طرف دیگر، "هنگامی که محقق به طور کامل درگیر تحقیق می‌شود، با مشارکت‌کنندگان نیز ارتباط صحیح و مناسب برقرار می‌کند" (استومل، ویلز، ۲۰۰۴). ۲- بازنگری توسط همکار^۳: در این روش نحوه و فرایند کدگذاری‌ها بطور مستقل با دو پژوهشگر به اشتراک گذارده شد. نتایج حاصل از مطالعه آنان، نحوه و فرایند کدگذاری‌ها را تأیید نمود. ۳- بکارگیری روش کثرت‌گرایی^۴: علاوه بر روش‌های مذکور، بر اساس نظر "جانسون" (۱۹۹۷) و "پتن" (۲۰۰۲)، بمنظور حصول اطمینان از صحیح بودن کدگذاری‌ها، روش "کثرت‌گرایی در روش (باز آزمون روش انجام کار)" نیز بکارگرفته شد. بر این اساس، تعدادی از مصاحبه‌ها مجدداً کدگذاری و با مصاحبه‌های اولیه مقایسه شدند. در مرحله بعد، کدهای مشابه بعنوان توافق و کدهای غیرمشابه بعنوان عدم توافق مشخص گردیدند. بعد از انجام محاسبات، از آنجایی که "میزان پایایی به بیشتر از ۶۰ درصد" (کوئل، ۱۹۹۶، ص ۲۳۷) بالغ گردید، قابلیت اعتماد روش و فرایند کدگذاری‌ها تأیید شد. درصد کلی مشابهت کدگذاری‌ها بشرح فرمول زیر است:

$$\{۷۴/۱۷ = ۱۰۰ * \{۴۲۸ / (۱۶۰ * ۲)\} * ۱۰۰ = \{تعداد کل کدها / (تعداد توافقات * ۲)\}$$

(۱)

میزان مشابهت کدگذاری‌های مجدد با کدگذاری‌های اولیه نیز به شرح جدول ۶ می‌باشد.

جدول ۶: میزان مشابهت کدگذاری‌های مجدد با کدگذاری‌های اولیه

میزان مشابهت کدگذاری‌ها (پایایی)	تعداد کدها در کدگذاری مجدد		تعداد کدهای اولیه	شماره مصاحبه
	عدم توافق	توافق شده		
٪۹۶/۸	۱	۳۱	۳۲	م ش ۵
٪۹۷/۳	۱	۳۷	۳۸	م ش ۸
٪۸۸/۴	۳	۲۳	۲۶	م ش ۹
٪۹۰/۹	۱	۲۰	۲۲	م ش ۱۰

^۱ Prolonged engagement and persistent observation

^۲ Immersion

^۳ Peer debriefing

^۴ Triangulation

میزان مشابهت کدگذاری‌ها (پایایی)	تعداد کدها در کدگذاری مجدد		تعداد کدهای اولیه	شماره مصاحبه
	عدم توافق	توافق شده		
٪۹۳/۵	۲	۲۹	۳۱	م ش ۲
٪۹۵/۲	۱	۲۰	۲۱	م ش ۱۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از اعتباریابی، اطمینان لازم و کافی نسبت به قابلیت استناد و صحت مبانی، محتوا و ساختار مدل پژوهش کسب شد. مبانی، محتوا و ساختار مذکور در جدول ۷ ارائه شده‌اند.

جدول ۷: مبانی، محتوا و ساختار مدل پژوهش

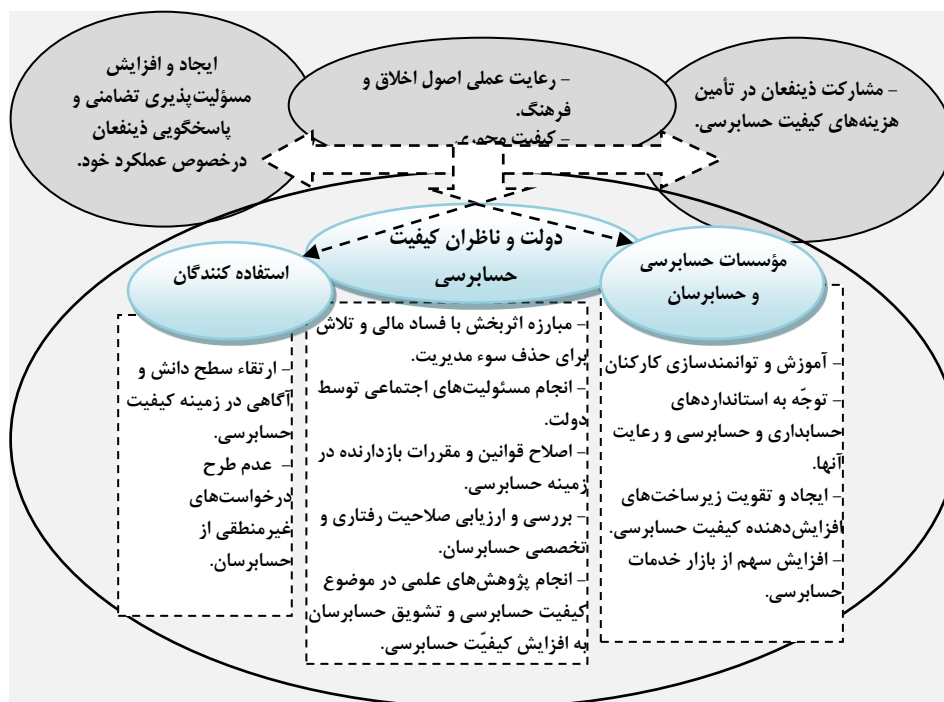
۱	رعایت عملی اصول اخلاق و فرهنگ.
۲	مشارکت ذینفعان در تأمین هزینه‌های کیفیت حسابرسی.
۳	ارتقاء سطح دانش و آگاهی در زمینه کیفیت حسابرسی.
۴	عدم طرح درخواست‌های غیر منطقی از حسابرسان.
۵	ایجاد و تقویت زیرساخت‌های افزایش دهنده کیفیت حسابرسی.
۶	کیفیت محوری.
۷	توجه به استانداردهای حسابداری و حسابرسی و رعایت آنها.
۸	انجام مسئولیت‌های اجتماعی توسط دولت.
۹	اصلاح قوانین و مقررات بازدارنده در زمینه حسابرسی.
۱۰	مبارزه اثربخش با فساد مالی و تلاش برای حذف سوء مدیریت.
۱۱	آموزش و توانمندسازی کارکنان.
۱۲	انجام پژوهش‌های علمی در موضوع کیفیت حسابرسی و تشویق حسابرسان به افزایش کیفیت حسابرسی.
۱۳	ایجاد و افزایش مسئولیت‌پذیری تضامنی و پاسخگویی ذینفعان در خصوص عملکرد خود.
۱۴	بررسی و ارزیابی صلاحیت رفتاری و تخصصی حسابرسان.
۱۵	افزایش سهم از بازار خدمات حسابرسی.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- مدل پژوهش

پیمایش مسیر استقرایی تفسیری پژوهش نشان داد که مبانی، محتوا و ساختاری که در بخش قبل تشریح شد، در سه سطح شامل مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان، دولت و ناظران کیفیت حسابرسی و همچنین استفاده‌کنندگان قابل طبقه‌بندی و چهار مورد نیز در این طبقات مشترک هستند. از آنجایی که در پارادیم تفسیری "پژوهشگر با آزمودنی رابطه‌ای ذهنی برقرار و درون اذهان آزمودنی‌ها نفوذ می‌کند" (فونتانو و فری، ۱۹۹۴، ص ۳۶۲)، این طبقه‌بندی و همچنین یادداشت‌های حین انجام مصاحبه‌ها کمک نمود تا تصور ذهنی مدل پژوهش از دید مصاحبه‌شوندگان، برای پژوهشگران قابل رؤیت شود. بر این اساس شکل اولیه مدل پژوهش ترسیم و با هدف ایرادیابی و دستیابی به تصویر و محتوای بهینه، در معرض "انتقاد خبرگانی" قرار داده شد. در مرحله بعد و پس از طی مراحل "رفت و برگشتی" (بیست و سه بار) و دستیابی به اجماع نظری خبرگان (مقبولیت خبرگانی)، مدل پژوهش نهایی و استخراج گردید. این مدل در شکل ۳ نشان داده شده است.



شکل ۳: مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

روابط بین اجزای مدل پژوهش و منطق انتخاب آنها: روابط بین اجزای مدل پژوهش مکمل و دو سویه است و هر یک از اجزا نیز جزئی ناقصه محسوب می‌گردند. منطق انتخاب اجزای مدل شامل تئوری‌های حسابرسی مانند تئوری اخلاق، نتایج پژوهش‌ها، نظرات و بیانیه‌های منتشر شده سازمان‌های تخصصی (مانند انجمن حسابداران رسمی امریکا)، نتایج پژوهش‌های محققین کیفیت حسابرسی مانند دتزن و گلد (۲۰۲۱)، اعتباریابی اجزای مدل و همچنین، نیاز ذینفعان کیفیت حسابرسی است که از ذهن و نظر مصاحبه‌شوندگان پژوهش برخاسته است.

۶-۲- دستیابی به پاسخ سؤال اصلی و هدف اصلی پژوهش

با توجه به دستیابی به مدل پژوهش، سؤال پژوهش با عنوان "مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان چگونه است؟" پاسخ داده شد و لذا هدف پژوهش با عنوان "ارائه مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان" حاصل شد.

۷- اعتباریابی مدل پژوهش

اطمینان از اعتبار مدل پژوهش با بکارگیری روش‌های ذیل حاصل شده است:

۱- بکارگیری مفهوم پایه‌ای "درگیری طولانی مدت و مشاهده مداوم" / غوطه‌وری برای ترسیم مدل و اصلاحات مربوط. ۲- بکارگیری روش بازنگری توسط همکار. در این روش، تصویر مدل پژوهش بطور مستقل با دو پژوهشگر به اشتراک گذارده شد. نتایج حاصل از بررسی آنان، پس از طی مراحل "رفت و برگشتی" (پنج بار)، مدل مذکور را تأیید نمود. ۳- بکارگیری روش کثرت‌گرایی: علاوه بر استفاده از روش‌های مذکور، برای کسب اطمینان بیشتر، از روش کثرت‌گرایی در پژوهشگر (آزمون قابلیت اطمینان بین پژوهشگران) نیز استفاده شد. بر این اساس دو پژوهشگر، مدل پژوهش را بطور مستقل مورد بررسی قرار داده و علاوه بر انطباق آن با مبانی، محتوا و ساختار تشکیل‌دهنده مدل، نظرات اصلاحی خود را اعلام و از آنجایی که میزان توافقات بیشتر از ۶۰ درصد (کوویل، ۱۹۹۶، ص ۲۳۷) بود، اعتبار مدل پژوهش تأیید شد. محاسبه درصد توافق کلی پژوهشگران به شرح فرمول ۲ است. جدول ۸ نیز درصد توافق پژوهشگران مستقل را نشان می‌دهد.

$$\%90 = 100 * \left\{ \frac{27}{30} \right\} = 100 * \left\{ \text{تعداد کل اجزای مدل} * \frac{2}{\text{تعداد توافقات}} \right\}$$

(۲)

جدول ۸: درصد توافق پژوهشگران مستقل

مشخصات بررسی‌کنندگان	تعداد کل اجزای مدل	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	درصد توافق
بررسی‌کننده شماره یک	۱۵	۱۳	۲	۸۶/۶٪
بررسی‌کننده شماره دو	۱۵	۱۴	۱	۹۳/۳٪

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸- تفسیر مضمونی و محتوایی مدل پژوهش

اجزای مدل پژوهش تکمیل‌کننده یکدیگر هستند و ارتباط آنها دو سویه است و نبود هر یک باعث ایجاد نقص در ساختار، محتوا و کارکرد مدل خواهد شد. لذا هر یک از اجزاء، مدل پژوهش جزئی "ناقصه" اند. کارکرد هر جزء مدل باید در مسیر تقویت دیگر اجزا باشد. بر این اساس مدل پژوهش، مدلی است "تامه" و باید به صورت یک "کل" به آن نگریسته شود و کارکرد صحیح و اثربخشی آن، تابعی مستقیم از وجود، کارکرد صحیح و اثر بخش هر یک از اجزا است. اجزای مدل هر یک دارای کارکرد مخصوص به خود هستند و با دیگر اجزا نیز در تعامل اند و لذا از دید مصاحبه‌شوندگان پژوهش، دارای طبقه‌بندی رتبه‌ای نمی‌باشند. ریشه این موضوع نیز در ادبیات حسابرسی است زیرا "ادبیات، یک سلسله مراتب از شاخص‌ها را برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ارائه نمی‌کند (فانگ و همکاران، ۲۰۱۷)" (کارپ و ایستریت، ۲۰۲۱، ص ۲). این مدل همچنین، دارای ساختار چند وجهی شامل رابطه تعاملی اجزا با یکدیگر، طبقه‌بندی سه‌گانه از ذینفعان و اجزای اختصاصی آنها (یازده جزء) و اجزاء مشترک (چهار جزء) است که منطق و دیدگاه تصویری مصاحبه‌شوندگان پژوهش در خصوص کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می‌دهد. در بین اجزای مشترک، "رعایت عملی اصول اخلاق و فرهنگ" (که مبتنی بر تئوری اخلاقی در حسابرسی می‌باشد)، دارای جایگاهی با اهمیت است و کارکرد صحیح دیگر اجزا و مدل پژوهش بدون وجود آن قابل تصور نیست. لازم به ذکر است، رعایت اصول مذکور نه تنها منحصر به شخص، گروه یا طبقه خاصی نمی‌شود، بلکه تمامی آحاد جامعه را شامل شده و به میزان زیادی به سطح آموزه‌های خانوادگی و محیطی بستگی دارد. رعایت اصول مذکور از منظر تخصصی نیز بسته به موقعیت و جایگاه هر ذینفع، متفاوت است. باید توجه نمود که یکی از نتایج مستقیم رعایت اخلاق و فرهنگ، کیفیت محوری و از جمله نتایج کیفیت محوری نیز ایجاد کیفیت در حسابرسی است. بر این اساس می‌توان ادعا نمود "کیفیت حسابرسی تا حدود زیادی متأثر از جنبه‌های فردی رفتاری حسابرسان می‌باشد" (عمادی و حسینی، ۱۳۹۸، ص ۲۳۵).

۹- بحث و نتیجه گیری

مطالعه صورت گرفته در زمینه موضوع پژوهش نشان از این موضوع دارد که به غیر از موارد معدود، نه تنها تئوری سازی و مدل پردازی کافی در زمینه کیفیت حسابرسی صورت نگرفته، بلکه الگو و مفهوم پردازی لازم نیز در این زمینه (خصوصاً از دیدگاه ذینفعان کیفیت حسابرسی مستقل) انجام نشده است. این موضوع، یکی از نقصان‌هایی است که به وضوح در ادبیات تئوریک و تجربی حسابرسی قابل مشاهده است و باعث شده تا انتظارات ذینفعان در زمینه کیفیت حسابرسی به نحوی شایسته محقق نشود. مطالعه انجام شده و ادبیات نظری پژوهش حاضر نشان می‌دهد که یکی از علل عمده نقصان مذکور و نتیجه آن، وجود برداشت‌های متفاوت از مفهوم و کارکرد کیفیت حسابرسی و همچنین چند وجهی و غامض بودن مفهوم و کارکرد تئوریک و تجربی کیفیت حسابرسی است. در این میان، پژوهش حاضر که اعتباریابی آن براساس منابع اعتماد^۱ انجام شده، با طی نمودن مسیری منطقی و بکارگیری داده‌هایی که بطور مستقیم از متخصصین حسابرسی بدست آمده، مدلی را معرفی نموده که می‌تواند بعنوان راهنمای ذینفعان در زمینه کیفیت حسابرسی مستقل استفاده گردد. همچنین، روش این پژوهش می‌تواند بعنوان یک مبنا و روش عملی برای پژوهش‌هایی که با تئوری زمینه بنیاد انجام خواهد شد، بکار گرفته شود. لازم به ذکر است، پژوهش‌های انجام شده توسط برخی پژوهشگران از جمله دتزن و گلد (۲۰۲۱)، فادایلا و فیتیریانی (۲۰۲۱)، کارپ و ایسترت (۲۰۲۱)، الهباباسه و یکیکی (۲۰۲۱)، آسوار و همکاران (۲۰۲۱)، اکتاوینی و همکاران (۲۰۲۱)، گارسیا-بلندن و دیگران (۲۰۲۰)، سلیمان (۲۰۱۸ و ۲۰۱۱)، چرسن (۲۰۱۹)، گفران و اوسالیوان (۲۰۱۷)، سانکار ساها و نارایان روی (۲۰۱۶) داف (۲۰۰۴ و ۲۰۰۹)، نمازی و اسماعیل پور (۱۴۰۰)، جعفری و همکاران (۱۴۰۰)، کرمی و همکاران (۱۴۰۰)، باقیان و همکاران (۱۳۹۹)، علوی و همکاران (۱۳۹۸)، عمادی و حسینی (۱۳۹۸)، حاجیبا (۱۳۹۷)، نیکبخت و محمودی خوشرو (۱۳۹۶) و مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) که در هدف‌گذاری و خصوصاً کارکرد تئوریک و عملی مورد نظر پژوهش حاضر نیز متفاوت و یا دارای تصریح کمتری از سطح مورد نظر محققان این پژوهش می‌باشند، اثربخشی اجزای مدل حاضر را بطور موردی و در ارتقاء کیفیت حسابرسی حمایت می‌کنند. بر این اساس، از جمله مزایای بکارگیری مدل پژوهش، افزایش کیفیت حسابرسی و در نتیجه افزایش اعتماد عمومی جامعه به داده‌ها و اطلاعات مالی است و صرف‌نظر از این موضوع، مستند به پژوهش‌های مذکور و خصوصاً اعتباریابی اجزا و مدل پژوهش، بکارگیری مدل پژوهش اساساً به کمک به ذینفعان و رفع نیازهای آنان در زمینه کیفیت حسابرسی مستقل منتج خواهد شد. لازم به ذکر است، استفاده‌کنندگان مدل پژوهش، ذینفعان کیفیت حسابرسی هستند و مهمترین هشدار بکارگیری و یا تعمیم مدل پژوهش حاضر به دیگر محیط‌های اقتصادی، شامل توجه ویژه به شرایط اقتصادی، فرهنگی و سیاسی محیط مورد نظر است.

^۱ Trust

مطالعات و بررسی‌ها نشان می‌دهد پژوهش‌های لازم و کافی در زمینه مدل‌سازی از کیفیت حسابرسی انجام نشده و به همین دلیل ضرورت دارد که پژوهشگران حوزه حسابرسی به این موضوع توجهی ویژه داشته باشند. لذا با هدف کمک به ذینفعان کیفیت حسابرسی و هدایت آن‌ها برای دستیابی به مبانی صحیح تصمیم‌گیری، کمک به افزایش غنای ادبیات حسابرسی و خصوصاً حفظ و افزایش اعتماد عمومی جامعه به اطلاعات مالی پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های ذیل انجام شود:

- (۱) پژوهش دیگری با عنوان پژوهش حاضر اما در زمینه حسابرسی داخلی یا در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت انجام شود.
- (۲) پژوهشی مستقل با عنوان مدل مفهومی تقویت و اجرای مسئولیت‌های اجتماعی توسط دولت با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان کیفیت حسابرسی مستقل انجام شود.

فهرست منابع

- (۱) انور خطیبی، سعید، رسول برادران حسن زاده، علی اصغر متقی و هوشنگ تقی زاده، (۱۳۹۸)، "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۱، صص ۲۴۵-۲۵۹.
- (۲) باقیان، فاطمه، رضوان حجازی و قدرت ا... امام وردی، (۱۳۹۹)، "ارائه مدل کیفیت حسابرسی براساس رویکرد رفتاری (تحلیل داده بنیان)" دانش حسابرسی، سال بیستم، شماره ۷۹، صص ۱۷۸-۲۰۰.
- (۳) تحریری، آرش و اکرم افسای، (۱۴۰۰)، "تأثیر افشای زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی بر تلاش حسابرسان و کیفیت حسابرسی"، دانش حسابداری، (۳)۱۲، صص ۶۹-۸۸.
- (۴) جعفری، کرامت، کیهان آزادی و مهدی فدایی، (۱۴۰۰)، "ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۲۸۴-۲۶۹.
- (۵) حاجیها، زهره، (۱۳۹۷)، "کیفیت حسابرسی؛ جای کار وجود دارد"، حسابرسان، شماره ۹۶، صص ۳۴-۳۸.
- (۶) حیاتی، منوچهر، اصغر مشبکی، عباس خورشیدی و مهدی مرتضوی، (۱۳۹۷)، "تعامل با ذینفعان راهبردی از طریق مدل تعاملی"، مجله مدیریت توسعه و تحول، شماره ۳۳، صص ۱۵-۱.
- (۷) خدایی اسمعیل کندی، پیام، پیمان امینی، عطاله محمدی ملقرنی و عادل فاطمی، (۱۳۹۸)، "به کارگیری الگوریتم‌های درخت تصمیم‌گیری در پیش‌بینی کیفیت حسابرسی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۲، صص ۲۲۴-۲۰۹.

- ۸) دیدار، حمزه، غلامرضا منصورفر و محمدرضا پرویزی راحت، (۱۳۹۱)، "بررسی اثر میانجی کیفیت حسابداری در رابطه بین مشکلات نمایندگی و کیفیت گزارشگری مالی"، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱۱۵-۱۳۱
- ۹) رخشی، مریم، کاوه آذین فر و سید علی نبوی چاشمی، (۱۴۰۰)، "فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها- کیفیت حسابداری"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۵۰، صص ۱۷۳-۲۰۵
- ۱۰) صالحی، تابنده و امین ناظمی، (۱۴۰۰)، "تأثیر پدیده نفرین برنده در نرخ‌شکنی بر تلاش حسابرس در انجام وظایف حسابداری با استفاده از نظریه بازی‌ها"، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، (۳)۲۸، صص ۴۶۰-۴۸۶
- ۱۱) علوی، معصومه، احمد یعقوب نژاد و فاضل محمدی نوده، (۱۳۹۸)، "ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و مدیریت سود تعهدی و واقعی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال یازدهم، شماره ۴۴، صص ۲۳-۵۸
- ۱۲) عمادی، سید اسداله و سید حسن حسینی، (۱۳۹۸)، "بررسی ارتباط انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابداری در چارچوب پارادایم استرس نقش"، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۱، صص ۲۴۴-۲۳۱
- ۱۳) کریمی، زهرا، احمد یعقوب نژاد، محمود صمدی لرگانی و محمد رضا پورعلی، (۱۴۰۰)، "ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابداری"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۴ (پیاپی ۵۲)، صص ۵۲-۲۳
- ۱۴) مشایخی، بیتا، کاوه مهرانی، علی رحمانی و آزاده مداحی، (۱۳۹۲)، "تدوین مدل کیفیت حسابداری"، فصلنامه بورس و اوراق بهادار، سال ششم، شماره ۲۳، صص ۱۳۷-۱۰۳
- ۱۵) میرزاپور، روناک، نسرين قدمیاری و فاروق عبدالله پور، (۱۴۰۰)، "بررسی ارتباط بین رتبه‌بندی شرکت‌ها و کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۴، شماره ۴۶، صص ۸۱-۶۸
- ۱۶) نبی زاده، فهیمه و مجتبی ابراهیمی رومنجان، (۱۳۹۹)، "بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۲، جلد دوم
- ۱۷) نمازی، نوید رضا و حسن اسماعیل پور، (۱۴۰۰)، "تأثیر کیفیت حسابداری بر ارزش‌افزوده شرکت‌ها با تأکید بر نقش میانجی مسؤلیت اجتماعی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۴ (پیاپی ۵۲)، صص ۱۱۵-۱۵۰

- ۱۸) نمازی، نوید رضا و پدرام عزیزی، (۱۴۰۰)، "بررسی تأثیر تعدیلی کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع عرضه عمومی اولیه سهام"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۸، شماره ۶۹، صص ۱۴۴-۱۱۵.
- ۱۹) نیکبخت، محمدرضا، ذبیح‌الله رضایی و وحید منتی، (۱۳۹۶)، "طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی"، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص ۵۷-۵.
- ۲۰) نیکبخت، محمدرضا و امید محمودی خوشرو، (۱۳۹۶)، "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، صص ۴۶۲-۴۴۱.
- ۲۱) هاشمی تیله نوئی، مصطفی و جواد نیک کار، (۱۴۰۰)، "تأثیر شاخص‌های کیفیت حسابرسی، محیط رقابتی و راهبری شرکتی بر رفتارهای غیراخلاقی مدیران: با تأکید بر دو بعد افق تصمیم‌گیری و نوع پیش‌بینی در رفتار مدیران"، دانش حسابداری، دوره ۱۲، شماره ۳، پیاپی ۴۶، صص ۱۶۸-۱۴۷.
- 22) Agyei-Mensah, B. K., and Yeboah, M. (2019), "Effective Audit Committee, Audit Quality and Earnings Management: Evidence from the Ghana Stock Exchange", *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 11(2), PP. 93-112.
- 23) Alhababsah, S., and S. Yekini. (2021), "Audit Committee and Audit Quality: An Empirical Analysis Considering Industry Expertise, Legal Expertise and Gender Diversity", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 42, 100377, PP. 1-17.
- 24) Aswar, Khoirul., F. Givari Akbar, M. Wiguna and E. Hariyani. (2021), "Determinants of Audit Quality: Role of Time Budget Pressure", *Problems and Perspectives in Management*, 19(2), PP. 308-319.
- 25) Beisland, L.A.; Mersland, R.; Strøm, R.O. (2015), "Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from the Microfinance Industry", *Int. J. Audit.* 19, PP. 218-237.
- 26) Benn, S. R. Abratt and B. O'Leary. (2016), "Defining and Identifying Stakeholders: Views from Management and Stakeholders", *S.Afr.J.Bus.Manage*, 47(2)
- 27) Carroll, A.B. (1993), "Business and Society: Ethics and Stakeholder Management", (2nd Ed.), Cincinnati: South Western
- 28) Carp, M., and C. Istrate. (2021), "Audit Quality under Influences of Audit Firm and Auditee Characteristics: Evidence from the Romanian Regulated Market", *Susta inability* 13(12), 6924, PP. 1-16
- 29) Chersan, I-C. (2019), "Audit Quality and Several of Its Determinants", *Audit Financiar*, Vol. XVII, No. 1(153), PP. 93-105.
- 30) Clarkson, M. (1995), "A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance", *Academy of Management Review*, 20(1), PP. 92-117.
- 31) Corbin, J. and A. Strauss. (2015), "Basics of Qualitative Research", Copyright © 2015 by SAGE Publications, Inc.
- 32) Cowley, S., and H. Heath. (2004), "Developing a Grounded Theory Approach: a Comparison of Glaser and Strauss", *International Journal of Nursing Studies* 41, PP. 141-150.
- 33) Creswell, J. W. (2005), "Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research (2nd ed.)", Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- 34) Detzen, D., and A. Gold. (2021), "The different Shades of Audit Quality: A Review of the Academic Literature", *Monthly Accounting and Business Economics* 95(1/2), PP. 5-15.

- 35) Duff, A. (2009), "Measuring Audit Quality in an Era of Change: An Empirical Investigation of UK Audit Market Stakeholders in 2002 and 2005", *Managerial Auditing Journal* 24(5), PP. 400-422.
- 36) Elder, R. J., S. Lowensohn and J. L. Reck. (2015), "Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context", *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, American Accounting Association 4(1), PP. 73-100.
- 37) Fadilah, R. A., and F. Fitriany. (2021), "The Influence of Client Importance on the Audit Quality: A Study to understand External Auditor's Role as the Guardians of Strong and Justice Organizations (Goal 16 Sustainable Development Goals)", *The 1st Journal of Environmental Science and Sustainable Development Symposium IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science*.
- 38) Fassin, Y. (2012), "Stakeholder Management, Reciprocity and Stakeholder Responsibility", *Journal of Business Ethics*, 109, PP. 83-96.
- 39) Fernández, W. D. (2004), "Using the Glaserian Approach in Grounded Studies of Emerging Business Practices", *Electronic Journal of Business Research Methods* 2(2).
- 40) Fontana, A., and J. H. Frey. (1994), "Interviewing: The Art of Science", In N. K. Denzin and Y. S. Lincoln (Eds.). *Handbook of qualitative research*, PP. 361-376.
- 41) Fung, S.Y.K., Raman, K.K. and Zhu, X. (2017), "Does the PCAOB International Inspection Program Improve Audit Quality for Non-US-listed Foreign Clients?", *J. Account. Econ.* 64, PP. 15-36.
- 42) Garcia-Blandon, J., JM. Argiles. and D. Ravenda. (2020), "On the Relationship between Audit Tenure and Fees Paid to the Audit Firm and Audit Quality", *Journal Accounting in Europe* (17)1, PP. 78-103.
- 43) Ghafran, C., and N. O'Sullivan. (2017), "The Impact of Audit Committee Expertise on Audit Quality: Evidence from UK Audit Fees", *British Accounting Review* 49(6), PP. 578-593.
- 44) Glaser, B. G. Anselm, L. Strauss (1967), (Reprinted 2006), "The Discovery of Grounded Theory, Strategies for Qualitative Research, Aldine Transaction A Division of Transaction Publishers", New Brunswick (U.S.A.) and London (U.K.).
- 45) Glaser, B.G., (1992), "Basics of Grounded Theory Analysis", Mill Valley, CA: Sociology Press.
- 46) Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., and Fine-Falcy, S. (2016), "Audit Quality Perception: Beyond the Role-Perception Gap", *International Journal of Auditing*, 20, PP. 186-201
- 47) Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., and Fine-Falcy, S. (2012), "Factors Influencing Audit Quality: The Perception of Preparers of Financial Reporting", *Accounting Check. Audit*, 18, PP. 33-72
- 48) Gregory, A. J., J.P. Atkins, Gerald.Midgley, and A. M. Hodgson. (2019), "Stakeholder Identification and Engagement in Problem Structuring Interventions", *European Journal of Operational Research* 283(1).
- 49) Guba, E. G., Y. S. Lincoln. (1994), "Competing Paradigms in Qualitative Research", *Handbook of qualitative research*, London CA: Sage.
- 50) Hult, T., Mena, J., Ferrell, O.C. and Ferrell, L. (2011), "Stakeholder Marketing: A Definition and Conceptual Framework", *Academy of Marketing Science Review*, 1, PP. 44-65.
- 51) Husain, T. (2020), "Mapping Evolution of Audit Quality Measurement. *EJBMR*", *European Journal of Business and Management Research*, 5(1).
- 52) Johnson, B. (1997), "Examining the Validity Structure of Qualitative Research", *Education*, 118(3), PP. 282-292.

- 53) Knechel, W. R, G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik and U. K. Velury. (2013), "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: A Journal of Practice & Theory: American Accounting Association*, 32(1), PP. 385-421.
- 54) Kvale, S., (1996), "Interviews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing", Thousand Oaks, CA: Sage.
- 55) Martin, P. Y., and B. A. Turner. (1986), "Grounded Theory and Organizational Research", *The Journal of Applied Behavioral Science*, 22(2).
- 56) Martin, R. D. (2013), "Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research", *Current Issues in Auditing* 7(2), PP. A17-A23.
- 57) Minning, Lauren. (2021), "The 10 Types of Stakeholders That You Meet in Business", [www.activecampaign.com > blog > types-of-stak](http://www.activecampaign.com/blog/types-of-stak).
- 58) Mitchell, R., Agle, B. and Wood, D. (1997), "Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts", *Academy of Management Review*, 22(4), PP. 853-886.
- 59) PCAOB, (2015), "Concept Release on Audit Quality Indicators", PCAOB Release No.2015-005. Washington, DC: Public Company Accounting Oversight Board.
- 60) Rajgopal, S., S. Srinivasas, and X. Zheng. (2021), "Measuring Audit Quality", *Rev Accounting Studies* 26, PP. 559-619.
- 61) Saunders, M., P. Lewis, and A. Thornhill. (2009), "Research Methods for Business Students", fifth edition. Harlow: pearson Education.
- 62) Schneider, T., and Sachs, S. (2017), "The Impact of Stakeholder Identities on Value Creation in Issue-based Stakeholder Networks", *Journal of Business Ethics*, 144(1), PP. 41-57.
- 63) Stommel, M., and C. Wills. (2004), "Clinical Research: Concepts and Principles for Advanced Practice Nurses", Philadelphia. lippincott Williams and Wilkins.
- 64) Suddaby, R. (2006), "What Grounded Theory is Not", *Academy of Management Journal*. 49(4), PP. 633-642.
- 65) Wagner Mainardes, E., Alves, H. and Raposo, M. (2011), "Stakeholder Theory: Issues to Resolve", *Management Decision*, 49(2, PP.) 226-252.
- 66) Wilson, G. (2017), "The Future of Audit Quality: Audit Quality Indicators", <http://www.workiva.com>
- 67) Xiao, T., C. Geng, and C. Yuan. (2020), "How Audit Effort Affects Audit Quality: An Audit Process and Audit Output Perspective", *China Journal of Accounting Research* 13(1), PP. 109-127. Journal Homepage.

Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1954933.3460>

Independent Audit Quality Modle by Emphasizing on Meeting Stakeholders' Needs

Mohsen Delbary Ragheb¹
Ali Esmailzadeh Magharri²

Received: 30 / December / 2022

Accepted: 06 / March / 2023

Abstract

Stakeholders, who seek to ensure the accuracy of the content of financial information, use independent auditing as an effective tool in the field of financial controls but often, face many ambiguities and questions about the quality of this tool. In the meantime, the present study and its purpose, which is to "provide Independent Audit Quality Modle by Emphasizing on Meeting Stakeholders' Needs", can largely resolve their ambiguities and questions.

Method: The present qualitative research is a data foundation (with an emerging approach, containing an interpretive paradigm and an inductive approach) based on theoretical sampling, in-depth semi-structured interviews with fourteen auditors and continuous attention to the theoretical persuasion index.

The research finding is "Independent Audit Quality Modle by Emphasizing on Meeting Stakeholders' Needs". This multidimensional model includes four common components and a triple classification of stakeholders (containing eleven components). The components of the research model have an interactive relationship with each other. This relationship creates a situation in which each component of the model, is in terms of impact and effectiveness against the other component. This model, while acknowledging the ethical theory of auditing, shows the views and mental image of the interviewees of the research on the quality of independent auditing with emphasis on meeting the needs of stakeholders.

The implementation of the research model or the use of its components, in addition to helping stakeholders in the quality of auditing, will increase public confidence in financial information.

Keywords: Audit Quality Modle, Stakeholders, Grounded Theorizing

¹ Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: raghebmohsen@yahoo.com

² Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, Corresponding Author. E-mail: alis35091@gmail.com

