

انتخاب بهینه سناریو آینده پژوهی حرفه حسابرسی با رویکرد گراند تئوری^۱

امیرحسین بهرامیان

دانشجوی دکتری، حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران

بیژن عابدینی (مسئول مکاتبات)

استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه هرمزگان، هرمزگان، ایران

beamma48@yahoo.co.uk

محمدحسین رنجبر

دانشیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده علوم انسانی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

فائق احمدی

استادیار گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹-۰۱-۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹-۱۱-۰۳

چکیده

وضعیت آینده هر پدیده‌ای تابع عوامل و شرایط متعددی است. آینده حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست. آینده حرفه حسابرسی تا حد زیادی متأثر از تغییر فضای تجارت جهانی و جهانی‌سازی، درک نیاز حسابرسان و ذینفعان به ارائه خدمات نوین مالی و مشاوره‌ای و تحول‌های ایجاد شده در زمینه‌های را شاید بتوان از اصلی‌ترین عوامل مؤثر بر آینده حرفه حسابرسی به شمار آورد. روش: این تحقیق بر اساس هدف در دسته تحقیقات کاربردی می‌باشد. نمونه تحقیق حاضر ۱۶ نفر از متخصصان و خبرگان در زمینه حسابرسی است. جهت مدل‌سازی با استفاده از روش گراند تئوری و تحلیل شبکه (ANP) اقدام به تدوین مدل اولیه نموده و در نهایت بر اساس روش حداقل مربعات جزئی (PLS)، مدل بهینه تحقیق تعیین گردید. از نرم افزارهای متلب ۲۰۱۸ و Smart PLS استفاده شد. یافته‌ها: نتایج روش FANP بیانگر این واقعیت است که از ۱۰۱ متغیر مؤثر بر آینده حسابرسی ۶۶ عامل برتر شناسایی و اولویت‌بندی شدند. بر اساس نتایج حاصله به ترتیب عوامل جایگاه اجتماعی، ناکارآمدی دوره‌های آموزشی حرفه‌ای داخلی و ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی بالاترین تأثیر را بر آینده حسابرسی دارند. بر اساس سناریوسازی در تدوین مدل بهینه، در مدلی که الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری به صورت تعدیل‌کننده وارد مدل شدند، مدل از دقت بالاتری برخوردار بود تا مدلهایی که این متغیرها به صورت توضیحی یا میانجی در مدل در نظر گرفته شده بودند.

کلمات کلیدی: گراند تئوری، حسابرسی، IFRS، چرخه‌های تجاری

^۱ مقاله حاضر از رساله امیرحسین بهرامیان با استاد راهنمایی دکتر محمدحسین رنجبر تحت عنوان طراحی مدل آینده پژوهی حرفه حسابرسی مبتنی بر الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری، با بکارگیری رویکردهای تحلیلی و مبانی فلسفی استخراج شده است.

۱- مقدمه

پیشرفت‌های سریع فعالیت‌های واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر، همراه با پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد را تشدید کرده است.

یکی از مهم‌ترین الزامات حاکم بر تهیه و ارائه اطلاعات مالی با ویژگی‌های مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن‌ها در عمل است. استانداردهای حسابداری ضوابطی است که واحدهای اقتصادی باید در فرآیند شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان رعایت کنند. این استانداردها معیاری برای سنجش کیفیت ارائه صورت‌های مالی محسوب می‌شوند. وقتی که صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد، می‌توان گفت صورت‌های مالی به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده‌اند. تدوین استانداردهای حسابداری بر سه عامل شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و مهم‌تر از همه بر تئوری حسابداری مبتنی است. تئوری حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای هماهنگ از فرضیات قابل آزمون، مفاهیم و اصول عملی دانست که ساختار کلی لازم را برای پژوهش در ماهیت حسابداری ایجاد می‌کند. به‌رغم تنوع رویکردها برای تدوین تئوری حسابداری، هدف مشترک، تدوین چارچوب نظری است برای آن چه حسابداران انجام می‌دهند، یا انتظار می‌رود که انجام دهند. این چارچوب دارای سیستم مرتبطی از هدف‌ها و فرضیات است که به تدوین استانداردهای هماهنگ برای بیان ماهیت، عملکرد و حیطه صورت‌های مالی و تکنیک‌های تهیه آن کمک می‌کند. به بیان دیگر، فرآیند تدوین استانداردها باید بر تئوری پذیرفته شده حسابداری مبتنی باشد؛ بنابراین تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، نیازمند اطلاعات مربوط و قابل اتکا است و برای این امر به استانداردهایی در حسابداری نیازمند هستیم که بر اصول و ضوابطی مبتنی باشد که این اصول و ضوابط به اندازه کافی روشن و همسان باشند؛

به گونه‌ای که امکان استفاده از این استانداردها برای همگان امکان‌پذیر باشد. از طرف دیگر؛ استفاده از روش‌های مناسب و اعمال کنترل‌های داخلی مناسب نیز برای استقرار این استانداردهای همسان ضروری به نظر می‌رسد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴).

عموماً در هر مبحثی سه دسته چالش وجود دارد. پیشران‌های تغییر، چالش‌های سازمانی و وظایفی که بر دوش حساب‌برسان قرار دارد. پیشران‌های تغییر عبارتند از تغییرات اقتصادی، محیطی و جغرافیای سیاسی، پیشرفت تکنولوژی و تغییرات جمعیت شناختی و... چالش‌های سازمانی عبارتند از ضرورت شناسایی و واکنش موثر و مداوم در برابر تهدیدها، چالش‌ها و فرصت‌ها به صورت خلاقانه و زیرکانه، جمع‌آوری اطلاعات از اقیانوس داده‌ها و ارائه آن‌ها به تصمیم‌گیرندگان، ضرورت بهبود ارزش‌گذاری‌ها، مدیریت و توسعه دارایی‌های نامشهود و... در نهایت وظایفی که بر دوش حساب‌برسان قرار دارد که عبارتند از توسعه نقش رهبری به منظور تلاش برای مدیریت ریسک، نقش اصلی در توسعه‌ای نده‌نگرانه و امکانات مدیریت عملکرد و مدیریت مالی خلاقانه و صحیح، توسعه نقش حسابرسی در حوزه سرمایه ساختاری و روابط انسانی و ... در نتیجه تعیین سهم اثرگذاری و نحوه اثرگذاری هر یک از این چالش‌ها در طراحی مدل آینده حسابرسی از نقش بسزایی برخوردار است. براین اساس تدوین یک مدل که بتواند چالش‌های پیشروی حرفه حسابرسی را در آینده نزدیک به درستی ترسیم نماید از ضرورت بالایی برخوردار خواهد بود. لازم بذکر است در کنار سایر عوامل شرایط محیطی نیز بر آینده حرفه حسابرسی موثر است. با توجه به آنچه تشریح گردید در دهه‌های اخیر، تغییرات اساسی در عملکرد حسابرسی و نقش حساب‌برسان در دنیای مالی و حسابداری رخ داده است که نشان می‌دهد حساب‌برسان ممکن است مناسب و مفید بودن فعالیت‌شان را برای مدیریت و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات تهیه شده به وسیله آن در آینده از دست بدهند. به همین دلیل مسئله

موکول به آینده نماییم، با حضور حسابرسان خارجی باید حسابرسان داخلی همانند نرم افزارهای جهانی، روش‌های بین‌المللی و تکنولوژی‌های معاصر حسابرسی جهانی، حسابرسی نمایند و گرنه بازار حسابرسی به طور کلی از دسترس حسابرسان ایرانی خارج خواهد شد. در نتیجه سوال این است که آیا صنعت حسابرسی می‌تواند جهانی شود؟ (بیکهوس و همکاران، ۲۰۱۴).

از یک طرف سرعت تغییر و دگرگونی‌ها در پدیده‌های علمی، اجتماعی و فرهنگی به گونه‌ای است که سازمان‌ها را با مشکل جدید روبه‌رو کرده است. مدیران سازمان‌ها، در گذشته با برنامه‌ریزی سنتی و برنامه‌ریزی راهبردی، می‌کوشیدند دگرگونی‌ها را به نفع سازمان مهار کنند؛ اما اکنون محیط پرتلاطم و نامطمئن، ناکامی برنامه‌ها را رقم می‌زند. یکی از دانش‌های جدید و مفید برای هدایت سازمان‌ها، «آینده پژوهی» است. در آینده پژوهی، مدیران اندیشمند با تحلیل رویدادها و به کارگیری خلاقیت و نبوغ، از آینده آگاهی می‌یابند. این آگاهی به صورت آینده محتمل، آینده ممکن و آینده مطلوب می‌تواند دریچه‌ای از آینده، پیش روی مدیران بگشاید تا آنان با شکل دادن سناریوها و طرح‌های متعدد، حرکت سازمان را بهتر مدیریت کنند (منطقی، ۱۳۹۰).

از طرف دیگر لازمه رقابت و موفقیت شرکت‌ها در دنیای رقابتی و پر شتاب کنونی، تصمیم‌گیری صحیح بر مبنای اطلاعات صحیح، دقیق، مربوط، قابل اتکا و به موقع است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷). پیشرفت‌های سریع فعالیت‌های واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر، همراه با پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد را تشدید کرده است. آینده‌پژوهی، به معنای پیش‌بینی روندهای آینده، به جای حدس و گمان، بر پایه‌ی روش‌های علمی است. آینده‌ی حسابرسی را نمی‌توان در خلاء و بدون توجه به عوامل محیطی پیش‌بینی کرد. بررسی پیشینه‌ی حسابرسی و

اصلی تحقیق حاضر شناسایی مدل آینده‌پژوهی حرفه حسابرسی با تأکید بر شاخص‌های الزامات^۱ IFRS و چرخه‌های تجاری است؟

با توجه به اطلاعات جمع‌آوری شده توسط محقق تا کنون در تحقیقات داخلی تحقیق جامعی در زمینه آینده‌پژوهی حرفه حسابرسی انجام نشده است و اکثریت تحقیقات انجام شده در راستای آینده‌پژوهی حرفه حسابداری یا حسابداری مدیریت می‌باشد. در ضمن لازم بذکر است در تحقیقات مذکور صرفاً به بررسی برخی شاخص‌های درون یا برون سازمانی بر آینده پژوهی این حرفه‌ها تأکید شده است. در حالی که در تحقیق حاضر برای اولین بار در سطح تحقیقات داخلی سعی خواهد شد با تدوین یک مدل بر اساس دیدگاه نظر خبرگان و بومی‌سازی مدل مذکور برای شرایط خاص حرفه حسابرسی در ایران چالش‌های پیشروی این حرفه به درستی نمایش داده شود.

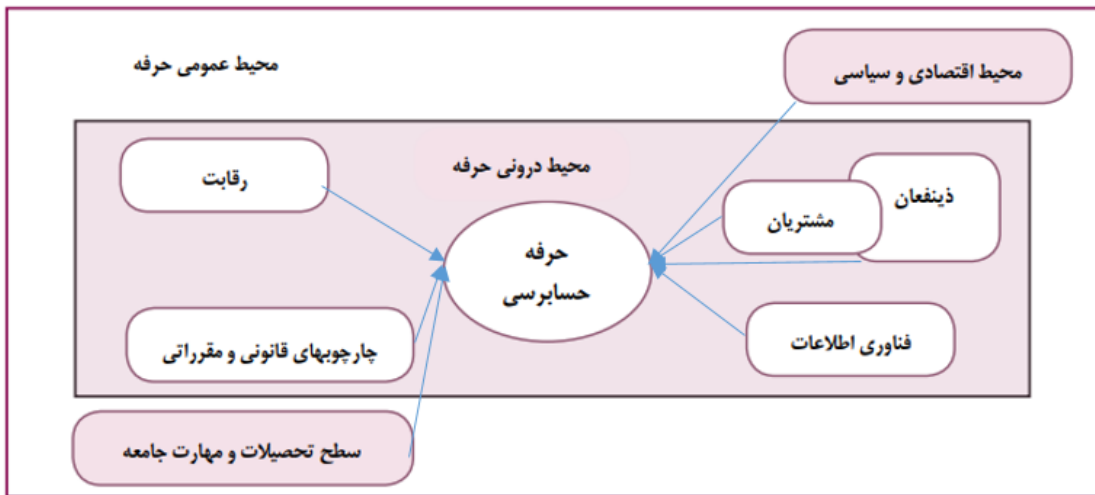
۲- مبانی نظری

طی چند دهه گذشته که ارتباط حسابرسان با دنیای بین‌المللی حسابرسی در حد دسترسی محدود به کتاب و امثال آن بود و خبری از حضور موسسات و حسابرسان حرفه‌ای بین‌المللی در کشورمان نبود، به تدریج تغییرات زیادی در تمام شئون حرفه‌ای رخ داد؛ اما حسابرسان در همان مسیری که بودند به راه خود ادامه دادند و به تدریج از تحولات روز آمد حرفه حسابرسی فاصله گرفتند و در این مدت در سایر کشورهای دنیا، حرفه همسو با تحولات و تغییرات مفاهیم نظری، علمی، تکنولوژی و متدها و روش‌ها تغییر و تکامل یافت و با مقتضیات دنیای مدرن هماهنگ شد. اکنون که با فضای پس از تحریم مواجه شده‌ایم و صحبت از استقرار IFRS و حضور سرمایه‌گذاران خارجی است الزاماً نه فقط نمی‌توان نسبت به این تفاوت‌ها بی‌تفاوت ماند بلکه باید در رفع تفاوت‌ها با حسابرسان خارجی و حسابرسی بین‌المللی را امری

^۱ International Financial Reporting Standards

تکنولوژیکی که هر یک به سهم خود بر آینده حسابرسی تأثیرگذار هستند (ملک آرای، ۱۳۸۸). عوامل متعددی بر آینده حرفه حسابرسی مهم هستند که در دو دسته کلی به عوامل درونی و بیرونی قابلیت تقسیم‌بندی دارند. نمودار شماره (۱)، نیز این فرآیند را نمایش داده است. نمودار شماره ۱: عوامل موثر بر آینده حسابرسی

استنتاج منطقی از آن نشان می‌دهد که مجموعه‌ای از علل و عوامل در دور تسلسلی بر هم اثر متقابل دارند و بر بنگاه‌ها و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها اثر می‌گذارند که در پیش‌بینی وضعیت حسابداری در هر جامعه باید مدنظر قرار گیرد. این عوامل عبارتند از عوامل سیاسی و قانونی، عوامل اقتصادی و اجتماعی و عوامل فرهنگی و



مأخذ: بیکهوس و همکاران (۲۰۱۴)

جدول شماره ۱: عوامل موثر بر آینده حسابرسی

الف) کیفیت زنجیره تأمین خدمات حسابرسی (اعتباربخشی و مشاوره‌ای) ب) تنوع راهکارهای تأمین سرمایه	ساختار مشتریان	۶
الف) پتانسیل بالقوه زیان دیده شرکت‌ها ب) شفافیت معاملات تجاری (شفافیت فضای تجاری)	پسچیدگی معاملات و روابط تجاری	۷
الف) انتظارها نسبت به عملکرد حساب‌برسان ب) چگونگی ارتباط خدمات حسابرسی و مشاوره‌های قابل ارائه	میزان اطمینان و ذینفعان به حساب‌برسان	۸
الف) شدت قوانین و مقررات حاکم بر حساب‌برسان (تراکم، سرعت تغییر و...) ب) حوزه و میزان جرائم و تعهدهای ناشی از تخطی از آن	قوانین و مقررات حاکم بر حرفه حسابرسی	۹
الف) شدت قوانین و مقررات حاکم بر مشتریان (تراکم، سرعت تغییر و...) ب) تنوع و گوناگونی قوانین و مقررات	قوانین و مقررات حاکم بر مشتریان	۱۰
الف) وظایف و حوزه مسئولیت‌ها ب) تأثیر و نفوذ در تدوین سیاست‌های کلان حرفه حسابرسی	وضعیت نظارت حرفه‌ای	۱۱
الف) امنیت در محیط فناوری اطلاعات (محرمانگی اطلاعات) ب) امنیت در محیط فناوری اطلاعات (محرمانگی اطلاعات)	محیط فناوری اطلاعات	۱۲

ردیف	عامل	زیرعامل‌ها
۱	ساختار حرفه‌ای حساب‌برسان	الف) میزان تراکم در سمت عرضه خدمات اعتباربخشی و مشاوره‌ای ب) میزان تخصص‌گرایی حرفه حسابرسی و اهمیت حضور متخصصان در مؤسسه‌های حسابرسی
۲	بازار خدمات حسابرسی (خدمات اعتباربخشی و مشاوره‌ای)	الف) سهم حساب‌برسان از بازارهای مشترک (همچون خدمات مدیریتی و خدمات مربوط به فناوری اطلاعات) ب) رشد و توسعه بازار خدمات حسابرسی (اعم از خدمات حسابرسی و سایر خدمات مشاوره‌ای مرتبط)
۳	خدمات حسابرسی (اعتباربخشی)	الف) حوزه و گستره خدمات حسابرسی ب) ارزش افزوده ایجاد شده به واسطه دریافت خدمات حسابرسی (اعتباربخشی)
۴	خدمات مشاوره‌ای	الف) حوزه و تنوع خدمات مشاوره‌ای ب) میزان ارتباط زمینه‌هایی که در آن‌ها خدمت حسابرسی و سایر خدمات مشاوره‌ای ارائه می‌شود. ج) محدودیت‌های موجود در راستای ارائه خدمات مشاوره‌ای (حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی)
۵	حق الزحمه حساب‌برسان	الف) قابل مذاکره بودن مبلغ حق الزحمه حسابرسی ب) میزان و مبلغ حق الزحمه خدمات مشاوره‌ای

محرك يا عامل بهبود در جهت همگرایی حسابداری مدیریت با حسابداری مالی بکار گرفته می‌شود. این همگرایی در حوزه فنی شامل یکپارچه‌سازی عمده سیستم‌های اطلاعاتی و نرم‌افزاری و ترکیب روش‌ها و استانداردها است. همگرایی در حوزه فنی و تکنولوژی جلوتر از دامنه رفتاری و سازمانی است. فناوری اطلاعات نقش مهم و یا حتی در برخی موارد نقش تعیین‌کننده در فرآیند همگرایی ایفا می‌کند.

معین الدین و همکاران (۱۳۹۰): در تحقیقی تحت عنوان «شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های حسابرسی با استفاده از تکنیک‌های AHP و TOPSIS»، ابتدا چالش‌های حسابرسی با نظرات کارشناسان و حسابرسان شناسایی و به صورت درخت سلسله مراتبی را ارائه نمودند. در تحقیق مذکور برای رتبه‌بندی چالش‌های حسابرسی از تکنیک‌های AHP و TOPSIS استفاده شده است. در راستای رتبه‌بندی شاخص‌ها از پرسشنامه‌ای مبتنی بر مقایسات زوجی به عنوان داده‌های تکنیک AHP و همچنین ماتریس ویژه‌ای برای گردآوری داده‌های تکنیک TOPSIS استفاده شده است. برای پردازش داده‌های مذکور نرم‌افزار Expert Choice برای تحلیل داده‌های AHP و از نرم افزار Excel برای محاسبات روش TOPSIS^۳ استفاده شده است. چالش‌های مناقصه و استعلام، عدم ثبات درآمدی و آموزش کم و رابطه سالاری و پیوند طبقاتی به عنوان مهم‌ترین چالش‌های حسابرسی شناخته شدند و پیشنهادهایی جهت بهبود ارائه شد.

کنچل و همکاران (۲۰۱۹): در زمینه آینده حسابرسی در زمینه ارائه خدمات مالی به این نتیجه رسید که آنچه بیش از هر عاملی توانایی تغییر در فرآیند صنعت حسابرسی را دارد اصطکاک‌های ناشی از انتظارات مشتریان از این صنعت تحت تأثیر قرار می‌دهد چراکه تغییر سریع در فرآیند معاملات مالی و بین‌المللی بر فرآیند عملکرد صنعت حسابرسی موثر است.

		(ب) افزایش اثربخشی به کارگیری فناوری اطلاعات در صنعت و تجارت
۱۳	توسعه اقتصادی	الف) تغییر و تحول ساختارهای اقتصادی ب) رشد اقتصادی
۱۴	بازار کار	الف) وضعیت دسترسی به نیروی انسانی مناسب ب) موقعیت‌های کاری مناسب
۱۵	محیط سیاسی	الف) وضعیت فرایند جهانی‌سازی ب) ساختارهای قالب و پذیرفته شده اقتصادی

۳- پیشینه تحقیق

در ادامه به نتایج برخی تحقیقات صورت گرفته در راستای آینده پژوهشی حسابرسی پرداخته خواهد شد.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۷): به بررسی آینده پژوهی حسابداری مدیریت از منظر علم و فناوری اطلاعات پرداختند. روش پژوهش بر مبنای هدف کاربردی، بر مبنای روش جمع‌آوری داده توصیفی-پیمایشی و بر مبنای نوع داده، ترکیبی است و پیشران‌های آینده ساز تأثیرگذار بر حسابداری مدیریت در حوزه علم و فناوری اطلاعات در ۲۰ سال آینده با استفاده از روش‌های پانل خبرگان، پرسش‌نامه باز، مصاحبه و دلفی فازی طی سال‌های ۹۵-۹۶ شناسایی شدند. برای انتخاب خبرگان از استادان و متخصصان دانشگاه درایران، از روش نمونه‌گیری قضاوتی و گلوله برفی استفاده گردید و نمونه‌گیری تا اشباع نظری ادامه یافت. نتایج نشان داد وضعیت حسابداری مدیریت مطلوب نمی‌باشد و مطابق با نظر خبرگان توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار خواهد بود و دلالت بر این موضوع دارد که در آینده، فناوری در سیستم‌های حسابداری نفوذ کرده و سیستم‌های حسابداری هوشمند خواهند شد؛ همچنین هوشمندی کسب و کار نیز در جایگاه دوم قرار دارد و گسترش استفاده از فناوری‌های شخصی و رایانش ابری در کسب‌وکارها به طور مساوی در رتبه سوم قرار دارند.

رودپشتی و همایونی راد (۱۳۹۵): دریافتند فناوری اطلاعات در آینده به عنوان یک تسهیل‌کننده، کاتالیزور،

^۳ Technique for Order of Preference by Similarity to Ideal Solution

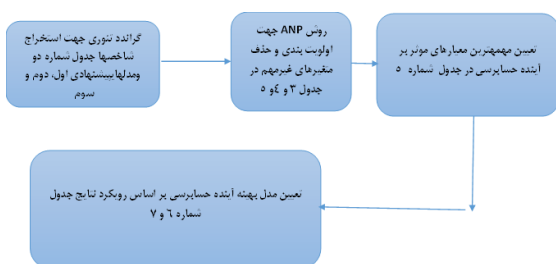
فرضیات تحقیق نخواهد بود بر این اساس سوالات تحقیق حاضر به شرح ذیل است:

مهم‌ترین شاخص‌های موثر بر آینده حرفه حسابرسی جهت طراحی مدل کدامند؟

مدل آینده پژوهی حرفه حسابرسی در ایران چگونه است؟

۴- روش تحقیق

در تحقیق حاضر جهت دستیابی به اهداف و نتایج سوالات تحقیق از چهار تکنیک گراندد تئوری، مصاحبه اکتشافی، ANP و مدل حداقل مربعات جزئی استفاده خواهد شد. دوره زمانی تحقیق حاضر بازه زمانی ۱۳۹۹-۱۳۹۸ است. جامعه تحقیق شامل تمامی متخصصان و خبرگان در زمینه حسابداری و حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. نمونه اول تحقیق که شامل ۱۶ نفر از متخصصان و خبرگان در زمینه حسابداری و حسابرسی خواهد بود. از این ۱۶ خبره جهت تدوین مدل اولیه با استفاده از روش گراندد تئوری بهره گرفته خواهد شد. تکنیک نمونه‌گیری در این حالت روش نمونه‌گیری گلوله برفی خواهد بود. نمودار فرآیند انجام تحقیق در نمودار شماره (۲)، ارائه شده است:



نمودار شماره ۲: فرآیند انجام تحقیق

در ادامه هر یک از مراحل انجام تحقیق و روش مورد نظر جهت انجام آن ارائه شده است:

الف: کدگذاری گراندد

گراندد تئوری عبارت است از فرآیند ساخت یک نظریه‌ی مستند و مدون از طریق گردآوری سازمان یافته‌ی داده و تحلیل استقرایی مجموعه داده گردآوری شده به منظور پاسخ‌گویی به پرسش‌های نوین در زمینه‌هایی که فاقد مبانی نظری کافی برای تدوین هرگونه فرضیه و

اوتو و الیاس (۲۰۱۷): پژوهشی تحت عنوان حرفه‌ای حسابرس و بحران‌های مالی در کشور نیجریه انجام دادند. در این پژوهش ۲۷۰ حسابرس حرفه‌ای مشارکت داشتند و نتایج مشخص ساخت، علل فردی و اجتماعی از جمله مهم‌ترین دلایل تقویت حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شوند که می‌تواند با پیشگیری از فسادهای سازمان یافته و واسطه‌گری، بحران‌های آینده این حرفه را تا حدی کاهش داد.

آندریاس و همکاران (۲۰۱۶): علل تأثیرگذار بر آینده حرفه‌ای حسابرسان را با هدف ارتقای کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. جامعه‌ی آماری تحقیق حسابرسان دولتی کشور اندونزی هستند و ابزار جمع‌آوری داده‌های تحقیق پرسشنامه می‌باشد. تعداد مشارکت‌کنندگان در این تحقیق ۱۱۹ نفر بودند. نتایج تحقیق ایشان نشان داد که وجود ویژگی‌هایی همچون استقلال، بی‌طرفی، تجربه و مهارت بر آینده حرفه‌ای حسابرسان تأثیر گذارند و این موضوع باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می‌گردد.

ژیداس و همکاران (۲۰۱۴): معتقدند تغییرات آینده در حسابداری مدیریت در حوزه‌های سیستم حسابداری مدیریت، تکنولوژی، عملکرد و مهارت‌های حسابداران مدیریت اتفاق خواهد افتاد.

ویو (۲۰۱۴): نشان داد مهم‌ترین مانع پیشرفت و تأثیرگذار بر تغییر نقش حسابداران مدیریت در آینده، برنامه تغییر نقش سازمانی می‌باشد و برنامه به‌روزرسانی در تغییر شکل نقش سازمانی حسابداران مدیریت موفق نبوده است. در نهایت نیز مدل تغییر چند وجهی جدید حسابداری مدیریت با سه وجه سطح سازمانی، سطح‌پذیرندگان تغییر و ذینفعان تغییر و هر کدام در پنج طبقه شامل مشوق‌ها، تسهیل‌کننده‌ها، کاتالیزورها، مومنتوم و رهبران است و موانع را نیز در سه طبقه اشتباه‌کنندگان، تعلل‌کنندگان (اهمال‌کنندگان) و تأخیرکنندگان ارائه نموده‌اند.

سوالات و فرضیه‌های تحقیق

با توجه به اینکه در روش تحقیق حاضر از روش گراندد تئوری استفاده خواهد شد در تحقیق حاضر نیازی به تدوین

با تعمیم نتایج نمودار شماره (۱) و جدول شماره (۱)، تعیین مدل نظری این تحقیق با روش کیفی و رویکرد گراند تئوری انجام شد. مطالعه با نمونه‌گیری هدفمند شروع و با نمونه‌گیری نظری ادامه یافت. جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به صورت همزمان انجام شد. دو روش برای جمع‌آوری داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت: مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته و یادداشت برداری. داده‌ها به واسطه ۱۶ مصاحبه با کارشناس و خبره فعال در بخش حسابرسی گردید. مصاحبه‌ها با سؤالات کلی و ساده شروع و به سمت سؤالات جزئی‌تر پیش رفت و هر مصاحبه حدود ۳۰ تا ۴۰ دقیقه طول کشید. تمام مصاحبه‌ها دست نویس شد و به تأیید مشارکت‌کنندگان رسید. داده‌های به دست آمده از هر مصاحبه جهت کدگذاری به صورت نوشتاری درآمد و به روش تحلیل مقایسه‌ای مداوم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

بعد از هر مصاحبه متون از کلیه مصاحبه‌ها خط به خط خوانده شد و به کرات بازنگری شد و با استفاده از کلمات یا عبارات کلیدی موجود در متن یا استنباط شده توسط محقق کدگذاری انجام گردید. سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی بر روی داده‌ها انجام شد. در طول مطالعه، روش‌هایی برای اطمینان از صحت و پایایی تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. تماس و ارتباط طولانی مدت محقق با محل‌های تحقیق، مسئولین مربوطه و مشارکت‌کنندگان، به جلب اعتماد مشارکت‌کنندگان و نیز به درک محیط پژوهش توسط محقق کمک کرد. برای تأیید صحت داده‌ها و کدها از بازنگری شرکت‌کنندگان استفاده شد. یعنی بعد از کدگذاری متن مصاحبه به شرکت‌کنندگان بازگردانده شد تا از صحت کدها و تفاسیر اطمینان حاصل شود. کدهایی که از نظر شرکت‌کنندگان بیانگر دیدگاه آنان نبود، اصلاح شد. این روش یکی از وجوه مثلث‌سازی می‌باشد که باعث اعتبار درونی تحقیق می‌گردد.

جمع‌آوری شده نیز به غنای اطلاعات کمک نمود. با تلفیق داده‌ها و انجام کدگذاری‌های محوری و انتخابی، موانع و

آزمون آن هستند. واژه‌ی گراند تئوری نشانگر آن است که هر تئوری که بر اساس این روش تدوین می‌شود بر زمینه‌ای مستند از داده‌های واقعی بنیاد نهاده شده است (گلاسر، ۲۰۰۵).

ب- فرآیند تحلیل شبکه‌ای

فرآیند تحلیل شبکه‌ای، یک تئوری ریاضی است که به طور سیستماتیک با انواع وابستگی‌ها سروکار داشته و به طور موفقیت‌آمیزی در زمینه‌های گوناگون به کار گرفته شده است (کیانی و سالاری، ۱۳۹۰). این روش از سوی ساعتی توسعه یافت تا اولویت‌هایی را برای تصمیم‌ها فراهم آورد بدون آن که فرضیاتی درباره رابطه سلسله مراتبی یک سویه میان سطوح تصمیم انجام گیرد (اصغرپور، ۱۳۸۷). روش ANP⁴ براساس تحلیل مغز انسان برای مسایل پیچیده با ساختار غیرده‌ای و به منظور اصلاح روش AHP⁵ ارایه شده است (ولی سامانی و دلاور، ۱۳۸۹). در این روش برای مدل کردن مسئله شبکه‌ای که گره‌های موجود در این شبکه معادل هدف، معیارها و گزینه‌ها است، رسم می‌شود. بردارهای جهت‌داری که این گره‌ها را به هم وصل می‌کنند، نشان‌دهنده جهت اثر گره‌ها بر یکدیگر است (صادق عمل‌نیک و همکاران، ۱۳۸۹). فرآیند تجزیه و تحلیل شبکه‌ای مسئله تصمیم‌گیری را با به‌کارگیری دیدگاه سیستمی توأم با بازخورد مدل‌سازی می‌کند (شفابخش و همکاران، ۱۳۹۱).

۵- مدل‌سازی و برآورد مدل

این بخش از سه قسمت اصلی تشکیل شده است. در قسمت اول ابتدا اقدام به ارائه نتایج خروجی گراند تئوری خواهیم نمود. خروجی این روش تعیین شاخص‌های مهم بر اساس نظر خبرگان است. در قسمت دوم نتایج روش ANP خواهد شد، خروجی این روش اولویت‌بندی مهم‌ترین شاخص‌های موثر بر آینده حسابرسی است.

روش گراند تئوری^۶

⁶ Grounded theory

⁴ Analytic Network Process

⁵ Analytic Hierarchy Process

مشکلات زنان در قالب ۱۶ طبقه مفهومی استخراج گردید که در ادامه تشریح می‌گردند. پس از انجام کدگذاری محوری نهایتاً در مرحله کدگذاری انتخابی متغیر اصلی شناسایی و تعیین گردید. بر اساس مبانی نظری و مطالعات تجربی خارجی و داخلی ابتدا شاخص‌های ذیل می‌تواند بر آینده حساسی موثر باشد. متغیرهای تحقیق حاضر در دو دسته متغیر وابسته و مستقل قابلیت تقسیم‌بندی دارد. بر اساس مدل مفهومی که در بخش پیشین ارائه شده، متغیرهای وابسته و مستقل تحقیق به شرح ذیل می‌باشند.

جدول شماره ۲: شاخص‌های تحقیق

حوزه	متغیر مکنون	متغیرهای غیر مکنون	رفرنس
عوامل محیطی	عوامل اقتصادی (C1)	تورم (X1)	زین الدین و سلیمان ۲۰۱۶، پورحیدری، ۱۳۹۰، بیکهوس و همکاران ۲۰۱۴، ملک آرای ۱۳۸۸
		رکود و رونق (X2)	
		محدودیت سیستم بانکی (X3)	
		عمق بازار مالی (X4)	
		بازار کار (وضعیت دسترسی به نیروی انسانی مناسب، موقعیت‌های کاری مناسب) (X5)	
		ترکیب بودجه مصوب دولت (مالیات و درآمد نفتی) (X6)	
		کسری مداوم در تراز تجاری (X7)	
		دستوری بودن نرخ بهره و منفی بودن نرخ بهره واقعی (X8)	
		وابستگی بالا به درآمدهای نفتی (تک محصولی بودن) (X9)	
		توسعه و رشد اقتصادی (X10)	
عوامل سیاسی (C2)	تحریم‌ها (X11)	زین الدین و سلیمان ۲۰۱۶، بیکهوس و همکاران ۲۰۱۴، ملک آرای ۱۳۸۸	
	عضویت در پیمان‌های اقتصادی (X12)		
	میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد؛ (X13)		

عوامل فرهنگی (C3)	ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی (X14)	زین الدین و سلیمان ۲۰۱۶، بیکهوس و همکاران ۲۰۱۴، منطقی ۲۰۱۰، ملک آرای ۱۳۸۸
	وضعیت فرآیند جهانی سازی (ساختارهای قالب و پذیرفته شده اقتصادی) (X15)	
	میزان دخالت دولت به عرصه نظارت حرفه‌ای (میزان استقلال واقعی تشکیلات حرفه‌ای) (X16)	
	پاسخگویی نهادهای دولتی (X17)	
	حکمرانی خوب، فساد و جناح‌بندی سیاسی (X18)	
	ترکیب فعالیت‌های اقتصادی (خصوصی-دولتی-شبه دولتی) (X19)	
	امنیت اجتماعی، سیاسی و اقتصادی (X20)	
عوامل اجتماعی (C4)	سطح فرهنگ سازمانی (X21)	زین الدین و سلیمان ۲۰۱۶، بیکهوس و همکاران ۲۰۱۴، منطقی ۲۰۱۰، ملک آرای ۱۳۸۸
	خصوصیات فردی حساب‌برسان (دانش باوری، خودباوری، هدفمندی، تلاش و پشتکار) (X22)	
	اعتقادات و باورهای دینی و اخلاقی (X23)	
	شکاف فرهنگی بین نسلی (X24)	
عوامل اجتماعی (C4)	سطح فرهنگ نوآورانه (X25)	زین الدین و سلیمان ۲۰۱۶، بیکهوس و همکاران ۲۰۱۴، منطقی ۲۰۱۰، ملک آرای ۱۳۸۸
	سطح فرهنگ حمایتی (X26)	
	تغییرات جنسیتی جمعیت (X27)	
	ترکیب هرم سنی (X28)	
	رشد جمعیت (X29)	
	افزایش شکاف در طبقات اجتماعی جامعه (X30)	
	سهم نهادینه شدن حسابداری اجتماعی در سازمان‌ها (X31)	
	امید به زندگی (X32)	
	سطح تحصیلات و مهارت جامعه (X33)	

	موارد ارجاعی به حسابرسان	-
	موارد ارجاعی به مشاوران	-
	وظایف حرفه‌ای حسابرسان	-
	مسئولیت‌های حسابرسان	-
	حق الزحمه مشاوران	-
	مدت زمان فرآیند حسابرسی	-

روش FANP⁷

از آنجا که خبرگان مختلف ترجیحات مختلفی دارند؛ لذا شاخص‌های مختلف برای شناسایی عوامل موثر بر آینده حسابرسی دارای اهمیت یکسانی نیست، بنابراین برای تعیین ترجیحات خبرگان و کاهش ابهام و عدم اطمینان، جهت اولویت‌بندی شاخصهای عوامل موثر بر آینده حسابرسی از FANP استفاده شد. نسبت‌های مورد استفاده برای اولویت‌بندی عوامل موثر بر آینده حسابرسی مورد نظر در جدول شماره (۲)، پرداخته خواهد شد. ابتدا میانگین هر شاخص از C1 تا C12 محاسبه خواهد شد. به کمک پرسشنامه توزیع شده جدول ترجیحات خبرگان حاصل شد که در زیر ترجیحات برای نسبت‌های گوناگون به صورت مقایسه‌ای ارائه شده است. به علت حجیم بودن حجم محاسبات نتایج ۵ شاخص اول (عوامل اقتصادی؛ چرخه تجاری؛ عوامل سیاسی؛ عوامل فرهنگی و عوامل اجتماعی) ارائه شده است.

جدول شماره ۳: ماتریس مقایسات زوجی شاخص‌ها نسبت به هم از دیدگاه خبرگان

متخصصان در مؤسسه‌های حسابرسی		
سهم حسابرسان از بازارهای مشترک (همچون خدمات مدیریتی و خدمات مربوط به فناوری اطلاعات)	بازار خدمات حسابرسی (خدمات) اعتباربخشی و مشاوره‌ای)	
رشد و توسعه بازار خدمات حسابرسی (اعم از خدمات حسابرسی و سایر خدمات مشاوره‌ای مرتبط)		
	تنوع خدمات حرفه‌ای ارائه شده (حسابرسی داخلی و مشاوره)	
	موانع و محدودیت عضویت در حرفه حسابرسی	-
حوزه و گستره خدماتی ارزش افزوده ایجاد شده به واسطه دریافت خدمات حسابرسی (اعتباربخشی)	خدمات حسابرسی (اعتباربخشی)	
حوزه و تنوع خدمات مشاوره‌ای		
میزان ارتباط زمینه‌هایی که در آن‌ها خدمت حسابرسی و سایر خدمات مشاوره‌ای ارائه می‌شود.	خدمات مشاوره‌ای	
محدودیت‌های موجود در راستای ارائه خدمات مشاوره‌ای (حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی)		
	کیفیت گزارشگری مالی	-

S_{C_5}
 $= (9.40, 16.78, 23.22)$
 $\otimes (0.0117, 0.0214, 0.0389)$
 $= (0.1098, 0.3598, 0.9028)$
 سپس محاسبات مربوط به درجه‌ی بزرگی هر یک از
 ارزش‌های ترکیبی انجام شد و نتایج به صورت زیر حاصل
 گردید:

$$V(S_{C_1} \geq S_{C_2}, S_{C_3}, S_{C_4}, S_{C_5})$$

$$= \min(0.856, 0.841, 0.497, 0.512)$$

$$= 0.497$$

$$V(S_{C_2} \geq S_{C_1}, S_{C_3}, S_{C_4}, S_{C_5})$$

$$= \min(1.194, 0.981, 0.570, 0.585)$$

$$= 0.570$$

$$V(S_{C_3} \geq S_{C_1}, S_{C_2}, S_{C_4}, S_{C_5})$$

$$= \min(1.152, 1.014, 0.673, 0.683)$$

$$= 0.673$$

$$V(S_{C_4} \geq S_{C_1}, S_{C_2}, S_{C_3}, S_{C_5})$$

$$= \min(1.569, 1.393, 1.377, 1.004)$$

$$= 1.004$$

$$V(S_{C_5} \geq S_{C_1}, S_{C_2}, S_{C_3}, S_{C_4})$$

$$= \min(1.561, 1.387, 1.371, 0.996)$$

$$= 0.996$$

در نهایت وزن‌های غیر نرمال (غیر به هنجار) هر یک از
 شاخص‌های اصلی محاسبه شد:

$$w'$$

$$= (0.497, 0.570, 0.673, 1.004, 0.996)^T$$

سپس با استفاده از نرمال‌سازی وزن‌های نرمال (به هنجار)
 هر یک از شاخص‌های اصلی محاسبه گردید:

$$W$$

$$= (0.1328, 0.1524, 0.1799, 0.2684, 0.2665)^T$$

در زیر ارزش‌های موزون شده برای هر یک از شاخص‌های
 اصلی، به تفکیک شرکت ارائه می‌شود:
 جدول شماره ۴: ارزش‌های موزون شده هر یک از
 شاخص‌های اصلی

سوال	عوامل				کیفیت تحصیلات و مهارت جامعه حسابرسان (C5)
	عوامل اقتصادی (C1)	عوامل سیاسی فرهنگی (C2) (C3)	عوامل اجتماعی (C4)	عوامل تحصیلات و مهارت جامعه حسابرسان (C5)	
تورم (X1)	0.02 16	0.03 02	0.03 07	0.00 80	0.0719
رکود و رونق (X2)	0.02 92	0.02 85	0.04 94	0.08 41	0.0358

شاخص	عوامل اقتصادی (C1)	عوامل سیاسی (C2)	عوامل فرهنگی (C3)	عوامل اجتماعی (C4)	کیفیت تحصیلات و مهارت جامعه حسابرسان (C5)
عوامل اقتصادی (C1)	(1,1,1)	(0.32, 0.35, 7)	(0.14, 0.33, 3)	(0.14, 0.15, 0.20)	(0.14, 0.15, 0.20)
عوامل سیاسی (C2)	(0.14, 2.89, 3.11)	(1,1,1)	(0.33, 1, 7)	(0.14, 0.20, 0.33)	(0.14, 0.20, 0.33)
عوامل فرهنگی (C3)	(0.33, 3, 7)	(0.14, 1, 3)	(1,1,1)	(0.32, 0.35, 1)	(0.14, 0.33, 3)
عوامل اجتماعی (C4)	(5, 6.89, 7.11)	(3, 5, 7)	(1, 2.89, 3.11)	(1,1,1)	(0.90, 1.13, 3)
کیفیت تحصیلات و مهارت جامعه حسابرسان (C5)	(5, 6.89, 7.11)	(3, 5, 7)	(0.20, 3, 7)	(0.20, 0.89, 1.11)	(1,1,1)

مطابق روش ANP، ابتدا ارزش ترکیبی معیارها با استفاده
 از ماتریس مقایسات زوجی محاسبه شد که به صورت زیر
 می‌باشد:

$$S_{C_1}$$

$$= (1.74, 1.98, 11.4)$$

$$\otimes (0.0117, 0.0214, 0.0389)$$

$$= (0.0203, 0.0214, 0.0389)$$

$$S_{C_2}$$

$$= (1.75, 5.29, 11.77)$$

$$\otimes (0.0117, 0.0214, 0.0389)$$

$$= (0.0204, 0.1134, 0.4756)$$

$$S_{C_3}$$

$$= (1.93, 5.68, 16)$$

$$\otimes (0.0117, 0.0214, 0.0389)$$

$$= (0.0225, 0.1218, 0.6221)$$

$$S_{C_4}$$

$$= (10.90, 16.91, 23.22)$$

$$\otimes (0.0117, 0.0214, 0.0389)$$

$$= (0.1273, 0.3626, 0.9028)$$

0.0075	0.07 00	0.03 26	0.03 16	0.01 33	سطح فرهنگ سازمانی (X21)
0.0770	0.06 66	0.04 01	0.03 81	0.01 84	خصوصیات فردی حسابرسان (X22)
-0.0077	0.05 96	0.03 53	0.03 37	0.00 80	اعتقادات و باورهای دینی و اخلاقی (X23)
0.0500	0.03 42	0.05 31	0.03 43	0.00 92	شکاف فرهنگی بین نسلی (X24)
0.0125	0.08 60	0.04 32	0.03 07	0.01 72	سطح فرهنگ نوآوران (X25)
0.0109	0.10 79	0.02 78	0.02 69	0.10 92	سطح فرهنگ حمایتی (X26)
0.1026	0.02 83	0.06 07	0.03 63	0.01 48	تغییرات جنسیتی جمعیت (X27)
0.0647	0.05 09	0.02 76	0.03 31	0.01 01	ترکیب هرم سنی (X28)
0.0183	0.07 10	0.02 39	0.02 84	0.03 31	رشد جمعیت (X29)
-0.0260	0.02 89	0.03 60	0.03 92	0.00 49	افزایش شکاف در طبقات اجتماعی جامعه (X30)
0.0099	0.03 63	0.01 72	0.03 83	0.00 89	سهم نهاده شدن حسابداری اجتماعی (X31)
0.0650	0.08 31	0.02 06	0.03 40	0.01 55	امید به زندگی (X32)
0.0618	0.00 69	0.02 64	0.02 60	0.01 86	سطح تحصیلات و مهارت جامعه (X33)
0.0308	0.07 23	0.04 25	0.02 45	0.02 51	سطح دانش و سواد مالی جامعه (X34)
0.0567	0.02 74	0.01 62	0.03 10	0.01 08	نامناسب بودن سیستم آموزش دانشگاهی (X35)
0.0108	0.08 61	0.01 92	0.03 10	0.04 15	نامناسب بودن سیستم آموزش حرفه‌ای (X36)
0.0061	0.05 68	0.02 65	0.02 56	0.01 08	کاربردی نبودن دوره‌های آموزشی بین‌المللی (X37)
0.0624	0.05 40	0.03 25	0.03 09	0.01 50	قطع ارتباط با موسسات بزرگ بین‌المللی (X38)
0.0063	0.04 83	0.02 86	0.02 73	0.00 65	ناکارآمدی دوره‌های آموزشی حرفه‌ای داخلی (X39)

0.0659	0.03 19	0.01 88	0.03 60	0.01 25	محدودیت سیستم بانکی (X3)
0.0125	0.10 01	0.02 23	0.03 60	0.04 83	عمق بازار مالی (X4)
0.0071	0.06 60	0.03 08	0.02 98	0.01 25	(وضعیت دسترسی به نیروی انسانی مناسب (X5)
0.0726	0.06 28	0.03 78	0.03 59	0.01 74	ترکیب بودجه مصوب دولت (مالیات و درآمد نفتی) (X6)
-0.0073	0.05 62	0.03 33	0.03 18	0.00 75	کسری مداوم در تراز تجاری (X7)
0.0472	0.03 23	0.05 01	0.03 24	0.00 87	دستوری بودن نرخ بهره (X8)
0.0118	0.08 11	0.04 08	0.02 90	0.01 62	وابستگی بالا به درآمدهای نفتی (X9)
0.0103	0.10 18	0.02 62	0.02 54	0.10 30	توسعه و رشد اقتصادی (X10)
0.0968	0.02 67	0.05 73	0.03 42	0.01 40	تحریمها (X11)
0.0610	0.04 80	0.02 60	0.03 12	0.00 95	عضویت در پیمانهای اقتصادی (X12)
0.0173	0.06 70	0.02 25	0.02 68	0.03 12	میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد؛ (X13)
0.0245	0.02 73	0.03 40	0.03 70	0.00 46	ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری (X14)
0.0093	0.03 42	0.01 62	0.03 61	0.00 84	وضعیت فرآیند جهانی‌سازی (X15)
0.0613	0.07 84	0.01 94	0.03 21	0.01 46	میزان دخالت دولت به عرصه نظارت حرفه‌ای (X16)
0.0762	0.00 85	0.03 25	0.03 20	0.02 29	پاسخگویی نهادهای دولتی (X17)
0.0379	0.08 91	0.05 24	0.03 02	0.03 10	حکمرانی خوب، فساد و جناح‌بندی سیاسی (X18)
0.0699	0.03 38	0.01 99	0.03 82	0.01 33	ترکیب فعالیتها (خصوصی-دولتی-شبه دولتی) (X19)
0.0133	0.10 61	0.02 36	0.03 82	0.05 12	امنیت اجتماعی، سیاسی و اقتصادی (X20)

0.6211	کاربرد نبودن دوره‌های آموزشی حرفه‌ای بین‌المللی (X37)
0.5254	قطع ارتباط با موسسات بزرگ بین‌المللی و مجامع حرفه‌ای (X38)
0.8267	ناکارآمدی دوره‌های آموزشی حرفه‌ای داخلی (X39)
0.6164	عدم نیازسنجی بازار (نبود تناسب بین دانش و مهارت مورد نیاز حرفه) (X40)
0.4137	اندازه موسسات حسابرسی (X41)
0.3062	ادغام موسسات حسابرسی (X42)

امتیاز نهایی	نام متغیر
0.4883	نحوه کنترل و ارزیابی کیفیت کارهای حسابرسی و رتبه‌بندی آن‌ها (X43)
0.2473	بازارهای رقابتی مرتبط (X44)
0.3334	ساختار رقبا (X45)
0.6109	میزان انعطاف‌پذیری حساب‌برسان در گزارشگری حسابرسی (X46)
0.3191	حق الزحمه حساب‌برسان (X47)
0.8136	الزام اجرای استانداردهای IFRS (X48)
0.4901	مغایرت‌های استانداردهای بین‌المللی با قوانین مالیاتی (X49)
0.4933	آشنایی و آموزش حساب‌برسان با استانداردهای IFRS (X50)
0.4308	آشنایی و آموزش مدیران مالی با استانداردهای IFRS (X51)
0.2507	موضوعیت برخی از استانداردهای بین‌المللی در ایران (X52)
0.4108	محدودیت‌های ناشی از الزامات ارزشیابی در IFRS با توجه به شرایط تورمی در ایران (X53)
0.4002	منافع اجرای استانداردهای IFRS در شرایط فعلی (X54)
0.3045	مغایرت‌های استانداردهای بین‌المللی با استانداردهای موجود (X55)
0.5329	شرایط احراز عنوان حسابدار رسمی (X56)
0.4903	شرایط تشکیل موسسات حسابرسی (X57)
0.5702	مقررات مربوط به سازمان بورس و اوراق بهادار (X58)
0.2942	حوزه و میزان جرائم و تعهدهای ناشی از تخلف از آن (X59)
0.7222	قوانین و مقررات حاکم بر حرفه حسابرسی (X60)
0.5802	اخلاق حرفه‌ای (X61)
0.2204	قوانین و مقررات حاکم بر بانک‌ها و موسسات مالی، بیمه و شرکت‌های سرمایه‌گذاری (X62)
0.3334	قوانین و مقررات حاکم بر مشتریان (X63)
0.5969	وضعیت نظارت حرفه‌ای (X64)
0.4183	عدم وجود نرم افزارها و سیستم‌های پیشرفته حسابرسی (X65)
0.5632	اعتقاد به رویکرد سنتی و بی‌اعتمادی به روش‌های نوین (پیکره مسن در حوزه تصمیم‌گیری) (X66)
0.3535	رویکردهای سنتی در اجرای روش‌های حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی (X67)
0.5611	امنیّت سیستم‌های فناوری (X68)
0.3371	فناوری‌های ارتباطی و اطلاعاتی (X69)
0.3612	میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها (X70)
0.1982	تعداد مؤسسات تجاری خانوادگی (X71)
0.3308	میزان انکای اعتباردهندگان و سازمان مالیاتی به گزارش‌های حسابرسی (X72)
0.3004	قابل انکاء بودن گزارش‌های مالی (X73)

0.0406	0.0278	0.0431	0.0279	0.0075	عدم نیازسنجی بازار (X40)
--------	--------	--------	--------	--------	--------------------------

در نهایت با استفاده از رویکرد ANP عوامل موثر بر آینده حسابرسی رتبه‌بندی خواهد شد که در جدول شماره (۵)، آورده شده است

جدول شماره ۵: رتبه‌بندی متغیرهای موثر بر آینده حسابرسی

امتیاز نهایی	نام متغیر
0.6048	تورم (X1)
0.535	رکود و رونق (X2)
0.4263	محدودیت سیستم بانکی (X3)
0.3191	عمق بازار مالی (X4)
0.7147	بازار کار (وضعیت دسترسی به نیروی انسانی مناسب، موقعیت‌های کاری مناسب) (X5)
0.5042	ترکیب بودجه مصوب دولت (مالیات و درآمد نفتی) (X6)
0.3894	کسری مداوم در تراز تجاری (X7)
0.1464	دستوری بودن نرخ بهره و منفی بودن نرخ بهره واقعی (X8)
0.2311	وابستگی بالا به درآمدهای نفتی (تک محصولی بودن) (X9)
0.4289	توسعه و رشد اقتصادی (X10)
0.7102	تحریم‌ها (X11)
0.4038	عضویت در پیمان‌های اقتصادی (X12)
0.7985	میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد؛ (X13)
0.8142	ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی (X14)
0.4378	وضعیت فرآیند جهانی‌سازی (ساختارهای قالب و پذیرفته شده اقتصادی) (X15)
0.6634	میزان دخالت دولت به عرصه نظارت حرفه‌ای (میزان استقلال واقعی تشکیلات حرفه‌ای) (X16)
0.4184	پاسخگویی نهادهای دولتی (X17)
0.3316	حکمرانی خوب، فساد و جناح‌بندی سیاسی (X18)
0.6035	ترکیب فعالیتهای اقتصادی (خصوصی-دولتی-شبه دولتی) (X19)
0.235	امنیت اجتماعی، سیاسی و اقتصادی (X20)
0.5284	سطح فرهنگ سازمانی (X21)
0.2164	خصوصیات فردی حساب‌برسان (X22)
0.4777	اعتقادات و باورهای دینی و اخلاقی (X23)
0.3002	شکاف فرهنگی بین نسلی (X24)
0.4893	سطح فرهنگ نوآورانه (X25)
0.4064	سطح فرهنگ حمایتی (X26)
0.1385	تغییرات جنسیتی جمعیت (X27)
0.2208	ترکیب هرم سنی (X28)
0.4056	رشد جمعیت (X29)
0.4705	افزایش شکاف در طبقات اجتماعی جامعه (X30)
0.6987	سهم نهادینه شدن حسابداری اجتماعی در سازمان‌ها (X31)
0.3032	امید به زندگی (X32)
0.5341	سطح تحصیلات و مهارت جامعه (X33)
0.6604	سطح دانش و سواد مالی جامعه (X34)
0.7104	نامناسب بودن سیستم آموزش دانشگاهی (X35)
0.7315	نامناسب بودن سیستم آموزش حرفه‌ای (X36)

X77، X97، X71، X8 و X27 بودند که کم‌ترین امتیاز را از میان متغیرهای موثر بر آینده حسابرسی دریافت کردند. در ادامه مدل‌های تحقیق با حذف متغیرهای مذکور برآورد می‌گردند. جهت اطمینان از صحت مراحل اجرایی در اولویت‌بندی متغیرهای موثر بر آینده حسابرسی اقدام به برآورد مدل در هر دو حالت با حضور یا عدم حضور متغیرهای حذف شده نمودیم.

نتایج روش حداقل مربعات جزئی

در این بخش لازم است اقدام به تدوین مدل بهینه بنماییم. برای همین لازم است مدل اولیه را رسم نموده و در نهایت بر اساس نتایج مدل دلفی و فازی نوع ۲، الکترون نوع سه اقدام به تدوین مدل نهایی نماییم. در نهایت پس از تعیین مدل، اقدام به بررسی و صحت مدل بر اساس روش معادلات ساختاری نماییم. برای اطمینان از روایی پرسشنامه تدوین شده از راهنمایی‌ها و نظرات اساتید و متخصصان مختلف، بالاخص استاد راهنما استفاده گردیده است. همچنین از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب نیز برای ارزیابی پایایی پرسشنامه استفاده گردیده است (جدول شماره ۶).

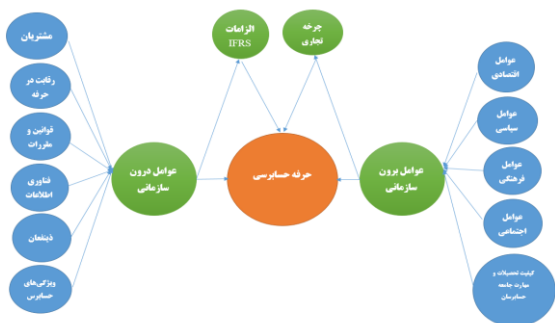
جدول شماره ۶: شاخص روایی و پایایی

شاخص	آلفا کرونباخ	بار عاملی	آلفا کرونباخ	بار عاملی
	حذف متغیرها		حضور همه متغیرها	
عوامل اقتصادی	0.785	0.913	0.766	0.902
چرخه تجاری	0.892	0.893	0.798	0.835
عوامل سیاسی	0.873	0.935	0.842	0.843
عوامل فرهنگی	0.936	0.898	0.735	0.638
عوامل اجتماعی	0.826	0.834	0.714	0.629
کیفیت تحصیلات و مهارت جامعه حسابرسان	0.847	0.807	0.727	0.718
رقابت در حرفه	0.791	0.901	0.695	0.742
الزامات IFRS	0.879	0.793	0.724	0.696
قوانین و مقررات	0.783	0.827	0.594	0.709
فناوری اطلاعات	0.884	0.859	0.825	0.738
ذینفعان	0.919	0.927	0.804	0.831
ویژگی‌های حسابرس	0.904	0.934	0.919	0.934
مشتریان	0.865	0.918	0.865	0.918
حرفه حسابرسی	0.858	0.898	0.731	0.692

0.2316	میزان اطمینان و اعتماد ذینفعان به حسابرسان (X74)
0.4061	شهرت و خوشنامی (X75)
0.5823	جنسیت (X76)
0.2145	سن (X77)
0.8932	جایگاه اجتماعی (X78)
0.6044	جایگاه سازمانی (X79)
0.3744	استقلال (X80)
0.7434	آموزش ضمن خدمت (حرفه‌ای بودن) (X81)
0.5209	تحصیلات (X82)
0.3622	خصوصیات اخلاقی و روانی (X83)
0.3064	تردید حرفه‌ای (X84)

نام متغیر	امتیاز نهایی
تجربه (X85)	0.7934
تعداد مشتریان (X86)	0.4294
تنوع (عادی، VIP، خاص) مشتریان (X87)	0.7091
ماهیت یا حوزه فعالیت (حقوقی، حقیقی یا دولتی و خصوصی) مشتریان (X88)	0.4893
حجم کار مشتریان (X89)	0.5418
وضعیت مشتریان در فرآیند جهانی‌سازی (X90)	0.3754
ساختار قانونی مشتریان (X91)	0.4089
وضعیت عضویت مشتریان در بازارهای سرمایه (X92)	0.2788
تغییر یا عدم تغییر دوره‌ای حسابرس (X93)	0.6279
میزان وابستگی درآمد حسابرس به مشتری خاص یا گروهی از مشتریان (X94)	0.7002
پیچیدگی معاملات و روابط تجاری (پتانسیل بالقوه زیان دیده شرکت‌ها - شفافیت معاملات تجاری شفافیت فضای تجاری) (X95)	0.5728
وضعیت و کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی (X96)	0.4982
پایبندی مشتریان به ارزش‌ها و هنجارها (X97)	0.2092
صلاحیت و شایستگی مشتریان (X98)	0.4076
صلاحیت نهادهای ناظر بر مشتریان (X99)	0.2634
چگونگی ارتباط فی مابین نهادهای ناظر (نظارتی) و حسابرسان (X100)	0.2154
چگونگی ارتباط بین مشتریان و حسابرسان (X101)	0.7703

بر اساس روش FANP اقدام به اولویت‌بندی شاخص‌های موثر بر آینده حسابرسی نمودیم. بر اساس این روش یک سوم شاخص‌های غیرموثر حذف شدند. متغیرهای حذف شده، متغیرهای X90، X80، X83، X70، X67، X69، X45، X63، X18، X72، X4، X47، X84، X42، X55، X32، X73، X24، X59، X92، X99، X52، X44، X20، X74، X9، X28، X62، X22، X100.



مدل سوم

شاخص‌های نیکویی برازش

یک از اهداف اصلی در استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، شناخت میزان همخوانی بین داده‌های تجربی با مدل مفهومی و نظری است. برای شناخت میزان همخوانی داده‌های تجربی و مدل مفهومی از شاخص‌ها و معیارهایی استفاده می‌شود که به آن‌ها شاخص‌های نیکویی برازش می‌گویند. در مدل‌سازی معادلات ساختاری از شاخص‌های متفاوتی برای حصول اطمینان از نیکویی برازش مدل استفاده می‌شود. در جدول شماره (۷)؛ مهم‌ترین شاخص‌های نیکویی برازش مدل‌های مختلف ارائه شده است.

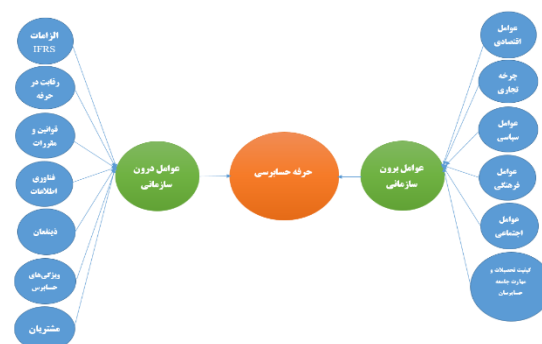
جدول شماره ۷: شاخص‌های نیکویی برازش مدل

شاخص	میزان	نتیجه	رتبه	مدل	
GFI	0.62	نامطلوب	۳	اول	حذف متغیرها
RMSEA	0.091	نامطلوب			
GFI	0.83	نسبتاً مطلوب	۲	دوم	
RMSEA	0.059	نسبتاً مطلوب			
GFI	0.89	مطلوب	۱	سوم	
RMSEA	0.011	مطلوب			
GFI	0.57	نامطلوب	۳	اول	حضور همه متغیرها
RMSEA	0.136	نامطلوب			
GFI	0.69	نسبتاً مطلوب	۲	دوم	
RMSEA	0.119	نسبتاً مطلوب			
GFI	0.71	مطلوب	۱	سوم	
RMSEA	0.074	مطلوب			

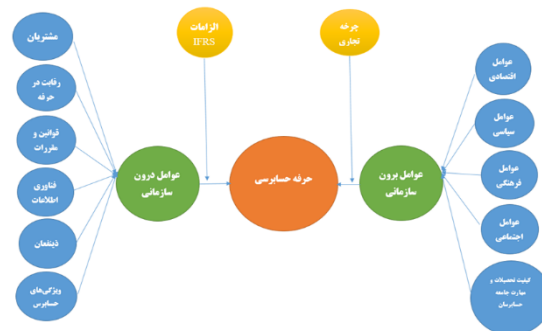
عوامل درون سازمانی	0.834	0.938	0.689	0.794
عوامل برون سازمانی	0.755	0.833	0.708	0.725

با توجه به اینکه میزان ضرایب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ و شاخص بار عاملی بالای ۰/۳ است، در نتیجه شاخص‌های تحقیق از روایی و پایایی بالایی برخوردار است. پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه اقدام به برآورد مدل تحلیل مسیر خواهیم نمود. با توجه به اینکه مدل مشخصی در تحقیق وجود ندارد، در ۳ حالت جداگانه اقدام به برآورد مدل نمودیم.

نمودار شماره ۴: مدل‌های مختلف ارتباط بین متغیرها^۸



مدل اول



مدل دوم

^۸ در مدل اول متغیرهای الزامات IFRS و چرخه تجاری متغیرهای توضیحی در نظر گرفته شده‌اند. در مدل دوم به عنوان متغیر تعدیل‌گر و در مدل سوم به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شده‌اند.

نتایج تحقیق از روش FANP بیانگر این واقعیت است که از ۱۰۱ متغیر موثر بر آینده حسابرسی ۶۶ عامل برتر شناسایی و اولویت‌بندی شدند. بر اساس نتایج حاصله به ترتیب عوامل جایگاه اجتماعی، ناکارآمدی دوره‌های آموزشی حرفه‌ای داخلی و ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی بالاترین تأثیر را بر آینده حسابرسی دارند. همچنین بر اساس سناریوسازی در تدوین مدل بهینه، در مدلی که الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری به صورت تعدیل‌کننده وارد مدل شدند، مدل از دقت بالاتری برخوردار بود تا حالت‌هایی که این متغیرها به صورت عامل توضیحی یا میانجی در مدل در نظر گرفته شده بودند. هدف تحقیق حاضر پاسخ دهی به سوالاتی است که در بخش سوالات و پیشینه تحقیق مطرح گردید. مهم‌ترین شاخص‌های موثر بر آینده حرفه حسابرسی جهت طراحی مدل کدامند؟

پاسخ: بر اساس نتایج حاصله از روش گراند تئوری متغیرهای عوامل اقتصادی؛ چرخه تجاری؛ عوامل سیاسی؛ عوامل فرهنگی؛ عوامل اجتماعی؛ کیفیت تحصیلات و مهارت جامعه حسابرسان؛ رقابت در حرفه؛ الزامات IFRS؛ قوانین و مقررات؛ فناوری اطلاعات؛ ذینفعان؛ ویژگی‌های حسابرس و مشتریان مهمترین متغیرهای موثر بر آینده رشته حسابرسی است.

مدل آینده پژوهی حرفه حسابرسی در ایران چگونه است؟ پاسخ: در حالتی که متغیر الزامات IFRS و چرخه تجاری به عنوان متغیر تعدیلگر در مدل لحاظ شوند مدل آینده حسابرسی از دقت بالاتری برخوردار است.

نتایج تحقیق حاضر در راستای نتایج تحقیقات باباجانی و همکاران ۱۳۹۷، رودپشتی و همایونی راد ۱۳۹۵، معین الدین و همکاران ۱۳۹۰، کنچل و همکاران ۲۰۱۹، اوتو و الیاس ۲۰۱۷، آندریاس و همکاران ۲۰۱۶، ژیداس و همکاران ۲۰۱۴ می‌باشد.

با توجه به مطلوب بودن شاخص‌های نیکویی برازش مدل مشاهده می‌گردد مدل برآوردی از سطح مطلوبی (GFI^۹ بالای ۷۰ درصد و RMSEA^{۱۰} زیر ۸ درصد) از این شاخص‌ها برخوردار است. در نتیجه نتایج تحقیق از اتکالی بالایی برخوردار است. بر اساس نتایج مشاهده می‌گردد مدل سوم (در حالتی که الزامات IFRS و چرخه تجاری به صورت متغیر تعدیل‌گر در مدل لحاظ شده اند) از دقت بالاتری برخوردار است در نتیجه در صورت ارائه فرضیات و توسعه نتایج تحقیق در تحقیقات آتی می‌توان از مدل سوم بهره گرفت؛ همچنین نتایج برآورد مدل در حالتی که تمامی متغیرهای بدون اولویت‌بندی در مدل وارد شده‌اند، موجب کاهش دقت مدل گردیده‌اند، در نتیجه حذف متغیرهای غیر مهم و اولویت‌بندی متغیرهای موثر بر آینده حسابرسی موجب افزایش دقت و کارایی مدل شده است. بر این اساس میتوان بیان داشت که حذف متغیرهای غیر مرتبط تر و اولویت‌بندی متغیرها در تحقیق حاضر از لحاظ آماری دارای توجیه است.

۶- نتیجه گیری و پیشنهادات تحقیق

ترسیم گزینه‌های محتمل برای آینده و بررسی شرایط و ویژگی‌های آن این امکان را در اختیار استفاده‌کنندگان پژوهش قرار می‌دهد تا خود را به منظور رویارویی و مقابله با تهدیدهای پیشرو و همچنین بهره‌برداری از فرصت‌های آینده آماده سازند؛ اما در ادامه، پژوهش یادشده میتواند به مراجع حرفه‌ای و مؤسسه‌های حسابرسی به منظور جهت‌دهی به تغییرهای در حال تحقق و دستیابی به آینده مطلوب و موردنظر تا حد چشم‌گیری یاری رساند. با توجه به اینکه مدل خاصی در رابطه با تحقیق حاضر وجود نداشت در تحقیق حاضر اقدام به مدل‌سازی عوامل موثر بر آینده حسابرسی نمودیم. جهت دست یافتن به این هدف از روش گراند تئوری و تحلیل شبکه (ANP) اقدام به تدوین مدل اولیه تحقیق نمودیم و در نهایت بر اساس روش حداقل مربعات جزئی (PLS^{۱۱})، مدل بهینه تحقیق از میان حالت‌های مختلف تعیین گردید.

¹¹ Partial least squares

⁹ Goodness-of-fit indices

¹⁰ Root Mean Square Error Of Approximation

منابع و ماخذ

- آری‌نیور، آر.ش. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی. دو ماهنامه حسابرس. شماره ۷۳. ص ۷۲-۷۹.
- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، IFRS. سازمان بورس و اوراق بهادار.
- آشنایی با بنیاد IFRS (۱۳۹۶)، خبرنامه هفتگی افق حسابرسی. شماره ۲۹. ص ۶-۹
- اصغرپور، م. (۱۳۸۷). تصمیم‌گیری‌های چند معیاره، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ ششم.
- آقایی قهی، علیرضا. (۱۳۹۰). فرصت‌ها و چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. آفتاب آنلاین.
- امید پورحیدری؛ داریوش عالی‌پور، (۱۳۹۰). پژوهش‌های حسابداری مالی، بررسی ارتباط بین داده‌های حسابداری با چرخه‌های تجاری در بورس اوراق بهادار تهران، مقاله ۱، دوره ۳، شماره ۲، صفحه ۱-۱۶
- بزرگ اصل موسی. (۱۳۹۴). برای گذار به استانداردهای بین‌المللی شتاب زده عمل نکنیم، ماهنامه حسابدار. شماره ۲۸۴. ص ۳۲-۳۴
- پرتوی، ناصر؛ کدیور، مهدی. (۱۳۹۴). چارچوب نظری گزارشگری مالی، از آغاز تا امروز دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۴۱.
- جعفر باباجانی، فرخ برزیده، عبدالخالق خنکا، (۱۳۹۷)، آینده‌پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال یازدهم/ شماره سی و هشتم
- حدادی فرزانه. (۱۳۹۵). الزامات گزارشگری مالی در اصول راهبری شرکت‌ها. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۳۲. ص ۷۳-۸۳
- حساس یگانه یحیی، رضا قنبریان. (۱۳۹۴). پیامدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. ماهنامه حسابدار. شماره ۲۸۴. ص ۲۷-۲۰.
- حسنی القار مسعود، طاوسی سمانه، طاوسی محمدرضا. (۱۳۹۱). حسابداری بین‌المللی، هماهنگ‌سازی استانداردها و مدل‌های عمده آن. همایش ملی حسابداری و حسابرسی زاهدان.
- حیدر الربیعی، (۱۳۹۶)، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری؛ مزایا و معایب به‌کارگیری آن‌ها، راهبردهای حسابداری سال اول، شماره دوم، صص ۷۶-۱۰۲
- رحیمی، س. و عشقی، ک. (۱۳۸۷). تعیین ترکیب بهینه منابع انرژی ایران، با استفاده از فرآیند تحلیل شبکه‌ای، فصلنامه مطالعات اقتصاد انرژی، سال پنجم، شماره ۱۸، صص ۱۶۰-۱۲۳.
- رحیمیان نظام‌الدین، مجدی اوغولبیک محمود، مالکی علیرضا. (۱۳۹۴). ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن. دو ماهنامه حسابرس شماره ۸۰. ص ۱۴۲-۱۳۸.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ همایونی راد، راحله؛ (۱۳۹۵). تأثیر فناوری اطلاعات بر همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی. مجله حسابداری مدیریت، سال نهم، شماره ۳۰. صص ۹۷-۱۱۴
- صحت، س. و پرزادی، ع. (۱۳۸۸). به‌کارگیری تکنیک فرآیند تحلیل شبکه‌ای در تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید، (مطالعه موردی شرکت سهامی بیمه ایران)، نشریه مدیریت صنعتی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۱۲۰-۱۰۵.
- صراف فاطمه، هاشمی‌نازنین. (۱۳۹۱). چارچوب مفهومی حسابداری با نگرش اطلاعاتی. نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی. شماره ۲
- عبدالهیورمحمد. (۱۳۸۰). نگاهی به چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی دو ماهنامه حسابرسی. سال سوم. شماره ۱۳. ص ۵۸.
- فرجی سبکبار، ح.؛ نصیری، ح.؛ حمزه، م.؛ طالبی، س. و رفیعی، ی. (۱۳۸۹). سنجش میزان پایداری نواحی روستایی بر مبنای مدل تحلیل شبکه، با استفاده از تکنیک بردا، مطالعه موردی نواحی روستایی شهرستان فسا، پژوهش‌های جغرافیای انسانی، شماره ۷۲، صص ۱۵۶-۱۳۵.

نودهی، ابوالفضل و مجید اشرفی، (۱۳۹۶). آینده حسابرسی و حسابرس‌اینده، همایش ملی حسابداری و مدیریت تکنیک‌های نوین، چالش‌ها و راه‌کارها، علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول

Backhaus K., H.J. Kirsch, and Ch. Rossinelli, 2014, Future Perspectives on Auditing Profession, World Congress of Accountants, Barth, M., Landsman, W., Lang, M., Williams, C., 2012. Are IFRS-based and US GAAP- based accounting amounts comparable? Journal of Accounting and Economics 54(1), 68-93.

Chen, C.-W., Collins, D. W., Kravet, T. D., Mergenthaler, R. J., 2014. Financial statement comparability and the efficiency of acquisition decisions. Working paper, University of Iowa.

De Franco, G., Kothari, S. P., Verdi, R. S., 2011. The benefits of financial statement comparability. Journal of Accounting Research 49(4), 895-931.

DeFond, M., Hu, X., Hung, M., Li, S., 2011. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. Journal of Accounting and Economics 51(3), 240-258.

Glaser, B. (2005). The grounded theory perspective III: Theoretical coding, Sociology Press. Mill Valley, CA.

Gong, G., Li, L. Y., Zhou, L., 2013. Earnings non-synchronicity and voluntary disclosure. Contemporary Accounting Research 30(4), 1560-1589.

Kim, S., Kraft, P., Ryan, S., 2013. Financial statement comparability and credit risk. Review of Accounting Studies 18(3), 783-823.

Lang, M., Maffett, M., Owens, E., 2010. Earnings comovement and accounting comparability: The effects of mandatory IFRS adoption. Working paper, University of North Carolina at Chapel Hill.

قبدیان بشیر، محمودی مهدی. (۱۳۹۵). آشنایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۳۹۲۱

قدسی‌پور، س. (۱۳۸۹). فرآیند تحلیل سلسله مراتبی، انتشارات دانشگاه صنعتی امیرکبیر، چاپ هشتم.

کردستانی غلامرضا، آقا کاظم شیرازی سمانه. (۱۳۹۴). سیر تحول در چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، رویکرد حسابداری تعهدی و اثر شرایط اقتصادی بر آن فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۳۱. ص ۶۸-۶۱.

محمدی‌پور رحمت‌اله، شرفی احسان، رضائی جواد، مرادی میثم. (۱۳۹۳). ایدئولوژی همسان‌سازی استانداردهای حسابداری. سومین همایش ملی سالیانه علوم مدیریت نوین. گرگان، انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول.

محمدی‌پور رحمت‌اله، شرفی احسان، رضائی جواد، مرادی میثم، (۱۳۹۳)، ایدئولوژی همسان‌سازی استانداردهای حسابداری. سومین همایش ملی سالیانه علوم مدیریت نوین. گرگان، انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول

معاونت برنامه‌ریزی و امور اقتصادی. (۱۳۸۵). برنامه عملیاتی توسعه اقتصادی- اجتماعی و فرهنگی استان خراسان جنوبی. ملک آرای، نظام‌الدین. (۱۳۸۸). عوامل و مولفه‌های تأثیرگذار بر آینده‌ی حسابداری. دوره جدید، شماره ۸، صص ۱-۲.

منطق‌محسن، (۱۳۹۰)، آینده پژوهی؛ ضرورت آینده مطالعات فرهنگی و علمی، اسلام و پژوهش‌های مدیریتی سال اول تابستان ۱۳۹۰ شماره ۱

میرزاپور مریم. (۱۳۹۳). اهمیت و چالش‌های به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. دو ماهنامه حسابرس. شماره ۷۳. ص ۵۱-۴۶

نخعی کمال‌آبادی، ع؛ امیرآبادی، م. و محمدی‌پور، ه. (۱۳۸۹). انتخاب استراتژی بهینه بر اساس تحلیل SWOT و روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای، فصلنامه مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج، سال پنجم، شماره ۱۱.

Liljander, K.; Polsa, P., & Van Riel, A. (2009). Modeling consumer responses to an apparel store band: store image as a risk reducer, *Journal of Retailing and Consumer Services*, 16, 281-290

Voipio. J. (2014). Management Accountant's Modern Role and Barriers to Role Change— Case Tech Inc. Master's Thesis of Accounting. Department of Accounting Aalto University School of Business.

Wen Wu, S. (2010). Linking bayesian networks and PLS path modeling for causal analysis. *Expert Systems with Applications*, 37, 134-139.

Wixom, B. H., & Watson, H. J. (2001). A empirical investigation of the factors affecting data warehousing success. *MIS Quarterly*, 25(1), 17-41.

Xydias-Lobo. M., Tilt. C., Forsaith. D (2014) The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 2 · Number 1. Pp 55-69.

Zainuddin, Z. N; Sulaiman, S (2016), Challenges Faced by Management Accountants in The 21st Century. *Procedia Economics and Finance* vol. 37:466 – 4