

شناسایی و تحلیل پیشران‌ها و کلان‌روندهای مؤثر بر آینده حسابرسی مستقل در ایران با تأکید بر نقش عوامل درونی حرفه با رویکرد آینده‌پژوهی

■ آرش تحریری^۱

■ محمد مهدی ذوالفقارزاده کرمانی^۲

■ عباس زند عباس‌آبادی^۳

چکیده:

هدف این پژوهش، شناسایی و تحلیل پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی مستقل از دیدگاه عوامل درونی حرفه حسابرسی مستقل است. در فضای رقابتی و به شدت متغیر امروز چنانچه با آینده‌نگری به استقبال آینده حرکت نکنیم نتیجه چیزی جز شکست و از دست دادن فرصت‌ها نمی‌باشد. شناخت عوامل مؤثر بر آینده حرفه حسابرسی با توجه به کارکردهای اعتباربخشی آن و تسهیل فرآیندهای پاسخگویی و تصمیم‌گیری طیف وسیعی از ذینفعان، اهمیت زیادی دارد. در این مقاله با استفاده از روش‌های مصاحبه و دلفی فازی و نظرخواهی از ۲۸ نفر از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی، پیشران‌های تاثیرگذار بر آینده حسابرسی مستقل در حوزه عوامل درونی حرفه حسابرسی مستقل شناسایی شد. با توجه به محاسبات دلفی فازی از ۲۷ پیشران شناسایی شده از مبانی نظری و نتایج مصاحبه، مهم‌ترین عوامل مورد توجه در آینده به ترتیب شامل تغییر فرآیندهای حسابرسی، حسابرسی از طریق دورکاری، ارزش منصفانه، تغییر از اطمینان بخشی به اثربخشی، صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان و خود انتظامی و استقلال حرفه و تخصصی شدن موسسات حسابرسی در حوزه‌ها و صنایع می‌باشد. توجه به این عوامل سبب خواهد شد تا حسابرسی بتواند با حفظ صلاحیت‌های حرفه‌ای، در جهت رفع نیازهای جامعه گام بردارد و وظایف خود را نیز منطبق با خواسته‌های ذی‌نفعان انجام دهد.

واژه‌های کلیدی: آینده حسابرسی مستقل، پیشران، عوامل درونی حرفه حسابرسی مستقل، آینده‌پژوهی

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. دانشیار، گروه مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل:

abaszand61@gmail.com

۱. مقدمه

تغییرات شتابان و شگرف در حوزه‌های گوناگون اقتصادی سیاسی، اجتماعی، فناورانه و زیست محیطی، عدم قطعیت و افزایش سطح خطرپذیری از مهمترین دشواری‌ها و موانع پیشروی تصمیم‌گیرندگان در سطوح سازمانی و ملی برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب و دقیق در حوزه‌های گوناگون راهبردی و عملیاتی به خصوص جهت انجام پیش‌بینی است (هیو^۱ و همکاران، ۲۰۲۳؛ احمدی و همکاران، ۱۳۹۵). کسب آمادگی مناسب برای رویارویی با این شرایط پرمخاطره و هزینه‌بر، که گاه جبران زمان و زیان‌های اقتصادی برخاسته از آن برای سازمان‌ها و کشورها را دشوار و حتی ناشدنی می‌سازد، مطالعه آینده، شناسایی و تعیین آینده‌های ممکن، انتخاب آینده مطلوب و تدوین برنامه برای حرکت پایدار سازمان و جامعه در راه دستیابی به اهداف را به عنوان روشی کارآمد در مدیریت جامعه ساخته است، تا آنجا که آینده‌پژوهی (آینده‌نگری و آینده‌نگاری) از جمله مهمترین و کارآمدترین ابزارهای ساخت راهبردهای بلندمدت و تدوین سیاست‌های سازمانی و ملی برای دستیابی به اهداف سیاسی - اقتصادی، پایداری و رفاه اجتماعی و سطح مطلوب از فناوری تبدیل شده است (احمدی و همکاران، ۱۳۹۵).

با توجه به تغییرات مستمر در اهداف سیاسی - اقتصادی، پایداری و رفاه اجتماعی و ... بشر همواره علاقمند به دانستن در مورد آینده خود بوده است. از گذشته‌های دور بزرگان و عالمان تأکید بسیاری بر دوراندیشی و آینده‌نگری داشته‌اند. به طور مثال امام علی (ع) در حدیثی در خصوص آینده‌نگری چنین می‌فرماید: پیروزی با دوراندیشی و آینده‌نگری به دست می‌آید. سرعت تغییرات علم و تکنولوژی، اهمیت مطالعه در خصوص آینده و آینده‌پژوهی را دو چندان کرده است. ما برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های بهتر نیازمند درک و فهم آینده هستیم، لیکن نباید با حدس و گمان به استقبال آینده برویم، بلکه باید با بکارگیری روشهای علمی آینده را تشریح و تبیین نماییم. در آینده، حرفه حسابرسی مستقل نیز همچون سایر حوزه‌ها، با توجه به تغییرات و پیشرفت فناوری اطلاعات، تغییر فضای تجارت جهانی و جهانی‌سازی، تغییر قوانین و مقررات حاکم بر حرفه و کسب کارها، تغییر و تحول در مدل‌های گزارشگری، افزایش ریسک حسابرسی و ... دستخوش تغییرات اساسی خواهد شد، که شناسایی و تبیین عوامل کلیدی مؤثر بر آینده حرفه حسابرسی مستقل از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد (چن^۲ و همکاران، ۲۰۲۳؛ متئی^۳ و همکاران، ۲۰۲۱؛ ابواذا^۴ و همکاران، ۲۰۲۰؛ نیکویه و همکاران، ۱۳۹۹). آینده‌پژوهی را می‌توان در رشته‌ها و حوزه‌های مختلف انجام داد. یکی از حوزه‌های مهم که نیاز به تبیین و مطالعه آینده آن می‌باشد، حرفه حسابرسی مستقل می‌باشد. حرفه حسابرسی مستقل از گذشته تا کنون شاهد تحولات گوناگونی بوده است. حسابرسی مستقل به دلایل متعددی از قبیل تضاد منافع بین مدیران و سهامداران (نظریه نمایندگی)، پیامدهای اقتصادی مثبت، عدم دسترسی مستقیم به

1. Hu
2. Chen
3. Mattei
4. Abuazza

اطلاعات مالی توسط همه ذی‌نفعان، پیچیدگی‌های صنعت و اطلاعات مالی و همچنین الزامات قانونی مورد تقاضای ذی‌نفعان است.

حسابرسی به معنای عام رسیدگی، یعنی کشف تقلب و اشتباه از گذشته‌های دور وجود داشته است، لیکن حسابرسی به معنای نوین آن یعنی اعتبار بخشی به صورتهای مالی بعد از انقلاب صنعتی، پیدایش شرکت‌های سهامی و جدایی مالکیت از مدیریت (تئوری نمایندگی) بوجود آمده است. در سالهای اخیر شاهد تغییر و تحول حسابرسی از حسابرسی مالی به حسابرسی جامع و حسابرسی عملکرد و مدیریت بوده‌ایم. همچنین روشها و ابزارهای حسابرسی نیز تغییرات زیادی داشته است که شامل نمونه‌گیری، حسابرسی مبتنی بر سیستم، حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرسی کامپیوتری و ... می‌باشد.

بنابراین در آینده نیز حسابرسی دستخوش تغییرات اساسی خواهد شد که با توجه به عصر فناوری اطلاعات یکی از عوامل اصلی تغییرات آن در آینده فناوری اطلاعات می‌باشد (ابوذا و همکاران، ۲۰۲۰؛ نیکویه و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین عمل عاقلانه اینست که با چشم باز به استقبال آینده برویم و برنامه مناسبی برای استفاده از فرصت‌ها و مواجهه با تهدیدها داشته باشیم. در این پژوهش تلاش می‌کنیم تا آینده‌های ممکن، محتمل و مطلوب حسابرسی مستقل بر مبنای سناریوها تدوین گردد.

با توجه به موارد فوق شناسایی و تبیین عوامل کلیدی که بر آینده حرفه حسابرسی مستقل تاثیرگذار است، اهمیت دارد. به خصوص اینکه پژوهش داخلی در رابطه با موضوع پیشران‌ها و کلان‌روندهای موثر بر آینده حسابرسی مستقل مشاهده نشده و عمدتاً پژوهش‌های انجام شده مرتبط با یک بخش از حرفه حسابرسی شامل استانداردهای حسابرسی، افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی و چرخه‌های تجاری و یا مواردی قدیمی بوده است (محمدی زاوله، ۱۴۰۱؛ ثانی‌امیر و همکاران، ۱۴۰۰؛ بهرامیان و همکاران، ۱۴۰۰؛ صفار و صابری سرابی، ۱۳۹۴) و پژوهش‌های خارجی نیز به صورت یکجا به شناسایی عوامل نپرداخته‌اند (شی و همکاران^۱، ۲۰۲۲؛ سولیستیواتسی^۲ و همکاران، ۲۰۲۲؛ لومباردی و همکاران^۳، ۲۰۱۴). از اینرو عوامل کلیدی موثر بر حرفه حسابرسی مستقل از دو بعد عوامل داخلی و عوامل بیرونی قابل تبیین و بررسی می‌باشد که در این مقاله سعی بر آن است تا پیشران‌های موثر بر حسابرسی مستقل در ایران، در حوزه داخلی حرفه و برای ۲۰ سال آینده شناسایی و تبیین گردد. بنابراین سوال پژوهش عبارت است از: پیشران‌ها و عوامل آینده ساز حسابرسی مستقل در حوزه داخلی حرفه حسابرسی در ۲۰ سال آینده کدام می‌باشند؟ هدف این پژوهش نیز تبیین و شناسایی عوامل موثر بر آینده حرفه حسابرسی مستقل از دیدگاه عوامل درونی حرفه برای کمک به سیاستگذاری، برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری ذینفعان مختلف از جمله سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، وزارت علوم تحقیقات و فناوری و ... می‌باشد. همچنین نتایج این پژوهش به حل مشکلات و

1. Shi

2. Sulistyowati

3. Lombardi, et al

چالش‌های احتمالی حرفه حسابرسی مستقل در آینده کمک می‌کند و آینده حرفه حسابرسی مستقل را تبیین و برنامه‌ها و استراتژی لازم را در این زمینه ارائه می‌دهد. همچنین تغییرات مورد نیاز در خصوص مهارت‌ها و آموزش‌های مورد نیاز حساب‌رسان حرفه‌ای در خصوص نحوه مواجهه با تغییرات حرفه را مشخص می‌نماید. در حقیقت، این پژوهش با شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر آینده حرفه حسابرسی این امکان را فراهم می‌آورد تا ارکان سیاست‌گذار در سطح حرفه با شناسایی و انجام اقدام‌های لازم و از طریق تنظیم عوامل کلیدی شناسایی شده در پژوهش اقدام کنند. به نظر می‌رسد انجام چنین مطالعاتی با موضوع‌هایی مرتبط با حرفه حسابرسی و با بهره‌گیری از سایر روش‌های انجام مطالعات آینده‌پژوهی و در نهایت دستیابی به ادبیاتی غنی در این حوزه پژوهشی می‌تواند چراغ راهی مطمئن برای دستیابی به موفقیت به وسیله حرفه حسابرسی به شمار آید.

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

آینده‌پژوهی شامل مجموعه تلاش‌هایی است که با جستجوی منابع، الگوها، و عوامل تغییر یا ثبات، به تجسم آینده‌های بالقوه و برنامه‌ریزی برای آن‌ها می‌پردازد. آینده‌پژوهی بازتاب دهنده چگونگی زایش واقعیت «فردا» از دل تغییر (یا ثبات) «امروز»، است که در همه حرفه‌ها و از جمله حسابرسی ضروری است. حسابرسی در جهان به‌عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته، عمر نسبتاً کوتاهی دارد که به زحمت به بیش از یکصد سال می‌رسد؛ اما همزمان و همراه با تحولات شتاب‌آمیز یکصد سال گذشته، حرفه حسابرسی نیز به‌سرعت خود را با شرایط و اوضاع و احوال زمان تطبیق داده و به‌عنوان یک دانش تخصصی مطرح شده است. نگاهی به سیر تاریخی حرفه حسابرسی مستقل در ایران و جهان، نشانگر تغییر و تکامل حرفه حسابرسی مستقل بر اساس متغیرهای درونی و بیرونی حرفه می‌باشد. بی‌شک شناسایی و تبیین متغیرهای درونی و بیرونی کلیدی و تاثیرگذار در حال حاضر و آینده، نقش مهمی بر آینده حرفه حسابرسی خواهد گذاشت. با توجه به تحقیقات در دست تکمیل دانشمندان حوزه‌های علوم مختلف، برخی از محققین حدس می‌زنند که انسان در اوایل قرن بیست و دوم به تکنولوژی‌هایی مجهز خواهد شد و از فناوری‌های جدیدی برای سهولت و بهبود زندگی خود استفاده خواهند کرد. تغییر شرایط اقتصادی به گونه‌ای است که مدام در حال تغییر است و هر چیزی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (متنی و همکاران، ۲۰۲۱؛ ابواذ و همکاران، ۲۰۲۰؛ گراملینگ^۱ و همکاران، ۲۰۰۱؛ نیکویه و همکاران، ۱۳۹۹).

حسابرسی مستقل یکی از اجزای اساسی نظام‌های اقتصادی مبتنی بر بازار است که به کمک آن، اعتبار اطلاعات مالی، ارتقا یافته و بستر تصمیم‌گیری‌های آگاهانه با در نظر گرفتن شرایط موجود فراهم می‌شود. سیستم حسابرسی به همراه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، منجر به ارزش افزوده اطلاعات مالی شده و فرآیند گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی را تسهیل می‌نماید (آزادی هیر، ۱۳۹۵). با توجه به تحولات فن‌آوری، نظام حسابرسی، یا با صرف وقت و انرژی و

1. Gramling

امکانات بیشتر انجام می‌شود و یا قابل پیش‌بینی خواهد بود که نواحی مهمی از کار را به طور مناسب و قانع کننده در بر نخواهد گرفت. بنابراین آنچه نیاز است تجدیدنظر در رویکردهای کلان مدیریتی و بکارگیری ابزارهای جدید در برنامه‌ریزی است. ابزارهایی که ویژگی‌های موج سوم مدیریت (تغییر برای انطباق با محیط آینده) در آن معنا یابد. آینده‌پژوهی به عنوان رویکردی نوین، فرآیندی است که منجر به نتیجه پایدار عمل برنامه‌ریزی می‌شود (نعیمی و قبادی، ۱۳۹۵). کتاب‌های درسی و بحث‌های کلاسی و امتحانات به دنبال کشف راه‌های ممکن که معاملات می‌توانند شناسایی و ثبت شوند و نتایج انواع روش‌های حسابداری برای بخش‌های مختلف و به طور کلی برای اقتصاد، حرکت می‌کنند. چنین بحثی ذهن دانشجویان را به سمت تفکر اساسی و بنیادی سوق می‌دهد. این امر اجازه پاسخ‌های سیاه و سفید (صفر و یک) را نمیدهد و به جذب متفکران خلاق جهت ورود به حرفه حسابداری کمک می‌کند. به طور کلی به کارگیری قضاوت، عیار و نشان یک حرفه است. کشورها و اقتصادها در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، قانونی و تجاری خود متنوع و متفاوتند. هنجارهای اجتماعی نقش مهمی در تمامی جنبه‌های جامعه ایفا می‌کنند و در میان کشورهای مختلف، متفاوتند. جابجایی موضع حسابداری از استانداردهای مکتوب به سمت هنجارهای اجتماعی می‌تواند به بهبود آموزش حسابداری کمک کند (ساندر، ۲۰۱۰). ساندر (۲۰۰۸) معتقد است بجای یادگیری طوطی‌وار و حافظه محور در کلاس‌های درس، یادگیری مبتنی بر تفکر و تجزیه و تحلیل را ترویج داد. تمرکز بر یادگیری طوطی‌وار، منجر به دلسردی و ناامیدی جوانان با استعداد از برنامه‌های دانشگاهی برای حسابداری خواهد شد و به احتمال زیاد موقعیت رشته حسابداری را در دوره تحصیلات دانشگاهی به مخاطره خواهد انداخت. علت این امر توان حسابدار و حسابرس در تحلیل شرایط آتی می‌باشد. حسابرسان همواره باید به آینده و تغییرات توجه نمایند. این موضوعات در پژوهش‌های مختلفی مورد توجه قرار گرفته است. محمدی‌زاوله (۱۴۰۱) چارچوب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران را در پژوهش آینده پژوهشی خود ارائه دادند که، اهداف ارزیابی، فرایند تدوین استاندارد، زمان ارزیابی، عوامل اجرایی، فرایند ارزیابی و محتوای گزارش نهایی، اجزای اصلی پیشنهادی این چارچوب‌اند. ثانی‌امیر و همکاران (۱۴۰۰) با طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابداری با رویکرد آینده پژوهی نشان دادند که افشای موارد کلیدی گزارش حسابداری بر عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد. بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰) ۶۶ عامل بر آینده پژوهی حرفه‌ی حسابداری شناسایی و اولویت‌بندی نمودند و الزمات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و چرخه‌های تجاری را در آینده‌ی حرفه حسابداری تعیین کننده عنوان نمودند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) در آینده‌پژوهی حسابداری مدیریت از منظر آموزش و پژوهش، دریافتند بحران آموزش و پژوهش مهمترین پیشران تأثیرگذار است و در آینده وضعیت آموزش و پژوهش ناپسامان خواهد شد و حوزه حسابداری نیز متأثر خواهد شد. همچنین ارتباط دانشگاه و صنایع نیز از عوامل مهمی خواهد بود که جهت برقراری این ارتباط تلاش‌های مضاعفی انجام خواهد شد. لک و همکاران (۱۳۹۹) در

پژوهش خود ضمن بررسی سیر تطور و تحول حسابداری و بیان موانع موجود بین تحقیقات حسابداری و نیاز حرفه در عمل، معتقدند بهبود سبک یادگیری حسابداری، اندازه‌گیری اثرات اجتماعی گزارشات مالی و حسابداری و ایفای وظیفه مباشرت اجتماعی و تأکید بر اندازه‌گیری و گزارشگری اثرات معاملات بر جامعه پیرامون خود، نزدیک کردن تحقیقات و پژوهشهای حسابداری به روشهای عملی حسابداری در حوزه‌ی عمل، تلاش در جهت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری به منظور پاسخگویی به نیاز حرفه در سطح عمل و در سازمانها و نهادهای چندمنظوره و تدوین روشهای حسابداری جدید به منظور پاسخگویی و رفع نیازهای جدیداستفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیرندگان در فضای اقتصادی و کسب و کار جدید از اهداف پژوهش‌های حسابداری در آینده خواهند بود. قدیم‌خانی و میرزائی نظام‌آباد (۱۳۹۷) نشان دادند که عدم ارتباط حساب‌برسان با سایر مراکز حرفه‌ای و دانشگاهی در جهان، نبود مرجع پاسخگویی عمومی و شفاف برای حساب‌برسان، گزارشگری بی‌مایه و روتین حساب‌برسی از دید استفاده‌کنندگان، عدم استقلال (ظاهری و باطنی)، نرخ‌های پایین حق‌الزحمه و رقابت غیر حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای، استاندارد گذاری سیاسی، چالشی برای کار حساب‌برسی بعد از هماهنگ‌سازی استانداردها است. محمدزاده سالطه و لیثی (۱۳۹۸) نشان دادند پیشران قوانین اصلی‌ترین و مؤثرترین نقش را در آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی را ایفا خواهد نمود. در پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۹۷)، تعداد ۲۲ پیشران اثر گذار بر آینده حسابداری مدیریت شناسایی شد که تقاضا برای حسابداری مدیریت و ایجاد توازن بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت، افزایش انتظارات مشتریان و افزایش متخصصان حسابداری مدیریت به عنوان ۳ پیشران نخست شناسایی شده است. همچنین نتایج پژوهشی دیگر از باباجانی و همکاران (۱۳۹۶) نشان داد که افزایش تقاضا برای حسابداری مدیریت و ایجاد توازن بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت مهمترین پیشران تأثیرگذار در آینده است و انتظار بر این است که در آینده حسابداری مدیریت جایگاه خود را پیدا کند. همچنین، پیشران‌های افزایش انتظارات مشتریان و مشتری‌مداری و افزایش متخصصان حسابداری مدیریت در جایگاه‌های بعدی قرار دارد. مهربانی و غلامی جمع کرانی (۱۳۹۶) نشان دادند که حساب‌برسی مستقل ۸۹/۹ درصد، حساب‌برسی داخلی ۶/۷ درصد، حساب‌برسی عملیاتی ۱/۸ درصد و حساب‌برسی رعایت ۱/۶ درصد پژوهش‌های انجام شده در طی این سال‌ها را تشکیل می‌دهد. همچنین بیشترین پژوهش‌ها به ترتیب در زمینه کیفیت حساب‌برسی، نوع اظهارنظر، تخصص در صنعت، اندازه موسسه، دوره تصدی، حق الزحمه حساب‌برسی و تغییر حساب‌برس بوده است. ستایش و خشنودی نیا (۱۳۹۶) به نشان دادند حساب‌برسی مستمر روشی قابل فهم و کسب مهارت در آن به طور نسبی ساده است و به دلیل کاهش زمان صدور گزارش و کسب شواهد، کارایی بیشتر، داشتن توجیه اقتصادی در درازمدت، افزایش حجم معاملات با کار حساب‌برسی کمتر و قدرت شناسایی نسبتاً مناسب دستکاری‌ها دارای مزیت است، اما استفاده از آن نیازمند مهارت بوده و تامین منابع مالی آن همچنان با چالش مواجه است. عدم وجود فرد یا گروه متخصص در خارج از موسسه، ضعف در پذیرش تغییر، ضعف نسبی در زیرساختهای فناوری اطلاعات و وجود خطاها و بی‌نظمی‌های

محتمل در سیستم مورد استفاده در حسابداری مستمر از مهمترین دلایلی است که اجرایی شدن آن را به تأخیر انداخته است. با این وجود کارکردهای خوبی در زمینه رفع این مشکلات در سالهای اخیر اتفاق افتاده است که اکثر حسابرسان مستقل را نسبت به آینده‌ی اجرایی حسابداری مستمر امیدوار ساخته است. رهنمای رودپشتی و رسمتی مازویی (۱۳۹۴) نشان دادند تئوری‌های چند گانه روانشناسی ارتباط بالقوه‌ای با هر کدام از روش‌های حسابداری مدیریت دارند. گودرزی و همکاران (۱۳۹۴) نشان داد که اخلاقیات در حسابداری مهم است. صفار و صابری سرابی (۱۳۹۴) در خصوص عوامل حرفه حسابداری، ساختار حرفه‌ای حسابرسان، بازار خدمات حسابداری، خدمات اعتبار بخشی، خدمات مشاوره‌ای و حق الزحمه حسابرسان به عنوان عوامل موثر بر آینده حرفه حسابداری شناسایی شدند. نوایی لواسانی (۱۳۹۱) نشان دادند که در آینده سازمان‌ها از روش‌های سنتی حسابداری فاصله می‌گیرند. حسابرسان نیز هر چند، هدف از انجام حسابداری فارغ از روش انجام آنست، لاجرم ناچار خواهند بود تا خود را با تغییرات همسو ساخته و روش‌های حسابداری و خدمات اعتباردهی خود را متناسب با این تحولات تعدیل نمایند. چن و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که تعدیل‌های بزرگ‌تر حسابداری قبلی با هزینه‌های حسابداری بالاتر در سال جاری همراه است که تا حدی به افزایش تلاش حسابداری نسبت داده می‌شود. هیو و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که گزارش حسابداری بر دقت پیش‌بینی تحلیل‌گران می‌افزاید. شی و همکاران (۲۰۲۲) استفاده از تکنیک یادگیری ماشینی در حسابداری را بررسی نمودند و دریافتند وجود پایگاه‌های داده به هم‌افزایی و افزایش عملکرد و اثربخشی خروجی‌ها و تحلیل‌های مبتنی بر این پایگاه‌ها، کمک شایانی خواهد نمود. سولیسیتیوانسی و همکاران (۲۰۲۲) نقش حریم خصوصی و چارچوب آن در بکارگیری فناوری‌های نوین در حسابداری مالی را بررسی نمودند و به منظور کاهش سوء استفاده از اختیارات و نقض حریم خصوصی، استفاده از کوزو و سایر چارچوب‌های کنترل داخلی بیشتر استفاده خواهند شد. صدام^۱ و همکاران (۲۰۲۱) آینده و نقشه راه حسابداری داخلی در چین را بررسی نمودند و دریافتند نقش ذینفعان و سهامداران بیشتر خواهد شد و تغییرات در مهارت‌ها و دانش و تجارب مالی و حسابداری و اصول اخلاقی حسابرسان ضروری خواهد بود. سامکین و استاینبانک^۲ (۲۰۱۷) نشان داد در حال حاضر دانشگاه‌ها و معلمان و استادان حسابداری با چالشی روبه‌رو هستند که چگونه با توجه به روند حرکت و تغییر سریع محیط، در میدان رقابت باقی بمانند و همچنان یکی از بازیگران عرصه تجارت و اقتصاد باشند. برای رسیدن به این هدف باید رویکردهای نظری، روش‌شناختی و تجربی تغییر یابند و آموزش و یادگیری (تعلیم و تربیت) باید یکی از حوزه‌های مهم برای تحول باشند و در پژوهش‌هایی به طور مفصل مورد بررسی قرار گیرند. اوزدوگان^۳ (۲۰۱۷) به این نتیجه رسید که افزایش میزان کسب و کارهای استارت آپ، آینده حرفه حسابداری را تحت تأثیر قرار خواهد داد و فن‌آوری اطلاعات

1. Saddam

2. Samkin & Stainbank

3. Ozdogan, burak

رشد قابل توجهی داشته و نوآوری‌های حسابداری مبتنی بر داده‌های ابری^۱، آینده حرفه را شکل خواهند داد. زین‌الدین و سلیمان^۲ (۲۰۱۶) دریافتند چالش‌های پیش روی و عوامل تاثیرگذار بر حرفه حسابداری مدیریت در قرن ۲۱ به شرح زیر هستند: محیط تجاری: جهانی شدن، تمرکز بر مشتری و سرعت تغییرات در فن‌آوری. کسب و کار: ساختار سلسله مراتبی تملق محور، تولید در کلاس جهانی، تجارت الکترونیک بین شرکتی^۳، تجارت شرکت به مشتری، تجارت الکترونیکی شرکت به مشتری^۴، کاهش بهای موجودی کالا و زنجیره ارزش. ابزارهای حسابداری مدیریت: الگوبرداری، بهایابی بر مبنای فعالیت، برنامه‌ریزی منابع شرکت، کارت ارزیابی متوازن، بهایابی هدف، مدیریت زنجیره تامین و سیستم تولید به موقع. انجمن حسابداران خبره انگلیس (۲۰۱۶) قوانین و مقررات، فن‌آوری‌های دیجیتال، انتظارات جامعه از حرفه و جهانی‌سازی را به عنوان پیشران اصلی معرفی نمود که هر یک عناصر و شاخص‌های مختلفی دارند. همچنین بهره حرفه‌ای^۵ را نیز به اخلاق و مهارت‌های فنی^۶، هوش^۷، خلاقیت^۸، بهره دیجیتال^۹، هوش هیجانی^{۱۰}، بصیرت^{۱۱} و خبرگی^{۱۲} تقسیم نمودند. گامیج^{۱۳} (۲۰۱۶) در پژوهشی نشان داد فن‌آوری کلان‌داده^{۱۴} بر نقش و وظایف حسابداری تاثیرگذار است و دانشگاه‌ها و نهادهای حرفه‌ای حسابداری باید موضوع کلان‌داده را در موضوعات و سرفصل‌های درسی بگنجانند و دانشجویان را برای حرفه حسابداری در قرن ۲۱ به همراه مهارت‌های مربوط به تجزیه و تحلیل کلان‌داده آماده نمایند. لومباردی و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که رویه‌های حسابداری در آینده به صورت خودکار پدیدار خواهند شد. صورت‌های مالی قابلیت پیش‌بینی بیشتری پیدا کرده و تقاضا برای حسابداری مستقل، همچنان وجود خواهد داشت. همچنین انجمن حسابداران خبره انگلیس^{۱۵} و انجمن حسابداران مدیریت^{۱۶} (۲۰۱۳) با همکاری یکدیگر به شناسایی محرک‌های تاثیرگذار بر حسابداری را در سه دوره کوتاه مدت (تا ۴ سال)، میان مدت (۴-۱۰ سال) و بلندمدت (بیش از ۱۰ سال) در سطح جهان پرداختند. تاثیرگذارترین محرک‌ها در دوره کوتاه مدت عبارتند از محیط زیست، علم و فن‌آوری و تجارت و در دوره میان مدت عبارت بودند از حسابداری (الزامات تجارت برای فراهم

1. Cloud data
2. Zainuddin & Sulaiman
3. Business to Business
4. Business to Customers
5. Professional Quotients (Pq)
6. Technical Skills And Ethics (Teq)
7. Intelligence
8. Creative (Cq)
9. Digital (Dq)
10. Emotional Intelligence (Eq)
11. Vision (Vq)
12. Experience (Xq)
13. Gamage
14. Big Data
15. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
16. Institute of Management Accountants (IMA)

کردن بیش از پیش اطلاعات غیرمالی و تداوم کامل کردن مدل‌های گزارشگری) و حسابداری (افزایش تأکید بر نقش حسابداران به عنوان شریک تجاری و داشتن مجموعه مهارت‌های گسترده) و حسابداری (افزایش همگرایی استانداردهای حسابداری و کسب و کار و تجارت در سطح جهان) و در دوره بلندمدت عبارتند از اقتصاد (تغییر ذخایر ارزی جهان از دلار آمریکا به سایر ارزها)، سیاست (تغییر در تأکید بر موسسات حاکمیتی جهانی) و اقتصادی (در دنیای الکترونیکی، تغییرات رادیکال سیستم استفاده از پول به عنوان سیستم مبادله). همچنین تأثیرگذارترین محرک‌ها در آسیا و اقیانوسیه در دوره کوتاه مدت عبارتند از محیط زیست، علم و فن‌آوری (چالش‌های امنیت سایبری برای تجارت) و علم و فناوری (قابلیت دسترسی آسان به اینترنت توسط افراد عمومی یا کل جامعه) و در دوره میان مدت عبارتند از حسابداری (افزایش تأکید بر نقش حسابداران به عنوان شریک تجاری و داشتن مجموعه مهارت‌های گسترده)، اقتصادی (تأثیر فعالیت‌های تجاری قدرت‌های اقتصادی نوظهور بر فعالیت‌های تجاری کشورهای توسعه یافته) و حسابداری (الزامات تجارت برای فراهم کردن بیش از پیش از پیش اطلاعات غیرمالی و تداوم کامل کردن مدل‌های گزارشگری) و در دوره بلندمدت عبارتند از اقتصاد (تغییر ذخایر ارزی جهان از دلار آمریکا به سایر ارزها)، اقتصادی (در دنیای الکترونیکی، تغییرات رادیکال سیستم استفاده از پول به عنوان سیستم مبادله) و حسابداری (تغییر انتظارات اجتماعی و گسترش حوزه و ماهیت موارد که در حسابداری باید لحاظ شود و گسترده شدن نقش حسابداران). در سال ۲۰۱۲، انجمن حسابداران خبره انگلیس و انجمن حسابداران مدیریت با همکاری یکدیگر در سطح جهان پژوهشی درباره آینده حسابداری انجام دادند و ۱۰۰ پیشران و محرک تأثیرگذار بر آینده حسابداری و حسابداری مدیریت در دهه آینده را شناسایی نمودند که خلاصه نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۱: پیشران‌های پژوهش انجمن حسابداران خبره انگلیس و انجمن حسابداران مدیریت

پیشران‌های اصلی	عناصر کلیدی- چالش‌ها	سناریوها
اقتصادی سیاسی و قوانین تجارت علم و فن‌آوری محیط زیست، انرژی و منابع رویه‌های حسابداری حرفه حسابداری	زمینه‌های اقتصادی چالش‌های تجارت اولویت‌های و استراتژی‌های تجارت تصور عموم از حسابداری اندازه‌گیری و گزارشگری رویه‌های حسابداری مهارت‌ها، آموزش و تحقیق و توسعه کاربردهای علم و فناوری	خالق (تحول‌ساز) ^۱ ایمن ^۲ دزد دریایی ^۳ بازمانده (نجات‌یافته) ^۴

1. Changemaker / 2. Safehands / 3. Buccaneer / 4. Survivor

هانتون و روز (۲۰۱۰)^۱ به این نتیجه رسیدند که حسابرسان در آینده از دستیابی به شواهد به صورت دستی به سیستم‌های پشتیبانی تصمیم‌گیری پیچیده مدیریتی، تغییر رویکرد داده و بنابراین اعتماد آن‌ها و احساس راحتی با سیستم‌های مذکور، افزایش خواهد یافت. ویولینو (۲۰۰۴)^۲ تشریح کرد که روند حسابرسی فن آوری اطلاعات، چیزی جز حرکت به سوی قوانین و مقررات پیچیده‌تر، مدیریت ریسک و امنیت داده‌ها با نوآوری‌های راهبری باکیفیت‌تر نخواهد بود. ژیداس^۳ و همکاران (۲۰۰۴) معتقدند تغییرات آینده در حسابداری مدیریت در حوزه‌های سیستم حسابداری مدیریت، تکنولوژی، عملکرد و مهارت‌های حسابداران مدیریت اتفاق خواهد افتاد. الیوت (۲۰۰۲)^۴ اظهار داشت که آموزش دانشگاهی، نیازهای آتی حرفه در آینده را برآورده خواهد کرد. همچنین این پژوهشگر بیان کرد که اتکا بر فن آوری اطلاعات می‌تواند نیازهای سنتی صورت‌های مالی را تغییر داده و استفاده‌کنندگان آتی آن‌ها، تنها تصمیم‌گیران سرمایه‌گذار و اعتبار دهنده نخواهند بود. کلیه حوزه‌های حسابرسی، تحت تأثیر پیشرفت‌های فن آوری اطلاعات قرار خواهند گرفت. راسل^۵ و همکاران (۱۹۹۹) تمایلات و گرایش‌های فعلی و آتی در حسابداری مدیریت را بررسی نمودند. ایشان بودجه‌بندی برای کنترل و برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل انحرافات، بودجه‌بندی سرمایه‌ای، تکنیک‌های بازده سرمایه‌گذاری، بهیابایی جذبی، بهیابایی متغیر (مستقیم)، کارت ارزیابی، مدیریت رضایت مشتری، بهیابایی و مدیریت مبتنی بر فعالیت، تحلیل ارزش سهامداران و الگوبرداری را در زمان فعلی و آتی اولویت‌بندی نمودند. همچنین مدیریت عملکرد (شامل شاخص‌های مالی و غیر مالی)، مدیریت دارایی (مانند مدیریت تولید طی چرخه عمر)، مدیریت کنترل تجارت (مانند حاکمیت شرکتی و چارچوب‌های کنترل داخلی)، مدیریت محیطی (شامل حسابداری زیست محیطی)، مدیریت مالی (مانند مدیریت مبتنی بر فعالیت)، مدیریت سرمایه فکری (مانند اندازه‌گیری و مدیریت رضایت کارکنان)، مدیریت اطلاعات (مانند بکارگیری و تولید ارزش از طریق تجارت الکترونیک و تبادل الکترونیکی داده‌ها)، مدیریت کیفیت (شامل بکارگیری مدیریت کیفیت جامع و بهبود کیفیت) و مدیریت استراتژیک (شامل تحلیل زنجیره تامین برای ارزیابی مزایای رقابتی) در آینده بسیار مهم خواهند بود. باربرا^۶ (۱۹۹۶) معتقد بود که در آینده بر مهارت‌های فردی (شامل درک ابهام و توانایی ایفای رهبری)، مهارت‌های بین فردی (تسهیل کار گروهی، توانمندسازی کارکنان و نقش مشاوره‌ای و آموزش)، مهارت‌های تحلیلی (شامل تسهیل تحلیل تجاری)، توانایی تفکر بصری، تصنعی و خلاقانه و مهارت‌های سازمانی تأکید خواهد شد.

در بررسی ادبیات و پیشینه تحقیق، ۱۳ پیشران در حوزه درونی حرفه حسابرسی مستقل

1. Hunton, and Rose

2. Violino, B. (2004). You bought it, now audit. CFO 20(8): 17-19.

3. Xydias

4. Elliott, R. K. (2002). Twenty-first century assurance. Auditing, 21(1). 139.

5. Russell

6. Barbera

که از منابع خارجی بود شامل، ساختار حرفه‌ای حساب‌رسان، بازار خدمات حسابرسی، خدمات اعتبار بخشی، خدمات مشاوره‌ای، حق الزحمه حساب‌رسان، اهمیت مدیریت ریسک و امنیت داده‌ها، نوآوری راهبری شرکتی با کیفیت تر، استمرار جهانی سازی استانداردهای گزارشگری و افشاء، افزایش قابلیت پیش‌بینی صورت‌های مالی، افزایش تقاضا برای حسابرسی، اندازه‌گیری و گزارشگری، الزامات تجارت برای فراهم کردن بیش از پیش اطلاعات غیر مالی و تداوم کامل کردن مدل‌های گزارشگری و افزایش همگرایی استانداردهای حسابداری و کسب و کار و تجارت در جهان استخراج گردید.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به این که می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، از نوع کاربردی می‌باشد. از آنجا که نتایج تحقیق به صورت اقدامات اجرایی و کاربردی برای ذینفعان ارایه می‌شود می‌توان گفت از نوع کاربردی محسوب می‌شود، همچنین با توجه به اینکه پژوهش حاضر به جهت گردآوری داده‌ها به صورت واقعی و بدون دست‌کاری انجام می‌شود در زمره تحقیقات توصیفی (غیرآزمایشی) از نوع پیمایشی و اکتشافی محسوب می‌شود. این پژوهش بر مبنای نوع پژوهش نیز از انواع پژوهش‌های ترکیبی می‌باشد که بخشی از آن کیفی و بخشی نیز کمی است. روش‌های جمع‌آوری اطلاعات به دو دسته تقسیم می‌شوند، روش کتابخانه‌ای و روش میدانی. در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شده است. مبنای نظری پژوهش از طریق کتاب‌ها، مقاله‌ها، رساله‌ها و پایان‌نامه‌های دکتری و کارشناسی ارشد، مجلات و نشریات و سایر منابع معتبر جمع‌آوری می‌گردد. در مرحله بعد داده‌های لازم از طریق روش‌های پانل خبرگان، پرسشنامه باز، مصاحبه و دلفی فازی جمع‌آوری شده است. به طور خلاصه مراحل ذیل در این تحقیق انجام شده است:

در مرحله اول با توجه به مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق تعداد ۱۳ پیشران در حوزه عوامل درونی حرفه حسابرسی مستقل شناسایی شد. همچنین سوالات باز جهت مصاحبه از خبرگان حرفه برای شناسایی پیشران‌های بیشتر و کاملتر با توجه به ادبیات و پیشینه تحقیق طراحی گردید. به منظور گسترش و تکمیل پیشران‌های تأثیرگذار، در این مرحله علاوه بر پیشران‌های شناسایی شده از مبنای نظری و پیشینه تحقیق، تعداد ۳۴ پیشران نیز بر اساس پرسشنامه باز، مصاحبه و نظرخواهی از خبرگان حرفه شناسایی شد. در این مرحله با توجه به نتایج مراحل اول و دوم و پیشران‌های کلیدی شناسایی شده، سوال‌ها برای نظرخواهی از خبرگان حرفه طراحی شد. سوالات طراحی شده به صورت اظهارنظر در مورد هر سؤال بر مبنای میزان موافقت یا مخالفت در طیف لیکرت ۱-۵ است بدین معنا که عدد ۱ نشان دهنده بیشترین مخالفت و عدد ۵ نشان دهنده بیشترین موافقت است.

جامعه آماری این پژوهش شامل استادان و دانشجویان دکتری حسابرسی و حسابداری، اعضای انجمن حسابداران رسمی و متخصصان حرفه حسابرسی و متخصصان سایر حوزه‌های

تأثیرگذار بر آینده حسابرسی می‌باشد. در تحقیق کیفی معمولاً از نمونه‌گیری تصادفی اجتناب می‌کنند، زیرا این روش مناسبی برای یافتن افراد با اطلاعات غنی نیست؛ یعنی در این روش، نمونه‌گیری مورد نیاز، نمونه‌گیری نظری^۱ است که بر اساس سازه‌های به لحاظ نظری مرتبط انجام می‌گیرد (موری و چامبرلن^۲، ۱۹۹۸). نمونه‌گیری نظری، نمونه‌گیری آماری نیست. در این شیوه نمونه‌گیری ممکن است برخی مواقع تنها از یک تعداد گروه کم، برای ساخت یک مقوله و مواقع دیگر از گروه‌های زیادی برای این کار استفاده شود. از آنجا که پروراندن نظریه متکی به انجام مقایسه‌هایی است، مواردی افزوده می‌شوند تا این کار تسهیل گردد. در این فرایند یکی از مفاهیم مهم اشباع نظری^۳ است. مشاهده یا نمونه تا جایی افزوده می‌شوند که دیگر بینش و بصیرتی افزوده نگردد؛ تا وقتی که پژوهشگر متوجه شود که دیگر چیز تازه‌ای کشف نمی‌شود (بلیکی، ترجمه چاوشیان، ۱۳۸۴).

بنابراین در این پژوهش از روش نمونه‌گیری قضاوتی و به طور مشخص از روش گلوله برفی استفاده می‌گردد. در مرحله اول یعنی شناسایی پیشران‌ها برای انتخاب نمونه از ترکیب روش‌های هدفمند قضاوتی و روش گلوله برفی استفاده می‌شود که روشی غیر احتمالی است. در این روش کار از افرادی که خبرگان این حوزه بوده و معیارهای لازم را برخوردار بودند، شروع شده و ضمن پرسش‌های تحقیق، از آن‌ها خواسته شد تا سایر افراد صاحب‌نظر در این زمینه معرفی شوند، بنابراین به جز چند نفر نخست که مستقیماً توسط محقق بر اساس معیارهای مورد نظر انتخاب شدند، سایر خبرگان علاوه بر معیارهای خبرگی توسط سایر خبرگان نیز انتخاب شده‌اند. از طرفی کفایت نمونه‌گیری با روش نمونه‌گیری نظری^۴ محقق شده است. در این روش، نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند که مدل به حد ساخت و اشباع برسد.

لذا پس از شناسایی مولفه‌ها با مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان تا رسیدن به مرحله اشباع و تایید آنها با روش توافق درون موضوعی (نظرخواهی از دو خبره جهت کدگذاری و تایید مولفه‌ها) سپس آزمون دو جمله‌ای و آزمون تی با نرم‌افزار SPSS و محاسبات دلفی فازی با نرم‌افزار صفحه گسترده اکسل انجام می‌شود.

۱.۳. نتایج هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه

در این بخش نتایج هم‌اندیشی خبرگان و مصاحبه با صاحب‌نظران به صورت خلاصه و پیشران‌های اصلی حوزه حسابرسی مستقل ارائه گردید. صاحب‌نظران معتقدند حسابرسان باید از توانایی‌های چند مهارتی برخوردار باشند و نحوه و فرایند حسابرسی متناسب با تغییرات جهان پیرامون تغییر خواهد یافت. همچنین فرایند پذیرش و آموزش حسابداران رسمی و دامنه خدمات موسسات گسترش خواهد یافت. به طور کلی با توجه به هم‌اندیشی خبرگان، پرسشنامه باز و

1. Theoretical Sampling
2. Murray & Chamberlain
3. Theoretical Saturation
4. Theoretical Sampling

مصاحبه و هم‌چنین مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین، نیروهای پیشران تأثیرگذار بر حسابرسی مستقل در حوزه حرفه حسابرسی مستقل در ۲۰ سال آینده به شرح زیر شناسایی و بررسی شدند: حوزه حسابرسی مستقل: ساختار حرفه حسابرسی و نحوه تعامل با انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای، افزایش نظارت حرفه‌ای و تشکیل نهادهای نظارتی مستقل، صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان و خود انتظامی و استقلال حرفه، مقررات نرخ گذاری خدمات حرفه‌ای و نحوه تعیین حق‌الزحمه، افزایش نیروهای انسانی متخصص حرفه حسابرسی، افزایش تقاضا برای حسابرسی و سایر خدمات اطمینان‌بخشی، افزایش مسئولیت‌های قانونی حسابرسان، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تغییر فرآیندهای حسابرسی، گسترش دامنه خدمات موسسات حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاق حرفه‌ای، نحوه عضویت و تغییرات در شرایط ورود به حرفه، فشار سایر نهادها، تشکلهای و انجمن‌ها در خصوص سهم خواهی از حرفه، افزایش گستره پاسخگویی حسابرسان، ریسک حسابرسی و ریسک صاحبکاران و مدل‌های اندازه‌گیری ریسک، تغییر مدل‌های گزارشگری مالی و تأکید بر افشاء اطلاعات غیر مالی، تغییر از حسابرسی دستی (سنتی) به خودکار (نرم‌افزاری)، لابی دینفعان و احزاب و گروه‌ها در تدوین استانداردهای حسابداری، حرکت از حسابرسی سهامدار محور به دینفع محور، حرکت از تأیید کنندگی به پیش‌بینی کنندگی، تغییر از اطمینان بخشی به اثر بخشی، موازی کاری و تداخل وظایف سازمانهای نظارتی مختلف، ارزش منصفانه، حسابرسی از طریق دورکاری، سطح افشاء، تخصصی شدن موسسات حسابرسی در حوزه‌ها و صنایع و رقبای خارجی (موسسات حسابرسی خارجی)

۲.۳ پرسش‌نامه

پس از تهیه فهرست پیشران‌های اولیه، با نظرات استادان راهنما و خبرگان در مرحله مصاحبه، پیشران‌های تهیه شده در مراحل قبل تجمیع و تعدیل شدند و سرانجام ۲۷ پیشران در حوزه حرفه حسابرسی مستقل انتخاب و پرسش‌نامه دلفی فازی تهیه و به خبرگان ارسال شد.

۳.۳ اطلاعات عمومی خبرگان

به منظور جمع‌بندی نهایی پیشران‌های اصلی و مهم آینده‌ساز و تأثیرگذار بر حسابرسی مستقل از منظر عوامل درونی حرفه، تمامی ۲۷ پیشران نهایی شده در مراحل قبل، به افراد خبره ارسال و نظرات آنان از طریق پرسشنامه دریافت شد. تمامی پاسخ دهندگان (۲۸ نفر) در مرحله دلفی فازی (پرسش‌نامه)، دارای تحصیلات دکتری، استادان دانشگاه یا حسابداران رسمی بودند و رشته تحصیلی آنان نیز در حوزه حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی بود.

جدول ۲. اطلاعات عمومی خبرگان

متغیر	شرح	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمعی
سن	کمتر از ۳۵	۵	۱۷,۹	۱۷,۹
	۳۵-۴۵	۱۸	۶۴,۲	۸۲,۱
	۴۵-۵۵	۵	۱۷,۹	۱۰۰
	جمع	۲۸	۱۰۰	
شغل	استاد دانشگاه	۱۲	۴۲,۹	۴۲,۹
	شریک و مدیر موسسه یا سازمان حسابرسی	۱۶	۵۷,۱	۱۰۰
	جمع	۲۸	۱۰۰	
رشته	حسابداری	۴	۱۴,۲	۴,۸
	حسابرسی	۲۳	۸۳,۱	۹۵,۲
	سایر	۱	۳,۷	۱۰۰
	جمع	۲۸	۱۰۰	

۴. یافته‌ها

ابتدا به منظور بررسی همسانی گویه‌های پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج آزمون نشان داد که آلفای کرونباخ، با توجه به تعداد سؤال‌ها و مشارکت‌کنندگان، ۹۴/۵٪ است. در ادامه به تحلیل پاسخ‌ها پرداخته شد:

۴.۱. آزمون دوجمله‌ای

به منظور بررسی و آزمون پیشران‌های مورد بررسی طبق نظرات خبرگان، در این بخش از آزمون نسبت یا دوجمله‌ای (ناپارامتریک) استفاده گردید. نتایج آزمون نسبت یا دوجمله‌ای مندرج در جدول ذیل نشان می‌دهد که به جز ۷ پیشران، برای سایر پیشران‌ها تعداد نظر موافق و مخالف در مقدار معناداری ۵٪ با هم برابر نیست و این نابرابری به نفع نظر موافق است. از این رو، به نظر پاسخ‌دهندگان پیشران‌های ارائه شده، جزء پیشران‌های آینده‌ساز حسابرسی مستقل است. ستون آخر این جدول، میانگین امتیازات هر پیشران را نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، میانگین امتیازات تمامی پیشران‌های تایید شده بیشتر از ۳ است.

جدول ۳. آزمون دوجمله‌ای مبتنی بر نظر موافق یا مخالف

سؤال‌های پرسش‌نامه	تعداد موافق	تعداد مخالف	درصد موافق	سطح معناداری	میانگین	تایید/رد
	$3 <$	$3 \geq$				
ساختار حرفه حسابرسی و نحوه تعامل با انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای	۲۲	۶	۰,۷۹	۰,۰۰	۳,۸۹	تایید
افزایش نظارت حرفه‌ای و تشکیل نهادهای نظارتی مستقل	۲۴	۴	۰,۸۶	۰,۰۰	۴,۰۴	تایید
صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان و خود انتظامی و استقلال حرفه	۲۴	۴	۰,۸۶	۰,۰۰	۴,۳۲	تایید
مقررات نرخ گذاری خدمات حرفه‌ای و نحوه تعیین حق‌الزحمه	۲۱	۷	۰,۷۵	۰,۰۱	۳,۸۹	تایید
حسابرسی از طریق دورکاری	۲۶	۲	۰,۹۳	۰,۰۰	۴,۳۹	تایید
افزایش تقاضا برای حسابرسی و سایر خدمات اطمینان بخشی	۲۵	۳	۰,۸۹	۰,۰۰	۴,۴۶	تایید
افزایش مسئولیت‌های قانونی حسابرسان	۲۱	۷	۰,۷۵	۰,۰۱	۳,۸۹	تایید
پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۲۳	۵	۰,۸۲	۰,۰۰	۴,۲۵	تایید
تغییر فرآیندهای حسابرسی	۲۳	۵	۰,۸۲	۰,۰۰	۴,۱۸	تایید
ارزش منصفانه	۲۱	۷	۰,۷۵	۰,۰۱	۴,۱۴	تایید
آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاق حرفه‌ای	۴	۴	۰,۸۶	۰,۰۰	۴,۲۹	تایید
نحوه عضویت و تغییرات در شرایط ورود به حرفه	۲۳	۵	۰,۸۲	۰,۰۰	۴,۱۱	تایید
فشار سایر نهادها، تشکلهای و انجمن‌ها در خصوص سهم خواهی از حرفه	۱۵	۱۳	۰,۵۴	۰,۸۵	۳,۵	رد
تغییر از اطمینان بخشی به اثر بخشی	۲۰	۸	۰,۷۱	۰,۰۴	۳,۸۹	تایید
ریسک حسابرسی و ریسک صاحبکاران و مدل‌های اندازه‌گیری ریسک	۲۱	۷	۰,۷۵	۰,۰۱	۴,۰۷	تایید
تغییر مدل‌های گزارشگری مالی و تأکید بر افشاء اطلاعات غیر مالی	۲۰	۸	۰,۷۱	۰,۰۴	۳,۶۸	تایید
تغییر از حسابرسی دستی (سنتی) به خودکار (نرم‌افزاری)	۲۸	۰	۱	۰,۰۰	۴,۴۶	تایید

سؤال‌های پرسش‌نامه	تعداد		درصد موافق	سطح معناداری	میانگین	تایید/رد
	موافق	مخالف				
	$3 <$	$3 \geq$				
لابی‌دینفعان و احزاب و گروه‌ها در تدوین استانداردهای حسابداری	۱۱	۱۷	۰,۳۹	۰,۳۵	۳,۱۱	رد
حرکت از حسابرسی سهامدار محور به دینفع محور	۲۳	۵	۰,۸۲	۰,۰۰	۴	تایید
حرکت از تایید کنندگی به پیش‌بینی کنندگی	۱۶	۱۲	۰,۵۷	۰,۵۷	۳,۵۷	رد
افزایش گستره پاسخگویی حسابرسان	۱۸	۱۰	۰,۶۴	۰,۱۹	۳,۵۴	رد
موازی‌کاری و تداخل وظایف سازمانهای نظارتی مختلف	۱۰	۱۸	۰,۳۶	۰,۱۹	۲,۸۹	رد
گسترش دامنه خدمات موسسات حسابرسی	۱۷	۱۱	۰,۶۱	۰,۳۵	۳,۶۱	رد
افزایش نیروهای انسانی متخصص حرفه حسابرسی	۱۷	۱۱	۰,۶۱	۰,۳۵	۳,۴۳	رد
سطح افشاء	۲۵	۳	۰,۸۹	۰,۰۰	۴,۱۸	تایید
تخصصی شدن موسسات حسابرسی در حوزه‌ها و صنایع	۲۱	۷	۰,۷۵	۰,۰۱	۳,۹۳	تایید
رقبای خارجی (موسسات حسابرسی خارجی)	۲۰	۸	۰,۷۱	۰,۰۴	۳,۸۲	تایید

۲.۴. آزمون تی تست

همچنین از آزمون پارامتریک تی یک گروهی نیز برای تحلیل استفاده شد. با توجه به این که سطح معناداری آماره محاسبه شده برای ۲۳ پیشران کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد، فرض صفر رد می‌شود و از آن‌جا که میانگین بزرگ‌تر از ۳ است، بنابراین ۲۳ پیشران در سطح ۹۵٪ به عنوان پیشران تایید می‌گردد. به عبارت دیگر سطح معناداری ۴ پیشران شامل فشار سایر نهادها، تشکلهای و انجمن‌ها در خصوص سهم‌خواهی از حرفه، لابی‌دینفعان و احزاب و گروه‌ها در تدوین استانداردهای حسابداری، موازی‌کاری و تداخل وظایف سازمانهای نظارتی مختلف و افزایش نیروهای انسانی متخصص حرفه حسابرسی، بیشتر از ۵ درصد است بنابراین این پیشران‌ها تایید نمی‌گردند.

جدول ۴. آزمون تی تست

پیشران	میانگین	انحراف معیار	متوسط خطا	مقدار t	سطح معناداری	وضعیت
ساختار حرفه حسابرسی و نحوه تعامل با انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای	۳,۸۹	۰,۹۹	۰,۱۹	۴,۷۵	۰,۰۰	تایید
افزایش نظارت حرفه‌ای و تشکیل نهادهای نظارتی مستقل	۴,۰۴	۱,۰۴	۰,۲	۵,۲۹	۰,۰۰	تایید
صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان و خود انتظامی و استقلال حرفه	۴,۳۲	۰,۷۲	۰,۱۴	۹,۶۷	۰,۰۰	تایید
مقررات نرخ گذاری خدمات حرفه‌ای و نحوه تعیین حق الزحمه	۳,۸۹	۱,۲۶	۰,۲۴	۳,۷۶	۰,۰۰	تایید
حسابرسی از طریق دورکاری	۴,۳۹	۰,۷۴	۰,۱۴	۱۰	۰,۰۰	تایید
افزایش تقاضا برای حسابرسی و سایر خدمات اطمینان بخشی	۴,۴۶	۰,۶۹	۰,۱۳	۱۱,۱۸	۰,۰۰	تایید
افزایش مسئولیت‌های قانونی حسابرسان	۳,۸۹	۰,۹۲	۰,۱۷	۵,۱۶	۰,۰۰	تایید
پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۴,۲۵	۰,۷۵	۰,۱۴	۸,۸	۰,۰۰	تایید
تغییر فرآیندهای حسابرسی	۴,۱۸	۰,۸۲	۰,۱۵	۷,۶۲	۰,۰۰	تایید
ارزش منصفانه	۴,۱۴	۰,۸۹	۰,۱۷	۶,۷۹	۰,۰۰	تایید
آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاق حرفه‌ای	۴,۲۹	۰,۸۱	۰,۱۵	۸,۴	۰,۰۰	تایید
نحوه عضویت و تغییرات در شرایط ورود به حرفه	۴,۱۱	۰,۸۸	۰,۱۷	۶,۶۹	۰,۰۰	تایید
فشار سایر نهادهای، تشکلهای و انجمن‌ها در خصوص سهم خواهی از حرفه	۳,۵	۱,۲۹	۰,۲۴	۲,۰۵	۰,۰۵	رد
تغییر از اطمینان بخشی به اثر بخشی	۳,۸۹	۰,۹۶	۰,۱۸	۴,۹۴	۰,۰۰	تایید
ریسک حسابرسی و ریسک صاحبکاران و مدل‌های اندازه‌گیری ریسک	۴,۰۷	۰,۷۷	۰,۱۴	۷,۴	۰,۰۰	تایید
تغییر مدل‌های گزارشگری مالی و تأکید بر افشاء اطلاعات غیر مالی	۳,۶۸	۱,۰۹	۰,۲۱	۳,۲۹	۰,۰۰	تایید
تغییر از حسابرسی دستی (سنتی) به خودکار (نرم‌افزاری)	۴,۴۶	۰,۵۱	۰,۱	۱۵,۲۶	۰,۰۰	تایید
لابی ذینفعان و احزاب و گروه‌ها در تدوین استانداردهای حسابداری	۳,۱۱	۱,۱۳	۰,۲۱	۰,۵	۰,۶۲	رد
حرکت از حسابرسی سهامدار محور به ذینفع محور	۴	۰,۸۲	۰,۱۵	۶,۴۸	۰,۰۰	تایید

حرکت از تایید کنندگی به پیش‌بینی کنندگی	۳,۵۷	۱,۲۹	۰,۲۴	۲,۳۵	۰,۰۳	تایید
افزایش گستره پاسخگویی حسابرسان	۳,۵۴	۱,۲۳	۰,۲۳	۲,۳	۰,۰۳	تایید
موازی کاری و تداخل وظایف سازمانهای نظارتی مختلف	۲,۸۹	۱,۲۶	۰,۲۴	(۰,۴۵)	۰,۶۶	رد
گسترش دامنه خدمات موسسات حسابرسی	۳,۶۱	۱,۰۳	۰,۱۹	۳,۱۲	۰,۰۰	تایید
افزایش نیروهای انسانی متخصص حرفه حسابرسی	۳,۴۳	۱,۲۳	۰,۲۳	۱,۸۴	۰,۰۸	رد
سطح افشاش	۴,۱۸	۰,۶۱	۰,۱۲	۱۰,۱۹	۰,۰۰	تایید
تخصصی شدن موسسات حسابرسی در حوزه‌ها و صنایع	۳,۹۳	۱,۰۲	۰,۱۹	۴,۸۴	۰,۰۰	تایید
رقبای خارجی (موسسات حسابرسی خارجی)	۳,۸۲	۱,۰۹	۰,۲۱	۳,۹۹	۰,۰۰	تایید

۳.۴ نتایج حاصل از پرسشنامه دلفی فازی

همچنین نتایج بر مبنای دلفی فازی بررسی گردید. نتایج حاصل از تحلیل دلفی فازی نشان داد تمامی پیشران‌ها به جز یک پیشران به عنوان پیشران‌های آینده‌ساز تایید می‌گردند. به بیان دیگر برای اکثر پیشران‌های مورد بررسی (به جزء ۶ پیشران) میانگین به دست آمده در حالت فازی بالاتر از حد آستانه که ۳ می‌باشد، است. بنابراین می‌توان این طور بیان داشت که بر اکثر معیارهای شناسایی شده در این پژوهش از دید خبرگان اجماع وجود دارد، همچنین پیشران‌ها بر مبنای میانگین امتیازات رتبه‌بندی شدند که بیشترین مقدار امتیاز مربوط به تغییر فرآیندهای حسابرسی با میانگین ۴,۳۱ است و دلالت بر این موضوع دارد که در آینده فرآیندهای حسابرسی تغییرات خواهد شد. همچنین حسابرسی از طریق دورکاری و ارزش منصفانه به ترتیب در جایگاه دوم و سوم قرار گرفته‌اند. کمترین مقدار نیز مربوط به پیشران‌های ریسک حسابرسی و ریسک صاحبکاران و مدل‌های اندازه‌گیری ریسک و گسترش دامنه خدمات موسسات حسابرسی است که مطابق با نتایج فازی جزء پیشران آینده‌ساز تایید نشدند. نتایج دلفی فازی و رتبه‌بندی در جدول شماره (۵) ارائه گردید.

جدول ۵. دلفی فازی و رتبه‌بندی نیروهای پیشران در ۲۰ سال آینده

رتبه	مقدار قطعی	میانگین فازی	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	پیشران
۱۵	۳,۸۱	(۲,۸۹۳,۳,۸۹۳,۴,۶۴۳)	۴,۶۴	۳,۸۹	۲,۸۹	ساختار حرفه حسابرسی و نحوه تعامل با انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای
۹	۴	(۳,۱۴۳,۴,۱۴۳,۴,۷۱۴)	۴,۷۱	۴,۱۴	۳,۱۴	افزایش نظارت حرفه‌ای و تشکیل نهادهای نظارتی مستقل
۵	۴,۱۳۱	(۳,۲۸۶,۴,۲۸۶,۴,۸۲۱)	۴,۸۲	۴,۲۹	۳,۲۹	صلاحیت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان و خود انتظامی و استقلال حرفه
۱۰	۳,۹۸۸	(۳,۱۰۷,۴,۱۰۷,۴,۷۵)	۴,۷۵	۴,۱۱	۳,۱۱	مقررات نرخ گذاری خدمات حرفه‌ای و نحوه تعیین حق الزحمه
۲۴	۳,۴۰۵	(۲,۵۳,۳,۵۴,۴,۲۱۴)	۴,۲۱	۳,۵	۲,۵	افزایش نیروهای انسانی متخصص حرفه حسابرسی
۱۷	۳,۷۹۸	(۲,۸۹۳,۳,۸۹۳,۴,۶۰۷)	۴,۶۱	۳,۸۹	۲,۸۹	افزایش تقاضا برای حسابرسی و سایر خدمات اطمینان بخشی
۱۱	۳,۹۶۴	(۳,۰۷۱,۴,۰۷۱,۴,۷۵)	۴,۷۵	۴,۰۷	۳,۰۷	افزایش مسئولیت‌های قانونی حساب‌رسان
۲۰	۳,۶۱۹	(۲,۶۷۹,۳,۶۷۹,۴,۵)	۴,۵	۳,۶۸	۲,۶۸	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۱	۴,۳۱	(۳,۴۶۴,۴,۴۶۴,۵)	۵	۴,۴۶	۳,۴۶	تغییر فرآیندهای حسابرسی
۲۶	۳,۰۷۱	(۲,۱۰۷,۳,۱۰۷,۴)	۴	۳,۱۱	۲,۱۱	گسترش دامنه خدمات موسسات حسابرسی
۱۳	۳,۹۱۷	(۳,۴,۴,۷۵)	۴,۷۵	۴	۳	آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاق حرفه‌ای
۱۲	۳,۹۲۹	(۳,۰۳۶,۴,۰۳۶,۴,۷۱۴)	۴,۷۱	۴,۰۴	۳,۰۴	نحوه عضویت و تغییرات در شرایط ورود به حرفه
۲۲	۳,۴۶۴	(۲,۵۷۱,۳,۵۷۱,۴,۲۵)	۴,۲۵	۳,۵۷	۲,۵۷	فشار سایر نهادهای تشکلی و انجمن‌ها در خصوص سهم خواهی از حرفه
۲۳	۳,۴۶۴	(۲,۵۳۶,۳,۵۳۶,۴,۳۲۱)	۴,۳۲	۳,۵۴	۲,۵۴	افزایش گستره پاسخگویی حساب‌رسان
۲۷	۲,۸۵۷	(۱,۸۹۳,۲,۸۹۳,۳,۷۸۶)	۳,۷۹	۲,۸۹	۱,۸۹	ریسک حسابرسی و ریسک صاحبکاران و مدل‌های اندازه‌گیری ریسک
۲۱	۳,۵۴۸	(۲,۶۰۷,۳,۶۰۷,۴,۴۲۹)	۴,۴۳	۳,۶۱	۲,۶۱	تغییر مدل‌های گزارشگری مالی و تأکید بر افشاء اطلاعات غیر مالی
۲۵	۳,۳۶۹	(۲,۴۲۹,۳,۴۲۹,۴,۲۵)	۴,۲۵	۳,۴۳	۲,۴۳	تغییر از حسابرسی دستی (سنتی) به خودکار (نرم‌افزاری)

پیشران	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	رتبه
لای ذینفعان و احزاب و گروه‌ها در تدوین استانداردهای حسابداری	۳,۱۸	۴,۱۸	۴,۸۹	(۳,۱۷۹,۴,۱۷۹,۴,۸۹۳)	۴,۰۸۳	۷
حرکت از حسابرسی سهامدار محور به ذینفع محور	۲,۹۳	۳,۹۳	۴,۶۱	(۲,۹۲۹,۳,۹۲۹,۴,۶۰۷)	۳,۸۲۱	۱۴
حرکت از تأیید کنندگی به پیش‌بینی کنندگی	۲,۸۲	۳,۸۲	۴,۵۴	(۲,۸۲۱,۳,۸۲۱,۴,۵۳۶)	۳,۷۲۶	۱۹
تغییر از اطمینان بخشی به اثر بخشی	۳,۳۲	۴,۳۲	۴,۸۶	(۳,۳۲۱,۴,۳۲۱,۴,۸۵۷)	۴,۱۶۷	۴
موازی کاری و تداخل وظایف سازمانهای نظارتی مختلف	۲,۸۹	۳,۸۹	۴,۵	(۲,۸۹۳,۳,۸۹۳,۴,۵)	۳,۷۶۲	۱۸
ارزش منصفانه	۳,۳۹	۴,۳۹	۴,۸۹	(۳,۳۹۳,۴,۳۹۳,۴,۸۹۳)	۴,۲۲۶	۳
حسابرسی از طریق دورکاری	۳,۴۶	۴,۴۶	۴,۸۹	(۳,۴۶۴,۴,۴۶۴,۴,۸۹۳)	۴,۲۷۴	۲
سطح افشاء	۲,۸۹	۳,۸۹	۴,۶۴	(۲,۸۹۳,۳,۸۹۳,۴,۶۴۳)	۳,۸۱	۱۶
تخصصی شدن موسسات حسابرسی در حوزه‌ها و صنایع	۳,۲۵	۴,۲۵	۴,۸۲	(۳,۲۵,۴,۲۵,۴,۸۲۱)	۴,۱۰۷	۶
رقبای خارجی (موسسات حسابرسی خارجی)	۳,۱۸	۴,۱۸	۴,۷۹	(۳,۱۷۹,۴,۱۷۹,۴,۷۸۶)	۴,۰۴۸	۸

همان‌گونه که مشخص است مهم‌ترین عوامل به شرح نمودار ذیل می‌باشد:

نمودار ۱: رتبه بندی عوامل پیشران حسابرسی



۵. بحث و نتیجه گیری

در فضای پرنوسان و رقابتی امروز چنانچه با آینده نگرانی حرکت به سوی آینده صورت نگیرد، نتیجه سبب افزایش ریسک و در نهایت از دست دادن فرصت ها می شود. شناخت عوامل موثر بر آینده حرفه حسابرسی با توجه به کارکردهای اعتباربخشی آن و تسهیل فرآیندهای پاسخگویی

و تصمیم‌گیری طیف وسیعی از ذینفعان، ضرورت دارد. هدف از این مطالعه، شناسایی و تحلیل پیشران‌های موثر بر آینده حسابرسی مستقل از دیدگاه عوامل درونی حرفه حسابرسی مستقل بود. با توجه به شدت بحران‌ها و نوسان‌های امروزی تنها راه کاهش تهدیدهای موجود و استفاده از فرصت‌های مناسب آینده‌نگری است. با توجه به قدرت اعتباربخشی حسابرسی، شناخت عوامل موثر بر آینده حرفه حسابرسی با توجه به کارکردهای اعتباربخشی آن و تسهیل فرآیندهای پاسخگویی و تصمیم‌گیری بر قدرت تحلیل ذی نفعان کلیدی می‌افزاید. در این مقاله با استفاده از روش‌های مصاحبه و دلفی فازی و نظرخواهی از ۲۸ نفر از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی، پیشران‌های تاثیرگذار بر آینده حسابرسی مستقل در حوزه عوامل درونی حرفه حسابرسی مستقل شناسایی شد. یافته‌های پژوهش نشان داد از ۲۷ پیشران شناسایی شده از مبانی نظری و نتایج مصاحبه، تغییر فرآیندهای حسابرسی، حسابرسی از طریق دورکاری، ارزش منصفانه، تغییر از اطمینان بخشی به اثر بخشی، صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان و خود انتظامی و استقلال حرفه و تخصصی شدن موسسات حسابرسی در حوزه‌ها و صنایع مهم ترین عوامل بودند. یافته‌های این پژوهش مکمل نتایج پژوهش‌های محمدی زاوله (۱۴۰۱)؛ ثانی‌امیر و همکاران (۱۴۰۰)؛ بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰)؛ صفار و صابری سرابی (۱۳۹۴)؛ شی و همکاران (۲۰۲۲)؛ سولیس‌تیواتسی و همکاران (۲۰۲۲)؛ لومباردی و همکاران (۲۰۱۴) بود.

نتایج نشان داد صاحب‌نظران معتقدند حسابرسان باید از توانایی‌های چند مهارتی برخوردار باشند. حسابرسان باید برخی مهارت‌های ارتباطی را کسب نمایند. از جمله آنها می‌توان به کار تیمی اشاره نمود. در حال حاضر بسیاری از دانشجویان در انجام تکالیف عالی هستند، اما چون کارهای تیمی را به درستی آموزش ندیده‌اند در کارهای تیمی به مشکل در عمل به مشکل می‌خورند. مهارت‌های تفکر تحلیلی، تجسمی، انتزاعی و انتقادی کسب نمایند. کلان داده از دیگر موضوعاتی است که در آینده از تاثیر به سزایی در کسب و کار خواهد داشت. در این راستا حسابرسان نیز باید هماهنگ با افزایش حجم و پیچیدگی داده‌ها، مهارت و توانایی و دانش و علم خود را افزایش دهند.

رایانش ابری از دیگر موضوعاتی هستند که در آینده توسط شرکت‌ها بسیار استفاده خواهد شد. بکارگیری این سیستم بسیاری از هزینه‌های شرکت را از طریق کاهش نیروی انسانی به ویژه حسابداری کاهش داده و انعطاف‌پذیری، هوشمندی، نوآوری و خلاقیت و توان رقابت شرکت را افزایش می‌دهد. اما از مهمترین چالش‌های این فناوری بحث امنیت است. موضوعات جدید مانند تروریسم سایبری، جرایم سایبری و دزدی‌ها و تقلب‌های اینترنتی متناسب به پیشرفت فناوری تغییر می‌یابند و لازم است برای مقابله با آن به سرعت و با خلاقیت و نوآوری‌های جدید متناسب با مجرمان و یا حتی جلوتر از مجرمان حرکت نمود و حسابرسان باید در این حوزه نقش اساسی را ایفا می‌نمایند. همچنین به منظور مدیریت ریسک، لازم است به این حوزه از ریسک توجه ویژه‌ای نمایند و دانش و تخصص خود را در این حوزه افزایش دهند چرا که در آینده از موضوعات مهم شرکت‌ها خواهد بود.

انجمن‌های حرفه‌ای و علمی نیز باید متناسب با راهبردهای انجمن و با آینده‌نگری مناسب برنامه‌هایی برای پیش‌برد اهداف حسابداری بر اساس نقش و تغییرات حسابداری در آینده، تدوین نمایند. انجمن‌ها باید در حوزه ارتباط بین دانشگاه با صنایع و شرکت‌ها و سازمان‌ها تلاش کنند به گونه‌ای که اعتماد بین حرفه و شرکت‌ها و مدیران را افزایش دهند. همچنین انجمن باید توانایی‌ها و مهارت‌های اعضای خود را در زمینه نیازهای جامعه افزایش دهند و با برگزاری نشست‌ها و سمینارها و کارگاه‌ها، مدیران و مسئولان را با قابلیت‌ها و توانایی‌های حساب‌رسان آشنا نمایند. دسترسی به خبرگان سبب زمان بر شدن انجام پژوهش شد. تغییرات زیاد در شرایط اقتصادی نتایج را تا حدی دچار اخلاص خواهد نمود و نیاز است که این پژوهش حداقل هر چهار سال یکبار تکرار شود. همچنین به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های آینده پژوهی را در رابطه با سایر وظایف حسابداران همچون حسابداری بهای تمام شده، حسابداری بخش عمومی، حسابداری دولتی و امثالهم انجام دهند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. احمدی، امید؛ قاضی، زینت؛ خوشحال، ابوالفضل. (۱۳۹۵). آینده پژوهی مفاهیم، روش‌ها، کاربردها، چاپ اول. تهران، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
۲. آزادی هیر، کیهان، نیک بخت، محمد رضا، بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۵). رایه مدلی جامع برای قیمت گذاری خدمات حسابداری با استفاده از منطق فازی. دانش حسابداری مالی. ۳(۳)، ۹۷-۱۱۶.
۳. باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق، (۱۳۹۶)، شناسایی و تحلیل کلان روندهای مؤثر بر آینده حسابداری مدیریت از منظر حرفه و کسب و کارها با رویکرد آینده پژوهی، مجله حسابداری سلامت، سال ششم، شماره دوم، پیاپی ۱۸، صص. ۲۴-۴۵.
۴. باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق، (۱۳۹۷)، آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات، مجله حسابداری مدیریت، سال یازدهم، شماره سی و هشتم، صص ۱۳۴.
۵. باباجانی، جعفر، قربانی زاده، وجه ا...، خنکا، عبدالخالق، آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر آموزش و پژوهش، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال نهم، شماره سی و پنجم، بهار ۱۳۹۹، صص ۷۷-۹۶.
۶. بلیکی، نورمن. ترجمه حسن چاوشیان. (۱۳۸۴). طراحی پژوهش‌های اجتماعی. تهران: نشر نی.
۷. بهرامیان، امیر حسین؛ رنجبر، محمد حسین؛ احمدی، فائق؛ عابدینی، بیژن. (۱۴۰۰). آینده پژوهی حرفه حسابداری با تأکید بر الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری. تحقیقات حسابداری و حسابداری، شماره ۴۹: ۱۳۳ - ۱۵۴.
۸. ثانی امیر، حجازی رضوان، حاجیه زهره، نجفی مقدم علی. (۱۴۰۰)، طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابداری: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM). فصلنامه دانش حسابداری: ۲۱ (۸۳): ۳۴-۷۵.
۹. رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رستمی مازویی، نعمت. (۱۳۹۴). مروری بر تئوری‌های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت. مجله حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۶: ۱-۲۰.
۱۰. ستایش، محمدحسین و خشنودی نیا، سمانه، (۱۳۹۶)، آینده حسابداری مستمر از منظر حساب‌رسان مستقل، کنفرانس ملی تحقیقات علمی جهان در مدیریت، حسابداری، حقوق و علوم اجتماعی، شیراز.
۱۱. صفاری، محمدجواد و صابری سرابی، فرهود (۱۳۹۴)، «آینده حرفه حسابداری؛ روش تحلیل سناریو»، حسابرس، ۷۹، ۶۶-۷۴.
۱۲. قدیم خانی، ابراهیم؛ میرزائی نظام آباد، مهدی؛ (۱۳۹۷)، بررسی چالش‌های کار حسابداری بعد از هماهنگی

- سازی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مقاله، مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره چهارم، شماره ۲ (۱۲ صفحه - از ۸۹ تا ۱۰۰).
۱۳. گودرزی، احمد. همتی، هدی. رفیعی شیشوان، مرضیه. (۱۳۹۴). جایگاه حرفه حسابداری در اذهان عمومی بر اساس استعاره‌های موجود. مجله حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۶: ۱۱۳-۱۳۱.
 ۱۴. لک، جمشید؛ پورعلی، محمدرضا؛ منصوری‌راد، همت. (۱۳۹۹). آینده‌پژوهی در تحقیقات و آموزش حسابداری. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. شماره ۴۵: ۱۳۳ - ۱۴۶.
 ۱۵. محمدرزاده سالطه، حیدر؛ لیثی، علیرضا. (۱۳۹۸). آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی با روش تحلیل سناریو. حسابداری دولتی. شماره ۲: ۱۰۹-۱۲۰.
 ۱۶. محمدی زاوله، محمد، تحریری، آرش، عباسیان، عزت اله. (۱۴۰۱). تدوین چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابرسی ایران. فصلنامه دانش حسابرسی؛ ۲۲ (۸۸): ۳۳۹-۳۶۰.
 ۱۷. مهربانی، حسین؛ غلامی جمرانی، رضا. (۱۳۹۶). بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در ایران. فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۶. ص ۲۱۷-۲۴۱.
 ۱۸. نعیمی، علی، قبادی، فرناز، (۱۳۹۵)، آینده پژوهی در حوزه نظام حسابرسی با نگاهی استراتژیک بر نقش فناوری اطلاعات، اولین کنفرانس بین‌المللی دستاوردهای نوین پژوهشی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد، تهران،
 ۱۹. نوایی لواسانی، مرتضی. (۱۳۹۱). آینده پژوهی در خدمات مالی با تأکید بر فناوری اطلاعات. اولین همایش ملی آینده پژوهی، تهران.
 ۲۰. نیکویه، مهدی، درویشی، فرهاد، فضلای، صفر، کشاورز ترک، عین الله. (۱۳۹۹). ارائه یک مدل فرآیندی یکپارچه برای ارزیابی آینده‌نگاری راهبردی در سطح ملی با رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری. آینده پژوهی ایران، (۲)، ۱-۳۳. عباسپور.

ب- منابع خارجی:

1. Abuazza, O.A., Labib, A. and Savage, B.M. (2020), "Development of an auditing framework by integrating ISO 9001 principles within auditing", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 37 No. 2, pp. 328-353.
2. ACCA& IMA. (2012). 100 drivers of change for the global accountancy profession. www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF.../drivers-for-change-5mins.pdf
3. ACCA& IMA. (2013). Drivers of change in Asia-Pacific. www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/.../pol-af-docap.pdf
4. ACCA& IMA. (2013). Drivers of change: global perspective. www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/.../pol-af-docgl.pdf
5. ACCA& IMA. (2016). Professional accountants – the future: Drivers of change and future skills. <http://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2016/june/professional-accountants-the-future-report.html>
6. AICPA, & CIMA. Global management accounting principles. (2014). www.cimaglobal.com/Documents/.../global-management-accounting-principles.pdf
7. Barbera M. (1996). Management Accounting Futures. Charter, December, Pp 66-68.
8. Chen, S., Magnan, M., Tian, Z. and Yao, L. (2023), "Do adjustments bring auditors peace of mind? The effect of previous audit adjustments on current-year audit pricing", Managerial Auditing Journal, Vol. 38 No. 3, pp. 241-263.
9. Elliott, R. K. (2002). Twenty-first century assurance. Auditing, 21(1). 139.
10. Gamage, P. (2016). Big Data: are accounting educators ready. Accounting and Management Information Systems. Vol. 15, No. 3:588-604.
11. Gramling, A.A., Johnstone, K.M. and Mayhew, B.W. (2001), "Behavioral research in auditing: Past, present, and future research", Advances in Accounting Behavioral Research (Advances in Accounting Behavioural Research), Vol. 4, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 47-75.

12. Hu, Z., Li, Y., Lin, B. and Kleinman, G. (2023), "The impact of key audit matter reporting on analyst forecast accuracy and forecast dispersion: evidence from Chinese listed firms", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 38 No. 3, pp. 288-313.
13. Hunton, J. E., and J.M. Rose. (2010). 21st Century Auditing: Advancing Decision Support Systems to Achieve Continuous Auditing. *Accounting Horizons*, 24(2), 297-312.
14. Hunton, James E0, Rose, Jacob M, (2010). "Accounting Horizons Turn on hit", *Journal of Marketing Management*.
15. Lombardi, Danielle, bloch, Rebecca, 2014, The Future Of Audit , *Journal of Information Systems and Technology Management*, Vol. 11, No. 1, Jan/Apr., 2014 , pp. 21-32
16. Mattei, G., Grossi, G. and Guthrie A.M., J. (2021), "Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 29 No. 7, pp. 94-134.
17. Murray, M; & Chamberlain, K. (1998), *Qualitative Research in Health Psychology: Developments and Directions*. *Journal Health Psychol.* 3(3). pp. 12-29
18. Özdoğan, B. (2017). The Future of Accounting Profession in an Era of Start-Ups. In (Ed.), *Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow*. IntechOpen. <https://doi.org/10.5772/intechopen.69264>
19. PhD (RMIT), CPA (Australia), CA (CA ANZ) Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications for Teaching and Research, Associate Professor & Team Leader of Accounting for Social and Environmental Sustainability Research Group, School of Accountancy, QUT, Brisbane, Australia/February 10, 2017
20. Russell, Keith A. ; Siegel, Gary H. ; Kulesza, C. S. (1999). *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession*. Montvale, N.J: Institute of Management Accountants.
21. Saddam A. Hazaea, Jinyu Zhu, Ebrahim Mohammed Al-Matari, Nabil Ahmed M. Senan, Saleh F. A. Khatib & Saif Ullah | Collins G. Ntim (Reviewing editor) (2021) Mapping of internal audit research in China: A systematic literature review and future research agenda, *Cogent Business & Management*, 8:1, DOI: 10.1080/23311975.2021.1938351
22. Samkin, G; Stainbank. L. (2017). Teaching and learning: Current and future challenges facing accounting academics, academics, and the development of an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*. Vol. 24 No. 3. 294-317
23. Shi, Z. Y., Hon, J. S., Cheng, C. Y., Chiang, H. T., & Huang, H. M. (2022). Applying Machine Learning Techniques to the Audit of Antimicrobial Prophylaxis. *Applied Sciences*, 12(5), 2586.
24. Sulistyowati, S., Ifada, L.M., Awang, Y.B., Taib, A.B., Shuhidan, S.M., Norsuriati, Z. (2022). A Privacy-Aware Framework for Financial Auditing in Digitalization Era. In: Pattnaik, P.K., Sain, M., Al-Absi, A.A. (eds) *Proceedings of 2nd International Conference on Smart Computing and Cyber Security. SMARTCYBER 2021. Lecture Notes in Networks and Systems*, vol 395. Springer, Singapore. https://doi.org/10.1007/978-981-16-9480-6_19
25. Sunder, Sh. (2008). IFRS and the Accounting Consensus. Retrieved October 26, 2012, from <http://ssrn.com/abstract=1208502>
26. Sunder, Sh. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(2), 99-114.
27. Violino, B. (2004). You bought it, now audit. *CFO* 20(8): 17-19.
28. Xydias-Lobo. M. , Tilt. C. , Forsaith. D. (2004). The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 2 . Number 1. Pp 55-69.
29. Zainuddin, Z. N; Sulaiman, S. (2016). Challenges Faced by Management Accountants in The 21st Century. *Procedia Economics and Finance*. vol. 37:466 – 470.