



Financial Accounting Research

Research Article


Financial Accounting Research

E-ISSN: 2322-3405

Vol. 15, Issue 3, No.57, Autumn 2023, P:29-52

Received: 25.4.2023 Accepted: 12.09.2023

Public Accountability in Audit Firms: Exploring Auditors' Perspectives

Hamideh Asnaashari *: Assistant Professor of Accounting, Management and Accounting Faculty, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

h_asnaashari@sbu.ac.ir

Behzad Beygpanah: Ph.D of Accounting, Management and Accounting Faculty, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

b.beygpanah@gmail.com

Abstract

This study delves into auditors' perspectives regarding the catalysts and barriers that impact audit firms' responsiveness to users' needs for audited financial statements. The research adopts a thematic analysis approach, with the participants being partners from audit firms selected through snowball sampling. Data collection was carried out via semi-structured interviews and continued until reaching theoretical saturation. The point of theoretical saturation was reached after conducting 17 interviews. The findings of this study highlight nine factors that foster accountability within audit firms: active engagement of professional associations, the societal position of auditors, mimetic isomorphism, signaling mechanisms, a culture of embracing risk, stakeholder demand for accountability, a suitable legal foundation, structural factors, and proactive audit committee. Conversely, the study discovers six challenges that hinder the establishment of transparency and accountability in audit firms: legal claims, expanding expectations of stakeholders, insufficient financial resources, information leakage, audit quality, and differing perspectives from supervisory bodies. This research offers valuable insights contributing to the theoretical underpinning of accountability for stakeholders within audit firms. This can potentially assist the audit profession and standards-setting bodies in enhancing the legal framework to fortify oversight mechanisms.

Keywords: Audit Firms' Accountability, Transparency, Accountability Catalysts, Accountability Barriers.

Introduction

Auditors hold a pivotal role in furnishing transparent information to the market, and the extent of their internal transparency profoundly impacts the perception of those who benefit from the audited reports. A lack of insight into how professional activities are conducted

on their behalf can potentially impede the transparency cycle in financial reporting, posing challenges for stakeholders. When the audit process remains opaque and devoid of conveying internal operations to stakeholders, it can result in a misguided evaluation of audit quality.

Disseminating information to users of audited financial statements who lack familiarity with the audit process can

* Corresponding author

2322-3405© The Author(s).

Published by University of Isfahan



This is an open access article under the CC BY-NC 4.0 License (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>).



influence their judgments on audit quality. While professional bodies overseeing auditing in various countries addressed public accountability of audit firms and initiated legislative measures in 2008, this matter has not yet been addressed in Iran. Despite the Iranian Association of Certified Public Accountants evaluating firms' statuses, overseeing audit quality, and classifying audit firms accordingly, stakeholders remain unaware of the rationales and intricacies behind the quality control ratings of each firm.

Stakeholders require transparency in the audit process, followed by an assessment of audit quality to gauge the quality of financial reporting. Regulatory authorities should establish an appropriate platform to fulfill this valid requirement. The initial stride in this endeavor involves dissecting and elucidating the factors that induce audit firms to be accountable to their stakeholders. Subsequently, audit firms' impediments in upholding accountability must be scrutinized to diminish or mitigate them, allowing regulatory bodies to guide audit firms towards greater accountability.

Research Methods

The current research has a fundamental purpose, and the data analysis method used was the theme analysis approach. Firstly, an initial framework was created by studying specialized texts on the research topic. Interviews were conducted with audit experts selected through the snowball approach to enrich the collected concepts within the scope of the extracted concepts. The interview process continued until theoretical saturation was reached after completing the fourteenth interview. However, the interview was extended to the seventeenth interview to ensure saturation. Two approaches were used to ensure reliability: test-retest

reliability and reliability between two coders.

Findings and Conclusions

According to experts, several factors were identified as drivers of audit firms toward accountability to stakeholders. These factors include active engagement of professional associations, the social position of auditors from stakeholders' perspective, memetic isomorphism, signaling to stakeholders, a culture of embracing risk, accountability demand of stakeholders, a suitable legal foundation, structural factors, and a proactive audit committee. However, although many professional associations govern the audit profession in Iran, they have not performed any specific activities in this area to create a desire for audit firms to move toward accountability. Additionally, auditors do not have a good position from the point of view of stakeholders, and auditing is primarily done to comply with legal requirements rather than create credibility for financial statements.

Experts also mentioned that audit firms tend to copy other firms' behavior, and if an audit firm discloses internal information, others will follow. On the other hand, factors such as legal claims, expanding expectations of stakeholders, insufficient financial resources, information leakage, audit quality, and differences in perspectives of supervisory bodies were identified as hindrances to audit firms responding to stakeholders.

In the current situation, the lack of filing lawsuits against auditors is attributed to the lack of knowledge about the professional functioning of auditors. Creating awareness in this field for stakeholders in case of non-alignment with the improvement of audit quality may provide the basis for filing lawsuits against auditors in the future.

مقاله پژوهشی

پاسخگویی عمومی مؤسسات حسابداری: واکاوی دیدگاه حسابرسان

حمیده اثنی عشری^۱ ID: استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی،

تهران، ایران

h_asnaashari@sbu.ac.ir

بهزاد بیگ پناه: دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

b.beyghanah@gmail.com

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی و استخراج دیدگاه حسابرسان درباره پیشران‌ها و پسران‌های پیش‌روی مؤسسات حسابداری در پاسخگویی به ذینفعان گزارش‌های حسابداری است. پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد تحلیتم انجام شده است. شرکای مؤسسات حسابداری مشارکت‌کنندگان پژوهش حاضر بودند که به روش گلوله‌برفی انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان جمع‌آوری شدند و تا زمان دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. در پژوهش حاضر، پس از انجام ۱۷ مصاحبه، اشباع نظری محرز شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهند از دیدگاه خبرگان، شاخصه‌های انجمن‌های حرفه‌ای فعال، جایگاه اجتماعی حسابرسان، تمایل به هم‌ریختی با صنعت، علامت‌دهی، روحیه ریسک‌پذیری، پاسخ‌خواهی ذینفعان، بستر قانونی، عوامل ساختاری و کمیته حسابداری فعال به‌عنوان پیشران‌های پاسخگویی و شاخص‌های طرح دعاوی حقوقی، ارتقای انتظارات ذینفعان، منابع مالی ناکافی، نشت اطلاعاتی، کیفیت حسابداری و ناهمگونی ادراکات نهادهای ناظر به‌عنوان پسران‌های ایجاد شفافیت و پاسخگویی به ذینفعان گزارش‌های حسابداری مطرح شدند. این پژوهش بینش ارزشمندی برای توسعه مبانی نظری پاسخگویی به ذینفعان در مؤسسات حسابداری فراهم می‌کند. این موضوع می‌تواند به حرفه حسابداری و تدوین‌کنندگان استانداردها برای بهبود بستر قانونی برای تقویت نظارت در مؤسسات حسابداری آنها کمک کند.

واژه‌های کلیدی: پاسخگویی مؤسسات حسابداری، شفافیت، پیشران‌های پاسخگویی، پسران‌های پاسخگویی



۱- مقدمه

عملکرد و فعالیت سازمان‌ها تأثیر عمده‌ای بر سیستم اجتماعی دارند؛ بنابراین، با توجه به تأثیر بااهمیت عملکرد آنها بر سیستم اجتماعی، باید به جامعه پاسخگو باشند. بر مبنای رابطه پاسخگویی از سازمان‌ها انتظار می‌رود در قبال فعالیت‌های خود و پیامدهایشان در برابر مراجع معینی پاسخگو باشند؛ بنابراین، مؤسسات حسابداری به‌عنوان سازمانی که جامعه از خدمات آن استفاده می‌کند و مسئولیت بررسی صحت گزارش‌های مالی منتشره توسط شرکت‌ها را بر عهده دارد، باید در قبال فعالیت‌های خود به جامعه پاسخگو باشند.

حسابرسان به‌عنوان یک زنجیره از چرخه ارائه اطلاعات شفاف به بازار قرار دارند که شفافیت درونی آن بر دیدگاه ذینفعان اطلاعات حسابداری شده تأثیرگذار است و ناشناخته‌ماندن نحوه انجام فعالیت حرفه‌ای از طرف وی می‌تواند چرخه شفافیت در گزارشگری مالی را با مشکل مواجه سازد (بیگ‌پناه و همکاران، ۱۴۰۰). کیفیت حسابداری بالا تنها لزوماً به معنای ارائه گزارش صحیح از طرف حسابرسان نیست و حسابرس باید در رابطه با ساختارهای متعدد در داخل مؤسسه، اطلاعات لازم را برای ذینفعان افشا کند تا ذینفعان با توجه به اطلاعات مربوط به مؤسسه حسابداری، اقدام به ارزیابی کیفیت نحوه انجام فعالیت آن مؤسسه کنند؛ بنابراین، روابط مؤسسات حسابداری با جامعه باید در حدی مطلوب قرار گیرد و اطلاعات حسابداری در بازار صرفاً محدود به گزارش حسابداری نشود (Fu, 2015).

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۵) نیز معتقد است مؤسسات حسابداری

در راستای بهبود توانایی ذینفعان در ارزیابی صحیح کیفیت حسابداری باید اطلاعاتی در رابطه با نحوه کنترل استقلال کارکنان، مدیریت مستمر دانش و تجربه آنان، سیستم مناسب انعقاد قرارداد با صاحبکار و نظارت مداوم بر کارکنان و صاحبکاران به ذینفعان گزارش حسابداری ارائه دهد؛ زیرا ارزیابی کیفیت حسابداری از طرف ذینفعان با توجه به اطلاعات کمی و بدون توجه به فرآیند حسابداری و ساختار داخلی مؤسسات نمی‌تواند نیازهای آنها را برطرف کند (Rosa et al., 2018).

انجام فرآیند حسابداری در قالب جعبه سیاه و اطلاع‌نداشتن ذینفعان از فرآیند داخلی مؤسسات موجب ارزیابی اشتباه ذینفعان از کیفیت حسابداری می‌شود (صفی‌خانی و همکاران، ۱۴۰۱). در دسترس قرار دادن اطلاعات برای آن دسته از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابداری شده که هیچ شناختی از روند حسابداری ندارند، باعث می‌شود تا آنها در رابطه با کیفیت حسابداری مؤسسات حسابداری تصمیم‌گیری کنند. هرچند بیشتر ذینفعان صرفاً با چنین اطلاعاتی نمی‌توانند مستقیماً کیفیت حسابداری را ارزیابی کنند، این اطلاعات می‌تواند در انتخاب یک مؤسسه حسابداری خوب و مناسب کمک می‌کند (Husain, 2020). اعتماد ذینفعان نسبت به فرآیند حسابداری و به تبع آن، کیفیت حسابداری نیازمند پاسخگویی مؤسسات حسابداری در قبال ساختار داخلی و نظام حاکمیتی موثر بر فرآیند عملیات مؤسسات است و از این رو، شفافیت در وضعیت مؤسسات حائز اهمیت است (Pott et al., 2008).

این موضوع مهم است که مؤسسات حسابداری اصول ساختار حاکمیتی و ایجاد ساختار مناسب در

ایرانی فراهم کرد. در گام بعدی باید پسران‌های مؤسسات از پاسخگویی به ذینفعان تجزیه و تحلیل شوند تا نهادهای ناظر با رفع یا تضعیف دغدغه‌های مؤسسات، آنان را به سمت پاسخگویی و ایجاد شفافیت در ساختار داخلی سوق دهند.

با توجه به نبود پژوهشی در این زمینه در ایران، در این پژوهش ابتدا با استفاده از مبانی نظری، مفاهیم اولیه در زمینه پاسخگویی مؤسسات حسابرسی استخراج و پس از آن با انجام مصاحبه با خبرگان حوزه حسابرسی پسران‌های و پسران‌های پاسخگویی عمومی مؤسسات حسابرسی تبیین می‌شوند.

۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

۲-۱- پاسخگویی مؤسسات حسابرسی از دیدگاه

نهادهای قانون‌گذار

در سال‌های گذشته نهادهای قانون‌گذار در کشورهای مختلف تلاش کردند مؤسسات حسابرسی را به سمت پاسخگویی به ذینفعان متعدد سوق دهند. افشا درخصوص نظام حاکمیتی مؤسسات و کیفیت حسابرسی حسابرسان شرکت‌های سهامی عام مهم‌ترین اقدامی بوده که از سال ۲۰۰۸ در اتحادیه اروپا و ژاپن و کره جنوبی، از سال ۲۰۱۳ در استرالیا و از سال ۲۰۱۶ در انگلیس الزامی شده است. از سال ۲۰۰۸ در آمریکا اگرچه کمیته مشورتی خزانه‌داری ایالات متحده توصیه به افشای مؤسسات حسابرسی داشته است، الزامی درخصوص افشا وجود ندارد. هیئت تدوین‌کننده استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتمادبخشی^۱ نیز در چارچوب مفهومی ارائه‌شده برای کیفیت حسابرسی، افشای اطلاعات از سوی مؤسسات حسابرسی را عاملی مهم در بهبود ادراک

مؤسسه را درک و به پاسخگویی به کلیه ذینفعان توجه کنند (Rosa et al., 2018). در سال‌های گذشته، نهادهای حرفه‌ای ناظر بر حرفه حسابرسی در کشورهای مختلف به موضوع پاسخگویی عمومی مؤسسات حسابرسی توجه داشته‌اند و در این حوزه از سال ۲۰۰۸ میلادی قانونگذاری را شروع کرده‌اند؛ اما به این موضوع در ایران تاکنون توجه نشده است. گرچه جامعه حسابداران رسمی، وضعیت مؤسسه و کنترل کیفیت کار حسابرسی توسط آن را بررسی و از این طریق مؤسسات حسابرسی را رتبه‌بندی می‌کند، اطلاعاتی در رابطه با دلایل و جزئیات رتبه کنترل کیفی هر مؤسسه در اختیار ذینفعان قرار نمی‌دهد (اثنی عشری و همکاران، ۱۴۰۱). آنچه ذینفعان از حسابرسان می‌دانند، محدود به رتبه کنترل کیفی آنها است و با اتکای به آن باید به گزارش مؤسسه‌هایی که رتبه کنترل کیفی مشابهی دارند، بدون آگاهی از نحوه انجام حسابرسی و مستندات پشتوانه، اعتبار یکسانی بدهند. صرف وجود چنین اطلاعاتی برای ذینفعان کافی نیست و میزان اتکا بر گزارش حسابرسی را با مشکل مواجه می‌کند. آنچه که ذینفعان از شرکت‌ها برای ارزیابی سطح کیفیت گزارشگری مالی نیاز دارند، شفافیت فرآیند حسابرسی و به دنبال آن ارزیابی کیفیت حسابرسی است و آنچه که نهادهای ناظر باید به آن توجه کنند، فراهم آوردن بستر لازم برای پاسخ به این خواسته مشروع است. برای حرکت به این سمت، در نخستین گام باید پسران‌های مؤسسات به سمت پاسخگویی تجزیه و تبیین شوند تا آنچه که مؤسسات خارج از کشور را ترغیب به پاسخگویی به ذینفعان کرده است، استخراج و زمینه را برای پاسخگویی مؤسسات

حسابرسی اشاره کرده‌اند و اعتقاد دارند ارائه اطلاعات داخلی مؤسسات در این زمینه می‌تواند به‌عنوان شاخصی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی مؤسسه مورد توجه ذینفعان قرار گیرد.

در رابطه با ابعاد پاسخگویی مورد نیاز ذینفعان که مؤسسات حسابرسی باید به آن توجه کنند، دایمس و همکاران (۲۰۱۲) و فو (۲۰۱۵) نشان دادند ارائه اطلاعات در رابطه با برخی از ابعاد داخلی مؤسسات برای ذینفعان حائز اهمیت است که به‌صورت خلاصه در جدول شماره ۱ نشان داده شده است (Fu, 2015; Deumes et al., 2012).

ذینفعان از کیفیت حسابرسی دانست و سازمان بین‌المللی کمیسیون اوراق بهادار (۲۰۰۹) معتقد است ارائه اطلاعات داخلی مؤسسات می‌تواند موجب نمایان‌ساختن سطح کیفیت حسابرسی مؤسسه شود و بهبود کیفیت حسابرسی را در پی داشته باشد. نهادهای قانونی مختلفی به پاسخگویی مؤسسات حسابرسی به ذینفعان توجه داشته‌اند. جدول شماره ۱ خلاصه‌ای از دیدگاه نهادهای مذکور را نشان می‌دهد (IOSCO, 2009).

۲-۲- ابعاد پاسخگویی مؤسسات حسابرسی

در زمینه پاسخگویی مؤسسات حسابرسی برخی محققان به ابعاد مورد نیاز ذینفعان گزارش

جدول شماره ۱. خلاصه مدل‌های پاسخگویی مؤسسات حسابرسی

Table 1: Overview of audit firms' public accountability

بعد پاسخگویی	مدل دایمس و همکاران (۲۰۱۲)	مدل فو (۲۰۱۵)
ساختار قانونی و مالکیتی	شرحی از ساختار قانونی و مالکیت مؤسسه (بدون ارائه جزئیات)	توجه به ساختار محلی یا بین‌المللی، متکی بودن عملکرد مؤسسه بر شریک یا کلیه شرکا و ترکیب خدمات مؤسسه و ساختار مالکیت مؤسسه
ساختار حاکمیتی	شرحی از ساختار حاکمیتی مؤسسه (بدون ارائه جزئیات)	ساختار حاکمیتی از سه جنبه تیم مدیریتی مؤسسه، هیئت‌های نظارتی مؤسسه و کمیته‌های متنوع زیرمجموعه هیئت‌مدیره.
سیستم کنترل کیفی داخلی	توصیف سیستم کنترل کیفی داخلی مؤسسه و تأییدیه مدیران اجرایی یا شرکا درباره اثربخشی عملکرد آن	توصیف سیستم کنترل کیفی داخلی شامل اطلاعاتی در رابطه با مسئولیت‌های مدیر ارشد، الزامات اخلاقی مرتبط، سیاست پذیرش و ادامه همکاری با صاحبکار، منابع انسانی، عملکرد تعاملی و نظارت برای ذینفعان
سیاست‌های استقلال	تأییدیه مدیریت در رابطه با اعمال استقلال حرفه‌ای در حسابرسی و انطباق بررسی داخلی صورت‌گرفته با سیاست‌های استقلال	سیاست‌های استقلال هفت جزء اساسی دارد شامل: الف) مجموعه هماهنگی‌ها توسط مدیر ارشد، ب) اجرای سیاست‌های استقلال، پ) سیستم پشتیبانی فناوری اطلاعات، ت) آموزش استقلال، ث) تأییدیه استقلال، ج) بررسی استقلال و چ) سیاست‌های انضباطی مؤسسه در برخورد با عدم رعایت استقلال
آموزش حرفه‌ای مستمر	بیانیه در رابطه با سیاست‌های مؤسسه در ارتباط با آموزش حسابرسی مستمر کارکنان	آموزش حرفه‌ای مستمر از پنج جنبه الف) مدیر ارشد، ب) آموزش اجباری، پ) پوشش برنامه‌های آموزشی، ت) نظارت بر توسعه صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و ث) ارتقاء و آموزش مستمر
اثربخشی سیستم کنترل	ارائه اطلاعات در رابطه با آخرین کنترل کیفی	اطلاعاتی همچون تأییدیه در رابطه با کارایی سیستم کنترل

مدل دایمس و همکاران (۲۰۱۲)	مدل فو (۲۰۱۵)	بعد پاسخگویی
صورت‌گرفته	کیفی، نام مؤسسه حسابرسي ناظر بر مؤسسه، تاریخ آخرین بازرسي صورت‌گرفته، تعداد مشتریان مهم، درآمد مؤسسه به تفکیک خدمات حسابرسي و غیرحسابرسي	کیفی داخلی
اطلاعات مربوط به مزایای مالی سالانه شرکا	ارائه اطلاعات در چند زمینه حائز اهمیت است: اول شرکای مسئول خدمات اطمینان‌بخشی مجاز به ارائه خدمات غیرحسابرسي نیستند. دوم مزایای شرکای بخش خدمات اطمینان‌دهی صرفاً مربوط به خدمات مذکور نیست. سوم مزایای یک شریک از سه بخش حقوق مینا، پاداش مرتبط با عملکرد حرفه‌ای و سود ناشی از سهام تشکیل می‌شود. چهارم مؤسسات می‌توانند با توجه به سوابق حرفه‌ای شرکا سیاست‌های مزایای متنوعی در نظر بگیرند	مزایای شرکا
لیستی از کلیه صاحبکاران با ذینفعان عمومی که در سال قبل مورد حسابرسي مؤسسه قرار گرفته‌اند.	اطلاعاتی در این زمینه افشا نشده است.	وضعیت صاحبکاران
اطلاعات مالی مؤسسه همچون درآمد حاصل از خدمات حسابرسي و اطمینان‌بخشی، خدمات مشاوره مالیاتی و سایر خدمات غیرحسابرسي	اطلاعاتی در این زمینه افشا نشده است.	اطلاعات مالی مؤسسه

۳-۲- پیشران‌های پاسخگویی مؤسسات حسابرسي

الف) اخلاق‌مداری مؤسسه حسابرسي: از دیدگاه شورای گزارشگری مالی (۲۰۲۰)، ارزش‌های اخلاقی منجر به ایجاد بهترین ساختار حاکمیتی و بهبود مداوم رویه‌های مدیریتی از طرف مؤسسات حسابرسي در راستای توجه به منافع ذینفعان می‌شود که چنین موضوعی با ایجاد اعتماد در کسب‌وکار زمینه پاسخگویی را در مؤسسات حسابرسي فراهم می‌آورد (FRC, 2020).

ب) توجه جامعه به فعالیت حسابرسان: براساس رابطه وکیل - موکل بین حسابرسي و ذینفعان، افشای هر گونه اطلاعاتی که سطح اعتماد عمومی به بازار سرمایه را بهبود بخشد، ضروری

است و آنچه رفتار حسابرسان را در پاسخگویی معین می‌کند، کانون توجه جامعه به نحوه فعالیت حسابرسان است. دایمس و همکاران (۲۰۱۲) بیان می‌کنند گرچه حرفه حسابرسي با گذشت زمان مسئولیت بیشتری پذیرفته است، رویه‌ها و عملکرد حرفه‌ای حسابرسان تغییر محسوسی نداشته که عمدتاً به دلیل بی‌توجهی جامعه به نحوه فعالیت حسابرسان بوده است (Deumes et al., 2012).

پ) وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال: انجمن‌های حرفه‌ای فعال هم‌زمان با تغییر در رویه‌های حرفه‌ای می‌توانند به‌عنوان نهادهای پیشرو با صدور بیانیه‌ها و ارائه راهکارهای مشاوره‌ای و آموزش استانداردهای اخلاقی تغییرات حرفه‌ای را سبب شوند (Madalina et al., 2014).

ج) **کمیته حسابرسی فعال:** استقرار کمیته حسابرسی فعال توسط صاحبکاران موجب توجه کمیته مذکور به بررسی صلاحیت حسابرسان و پیشنهاد حسابرس مناسب به مجامع عمومی می‌شود که می‌تواند زمینه را برای انتخاب حسابرس مناسب فراهم کند (Gramling et al., 2009).

ح) **نیاز دینفعان به پاسخگویی مؤسسات:** تمایل دینفعان به بررسی اطلاعات داخلی مؤسسات حسابرسی، می‌تواند مؤسسات را به سمت پاسخگویی سوق دهد. بارن و کوچ (۲۰۱۴) معتقدند هرچند متعدد بودن دینفعان و سطح پایین دانش آنها در بررسی اطلاعات منتشره، موجب عدم پاسخگویی مؤسسات می‌شود، مؤسسات حسابرسی باید با کاهش سطح پیچیدگی اطلاعات و ارائه جزئیات از جنبه‌های مختلف عملکرد حرفه‌ای، اطلاعات لازم را در اختیار دینفعان قرار دهند (Buuren & Koch, 2014).

۲-۴- **پسران‌های پاسخگویی مؤسسات حسابرسی**
الف) **هزینه‌های مستقیم افشا:** مؤسساتی که تمایل به پاسخگویی دارند، باید اقدام به ایجاد ساختارهای داخلی مناسب، به‌کارگیری پرسنل باتجربه و باتحصیلات مناسب کنند تا با افشای اطلاعات داخلی، بتوانند دیدگاه مثبتی را در ذهن دینفعان ایجاد کنند که با توجه به سطح پایین درآمدی مؤسسات حسابرسی، این هزینه‌ها می‌توانند مانعی برای پاسخگویی و ایجاد شفافیت از طرف آنها باشد (Fattah, 2013).

ب) **هزینه‌های غیرمستقیم افشا:** این هزینه‌ها شامل مواردی همچون استفاده از اطلاعات افشاشده از طرف رقبا، کارکنان و قانونگذاران است که

ت) **علامت‌دهی به دینفعان:** مؤسسات حسابرسی دارای عملکرد مثبت، انگیزه دارند با ارائه اطلاعات داخلی مؤسسه به دینفعان، زمینه را برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، در راستای انتخاب حسابرس از طرف صاحبکاران و جذب سهم بیشتری از بازار با ارسال علامت مثبت فراهم کنند (Zhao et al., 2019).

ث) **الزام قانون به پاسخگویی مؤسسات:** الزام قانونی مؤسسات حسابرسی برای پاسخگویی از طرف نهادهای قانونگذار با هدف تطبیق عملکرد حرفه‌ای با قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای می‌تواند آنها را به سمت پاسخگویی سوق دهد (Lennox & Pittman, 2010). هاتگان و همکاران (۲۰۱۳) بیان می‌کنند کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی به واسطه الزامات قانونی و عملکرد حرفه‌ای نهادهای ناظر می‌تواند روند افزایشی داشته باشد و کیفیت کار حسابرسان در نبود نهادهای ناظر کاهش می‌یابد (Houghton et al., 2013).

ج) **تمایل شرکا به افشای اطلاعات داخلی مؤسسه:** این موضوع از ویژگی‌های متعددی همچون سن، جنسیت، تحصیلات و تجربه شرکا اثر می‌پذیرد. کاستلبری (۲۰۰۷) بیان می‌کند افراد مسن نسبت به افراد جوان‌تر تصمیم‌گیری اخلاقی بهتر و بدون غرض‌ورزی دارند و بنابراین، تمایل بیشتری به پاسخگویی دارند (Castleberry, 2007). تفاوت در جنسیت هم موجب تفاوت در سطح پاسخگویی می‌شود: برخی معتقدند زنان نسبت به مردان سطوح اخلاقی بالاتری را رعایت می‌کنند که این موضوع افزایش پاسخگویی به دینفعان را در پی دارد (Roxas & Stoneback, 2004).

مالی دقیق و قابل اعتماد به تعهدات خود در قبال ذینفعان عمل می‌کنند، ایفا می‌کنند؛ بنابراین، آنها باید در قبال هر گونه شکست در کار حسابرسي خود پاسخگو باشند (Rosa et al., 2018).

نظریه نهادی: مؤسسات حسابرسي بخشی از یک چارچوب نهادی بزرگ‌تر هستند که شامل نهادهای نظارتی، انجمن‌های حرفه‌ای و سایر ذینفعان می‌شود. این چارچوب مشروعیت و اعتبار را برای حرفه حسابرسي فراهم می‌کند و کمک می‌کند اطمینان حاصل شود که مؤسسات حسابرسي در راستای منافع عمومی عمل می‌کنند؛ بنابراین، مؤسسات حسابرسي باید در قبال این چارچوب نهادی و مردم پاسخگو باشند (Shehata, 2014; Menicucci, 2013).

۲-۶- مروری بر پژوهش‌های پاسخگویی در

ایران

در سال‌های گذشته، پژوهش‌هایی به بررسی برخی ابعاد پاسخگویی در ایران پرداخته‌اند. بیگ پناه و همکاران (۱۴۰۱)، با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا به بررسی ادبیات پاسخگویی عمومی پرداختند. آنها دریافتند پاسخگویی مؤسسات حسابرسي در سه بعد عوامل محرک، عوامل بازدارنده و جزئیات گزارش افشا قابل دسته‌بندی است. امجدی و همکاران (۱۴۰۰)، تأثیر حسابرسي عملکرد بر پاسخ‌گویی را مطالعه کردند. آنها دریافتند تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر سطح پاسخگویی آنها اثرگذار است. نخبه فلاح و همکاران (۱۴۰۰)، رابطه اجرای حسابرسي عملکرد را با بهبود پاسخگویی آزمون کردند. نتایج حاکی از آن بود با بهبود گزارش‌های حسابرسي عملکرد، جایگاه این نوع حسابرسي ارتقا و به دنبال آن، کارکرد نظام پاسخگویی در بخش عمومی

مخاطراتی همچون از دست دادن صاحبکاران و کاهش سهم از بازار را در پی دارد که می‌تواند مؤسسات را از پاسخگویی به ذینفعان باز دارد (کامران و همکاران، ۱۳۹۹). نقی بیان می‌کند نهادهای نظارتی با بررسی اطلاعات داخلی منتشرشده، نقص‌های مؤسسه حسابرسي را کشف و کیفیت حسابرسي را نسبت به مؤسسات با وضعیت داخلی افشاننده، ضعیف ارزیابی می‌کنند (Nagy, 2014). در همین رابطه روسا و همکاران (۲۰۱۸) بیان می‌کنند افشای اطلاعات از طرف مؤسسات حسابرسي، زمینه را برای از دست دادن بازار از طرف مؤسسات حسابرسي کوچک فراهم می‌کند (Rosa et al., 2018).

پ) خطر افزایش انتظارات ذینفعان: ارائه

اطلاعات به ذینفعان موجب بررسی اطلاعات از طرف آنان می‌شود و با گذشت زمان و افزایش انتظارات آنها، مؤسسات حسابرسي باید علاوه بر حفظ الگوی افشای فعلی، اقدام به توسعه الگوی پاسخگویی برای ذینفعان کنند (Zhang, 2010).

۲-۵- تئوری‌های پشتوانه پاسخگویی مؤسسات

برخی از تئوری‌هایی که از پاسخگویی عمومی مؤسسات حسابرسي پشتیبانی می‌کنند، به شرح زیرند:

تئوری نمایندگی: مؤسسات حسابرسي به‌عنوان نمایندگان سهامداران، وظیفه امانتداری دارند تا در جهت بهترین منافع سهامداران عمل کنند و با کاهش عدم تقارن اطلاعات به تعدیل تضاد منافع بپردازند (Fu, 2015).

تئوری ذینفعان: مؤسسات حسابرسي نقش مهمی در حصول اطمینان از اینکه شرکت‌ها با ارائه اطلاعات

چارچوب اولیه، ایجاد و پس از آن در محدوده مفاهیم استخراج شده اقدام به مصاحبه در راستای غنای مفاهیم جمع آوری شده شد. گرچه مصاحبه حول مفاهیم استخراج شده بود، با توجه به رویکرد نیمه‌ساختاریافته بودن مصاحبه، مصاحبه‌شونده اختیار کافی برای خروج از چارچوب اولیه و ارائه مفاهیم ذهنی و حرفه‌ای خود را داشت. پروتکل مصاحبه پس از اطمینان‌دهی به مصاحبه‌شونده در ارتباط با محرمانه بودن صوت ضبط شده رعایت شد. همچنین، توضیح اولیه در رابطه با مفهوم پژوهش و مبانی نظری پشتوانه این موضوع در دو بخش پیشران‌ها و پسران‌ها و در مجموع ۱۴ سؤال بررسی شدند.

۳-۱- مشارکت‌کنندگان

مشارکت‌کنندگان پژوهش خبرگان حسابداری بوده‌اند. در همین راستا، شرکای مؤسسات حسابداری که دارای چهار ویژگی «شناخته شده توسط سایرین»، «فهم موضوع»، «تنوع» و «موافقت با مشارکت» بوده‌اند، به‌عنوان خبره حوزه حسابداری در اواخر سال ۱۴۰۰ و اوایل سال ۱۴۰۱ انتخاب شدند. ابتدا با بهره‌مندی از شاخصه‌های انتخاب خبره، خبره اول، انتخاب و پس از آن با رویکرد گلوله‌برفی خبرگان بعدی انتخاب شدند. در مواردی که افراد مایل به همکاری نبوده‌اند، پس از برقراری ارتباط با نفر قبلی شخص دیگری انتخاب شد. قاعده کلی در پژوهش‌های کیفی این است که باید به گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه داد که مقوله‌ها اشباع شوند. گرچه مصاحبه پس از انجام چهارده مورد به اشباع نظری رسید، برای اطمینان از اشباع مصاحبه تا نفر هفدهم ادامه یافت. براساس

بهبود می‌یابد. داودی و همکاران (۱۳۹۸)، ارتباط بین پاسخگویی و حسابداری عملکرد را بررسی کردند. نتایج نشان دادند به نظر مدیران دولتی، اجرای حسابداری عملکرد بر متغیرهای پاسخگویی تأثیر مثبت و معناداری داشته است. برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰)، رابطه مسئولیت پاسخگویی و کتمان شواهد حسابداری را بررسی کردند. آنها نشان دادند هنگامی که حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرآیند حسابداری مواجه می‌شوند، مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابداری انجام شده و وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت می‌شود و احتمال کتمان شواهد حسابداری افزایش می‌یابد. اعتمادی و جباری (۱۳۸۶)، رابطه سطوح متفاوت پاسخگویی و ویژگی‌های کیفی قضاوت حسابرسان را درباره سطح اهمیت در حسابداری بررسی کردند. آنها نشان دادند افزایش سطح پاسخگویی در مرحله ارزیابی نتایج کار حسابرس منجر به افزایش میزان محافظه‌کاری، تلاش و عینیت قضاوت حسابرسان می‌شود. در نتیجه‌گیری، اظهار می‌رود سطح پاسخگویی با ارتقای بستر قانونی بهبود می‌یابد و کیفیت حسابداری را به گونه‌ای مثبت تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۳-روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، بنیادین محسوب می‌شود. به‌علاوه، از آنجایی که درک عمیقی در ارتباط با موضوع مورد مطالعه، به‌خصوص در میان مطالعات داخلی وجود ندارد، به لحاظ ماهیت، پژوهش اکتشافی قلمداد می‌شود. روش تحلیل داده‌ها مبتنی بر رویکرد تحلیلی بوده است. ابتدا با مطالعه متون تخصصی حول موضوع پژوهش،

مصاحبه صورت گرفته با خبرگان، ابتدا صوت ضبط شده به فایل نوشتاری، تبدیل و رویکرد کدگذاری باز شروع شد تا تم‌های اصلی و فرعی و درنهایت، عوامل مربوط شناسایی شوند. آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان به شرح جدول شماره ۲ است:

جدول شماره ۲: آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان

Table 2: Descriptive Statistics of the Participants

کد مشارکت کننده	رتبه کیفی مؤسسه		معتمد بورس		سابقه		مدرک	
	الف	ب	بلی	خیر	بالاتر از ۳۰ سال	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	کارشناسی	ارشد
فراوانی	۱۲	۵	۱۳	۴	۱۰	۷	۱	۹
دکتری								۷

۳-۲- پایایی و روایی پژوهش

شد و پژوهشگر هر کدام را در یک فاصله زمانی یک ماهه مجدداً کدگذاری کرد. نتایج حاکی از پایایی بازآزمون ۹۶ درصدی بودند که در جدول شماره ۳ نشان داده شدند.

برای پایایی از دو رویکرد پایایی بازآزمون و پایایی بین دو کدگذار استفاده شده است. در پایایی بازآزمون سه مصاحبه به صورت تصادفی، انتخاب

جدول شماره ۳: بررسی پایایی بازآزمون

Table 3: Test-retest reliability results

شرح	کدگذاری در بار اول	کدگذاری پس از یک ماه	توافق	عدم توافق	ضریب
مصاحبه ۱	۷۱	۷۲	۶۸	۷	۹۵
مصاحبه ۲	۵۳	۵۳	۵۱	۴	۹۶
مصاحبه ۳	۹۱	۹۳	۸۸	۸	۹۵
جمع	۲۱۵	۲۱۸	۲۰۷	۱۹	۹۶

شد و نتایج کدگذاری با کدگذاری پژوهشگر مقایسه شدند. نتایج حاصل از مقایسه کدگذاری در جدول شماره ۴ درج شدند.

همچنین، برای بررسی پایایی بین دو کدگذار، پس از توضیح موضوع پژوهش برای پژوهشگر دیگری که دارای شاخصه سابقه پژوهش با رویکرد مصاحبه بوده است، کدگذاری از طرف وی انجام

جدول شماره ۴: بررسی پایایی بین دو کدگذار

Table 4: Inter-coder reliability results

شرح	کدگذاری پژوهشگر	کدگذاری همکار	توافق	عدم توافق	ضریب هولستی
مصاحبه ۱	۴۹	۴۳	۳۸	۱۶	۸۳.۰
مصاحبه ۲	۴۴	۳۵	۲۹	۲۱	۷۳.۰
مصاحبه ۳	۱۰۸	۱۱۸	۱۰۱	۲۴	۸۹.۰
جمع	۲۰۱	۱۹۶	۱۶۸	۶۱	۸۵.۰

به این ترتیب، میزان توافق بین کدها ۸۵ درصد بوده که حاکی از پایایی مصاحبه‌ها بوده است.

برای بررسی روایی پژوهش، پژوهشگر پس از پایان توضیحات مصاحبه‌شوندگان، دیدگاه خود را در رابطه با مطالب عنوان‌شده مطرح کرد تا با تأیید مصاحبه‌شونده از صحت مطالب بیان‌شده اطمینان یابد. همچنین، نتایج نهایی پژوهش تا حد زیادی انعکاس‌دهنده واقعیت موجود در جامعه و ادبیات پژوهش بود که نشان از روایی بالای پژوهش دارد. همچنین، به کثرت‌گرایی، حساسیت پژوهشگر و اشباع نظری توسط پژوهشگران توجه شد. در این پژوهش، به کثرت‌گرایی در داده‌ها، کثرت‌گرایی در

پژوهشگر، کثرت‌گرایی در تئوری و کثرت‌گرایی در روش‌شناسی توجه شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

مرحله اول - استخراج کدهای اولیه: در این مرحله، ۵۱۸ کد اولیه استخراج شد که ۳۶۳ مورد از آنها مربوط به پیشران‌های پاسخگویی مؤسسات و ۱۵۵ مورد از آنها مربوط به پسران‌های پاسخگویی مؤسسات بودند. در جدول شماره ۵ نمونه‌هایی از نحوه کدگذاری بازبخشی از مصاحبه‌ها توسط پژوهشگران ارائه شده است.

جدول شماره ۵: نمونه کدگذاری باز

Table 5: Examples of open coding process

عامل	کدهای اولیه	قسمتی از متن مصاحبه خبرگان
پیشران	راهنمایی اعضای شاغل،	انجمن‌های حرفه‌ای یک مجموعه حرفه‌این. در تمام کشورها میان آیین رفتار حرفه‌ای درست می‌کنن. اگر این انجمن‌ها بتونن به صورت مستقل نظر حرفه‌ای بدن و پاسخگویی مؤسسات براشون مهم باشه، میتونن مؤسسات را به سمت پاسخگویی ببرن.
پیشران	انتخاب حسابرس بر مبنای توانایی	یکی از وظایف کمیته حسابرسی اینه که مؤسسات رو بیاد بررسی کنه، باهاشون مذاکره کنه، درنهایت تشخیص بده کدوم مؤسسه میتونه کار حسابرسی را به شکل بهتری انجام بده و بعدش بیاد پیشنهاد انتخاب حسابرس بده. وقتی کمیته حسابرسی از مؤسسات اطلاعات بخواد، مؤسسات برای جذب صاحبکار همه اطلاعات رو میدن.
مانع	ایجاد دیدگاه منفی نسبت به عملکرد حرفه‌ای مؤسسات	اگه وضعیت داخلی مؤسسه افتضاح باشه، اون اعتماد عمومی که الان به کم وجود داره از بین میره. ممکنه به نفر این وسط بیاد علیه مؤسسات طرح دعوی بکنه.
مانع	استفاده رقبا از اطلاعات مربوط به کارکنان	وقتی بیای رزومه مؤسسه و کارمندها رو با ویژگیهای کامل مثل تجربه و تحصیلات و ... رو منتشر کنی رقیبها میان کارمندای خوبتو با به کم حقوق بیشتر میبرن.
پیشران	ارائه کار بر مبنای تخصص و توانایی - وجود ضابطه دقیق برای انتخاب حسابرس - جذب صاحبکار جدید	موضوعی که خیلی بنظرم مهمه اینه که ضابطه مشخص و مدون و عرفی که همه ازش اطاعت کنن، در مرحله انتخاب حسابرس وجود نداره. برای یکی قیمت مهمه، یکی آشنایی، یکی لابی‌گری، یکی پول‌دادن به این و اون. تمام اینها رو ما تو بازار حسابرسی داریم. حالا اگه به سیستمی باشه که اینا رو کنترل کنه، باعث میشه انتخاب حسابرس بر مبنای توانایی و تخصص و ... باشه که اینا درنهایت باعث میشه تا مؤسسات اطلاعات داخلی خودشون رو برای جذب صاحبکار افشا کنن.

پاسخگویی مؤسسات استخراج شدند. پس از دسته‌بندی کدهای استخراج شده از دیدگاه خبرگان، تم‌های اصلی و فرعی به شرح جدول شماره ۶ استخراج شدند.

مرحله دوم- استخراج تم: هر گروه از کدها تحت پوشش یک مفهوم بالاتر تحت عنوانتم فرعی قرار گرفت و پروسه تقلیل مضامین ادامه پیدا کرد. بدین ترتیب، بخش‌های کلی پیشران‌ها و پسران‌های

جدول شماره ۶: استخراج تم‌های اصلی و فرعی

Table 6: Extraction process of subthemes and main themes

دسته	تم اصلی	کدهای اولیه
پیشران‌ها	انجمن‌های حرفه‌ای فعال	ایجاد فرمت گزارش پاسخگویی، راهنمایی اعضای شاغل، استفاده از قشر بازنشسته برای استفاده از دیدگاه حرفه‌ای و تجارب آنان، بررسی رعایت استقلال اعضای فعال حرفه، الگوبرداری نحوه مدیریت انجمن‌ها از انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی، راستی‌آزمایی اطلاعات منتشرشده مؤسسات
	جایگاه اجتماعی حسابرسان	توجه عموم به حسابرسي با گسترش بازار سرمایه، توجه به نقش حسابرسي در ایجاد شفافیت، ایجاد شخصیت حرفه‌ای برای حسابرسي، وجود تمایز بین اطلاعات حسابرسي شده و نشده
	تمایل به هم‌ریختی با صنعت	توجه به رقبا در نحوه ارائه اطلاعات و قابلیت مقایسه اطلاعات، الگوبرداری سریع سایر مؤسسات و یکنواختی در ارائه اطلاعات، ارتباط مؤسسات با یکدیگر و اشتراک‌گذاری دانش، داوطلب شدن سازمان حسابرسي برای پاسخگویی به ذینفعان، پیشرو شدن برخی از مؤسسات در ارائه اطلاعات
	علامت‌دهی	جذب صاحبکار جدید، انگیزه در کسب سهم بیشتر از بازار، بهبود رتبه کنترل کیفیت مؤسسه، کسب اعتماد نهادهای ناظر، ساختار نیروی انسانی مناسب، فرآیند مناسب استخدام و به‌کارگیری کارکنان، تجربه و تحصیلات شرکا، تفکر و عملکرد حرفه‌ای شرکا، توانایی مؤسسه در حفظ و ماندگاری کارکنان، محیط اخلاقی مناسب مؤسسه، اعتبار، قدمت و توانایی مؤسسه، کیفیت حسابرسي
	روحیه ریسک‌پذیری	تأثیر نامشخص افشای اطلاعات بر درآمد آتی، در معرض انتقاد قرار گرفتن فرآیند قضاوت حسابرسان، استرس‌زا بودن افشای اطلاعات داخلی برای اولین‌بار، توانایی مؤسسه در تأمین هزینه‌های افشا
	پاسخ‌خواهی ذینفعان	وجود سرمایه‌گذار خارجی در بورس، تنوع خدمات مؤسسه و ایجاد ذینفعان متعدد، توجه افراد سرمایه‌گذار در بورس به حسابرسي، افزایش دانش ذینفعان و توجه به مسئولیت خود
	بستر قانونی	کنترل نرخ شکنی مؤسسات، منفک شدن استانداردها و حسابرسي، توجه مؤسسات حسابرسي دولتی به قوانین نهاد ناظر، تعیین چارچوب مناسب برای میزان مسئولیت حسابرسي، تعیین چارچوب مناسب برای پاسخگویی، ایجاد قوانین یکسان برای پاسخگویی کلیه مؤسسات، تنظیم قوانین جزئی‌نگر در افشای اطلاعات مؤسسات، تعریف جرایم برای عدم رعایت قوانین، راستی‌آزمایی اطلاعات و ایجاد تنبیه برای افشای اطلاعات اشتباه، وجود ضمانت اجرایی در انجام وظایف، وجود ضابطه دقیق

دسته	تم اصلی	کدهای اولیه
		برای انتخاب حسابرِس، ارائه کار بر مبنای تخصص و توانایی
	عوامل ساختاری	اخلاق فردی و محیط رشد شرکا، فرهنگ کیفیت محور مؤسسه، درستکاری و اخلاق‌مداری مؤسسه، بلوغ فکری جامعه، شرایط سیاسی جامعه، فرهنگ سازی مناسب
	کمیته حسابرسی	قدرت اجرایی بالای کمیته حسابرسی، انتخاب حسابرِس بر مبنای توانایی
پسران‌ها	طرح دعای حقوقی	نبود بیمه مسئولیت، توانایی ذینفعان در ایجاد دعوی حقوقی، ایجاد دیدگاه منفی نسبت به عملکرد حرفه‌ای مؤسسات
	ارتقای انتظارات ذینفعان	شکل‌گیری انتظارات جدید، از بین رفتن دیدگاه مثبت ذینفعان، همگن نبودن ذینفعان، افزایش انتظارات ذینفعان با گذشت زمان
	منابع مالی کافی	درآمد کم مؤسسات، نبود توانایی مالی در ایجاد ساختار مناسب کارکنان، عدم سرمایه‌گذاری مؤسسات در راستای کسب درآمد غیر عملیاتی
	نشت اطلاعاتی	استفاده رقبا از اطلاعات مربوط به صاحبکاران، استفاده رقبا از اطلاعات مربوط به کارکنان
	کیفیت حسابرسی	مقاومت بیشتر صاحبکاران با انجام حسابرسی باکیفیت، فشار کاری بالای حسابرسان، فشار صاحبکاران، نبود زمان کافی برای پاسخگویی، گستردگی قوانین
	ناهمگونی ادراکات نهادهای ناظر	نظارت ضعیف بر عملکرد مؤسسات، نهادهای ناظر متعدد، فرهنگ رازداری نهادهای ناظر، دخالت ناقص نهادهای ناظر در انتخاب حسابرِس

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مرحله سوم - ارتباط کدهای اولیه با تم‌ها:

پسران‌های پاسخگویی مؤسسات: از دیدگاه خبرگان، انجمن‌های حرفه‌ای با به‌کارگیری افراد بازنشسته فارغ از کار و مستقل از حرفه و استفاده از دیدگاه حرفه‌ای و تجارب آنان می‌توانند موجب سوق دادن مؤسسات به سمت پاسخگویی شوند. آنها می‌توانند با راهنمایی اعضای شاغل در حرفه در رابطه با اهمیت و چرایی پاسخگویی مؤسسات و همچنین، ایجاد فرمت اولیه برای پاسخگویی مؤسسات، زمینه را برای حرکت مؤسسات به سمت پاسخگویی فراهم آورند. خبرگان همچنین معتقد بودند اعضای انجمن‌های حرفه‌ای باید مستقل از اعضای حرفه‌ای فعال باشند، مدیریت انجمن‌ها از انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی الگوبرداری شود و همچنین، وظیفه راستی‌آزمایی اطلاعات منتشرشده از طرف مؤسسات برای ذینفعان را به‌درستی انجام

دهند. در این رابطه مادالینا و همکاران (۲۰۱۴) بیان کردند انجمن‌های حرفه‌ای با تغییر در رویه‌ها به‌عنوان نهادهای پیشرو با صدور بیانیه‌ها و ارائه راهکارهای مشاوره‌ای و آموزش استانداردهای اخلاقی می‌توانند مؤسسات را به سمت پاسخگویی سوق دهند (Madalina et al., 2014).

از دیدگاه خبرگان، جایگاه اجتماعی مناسب حسابرِس برای ذینفعان که با ایجاد شخصیت حرفه‌ای برای حسابرِس و توجه جامعه به نقش حسابرِس در ایجاد شفافیت به وجود می‌آید، موجب افزایش تقاضا برای پاسخگویی مؤسسات حسابرسی می‌شود. توجه عموم به حسابرسی با گسترش سرمایه‌گذاری و همچنین وجود تفاوت بین اطلاعات حسابرسی‌شده و حسابرسی‌نشده زمینه را برای توجه ذینفعان به پاسخگویی حسابرسان فراهم می‌آورد. در همین رابطه بارن و

کوچ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند توجه ذینفعان به اطلاعات منتشرشده از طرف مؤسسات و همچنین، اعلام نیاز از طرف آنها می‌تواند مؤسسات حسابرسی را به سمت پاسخگویی سوق دهد (Buuren & Koch, 2014).

خبرگان بیان کردند مؤسسات حسابرسی به هم‌ریختی با صنعت تمایل دارند؛ به طوری که در صورت افشای اطلاعات داخلی مؤسسه حسابرسی، سایر مؤسسات به نحوه ارائه اطلاعات، توجه و با سرعت بالایی اقدام به الگوبرداری می‌کنند؛ چنین موضوعی قابلیت مقایسه اطلاعات منتشرشده را بهبود می‌بخشد. همچنین، خبرگان معتقد بودند ارتباط مؤسسات با یکدیگر، اشتراک‌گذاری دانش بین آنها، توجه به مزیت‌های حرفه‌ای کیفیت سایر مؤسسات، پیشروشدن برخی مؤسسات در ارائه اطلاعات به ذینفعان و همچنین، داوطلب‌شدن سازمان حسابرسی برای ارائه اطلاعات داخلی به ذینفعان، زمینه را برای پاسخگویی مؤسسات حسابرسی به ذینفعان فراهم می‌کند. در همین رابطه، براون و پوپوا (۲۰۲۱) بیان می‌کنند یکنواختی و تداوم در ارائه اطلاعات از طرف مؤسسات حسابرسی، زمینه را برای بررسی روند عملکرد حرفه‌ای مؤسسات در طی زمان و نیز مقایسه مؤسسه با سایر مؤسسات فراهم می‌آورد (Brown & Popova, 2021).

از دیدگاه خبرگان علامت‌دهی به ذینفعان نیز می‌تواند به‌عنوان پیشران، مؤسسات را به سمت پاسخگویی سوق دهد و مؤسسات با ایجاد سرقفلی مثبت در راستای جذب صاحبکاران جدید و کسب سهم بیشتر از بازار، ارتقای رتبه کنترل کیفی و جلب اعتماد نهاد ناظر، توجه ذینفعان به عملکرد

حرفه‌ای مؤسسه را جلب کنند. خبرگان همچنین اظهار کردند ترکیب مناسب کارکنان، فرآیند مناسب استخدام کارکنان، پاسخگویی سلسله‌مراتبی کارکنان مؤسسات حسابرسی، تجربه و تحصیلات شرکا، ماندگاری کارکنان، تعداد شرکای بالای مؤسسه، اعتبار و قدمت و توانایی مؤسسه حسابرسی شاخصه‌هایی مؤثر بر دیدگاه ذینفعان بوده‌اند و مؤسساتی که در رابطه با شاخصه‌های مذکور شرایط بهتری دارند، تمایل بیشتری به افشای اطلاعات در این رابطه دارند. ژائو و همکاران (۲۰۱۹) بیان می‌کنند ارائه اطلاعات از طرف مؤسسات حسابرسی موجب بهبود دیدگاه نسبت به عملکرد حرفه‌ای حسابرسان توسط ذینفعانی می‌شود که هیچ درک و شناختی از فعالیت حسابرسان ندارند (Zhao et al., 2019). همچنین، براون و پوپوا (۲۰۱۹) معتقدند مؤسساتی که به‌طور مستمر بر کارکنان، فرآیندها و فناوری‌های مورد استفاده خود سرمایه‌گذاری می‌کنند، تمایل بیشتری به ایجاد شفافیت بیشتر و علامت‌دهی در راستای بهره‌مندی از حمایت عمومی ذینفعان در راستای گسترش سهم از بازار دارند (Brown & Popova, 2021).

از دیدگاه خبرگان، روحیه ریسک‌پذیری مؤسسه بر حرکت مؤسسات حسابرسی به سمت پاسخگویی تأثیرگذار است و عواملی همچون نامشخص بودن منافع افشا، تأثیر نامشخص افشای اطلاعات بر سطح درآمدهای آتی مؤسسات، در معرض انتقاد قرار گرفتن فرآیند قضاوت حسابرسان، استرس‌زا بودن افشای اطلاعات برای اولین بار و توانایی مؤسسه در تأمین هزینه‌های افشای دیدگاه مؤسسات حسابرسی برای پاسخگویی به ذینفعان تأثیرگذار است. بدارد و همکاران

حرفه‌ای حسابرس، ایجاد قوانین پاسخگویی کلیه مؤسسات و تعریف جرائم برای عدم رعایت قوانین، راستی‌آزمایی اطلاعات افشاشده، وجود ضمانت اجرایی در انجام وظایف حرفه‌ای می‌تواند مؤسسات حسابرسی را به سمت پاسخگویی سوق داد. بارن و کوچ (۲۰۱۴) معتقدند الزام قانونی مؤسسات به پاسخگویی نباید به صورت کلی‌نگر باشد؛ زیرا الزام قانونی بدون توجه به جزئیات، موجب انعطاف‌پذیری مؤسسات در پاسخگویی می‌شود و آنها با کاهش سطح پاسخگویی در برخی از جنبه‌های پاسخگویی یا عدم انتقال مفاهیم مربوط به آن جنبه‌ها، سطح پاسخگویی را کاهش می‌دهند (Buuren & Koch, 2014).

از دیدگاه خبرگان، عوامل ساختاری متعددی، مؤسسات را به سمت پاسخگویی سوق می‌دهد و شاخصه‌هایی همچون اخلاق‌مداری، شرایط سیاسی جامعه و وضعیت فرهنگی جامعه بر سطوح پاسخگویی مؤسسات تأثیرگذارند. آنها بیان کردند اخلاق‌مداری تحت تأثیر اخلاق فردی و محیط رشد شرکا بوده است و ایجاد حس مسئولیت نسبت به ذینفعان گزارش حسابرسی، درستکاری در انجام حسابرسی و کیفیت بالای حسابرسی، زمینه را برای پاسخگویی مؤسسات فراهم می‌کنند. همچنین، خبرگان بر این باورند که اخلاق‌مداری و فرهنگ کیفیت‌محور مؤسسه موجب می‌شود مؤسسات تمام جنبه‌های مثبت و منفی مؤسسه را برای ذینفعان افشا کنند. بروم‌هیل (۲۰۰۷) بیان می‌کند مؤسسات اخلاق‌محور تمایل بیشتری به افشای ساختار داخلی دارند (Broomhill, 2007). در همین رابطه، سومرفلت و همکاران (۲۰۱۹) بیان می‌کنند پذیرش قواعد و دستورالعمل‌های اخلاقی، حفاظت از منافع

(۲۰۰۸) بیان می‌کنند مؤسساتی که برای پذیرش صاحبکار از چارچوب خاصی پیروی می‌کنند، ریسک‌پذیری بالاتری را نسبت به سایر مؤسسات شایان توجه قرار می‌دهند و تمایل بیشتری به افشای اطلاعات داخلی مؤسسات به ذینفعان دارند (Bedard et al., 2008).

از دیدگاه خبرگان، پاسخ‌خواهی ذینفعان می‌تواند مؤسسات را به سمت پاسخگویی سوق دهد. از دیدگاه خبرگان، تنوع در خدمات مؤسسات حسابرسی، همچون مؤسسات بین‌المللی می‌تواند منجر به ایجاد ذینفعان متعدد شود و در صورتی که ذینفعان به محتوای گزارشات منتشرشده مؤسسات توجه کنند، می‌توانند زمینه را برای پاسخگویی مؤسسه فراهم کنند. تانیاوی و اوراپان (۲۰۲۰) بیان می‌کنند سهامداران اقلیت به دلیل نداشتن منابع مالی و زمان کافی و عدم دسترسی کامل به گزارشات حسابرسان همچون نامه مدیریت، توانایی ارزیابی مناسب کیفیت حسابرسی را ندارند (Thanyawee & Orapan, 2020).

خبرگان بیان کردند فراهم کردن بستر قانونی برای پاسخگویی مؤسسات می‌تواند پیشرانی برای پاسخگویی مؤسسات حسابرسی باشد؛ به طوری که با تدوین قوانین و قرارگیری حرفه در جایگاه قانونی خود، کنترل نرخ‌شکنی مؤسسات، وجود ضابطه دقیق برای انتخاب حسابرس، معرفی تیم حسابرسی قبل از ارجاع کار، ارائه کار بر مبنای تخصص، توانایی و وضعیت داخلی مؤسسه و عدم انتخاب حسابرس بر مبنای روابط و پیشنهاد هیئت‌مدیره، منفک کردن استانداردها و حسابرس، توجه مؤسسات حسابرسی دولتی به قوانین نهاد ناظر، تعیین چارچوب مناسب برای مسئولیت

از دست دادن صاحبکار برای حسابرس، می‌تواند حسابرس را به سمت پاسخگویی سوق دهد (Barua et al., 2017).

پسران‌های پاسخگویی مؤسسات: خبرگان اظهار کردند فعالیت حسابرسان در حال حاضر از دیدگاه ذینفعان ناشناخته است و از دیدگاه ذینفعان مؤسسات حسابرسی، قانون‌مدار و دارای برنامه‌ها و رویه‌های حرفه‌ای در بررسی صاحبکاران هستند و ایجاد شفافیت موجب می‌شود دیدگاه ذینفعان نسبت به نحوه عملکرد مؤسسه منفی شود که این موضوع ممکن است در شرایط متضررشدن ذینفع از گزارش حسابرسی، زمینه را برای ایجاد دعاوی حقوقی فراهم کند. همچنین، از دیدگاه خبرگان مؤسسات حسابرسی داخلی فاقد بیمه مسئولیت هستند و ایجاد دعاوی حقوقی علیه آنان ممکن است صدمات جبران‌ناپذیری به مؤسسه وارد کند. کراتنز (۲۰۱۰) نشان داد سطح افشای اطلاعات داخلی در مؤسسات حسابرسی مختلف، متفاوت است که این سطح تفاوت عمده‌تاً تحت تأثیر ویژگی‌های خاص مؤسسه و سطح کیفیت حسابرسی با توجه به شاخص میزان ریسک ایجاد دعاوی حقوقی علیه مؤسسات است (Krantz, 2010).

از دیدگاه خبرگان، گسترش انتظارات ذینفعان متعدد نسبت به مؤسسات می‌تواند مانعی برای پاسخگویی مؤسسات حسابرسی باشد. خبرگان معتقد بودند در شرایط فعلی، ذینفعان توجهی به گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول اصلی مؤسسات ندارند و بنابراین، چنین موضوعی موجب شده است نحوه فعالیت مؤسسات برای ذینفعان اهمیت خاصی نداشته باشد. همچنین، ذینفعان

ذینفعان و پاسخگویی در رابطه با ساختار داخلی را به همراه دارد (Sommerfeldt et al., 2019). خبرگان بیان می‌کنند در رابطه با وضعیت فرهنگی جامعه، شاخصه‌هایی همچون بلوغ فکری جامعه، فرهنگ‌سازی مناسب برای پاسخگویی در جامعه، پاسخگویی سایر حرفه‌ها، ایجاد فرهنگ استفاده اختیاری از خدمات حسابرسی و حاکم‌شدن شفافیت و صداقت در جامعه، پاسخگویی مؤسسات حسابرسی را در پی دارد. پژوهش‌ها حاکی از آن است که فرهنگ مؤسسه با تعیین اصول و کدهای رفتاری و اخلاقی، بر سطح تردید و قضاوت حرفه‌ای کارکنان و شرکا تأثیر می‌گذارد (Bobek et al., 2017).

خبرگان عقیده داشتند در صورتی که کمیته حسابرسی شرکت‌ها قدرت اجرایی بالایی داشته باشد و با اهرم فشار قبل از انتخاب مؤسسات حسابرسی، آنها را ملزم به ارائه اطلاعات داخلی کنند و بر مبنای توانایی و سایر ویژگی‌های حسابرس اقدام به انتخاب حسابرس کنند، چنین موضوعی مؤسسات را به سمت پاسخگویی به ذینفعان ترغیب می‌کند. در همین رابطه، گراملینگ و همکاران (۲۰۰۹) بیان می‌کنند کمیته حسابرسی در راستای بررسی صلاحیت حسابرس به اطلاعات مربوط به ساختار داخلی مؤسسات نیاز دارند و در صورت استفاده کمیته حسابرسی از اطلاعات مربوطه، مؤسسات ترغیب خواهند شد اطلاعات داخلی خود را برای ذینفعان منتشر کنند (Gramling et al., 2009). بارا و همکاران (۲۰۱۷) معتقدند تصمیمات کمیته حسابرسی به دلیل پشتیبانی به‌وسیله سهامداران بر فعالیت حسابرس تأثیرگذار است و کمیته حسابرسی با ایجاد ریسک

مؤسسات حسابرسی دارای ساختار حاکمیتی و هیئت‌مدیره قابل اعتماد و سازگارند که نبود چنین ساختاری عمدتاً به دو دلیل نبود منابع مالی کافی در مؤسسات و مشارکتی بودن مدل کسب‌وکار مؤسسات حسابرسی است (Abedian, 2019).

از دیدگاه خبرگان، افشای اطلاعات داخلی مؤسسات حسابرسی، زمینه را برای تلاش سایر مؤسسات در راستای جذب صاحبکاران و نیز جذب کارکنان مناسب مؤسسه فراهم می‌آورد.

بعلاوه، خبرگان اظهار کردند کیفیت حسابرسی مؤسسات به دو دلیل الف) مقاومت صاحبکاران و توانایی اعمال دیدگاه آنان بر حسابرس و ب) عدم توانایی مناسب مؤسسه حسابرسی پایین است و به دلیل فشار کاری و تأکید بر زمان سریع انجام کار و عدم تناسب تعداد صاحبکاران با تعداد کارکنان، به گونه‌ای است که مؤسسات زمان کافی برای پاسخگویی به ذینفعان ندارند. همچنین، خبرگان معتقد بودند قوانین متعددی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی حاکم است و حسابرسان با توجه به حق‌الزحمه دریافتی و محدودیت زمانی، توانایی بررسی و کنترل کلیه قوانین و مقررات حاکم بر مؤسسات حسابرسی را ندارند و به‌صورت شکلی، قوانین متعددی را بررسی می‌کنند که افشای چنین اطلاعاتی از ساختار داخلی، دیدگاه ذینفعان نسبت به مؤسسات را خدشه‌دار می‌کند. در همین رابطه، داوولینگ و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند اگرچه حسابرسان با استفاده از چک‌لیست و طبقه‌بندی قوانین حاکم بر حسابرسی، قابلیت بررسی و کنترل قوانین را بهبود بخشیده‌اند، بهره‌مندی از چک‌لیست و گستردگی قوانین موجب بی‌توجهی به جزئیات، بی‌توجهی به نوآوری‌های ایجادشده و محدودشدن

همگن نبوده‌اند و به اطلاعات مختلفی از وضعیت داخلی مؤسسات نیاز دارند که گستردگی اطلاعات مورد نیاز از طرف ذینفعان عدم پاسخگویی حسابرس را در پی داشته است و حسابرس توانایی پاسخگویی به کلیه ذینفعان را ندارد. با افشای اطلاعات از طرف مؤسسات و توجه ذینفعان به محتوای آن با گذشت زمان، انتظارات جدیدی از طرف ذینفعان مطرح می‌شود که چنین موضوعی موجب بازدارندگی مضاعف مؤسسات از پاسخگویی به ذینفعان می‌شود. در همین رابطه، ژانگ (۲۰۱۰) بیان می‌کند با گذشت زمان انتظارات ذینفعان از محتوای گزارشات مؤسسات افزایش می‌یابد (Zhang, 2010). فو (۲۰۱۵) بیان می‌کند با گسترش انتظارات ذینفعان، صرف انجام حسابرسی مطابق با استانداردهای حرفه‌ای به معنای انجام مسئولیت محول‌شده به حسابرسان نیست و انتظارات جامعه از مؤسسات و درخواست انتظارات، در نهایت می‌تواند مؤسسات را به سمت تغییر در فرآیند حسابرسی سوق دهد (Fu, 2015).

خبرگان بیان کردند نبود منابع مالی کافی در مؤسسات منجر به عدم توانایی در ایجاد ترکیب مناسب کارکنان و عدم توانایی در تعیین گروه کاری برای تهیه و ارائه اطلاعات پاسخگویی می‌شود و همچنین، مؤسسات توانایی کافی در افزایش مبلغ قراردادهای منعقد شده را ندارند و از وجوه مازاد مؤسسه برای سرمایه‌گذاری در راستای کسب منافع غیرعملیاتی استفاده نمی‌کنند. چن و همکاران (۲۰۲۱) بیان می‌کنند مؤسسات حسابرسی توانایی مالی کافی برای ارائه اطلاعات پاسخگویی به ذینفعان متعدد را ندارند (Chen et al., 2021). عابدین (۲۰۱۹) بیان می‌کند تعداد کمی از

حسابرسی دیدگاه ذینفعان نسبت به کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هدف پژوهش حاضر، بررسی پیشران‌ها و پسران‌های پاسخگویی عمومی مؤسسات حسابرسی بود. بدین منظور، تعداد ۱۷ شریک حسابرسی به روش گلوله‌برفی انتخاب شدند. داده‌ها با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، جمع‌آوری و با رویکرد تحلیتم تحلیل شدند. از دیدگاه خبرگان، عوامل وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال، جایگاه اجتماعی مناسب حسابرس از دیدگاه ذینفعان، تمایل به هم‌ریختی با صنعت، علامت‌دهی به ذینفعان، روحیه ریسک‌پذیری مؤسسه، پاسخ‌خواهی ذینفعان، بستر قانونی مناسب، عوامل ساختاری و وجود کمیته حسابرسی فعال به‌عنوان پیشران مؤسسات به سمت پاسخگویی به ذینفعان شناسایی شدند. برخی از پیشران‌ها با تحقیقات قبلی هم‌راستا بودند؛ به طوری که وانسترالین و ژائو (۲۰۲۰)، خارانا و همکاران (۲۰۲۰) و بیگ‌پناه و همکاران (۱۴۰۱) وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال، بارن و کوچ (۲۰۱۴) و لینوکس و پیتمن (۲۰۱۰) بستر قانونی مناسب، ژائو و همکاران (۲۰۱۹) و یوو و همکاران (۲۰۱۷) علامت‌دهی به ذینفعان و گراملینگ و همکاران (۲۰۰۹) وجود کمیته حسابرسی فعال را پیشرانی برای مؤسسات در راستای پاسخگویی به ذینفعان می‌دانند. گرچه در ایران انجمن‌های حرفه‌ای متعددی حاکم بر حرفه حسابرسی هستند، نگارندگان معتقدند انجمن‌های مذکور فعالیت خاصی در این زمینه انجام نداده‌اند و رغبتی را برای مؤسسات در راستای حرکت به سمت پاسخگویی ایجاد نکرده‌اند. همچنین، نگارندگان معتقدند حسابرس در شرایط فعلی جایگاه مناسبی از دیدگاه

توسعه دانش حسابرسی شده و کیفیت حسابرسی روند کاهشی گرفته است (Dowling et al., 2018). خبرگان بیان کردند از دیدگاه ذینفعان، نهادهای ناظر مختلفی به‌صورت مداوم بر عملکرد مؤسسات نظارت دارند؛ در حالی که در شرایط فعلی نهادهای ناظر دیدگاه یکسانی در بررسی مؤسسات ندارند و همچنین، وظایف نظارت دقیق و کنترل مداوم مؤسسات را به‌درستی انجام نمی‌دهند. همچنین، نهاد ناظر گرچه اطلاعات متعددی را از مؤسسات حسابرسی دریافت می‌کند، فرهنگ رازداری آن باعث شده است تا اطلاعات مؤسسات را به ذینفعان ارائه ندهد. همچنین، خبرگان معتقدند نهادهای ناظر متعدد در انتخاب حسابرس توسط ذینفعان نیز دخالت دارند و با تهیه لیست حسابرسان معتمد خاص خود زمینه را برای انتخاب حسابرس مناسب از طرف ذینفعان محدود کرده‌اند. خبرگان همچنین عقیده دارند نهاد ناظر توجه خاصی به محتوای گزارش حسابرس ندارد. تانیاوی و اوراپان (۲۰۲۰) نشان دادند نهاد ناظر صرفاً به مطابقت مکانیکی عملکرد حرفه‌ای حسابرس با استانداردهای قانون‌گذار اقدام می‌کند و نتایج این نظارت ناقص را نیز به ذینفعان اعلام نمی‌کند و به‌صورت محرمانه و منتشرنشده نزد خود باقی می‌گذارد که چنین موضوعی نمی‌تواند به منافع ذینفعان توجه کند (Thanyawee & Orap, 2020).

۵- بحث و نتیجه‌گیری

شفافیت سیستم نیازمند شفافیت اجزای آن است و فرآیند انجام حسابرسی به‌عنوان جزئی از سیستم گزارشگری باید در وضعیتی شفاف قرار داشته باشد و وجود حالت جعبه سیاه در انجام فرآیند

مشارکتی در جلسات مصاحبه تأثیرگذار بود؛ ضمن آنکه این موضوع مانع از مشارکت برخی خبرگان شد. دوم، برخی از مشارکت‌کنندگان تمایل به ضبط صدا نداشتند که محقق را ناچار به یادداشت‌برداری از مصاحبه کرد. بازیابی اطلاعات از یادداشت در مقایسه با مصاحبه با محدودیت‌هایی همراه است و می‌تواند موضوع تفسیر محقق قرار بگیرد. یافته‌های این پژوهش برای سیاست‌گذاران راهگشا است. آنچه مبرهن است آنکه حرکت به سوی شفافیت مؤسسات حسابداری اجتناب‌ناپذیر است؛ به همین سبب، آگاهی از عوامل اثرگذار بر سرعت این حرکت اثرگذار مهم است. الزامات قانونی نقش مهمی در تغییر رفتار مؤسسات حسابداری دارند؛ به همین سبب، شایسته است پس از تدوین و انتشار دستورالعمل حاکمیت شرکتی که در سال ۱۴۰۲ بازنگری شد، سازمان بورس و اوراق بهادار، موضوع حاکمیت در مؤسسات حسابداری معتمد را مدنظر قرار دهد. به علاوه، در کنار گزارش تفسیری مدیریت که ارائه آن از سوی شرکت‌ها الزامی است، شایسته است مؤسسات حسابداری بحث گزارش شفافیت را نیز مدنظر قرار دهند. همچنین، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی موضوع محتوای گزارش شفافیت، پیامدهای افشای گزارش شفافیت از منظر سرمایه‌گذاران و تأثیر نگرش اسلامی بر سطح پاسخگویی مؤسسات حسابداری را بیشتر بررسی کنند.

یادداشت‌ها

1- International auditing and assurance standards (IAASB)

ذینفعان ندارد و انجام حسابرسی عمدتاً به موجب الزام قانونی و نه با توجه به ایجاد اعتبار برای صورت‌های مالی انجام می‌پذیرد. همچنین، نگارندگان هم‌راستا با دیدگاه خبرگان عقیده دارند مؤسسات حسابداری نسبت به صنعت تمایل به هم‌ریختی دارند و در صورتی که یک مؤسسه حسابرسی اقدام به افشای اطلاعات داخلی کند، سایر مؤسسات نیز در همین راستا، زمینه را برای افشای اطلاعات داخلی فراهم می‌کنند. همچنین، از دیدگاه خبرگان، عوامل طرح دعاوی حقوقی، گسترش انتظارات ذینفعان متعدد، نبود منابع مالی کافی، نشت اطلاعاتی، کیفیت پایین حسابرسی و ناهمگونی ادراکات نهادهای ناظر به‌عنوان پسران مؤسسات از پاسخگویی به ذینفعان تلقی می‌شوند. برخی از پسران‌ها با تحقیقات قبلی هم‌راستا بودند؛ به طوری که هرملین و ویسباچ (۲۰۱۲)، میجور و وانسترالین (۲۰۱۲)، فتاح (۲۰۱۳) و نقی (۲۰۱۴) نبود منابع مالی گانی و ژانگ (۲۰۰۷) و بیگ‌پناه و همکاران (۱۴۰۱) گسترش انتظارات ذینفعان متعدد را مانعی برای پاسخگویی مؤسسات حسابداری می‌دانند. از دیدگاه نگارندگان، عدم طرح دعوی حقوقی علیه حساب‌برسان در شرایط فعلی به واسطه عدم شناخت از نحوه عملکرد حرفه‌ای حساب‌برسان است و ایجاد شناخت در این زمینه برای ذینفعان، در صورت عدم هم‌راستایی با بهبود کیفیت حساب‌برسی، زمینه را برای ایجاد دعوی حقوقی علیه حساب‌برسان در آینده فراهم می‌آورد. این تحقیق در مسیر خود با محدودیت‌هایی مواجه بود که شایسته است شایان توجه قرار گیرد: نخست، پژوهش در دوران همه‌گیری کرونا انجام شد که این موضوع بر روی برقراری ارتباط چشمی و ایجاد جو

منابع

حسابداری و حسابرسي، ۲۷(۲)، ۲۳۱-۲۵۷.
 10.22059/ACCTGREV.2020.304012.1008385
 نخبه فلاح، افشین، کردستانی، غلامرضا، و رحیمیان، نظام
 الدین (۱۴۰۰). نقش حسابرسي عملکرد در بهبود پاسخگویی
 عمومی؛ تأکید بر محتوای گزارش. دانش حسابرسي، ۲۱(۸۴)،
 ۱۱۸-۸۰. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2376-fa.html>

References

- Abedian, I., (2019). Audit profession needs a new dawn. *Daily Maverick*, 19 March, viewed 15 October 2018, from <https://www.dailymaverick.co.za/opinionista/2018-03-19-audit-profession-needs-a-new-dawn>
- Amjadi, A., Gorgz, M., Bakharraeian Khorasani, M., & Ma'toofi, A. (2021). The Impact of Expertise of Supreme Audit Court Auditors on Performance Accountability with the Mediating Role of Audit Quality. *Auditing Knowledge*, 21(85), 349-372. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2454-fa.html> [In Persian].
- Asnaashari, H., Shahraki, M., & Kargozar, A. (2022). The relationship between the report signing auditor's work style and earnings comparability: with the emphasis on the auditor's characteristics. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(2), 151-170. <https://ensani.ir/fa/article/510227> [In Persian].
- Barua, A., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2017). Shareholder votes on auditor ratification and subsequent auditor dismissals. *Accounting Horizons*, 31(1), 129-139. <https://doi.org/10.2308/acch-51512>
- Barzideh, F., & Khairallah, M. (2011). Auditing Responsibility, Time Pressure, and Concealment of Audit Evidence. *Auditing Knowledge*, 11(45), 4-27. 10.22059/ACCTGREV.2021.329236.1008590 [In Persian].
- Bedard, J., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, G. (2008). Risk monitoring and control in Audit firms: A research synthesis. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 27(1), 187-218. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.187>
- Beyghanah, B., Asnaashari, H., Hoshi, A., & Assadi, G. H. (2021). The effect of human resource situation on the audit quality in

- اثنی عشری، حمیده، شهرکی، مهنوش، و کارگذار، ابوالفضل (۱۴۰۱). رابطه سبک کاری حسابرسي امضاکننده گزارش حسابرسي با مقایسه پذیری سود: با تأکید بر ویژگی های حسابرسي. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۲)، ۱۵۱-۱۷۰. <https://ensani.ir/fa/article/510227>
- اعتمادی، حسین، و جباری، حسن (۱۳۸۶). نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۱۰۵-۱۲۲. https://qjma.atu.ac.ir/article_4240.html
- امجدی، اکبر، گرکز، منصور، بخارائیان خراسانی، مریم، و معطوفی علیرضا (۱۴۰۰). تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابرسي عملکرد. دانش حسابرسي، ۲۱(۸۵)، ۳۴۹-۳۷۲. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2454-fa.html>
- برزیده فرخ، و خیراللهی، فرشید (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسي. دانش حسابرسي، ۱۱(۴۵)، ۴-۲۷. <http://ensani.ir/fa/article/301268>
- بیگپناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس، و اسدی، غلامحسین (۱۴۰۱). پاسخگویی مؤسسه های حسابرسي: رویکرد تحلیل محتوا. بررسی های حسابداری و حسابرسي، ۲۹(۲)، ۲۱۳-۲۴۱. 10.22059/ACCTGREV.2021.329236.1008590
- بیگپناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس، و اسدی، غلامحسین (۱۴۰۰). تأثیر وضعیت سرمایه انسانی در مؤسسات حسابرسي بر کیفیت حسابرسي. پژوهش های حسابرسي حرفه ای، ۱(۳)، ۱۲۹-۱۵۲. 10.22034/ARJ.2021.247703
- داودی، کیومرث، ایزدی، حسین، و خردیار، سینا (۱۳۹۸). نقش حسابرسي عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی. دانش حسابرسي، ۱۹(۷۶)، ۱۲۷-۱۴۵. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2329-fa.html>
- صفی خانی، رضا، صفرزاده، محمدحسین، و اثنی عشری، حمیده (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه ای، شناخت صاحبکار و قضاوت حسابرسي. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۱)، ۵۹-۸۲. <https://ensani.ir/fa/article/497912>
- کامران، مهدیه، اسدی، غلامحسین، و اثنی عشری، حمیده (۱۳۹۹). بررسی رابطه غیرخطی افشای اختیاری و ارزش شرکت با بهره گیری از رویکرد رگرسیون انتقال ملایم پانلی. بررسی های

- Knowledge, 19(76), 127-145. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2329-fa.html> [In Persian].
- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H. V., & Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 193-214. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1847924>
- Dowling, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. (2018). Public oversight of audit firms: the slippery slope of enforcing regulation. *Journal of accounting, finance and business studies*, 54(3), 353-380. <https://doi.org/10.1111/abac.12130>
- Etemadi, H., & Jabari, H. (2007). The Role of Accountability in Auditors Judgment Quality. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(18), 105-122. https://qjma.atu.ac.ir/article_4240.html [In Persian].
- Fattah, A. T. (2013). *Voluntary Disclosure Practices in Emerging Capital Markets: The Case of Egypt*. Durham University. <https://etheses.dur.ac.uk/1342/1/1342.pdf>
- Financial Reporting council (2020). Discussion: Technological resources: using technology to enhance audit quality. <https://www.frc.org.uk/consultations/discussion-paper-technological-resources-using-technology-to-enhance-audit-quality/>
- Fu, Y. (2015). *Transparency reporting and partner remuneration in Australian audit firms*. UNSW Australia university. <https://doi.org/10.26190/unsworks/2815>
- Gramling, A., Hermanson, D., & Hermanson, H. (2009). Audit committee material weaknesses in smaller reporting companies. *The CPA Journal*, 54(3), 24-29. <https://doi.org/10.1111/abac.12130>
- Gunny, K., & Zhang, T. (2007). The association between earnings quality and regulatory report opinions in the accounting industry—AICPA peer review and PCAOB inspections. *American Accounting Association Annual Meeting*, 1(8), 161-183. https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/227
- Hermalin, B. E., & Weisbach, M. S. (2012). Information Disclosure and Corporate Governance. *Journal of finance*, 67(1), the audit firms. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(3), 128-149. 10.22034/ARJ.2021.247703 [In Persian].
- Beygpanah, B., Asnaashari, H., Hoshi, A., & Assadi, G. H. (2022). Accountability of audit firms: Content analysis method. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 213-241. 10.22059/ACCTGREV.2021.329236.1008590 [In Persian].
- Bobek, D., Dalton, B., Daugherty, Hageman, A., Radtke, R. (2017). An investigation of ethical environments of CPAs: Public accounting versus industry. *Behavioral Research in Accounting*, 29(1), 43-56. <https://doi.org/10.2308/bria-51561>
- Broomhill, R. (2007). Corporate Social Responsibility: Key Issues and Debates. *Duns tan*. No. 1. <https://B2n.ir/t06867>
- Brown, J. O., & Popova, V. k., (2019). How do investors respond to disclosure of audit quality indicators?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 31-53. <https://doi.org/10.2308/ajpt-524fv>
- Brown, J. O., & Popova, V. k., (2021). Showcasing Audit Quality through Voluntary Public Disclosure of audit quality indicators. *Current Issues In Auditing*, 15(2), 17-26. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2021-004>
- Buuren, J., & Koch, C. (2014). Do Audit firms use the transparency report to signal audit quality?. *Economics of Innovation and new technology*, 11(4), 31-52. <https://www.researchgate.net/publication/254761488>
- Castleberry, S. (2007). Prison field trips: can white-collar criminals positively affect the ethical and legal behavior of marketing and MBA students?. *Journals of marketing education*, 29(1), 5-17. <https://doi.org/10.1177/0273475306288660>
- Chen, J. Z., Elemes, A., Hope, O. K., & Yoon, A. S. (2023). Audit-Firm Profitability: Determinants and Implications for Audit Outcomes. *European Accounting Review*, 1-28. <https://doi.org/10.1080/09638180.2023.2169735>
- Davoudi, K., Eizadi, H., & KheradYar, S. (2019). The Role of Performance Auditing in Improving Accountability of Public Sector Managers. *Auditing*

- <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.04.002>
- Madalina, G., Nadia, A., & Catalin, A. (2014). *The role of the accountancy professional bodies in developing social and environmental reporting*. 1-30. <https://ideas.repec.org/a/ora/journal/v1y2011i1p622-628.html>
- Majoor, S., & Vanstraelen, A. (2012). Research opportunities in auditing in the EU. Revisited. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 31(21), 115-126. 10.2308/ajpt-10209.
- Menicucci, E. (2013). The determinants of forward-looking information in management commentary: Evidence from Italian Listed companies. *International Business Research*, 6(5), 13-35. 10.5539/ibr.v6n5p30
- Nagy, A. L. (2014). PCAOB quality control inspection reports and auditor reputation. *Auditing: A journal of practice & theory*, 33(4), 87-104. 10.2308/ajpt-50752
- Nokhbe Fallah, A., Kurdistan, G. R., & Rahimian, N. D. (2021). The Role of Performance Audit in- Improving Public Accountability; Emphasis on Report Content. *Danesh-e Hesabresi*, 21(84), 80-118. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2376-fa.html> [In Persian].
- Pott, C., Mock, T., & Watrin, C. (2008). The effect of a transparency report on auditor independence: Practitioners' self-assessment. *Review Management Sciences*, 2(2), 111-112. 10.1007/s11846-008-0017-y
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015). *Concept release on audit quality indicators*. https://pcaobus.org/news-events/news-releases/06302015_aqi_fact_sheet
- Rosa, F., Caserio, C., & Bernini, F. (2018). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in Europe-Wide analysis. *Corporate governance*, 27(1), 14-32. <https://doi.org/10.1111/corg.12235>
- Roxas M., & Stoneback Y. (2004). The importance of gender across cultures in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics*, 50(2), 149-165. 10.1023/B:BUSI.0000022127.51047.ef
- Safikhani, R., Safarzadeh, M. H., & Asna Ashari, H. (2022). A Review of Releaton 195-233. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2011.01710.x>.
- Houghton, K. A., Kend, M., & Jubb, C. (2013). The CLERP 9 audit reforms: Benefits and costs through the eyes of regulators, standard setters and audit service suppliers. *Abacus*, 49(2), 139-160. <https://doi.org/10.1111/abac.12002>
- Husain, T. (2020). Mapping Evolution of audit quality measurement. *European journal of business and management research*, 5(3), 1-7. 10.24018/ejbmr.2020.5.3.304.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (2009). *Comment letter on: Concept Release on Requiring the Engagement Partner to Sign the Audit Report*. https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/statement-on-concept-release-on-requiring-the-engagement-partner-to-sign-the-audit-report_172
- IOSCO (2009). *Transparency of firms that audit public companies, Consultation Report*. International Organization of Securities Commissions. <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/ioscopd302.pdf>
- Kamran, M., Assadi, G., & Asna Ashari, H. (2020). Investigating of the nonlinear relationship between voluntary disclosure and firm value by the use of PSTR model. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 231-257. 10.22059/ACCTGREV.2020.304012.1008385 [In Persian].
- Krantz, B. (2010). *An analysis of the independent public auditors' transparency reports in Germany*. Working Paper, Maastricht University.
- Khurana, I. K., Lundstrom, N., & Raman, K. K. (2020). PCAOB Inspections and the Differential Audit quality Effect for Big4 and Non-Big4 US Auditors. *Contemporary accounting research*, 38(1), 376-411. 10.1111/1911-3846.12636
- Lennox, C., & Pittman, J. (2010). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, 17(15), 84-103.

- European Accounting Review*, 39(4), 71-102.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1828121>
- Yu, H.-C., Kuo, L., & Kao, M.-F. (2017), The relationship between CSR disclosure and competitive advantage. *Sustainability Accounting Management and Policy Journal*, 8(5), 547-570. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-11-2016-0086>
- Zhang, P. (2010). The impact of the publics expectations of auditors on audit quality and auditing standards compliance. *Contemporary accounting research*, 24(2), 631-654. 10.1506/T776-2658-Q417-1110
- Zhao, Z., Meng, F., He, Y., and Gu, Z. (2019). The Influence of Corporate Social Responsibility on Competitive advantage with Multiple Mediations from Social Capital and Dynamic Capabilities. *Sustainability*, 11(1), 1-16. 10.3390/su11010218
- between Professional Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82. <https://ensani.ir/fa/article/497912> [In Persian].
- Shehata, N. F. (2014). Theories and Determinants of Voluntary Disclosure. *Accounting and Finance research*, 3(1), 18-26. 10.5430/afr.v3n1p18
- Sommerfeldt, R. D., Zimbelman, A. F., & Zimbelman, M. F. (2019). *The effect of audit culture on auditor honesty and skepticism*. 1-19.
- Thanyawee, P., & Orapan, Y. (2020). Fraud and Error misstatements and auditor liability: The moderating role of the evaluator's Auditing knowledge. *DLSU business & Economics Review*, 30(1). 42-55. <https://www.dlsu.edu.ph/wp-content/uploads/2020/08/4partoomsuwan.pdf>
- Vanstraelen, A., & Zou, L. (2020). PCAOB Inspections and Audit fees: An Analysis of Inspection of Small Audit Firms.