



The Model of Barriers to the Development of the Audit Firms' Ranking System: A Grounded Theory Approach

Yones Amjadian¹, Mehdi Beshkooh², Shahab Najary³

Received: 2025/04/14

Approved: 2025/05/04

Research Paper

Abstract:

This study aims to design a model for identifying barriers to developing the ranking system of audit firms in Iran, considering environmental characteristics and national conditions. The research is qualitative and based on grounded theory. Data were collected through in-depth interviews with 15 academic and professional experts in auditing during the second half of 2025. The data were analyzed using open, axial, and selective coding, resulting in the identification of six main dimensions, 26 core components, and 78 concepts. Findings reveal that causal conditions include a lack of transparency in criteria and insufficient independence, while contextual conditions highlight economic fluctuations and organizational cultural challenges. Intervening conditions such as limited advanced technology and legal constraints were also identified. Proposed strategies include enhancing transparency in criteria, strengthening the independence of the ranking system, and leveraging modern technologies, leading to outcomes such as improved auditing service quality and increased public trust. This study emphasizes the necessity of aligning the ranking system of audit firms with global standards while addressing local requirements to enhance transparency and service quality.

Key Words: Ranking system, Audit firms, Grounded theory.

 [10.22034/JPAR.2025.2057595.1411](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2057595.1411)

1. Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. amjadyan1367@gmail.com

2. Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

(Corresponding Author) beshkooh@gmail.com

3. MSc in Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

shahab.najary@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

الگوی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی: با رویکرد نظریه داده بنیاد

یونس امجدیان^۱، مهدی بشکوه^۲، شهاب نجاری^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۱۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

این پژوهش باهدف طراحی الگویی برای شناسایی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایران، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط کشور انجام شده است. روش پژوهش از نوع کیفی و مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد بوده است. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۱۵ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای در حوزه حسابرسی در نیمه دوم سال ۱۴۰۳ جمع‌آوری شدند. تحلیل داده‌ها با استفاده از کدگذاری باز، محوری و گزینشی انجام شد که منجر به شناسایی ۶ بعد اصلی، ۲۶ مؤلفه محوری و ۷۸ مفهوم گردید. یافته‌ها نشان می‌دهد که شرایط علی شامل ضعف شفافیت معیارها و عدم استقلال کافی، شرایط زمینه‌ای نظیر نوسانات اقتصادی و چالش‌های فرهنگی سازمانی و شرایط مداخله‌گر مانند کمبود فناوری پیشرفته و محدودیت‌های قانونی هستند. راهبردهای پیشنهادی شامل ارتقای شفافیت معیارها، تقویت استقلال نظام رتبه‌بندی و استفاده از فناوری‌های نوین می‌باشد که پیامدهای مثبتی از جمله بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به همراه دارد. این مطالعه بر اهمیت انطباق نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با استانداردهای جهانی و نیازهای محلی کشور برای ارتقای شفافیت و کیفیت تأکید دارد.

واژه‌های کلیدی: نظام رتبه‌بندی، مؤسسات حسابرسی، نظریه داده بنیاد.

doi: 10.22034/JPAR.2025.2057595.1411

amjadyan1367@gmail.com
beshkoooh@gmail.com
shahab.najary@gmail.com
http://article.iacpa.ir

۱. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. کارشناسی حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی یکی از ابزارهای اساسی برای ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش شفافیت مالی محسوب می‌شود. این نظام، با استفاده از معیارهایی نظیر توانایی فنی، میزان تجربه، رعایت استانداردهای گزارشگری مالی و دقت در ارائه اطلاعات، عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی می‌کند (مایجور و ون‌استرالن^۱، ۲۰۱۲؛ فرانسیس^۲، ۲۰۰۴). در بسیاری از کشورها، رتبه‌بندی دقیق و نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرآیند بهبود کیفیت حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که نظام‌های رتبه‌بندی مؤثر، علاوه بر افزایش رقابت حرفه‌ای، موجب کاهش تخلفات مالی و تقویت اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی شده‌اند (دی‌فوند و لنوکس^۳، ۲۰۱۱ و غتاس^۴، ۲۰۲۴).

در ایران، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تحت نظارت جامعه حسابداران رسمی انجام می‌شود (فتحی، ۱۴۰۰). این نهاد مسئول ارزیابی عملکرد مؤسسات حسابرسی و تدوین معیارهایی برای رتبه‌بندی آن‌ها است. با این حال، این نظام با چالش‌های متعددی روبه‌روست که مانع از اثربخشی مطلوب آن شده‌اند (میرزاحمدی و همکاران، ۱۳۹۹). یکی از مسائل مهم، نبود شفافیت کافی در فرآیند رتبه‌بندی است که بر عملکرد نظام تأثیر منفی دارد. معیارها و فرآیندهای ارزیابی نه تنها به‌طور کامل تعریف نشده‌اند، بلکه در بسیاری از موارد پیچیدگی و ابهام در آن‌ها، فضای رقابتی سالم میان مؤسسات حسابرسی را مختل کرده و موجب کاهش اعتماد کاربران گزارش‌های مالی، از جمله سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شده است (اقایی قههی و همکاران، ۱۳۹۹؛ فتحی، ۱۴۰۰). علاوه بر این، کمبود منابع مالی و ضعف در آموزش حرفه‌ای حسابرسان، اثر منفی بر کیفیت خدمات حسابرسی داشته است (عدیلی و همکاران، ۱۳۹۹).

نقص در برنامه‌های آموزشی و به‌روزرسانی مهارت‌های حرفه‌ای مدیران و کارکنان مؤسسات حسابرسی نیز از موانع توسعه نظام رتبه‌بندی محسوب می‌شود. عدم ارائه فرصت‌های یادگیری مستمر باعث فاصله گرفتن حسابرسان از استانداردهای بین‌المللی و پیشرفت‌های تکنولوژیکی شده و این امر، کیفیت خدمات حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده است (رحمانیان کوشکی و غفاری شوشتری، ۱۴۰۲؛ عدیلی و همکاران، ۱۳۹۹). این ضعف در تطبیق با تحولات اقتصادی و فناوری، چالشی اساسی برای نظام رتبه‌بندی در ایران محسوب می‌شود.

علاوه بر عوامل ساختاری و مدیریتی، ویژگی‌های فردی حسابرسان نیز در کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی تأثیرگذار هستند. رفتار حرفه‌ای، انگیزه‌ها و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان نقش مهمی در بهبود عملکرد مؤسسات حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی ایفا می‌کنند. عدم توجه به این عوامل در طراحی و اجرای نظام رتبه‌بندی، کارایی این سیستم را کاهش داده و ممکن است خطرات مالی را افزایش دهد (آذربراهمان و همکاران، ۱۴۰۰). در مقایسه با کشورهای دیگر که نظام‌های رتبه‌بندی خود را با معیارهای شفاف و نظارت دقیق مدیریت می‌کنند، نظام رتبه‌بندی ایران هنوز از جامعیت و شفافیت کافی برخوردار نیست. در کشورهای پیشرفته، مؤسسات حسابرسی بر اساس شاخص‌هایی مانند درآمد سالانه و کیفیت خدمات رتبه‌بندی شده

و نتایج این رتبه‌بندی‌ها به‌طور عمومی منتشر می‌شود که موجب افزایش اعتماد عمومی به‌نظام حسابرسی می‌شود (خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹؛ غتاس، ۲۰۲۴).

مطالعات پیشین نشان داده‌اند که بسیاری از کشورها با ایجاد نظام‌های رتبه‌بندی مبتنی بر شاخص‌های دقیق و نظارت مستمر، موفق شده‌اند عملکرد مؤسسات حسابرسی را بهبود بخشند و گزارش‌های مالی را قابل‌اعتمادتر سازند (هامفری و مویزر^۵، ۲۰۰۸؛ کارامانیس و همکاران^۶، ۲۰۱۵)؛ اما در ایران، نبود یک چارچوب قانونی جامع برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی باعث شده است که این فرآیند به‌درستی نهادینه نشود و در مقایسه با مدل‌های موفق جهانی، از اثربخشی لازم برخوردار نباشد (پاکستی و همکاران^۷، ۱۹۸۷؛ پاور^۸، ۲۰۰۹). این خلأ پژوهشی، نیاز به بررسی موانع موجود و ارائه راهکارهای اجرایی جهت توسعه نظام رتبه‌بندی را برجسته می‌سازد.

اهمیت این موضوع به دلیل تأثیر مستقیم آن بر سلامت اقتصادی کشور، جذب سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی و کاهش تخلفات مالی قابل‌توجه است. نظام رتبه‌بندی کارآمد نه تنها می‌تواند کیفیت خدمات حسابرسی را ارتقا دهد، بلکه در کاهش تخلفات و افزایش شفافیت مالی نیز نقش مؤثری خواهد داشت؛ بنابراین، اصلاحات ساختاری و محتوایی در این حوزه ضروری است. این پژوهش باهدف شناسایی موانع موجود در توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران و ارائه راهکارهای کاربردی برای بهبود این فرآیند، مبتنی بر رویکرد نظریه داده بنیاد انجام شده است. نوآوری اصلی این تحقیق در تدوین الگویی جامع نهفته است که به ارائه راهکارهای اجرایی برای بهبود نظام رتبه‌بندی کمک خواهد کرد.

پس از بیان مسئله و اهداف پژوهش، این مطالعه به بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیق پرداخته تا زمینه علمی و مطالعات مرتبط با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی را تحلیل کند. در بخش روش‌شناسی، رویکرد نظریه داده بنیاد و فرآیند گردآوری و پردازش اطلاعات توضیح داده خواهد شد. یافته‌های پژوهش عوامل مؤثر بر توسعه نظام رتبه‌بندی و موانع اجرایی را بر اساس داده‌های گردآوری شده بررسی می‌کند. در بخش بحث و نتیجه‌گیری، نتایج تحلیل شده و راهکارهای اجرایی برای بهبود نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، ابزاری کلیدی برای ارتقای شفافیت مالی و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی محسوب می‌شود. این نظام از طریق ارزیابی معیارهایی همچون توانایی فنی، میزان تجربه، رعایت استانداردهای گزارشگری مالی و دقت در ارائه اطلاعات، عملکرد مؤسسات حسابرسی را سنجیده و رتبه‌بندی می‌کند (مایجور و ون‌استرالن، ۲۰۱۲؛ فرانسیس، ۲۰۰۴). اجرای مؤثر نظام‌های رتبه‌بندی، علاوه بر افزایش رقابت حرفه‌ای و تقویت اعتماد عمومی، می‌تواند موجب کاهش تخلفات مالی و افزایش کیفیت گزارش‌های مالی شود (دی‌فوند و لنوکس، ۲۰۱۱؛ ایوانز و نویس^۹، ۱۹۹۸؛ الدالی^{۱۰}، ۲۰۱۲).

نظارت بر حسابرسی، یکی از ارکان اساسی در تضمین صحت اطلاعات مالی است که در بسیاری از کشورها از طریق نهادهای مستقل اجرا می‌شود. هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های عمومی ایالات متحده (PCAOB) یکی از مدل‌های موفق در این حوزه محسوب می‌شود و به‌عنوان الگوی پایه برای توسعه نظام‌های نظارتی در سایر کشورها معرفی شده است (کارامانیس و همکاران، ۲۰۱۵). پژوهش‌ها نشان داده‌اند که موفقیت نظام‌های نظارتی حسابرسی وابسته به ساختارهای نهادی، قوانین تنظیم‌گری و ویژگی‌های اقتصادی هر کشور است (دی‌فوند و لنوکس، ۲۰۱۱؛ هامفری و همکاران، ۲۰۰۹). در برخی کشورها، ایجاد سازوکارهای نظارتی مستقل موجب ارتقای کیفیت حسابرسی شده است، اما در سایر کشورها، نبود مکانیسم‌های اجرایی مناسب، فشارهای سیاسی و ضعف قوانین حرفه‌ای مانع تحقق این هدف شده است (هاپر و همکاران، ۲۰۱۷).

در ایران، نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تحت نظارت جامعه حسابداران رسمی انجام می‌شود. با این حال، عدم شفافیت در رتبه‌بندی، نبود معیارهای استاندارد و ضعف در نظارت اجرایی از جمله چالش‌های اساسی این نظام هستند (میرزاحمدی و همکاران، ۱۳۹۹؛ فتحی، ۱۴۰۰). بسیاری از پژوهش‌ها بر اهمیت شفافیت در رتبه‌بندی تأکید دارند و معتقدند که نظارت مؤثر و انتشار عمومی نتایج رتبه‌بندی، باعث ایجاد فضای رقابتی سالم و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی خواهد شد (الدالی، ۲۰۱۲؛ خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹).

از سوی دیگر، عوامل اقتصادی تأثیر قابل توجهی بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند. بحران‌های اقتصادی و نوسانات بازار موجب فشار بر منابع مالی مؤسسات شده و توانایی آن‌ها را در ارائه خدمات باکیفیت کاهش داده است (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵). در چنین شرایطی، برخی مؤسسات حسابرسی برای حفظ رقابت به کاهش هزینه‌های خود روی آورده‌اند که این امر ممکن است به افت کیفیت خدمات حسابرسی منجر شود؛ بنابراین، طراحی یک نظام رتبه‌بندی کارآمد باید فراتر از شاخص‌های مالی بوده و معیارهای مرتبط باکیفیت حسابرسی و رعایت استانداردهای حرفه‌ای را نیز در برگیرد (مهربان پور و بطهائی‌پور، ۱۳۹۳).

علاوه بر عوامل ساختاری و اقتصادی، ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان نیز در رتبه‌بندی مؤسسات تأثیرگذار هستند. رفتار حرفه‌ای، تخصص و انگیزه‌های کاری حسابرسان نقش مهمی در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی ایفا می‌کند (آذرباهمان و همکاران، ۱۴۰۰). با این حال، در برخی موارد محیط رقابتی موجود در بازار موجب شده است که مؤسسات حسابرسی به کاهش هزینه‌های خود روی آورند که این مسئله می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (صالحی و زمانی مقدم، ۱۳۹۴)؛ بنابراین، نظام رتبه‌بندی باید نه تنها از رقابت سالم حمایت کند، بلکه مؤسسات را به ارتقای کیفیت خدمات تشویق نماید (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵).

پژوهش‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که اجرای موفق مدل‌های رتبه‌بندی وابسته به ویژگی‌های نهادی و اقتصادی کشورها است (کانینگ و اودوایر، ۲۰۱۶). در برخی کشورها، نظارت مستقل بر حسابرسی به‌عنوان ابزاری برای کاهش تخلفات مالی و ارتقای شفافیت اطلاعات استفاده شده

است، اما در مواردی، فشارهای اقتصادی و سیاسی موجب کاهش کارایی این نهادها شده است (هامفری و میوزر، ۲۰۰۸؛ مایجور و ون‌استرالن، ۲۰۱۲). در ایران، نبود چارچوب قانونی جامع و ضعف تنظیم‌گری موجب شده است که نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی کمتر اثرگذار باشد (پاکستی و همکاران، ۱۹۸۷؛ پاور، ۲۰۰۹). در ادامه پیشینه پژوهش‌های مرتبط بررسی می‌شود:

اسمعیلی کاکرودی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، با تأکید بر نقش هویت اجتماعی، پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مؤسسات حسابرسی طی دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۷ بود. برای سنجش کیفیت حسابرسی، چهار معیار در نظر گرفته شد: اندازه مؤسسه حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، شهرت مؤسسه حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تنها بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری دارد و بر سایر معیارهای کیفیت حسابرسی اثر معناداری ندارد. همچنین، هویت اجتماعی تأثیری معنادار بر این ارتباط ندارد.

بوستانی و دارابی (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی»، تلاش کردند تا عوامل تعیین‌کننده در رتبه‌بندی این مؤسسات را شناسایی کنند. پژوهش آن‌ها با استفاده از پرسشنامه‌ای طراحی شده توسط محققان و روش دلفی فازی انجام شد. نتایج نشان داد که افزایش شفافیت در عملکرد حسابرسان و همکاری میان آن‌ها و دانشگاهیان تأثیر قابل توجهی در ارتقای کیفیت حسابرسی دارد. علاوه بر این، ویژگی‌های فردی حسابرسان-از جمله تعهد و مسئولیت‌پذیری-همراه با ساختار سازمانی مؤسسات و عوامل فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی، نقش بسزایی در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایفا می‌کنند. از میان ۵۱ ویژگی بررسی‌شده، ۲۴ مورد به‌عنوان مهم‌ترین معیارها انتخاب شدند که در تمامی آن‌ها، درصد توافق خبرگان بیش از ۷۰ درصد بود. این نتایج اهمیت معیارهای مختلف در ارزیابی جایگاه مؤسسات حسابرسی را نشان می‌دهد و می‌تواند مبنایی برای بهبود فرآیند رتبه‌بندی در این حوزه باشد.

بوستانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی رویکرد تحلیل ساختار در الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی پرداختند. هدف این مطالعه طراحی الگویی برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بود. بدین منظور، داده‌های گردآوری‌شده از ۳۰۷ عضو جامعه حسابداران رسمی با استفاده از پرسشنامه و تکنیک تحلیل ساختار موردبررسی قرار گرفت. در این پژوهش، عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات در شش گروه اصلی شامل ویژگی‌های فردی حسابرسان، ساختار سازمانی، عوامل فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و سایر عوامل مرتبط دسته‌بندی شدند. از میان ۵۱ شاخص مورد مطالعه، ۲۴ شاخص با اجماع خبرگان تأیید شد و بر اساس میزان اهمیت، در چهار گروه اقتصادی، اجتماعی، فردی و ساختاری اولویت‌بندی گردید. نتایج نشان داد که عوامل اقتصادی بیشترین تأثیر را بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند، در حالی که ساختار سازمانی کمترین تأثیر را دارد. همچنین، مقادیر آماره t برای تمامی شاخص‌ها بالاتر از ۱.۹۶ بود که بیانگر

تأثیر معنادار عوامل مورد بررسی است.

کاهش و آسند نیا (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تغییرات حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی می‌تواند به دلایلی مانند محتوای گزارش حسابرسی مستقل، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر در اعضای هیئت‌مدیره باشد. مغنی زاده ترشیزی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن پرداختند. حسابرسان مستقل اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و تضاد منافع بین مدیران و سهامداران را کاهش می‌دهند. به‌طور معمول کیفیت حسابرسی متناسب با اندازه شرکت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. شرکت‌های حسابرسی بزرگ باید از درجه استقلال بالاتری برخوردار باشند و همچنین دارای تخصص و منابع کافی باشند که بتوانند کیفیت بالاتری از خدمات حسابرسی ارائه نمایند. در این پژوهش مروری بر تحقیقات انجام‌شده پیرامون تأثیر اندازه حسابرسی بر کیفیت و استقلال حسابرسی انجام‌شده است. همچنین تحقیقات انجام‌شده پیرامون ادغام مؤسسات حسابرسی و مزایای ادغام مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج تحقیقات بیانگر این بود که مؤسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و ادغام مؤسسات حسابرسی مزایایی مانند قدرت تمرکز بالا، افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها را در پی دارد.

محمدرضایی و محمدرضایی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی پرداختند. برای این منظور، داده‌های ۱۷۳۶ سال-شرکت از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۹ گردآوری شد. نتایج تحقیق نشان داد که کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه «اول» از کیفیت حسابرسی مؤسسات معتمد سایر طبقات بالاتر نیست. همچنین، این یافته‌ها با انجام چندین آزمون حساسیت مورد تأیید قرار گرفت.

غتاس و همکاران (۲۰۲۴) به بررسی نظارت عمومی بر حسابرسی و جنبه‌های نمایشی آن پرداختند. این پژوهش روند شکل‌گیری و تحول نهادهای نظارتی حسابرسی را از منظر عملکردی تحلیل کرده و نشان داده است که در برخی نظام‌های نظارتی، فرآیندهای اجرایی بیشتر جنبه نمایشی دارند تا اصلاح واقعی در شیوه‌های حسابرسی. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در برخی کشورها، نظارت عمومی بیشتر بر ایجاد تصویر رسمی تمرکز دارد و تأثیر محدودی بر بهبود واقعی کیفیت حسابرسی دارد. این مطالعه نقش ترکیب اقدامات نمادین و واقعی در نظارت عمومی را برجسته کرده و چارچوب نظری جدیدی برای تحلیل فرآیندهای نظارتی ارائه داده است.

السنیدی و همکاران^{۱۴} (۲۰۲۱) به بررسی نظارت مستقل بر حرفه حسابرسی پرداختند. آن‌ها مطالعات انجام‌شده در این حوزه را بین سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۸ مرور کردند و سه محور اصلی

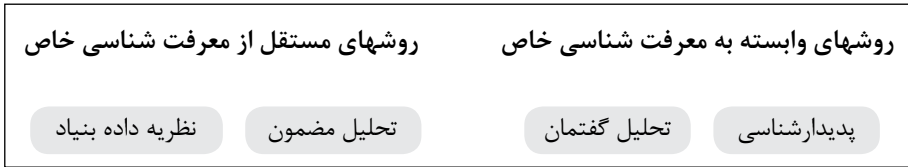
را شناسایی نمودند: توسعه نظارت مستقل بر حسابرسی، اثرات این نظارت و تعامل میان نهادهای نظارتی و شبکه‌های جهانی حسابرسی. نظارت مستقل موجب افزایش اعتبار اطلاعات مالی و تقویت بازارهای سرمایه شده و حسابرسان را در پذیرش مشتریان پر ریسک محتاط‌تر کرده است. همچنین، هزینه‌های حسابرسی به دلیل الزامات اضافی افزایش یافته، درحالی‌که هزینه‌های خدمات غیر حسابرسی کاهش چشمگیری داشته است. با این حال، نظارت مستقل باعث افزایش تمرکز در صنعت حسابرسی شده و گزینه‌های انتخاب حسابرسان را در بسیاری از بازارها محدود کرده است. نتایج این پژوهش اهمیت تعادل میان مقررات نظارتی و رقابت در صنعت حسابرسی را برجسته می‌کند.

لوهلین^{۱۵} (۲۰۱۷) به بررسی میزان استقلال نهادهای نظارتی حسابرسی پرداخت. این پژوهش با تحلیل تجربی و مقایسه‌ای، استقلال هیئت‌های نظارت بر حسابرسی در ۲۷ کشور عضو اتحادیه اروپا و ایالات متحده آمریکا را بررسی کرده است. نتایج نشان می‌دهد که با وجود فشارهای مشابه در تمامی کشورها برای ایجاد نظام‌های نظارتی مستقل، مفهوم استقلال^{۱۶} در نتایج مقرراتی کشورها به‌طور متفاوتی تفسیر شده است. درحالی‌که تمامی کشورها ادعا می‌کنند که دارای نهادهای نظارتی مستقل رسمی هستند، تفاوت قابل توجهی میان کشورهای با نهادهای نظارتی قوی و کشورهایایی که در آن‌ها نهادهای حسابداری همچنان نفوذ مقرراتی گسترده‌ای دارند، مشاهده شده است. همچنین، یافته‌ها نقش هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های عام (PCAOB) را به‌عنوان معیار جهانی یک‌نهاد کاملاً مستقل، زیر سؤال می‌برد. این مطالعه نخستین گام برای سنجش کمی استقلال رسمی نهادهای نظارتی و مقایسه میان کشورها را ارائه می‌دهد.

مطالعات پیشین عمدتاً تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن را بررسی کرده‌اند، اما موانع اجرایی و نهادی توسعه این نظام کمتر مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌ها بر شاخص‌های اقتصادی و اثرات رتبه‌بندی تمرکز دارند، درحالی‌که پیوند میان ساختارهای نظارتی و رتبه‌بندی به‌طور جامع بررسی نشده است. این خلأهای پژوهشی نشان‌دهنده نیاز به مطالعات عمیق‌تر مبتنی بر نظریه داده بنیاد برای توسعه یک الگوی جامع در نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

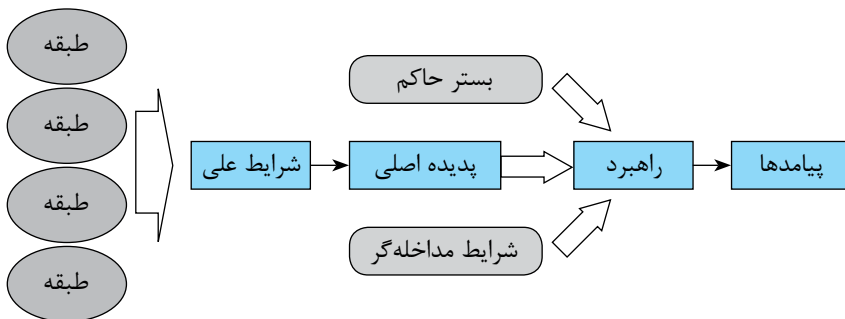
این مطالعه درصدد است تا به درک عمیق‌تر و ژرف‌تر از عوامل و مفاهیم موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دست یابد. استفاده از روش پژوهش کیفی می‌تواند شناخت مناسب‌تری از موضوعات فراهم نماید (مک کراکن^{۱۶}، ۱۹۸۸). این پژوهش از نظر فلسفی در پارادایم تفسیری قرار می‌گیرد، از لحاظ منطق اجرا از نوع استقرایی و از نظر هدف پژوهش کاربردی و از لحاظ نوع پژوهش کیفی است (اشتراوس و کوربین^{۱۷}، ۱۹۹۰)، به‌صورت کلی می‌توان روش‌های مورد استفاده در پژوهش‌های کیفی را به دودسته به شرح شکل (۱) طبقه‌بندی کرد. در این پژوهش از روش داده بنیاد بهره گرفته شده است.



شکل (۱) - انواع روش تحقیق کیفی (براون و کلارک^{۱۸}، ۲۰۰۶)

در بررسی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، گاه میان نگرش‌ها و رفتارها تناسب لازم مشاهده نمی‌شود. یکی از روش‌های پژوهشی که قابلیت تحلیل چنین مغایرت‌های رفتاری را در زندگی واقعی فراهم می‌آورد، روش کیفی داده بنیاد (Grounded Theory) است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). این روش باهدف کشف و تبیین موقعیت‌ها، علل و عواملی که موجب عدم هماهنگی میان نگرش‌ها و رفتارهای افراد می‌شود، به کار گرفته می‌شود. روش داده بنیاد بر پایه اصول تفسیرگرایی اجتماعی بناشده و چارچوب مفهومی آن وابسته به داده‌های گردآوری‌شده و سازه‌های کنشگران است، نه مطالعات پیشین. به همین دلیل، این نظریه داده محور بوده و از آزمون قیاسی فرضیه‌ها اجتناب می‌کند.

در این روش، داده‌های جمع‌آوری‌شده در فرایند تحلیل از زوایای مختلف با یکدیگر و با داده‌های مشابه مقایسه می‌شوند. پژوهشگر با پیشرفت نظریه، گردآوری داده‌ها را تعدیل کرده، مسیرهای غیرمفید را کنار می‌گذارد و سؤال‌های مرتبط‌تر را مطرح می‌کند. در ادامه، داده‌های به‌دست‌آمده کدگذاری شده و به شکل ایده‌های اولیه، مقوله‌بندی و مفهوم‌پردازی درمی‌آیند که نهایتاً به تدوین نظریه منجر می‌شوند. این پژوهش از رویکرد سیستماتیک داده بنیاد بهره گرفته است که به‌عنوان یکی از شناخته‌شده‌ترین رهیافت‌ها در این زمینه محسوب می‌شود. مراحل این فرایند در شکل (۲) ارائه‌شده‌اند.



شکل (۲) مدل پارادایمی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰)

این پژوهش باهدف انجام یک بررسی زمینه‌ای و اکتشافی، در تلاش است تا درکی عمیق‌تر از موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به دست آورد. برای این منظور، مصاحبه‌های

نیمه ساختاریافته طراحی و اجرا شده است. دلیل انتخاب این نوع مصاحبه آن است که علاوه بر ایجاد فرصت برای تبادل نظر و ایده، امکان هدایت بحث و موضوع مصاحبه در جهت تحقق اهداف پژوهش نیز فراهم می‌شود. همچنین، مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته این امکان را فراهم می‌کنند تا باورها، نگرش‌ها و احساسات مصاحبه‌شوندگان نسبت به موضوع پژوهش شناسایی شوند. پیش از آغاز فرآیند مصاحبه، خلاصه‌ای از طرح پژوهش، نتایج بررسی پیشینه، اهداف و سؤالات پژوهش برای آماده‌سازی اولیه از طریق ایمیل در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت. در ابتدای هر جلسه مصاحبه نیز توضیحاتی مختصر در مورد مراحل انجام‌شده ارائه شد. پس از آن، طرح سؤالات مصاحبه و اجرای فرآیند با دقت دنبال گردید. انتخاب مصاحبه‌شوندگان به‌گونه‌ای بود که تمام گروه‌های ذی‌نفع و اثرگذار نمایندگانی در نمونه پژوهش داشته باشند تا تحلیل‌ها از جامعیت کافی برخوردار باشد. این رویکرد، امکان بررسی همه‌جانبه و دقیق موانع موردنظر را فراهم کرده است. جمع‌آوری و همچنین تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر از طریق مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی ایران در سال ۱۴۰۳ انجام شده است. جامعه آماری شامل اساتید دانشگاهی و خبرگان حسابرسی صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در این حوزه می‌باشند. روش نمونه‌گیری به‌صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی است. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که بر اساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش یا سابقه‌های علمی و اجرایی در حوزه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به‌صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم، افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند و معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است؛ به عبارت دیگر، گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که داده‌های جدیداً گردآوری‌شده با داده‌هایی که قبلاً گردآوری شده‌اند، تفاوتی نداشته باشند و پژوهشگر به مرحله اشباع رسیده باشد (لوپز^{۱۹}، ۲۰۱۰).

جدول (۱) مشخصات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۳	۰,۸۶
	زن	۲	۰,۱۴
سطح تحصیلات	کارشناسی ارشد	۵	۰,۳۳
	دکتری	۱۰	۰,۶۷
تجربه	بین ۱۰ الی ۲۰ سال	۴	۰,۲۷
	بین ۲۱ الی ۳۰	۴	۰,۲۷
	بیش از ۳۰ سال	۷	۰,۴۶
جمع		۱۵	۱۰۰

۳-۱- اعتبار پژوهش

برای بررسی اعتبار پژوهش، از روش‌های ارزیابی متناسب با پژوهش‌های کیفی استفاده شد. از آنجایی که در پژوهش‌های کیفی، ذهنیت و تفسیر به‌جای عینیت هدف هستند (حق و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۷)؛ بنابراین اعتبار و روایی در تحقیق کیفی عبارت است از اعتمادپذیری^{۲۱} و همسان‌سازی. برای رسیدن به این هدف، پژوهشگران کیفی، طیفی از تکنیک‌ها شامل مصاحبه، مشاهده، تصاویر، اسناد و مدارک و غیره را برای ثبت مشاهدات خود به‌طور هماهنگ به کار می‌گیرند (محمد پور، ۱۳۸۹). گوبا و لینکلن^{۲۲} (۱۹۸۵) به‌جای واژه پایایی از قابلیت اطمینان^{۲۳} در پژوهش‌های کیفی استفاده کردند. روش ارزیابی اعتبار درونی در این پژوهش برای انطباق یافته‌ها با واقعیت به این صورت انجام گرفت که مصاحبه در مدت زمانی نسبتاً طولانی (بین نیم تا یک ساعت) انجام شد. در پایان هر پرسش و بعد از دریافت پاسخ، پژوهشگر برداشت خود از مفاهیم را در قالب پرسشی مانند این جمله از مصاحبه‌شونده می‌پرسید: «آیا منظور شما این است که...؟» اگر شخص با مفهوم برداشت‌شده، موافق نبود از وی درخواست می‌شد تا توضیحات بیشتری ارائه کند تا مصاحبه‌گر به‌منظور واقعی مصاحبه‌شونده دست یابد. ضمن آنکه مصاحبه‌ها ضبط‌شده و این موضوع اعتبار داده‌ها را افزایش می‌دهد.

در این پژوهش از روش کثرت‌گرایی در پژوهشگر برای ارزیابی اعتبار پژوهش استفاده‌شده است. استفاده از کثرت‌گرایی در پژوهشگر، بیش از یک پژوهشگر، برای جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل یا تفسیر داده‌ها بکار گرفته می‌شوند. درنهایت برای ارزیابی قابلیت اطمینان، میزان توافق بین کدگذاران (پژوهشگران) بررسی می‌شود (کویل^{۲۴}، ۱۹۹۶). بدین منظور کلیه مراحل مصاحبه و کدگذاری به‌صورت موازی توسط دو نفر انجام گردید که نتایج یکسان حاصل شد. کدگذاری مجدد بخشی از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها توسط پژوهشگر دوم: برای این کار حدود ۲۰ درصد از مصاحبه‌ها (چهار مصاحبه) در اختیار پژوهشگر دوم آشنا با روش تحقیق کیفی و آگاه از موضوع تحقیق قرار گرفت و درصد توافق کدگذاری محاسبه شد. این شاخص توافق درون موضوعی بین دو کدگذار مختلف را نشان می‌دهد. نتایج در جدول (۲) ارائه‌شده است که قابل قبول است.

$$\text{توافقات تعداد} \times 2 = 100 \times \frac{\text{توافقات تعداد کل}}{\text{تعداد کل}}$$

جدول (۲) محاسبه پایایی دو کدگذار در مرحله مصاحبه

شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بین دو کدگذار
۲	۱۸	۱۶	۲	۸۹/۰
۴	۱۷	۱۶	۱	۹۴/۰
۹	۱۸	۱۶	۲	۸۹/۰
۱۱	۱۷	۱۶	۱	۹۴/۰
کل	۷۰	۶۴	۶	۹۱/۰

همان‌طور که در جدول شماره ۲ آمده است، درصد توافق در کدهای مستخرج ۹۱٪ به دست آمد. درصد توافق به‌دست‌آمده بیش از ۶۰ درصد است بنابراین کدگذاری‌ها از اعتبار کافی برخوردار هستند (کوئل، ۱۹۹۶). یادآوری می‌شود که تعداد کدهای استخراج‌شده در جداول ۲ صرفاً مربوط به تحلیل مصاحبه‌های منتخب جهت ارزیابی اعتبار پژوهش از طریق روش کثرت‌گرایی پژوهشگر هستند.

بر اساس روش‌شناسی ذکرشده در فرآیند پژوهش حاضر، هدف یافتن پاسخ برای پرسش‌های زیر است:

سؤال اصلی:

- مدلی برای تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران چیست؟

سوالات فرعی:

- عوامل مؤثر بر موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران چیست؟
- شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) مرتبط با عوامل علی در موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایران کدام‌اند؟
- چه راهبردهایی جهت دستیابی به پیاده‌سازی و اجرای مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی اتخاذ می‌شود؟
- پیامدهای پیاده‌سازی و اجرای مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایران کدام‌اند؟
- شرایط بستر لازم جهت تحقق مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران در راستای بهبود کیفیت خدمات حسابرسی کدام است؟
- چالش‌های پیش‌روی پیاده‌سازی مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران کدام‌اند؟

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- کدگذاری باز

کدگذاری باز شامل تجزیه و تحلیل داده‌ها به واحدهای قابل بررسی نظیر سطرها، عبارات، یا پاراگراف‌ها است. در این فرآیند، هر واحد به مفهومی مشخص یا کدی که فضای معنایی آن را به‌طور کامل اشباع کند، اختصاص می‌یابد. این مرحله از کدگذاری به شناسایی تمامی اطلاعات و اختصاص کد به هر بخش می‌پردازد. این فرآیند دو زیر مرحله شامل کدگذاری اولیه (سطح اول) و کدگذاری متمرکز (سطح دوم) دارد:

الف: کدگذاری اولیه (سطح اول): در مرحله کدگذاری اولیه، پژوهشگر با توجه به واحد کدگذاری به هر بخش از داده‌ها یک کد یا مفهوم اختصاص می‌دهد که نمایانگر معنای اصلی آن باشد. این مفاهیم سنگ بنای مقوله‌های کلیدی آینده و اجزای اساسی نظریه در حال شکل‌گیری محسوب می‌شوند. همچنین، پژوهشگر برای هر کد یک یادداشت یا شرح‌واره نظری تدوین می‌کند که به

تبیین معنای آن کد و ارتباط میان مفاهیم کمک می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).
ب: کدگذاری متمرکز (سطح دوم): در مرحله دوم، پژوهشگر به‌جای کار بر متن‌های خام، بر مفهیمی که از داده‌ها استخراج شده‌اند تمرکز می‌کند. هدف این مرحله، شناسایی و دسته‌بندی کدهای معنادارتر یا فراوان‌تر است. پژوهشگر با استفاده از شرح‌واره‌های تدوین شده و مقایسه کدها، کدهای متداخل و مشابه را در قالب مقوله‌های اصلی قرار می‌دهد. نتیجه این فرآیند، کاهش تعداد انبوه داده‌ها و مفاهیم به مقوله‌های مشخص و محدود است که نمایانگر سطح بالاتری از انتزاع هستند.

۲-۴- کدبندی محوری

کدگذاری محوری به‌عنوان مرحله دوم تجزیه و تحلیل داده‌ها، به ایجاد شبکه ارتباطی میان مقوله‌ها می‌پردازد. در این مرحله، پژوهشگر با استفاده از روش مقایسه ثابت، مقوله‌های محوری را شناسایی کرده و روابط میان آن‌ها را تحلیل می‌کند. هدف از این مرحله، بازگرداندن نظم به داده‌های کدگذاری شده و دسته‌بندی آن‌ها در قالبی جدید و منسجم است. اشتراوس کدگذاری محوری را به‌مثابه ساختن یک شبکه ارتباطی تعریف می‌کند که شرایط، اعمال یا تعاملات و پیامدها را مشخص می‌کند. شرایط نشان‌دهنده موقعیت وقوع پدیده هستند، اعمال یا تعاملات پاسخ‌های افراد یا گروه‌ها به این شرایط هستند و پیامدها نتیجه این تعاملات محسوب می‌شوند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

۳-۴- کدبندی گزینشی

مرحله نهایی در فرآیند کدگذاری، کدگذاری گزینشی است که در آن نظریه به مرحله‌ای از انسجام و استحکام می‌رسد. پژوهشگر پس از انجام اصلاحات نظری، مقوله‌های انتزاعی را انتخاب و نظریه را تدوین می‌کند. در این مرحله، مقوله هسته‌ای مشخص می‌شود که تمامی مقوله‌های عمده دیگر با آن مرتبط هستند. معیارهایی برای انتخاب مقوله هسته‌ای شامل فراوانی، محوریت، انسجام منطقی و قابلیت گسترش به حوزه‌های دیگر وجود دارد. این مقوله به‌عنوان قلب نظریه عمل کرده و روابط میان داده‌ها و مفاهیم را به‌صورت جامع تبیین می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

۴-۴- کدگذاری فرآیندی

در مرحله کدگذاری فرآیندی، مقوله‌های کلیدی در قالب یک مدل پارادایمی پیرامون مقوله هسته‌ای به هم مرتبط می‌شوند. این مدل نه تنها ارتباط میان مقوله‌ها را نشان می‌دهد، بلکه توصیف و تحلیل صوری آن‌ها را نیز ارائه می‌کند. این فرآیند به ترکیب و پالایش مقوله‌ها و مفاهیم حاصل از آن‌ها می‌پردازد و مدل نهایی را به شکل نمودار مفهومی ترسیم می‌کند.

۵-۴- نتایج کدگذاری داده‌ها

نتایج حاصل از کدگذاری داده‌ها که در جدول شماره (۳) ارائه شده، نمایانگر مراحل و فرآیندهایی هستند که منجر به تدوین نظریه و تحلیل نهایی داده‌ها شده‌اند. این نتایج به استخراج مقوله‌های اصلی و روابط میان آن‌ها کمک کرده و پایه‌ای برای تحلیل جامع فراهم آورده‌اند.

جدول (۳) نتایج کدگذاری داده‌ها

مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها	مقوله‌های شناسایی شده	کدگذاری گزینشی	
(۱) نبود شاخص‌های واضح و قابل فهم (۲) عدم اطلاع‌رسانی کافی به مؤسسات (۳) ابهام در مراحل ارزیابی	ضعف در شفافیت معیارها	شرایط علی	
(۴) دخالت روابط شخصی در تصمیم‌گیری‌ها (۵) وجود تضاد منافع در ارزیابی‌ها (۶) نبود معیارهای یکپارچه برای تمامی مؤسسات، (۷) تأثیرپذیری از فشارهای سیاسی (۸) وابستگی مالی به نهادهای ذینفع (۹) نبود نظارت مستقل بر فرآیند رتبه‌بندی	رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی عدم استقلال کافی		
(۱۰) عدم وجود قوانین پشتیبان از استقلال رتبه‌بندی (۱۱) ناسازگاری مقررات با شرایط روز (۱۲) نبود ضمانت اجرایی کافی	ضعف در قوانین و مقررات		
(۱۳) تأثیر تورم بر عملکرد مؤسسات (۱۴) کاهش بودجه در شرایط بحران اقتصادی (۱۵) وابستگی زیاد به منابع مالی ناپایدار	نوسانات اقتصادی		
(۱۶) عدم استقبال مدیران از نقدها (۱۷) نبود سامانه‌های رسمی برای دریافت نظرات (۱۸) بی‌توجهی به پیشنهادهای اصلاحی	فرهنگ پاسخ نگرفتن بازخورد		شرایط زمینه‌ای
(۱۹) مقاومت در برابر تغییر (۲۰) استفاده از فرآیندهای قدیمی و ناکارآمد (۲۱) نادیده گرفتن دستاوردهای پژوهشی جدید	نبود فرهنگ به‌روزرسانی		
(۲۲) عدم پذیرش فناوری توسط نیروی انسانی (۲۳) تأثیر تعصبات فرهنگی بر تصمیم‌گیری‌ها (۲۴) ضعف در تعاملات حرفه‌ای	چالش‌های فرهنگی سازمانی		
(۲۵) نبود ابزارهای تحلیل پیشرفته (۲۶) امنیت سایبری پایین در سامانه‌ها (۲۷) هزینه بالای فناوری برای مؤسسات کوچک	کمبود فناوری‌های پیشرفته		شرایط مداخله‌گر
(۲۸) دخالت‌های غیرمستقیم در رتبه‌بندی (۲۹) تعارض اهداف درونی و بیرونی نهادها (۳۰) نبود مدیریت صحیح تضاد منافع	تداخل منافع ذینفعان		
(۳۱) ابهام در قوانین مرتبط با رتبه‌بندی (۳۲) تعارض میان مقررات موجود (۳۳) نبود قوانین خاص برای فناوری‌های نوین	محدودیت‌های قانونی		
(۳۴) کمبود بودجه برای پیاده‌سازی سیستم‌های پیشرفته (۳۵) فقدان منابع انسانی متخصص (۳۶) نبود سیاست‌های حمایتی مالی	عدم تخصیص منابع کافی		
(۳۷) طراحی شاخص‌های دقیق و شفاف (۳۸) اطلاع‌رسانی عمومی درباره فرآیندها (۳۹) جلوگیری از هرگونه رفتار مبهم	شفافیت معیارها	مقوله‌های محوری	
(۴۰) ایجاد سازوکارهای نظارتی مستقل (۴۱) تضمین بی‌طرفی در تصمیم‌گیری‌ها (۴۲) کاهش مداخلات خارجی	استقلال نظام رتبه‌بندی		
(۴۳) توسعه ابزارهای دیجیتال برای ارزیابی (۴۴) به‌کارگیری هوش مصنوعی در تحلیل داده‌ها (۴۵) گسترش سیستم‌های اتوماسیون	نوآوری و فناوری		
(۴۶) ایجاد سیستم بازخورد شفاف (۴۷) مشارکت خبرگان در طراحی نظام (۴۸) جلب اعتماد مشتریان و کاربران	تعامل با ذینفعان		
(۴۹) بازبینی سالانه معیارهای ارزیابی (۵۰) انطباق معیارها با تغییرات جهانی (۵۱) استفاده از پژوهش‌های جدید برای اصلاح	به‌روزرسانی مداوم		

مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها	مقوله‌های شناسایی شده	کدگذاری گزینشی
(۵۲) تعریف استانداردهای مشترک برای ارزیابی (۵۳) شفاف‌سازی مراحل و شاخص‌های ارزیابی (۵۴) دسترسی عمومی به داده‌های رتبه‌بندی (۵۵) قطع وابستگی مالی به ذینفعان (۵۶) ایجاد نهادهای مستقل برای نظارت (۵۷) تعیین قوانین حمایتی از استقلال سیستم (۵۸) به‌کارگیری سیستم‌های مبتنی بر داده‌کاوی (۵۹) طراحی نرم‌افزارهای بومی برای تحلیل داده‌ها (۶۰) سرمایه‌گذاری در امنیت سایبری (۶۱) تطابق با استانداردهای بین‌المللی (۶۲) بازبینی مقررات ناکارآمد موجود (۶۳) ارائه دستورالعمل‌های اجرایی دقیق (۶۴) افزایش دقت در ارزیابی‌ها (۶۵) ارتقای عملکرد مؤسسات (۶۶) ترویج فرهنگ حرفه‌ای (۶۷) قویت اعتبار مؤسسات نزد ذینفعان (۶۸) شفافیت در نتایج رتبه‌بندی (۶۹) کاهش تضادها و رفتارهای جانب‌دارانه (۷۰) ایجاد انگیزه برای نوآوری (۷۱) ارتقای کیفیت از طریق رقابت مثبت (۷۲) حمایت از مؤسسات کوچک‌تر برای رشد (۷۳) افزایش تطابق با معیارهای بین‌المللی (۷۴) تسهیل مشارکت در بازارهای جهانی (۷۵) ارتقای وجهه حرفه‌ای کشور (۷۶) کاهش اعتماد به گزارش‌های حسابرسی (۷۷) از دست رفتن فرصت‌های بین‌المللی (۷۸) افزایش نارضایتی مشتریان و ذینفعان	ارتقای شفافیت معیارها تقویت استقلال نظام رتبه‌بندی استفاده از فناوری‌های نوین بهبود قوانین و مقررات بهبود کیفیت خدمات افزایش اعتماد عمومی رقابت سالم همگامی با استانداردهای جهانی کاهش اعتبار در صورت عدم‌اصلاح	راهبردها پیامدها

چارچوب پارادایمی این پژوهش با بهره‌گیری از الگوی اشتراوس و کوربین تدوین شده است. بر پایه این چارچوب و در نظر گرفتن عوامل و شرایط مؤثر، مدلی برای شناسایی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ارائه گردید. تمرکز اصلی این پژوهش بر تبیین عوامل مؤثر بر ایجاد چنین موانعی بوده است. تصویر مدل پارادایمی در شکل ۳ نمایش داده شده است.



شکل (۳) مدل زمینه‌ای (پارادایمی) بسط داده‌شده مستخرج از فرایند کدگذاری

۴-۶- یافته‌های کیفی

شرایط علی: شرایط علی به مجموعه‌ای از رویدادها و عوامل اطلاق می‌شود که مستقیماً در شکل‌گیری و توسعه مقوله اصلی نقش دارند. این شرایط، زمینه وقوع پدیده موردنظر را فراهم کرده و توضیح‌دهنده گسترش یا شدت یافتن آن هستند. به‌عبارت‌دیگر، عوامل علی به تبیین رابطه میان وقایع و شکل‌گیری پدیده‌ای خاص کمک می‌کنند و نقشی کلیدی در توضیح منطق پشت وقوع یا گسترش آن دارند. این شرایط شامل حوادث و موقعیت‌هایی است که مسائل مرتبط با پدیده را ایجاد می‌کنند و دلیل پاسخ‌های افراد و گروه‌ها به روش‌های خاص را تبیین می‌کنند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در مدل پژوهش حاضر، شرایط علی شامل عواملی است که زمینه‌ساز موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران هستند. این عوامل عبارتند از ضعف در شفافیت معیارها که موجب ابهام و کاهش اعتماد عمومی می‌شود؛ رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی که فضای رقابتی سالم را مختل می‌کند؛ عدم استقلال کافی که تحت‌فشارهای سیاسی

و اقتصادی اعتبار سیستم رتبه‌بندی را کاهش می‌دهد؛ و ضعف در قوانین و مقررات که به دلیل نبود چارچوب‌های حقوقی مناسب، حمایت کافی از فرآیند رتبه‌بندی را فراهم نمی‌آورد. این عوامل به‌عنوان مبنای علی، نه تنها موانع موجود را تقویت می‌کنند، بلکه توسعه آن‌ها را در نظام رتبه‌بندی تسریع می‌بخشند. توجه به این شرایط می‌تواند در طراحی راهبردهای مؤثر برای بهبود نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری نقشی کلیدی ایفا کند.

شرایط زمینه‌ای: به مجموعه عواملی اطلاق می‌شود که بستر لازم برای وقوع پدیده موردنظر را فراهم کرده و بر رفتارها و کنش‌های مرتبط با آن تأثیر می‌گذارند. این شرایط، نمایانگر ویژگی‌های خاصی از پدیده هستند که عمدتاً به محل وقوع رویدادها و وقایع مرتبط اشاره دارند. ویژگی‌های زمینه‌ای شامل عواملی می‌شوند که وجود آن‌ها برای تحقق موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری ضروری است. این عوامل، زمینه‌ای را مهیا می‌کنند که در آن، راهبردهای مرتبط برای مدیریت، کنترل و پاسخگویی به پدیده موردنظر اجرا می‌شوند. شرایط زمینه‌ای را می‌توان ترکیبی از مفاهیم، مقوله‌ها و متغیرهای زمینه‌ای دانست که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در شکل‌گیری و توسعه این موانع نقش دارند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش، عواملی همچون نوسانات اقتصادی، فرهنگ عدم دریافت و استفاده از بازخورد، نبود فرهنگ به‌روزرسانی و چالش‌های فرهنگی سازمانی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای اصلی در ایجاد موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری شناسایی شده‌اند.

شرایط مداخله‌گر: شامل مجموعه‌ای از عوامل و شرایط است که به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم بر فرایند توسعه، مدیریت یا محدودیت اقدامات و راهبردهای اتخاذشده تأثیر می‌گذارند. این شرایط گسترده وسیعی از متغیرها را در برمی‌گیرد و می‌تواند در سطح کلان مانند فرهنگ، زمان و فضا عمل کند یا به‌عنوان عوامل تسهیل‌گر یا محدودکننده کنش‌ها و تعاملات در زمینه خاص ایفای نقش کند. شرایط مداخله‌گر بسته به موقعیت، طیفی از تأثیرات را نشان می‌دهند؛ از عواملی که در نزدیکی و ارتباط مستقیم با فرایند هستند تا متغیرهایی که در سطح کلان‌تر و عمومی‌تر قرار دارند (کرزول^{۲۵}، ۲۰۱۲). در این پژوهش، چهار مقوله اصلی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر در راستای موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری شناسایی شده‌اند: کمبود فناوری‌های پیشرفته که موجب کاهش کارایی و دقت در اجرای رتبه‌بندی می‌شود؛ تداخل منافع ذینفعان که باعث ایجاد تصمیم‌گیری‌های جانب‌دارانه و کاهش بی‌طرفی می‌گردد؛ محدودیت‌های قانونی که به دلیل نبود چارچوب‌های حقوقی مناسب، مسیر پیشرفت را دشوار می‌سازد؛ و عدم تخصیص منابع کافی که فقدان بودجه و نیروی انسانی متخصص را به‌عنوان مانعی جدی در برابر توسعه به همراه دارد. این شرایط، در کنار تأثیرگذاری مستقیم بر فرایند توسعه، می‌توانند نقش کلیدی در تدوین راهبردهای اصلاحی و بهبود عملکرد نظام رتبه‌بندی ایفا کنند. شناخت دقیق این عوامل، زمینه‌ساز طراحی مدل‌هایی برای غلبه بر موانع و پیشرفت مؤثر در این حوزه است.

مقوله محوری: به‌عنوان ایده بنیادین یا پدیده اصلی تعریف می‌شود که هدایت‌کننده تمامی کنش‌ها و واکنش‌های سایر مقوله‌ها در فرآیند پژوهش است. این مقوله به‌عنوان محور فرآیند

عمل می‌کند و تمامی مفاهیم و مقوله‌های اصلی دیگر به آن مرتبط می‌شوند. ویژگی بارز مقوله محوری، سطح بالای انتزاع آن است که امکان ارتباط دادن سایر مقوله‌ها و مفاهیم به آن را فراهم می‌کند. همچنین، این مقوله در تمامی داده‌ها به‌طور مکرر مشاهده می‌شود و به‌عنوان یک مفهوم مرکزی نقش خود را ایفا می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

در این پژوهش، مجموعه‌ای از مقوله‌های کلیدی به‌عنوان محور توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تعیین شده‌اند که شفافیت معیارها، استقلال نظام رتبه‌بندی، استفاده از فناوری‌های نوآورانه، تعامل مؤثر با ذینفعان و به‌روزرسانی مستمر را شامل می‌شوند. شفافیت معیارها نقش مهمی در کاهش ابهام و افزایش اعتماد عمومی ایفا می‌کند. استقلال نظام رتبه‌بندی نیز با حفظ بی‌طرفی و کاهش تأثیرات خارجی، اعتبار فرآیند رتبه‌بندی را تضمین می‌کند. علاوه بر این، استفاده از فناوری‌های نوین باعث بهبود روش‌های ارزیابی و تحلیل می‌شود، درحالی‌که تعامل با ذینفعان موجب تقویت ارتباطات و جلب مشارکت همه طرف‌های مرتبط می‌گردد. به‌روزرسانی مستمر نیز تضمین‌کننده تطابق فرآیند رتبه‌بندی با تغییرات محیطی و نیازهای جدید است. این مقوله‌های محوری به‌عنوان شالوده اصلی تحقیق عمل کرده و جهت ارائه راهکارهای مناسب برای رفع موانع و دستیابی به اهداف پژوهش ضروری هستند.

راهبردها: مجموعه‌ای از اقدامات هدفمند و تدابیر عملی هستند که به ارائه راه‌حل‌هایی برای یک پدیده معین کمک می‌کنند و به ایجاد پیامدهای مطلوب منجر می‌شوند. این راهبردها باهدف مدیریت، کنترل و پاسخ به چالش‌های مرتبط با موضوع طراحی می‌شوند و به‌عنوان خروجی مقوله محوری در چارچوب پژوهش عمل می‌کنند. در واقع، این تدابیر، کنش‌ها و واکنش‌هایی هستند که به تحقق اهداف پژوهش و بهبود شرایط موجود کمک می‌کنند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این تحقیق، چهار راهبرد کلیدی برای توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی شناسایی شده است. ابتدا، ارتقای شفافیت معیارها از طریق تعریف دقیق و واضح استانداردهای ارزیابی که موجب کاهش ابهام و افزایش اعتماد عمومی می‌شود. دوم، تقویت استقلال نظام رتبه‌بندی، به‌منظور ایجاد بی‌طرفی در فرآیندها و کاهش تأثیر فشارهای خارجی. سوم، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین برای بهبود جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل و اجرای فرآیندها. درنهایت، بهبود قوانین و مقررات با تدوین چارچوب‌های حقوقی جامع و هماهنگ با استانداردهای جهانی که به تقویت نظام رتبه‌بندی کمک می‌کند. این راهبردها به‌عنوان یک نقشه راه برای توسعه پایدار و غلبه بر موانع موجود عمل می‌کنند و زمینه‌ساز پیشرفت نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی هستند.

پیامدها: به نتایج و اثرات کنش‌ها و راهبردهای اتخاذشده برای مدیریت یا بهبود یک پدیده خاص اشاره دارند. این نتایج، خروجی‌های نهایی فرآیندهایی هستند که برای مقابله با چالش‌ها و دستیابی به اهداف طراحی شده‌اند؛ به‌عبارت‌دیگر، پیامدها نشان‌دهنده تأثیرات عملی راهبردها و واکنش‌ها بر پدیده موردبررسی هستند و نمایانگر نتایج حاصل از اجرای اقدامات مرتبط می‌باشند (کرزول، ۲۰۱۲). در این پژوهش، پیامدها از طریق فرآیند کدگذاری باز استخراج شده و در قالب

تم‌ها و مقوله‌های اصلی طبقه‌بندی شده‌اند. این پیامدها به دودسته اخلاقی و شغلی-عملکردی تقسیم می‌شوند و نمایانگر تأثیرات مثبت یا منفی اقدامات بر موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی هستند.

در راستای توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، پیامدهای کلیدی شناسایی شده شامل پنج مورد اصلی است. نخست، بهبود کیفیت خدمات که از طریق شفافیت معیارها و ارتقای فرآیندهای ارزیابی حاصل می‌شود. دوم، افزایش اعتماد عمومی که نتیجه مستقیم استقلال نظام رتبه‌بندی و بی‌طرفی آن است. سوم، ایجاد رقابت سالم که با ارائه معیارهای شفاف و عادلانه میان مؤسسات حسابرسی ترویج می‌گردد. چهارم، همگامی با استانداردهای جهانی که با اصلاح مقررات و استفاده از فناوری‌های نوین امکان‌پذیر می‌شود. در مقابل، در صورت عدم اصلاح و توجه به موانع، کاهش اعتبار نظام رتبه‌بندی یکی از پیامدهای منفی احتمالی خواهد بود. این پیامدها نقش مهمی در ارزیابی موفقیت یا شکست اقدامات مرتبط با نظام رتبه‌بندی دارند و به‌عنوان معیاری برای سنجش اثرگذاری راهبردهای اتخاذ شده عمل می‌کنند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر باهدف بررسی چالش‌ها و موانع موجود در توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی انجام شده است. در این مطالعه، با استفاده از رویکرد داده بنیاد، عوامل اصلی تأثیرگذار بر ناکارآمدی نظام شناسایی و دسته‌بندی شدند. نتایج نشان داد که سه گروه کلی از عوامل شامل شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر به‌عنوان موانع توسعه این نظام مطرح هستند. شرایط علی شامل عدم شفافیت در معیارها، دخالت تصمیم‌گیری‌های سلیقه‌ای و گزینشی، فقدان استقلال کافی در فرآیندها و ناهماهنگی در قوانین مرتبط هستند. این عوامل باعث کاهش اعتماد عمومی و ایجاد تناقض در ارزیابی مؤسسات حسابرسی می‌شوند. نبود معیارهای روشن و قابل فهم به همراه ابهامات در مراحل ارزیابی، موجب می‌شود که فرآیند رتبه‌بندی از استانداردهای حرفه‌ای فاصله بگیرد.

علاوه بر این، شرایط زمینه‌ای نظیر نوسانات اقتصادی، عدم تمایل به پذیرش تغییرات و نبود فرهنگ بازخورد مؤثر، محیط را برای اجرای اصلاحات موردنیاز نامساعد کرده است. تورم و مشکلات اقتصادی نه تنها منابع مالی مؤسسات را محدود کرده، بلکه به کاهش ثبات ساختارهای موجود منجر شده است. چالش‌های فرهنگی نظیر مقاومت در برابر فناوری‌های نوین و ضعف در تعاملات حرفه‌ای نیز در کند شدن فرآیند اصلاحات تأثیرگذار هستند.

شرایط مداخله‌گر مانند کمبود فناوری‌های پیشرفته، تداخل منافع ذینفعان و ابهامات قانونی نیز به پیچیدگی فرآیند توسعه این نظام افزوده است. نبود ابزارهای مدرن برای تحلیل داده‌ها، امنیت سایبری پایین و محدودیت منابع مالی، به‌ویژه برای مؤسسات کوچک‌تر، موانع قابل توجهی ایجاد کرده‌اند.

برای مقابله با این چالش‌ها، مقوله‌های کلیدی از جمله شفافیت معیارها، استقلال نظام رتبه‌بندی،

نوآوری و فناوری، تعامل مستمر با ذینفعان و به‌روزرسانی مداوم معیارها به‌عنوان راهبردهای اصلی شناخته شدند. طراحی معیارهای واضح، ایجاد نهادهای نظارتی مستقل، بهره‌گیری از فناوری‌های پیشرفته مانند هوش مصنوعی و مشارکت فعال خبرگان در فرآیند رتبه‌بندی از جمله پیشنهادهای این پژوهش هستند.

اجرای این راهبردها می‌تواند منجر به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی، افزایش اعتبار و اعتماد عمومی، ایجاد فضای رقابتی سالم و تطابق بیشتر با استانداردهای بین‌المللی شود. با این حال، عدم توجه به اصلاحات ضروری می‌تواند آسیب‌های جدی نظیر کاهش اعتماد به نظام رتبه‌بندی، تشدید رفتارهای جانب‌دارانه و از دست رفتن فرصت‌های بین‌المللی را به دنبال داشته باشد. این پژوهش با ارائه مدل مفهومی و راهکارهای اجرایی، درک عمیق‌تری از چالش‌های موجود فراهم کرده و زمینه‌ای برای تقویت نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی فراهم آورده است. یافته‌های این مطالعه با پژوهش‌های پیشین همخوانی دارد و بر ضرورت شفافیت، استقلال و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین در ارتقای این نظام تأکید دارد. این نتایج می‌تواند به تصمیم‌گیران و مدیران مؤسسات حسابرسی کمک کند تا از آن برای ایجاد تغییرات پایدار و حرفه‌ای استفاده کنند.

نتایج به‌دست‌آمده با مطالعات پیشین در حوزه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی همخوانی دارد. به‌طور خاص، نتایج پژوهش حاضر تأیید می‌کند که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تأثیر مستقیمی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد (اسمعیلی کاکرودی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کاهکش و اسد نیا، ۱۳۹۵)، اما سایر معیارهای کیفیت حسابرسی از این رتبه‌بندی تأثیر معناداری نمی‌پذیرند. همچنین، یافته‌ها نشان‌دهنده نقش عوامل فردی، سازمانی، فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی هستند (بوستانی و دارابی، ۱۴۰۲؛ بوستانی و همکاران، ۱۴۰۱) که اهمیت این متغیرها را در ساختارهای رتبه‌بندی تأیید می‌کند. علاوه بر این، برخی پژوهش‌ها نقش نظارت عمومی و ماهیت نمایشی آن در فرآیندهای حسابرسی را مطرح کرده‌اند (عتاس و همکاران، ۲۰۲۴) که با یافته‌های پژوهش حاضر درباره موانع اجرایی و نظارتی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی همخوانی دارد. درنهایت، بررسی استقلال نهادهای نظارتی نیز بیانگر تفاوت‌های قابل‌توجه در نظام‌های اجرایی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی میان کشورها است (لوهلین، ۲۰۱۷؛ الشنیدیدی و همکاران، ۲۰۲۱) که یافته‌های پژوهش حاضر درباره چالش‌های ساختاری و نهادی توسعه این نظام را تقویت می‌کند. این نتایج بر اهمیت توجه به عوامل نظارتی، ساختاری و اقتصادی در طراحی و اجرای نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تأکید دارد.

بر اساس این نتایج، پیشنهاد می‌شود که برای تقویت شفافیت معیارها، شاخص‌های قابل‌فهم و دقیق طراحی شود و مراحل ارزیابی به‌طور عمومی اطلاع‌رسانی گردد. همچنین، ایجاد نهادهای نظارتی مستقل برای تضمین بی‌طرفی در فرآیند رتبه‌بندی ضروری است. سرمایه‌گذاری در فناوری‌های پیشرفته و استفاده از ابزارهای نوین برای تحلیل داده‌ها نیز می‌تواند دقت و امنیت فرآیند ارزیابی را افزایش دهد. تعامل فعال با ذینفعان از طریق سامانه‌های بازخورد شفاف و

مشارکت خبرگان در طراحی معیارها، از دیگر راهکارهای پیشنهادی است. در حوزه قوانین، بازبینی و اصلاح مقررات موجود و تطبیق آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی می‌تواند موانع اجرایی را کاهش دهد.

این پژوهش محدودیت‌هایی دارد که از جمله آن‌ها می‌توان به ماهیت کیفی تحقیق و نمونه‌گیری محدود اشاره کرد. نتایج به دلیل استفاده از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها ممکن است تعمیم‌پذیری محدودی داشته باشد، اما تلاش شده است تا تحلیل‌ها با استفاده از مفاهیم دقیق و عمیق انجام شود. همچنین، تأثیر شرایط محیطی نظیر نوسانات اقتصادی و فرهنگی بر نتایج پژوهش می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد، اما این محدودیت‌ها اعتبار یافته‌ها را زیر سؤال نمی‌برند و بیشتر نشان‌دهنده نیاز به مطالعات تکمیلی در آینده است. پژوهش حاضر با ارائه مدل مفهومی جامع و پیشنهادها کاربردی، زمینه‌ای برای توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی فراهم کرده است. این نتایج می‌توانند راهنمای عملی برای سیاست‌گذاران و مدیران باشد تا اصلاحات لازم را با دقت و به‌صورت پایدار اجرایی کنند.

با توجه به محدودیت‌های موجود در این پژوهش، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود تا دامنه بررسی‌های علمی در زمینه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی گسترش یابد: بررسی تأثیر رتبه‌بندی بر عملکرد مالی مؤسسات حسابرسی: پژوهش‌های آتی می‌توانند با استفاده از داده‌های کمی، تأثیر رتبه‌بندی بر سودآوری، رشد درآمد و جذب مشتریان در مؤسسات حسابرسی را تحلیل کنند.

مطالعه مقایسه‌ای بین نظام‌های رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در کشورهای مختلف: پژوهش‌های آینده می‌توانند به تحلیل تفاوت‌های ساختاری و اجرایی نظام‌های رتبه‌بندی حسابرسی در کشورهای مختلف بپردازند. این مطالعات می‌توانند نشان دهند که چه عواملی موجب موفقیت نظام‌های رتبه‌بندی در برخی کشورها شده‌اند و چگونه این مدل‌ها قابل تطبیق با ایران هستند.

تحلیل نقش فناوری‌های نوین در بهینه‌سازی فرآیند رتبه‌بندی: پیشرفت‌های فناوری در حوزه داده‌کاوی، هوش مصنوعی و تحلیل کلان داده‌ها می‌توانند در بهبود فرآیند رتبه‌بندی مؤثر باشند. تحقیقات آینده می‌توانند به بررسی کاربرد این فناوری‌ها در افزایش دقت و شفافیت رتبه‌بندی بپردازند.

منابع

آذرباهمان، علیرضا، کامیابی، یحیی و ملکیان، اسفندیار. (۱۴۰۰). هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۲)، ۵۷-۹۵.

اسمعیلی کاکرودی، ارسلان، تقی پوریان، یوسف، پور علی، محمدرضا و علی‌خانی، راضیه. (۱۴۰۳). تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر هویت اجتماعی.

دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۵(۵۸)، ۳۴۶-۳۴۷.

اقایی قهی، علیرضا، یزدانی، شهره و خان محمدی، محمدحامد. (۱۳۹۹). تبیین عوامل موثر بر اندازه مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۱)، ۹۰-۱۱۳.

ایمانی‌برندق، محمد، مهرانی، کاوه و حجت‌شمامی، رحیم. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵. بوستانی، فرخ و دارابی، رویا. (۱۴۰۲). شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۷(۱۵)، ۱۴۸-۱۲۱.

بوستانی، فرخ، دارابی، رویا و حیدر پور، فرزانه. (۱۴۰۱). رویکرد تحلیل ساختار در الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی. اقتصاد مالی، ۶۰(۱۶)، ۱۹۴-۱۷۱.

خوشکار، فرزین، اوجاقی، سما و حسین زاده مقدم، ناهید. (۱۳۹۹). تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره سوم، شماره ۳۴، جلد ۲.

رحمانیان کوشکی، عبدالرسول و غفاری شوشتری، غلامعباس. (۱۴۰۲). تأثیر کاهش مکانیزم نظارتی بر رابطه میان حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۸۲-۱۰۱.

عدیلی، مجتبی، خدابی پور، احمد و پور حیدری، امید. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۵-۲۰.

فتحی، وحید. (۱۴۰۰). پیامدهای اقتصادی کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها. در پنجمین کنفرانس علمی تحقیقات کاربردی در علوم و تکنولوژی ایران، ایلام، ایران.

کاهکش، علی محمد و اسد نیا، جهانبخش. (۱۳۹۵). تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. در سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.

محمد پور، احمد. (۱۳۸۹). ارزیابی کیفیت در تحقیق کیفی: اصول و راهبردهای اعتبار یابی و تعمیم‌پذیری. فصلنامه علوم اجتماعی، شماره ۴۸، صص ۷۳-۱۰۵.

محمدرضائی، فخرالدین و محمدرضائی، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۴)، ۱-۱۴.

مغنی زاده ترشیزی، مجتبی، مقدس اردبیلی، نجمه و آتشی گلستانی، حجت‌الله. (۱۳۹۵). رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن. در دومین همایش ملی مدیریت و حسابداری، جیرفت، ایران.

مهربان پور، محمدرضا و بهطهائی پور، سید علی اکبر. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و مقایسه نحوه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران با سایر مؤسسات بین‌المللی. در کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران، ایران.

میرزاحمدی، محمدعلی، عالیجی، معصومه و محمدیامین، لیلال. (۱۳۹۹). تأثیر محافظه‌کاری حسابرس و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره سوم، شماره ۲۳.

Adili, M., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2020). Examining the effect of the ethical culture of audit firms and auditors' personality types on auditor objectivity. *Accounting and Auditing Research*, 12(46), 5–20. (in Persian)

Aghaie, A., Yazdani, S. and Khanmohammadi, M. H. (2021). Explaining the Effective Factors on the Size of the Audit Institutions of the Iranian association of Certified Public Accountants. *Professional Auditing Research*, 1(1), 90-113. doi: 10.22034/arj.2021.243329.1162. (in Persian)

Azarbrahiman, A., Kamyabi, Y., & Malkian, E. (2021). The hegemony of professional ethics culture in auditing and evaluating its consequences. *Bi-Annual Journal of Value and Behavioral Accounting*, 6(12), 57–95. (in Persian)

Bouštani, F., & Darabi, R. (2023). Identifying factors influencing the ranking of audit firms. *Journal of Financial and Audit Accounting Research*, 57(15), 121–148. (in Persian)

Bouštani, F., Darabi, R., & Heydarpour, F. (2022). A structural analysis approach in the model of audit firms' ranking. *Financial Economy*, 60(16), 171–194. (in Persian)

Canning, M., & O'Dwyer, B. (2016). Institutional work and regulatory change in the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 54, 1-21.

Caramanis, C., Dedoulis, E., & Leventis, S. (2015). Transplanting Anglo-American accounting oversight boards to a diverse institutional context. *Accounting, Organizations and Society*, 42, 12-31.

Creswell, J. W. (2012). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research* (4th ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson.

DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40.

Eldaly, M. K. (2012). Effects of the new regulations of the audit profession on the audit firms' strategies.

Elshandidy, T., Eldaly, M. K., & Abdel-Kader, M. (2021). Independent oversight of the auditing profession: A review of the literature. *International Journal of Auditing*, 25(2), 373-407.

Esmaili Kakroudi, A., Taghipuoryan, Y., Pourali, M. R. and Ali khani, R. (2025). The effect of rating of audit institutions on audit quality with emphasis on social identity. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 15(58), 347-366. doi: 10.22034/jmaak.2025.68986.3883 (in Persian)

Evans, L., & Nobes, C. (1998). Harmonization relating to auditor independence: the Eighth Directive, the UK and Germany. *European Accounting Review*, 7(3), 493-516.

Fathi, V. (2021). Economic consequences of audit quality considering the quality of corporate financial reporting. In *Fifth Scientific Conference on Applied Research in Science and Technology*, Ilam, Iran. (in Persian)

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British accounting review*,

36(4), 345-368.

Ghattas, P., Soobaroyen, T., Uddin, S., & Marnet, O. (2024). Auditing the auditors: a performative "spectacle" of public oversight. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 37(3), 764-789.

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth generation evaluation*. Newbury Park, CA: Sage.

Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.

Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, K. (Eds.). (2017). *The Routledge companion to qualitative accounting research methods*. (Mehrabanpur, M., Mostafaei, A., & Mostafaei, J., Trans.). Taylor & Francis.

Humphrey, C., & Moizer, P. (2007). Understanding regulation in its global context. In *Auditing, Trust and Governance* (pp. 280-296). Routledge.

Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 810-825.

Imani-Berandegh, M., Mehrani, K., & Hojjat-Shamami, R. (2016). Identifying determinants of audit quality in Iran from the perspective of certified accountants. *Accounting Knowledge*, 7(25). (in Persian)

Kahkesh, A. M., & Asadnia, J. (2016). The effect of audit firm rankings by the stock exchange organization on audit fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. In *Third International Conference on Accounting, Economics, and Financial Management*. (in Persian)

Khoshkar, F., Ojaqi, S., & Hoseinzadeh-Moghadam, N. (2020). The impact of ownership type on the relationship between audit firm rankings and audit quality. *Accounting and Management Perspectives*, 3(34), Vol. 2. (in Persian)

Kvale, S. (1996). *Interviews: An introduction to qualitative research interviewing*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Loehlein, L. (2017). Measuring the independence of audit oversight entities: a comparative empirical analysis. *Accounting Research Journal*, 30(2), 165-184.

Lopes, A. (2010). Grounded theory method: An essential approach to analyse design. In *The 9th European Conference on Research Methods in Business and Management*, IE Business School, Madrid, Spain, 24-25.

Maijoor, S., & Vanstraelen, A. (2012). "Research opportunities in auditing in the EU," revisited. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 115-126.

McCracken, G. (1988). *The long interview*. SAGE Publications, Inc., <https://doi.org/10.4135/9781412986229>

Mehrbanpour, M. R., & Bahtaei Pour, S. A. A. (2014). Examining the factors affecting audit quality and comparing the ranking of audit firms in Iran with other international firms. In *International Conference on Accounting, Economics, and Financial Management*, Tehran, Iran. (in Persian)

Mirzamohammadi, M. A., Aleji, M., & Mohammadi Yamin, L. (2020). The impact of auditor conservatism and audit firm rankings on accrual-based earnings management. *Accounting and Management Perspectives*, 3(23). (in Persian)

Moghni Zadeh Torshizi, M., Moqaddas Ardebil, N., & Atashi Goleštani, H. (2016). Ranking

of audit firms and its effects. In Second National Conference on Management and Accounting, Jiroft, Iran. (in Persian)

Mohammad Rezaei, F. and Mohammad Rezaei, M. (2015). Audit Firms Ranking and Audit Quality. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(14), 1-14. (in Persian)

Mohammadpour, A. (2010). Evaluating quality in qualitative research: Principles and strategies of validation and generalization. *Social Sciences Quarterly*, 48, 73-105. (in Persian)

Power, M. (2009). The risk management of nothing. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 849-855.

Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J., & Lowe, T. (1987). Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries. *Accounting, organizations and Society*, 12(3), 273-291.

Rahmanian Koushkaki, A. and Ghafari Shooshtari, G. (2023). The effect of reducing the supervisory mechanism on the relationship between auditors' unusual fees and fraud in financial statements. *Professional Auditing Research*, 3(11), 82-101. doi: 10.22034/jpar.2023.2000901.1162. (in Persian)

Strauss, A., & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research* (Vol. 15). Newbury Park, CA: sage.

Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research techniques*.

پی‌نویس:

1. Maijoor & Vanstraelen
2. Francis
3. DeFond & Lennox
4. Ghattas
5. Humphrey & Moizer
6. Caramanis et al
7. Puxty et al
8. Power
9. Evans & Nobes
10. Eldaly
11. Humphrey et al
12. Hopper et al
13. Canning & O'Dwyer
14. Elshandidy et al
15. Loehlein
16. McCracken
17. Strauss & Corbin
18. Braun & Clarke
19. Lopes
20. Hoque et al
21. Trustworthiness
22. Guba & Lincoln
23. Dependability
24. Kvale
25. Creswell

