

## الگوی جامع الیگارشی در حسابداری: بررسی ساختار و اصلاح روندها

سیروس حبیب زاده

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

مهدی علی نژاد ساروکلائی

استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران (نویسنده مسئول).

mehdi12may@yahoo.com

مهدی زینالی

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۱۷

### چکیده

الیگارشی در حسابداری نسبت به اینکه امور حسابداری در دست یک گروه خاص می باشد، دیدگاهی منتقدانه دارد و بیان می کند که گروه خاصی در حرفه حسابداری، با حکمرانی سیاسی و به دلیل نزدیک بودن به ارکان دولتی، انحصار حسابداری صنایع خاص و مادر را در شرکتها بر عهده داشته و ایجاد رقابت به واسطه افزایش کیفیت حسابداری را در میان موسسات حسابداری محدود تر نموده است. پژوهش حاضر برای اولین بار در ایران صورت می پذیرد و تلاش می کند در پرتو تئوری انتقادی حسابداری و با استفاده از روش زمینه بنیان، عوامل موثر و زمینه ساز در ایجاد الیگارشی حسابداری را احصاء نموده و در راستای افزایش کیفیت حسابداری، راهبردهایی برای محدود سازی این پدیده ارائه نماید. جامعه آماری این پژوهش شامل اساتید مجرب در حوزه حسابداری، شرکای مؤسسات حسابداری و مدیران ارشد سازمان حسابداری می باشد که اجرای آن طی سال های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ و با استفاده از روش نمونه گیری ترکیبی هدفمند، صورت پذیرفته است. همچنین به منظور سنجش اعتبار الگوی نهایی از رویکرد مدل یابی معادلات ساختاری و برای برازش آن از نرم افزار PLS استفاده شده است. یافته ها نشان می دهد، عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به میزان (۰/۳۴۵)؛ عوامل ساختاری و فنی (۰/۴۳۹)؛ حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی (۰/۵۶۹) و عوامل بازدارنده و نظارتی به میزان (۰/۵۴۹) در ایجاد الیگارشی حسابداری موثر می باشند. همچنین فراهم نمودن بستر فرهنگی و اجتماعی به میزان (۰/۳۲۸)؛ اصلاحات ساختاری و فنی (۰/۴۴۳)؛ اصلاحات سیاسی و مدیریتی (۰/۵۱۴)؛ تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی (۰/۳۶۵) و اصلاحات قانونی و نظارتی به میزان (۰/۴۹۲) از راهبردهای محدودسازی الیگارشی در حسابداری می باشد؛ در نهایت پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابداری (۰/۴۴۱) و بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابداری (۰/۵۳۲) از پیامدهای محدودسازی الیگارشی در حرفه حسابداری تبیین گردید.

**واژه های کلیدی:** الیگارشی در حسابداری، تئوری انتقادی، حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی، تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی، افزایش کیفیت حسابداری.

## ۱- مقدمه

یکی از آفت های مهم تاثیرگذار در نظام های متمرکز اقتصادی در بازارهای آزاد، نفوذ سیاسی در نظام اداری و مالی سازمان های درگیر است. گذار از اقتصاد سوسیالیستی به اقتصاد بازار و پایه ریزی اقتصاد مبتنی بر مالکیت خصوصی به نمایان شدن الیگارش و رشد آن در این نوع اقتصادها و به طور خاص رسوخ آن به حرفه حسابرسی در کشورمان مشهود بوده است و با وجود برنامه های متعددی برای حل و فصل آن، هنوز راهکاری اساسی برای آن تبیین نگردیده است. از طرفی توسعه و پیچیدگی روزافزون فعالیت های واحدهای اقتصادی، پیشرفت مستمر فناوری اطلاعات، کمبود منابع و وجود انواع ریسک ها، به مشکل فوق به صورت گسترده دامن زده است. آنچه که مسلم است، حسابرسی به عنوان یکی از اجزای اصلی راهبری شرکتی، نقش مهمی در رفع دغدغه های استفاده کنندگان گزارش های مالی در ارزیابی و پیش بینی عملکرد آتی دارد و این اطمینان بخشی از عوامل اصلی ثبات مالی، اعتماد و اطمینان در بازارهای مالی در ارائه منصفانه اطلاعات به منظور تصمیم گیری استفاده کنندگان گزارش های مالی است (کوئیک، ۲۰۲۲؛ سوزا و همکاران، ۲۰۲۰). در واقع حسابرسی می تواند با جلوگیری از افشای جانبدارانه اطلاعات نهانی، به توسعه بازارهای مالی شفاف کمک نماید. هرچه کیفیت این گزارش ها در سطح پایینی باشد، در سطح اقتصاد خرد افراد زیادی سرمایه های خود را از دست می دهند و در سطح کلان باعث بدبینی شدید به اقتصاد و بازار سرمایه می گردد. از اینرو، توجه به ایجاد فضای رقابتی سالم بین حسابرسان مورد تاکید مجامع و انجمن های حرفه ای حسابرسی در دنیا قرار گرفته است (امیری ۱۳۹۸؛ پورحیدری و بدری خیره مسجدی، ۱۳۹۲؛ کراننبرگر و لاکس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹).

بسط اصطلاح "الیگارش" به حرفه حسابرسی در این پژوهش به این دلیل است که سیادت و حاکمیت گروه معدودی از حسابرسان خاص که عملاً مالک انحصاری حسابرسی در صنایع خاص می باشند، مدتی است بین صاحب نظران حرفه حسابرسی کشورمان مورد نقد و کنکاش قرار گرفته است و نویسندگان این مقاله را بر آن داشت که این موضوع را برای اولین بار در ایران مورد بررسی قرار دهند. اگرچه در ظاهر ممکن است این موضوع کمی مبهم و بر اساس ساختار سیاسی اقتصاد باشد، اما در عمل موجب افزایش نابرابری درآمد و توزیع ناعادلانه حقلزحمه های حسابرسی شده و استقلال باطنی و تدوام فعالیت برخی از موسسات حسابرسی را به خصوص در ۶ ماهه دوم سال با ابهام مواجه می سازد. اورول (۲۰۲۱) معتقد است چه

در حوزه خدمات مالی و چه در سیاست، تصمیمات مهم و اساسی در دست عده معدودی است که قدرت متمرکز به آن هاست و مسلماً پراکنده نخواهد بود. بنابراین، بدیهی است که این گروه خاص بازار وسیع تری را در اختیار خواهند داشت و علاوه بر نفوذ مضاعف به سیاست گذاری ها، به دنبال تأمین منافع خود خواهند بود (گوردنچینکو و گریگرونکو، ۲۰۲۲؛ صیمی و همکاران، ۱۴۰۱). از اینرو، الیگارش در حسابرسی اشاره منتقدانه ای به این موضوع دارد که امور حسابرسی بر مبنای قدرت، ارتباطات سیاسی و نقص قوانین و مقررات، در اختیار گروه خاصی از حسابرسان قرار دارد. در کشورما، به نظر می رسد این گروه خاص با حکمرانی سیاسی، در حوزه های کارکردی و رقابتی و همچنین مسئولیت های اجتماعی، آن گونه که انتظار می رود، مسئولانه عمل نمی کنند و فضای رقابتی منصفانه ای با سایر موسسات حسابرسی به واسطه افزایش کیفیت حسابرسی ندارند. به منظور راستی آزمایی نفوذ پدیده الیگارش در حرفه حسابرسی کشورمان، پژوهش حاضر با تمرکز بر دیدگاه های صاحب نظران حرفه حسابرسی، به دنبال پاسخی مناسب برای این سؤال است که آیا پدیده الیگارش به طور خاص در حرفه حسابرسی کشورمان در حال وقوع است؟ عوامل موثر بر ایجاد الیگارش حسابرسی و راهبردها و پیامدهای محدودسازی آن در ایران چیست؟ با توجه به اینکه الیگارش میل به نخبه گرایی دارد، از روش زمینه بنیان در این پژوهش استفاده شده است. به همین منظور در ادامه پژوهش، مبانی نظری و پیشینه تجربی، روش شناسی پژوهش، یافته ها و صحنه گذاری نتایج با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری ارائه خواهد شد.

## مبانی نظری

در اوایل دهه ۲۰۰۰ و پس از رسوائی های مالی شرکت های بزرگ و به تبع آن اضمحلال موسسه آرتور اندرسون، کمیسیون بورس اوراق بهادار ایالات متحده با تدوین قانون ساربنز-آکسلی سعی در بازگشت اعتماد به حرفه حسابرسی و همچنین رشد و بلوغ فکری و عملی حسابرسان، در اهداف و دامنه وظایف حسابرسی بود. در حالیکه تا قبل از سال ۲۰۱۵ اهداف حسابرسی تمرکز بر اعتبار بخشی و اطمینان بخشی بود، اما از سال ۲۰۱۶ سیاست و اهداف مجامع حرفه ای حسابرسی به رویکرد اثربخشی به جای اطمینان بخشی تغییر یافت و تدوین استانداردهای حسابرسی جدید نیز تحت تأثیر این اهداف تدوین گردید. به عبارتی تغییرات و رشد سریع فناوری اطلاعات در عصر دیجیتال، فراوانی اطلاعات در دسترس و سرعت دسترسی به اطلاعات

<sup>۱</sup>. Kronenberger & Laux

مفهوم الیگارش بیشتر در نظریه های نخبه گرایانه علوم اجتماعی و سیاسی مورد بحث و بررسی قرار می گیرد. میلز (۲۰۱۷) به عنوان یک نظریه پرداز نخبه گرا، با رویکردی انتقادی نسبت به الیگارش در کتاب "نخبگان قدرت" تمایز آشکار بین اقلیت قدرتمند و اکثریت بدون قدرت را بررسی نموده و بیان دارد که قدرت، فساد می آورد و قدرت مطلق، منجر به فساد مطلق می شود. الیگارش ها، عدالت را در برابری و برابری را با میزان دارایی می سنجند. در نظر آن ها برتری در ثروت، ثمره برتری در هزینه هاست و در حوزه دموکراسی، برابری در آزادی، ثمره برابری در تمام امور است. اما در حوزه مالی، الیگارش در دامنه های وسیع تر از امپریالیسم قرار می گیرد. مک آیور (۲۰۲۲) معتقد است نمی توان گروه های خاص را با پرسیدن اینکه آیا یک یا چندین گروه یا عده ای بیشتر از آن باید حکمرانی کند، طبقه بندی کرد. حکمرانی در تمام حوزه ها عمدتاً در دست عده ای اندک بوده است و توسط اقلیت در مقابل دموکراسی یا حکمرانی توسط اکثریت، قرار می گیرد؛ در حالی که نفوذ سیاسی به عنوان یک عنصر مخرب روابط اقتصادی به صورت قابل توجهی شانس تقویت غیر قانونی را افزایش داده و بستری مناسب برای توسعه بی عدالتی افسار گسیخته در یک دستگاه دولتی فراهم می کند. از اینرو، اقتصاد رانتی بیشترین انحصار را تولید می کند، یعنی اقتصاد ناکارآمدی که در آن انگیزه کافی برای کاهش هزینه ها وجود ندارد (کرمی و کرامتی نیا، ۱۳۹۳). به نظر می رسد این واژه از حوزه سیاست به حوزه مالی نسز به طور گسترده گسترش یافته و افسار امور حسابرسی در کشورمان را نیز درگیر نموده است و در ورای بحث سیاسی، حسابرسان بخش غیر دولتی به انزوای بیشتری در سیاست گذاری کلان حرفه حسابرسی نائل شده است که این موضوع به استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان در ارائه خدمات اطمینان بخشی نیز خدشه وارد نموده است. هیئت استانداردهای استقلال حسابرسی چهار اصل زیربنایی برای استقلال حسابرس مطرح نموده است: (۱) ارزشیابی میزان ریسک استقلال حسابرس (۲) لحاظ نمودن منافع و مخارج (۳) تعیین میزان ریسکی که در خصوص استقلال حسابرس قابل قبول است (۴) لحاظ نمودن دیدگاه های سرمایه گذاران و سایر ذینفعان در خصوص استقلال حسابرس. این اصول رهنمودهای ارزشمندی برای ارزیابی استقلال حسابرس و تصمیم گیری در خصوص کنترل اعمال فشارها و عوامل مخرب بر اطمینان بخشی صورت های مالی دارد (بزرگ اصل، ۱۳۸۳).

#### نظری متمرکز بر انتقاد

بسیاری از مردم حسابداری را شاخه ای از علوم اجتماعی می دانند که نقطه نظرات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی افراد

داده های بزرگ، مفهوم اعتباربخشی در حسابرسی را در راستای تامین نیازهای استفاده کنندگان که محدود به گزارش های رعایت یا عدم رعایت (صفر و یک) می باشد بی اثر نموده و با اهداف بیابانه های مفاهیم گزارشگری مالی یعنی سودمندی در تصمیم گیری به واسطه اثربخشی گزارش های مالی همخوانی ندارد (صمیمی و همکاران، ۲۰۲۲).

در کشورمان عوامل اثرگذار متعددی بر اثربخشی و افزایش کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است که عمده آنها متمرکز بر عملکرد ضعیف حسابرسان، نقض در استانداردها و پایش ضعیف عملکرد توسط مجامع حرفه ای و نهادهای ناظر می باشد. اما پدیده مهمی که مسکوت مانده و به آن توجهی نگردیده است، انحصارگرایی و ظهور پدیده الیگارش در امور حسابرسی است. پس از انقلاب اسلامی و در اوایل سال ۱۳۵۸، سه مؤسسه حسابرسی تحت لایحه حفاظت ملی صنایع بانکی و بیمه ای را حسابرسی می نمودند که در سال ۱۳۶۲ این سه مؤسسه در حالیکه شرح وظایف هریک از این موسسات یکسان نبود، باهم ادغام شده و سازمان حسابرسی را تشکیل دادند. پس از آن که اساسنامه سازمان حسابرسی تدوین گردید، در ماده ۷ اساسنامه وظیفه استانداردها گذاری و همچنین رسیدگی به امور حسابرسی شرکت های دولتی به سازمان حسابرسی محول گردید که این نقش بسیار مهم، وظایف نظارتی سازمان را با وظیفه اجرایی آن درگیر نموده و به اذعان برخی از صاحب نظران کشور، دوگانگی وظایف اجرایی و نظارتی، علاوه بر این که اثربخشی لازم را در حوزه نظارت به همراه نداشته است؛ بلکه کیفیت حسابرسی را نیز به واسطه عدم رقابت پذیری در بازار انحصاری، به طور مضاعفی تضعیف نموده است (هشی، ۱۴۰۰). استمرار این وضعیت موجب ایجاد شرایط انحصاری امور حسابرسی در برخی از شرکتهای وابسته به دولت و مادر توسط سازمان حسابرسی و به اصطلاح الیگارش در این حوزه شده است.

#### الیگارش در حسابرسی

مفهوم "الیگارش" در دوران یونان باستان به معنای حکومت تعدادی کم بر اکثریت مطرح می گردید. در همین راستا، الیگارش امری عرفی بوده و به ما قبل دوران مدرن برمی گردد و با مقررات، زندگی نوین و دموکراسی کنونی همخوانی ندارد. به تعبیری بهتر، الیگارش انحراف سرمایه داری لیبرال است، که به توسعه طبیعی آن کمکی ننموده است (میلر و بیگز، ۲۰۱۳؛ مان، ۲۰۱۱). دانشنامه زمان اتحاد شوروی سابق، الیگارش را به عنوان سیستمی تعریف می کند که حاکمیت سیاسی به گروهی کوچک از افراد تعلق دارد (کرمی و کرامتی نیا، ۱۳۹۳).

را در حوزه مالی بررسی نموده اند اشاره می‌گردد. گورودنیچنکو و گریگورنکو (۲۰۲۲) پژوهشی را با عنوان مدل تعادل جزئی برای توضیح حقایق در مورد رفتار الیگارش‌ها از نظر سیاسی و اقتصادی، مورد بررسی قرار دادند. این مدل برآورد می‌کند که الیگارش‌ها بیشتر از سایر گروه‌ها در پروژه‌های سودآور سرمایه‌گذاری می‌کنند و شرکت‌ها را به طور عمودی ادغام می‌کنند تا سود حاصل از هم‌افزایی‌های احتمالی را به‌دست آورند. همچنین برخلاف دیدگاه‌های رایج، نتایج نشان داد که پس از کنترل درون‌زایی مالکیت، الیگارش‌ها می‌توانند عملکرد شرکت‌های خود را نسبت به سایر شرکت‌ها بهبود بخشند.

گوزالو (۲۰۲۲) با هدف بررسی الیگارش‌های مالی در سازمان‌های اجتماعی، اقتصادی و سیاسی کشور کلمبیا به این نتیجه رسید که سرمایه‌های ملی توسط گروه‌هایی کنترل می‌شود که از پیوند شرکت‌های مالی و واسطه‌گری، تراست‌های سرمایه‌گذاری و شرکت‌های بزرگ تجاری و صنعتی تشکیل شده‌اند. این پیوند از سهامداران نهادی، رؤسای هیئت مدیره، رؤسای جمهور و معاونان رئیس‌جمهور تحت تأثیر قرار می‌گیرد. در نتیجه تفکیک مالکیت و کنترل در الیگارش‌های مالی وجود ندارد. به عبارتی در وهله اول، مدیران اغلب مالک هستند و در وهله دوم، حتی زمانی که مدیران سهامدار، معمولاً مردان کاملاً ثروتمندی هستند و جذب مدیران و سهامداران عمدتاً از اقشار ثروتمند جامعه می‌باشند؛ در نتیجه، حاکمیت سیاسی سرمایه‌های مالی، محدود به موضوع قدرت مطلق نیست و مسئله پیگیری منافع طبقاتی در مقیاس ملی و بین‌المللی است. همچنین کول و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان الیگارش‌های مالی در بانک‌های ایتالیا نشان دادند که قدرت مالی، قضایی، سیاسی و حتی نظامی قابل توجهی در دولت حاکم است و از نظر سیاسی به هیچ‌یک از گروه‌های جامعه پاسخگو نیست و در مورد بدهی عمومی در ایتالیای دوره رنسانس، فرضیه حاکم بر اساس جامعه آماری مورد پژوهش به همین منوال بوده است. پتایک (۲۰۱۹) نیز پژوهشی با عنوان ایدئولوژی الیگارش‌های مالی و شرکتی در کشور هندوستان انجام داد. ناسیونالیسم در هندوستان برخاسته از مقاومت در برابر استعمار بوده است، با این حال، یک بخش بزرگ شرکتی در اقتصاد رشد نموده و ایدئولوژی مستقلی در حوزه اقتصاد نمایان شده است. سیستم "نئولیبرال" در اقتصاد که ریشه خود را در ایدئولوژی نیمه فاشیستی گرفته است در خدمت منافع الیگارش‌های مالی شرکتی است و به همین دلیل برای رفاه اکثریت عظیم جمعیت هند بسیار مضر است. آروسلو و وایرینن (۲۰۱۶) پژوهشی را با عنوان لیگارش‌های مالی و صنعتی: ساختار کنونی و برخی روندها انجام دادند و تحلیل ۳۰۰ شرکت بزرگ صنعتی در اروپا و آمریکا نتایج متفاوت و قابل

درگیر در خود را به نمایش می‌گذارد. با توجه به ماهیت اجتماعی حسابداری به نظر می‌رسد که فلسفه تحقیق پوزیتیویستی علوم طبیعی، برای استفاده در رشته حسابداری اگر اذعان نکنیم که مناسب نیست، حداقل ناکافی است. در ادبیات حرفه حسابداری این نظریه وجود داشته است که به هر تحقیق غیر اثبات‌گرا، تحقیق انتقادی اطلاق گردد. به بیان دیگر، از ویژگی‌های اصلی تئوری انتقادی، رد پوزیتیویسم به عنوان یگانه تولید کننده و مبنای قضاوت در حرفه حسابداری است. تئوری انتقادی در ابتدا به شدت تحت تأثیر مارکسیسم بوده است، اما در تضاد با مادی‌گرایی، جبرگرایی و مارکسیسم علمی که بعداً در اتحادیه اروپا رایج گردید، توسعه پیدا نموده است. در همین راستا چندین مطالعه در حسابداری از رویکرد انتقادی حمایت نموده‌اند که بارزترین آنها، تئوری انتقادی لافلین بوده است. برودبنت و همکاران نیز بعدها به پیروان این تئوری اضافه شدند. لافلین بیشتر بر بکارگیری تئوری انتقادی برای حل مسائل و مشکلات حسابداری تأکید کرده است و ۴ ویژگی مهم برای تئوری انتقادی بیان می‌کند. اول اینکه، این تئوری اغلب متنی و دارای اثرات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی است. دوم، این تئوری به دنبال مشارکت و تعامل بوده و همواره به دنبال تغییر و یا بهبود رویه‌های حسابداری است. سوم، با هر دو سطح خرد و کلان (افراد و سازمان‌ها) جامعه درگیر است و چهارم، تئوری انتقادی بین رشته‌ای است و با سایر نظام‌ها ارتباط تنگاتنگی دارد و گاهی از آنها الهام گرفته و یا با آنها ترکیب می‌شود (صمیمی، ۱۴۰۲؛ گافکین و همکاران، ۱۳۹۴). در واقع می‌توان اذعان نمود، تئوری متمرکز بر انتقاد در حسابداری به دنبال آشکارسازی منافع "اغلب پنهان" افراد و گروه‌هایی است که به دنبال تخصیص ناعادلانه منابع محدود اقتصادی هستند. ورشکستگی و رسوایی‌های صورت گرفته شرکت‌های سهامی و تقلب‌های گسترده با همکاری مراجع و نهادهای ناظر در کشورهای توسعه یافته که موجب اضمحلال شرکت‌های بزرگ و موسسات حسابرسی معتبر در جهان گردید، نمونه‌ای است که منافع ناسازگار گروه‌ها و بعضاً تباری گروه‌های مشترک را بیان می‌نماید. با توجه به مطالب فوق این پژوهش به طور خاص در گروه تحقیقات انتقادی حسابداری قرار می‌گیرد.

### پیشینه تجربی

الیگارش‌های مالی در حسابرسی ریشه عمیقی در تاریخ نداشته و مطرح نمودن این پدیده در حرفه حسابرسی ریشه در تاکیدات صاحب‌نظران کشورمان در همایش‌ها و سمینارهای معتبر داخلی و بین‌المللی ناشی از سیاست زدگی حرفه حسابرسی دارد. براین اساس الیگارش‌های مالی در حسابرسی دارای پیشینه برجسته‌ای در داخل و خارج از کشور نیست و به محدود تحقیقاتی که این پدیده

سراسری و آزاد می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش را اساتید خبره با مرتبه علمی حداقل استادیار، شرکای مؤسسات حسابرسی و مدیران ارشد سازمان حسابرسی تشکیل می‌دهند. به منظور غنای پژوهش، اساتید خبره، در زمره گروه شرکای مؤسسات حسابرسی نیز قرار گرفته‌اند. با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند یا انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های خاص (جلالی، ۱۳۹۱؛ تدلی و یو، ۲۰۰۷؛ پاتون، ۲۰۰۲) استفاده شده است. بهره‌گیری از این روش به دلیل استفاده از نمونه خبره در گروه‌های مختلف و باهدف اشباع نظری در ارائه الگوی مفهومی می‌باشد (تدلی و یو، ۲۰۰۷). پس از انجام مصاحبه و رسیدن به اشباع در شناخت مفاهیم، کدگذاری اولیه صورت پذیرفته و براساس وجوه مشترک (به منظور کاهش حجم و بررسی اشباع نظری) مفاهیم دسته‌بندی و مرتب گردید (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). پس از کدگذاری استقرایی و با دسته‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها، دیدگاه‌های جدید در مورد پدیده مورد بررسی آشکار شد. برای بررسی روابط مفاهیم جدید و ادغام آن‌ها نیز، از رویکرد داده‌بنیاد، استفاده شده است. نظریه زمینه بنیان، یک رویکرد پژوهشی کیفی و نوین برای بررسی پدیده‌های پیچیده در رابطه با علوم اجتماعی است که به منظور گسترش درک افراد جامعه، هدفمند و دقیق عمل می‌کند (جونز و آلونی، ۲۰۱۱؛ منصور و اسکینر، ۲۰۰۸؛ برایانت، ۲۰۰۲). در بخش دوم پژوهش، به منظور تعیین میزان تاثیر هر یک از عوامل مکنون و آشکار موثر این پدیده، از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری، استفاده شد. باتوجه به اینکه شناسایی و پاسخگویی تمامی اساتید خبره، شرکای مؤسسات حسابرسی، در بخش دوم پژوهش، عملاً غیرممکن بود؛ از اینرو تعداد ۷۱۳ نفر از اشخاص مذکور و فارغ التحصیلان و دانشجویان دکتری رشته حسابداری و حسابرسی در جامعه آماری پژوهش انتخاب گردید که با بهره‌گیری از فرمول کوکران، ۱۸۳ فقره پرسشنامه بین اعضای پانل مصاحبه‌شونده و سایر نفرات، توزیع گردید. از میان پرسشنامه‌های توزیع شده، ۱۶۲ فقره قابل استفاده ارزیابی شد. پرسشنامه پژوهشگر ساخته با تایید ۵ نفر از اساتید تدوین گردید. از تعداد ۱۸۳ فقره وصولی، ۱۶۲ مورد قابل استفاده ارزیابی شد؛ از نمونه مذکور، ۴ نفر در پانل مصاحبه‌شوندگان بخش اول قرار داشتند. همچنین ۲۷ درصد پاسخ دهندگان را زنان و ۷۳ درصد آن‌ها را مردان تشکیل دادند. ۴۷ درصد از پاسخ دهندگان با مدرک تحصیلی دکتری، ۳۱ درصد دانشجوی دکتری، ۱۹ درصد مدرک کارشناسی ارشد و ۳ درصد با مدرک کارشناسی در این بخش مشارکت نمودند.

توجهی ارائه داد. در سطح فراملی، کاوش‌ها نشان می‌دهد که میزان تمرکز به موضوع احاطه یک گروه خاص در برخی از صنایع به طور قابل توجهی افزایش یافته است. علاوه بر این، نتایج به وضوح نشان می‌دهد که تقسیم فعالیت‌ها بین کشورهای کوچکتر اروپای غربی محدودتر است در حالی که در مراکز صنعتی قرار دارند (برای مثال کشورهای هلند و سوئیس). نوگوچی و ادواردز (۲۰۰۸) پژوهشی در خصوص رهبری حرفه‌ای یک گروه و ایجاد الیگارشی در انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز انجام دادند. یافته‌های آنان نشان داد که در حوزه حسابداری گرایش سیاسی در سیاست‌گذاری حرفه نقش قابل ملاحظه‌ای داشته و در برخی از شرکت‌ها نارضایتی شدیدی نسبت به عملکرد حسابداران ایجاد نموده است. مک انرو و پیتمان (۲۰۰۳) تحلیلی از الیگارشی در حرفه حسابداری در هیئت استانداردهای حسابرسی انجام دادند و یافته‌های آنان بیان نمود اگر در یک حرفه اجازه داده شود که گزینش حسابرسان اختیاری و از روی ویژگی‌های خاص باشد، آنهایی که انتخاب می‌شوند ممکن است همان گروه‌هایی باشند که از منافع حداکثری در حرفه بهره می‌برند و به نوعی انحصار در خدمات را دارند. از طرفی رویه‌های خاص نیز توسط این گروه منتشر و تعریف خواهد شد.

با بررسی پیشینه تجربی پژوهش می‌توان به بدیع بودن این پژوهش در پرداختن به پدیده الیگارشی در حسابرسی پی برد. همچنین نوآوری این پژوهش، ترکیب آزمون تجربی در محدودسازی الیگارشی به عنوان یک عامل اجتماعی - حرفه‌ای در حرفه حسابرسی است که نتایج آن می‌تواند به ملاحظات بیشتر آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان، پویایی حرفه و بلوغ فکری و عملی منتج گردد.

### روش پژوهش

این پژوهش به لحاظ نتیجه، از جمله تحقیقات انتقادی و توسعه‌ای قلمداد می‌گردد و به لحاظ هدف، کاربردی است. همچنین به لحاظ روش، تحقیق توصیفی است و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. منطق گردآوری داده‌ها نیز در پژوهش حاضر از نوع استقراء قیاسی است. بدین منظور، ۱۶ مطالعه خارجی از سال‌های ۱۹۴۸ الی ۲۰۲۲ در پایگاه‌های علمی معتبر (ساینس دایرکت، اسپرینگر، امرالد، الزویر، پروکوئست، گوگل اسکولار) صورت پذیرفته است. همچنین در داخل کشور نیز ۱۲ مقاله موجود از سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۴۰۱ در پایگاه پرتال علوم انسانی و مگ ایران به منظور اشاعه مبانی نظری مطالعه گردید. قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۱ می‌باشد و قلمرو مکانی نیز، مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی، دانشگاه‌های

## یافته‌های پژوهش

به‌منظور گردآوری داده‌های کیفی، ۸ مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته با میانگین وزنی ۳۲ دقیقه صورت پذیرفت. جدول ۱ آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش را بیان می‌کند. هرکدام از این خبرگان، با همراهی علم و تجربه بسیار طولانی، گنجینه ارزشمندی برای حرفه حسابداری و حسابرسی کشورمان هستند و پژوهش حاضر با اتکا به دیدگاه‌های رسته شده خبرگان و دستاوردهای تحلیلی علمی ایشان، تلاش می‌نماید رهیافتی مناسب برای محدودسازی انحصارطلبی حسابرسان احصاء نماید. شایان ذکر است که برخی از خبرگان مذکور، هم در حوزه دانشگاه (عضویت در هیئت علمی دانشگاه‌ها) و هم در زمره شرکای مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرند که به‌منظور همخوانی مجموع مصاحبه‌ها با نمونه آماری بخش کیفی به‌صورت جداگانه گروه‌بندی شده است.

متن هر ۸ مصاحبه، به‌منظور دسته‌بندی و مرتب‌سازی، در نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل گردید و برای عوامل موثر و مداخله گر، بستر ساز و راهبردها و همچنین پیامدهای الیگارش‌ی در حسابرسی ۶۸ مفهوم اولیه شناسایی شد. جدول ۲، فراوانی مفاهیم استخراج‌شده از نرم‌افزار مکس کیودا را نشان می‌دهد. یافته‌های این بخش نشان می‌دهد که از جمله عوامل علی موثر در ظهور الیگارش‌ی، حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی، عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی؛ عوامل ساختاری و فنی و عوامل بازدارنده و نظارتی می‌باشند. همچنین اصلاحات ساختاری و فنی؛ اصلاحات سیاسی و مدیریتی؛ تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی و اصلاحات قانونی و نظارتی از راهبردهای محدودسازی الیگارش‌ی در حسابرسی ایران می‌باشد؛ در نهایت بستر سازی برای افزایش کیفیت حسابرسی از جمله دستاوردهای محدودسازی الیگارش‌ی در حرفه حسابرسی کشور می‌باشد.

جدول ۱. آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش

میزان تجربه (به سال)		میزان تحصیلات		رتبه علمی				تعداد	حوزه کاری
بیش از ده سال	کمتر از ده سال	دکتری	کارشناسی ارشد	سایر	استادیار	دانشیار	استاد تمام		
۴	-	۴	-	-	۱	۲	۱	۴	آموزش (هیئت علمی دانشگاه و تحلیل گر مالی)
۲	-	۱	۱	-	۲	-	-	۲	شریک موسسه حسابرسی
۲	-	۲	-	۱	۱	-	-	۲	مدیر مالی
۸	-	۷	۱	۱	۴	۲	۱	۸	مجموع

جدول ۲، فراوانی مفاهیم استخراج‌شده

مقوله‌های اصلی پژوهش	مقوله‌های فرعی	تعداد مفاهیم	درصد فراوانی
عوامل موثر و مداخله گر در الیگارش‌ی حسابرسی	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی	۵	۱۸
	عوامل ساختاری و فنی	۶	۲۱
	حکمرانی سیاسی و عوامل مدیریتی	۱۱	۴۰
	عوامل قانونی و نظارتی	۶	۲۱
	مجموع مفاهیم	۲۸	۱۰۰
بسترها و راهبردهای محدودسازی الیگارش‌ی حسابرسی	بستر فرهنگی و اجتماعی	۳	۱۳
	اصلاحات ساختاری و فنی	۲	۹
	اصلاحات سیاسی و مدیریتی	۸	۳۴/۵
	اصلاحات قانونی و تقویت سیستم نظارتی	۱۰	۴۳/۵
	مجموع مفاهیم	۲۳	۱۰۰
پیامدهای محدودسازی الیگارش‌ی حسابرسی	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابرسی	۷	۴۱
	بستر سازی برای افزایش کیفیت حسابرسی	۱۰	۵۹
	مجموع مفاهیم	۱۷	۱۰۰

عاملی مؤلفه‌های پنهان مدل، بیش از ۰/۴ است که به لحاظ آماری معنی‌دار بوده و مؤید تشریح مناسب واریانس معرف‌های متناظر خود نیز می‌باشد. همچنین، میانگین واریانس استخراج‌شده هر یک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ است که نشان می‌دهد مدل برازش شده، از روایی همگرای مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تأییدی نیز می‌باشد.

همانطور که بیان شد مفاهیم و مولفه‌های نوظهور مستخرج از مصاحبه‌های پژوهش پس از غربال‌گری به روش زمینه‌بنیان و تدوین پرسشنامه پژوهشگر ساخته با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این بخش سنجه رایج برای ایجاد روایی همگرا در سطح سازه، میانگین واریانس استخراج شده می‌باشد. نتایج این بخش در جدول ۳ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقادیر بارهای

جدول ۳. نتایج تحلیل عاملی تأییدی سوالات پرسشنامه

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه	مؤلفه
۰/۵۸۳	۰/۰۷۲	۰/۵۷۸	نبود جایگاه و وجهت قانونی حرفه حسابرسی در اقتصاد کشور	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی
			فقدان درک واقعی از اثرات مخرب پیامدهای گزارش‌های غیر منصفانه	
			ویژگی‌های خاص حرفه در کشور ایران	
			شرایط محیط کار و شرایط حاکم بر آن	
۰/۶۱۱	۰/۰۷۳	۰/۵۴۴	ساختار مالکیت شرکتها (دولتی یا خصوصی)	عوامل ساختاری و فنی
			کیفیت کار پایین موسسات حسابرسی در بخش خصوصی	
			به دلیل طبقه بندی بُرد های تخصصی در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی شبه دولتی برخی از صنایع در انحصار سازمان است	
			فقدان افراد موثر حرفه ای در مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی به منظور قانون گذاری و اصلاح قوانین پایه در حوزه نظارتی	
			موضوعیت نداشتن قانون تجارت با ساختار کسب و کارهای امروزی و نبود همت کافی و متولی برای اصلاح آن	
محتوای اطلاعاتی نداشتن گزارش های مالی در بازارهای نوظهور (به عبارتی بازار سرمایه به گزارش های حسابرسی واکنش نشان نمی دهد و فضای رقابتی برای حسابرسان ایجاد نمی شود)				
۰/۶۳۲	۰/۰۷۴	۰/۵۶۷	سبک مدیریت ها، کیفیت گزارشگری، ابزار مورد استفاده گزارشگری	حکمرانی سیاسی و عوامل مدیریتی
			ارتباطات غیر سالم و حکمرانی سیاسی بر حرفه حسابرسی	
			کمیته های حسابرسی غیر موثر و عدم کفایت اعضا به لحاظ تخصص در امور مالی	
			وابستگی به اقتصاد رانتهی	
			انحصاری شدن حسابرسی در برخی از صنایع مادر	
			تغییر کارکرد و رویکرد سازمان حسابرسی از حوزه نظارت به اجرا	
			انگیزه‌های مربوط به منافع شخصی در موسسات حسابرسی بخش خصوصی که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد	
			سرمایه‌گذاری ناکافی در بخش نیروی انسانی متخصص به بهانه حق الزحمه پایین در موسسات حسابرسی خصوصی	
			عدم دسترسی به منابع انسانی کافی و مجرب در موسسات بخش خصوصی	
			فقدان ذهن خلاق در ایجاد نوآوری ارائه خدمات در بخش خصوصی	
			بکارگیری نادرست استانداردها ناشی از آموزش نامناسب و مهارت ناکافی در مقایسه با حسابرسان سازمان	
۰/۶۴۱	۰/۰۷۱	۰/۶۶۹	قیمت‌گذاری دستوری خدمات حسابرسی	

مؤلفه	گویه	بار عملی	خطای استاندارد	AVE
عوامل قانونی و نظارتی	زمانی که مخالفان وظایف دوگانگی سازمان حسابرسی در این خصوص اعتراضی دارند؛ مخاطبان کسانی هستند که خود دستور دهنده و متولی چنین اقداماتی می باشند			
	جلوگیری از برون سپاری فرآیندهای حسابرسی به شرکت های حسابداری			
	فقدان وجود ساز و کاری برای گواهی شفافیت اطلاعات			
	تفسیرپذیری بیش از حد قوانین و مقررات و استنباط نادرست از آنها در امور نظارتی			
	فقدان قوانین مالی منضبط و بازدارنده			
بسترها و راهبردهای محدود سازی الیگارش در حسابرسی				
بستر فرهنگی و اجتماعی	ایجاد فضای رقابتی سالم بین موسسات حسابرسی و حذف انحصار گرایی	۰/۵۰۲	۰/۰۷۳	۰/۵۴۳
	ایجاد فرهنگ سازمانی اخلاق مدار در پیشبرد اهداف اجتماعی			
اصلاحات ساختاری و فنی	حسابرسان بر اساس تجربه در یک صنعت خاص و قوانین و مقررات خاص صنعت و شرایط کسب و کار آن صنعت انتخاب شوند	۰/۵۳۱	۰/۰۷۱	۰/۶۰۲
	مقوله نظارت و اجرا در سازمان حسابرسی باید تفکیک گردد (برای مثال با نبود حجم مناسب نیروی انسانی و با توجه به میزان حجم فعالیت اجرایی سازمان، برون سپاری برخی از رسیدگی ها و اخذ کمیسیون های غیر مجاز و کار انحرافی و توزیع کار نادرست صورت می گیرد) (به عبارتی به صورت شکلی سازمان حسابرسی حسابرس شرکت دولتی است اما رسیدگی ها توسط سایر حسابرسان انجام می پذیرد) (کار دست دوم)			
اصلاحات سیاسی و مدیریتی	کنترل نفوذ برخی از حکمرانی های سیاسی در تدوین استانداردها و قوانین و مقررات نظارتی بر حرفه حسابرسی	۰/۵۲۱	۰/۰۷۲	۰/۵۹۴
	ایجاد فضای رقابتی در اقتصاد و خصوصی سازی واقعی			
تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	ایجاد توازن به این معنا که حسابرسی شرکت های بزرگ توسط موسسات حسابرسی بزرگ صورت پذیرد و بالعکس	۰/۵۱۱	۰/۰۷۳	۰/۶۱۰
	بکارگیری نیروی انسانی متخصص دانش بنیان برای استاندارد گذاری در سازمان حسابرسی			
	برنامه ریزی بلند مدت برای اصلاح ساختارها و بهره گیری از ایده های صاحب نظران حرفه در خصوص رفع مشکل الیگارش			
	آموزش مستمر حسابرسان برای افزایش تخصص و مهارت فنی			
اصلاحات قانونی و نظارتی	تقویت موسسات حسابرسی بخش خصوصی به لحاظ ابزاری و نیروی انسانی	۰/۴۹۴	۰/۰۷۱	۰/۵۶۶
	صراحت در قوانین و مقررات و قاطعیت در اجرای آن			
	ایجاد بستری سالم برای رقابت به واسطه کیفیت کار			
	تقسیم کار بر اساس حجم نیروی موسسات و تجارب شرکا با حجم فعالیت صاحبکاران توسط جامعه حسابداران رسمی			
	رفع دغدغه تداوم فعالیت حسابرسان با تعریف حق الزحمه ها و نحوه تغییر حسابرس به جهت حفظ استقلال باطنی			
	ایجاد یک مرجع نظارتی به عنوان هیئت نظارت برگزارشگری مالی متشکل از نمایندگان بخش عمومی و بخش خصوصی که به طور مستقل بر حرفه نظارت داشته باشد			
	ایجاد شرایط و تامین ساختارهای یکسان برای تمامی موسسات حسابرسی			
	تخصیصی کردن قراردادها با سازمان حسابرسی			
	تعیین معیاری برای سطح کار و حجم فعالیت هر موسسه			
	اجرای صحیح قانون ماده واحد در راستای بکارگیری تمام ظرفیت های حسابداران رسمی در راستای سیاست های اجرایی اصل ۴۴ قانون اساسی			

مؤلفه	گویه	بار عاملی	خطای استاندارد	AVE
پیامدهای محدودسازی الیگارش در حسابرسی				
پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابرسی	رشد، تعالی و پویایی حرفه حسابرسی	۰/۵۲۲	۰/۰۷۱	۰/۶۱۱
	رفع انحصارطلبی، رقابت ناسالم و در نتیجه عدالت و انصاف در حرفه			
	افزایش کیفیت حسابرسی و اثربخشی آن			
	تخصیص بهینه منابع درآمدی و رفع مشکل تداوم فعالیت موسسات حسابرسی			
	حصول اطمینان از دستیابی به اهداف اجتماعی به واسطه رقابت در ارائه خدمات با کیفیت			
	هدایت منابع در دسترس شرکت های دولتی به بخش های توسعه یافته			
	برقراری عدالت اجتماعی و کاهش بار روانی دوگانگی وظایف سازمان حسابرسی			
بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی	اداره حرفه به سبک بخش خصوصی و توجه مضاعف به شاخص های اثر بخشی	۰/۵۱۴	۰/۰۷۲	۰/۵۰۹
	احقاق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حسابرسان			
	نوآوری در ارائه خدمات و توجه به مسئولیت های اجتماعی حسابرسان			
	تخصصی شدن در صنایع خاص به معنای واقعی			
	در فضای بیرونی مبنای دقیق تری برای قضاوت و اظهار نظر ایجاد می شود			
	رهگیری ارتباط بین گزارش ارائه شده و پیامدهای ایجاد شده			
	جذب سرمایه گذاری خارجی با بهبود شرایط اقتصادی			
	کمک به تجدید ساختار مالکیت شرکتها با توجه به اصل ۴۴ قانون اساسی			
توزیع عادلانه درآمد موسسات و متعاقباً دستیابی به اهداف کیفیت گزارش های مالی				

همچنین نتایج سنجش پایایی مدل، یعنی آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی، به ترتیب ۰/۷۴۵ و ۰/۷۸۶ بوده که نشان می دهد مدل برازش شده از پایایی مناسبی برخوردار است. ضرایب هر مسیر و مقادیر معناداری هر مسیر، نشان دهنده قدرت توضیح دهنده هر مؤلفه می باشد. ضرایب مسیر بین مؤلفه های مکنون، قدرت توضیحی مدل ساختاری ارائه شده را نشان می دهد. مدل ساختاری پژوهش، میزان تأثیر هر یک از عوامل ایجادکننده شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی را نشان می دهد. نتایج تحلیل مسیر مؤلفه های اصلی پژوهش در شکل ۱ نمایش داده شده است.

در ادامه نتایج روایی واگرا، در جدول ۴ بیان شده است. برای آزمون روایی واگرا از روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده شده است. رابطه هر مؤلفه با معرف هایش و با سایر مؤلفه ها در این آزمون بررسی شده است. مقادیر ضریب همبستگی بین مؤلفه ها در قطر اصلی و جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر مؤلفه در جدول زیر ارائه شده است. همان طور که مشاهده می شود، مؤلفه های مدل نسبت به مؤلفه های دیگر، تعامل بیشتری با شاخص های خود دارند که این نتیجه تأییدکننده واگرایی مدل می باشد.

جدول ۴. نتایج ماتریس فورنل و لارکر

مؤلفه ها	بسترها و راهبردهای محدودسازی الیگارش در حسابرسی						عوامل موثر و مداخله گر			
	عوامل فرهنگی و اجتماعی	عوامل ساختاری و فنی	حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی	عوامل قانونی و نظارتی	بستر فرهنگی و اجتماعی	اصلاحات ساختاری و فنی	اصلاحات سیاسی و مدیریتی	تقویت دانش و مهارت انسانی	اصلاحات قانونی و نظارتی	پیامدهای محدودسازی
فرهنگی و اجتماعی	۰/۶۵۷									افزایش کیفیت حسابرسی
عوامل ساختاری و فنی		۰/۰۵۲								پیامدهای فرهنگی و اجتماعی

مؤلفه‌ها	عوامل موثر و مداخله گر			بسترها و راهبردهای محدودسازی الیگارشی در حسابرسی					پیامدهای محدودسازی	
	عوامل فرهنگی و اجتماعی	عوامل ساختاری و فنی	حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی	عوامل قانونی و نظارتی	بستر فرهنگی و اجتماعی	اصلاحات ساختاری و فنی	اصلاحات سیاسی و مدیریتی	تقویت دانش و مهارت انسانی	اصلاحات قانونی و نظارتی	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی
حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی	۰/۶۳۱	۰/۴۲۷	۰/۷۶۷							
عوامل قانونی و نظارتی	۰/۲۹۲	۰/۱۸۹	۰/۰۲۳	۰/۷۳۹						
بستر فرهنگی و اجتماعی	۰/۳۵۳	۰/۱۲۰	۰/۲۱۸	۰/۱۸۰	۰/۷۴۲					
اصلاحات ساختاری و فنی	۰/۶۵۰	-۰/۲۴۱	-۰/۲۶۹	-۰/۰۰۷	۰/۱۸۰	۰/۷۲۱				
اصلاحات سیاسی و مدیریتی	۰/۴۴۰	-۰/۰۲۶	۰/۰۵۵	-۰/۰۴۷	-۰/۰۰۷	۰/۳۳۹	۱/۰۰۰			
تقویت دانش و مهارت انسانی	۰/۵۰۸	۰/۰۵۸	-۰/۰۱۶	۰/۰۶۸	-۰/۰۴۷	۰/۲۰۶	۰/۳۵۰	۰/۶۹۴		
اصلاحات قانونی و نظارتی	۰/۰۴۰	-۰/۰۵۲	-۰/۰۱۴	۰/۳۰۹	۰/۰۶۸	-۰/۰۲۴	۰/۲۶۰	۰/۳۳۵	۰/۷۰۱	
پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	۰/۲۴۹	-۰/۰۰۳	۰/۰۱۳	۰/۳۷۴	۰/۳۰۹	۰/۰۵۰	-۰/۱۲۷	۰/۰۲۳	۰/۱۷۸	۱/۰۰۰
افزایش کیفیت حسابرسی	۰/۶۶۶	-۰/۲۳۴	-۰/۲۲۸	۰/۴۲۳	۰/۳۷۴	۰/۲۷۵	۰/۰۶۹	-۰/۱۷۴	۰/۰۵۷	۰/۲۱۷

مؤلفه‌های مکنون در جدول ۵ نشان داده شده است. نتایج نشان می‌دهد، اصلاحات ساختاری و فنی، اصلاحات سیاسی و مدیریتی و تقویت دانش و مهارت های استاندارد نیروی انسانی، اصلاحات قانونی و نظارتی منجر به اصلاح ساختار و روندهای الیگارشی در حسابرسی کشورمان خواهد شد. همچنین نتایج آنالیز مسیر نشان می‌دهد پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابرسی و بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی هرکدام به ترتیب به میزان ۰/۴۴۱ و ۰/۵۳۲ از پیامدهای اصلاح ساختاری در الیگارشی حسابرسی خواهد بود. همان‌طور که مشاهده می‌شود، عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به میزان (۰/۳۴۵)؛ عوامل ساختاری و فنی (۰/۴۳۹)؛ حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی (۰/۵۶۹) و عوامل بازدارنده و نظارتی (۰/۵۴۹) در ایجاد الیگارشی در حسابرسی موثر می

### تلخیص و توسعه نظری

در کدگذاری بخش‌های پیشین، مقوله‌ها به صورت نظام‌مند بهبود و توسعه یافتند و با زیر مقوله‌ها پیوند داده شدند؛ با این وجود این مقوله‌ها باید برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ‌تر یکپارچه شوند (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). به همین منظور، الگوی جامع الیگارشی حسابرسی در کشورمان در شکل ۱ نمایش داده شده است.

یکی از مقاصد اصلی پژوهش بررسی جایگاه واقعی حرفه حسابرسی در اقتصاد کشور و کنکاش در خصوص روندهای سیاسی و تاثیرگذاری حکمرانی سیاسی در حرفه حسابرسی و ارائه راهکارهایی برای محدود سازی این پدیده بود. در این راستا به منظور بررسی مدل ساختاری هر یک از ضرایب مسیر بین

گردید و در نهایت پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابرسی (۰/۴۴۱) و بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی (۰/۵۳۲) در راستای پیامدهای محدودسازی الیگارشی در حرفه حسابرسی کشورمان تبیین شد.

باشند. فراهم نمودن بستر فرهنگی و اجتماعی به میزان (۰/۳۲۸)؛ اصلاحات ساختاری و فنی (۰/۴۴۳)؛ اصلاحات سیاسی و مدیریتی (۰/۵۱۴)؛ تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی (۰/۳۶۵) و اصلاحات قانونی و نظارتی (۰/۴۹۲) از راهبردهای محدودسازی الیگارشی در حسابرسی ایران احصاء



شکل ۲. الگوی جامع الیگارشی در حسابرسی

جدول ۵. نتایج آزمون ضرایب مسیر

P- values	ضرایب مسیر	مسیر
۰/۰۱۸	۰/۳۴۵	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی
۰/۰۲۴	۰/۴۳۹	عوامل ساختاری و فنی
۰/۰۰۱	۰/۵۶۹	حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی
۰/۰۰۱	۰/۵۴۹	فقدان عوامل بازدارنده و نظارتی کافی
۰/۰۰۳	۰/۳۲۸	فراهم نمودن بستر فرهنگی و اجتماعی
۰/۰۱۱	۰/۴۴۳	اصلاحات ساختاری و فنی
۰/۰۱۰	۰/۵۱۴	اصلاحات سیاسی و مدیریتی
۰/۰۰۲	۰/۳۶۵	تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی
۰/۰۰۴	۰/۴۹۲	اصلاحات قانونی و نظارتی
۰/۰۰۳	۰/۴۴۱	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابرسی
۰/۰۰۱	۰/۵۳۲	بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی

## بحث و نتیجه‌گیری

حرفه حسابرسی با چالش توسعه مجموعه‌ای از قوانین اخلاقی مواجه بوده و در نظام های سرمایه داری، پیامدهای این ناهنجاری، حرفه حسابرسی را با ریسک و عدم اعتماد مواجه نموده است. در این میان، سیاست زدگی در ارائه خدمات، موجب تضعیف مضاعف در نظارت و پایش عملکرد حسابرسان توسط مجامع ناظر و حرفه‌ای شده است. از اینرو، در دهه اخیر حکمرانی سیاسی در حسابرسی مورد بحث محافل علمی و پژوهشی قرار گرفته تا این مطالعه را بر آن دارد که با واکاوی ابعاد و مولفه های موثر الیگارشلی مالی تلاش نماید، عوامل موثر بر سیاست زدگی حرفه حسابرسی را شناسایی نموده و به منظور محدود سازی آن راهبردهایی را ارائه نماید وبا اصلاح ساختار کنونی و رقابتی کردن خدمات به واسطه کیفیت کار موجب بهبود وضعیت موجود حرفه گردد. اینکه پدیده الیگارشلی چه پیامدهایی برای حرفه حسابرسی به همراه داشته است، شامل دیدگاه های رسته شده متفاوتی از صاحب نظران کشور است که هریک از آنها می تواند زوایای پنهان این مفهوم را در حسابرسی روشن سازد. موافقان پدیده الیگارشلی، نفوذ این پدیده را در حسابرسی بی دلیل نمی دانند و آن را به موضوع میزان بهره وری و کیفیت مطلوب رسیدگی ها مرتبط می کنند. از جمله موارد فوق شامل: (۱) گزینش های نادرست بر اساس توانمندی، دانش و تجربه حسابرسان که موجب ایجاد تناقض بین دانش مالی و حوزه مسئولیت آن‌ها می گردد، (۲) دست دوم بودن فرآیندهای اجرایی و نرخ شکنی حق الزحمه، عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و فقدان درک واقعی از اثرات مخرب پیامدهای گزارش های غیر منصفانه توسط حسابرسان بخش خصوصی و (۳) طبقه بندی بُرد های تخصصی در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی شبه دولتی که موجب تقویت عملکرد مطلوب حسابرسان در این بخش شده است. در دیدگاه مقابل، مخالفان سیاست زدگی حرفه حسابرسی که تعداد بیشتری را در بر می گیرد، اذعان دارند که عدم رشد حرفه حسابرسی را به دلیل دولتی بودن آن و عدم اداره حرفه به سبک بخش خصوصی می باشد و فقدان شفافیت مالی در ارائه اطلاعات و عمیق نمودن شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان، ماحصل وجود این پدیده در حسابرسی کشورمان است.

پرداختن به موضوع کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت عملکرد حسابرسان، فرایندی همیشگی و مستمر بوده است و با توجه به تأکید مجامع حرفه‌ای بر افزایش کیفیت حسابرسی، پژوهشگران و فرهیختگان این حرفه به دنبال اعتلای آن از طریق شاخص‌های بهبود عملکرد و نظرات ارزشمند هم‌پیشگان حرفه حسابرسی بوده‌اند. پژوهش حاضر نیز به منظور دستیابی به این

هدف با رویکرد روش شناسی آمیخته، ۸ مصاحبه نیمه ساختاریافته و عمیق به منظور شناسایی مؤلفه‌های اصلی تشکیل دهنده الیگارشلی حسابرسان انجام داد تا رهیافتی برای محدودسازی پدیده فوق احصاء نماید. بدین منظور و در راستای سؤال اصلی پژوهش، عوامل مؤثر و مداخله‌گر در ایجاد انحصارطلبی در حرفه حسابرسی با تأکید بر تئوری انتقادی موردبررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که حسابرسی در کشور ما تحت نفوذ روابط سیاسی است و تصمیم‌های مجامع حرفه‌ای موجب نقض استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان و مشکل تداوم فعالیت برخی از مؤسسات حسابرسی در بخش خصوصی شده است؛ درحالی‌که در اکثر کشورهای دارای اقتصاد آزاد و توسعه‌یافته، حسابرسی محصول روابط اجتماعی است و ضرورت در شهادت دهی و اطمینان بخشی گزارش‌های مالی برای تقاضاکنندگان حسابرسی بیش از هر چیز اهمیت دارد. زمانی که مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی در ۶ ماهه دوم سال، مشکل تداوم فعالیت و تأمین هزینه‌های خود را دارند، نباید انتظار داشت که از استقلال کافی برخوردار بوده و آیین رفتار حرفه‌ای را در این شرایط کامل رعایت کنند. دغدغه تداوم فعالیت حسابرسان جز با تعریف حق‌الزحمه‌ها و ایجاد فضای رقابتی سالم در ارائه خدمات مرتفع نخواهد شد؛ بنابراین تعیین حق‌الزحمه‌های مقطوع می‌تواند در این زمینه راهگشا باشد. تشکیل مراجع نظارتی به‌عنوان هیئت نظارت برگزارشگری مالی متشکل از نمایندگان بخش عمومی و بخش خصوصی می‌تواند به‌طور مستقل بر موضوع کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد. همچنین پیشنهاد می‌گردد در راستای اجرای صحیح قانون ماده واحد، از تمام ظرفیت‌های حسابداران رسمی (نه یک گروه خاص) در راستای سیاست‌های اجرایی اصل ۴۴ قانون اساسی بهره گرفته شود. تعامل بین تشکلهای حرفه‌ای در پایش مستمر کیفیت عملکرد حسابرسان و تشریک‌مساعی و انسجام قوانین و مقررات و استانداردها نیز از مواردی هستند که در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و محدودسازی انحصارطلبی در حسابرسی گامی اساسی تلقی می‌شوند. اکثر مدیران در کشورمان، انجام حسابرسی را از روی الزام تقاضا می‌کنند و با توجه به فرهنگ فعلی موجود، ضرورتی برای انجام حسابرسی و کمک به شفافیت اطلاعات احساس نمی‌شود. به عبارتی همتی راسخ برای رسیدن به منافع مشترک در تقاضا برای کیفیت بالای حسابرسی بین تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، ناظران برگزارشگری مالی و حتی ناظران و نهادهای حرفه‌ای حسابرسی، به چشم نمی‌خورد. بر پایه بهره‌گیری از جریان فکری منتقدانه نسبت به عملکرد حرفه حسابرسی، زمانی که در خصوص وظایف دوگانه سازمان حسابرسی در مورد نقش و مسئولیت‌های اجرایی و

ادواردز (۲۰۰۸) مطابقت دارد و با نتایج پژوهش های آروسلو و وایرینن (۲۰۱۶)، کول و همکاران (۲۰۲۲) و مک انرو و پیتمان (۲۰۰۳) در تناقض است.

یکی از تنگناهای مهم در انجام پژوهش حاضر در بخش پیشینه تجربی بود که به دلیل محدود بودن پژوهش های صورت گرفته در حوزه انحصارطلبی حسابرسان با محدودیت در ادبیات پیشین مواجه گردید. همان طور که بیان شد این پدیده با توجه به شرایط محیطی کشورمان و الیگارش حاکم بر حسابرسی صنایع خاص صورت گرفته است و در این زمینه پژوهش های بسیار کمی صورت پذیرفته است. در ادامه پیشنهاد می شود موضوعات ذیل در پژوهش های آتی نیز مورد بررسی قرار گیرد:

- ۱) الگویی برای فرهنگ اقتضایی تقاضای حسابرسی باکیفیت، از دیدگاه تهیه کنندگان، حسابرسان استفاده کنندگان گزارش های مالی.
- ۲) ارائه الگوی خاستگاه حسابرسان مسئول در کشور در پرتو همگرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی.
- ۳) الگوی شناسایی و اولویت بندی نقش قومیت بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر ویژگی های ماکیاولیسمی.

#### فهرست منابع

- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۷). حسابرسی: حرفه ای در خطر، ترجمه مقاله اتاق بازرگانی ایالات متحده در سال ۲۰۰۶، مجله حسابداری، شماره ۲۰۱.
- گافکین، میکائیل، مهتدی، اعظم، اصغری، ایرج. (۱۳۹۴). مروری بر تئوری های انتقادی حسابداری، نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، ۵(۲)، صص ۷۸-۵۹.
- صمیمی، سعید، بادآور نهندي، یونس، و متقی، علی اصغر. (۱۴۰۱). الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی: رهیافت زمینه بنیان چندوجهی و معادلات ساختاری، نشریه حسابداری و اجتماعی، ۱۲(۱)، صص ۶۰-۴۱.
- صمیمی، سعید. (۱۴۰۲). خاستگاه حسابرسان مسئول در پرتو تضاد شناختی مسئولیت های حسابرسان: کاربست زمینه بنیان در هم گرایی انتظارات، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳(۳۰): ۵۰۵-۴۸۱.
- Arosalo, U., & Väyrynen, R. (1973). Financial and Industrial Oligarchy: Present Structure and Some Trends. *Journal of Peace Research*, 10(1-2), pp 1-35.

نظارتی آن دیدگاه منتقدانه ای وارد می شود؛ معمولاً مخاطبان کسانی هستند که خود دستوردهنده و متولی ایجاد چنین شرایطی می باشند؛ زیرا حوزه نظارت با حوزه اجرا درگیر شده است. به استناد ادبیات پژوهش و دیدگاه های رسته شده صاحب نظران حرفه حسابرسی، اگرچه فقدان نیروی متخصص، دست دوم بودن کارها و نرخ شکنی حق الزحمه، در سایه عدم رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای، کیفیت عملکرد حسابرسان در بخش خصوصی را مخدوش ساخته است، اما مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت نیز در این راستا موثر و مطلوب عمل نکرده اند (به خصوص در حوزه مسئولیت های اجتماعی و گزارشگری پایداری). در حالی که یکی از عوامل مؤثر بر رضایتمندی ذینفعان گزارش های مالی، کیفیت خدمات ارائه شده است و این مهم جز رقابتی کردن خدمات حسابرسی و اداره حرفه به سبک بخش خصوصی میسر نخواهد شد. از یافته های قابل اغماض پژوهش حاضر تفاوت نداشتن بخش خصوصی و دولتی در خصوص عدم پذیرش مسئولیت های اجتماعی و مشکلات زیست محیطی بود که این مسئله ناشی از فقدان تعریف جامعی از حسابرسان مسئول در بدنه اقتصاد کشور و غفلت از کارکردهای اصلی حسابرسان در موضوع گزارشگری پایداری است که IFAC و دیگر سازمان های بین المللی به صورت عملیاتی به آن ورود پیدا نموده اند. یافته های پژوهش همچنین نشان داد که از جمله عوامل علی موثر در ظهور الیگارش، حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی به میزان (۰/۵۶۹)، عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی (۰/۳۴۵)؛ عوامل ساختاری و فنی و عوامل بازدارنده و نظارتی (۰/۵۱۴) می باشند. همچنین اصلاحات ساختاری و فنی؛ اصلاحات سیاسی و مدیریتی؛ تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی و اصلاحات قانونی و نظارتی از راهبردهای محدودسازی الیگارش در حسابرسی ایران احصاء گردید؛ در نهایت بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی از جمله دستاوردهای محدودسازی الیگارش در حرفه حسابرسی تبیین شد. سرمایه های ملی توسط گروه هایی کنترل می شود که از پیوند شرکت های مالی و واسطه گری و شرکت های بزرگ تجاری و صنعتی تشکیل شده اند و تفکیک مالکیت و کنترل مالی مناسب برای الیگارش مالی وجود ندارد. در نتیجه، حاکمیت سیاسی، محدود به موضوع قدرت مطلق نیست و مسئله پیگیری منافع طبقاتی در مقیاس ملی و بین المللی مطرح است که این نتایج با یافته های گونزالو (۲۰۲۲) نیز مطابقت داشت. همچنین، قدرت مالی، قضایی و قابل توجهی در برخی صنایع مادر حاکم است که از منظر پاسخگویی به هیچ یک از گروه های جامعه پاسخگویی وجود ندارد و ایدئولوژی مستقلی در حوزه اقتصاد نمایان نخواهد شد؛ این یافته ها نیز با نتایج پتنایک مطابقت داشت. همچنین نتایج پژوهش حاضر با یافته های نوگوچی و

- Bryant A (2002) Re-grounding Grounded Theory, The Journal of Information Technology Theory and Application, Vol 4, No 1, pp 25-42.
- Cole,A., Marasco, R ,. Tien,C.(2022). A Government of Creditors: Machiavelli on Genoa, the Bank of San Giorgio, and the Financial Oligarchy, **VOL 54, (4)**.
- Gorodnichenko,Y., Grygorenko,Y.(2022). Are oligarchs productive? Theory and evidence. **Journal of Comparative Economics, Volume 36, Issue 1. https://doi.org/10.1016/j.jce. 2008. 01.001.**
- Garcia,G.(2022). Colombian financial oligarchy (Doctoral dissertation, Durham University).
- Jones, Michael, Alony,Irit. (2011).Guiding the Use of Grounded Theory in Doctoral Studies An Example from the Australian Film Industry,International Journal of Doctoral Studies,VOL 6.
- Kronenberger, Sebastian. Laux, Volker. (2019). "Conservative Accounting, Audit Quality, and Litigation", [ssrn.com/sol3/papers.cfm?Abstract\\_id=2818038](https://ssrn.com/sol3/papers.cfm?Abstract_id=2818038).
- Mansour,Nasser, Skinner, Nigel. (2008). Multi-Grounded Theory as a research methodology for theory development in education, Conference: ECER 2008.
- Millz,R., Biggs,D.(2017).Oligarchy. The Encyclopedia of Cross-Cultural Psychology. https://doi.org/10.1002/9781118339893.wbecc p387
- Patnaik, P. (2019). The ideology of India's corporate-financial oligarchy-A note. *Studies in People's History*, 6(2), 193-201.
- Patton MQ. *Qualitative research and evaluation methods*. 3rd ed. Thousand Oaks, CA:Sage; (2002).
- Samimi, S., Badavar Nahandi, Y., & Mottaghi, A. A. (2022). The Convergence of the Expectations between Auditors and the Users of Financial Statements: A Multidimensional Grounded Theory and Structural Equation Modeling. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(3), 29-54. doi: 10.22067/ijaaf.2022.42039
- Teddlie C, Yu F. (2007). Mixed methods sampling a typology with examples. *Journal of Mixed Methods Research*, vol 1(1):PP 77-100.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 60/ Winter 2026

## **Comprehensive Model of Oligarchy in Auditing: Investigating the Structure and Correcting Trends**

**Sirous Habibzadeh**

Ph.D. student, Accounting, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

**Mehdi Alinejad Saru Kolai**

Assistant Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

[mehdi12may@yahoo.com](mailto:mehdi12may@yahoo.com)

(Corresponding author).

**Mehdi Zeynali**

Assistant Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

### **Abstract**

Oligarchy in auditing has a critical view that audit affairs are in the hands of a distinct group and indicates that a special group in the auditing profession, with political governance and because of being close to government bodies, has the monopoly of auditing certain mother industries in companies and it has restricted the creation of competition by increasing the audit quality among audit institutions. The current research is done for the first time in Iran and aims to calculate the effective and fundamental factors in the creation of auditing oligarchy in the light of critical accounting theory and via the grounded theory, in line with increasing audit quality, provide strategies to limit this phenomenon. The statistical population of this research includes experienced professors in the field of auditing, partners of auditing institutions, and senior managers of auditing organizations, which was done during the years 2021 and 2021 and using the purposive mixed sampling method. Likewise, to measure the final model validity, the structural equation modeling approach was used and PLS software was used to fit it. The findings reveal that cultural, environmental, and social factors (0.345); structural and technical factors (0.439); political governance and managerial weakness (0.569), and inhibitory and supervisory factors (0.549) are effective in creating audit oligarchy. Likewise offering cultural and social platforms (0.328); structural and technical reforms (0.443); political and management reforms (0.514); strengthening the knowledge and skills of human resources (0.365) and legal and regulatory reforms (0.492) are among the strategies to limit oligarchy in auditing. Lastly, the cultural and social consequences on the audit profession (0.441) and creating a platform for increasing the audit quality (0.532) were explained as the consequences of limiting the oligarchy in the audit profession.

**Keywords:** Oligarchy in auditing, Critical theory, Political governance, and managerial weakness, Strengthening the knowledge and skills of human resources, Increasing the quality of auditing

