

## Balanced Scorecard and Strategy Map for Iranian Audit Firms

Mohammadreza Mehrabanpour<sup>\*1</sup>, Gholamreza Karami<sup>2</sup>,  
Mohammad Jandaghi Ghomi<sup>3</sup>

1. Assistant Prof. in Accounting, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran.  
mehrabanpour@ut.ac.ir
2. Associate Prof. in Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.  
ghkarami@ut.ac.ir
3. Ph.D. in Accounting, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran.  
ghomimj@gmail.com

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2021-09-23 Accepted: 2022-02-20	Iranian auditing firms face increasing challenges such as hyper-competition, underdevelopment, and severity of expectations gap. For exaltation and sustainable development, it is required to meet multiple and complex performance objectives, which highlights the need for strategic planning and performance evaluation. In this regard, the purpose of this study is to provide a balanced scorecard and strategy map for Iranian auditing firms. The present research is qualitative and exploratory which is done using the method of grounded theory in the professional and academic area of Iran during the period 2019-2020. The research data collection is a triangular (triangulation) manner that includes 25 semi-structured interviews, 38 secondary interviews, and qualitative analysis of 548 documents from Iranian professional journals. Findings showed that a balanced scorecard with five perspectives including financial, client, internal processes, learning and growth, and reputation, provides a comprehensive and purposeful framework for evaluating the strategic performance of Iranian audit firms. Furthermore, the results showed that the strategy map obtained from the balanced scorecard model provides a systematic and effective roadmap to meet the challenges and basic needs of Iranian audit firms and it can protect and support the growth and development of the audit firm and profession of the country.
* Corresponding author:  Mohammadreza Mehrabanpour  Assistant Prof. in Accounting, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran.  mehrabanpour@ut.ac.ir	

### 1-Introduction

The purpose of this study is to develop a balanced scorecard and

strategy map for Iranian audit firms. Auditing firms not only face increasing challenges such as hyper-competition, underdevelopment, and severity of expectations gap, but also deal with multiple and complex performance goals that require strategic planning and performance evaluation. Therefore, the present article seeks to discover a balanced scorecard and strategy map as a comprehensive system of strategic planning and performance evaluation, so as to provide a roadmap for success and sustainability for Iranian audit firms.

## **2- Questions**

According to the stated purpose, the present study seeks to answer the following two questions:

Q1: How should the balanced scorecard of Iranian audit firms be?

Q2: How is the appropriate strategic plan for Iranian audit firms?

## **3- Method**

The present study is a qualitative and exploratory research in the professional and academic area of Iran during the period 2019-2020 that identifies the key success factors of auditing firms through a grounded theory and then structures them in the form of a comprehensive balanced scorecard and a coherent strategy map. The research evidence was collected by snowball sampling. In this regard, three sources have been used including 25 semi-structured interviews, 38 secondary interviews, and qualitative analysis of 548 articles, roundtables, and interviews published in professional journals. Also, in order to determine the sample size, the theoretical saturation rule has been followed.

## **4- Results**

The findings showed that a balanced scorecard with five perspectives including finance, clients, internal processes, learning and growth, and reputation, provides a comprehensive and purposeful framework for evaluating the strategic performance of Iranian auditing firms. Also, the audit firm's strategy map showed how good reputation is linked to learning and growth, and then to the internal, business, and financial processes, turning the organization's intangible assets into economic capital, and again economic capital leads to the empowerment and sustainable development of reputation, and learning and growth perspectives. Therefore, the strategy map outlines the cycle of continuous evolution and progress of an audit firm

and supports and protects it.

In this regard, the most fundamental aspect of the balanced scorecard of an audit firm is the perspective of good reputation. The presence of reputable partners institutionalizes the commitment to the public interest in the firm. As a result, the firm puts professionalism at the forefront of its work in accepting and continuing to work with owners and only establishes working relationships with honest and transparent owners. Continuation of this practice has led to the formation of an outstanding quality background for the firm in the audit profession market and the profession observers, and this provides the grounds for attracting international cooperation for the organization. The result of the strategic efforts of the firm in the perspective of good reputation can be observed and evaluated, to a large extent, as a summary indicator of the institute.

Categories of reputation form the basis of a learning and growth perspective in an audit firm. In other words, a reputable firm employs personnel with the highest training quality and up-to-date technologies. In addition, the reputable firm has a higher capacity to nurture and satisfy its employees. On the other hand, a reputed audit firm is consciously and purposefully interested in achieving a special quality level as well as expanding the diversity of its services by using prominent experts and consultants. The product of the categories of learning and growth is the organization's access to experienced personnel, who with their unique abilities can transform the internal processes of the organization.

The most fundamental effect of learning and growth in the audit firm is the institutionalization of a special level of professionalism in the process of doing work, which makes the services of the firm uniquely attractive to the clients and the supervisory bodies of the profession. Next, the process of doing work in the leading firm is carried out under the supervision of experienced personnel and experts, and this phenomenon not only brings high quality services but also high productivity. The result of these categories is that they protect the internal processes of the firm from the two main challenges of doing the work, namely time pressure and fee pressure, and as a result, the intellectual capital of the firm is yielded in the form of high-quality services.

Then the firm with the obtained high-quality services from the perspective of internal processes can take over the market of highly prestigious clients. If this goal is met, the audit firm will not only be

recognized as an industry expert but will also provide the organization with the opportunity to offer a variety of services. Also, with the branding of the firm, more clients come to it and the firm's market share changes dramatically. Finally, the outcome of the firm's strategic efforts from the perspective of the balanced scorecard is summarized in the category of client profitability.

If the audit firm has succeeded in the perspective of the client, it is time to change the financial perspective of the balanced scorecard. First, auditing firms earn higher fees by achieving high-prestige, superior quality, and international-prestige ownership. Second, the reputable firm protects itself from the risk of deferred fees by attracting reputable clients. Third, the equipping of the audit firm with modern information technology, unique productivity, and economies of scale results in a significant reduction in the cost of services and a favorable profit margin for the organization. Finally, the firm's return on investment is a summary indicator of the financial success of the strategy.

## **5- Discussion and Conclusion**

The results showed that the strategy map obtained from the balanced scorecard model provides a systematic and effective roadmap to meet the challenges and basic needs of Iranian audit firms and it can protect and support the growth and development of the audit firm and profession of the country.

**Keywords:** Audit Firms, Balanced Scorecard, Performance Evaluation, Strategy Map, Iranian Audit Profession.



## کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای مؤسسات حسابرسی ایران

محمد رضا مهربان پور<sup>۱\*</sup>، غلامرضا کرمی<sup>۲</sup>، محمد جندقی قمی<sup>۳</sup>

**چکیده:** مؤسسات حسابرسی ایران با چالش‌هایی مانند رقابت حاد، توسعه نیافتگی و شدت فاصله انتظارها مواجه هستند. آنها برای اعتلاء و پایداری خود ملزم به تأمین اهداف عملکردی چندگانه و پیچیده هستند و این امر، ضرورت انجام برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد استراتژیک را آشکار می‌سازد. در این راستا، هدف پژوهش حاضر ارائه یک کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای مؤسسات حسابرسی ایران است. پژوهش حاضر، کیفی و اکتشافی است که به روش تئوری داده‌بنیاد و طی سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۳۹۹ در محیط حرفه‌ای و دانشگاهی ایران انجام شده است. گردآوری داده پژوهش به صورت سه‌گانه (مثلی) شامل ۲۵ مصاحبه نیمه‌ساختار یافته، ۳۸ مصاحبه ثانویه و تحلیل کیفی ۵۴۸ سند از نشریه‌های حرفه‌ای ایران است. یافته‌های پژوهش نشان داد که یک کارت ارزیابی متوازن با پنج منظر شامل مالی، صاحب‌کار، فرآیندهای داخلی، یادگیری و رشد، و حسن شهرت، یک چارچوب جامع و هدفمند برای ارزیابی عملکرد استراتژیک مؤسسات حسابرسی ایران بدست می‌دهد. همچنین، نتایج مطالعه حاضر نشان داد که نقشه استراتژی حاصل از مدل کارت ارزیابی متوازن پژوهش، یک نقشه راه سیستماتیک و مؤثر برای پاسخ‌گویی به چالش‌ها و نیازهای اساسی مؤسسات حسابرسی ایران فراهم نموده و می‌تواند از رشد و اعتلای مؤسسه و حرفه حسابرسی در کشور صیانت و پشتیبانی نماید.

**کلیدواژه‌ها:** مؤسسات حسابرسی، کارت ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد، نقشه استراتژی، حرفه حسابرسی ایران.

mehrabanpour@ut.ac.ir

۱. استادیار حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (نویسنده مسئول)

ghkarami@ut.ac.ir

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

ghomimij@gmail.com

۳. دکتری حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران

پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۵

اصلاحات: ۱۴۰۰/۹/۱۹

دریافت: ۱۴۰۰/۲/۳

## ۱. مقدمه

مؤسسات حسابرسی از جایگاه مهمی در اقتصاد جامعه برخوردار بوده و منافع ذینفعان متعددی تحت تأثیر عملکرد آنها قرار می‌گیرد (نهم<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷؛ پورتر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). در سال‌های اخیر، حسابرسی با تغییرات و چالش‌های محیطی مواجهه بوده است (آلمر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴؛ مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). از یک‌سو، افزایش شمار مؤسسات حسابرسی به پیدایش رقابتی سرسام‌آور در بازار کار منجر شده (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸) و در تخطی‌های فزاینده حسابرسان مستقل از آیین رفتار حرفه‌ای و دامن زدن به رسوایی‌های مالی متعدد (عسکری و اولینیک<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶؛ پورتر، ۲۰۱۴)، خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه نزد قانون‌گذاران و ذینفعان را در پی داشته است (کافی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی همواره با چالش عدم رضایت ذینفعان مواجهه بوده و شدت یافتن پدیده فاصله انتظارها، می‌تواند بقاء و توسعه آتی حرفه و مؤسسات حسابرسی را با بحران اساسی مواجه سازد (پورتر، ۲۰۱۴). افزون بر آن، مؤسسه حسابرسی به عنوان یک بنگاه دانش‌بنیان، از وابسته بالایی به سرمایه‌های فکری و فناورانه برخوردار هستند (نهم، ۲۰۱۷؛ لو و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹). با این حال، ادبیات موجود شواهد متعددی از توسعه نیافتگی زیرساخت‌های فناوری اطلاعات (باکاریچ و ابرین<sup>۷</sup>، ۲۰۲۱)، کمبود و گردش زیاد کارکنان (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰)، و عدم تخصیص کافی و مناسب نیروی انسانی به فرآیند انجام کار (لو و همکاران، ۲۰۱۹) گزارش نموده‌اند. بافت حرفه و مؤسسات حسابرسی ایران نیز از این اوضاع و احوال مستثنی نیست (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). از زمان تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰، حرفه حسابرسی در کشور به سوی بخش خصوصی گسترش یافت و اکنون با شکل‌گیری ۲۵۶ مؤسسه که اغلب آنها را مؤسسات کوچک و متوسط شکل می‌دهند (شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران - از این به بعد شورای عالی، ۱۳۹۸)، حرفه را با معضلات بسیاری از قبیل رقابت حاد، پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، نرخ‌شکنی، کمبود سرمایه انسانی، کیفیت خدمات پایین و نارضایتی ذینفعان مواجهه نموده است (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). چالش‌ها و نیازهای مؤسسات حسابرسی حاصل تحول‌های اقتصاد جهانی است، به طوری که اکنون اغلب بنگاه‌های اقتصادی و نه فقط مؤسسات حسابرسی با ریسک و عدم اطمینان بیش‌تری نسبت به عملیات خود مواجه هستند (آلمر و همکاران، ۲۰۱۴؛ لو و همکاران، ۲۰۱۹؛ نمازی، ۱۳۹۲). در پاسخ به چنین

مسائلی، کارت ارزیابی متوازن به عنوان یکی از مهم‌ترین ابتکارها در پژوهش حسابداری، در اواخر سده بیستم میلادی و به عنوان یک راهکار جامع و تحول‌آفرین برای غلبه بر چالش‌های بقاء و توسعه پایدار بنگاه‌ها در محیط کسب و کار جدید ارائه شد (مالینا و سلتو،<sup>۸</sup> ۲۰۰۱؛ نمازی، ۱۳۹۲). کاپلان و نورتون<sup>۹</sup> (۱۹۹۶) بیان نمودند که اتکای واحد تجاری به شاخص‌های مالی برای اندازه‌گیری عملکرد، از یک‌سوی موجب بی‌توجهی به عوامل کلیدی موفقیت واحد تجاری و توسعه‌نیافتگی آنها شده، و از سوی دیگر، به تمرکز بیش از حد مدیریت بر رویکردی کوتاه مدت و گذشته‌نگر در کسب و کار منجر می‌شود. به بیانی دیگر، در عصر دانش‌بنیان امروز، شاخص‌های مالی نمی‌توانند اطلاعاتی سودمند برای مدیریت سازمان به سوی مزیت رقابتی پایدار فراهم آورند. همچنین، در پژوهش بعدی خود بیان نمودند که کارت ارزیابی متوازن نه تنها منظومه‌ای جامع و مؤثر از اطلاعات استراتژیک برای رهبری موفق سازمان در شرایط رقابتی فراهم می‌آورد، بلکه با ایجاد روابط علت و معلولی بین سنجه‌های عملکردی غیرمالی و مالی، یک نقشه راه یک‌پارچه و هدفمند برای دستیابی به هم‌افزایی و ارزش اقتصادی بیش‌تر در کسب و کار فراهم می‌آید (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). از سوی دیگر، آنها معتقدند که مدل کارت ارزیابی متوازن یک کالبد قطعی ندارد، بلکه بر حسب بافت و خصوصیات کسب و کار می‌تواند مورد تحول و بازآفرینی قرار گیرد (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶).

علی‌رغم اهمیت بالای ارزیابی و مدیریت استراتژیک عملکرد در مؤسسات حسابرسی، تاکنون این مسئله در پژوهش حسابرسی چندان مورد توجه نبوده است. در این راستا، هدف پژوهش حاضر ارائه یک مدل کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای مؤسسات حسابرسی ایران است. بنابراین، مطالعه حاضر با مدل‌سازی یک کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای بافت مخصوص مؤسسات حسابرسی کشور، از جنبه‌های متعددی دارای دانش‌افزایی‌های با اهمیت می‌باشد. نخست، در این پژوهش تئوری کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی در بافت ویژه مؤسسات حسابرسی ایران مورد مطالعه و مدل‌سازی قرار می‌گیرد و ادبیات کارت ارزیابی متوازن را به حوزه حسابرسی گسترش می‌دهد. دوم، شناسایی ابعاد ارزیابی عملکرد استراتژیک مؤسسات حسابرسی کشور می‌تواند دستاوردهایی عمل‌گرایانه پیرامون ارزیابی عملکرد و توانمندسازی مؤسسات برای سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی و رهبران مؤسسات حسابرسی ایران فراهم آورد. سوم، مطالعه حاضر برای صاحب‌نظران حرفه‌ای و دانشگاهی، شناختی جدید و

متفاوتی پیرامون عوامل بنیادی کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد که می‌تواند در رمزگشایی از معمای چگونگی دستیابی به مؤسساتی پیشرو و کیفیت خدمات پایدار مؤثر واقع شوند. چهارم، پژوهش حاضر با برقرار رابطه بین ادبیات حسابداری مدیریت و حسابرسی، به توسعه یک جریان پژوهشی بین‌رشته‌ای کمک می‌نماید که در آن مفاهیم مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت به بافت ویژه مؤسسات و حرفه حسابرسی گسترش می‌یابند.

در ادامه مطالعه حاضر، ابتدا در بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، چالش‌های حرفه حسابرسی در سطح جهان و ایران ارائه شده و سپس به ادبیات کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی پرداخته می‌شود. در بخش بعد، روش‌شناسی پژوهش برای طراحی کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی ویژه بافت مؤسسات حسابرسی ایران تشریح می‌گردد. سپس، یافته‌های پژوهش ارائه گردیده و در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. چالش‌های مؤسسات حسابرسی در عصر امروز

پس از رخداد رسوایی‌های مالی اوایل سده بیست‌ویکم در ایالات متحده و کشورهای اروپایی، اعتبار حرفه نزد ذینفعان جهانی‌اش متزلزل شد و آن را مورد آماجی از قوانین و مقررات جدید قرار دادند (دولینگ و لیچ، ۲۰۱۴؛ پورتر، ۲۰۱۴). اما این سیاست‌گذاری‌های جدید و فزاینده نتوانست جلوی رسوایی‌ها و تباهی منافع عمومی در حرفه حسابرسی را بگیرد، به طوری که در سال ۲۰۱۸، انتقاد سیاستمداران بریتانیا از ضعف خدمات چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ، کشف ارتشاء به مقامات هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ایالات متحده آمریکا و وقوع رسوایی‌های مالی متعدد در آفریقای جنوبی و دانمارک، پرده از این حقیقت بر می‌دارد که قوانین و نظارت‌های جدید و نیز سازوکار کنترل کیفیت حرفه و مؤسسات حسابرسی بزرگ نتوانسته‌اند عملکردی متناسب با انتظارات ذینفعان و در جهت توسعه پایدار حرفه حسابرسی به وجود آورند (کافی، ۲۰۱۹؛ مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که اعتبار و ارزش خدمات حرفه حسابرسی را با مخاطره جدی مواجه ساخته، معضل رقابت حاد مؤسسات حسابرسی در بازار کار است. شدت رقابت به حدی است که نه تنها مؤسسات حسابرسی را ناگزیر به تخصیص ناکافی سرمایه انسانی کلیدی و



جایگزینی آنها با کارکنان غیرحرفه‌ای می‌نماید (کریستنسن و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۱)، بلکه موجب شدت قدرت چانه‌زنی صاحبکار و گزینش جسورانه حسابرسان شده که نتیجه این پدیده، خدشه‌دار شدن استقلال و کیفیت حسابرسی مستقل است (اتریدج و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۷؛ استنلی و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۵). در این راستا، مطالعات اخیر نشان می‌دهند که رقابت حاد و قدرت چانه‌زنی صاحبکار به پدیده تمرکز بیش از حد مؤسسات حسابرسی بر کسب درآمد و سهم از بازار بیش‌تر منجر شده است (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). به بیانی دیگر، اکنون اغلب مؤسسات حسابرسی موفقیت خود را در تصاحب مشتریان و درآمد بیش‌تر خلاصه نموده و از جنبه‌های بنیادین ارزش آفرینی اقتصادی در کسب و کارهای دانش‌بنیان امروز غافل مانده‌اند (نهم، ۲۰۱۷؛ عسکری و اولینیک، ۲۰۰۶). اما مؤسسات حسابرسی به عنوان بنگاه‌های خدماتی دانش‌بنیان و کیفیت‌محور (برگنر و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۰؛ وسترن و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۵)، برای استمرار بقاء و توسعه پایدار خود ملزم به برنامه‌ریزی و اقدام استراتژیک (هگازی و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۲۰؛ نمازی، ۱۳۹۲) در زمینه توسعه پایدار دارایی‌های نامشهود و سرمایه‌های فکری کسب و کار هستند (دولینگ و لیچ، ۲۰۱۴). از طرف دیگر، مؤسسات حسابرسی با ذینفعان متعددی سروکار دارند که جلب رضایت آنها یک مسئله چند وجهی و دشوار است، به طوری که تنها با مدیریت درآمد محور کسب و کار حسابرسی نمی‌توان آن را برآورده نمود (عسکری و اولینیک، ۲۰۰۶؛ سوندین و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۰). به بیانی دیگر، ایفای حرفه و مؤسسات حسابرسی به قرارداد اجتماعی خود در برابر ذینفعان منوط به برنامه‌ریزی و اقدام استراتژیک در زمینه دامنه گسترده‌ای از ذینفعان و مسئولیت‌پذیری در قبال آنها است (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹؛ دوف<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۶). در ایران نیز مؤسسات حسابرسی از وضعیت مشابهی برخوردار هستند (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰؛ امیری و فخاری، ۱۳۹۹). پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰، حرفه حسابرسی خصوصی‌سازی شد و اکنون ۲۵۶ مؤسسه حسابرسی در عضویت جامعه مذکور قرار دارند (شورای عالی، ۱۳۹۸). از یک‌طرف، توسعه سریع و بیش از حد مؤسسات حسابرسی، و از طرف دیگر، انحصار بخش عمده بازار حرفه توسط مؤسسات حسابرسی دولتی موجب شده است تا بحران نرخ‌شکنی و امضاءفروشی در حرفه حسابرسی ایران مطرح شود (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰؛ امیری و فخاری، ۱۳۹۹). افزون بر آن، اغلب مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی را مؤسسات کوچک و متوسط تشکیل می‌دهند

که از آسیب‌پذیری بالایی در بازار رقابتی برخوردار بوده و برای تداوم بقای خود، ناگزیر به پذیرش صاحبکارانی با کم‌ترین حق‌الزحمه حسابرسی هستند (شورای عالی، ۱۳۹۸). تصویر ارائه شده از مؤسسات حسابرسی ایران به روشنی مستولی شدن چالش‌های عصر اطلاعات را در بازار خدمات حسابرسی کشور را نشان می‌دهد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰؛ هگازی و همکاران، ۲۰۲۰). از این‌رو، حرفه و مؤسسات حسابرسی ایران نیازمند یک راه حل جامع، عمل-گرایانه و تحول‌آفرین هستند به‌طوری که نه‌تنها آنها را به کسب رضایت و تأمین انتظار ذینفعان متعدد خود نائل گرداند، بلکه نقشه راهی پیرامون چگونگی رهبری استراتژیک سازمان به منظور کسب موفقیت پایدار در محیط رقابتی امروز فراهم آورد.

## ۲-۲. کارت ارزیابی متوازن برای مؤسسات حسابرسی

آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی به عنوان ضوابطی جهان‌شمول، خواستار پایبندی حسابرسان مستقل به عالی‌ترین درجه از اصول حرفه‌ای و تأمین بالاترین کیفیت در خدمات حرفه هستند (وسترمن و همکاران، ۲۰۱۵؛ پورتر، ۲۰۱۴؛ عسکری و اولینیک، ۲۰۰۶). اما، مسئله تعدد ذینفعان، محدودیت منابع و شرایط سخت محیطی همواره مؤسسات حسابرسی را با گلوگاهی پیچیده از تعهدات مواجه می‌سازد که برآورده نمودن همه آنها مستلزم یک راه-حل جامع و عمل‌گرایانه است (عسکری و اولینیک، ۲۰۰۶؛ سوندین و همکاران، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر، بقاء و توسعه پایدار مؤسسات حسابرسی در شرایط دشوار و پیچیده فعلی منوط به برنامه‌ریزی و اقدام‌هایی استراتژیک است، به‌طوری که عملکرد سازمان به‌صورتی سیستماتیک و هدفمند با اهداف متعدد پیشرو تطابق پیدا کند (مالینا و سلتنو، ۲۰۰۱؛ نهم، ۲۰۱۷). کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی حاصل از آن، یک چارچوب دستوری عمل‌گرایانه است که در جهت رفع مشکلاتی از این دست و برای سازمان‌های عصر اقتصادهای دانش‌بنیان ارائه شده است. کارت ارزیابی متوازن به مؤسسه حسابرسی کمک می‌کند تا عوامل کلیدی موفقیت خود را شناسایی کرده و تمامی آنها را در قالب یک چارچوب منسجم و یک‌پارچه به‌طور متوازن و هماهنگ مورد توجه و مدیریت قرار دهد (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). افزون بر آن، نقشه استراتژی یک برنامه هدفمند و سیستماتیک است که به‌وسیله برقراری روابط علت و معلولی میان عناصر کارت ارزیابی متوازن، نقشه راه موفقیت پایدار را در اختیار مؤسسه حسابرسی قرار

می‌دهد (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). ادبیات اخیر حسابرسی به‌طور مشابه و متواتر از معضل عقیم‌ماندن تلاش‌های پژوهشی و نظارتی در تولید کیفیت خدمات مطلوب به دلیل تأکید مؤسسات حسابرسی بر انگیزه‌های تجاری پرده‌برداری نموده‌اند (اتریدج و همکاران، ۲۰۰۷؛ کافی، ۲۰۱۹؛ مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). در این راستا، کاپلان و نورتون مانیفست کارت ارزیابی متوازن استراتژیک را در دو مطالعه بنیادین خود در سال‌های ۱۹۹۶ و ۲۰۰۱ پی‌ریزی نمودند. کاپلان و نورتون (۱۹۹۶) منشأ سوء مدیریت و ناتوانی بنگاه‌های تجاری امروزی در ارائه محصولاتی رقابتی و ارزش‌افزایی بیشتر برای ذینفعان را در تأکید بر سنجه‌های مالی گذشته-نگر در برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد عنوان نمودند. کاپلان و نورتون معتقدند که مجموعه‌ای از سنجه‌های غیرمالی از قبیل فرآیندهای داخلی، و یادگیری و رشد، همانند کانال‌هایی از انرژی، توانمندی و دانش تخصصی هستند که افراد سازمان را در مسیر دستیابی به اهداف و ارزش-آفرینی بلند مدت کسب و کار حفظ می‌نمایند. از این‌رو، آنها ادعا می‌کنند که کارت ارزیابی متوازن نه تنها آفرینش استراتژی و دانش در سازمان را تحت تضمین و صیانت خود قرار می‌دهد، بلکه آنها را به‌طور مؤثر در سازمان نهادینه، راهبری و تهییج می‌نماید. نیازمندی دیگر مؤسسات حسابرسی، تخصیص بهینه منابع محدود و گران‌قیمت خود به اهداف علمکردی چندگانه و پیچیده است. غالب بودن رویکرد مدیریت سنتی در مؤسسات حسابرسی موجب شده است تا در حرفه حسابرسی همیشه معضل کمبود سرمایه فکری چیره باشد و به تبع آن، کیفیت خدمات حرفه از تأمین انتظارهای ذینفعان ناتوان بماند. در این راستا، کاپلان و نورتون (۲۰۰۱) با ارائه یک نگرش تکامل‌یافته از مدل کارت ارزیابی توازن، تئوری خود را به قلمرو مدیریت استراتژیک بسط داده و می‌گویند که کارت ارزیابی متوازن در اصل یک روش ارزیابی نیست، بلکه یک ابزار برنامه‌ریزی و انتقال استراتژی است که مدیران را در مسیر توسعه پایدار کسب و کار، بر اساس روابط بین سنجه‌های مالی و غیرمالی راهنمایی می‌نماید. بر مبنای این دیدگاه، مؤسسات حسابرسی هنگامی می‌توانند انتظارهای ذینفعان خود را برآورده سازند که نخست، اهداف آنها را شناسایی نموده باشند، و دوم، این اهداف را در قابل مجموعه‌ای از نقشه و ریزنقشه در کار ارزیابی متوازن خود پیاده سازند. در گام سوم، نقشه استراتژی کاپلان و نورتون با مرتب و مرتبط نمودن تاکتیک‌ها به یکدیگر، سیستم کارت ارزیابی متوازن را به یک برنامه سیستماتیک و آماده بهره‌برداری تبدیل نموده و سازمان را از سردرگمی در میان سنجه‌ها و

ابعاد متعدد آن آزاد می‌سازد (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). در واقع، نقشه استراتژی شرح‌حالی از چگونگی آفرینش ارزش در سازمان ارائه می‌دهد و یک مسیر هدفمند از عناصر بنیادین خلق ارزش به سوی اهداف و انتظارات ذینفعان ترسیم می‌نماید و بدین وسیله، یک نقشه راه کامل و هدفمند به دست می‌آورد که به چشم‌انداز و عملکرد استراتژی سازمان، عینیت و تنظیم-پذیری می‌بخشد (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶؛ کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). کاپلان و نورتون در پژوهش‌های بعد خود تلاش کردند با ارائه مطالعات موردی متعدد و متنوع و تبیین‌های مدیریتی و استراتژیک بیش‌تر، وجهه عمل‌گرایانه و انقلابی بودن تئوری خود را بیش از پیش هویدا سازند. با این وجود، آنها قصد هیچ‌گونه تغییر یا تحول بنیادی در چارچوب اولیه تئوری خود را نداشتند، بلکه تنها تلاش نمودند تمهیدات و شرایط زمینه‌ای لازم برای اجرای موفقیت‌آمیز مدل خود را بیش از پیش تبیین نمایند. به‌طور مشابه، برخی پژوهش‌های دیگر نیز تلاش نموده‌اند از مدل کارت ارزیابی متوازن کاپلان و نورتون تفاسیر یا نسخه‌های دیگری ارائه نمایند (حق<sup>۱۹</sup> ۲۰۱۴ را ببینید). با این وجود، تاکنون تبیین تئوری کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی در بافت اختصاصی مؤسسات حسابرسی توجه چندانی صورت نگرفته است. کاپلان و نورتون، سنجه‌های عملکرد کارت ارزیابی متوازن را بر مبنای علم مدیریت عمومی کسب و کار تدوین و تبیین نموده‌اند. اما این مدل می‌تواند برای کسب و کارها و بافت‌های خاص، مورد بازنگری تخصصی قرار گیرد (مالینا و سلتنو، ۲۰۰۱؛ کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶). در این راستا، می‌توان ادعا نمود که مؤسسات حسابرسی از جنبه‌های مختلف و متعددی دارای خصوصیات ویژه و منحصر به فرد هستند و از این‌رو، نیازمند یک کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی متفاوت و مخصوص به خود می‌باشند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۰؛ ثورن، ۱۳۹۹). نخست، حسابرسی یک حرفه بوده و جامعه از حسابداران قسم خورده انتظار دارد که فراتر از مادیات و انگیزه‌ها، خود را متعهد به خدمت به عموم بدانند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۰). دوم، طبق آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی، کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران رسمی باید بالاترین کیفیت ممکن را داشته باشند و کیفیت همواره باید به عنوان رکن اساسی انجام کار مورد تأکید و صیانت قرار گیرد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). سوم، اگر چه آموزش دانشگاهی و پیش‌نیازهای لازم برای آزمون حسابدار رسمی تا حدودی حسابرسان را برای عمل حرفه آماده می‌سازد، اما بخش عمده دانش حسابرسان در حین انجام کار حرفه‌ای بدست

می‌آید و از این‌رو، پرورش و توانمندسازی سرمایه‌های انسانی از اهمیت ویژه‌ای برای مؤسسات حسابرسی برخوردار است (وسترمن و همکاران، ۲۰۱۵). چهارم، مؤسسات حسابرسی نه تنها از سوی ارکان حرفه حسابرسی، بلکه از طرف متولیان بازارهای سرمایه و پول نیز تحت نظارت تخصصی قرار داشته و هر یک از آنها ضوابط و خواسته‌های مخصوص به خود را دارند و عدم تأمین آنها توسط مؤسسه، می‌تواند بقاء و توسعه پایدار آن را تحت تأثیر قرار دهد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). پنجم، تحریف در گزارشگری مالی خطرناک و دارای پیامدهای اقتصادی با اهمیت برای کشور است (پورتر، ۲۰۱۴). ششم، حرفه حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین ارکان اجرایی سیاست‌های جلوگیری از فساد و انضباط اقتصادی جامعه، با انتظارات گسترده-ای از سوی عموم مواجه است. شرایط مذکور به گونه‌ای است که با رخداد هر گونه رسوایی مالی، فغان «حسابرسان کجا بودند؟» شنیده شده و کل حرفه حسابرسی زیر سؤال قرار می‌گیرد (شورای عالی، ۱۳۹۸). شرایط مذکور، به روشنی مهم‌ترین ویژگی‌های محیط کاملاً متفاوت و تخصصی مؤسسات حسابرسی را نشان می‌دهند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۰). بر این اساس، هدف پژوهش حاضر ارائه یک کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی مخصوص بافت مؤسسات حسابرسی ایران است، به طوری که نه تنها آنها را با عوامل کلیدی لازم برای موفقیت و توسعه پایدارشان در محیط پیچیده فعلی آشنا نماید، بلکه یک نقشه راه سیستماتیک و هدفمند برای برنامه‌ریزی استراتژیک و کسب مزیت رقابتی پایدار برای آنها فراهم آورد.

### ۲-۳. پیشینه پژوهش

هگازی و همکاران (۲۰۲۰) بیان نمودند که یک کارت ارزیابی متوازن با پنج بُعد یادگیری و رشد، مشتریان، فرآیندهای داخلی، مالی و منظر آیین رفتار برای ارزیابی و ارتقای عملکرد مؤسسات حسابرسی مؤثر است. نهم (۲۰۱۷) بیان نمود رویه‌های ارزیابی عملکرد نامناسب فعلی، سوء رفتارها را در حرفه حسابرسی شدت می‌بخشند. از این‌رو، وی تأکید نمود که مؤسسات حسابرسی باید تکنیک‌های ارزیابی دیگری مطابق با اهدافشان تهیه نمایند که حسابرسان را به سوی رفتارهای نادرست سوق ندهد. کمپبل و همکاران<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۵) دریافتند که کارت ارزیابی متوازن به طور سیستماتیک و به موقع، اطلاعات لازم پیرامون چالش‌های استراتژی را فراهم نموده و به شناسایی نقاط ضعف و دلایل شکست استراتژی کمک می‌کند.

همچنین، آنها اذعان نمودند که کارت ارزیابی متوازن، موجب تجربه مثبت بهتری از سوی مشتری نسبت به سازمان می‌شود. سوندین و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند زمانی که کسب و کار با ذینفعان متعددی سروکار دارد، بکارگیری کارت ارزیابی متوازن در مدیریت استراتژیک اهداف ضروری است، زیرا این مدل به‌طور بالقوه به سازمان کمک می‌کند تا به‌طور متوازن به عناصر لازم برای موفقیت و توسعه خود بپردازد. عسکری و اولینیک (۲۰۰۶) بیان نمودند که حرفه حسابرسی با چالش چگونگی مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عمومی روبه‌رو است. بدین منظور، کارت ارزیابی متوازن به حرفه حسابرسی کمک می‌کند تا چارچوب جامع و استراتژیک لازم برای دستیابی به موفقیت پایدار در این زمینه را بدست آورد. در ادبیات داخلی، مهربان‌پور و همکاران (۱۴۰۰) با یک تحلیل SWOT از حرفه حسابرسی مستقل ایران بیان نمودند حرفه حسابرسی مستقل ایران از لحاظ برخورداری از یک تشکیلات حرفه‌ای قانونی و سازمان‌یافته دارای قوت است. با این وجود، از چهار بُعد پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، تعامل با ذینفعان، مشکل‌های ساختاری و قانونی، و عدم همبستگی و هم‌افزایی دچار ضعف می‌باشد. از سوی دیگر، فرصت‌های پیشروی حرفه شامل چهار بُعد جلب توجه و اعتماد ذینفعان، توسعه روابط بین‌المللی، بزرگ‌تر شدن مؤسسات حسابرسی، و تجدید ساختار در ارکان حرفه بوده و حرفه با سه تهدید فاصله انتظارها، شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور، و شرایط سیاسی و اقتصادی ایران روبرو است. در نهایت، این پژوهش راه‌حل اعتلاء و پایندگی حرفه حسابرسی مستقل کشور را در گرو برنامه‌ریزی استراتژیک مبتنی بر تحلیل SWOT بدست آمده می‌داند. مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند که سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی دارای یک چارچوب شش وجهی شامل دو منظر درون سازمانی و برون‌سازمانی و سه بُعد ساختاری، شناختی و رابطه‌ای است. بُعد ساختاری شامل تشکیلات، روش‌ها و روابط درونی و بیرونی مؤسسه، بُعد شناختی شامل هنجارها و سیاست‌های مؤسسه در تعامل‌های درونی و بیرونی، و بُعد رابطه‌ای شامل اعتماد، سرمایه فکری، هم‌افزایی و مشروعیتی است که به واسطه آمیزش دو بُعد دیگر عاید مؤسسه می‌شوند. این پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه اجتماعی یک عامل بنیادین برای پایندگی مؤسسات حسابرسی ایران است. همچنین، در پژوهش حسابرسی، طیف گسترده‌ای از ادبیات به تئوری‌پردازی و ارائه شواهد در زمینه عوامل کلیدی موفقیت مؤسسات حسابرسی پرداخته‌اند که مضامین آنها به اختصار در جدول ۱ آورده شده است.

## جدول ۱. عوامل کلیدی موفقیت مؤسسات حسابرسی بر اساس پژوهش پیشین

عوامل کلیدی موفقیت	مضامین
حق الزحمه حسابرسی	حق الزحمه حسابرسی بالاتر با افزایش جبران خدمات و انگیزش حسابرسان موجب بهبود سرمایه‌فکری، کارایی و کیفیت خدمات مؤسسه حسابرسی می‌شود (استنلی و همکاران، ۲۰۱۵).
اندازه مؤسسه	مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر از امکانات، منابع و حسن شهرت بهتری برخوردار بوده و در نتیجه، کیفیت و حق الزحمه خدمات آنها بالاتر است (دولینگ و لیچ، ۲۰۱۴).
سهم از بازار	سهم بازار بزرگ‌تر، برای مؤسسه حسابرسی صرفه‌مقیاس، قدرت چانه‌زنی، حق الزحمه بالاتر و توان مقابله با گزارشگری مالی جسورانه صاحب‌کار را فراهم می‌آورد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰).
کیفیت حسابرسی	کیفیت بالای حسابرسی مؤسسه نه تنها موجب حفظ صاحب‌کار و صرف حق الزحمه می‌شود، بلکه حسن شهرتی مثبت هم برای حسابرسان و هم برای صاحب‌کار می‌آفریند (برگنر و همکاران، ۲۰۲۰).
سرمایه انسانی	سرمایه انسانی، بنیان حرفه حسابرسی را شکل می‌دهند، و ناتوانی مؤسسه در تأمین سرمایه انسانی لازم، کیفیت خدمات و موقعیت وی در بازار را تخریب می‌نماید (لو و همکاران، ۲۰۱۹).
سرمایه رابطه‌ای	روابط حرفه‌ای شرکاء و روابط بین‌المللی مؤسسه، تخصص و کیفیت حسابرسی مؤسسه را ارتقاء داده و صاحب‌کاران و حق الزحمه حسابرسی آنها را افزایش می‌دهد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹).
فناوری اطلاعات	طی پنج سال آینده، هوش مصنوعی به‌طور اساسی فرآیندها، کارایی و کیفیت حسابرسی را متحول خواهد نمود (باکاریچ و ابرین، ۲۰۲۱).
رضایت صاحب‌کار	رضایت صاحب‌کار، ابقاء و تمرکز بازار را برای مؤسسه به ارمغان می‌آورد و این امر، به افزایش قدرت چانه‌زنی و افزایش حق الزحمه حسابرسان می‌انجامد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹).
انتظارهای ذینفعان	مؤسسات حسابرسی برای تأمین انتظارهای ذینفعان کلیدی خود، ناگزیر به مسئولیت‌پذیری اجتماعی هستند و بدین وسیله، به ارتقای سرمایه‌فکری، حسن شهرت و حق الزحمه دست می‌یابند (دوف، ۲۰۱۶).
کارایی حسابرسی	کارایی پایین، تأخیر زمانی و حق الزحمه حسابرسی بالاتری به صاحب‌کار تحمیل نموده و این امر، به چرخش و از دست دادن مزیت رقابتی برای حسابرسان منجر می‌شود (اتریدج و همکاران، ۲۰۰۷).
حسن شهرت	حسن شهرت مؤسسه از شاخص‌های کلیدی انتخاب حسابرسان توسط شرکت‌ها است و پیگرد مؤسسه به وسیله مقام‌های ناظر، حسن شهرت و بازار کار مؤسسه را تخریب می‌کند (آلمر و همکاران، ۲۰۱۴).

همان‌طور که از ادبیات پژوهش قابل استنباط است، عملکرد مؤسسه حسابرسی یک سازه مبهم و ساختار نیافته است که امکان هر گونه مطالعه و نظریه‌پردازی عموماً پذیرفته شده پیرامون اندازه‌گیری و پیش‌بینی این پدیده و حتی بررسی علمی عوامل مؤثر بر آن را از اندیشمندان دانشگاهی و حرفه‌ای سلب نموده است. به تبع این امر، قانون‌گذاران نیز از راهبری استراتژیک و سیاست‌گذاری کارا و مؤثر برای تأمین انتظارات ذینفعان و پایداری مؤسسات و حرفه حسابرسی وا مانده‌اند. از این‌رو، کسب یک شناخت مفهومی عمیق و عمل‌گرایانه از تئوری کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی آن در بافت اختصاصی مؤسسات حسابرسی کشور ضرورتی تام دارد تا حقایق اجتماعی بنیادین و سازنده عملکرد این سازمان‌ها در قالب منظومه-ای جامع و منسجم تبیین گردند و امکان مدیریت استراتژیک این سازه حیاتی برای ذینفعان حرفه فراهم آید.

### ۳. سؤالات پژوهش

بنابر مبانی نظری و پیشینه پژوهش، هدف مطالعه حاضر پاسخ‌گویی به دو پرسش زیر

است:

۱. کارت ارزیابی متوازن برای مؤسسات حسابرسی ایران چگونه باید باشد؟
۲. نقشه استراتژی مناسب برای مؤسسات حسابرسی ایران چگونه است؟

### ۴. روش‌شناسی پژوهش

مطالعه حاضر، یک پژوهش کیفی و اکتشافی است که به روش تئوری داده‌بنیاد، عوامل کلیدی موفقیت مؤسسات حسابرسی را به وسیله کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی شناسایی نموده و سپس، آنها را در قالب کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی انسجام و ساختار می‌بخشد (گودارد<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۷؛ کریستنسن و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۵). در این راستا، برای نمونه‌گیری از رویکرد هدفمند به شیوه گلوله برفی و برای تعیین حجم نمونه، از قاعده اشباع نظری استفاده می‌شود (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). همچنین، به منظور اطمینان از ارائه تبیینی معتبر و قابل اتکاء از پدیده مورد مطالعه، روایی پژوهش از پنج منظر توصیفی، تفسیری، تئوریک، درونی و بیرونی بررسی و تأیید شده است. در پارادایم پژوهش کیفی، روایی مطلوب،



پایایی مطلوب را در بر می‌گیرد. روایی توصیفی به معنای فراهم آوردن یک توصیف صحیح و واقعی از پدیده مورد مطالعه است و بدین منظور از استراتژی بررسی‌کنندگان سه‌گانه (مثلث-سازي بینندگان جریان گردآوری و تفسیر داده) استفاده می‌شود (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). روایی تفسیری به صحت ترسیم منظور و معانی ارائه شده به وسیله مشارکت‌کنندگان تأکید دارد. بدین منظور، از دو استراتژی در میان گذاشتن یافته‌ها و بازخورد گرفتن از مشارکت‌کنندگان و توصیف‌گرایی با استنباط پایین استفاده شده است، یعنی ارائه‌گزیده‌ای از گزاره‌های میدانی دقیق و اولیه از مشارکت‌کنندگان در کنار تفسیرها، که نزدیک بودن برداشت‌های پژوهش به حقایق میدانی را به تصویر می‌کشد (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). روایی تئوریکی به انطباق تبیین‌های نظری پژوهشگر با داده پژوهش می‌پردازد. برای تأمین این روایی از سه استراتژی بسط زمانی مطلوب، مثلث‌سازی با تئوری‌های موجود و داوری تخصصی سایر اعضای پژوهش بهره گرفته شده است (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). روایی درونی به توانایی پژوهشگر در تبیین روابط علی تمرکز دارد. استراتژی‌های استفاده شده برای این روایی شامل پژوهشگر هوشیار، مثلث‌سازی روش گردآوری و مثلث‌سازی داده هستند، بدین معنا که داده پژوهش از منشأ مختلفی، مانند مصاحبه با اقشار مختلف بدست آمده باشد (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵؛ گودارد، ۲۰۱۷). در پژوهش کیفی روایی بیرونی به معنای تعمیم‌پذیری طبیعت‌گرایانه است، که به قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج به افراد و بافت مشابه با حوزه مورد مطالعه اشاره دارد. به منظور فعال‌سازی این نوع روایی، لازم است که مطالعه کیفی با جزئیات تفصیلی به ویژگی‌های کلیدی مشارکت‌کنندگان و بافت مورد نظر بپردازد تا بدین وسیله مخاطب بتواند شباهت ویژگی‌های قلمرو مورد مطالعه را با قلمروهای مورد نظر خود کشف نماید. نوع دیگر تعمیم‌پذیری در پژوهش کیفی، قابلیت تعمیم تئوریکی است، که بیان می‌کند حتی اگر پژوهش کیفی از هیچ‌گونه تعمیم‌پذیری برخوردار نباشد، اما با فراهم نمودن منظومه-ای غنی از واقعیت‌های میدانی شامل ایده‌ها و فرآیندهای مشاهده شده، می‌تواند زمینه‌ای برای آفرینش تئوری‌های جدید فراهم آورد (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). در پژوهش حاضر با ارائه جزئیات و جداول تفصیلی از مفاهیم و منابع مربوط به هر جزء از تئوری پژوهش، تلاش شده است تا برای مخاطب بینشی عمیق و تفکری تطبیقی برای روایی بیرونی فراهم گردد. داده نخست این پژوهش شامل مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته‌ای است که در تابستان و

پاییز سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ انجام شده‌اند و طول انجام آنها دارای بازه ۲۵ تا ۱۳۰ دقیقه و با زمان میانگین حدود ۴۸ دقیقه است. داده دوم، ۳۸ مصاحبه ویدئویی نامزدهای هفتمین دوره شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران هستند که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران در شهریور ماه سال ۱۳۹۸ انجام شده و هر یک از نامزدها در زمانی حدود ۱۵ دقیقه به نقد و اعلام برنامه‌های خود پیرامون حرفه و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌پردازند (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸). منبع سوم گردآوری داده در پژوهش حاضر، تحلیل سه نشریه حرفه‌ای ایران شامل حسابدار رسمی، حسابرس و حسابدار است. داده‌های گردآوری شده از نشریه‌های حرفه‌ای مذکور شامل میزگردها، مصاحبه‌ها و مقاله‌های حرفه‌ای مربوط به حرفه و مؤسسات حسابرسی مستقل در ایران است. به منظور کدگذاری شواهد پژوهش، طبق جدول ۲ از شناسه‌های ۱-الف تا ۸-الف برای مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته، از شناسه‌های ۱-ث تا ۶-ث برای مصاحبه‌های ثانویه، از شناسه‌های ۱-ن تا ۳-ن برای تحلیل نشریه‌های حرفه‌ای و از شماره‌های ۰۰۱ تا ۶۱۱ به عنوان شناسه واحد تحلیل استفاده شده است.

### جدول ۲: اطلاعات جمعیت‌شناختی داده سه‌گانه پژوهش

۱. مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته						
شناسه	سوابق حرفه‌ای/ دانشگاهی	جمع	۴۰ ≤ سال	۳۰ ≤ سال	۲۰ ≤ سال	۱۰ ≤ سال
۱-الف	عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران	۳	۱	۱	۱	۰
۲-الف	شریک مؤسسه حسابرسی	۷	۰	۴	۱	۲
۳-الف	مدیر مؤسسه حسابرسی	۲	۰	۱	۱	۰
۴-الف	سرپرست مؤسسه حسابرسی	۳	۰	۰	۰	۳
۵-الف	حسابدار رسمی غیرشاغل	۲	۰	۱	۰	۱
۶-الف	دکتری حسابداری و	۳	۰	۰	۰	۳

					مدیریت اجرایی	
۱	۳	۰	۰	۴	دانشیار حسابداری	۷-الف
۱	۰	۰	۰	۱	استادیار حسابداری	۸-الف
۱۱	۶	۷	۱	۲۵	مجموع	

## ۲. مصاحبه‌های ثانویه

سال	سال $20 \leq$	سال $30 \leq$	سال $40 \leq$	جمع	سوابق حرفه‌ای / دانشگاهی	شناسه
۰	۴	۳	۰	۷	عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران	۱-ث
۲	۸	۱۰	۳	۲۳	شریک مؤسسه حسابرسی	۲-ث
۰	۰	۱	۰	۱	معادل شریک مؤسسه حسابرسی	۳-ث
۰	۰	۱	۰	۱	مدیر مؤسسه حسابرسی	۴-ث
۰	۱	۰	۰	۱	حسابدار رسمی شاغل	۵-ث
۱	۲	۲	۰	۵	حسابدار رسمی غیرشاغل	۶-ث
۳	۱۵	۱۷	۳	۳۸	مجموع	

## ۳. اسناد تحلیل شده از نشریه‌های حرفه‌ای

۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	تعداد مقاله	نشریه	شناسه
۰	۱۳	۸	۳۲	۳۲	۷۴	۷۳	۲۵۳	حسابدار رسمی	۱-ن
۳۷	۲۵	۲۳	۲۷	۲۲	۰	۲۹	۱۸۸	حسابرس	۲-ن
۰	۵	۴۶	۲۶	۱۴	۱۱	۵	۱۰۷	حسابدار	۳-ن
۳۷	۴۳	۷۷	۸۵	۶۸	۸۵	۱۰۷	۵۴۸	مجموع	

## ۵. یافته‌های پژوهش

## ۵-۱. منظر اول - مالی

منظر مالی در کارت ارزیابی متوازن نشان‌دهنده آن است که استراتژی جدید سازمان چه دستاوردی از نظر اقتصادی برای مؤسسه به ارمغان آورده است. به‌طور کلی، مقوله‌های بخش مالی بر پایه دو عنصر درآمدها و هزینه‌ها شکل می‌گیرند و نشان‌دهنده تأثیر اجرای استراتژی بر عملکرد مالی سازمان است. در مؤسسات حسابرسی ایران، منظر مالی عملکرد مؤسسه از توجه بالایی برخوردار است، زیرا به گمان مؤسسات در شرایط رقابتی حاد، استمرار بقاء منوط به فزونی عواید بر مخارج کسب و کار است. در این راستا، خبرگان پژوهش بیان می‌نمایند:

واقعیت امر این است که ... با شرایط فعلی سعی می‌کنیم با هزینه‌های مان سر به سر بشیم و منفی نشیم و بدین شیوه کارمان را پیش ببریم تا ادامه داشته باشیم؛ ... این نگرش در خیلی از مؤسسات هستش، تا اینکه خودشان را به یک شکلی حفظ بکنند (۲۰۰۷-الف). یک مؤسسه حسابرسی مانند هر بیزینس دیگری دنبال درآمد است، البته مثل سایر مشاغل، حتی تاکسی-رانی، اخلاق مخصوص خود را دارد (۲۰۰۸-الف). در ایران تنها هدف مؤسسات حسابرسی در حال حاضر افزایش درآمد است (۵۰۱۷-الف).

درآمد مهم‌ترین مقوله از منظر مالی مؤسسات حسابرسی به شمار می‌آید و از یک‌سو، به انگیزه اصلی کارزار بین مؤسسات برای جذب صاحب‌کار بیش‌تر، و از سوی دیگر، به صحنه اصلی قانون‌گذاری و نظارت در حرفه حسابرسی تبدیل شده است. درآمد مؤسسه از جنبه‌های متعدد و متنوعی نشان‌دهنده عملکرد موفقیت‌آمیز استراتژی سازمان است. نخست، درآمد مؤسسه نشان‌دهنده آن می‌باشد که استراتژی تا چه میزان در شکستن سدهای رقابتی، حضور در بازار و شناخته شدن نزد صاحب‌کاران مؤثر واقع شده است. به بیان دیگر، در بازار حرفه حسابرسی ایران، علاوه بر انحصارات موجود برای مؤسسات حسابرسی دولتی، مؤسسات با سابقه‌تر و بزرگ‌تر بخش خصوصی از ورود مؤسسات جوان و کوچک‌تر به بازار کار ممانعت می‌نمایند. چنانچه مؤسسه حسابرسی با گذر از موانع رقابتی، بتواند درآمد مطلوبی بدست آورد، این امر نویدبخش توسعه آتی کسب و کار، توسعه روابط در بازار و قدرت چانه‌زنی بیش‌تر در برابر صاحب‌کاران خواهد بود. به‌علاوه، در بازار کار حسابرسی درآمد مؤسسه نوعی علامت‌دهی نسبت به اعتبار سازمان و کیفیت خدمات به شمار می‌آید و این امر، می‌تواند هم در جذب سرمایه‌های فکری برتر و هم به پیشروی بیش‌تر مؤسسه در بازار کمک مؤثری نماید. مقوله دوم منظر مالی، حق‌الزحمه معوق مؤسسه حسابرسی است. در بازار حسابرسی ایران به دلیل کثرت

سمت عرضه خدمات، صاحب‌کاران از قدرت چانه‌زنی بالایی برخوردار هستند و این پدیده، نه تنها حسابرسان را از دستیابی به حق‌الزحمه‌ای مناسب محروم ساخته است، بلکه آنها را با چالش‌های چانه‌زنی مجدد صاحب‌کار برای تعدیل حق‌الزحمه یا تهدید به چرخش مواجه می‌سازد. افزون بر آن، شرایط تحریم‌ها و رکود اقتصادی کشور نیز موجب تنگنای مالی برای صاحب‌کاران شده و این پدیده نیز جمع‌آوری حق‌الزحمه از صاحب‌کاران را با تأخیر مواجه می‌سازد. در نتیجه، علی‌رغم مقررات جدید جامعه حسابداران رسمی ایران مبنی بر دریافت حق‌الزحمه قبل از صدور گزارش، همچنان وصول حق‌الزحمه قرارداد انجام کار برای مؤسسات حسابرسی با چالش‌های تعویق یا حتی مشکوک‌الوصول شدن مواجه است. حق‌الزحمه معوق نه تنها عملکرد مالی مؤسسه را با ریسک مواجه می‌نماید، بلکه مشکلات وابستگی به صاحب‌کار و نقض حرفه‌ای‌گرایی را هم به بار می‌آورد که می‌تواند لطمات جبران‌ناپذیری به اعتبار مؤسسات و حرفه حسابرسی ایران تحمیل نماید.

سومین مقوله منظر مالی کارت ارزیابی متوازن، سود مؤسسه حسابرسی است. سود نشان‌دهنده فزونی ورود منافع کسب شده بر منابع مصرف شده سازمان طی دوره مالی است. شرایط رقابت حاد، حاشیه سود پایینی را به مؤسسات حسابرسی ایران تحمیل می‌کند و بر این اساس، سود مؤسسه حسابرسی در گرو حجم عملیات یا مدیریت هزینه سازمان قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، زمانی مؤسسه می‌تواند سود مطلوب خود را بدست آورد که یا کار بیش‌تری در بازار خدمات بدست آورد، و یا با مدیریت هزینه، کارهای موجود خود را با حاشیه سود بیش‌تری به انجام رساند. چنانچه مؤسسه حسابرسی در مأموریت‌های دو گانه مذکور موفقیت‌آمیز ظاهر شود، سود به افزایش حقوق مالکانه، بنیه مالی و رفاه اعضای مؤسسه کمک کرده و بنابراین، سازمان قادر خواهد بود با تأمین سرمایه فکری بیش‌تر، حوزه کسب و کار خود را توسعه بخشد. اما اگر مؤسسه عملکرد موفقیت‌آمیزی نداشته باشد، این امر به تضعیف وضعیت مالی کسب و کار منجر شده و تداوم بقای مؤسسه را مورد تهدید قرار می‌دهد. در نهایت، مقوله چهارم منظر مالی، بازده سرمایه‌گذاری مؤسسه است. در واقع، این مقوله نشان‌دهنده برآیند تمامی مقوله‌های منظر مالی کارت ارزیابی متوازن بوده و به عنوان یک شاخص خلاصه، به مالکان مؤسسه نشان می‌دهد که آیا استراتژی توانسته است تغییری فراگیر از منظر مالی ایجاد نماید یا خیر. بازده سرمایه‌گذاری، عایدی خالصی است که به سرمایه‌گذاری شرکاء تعلق گرفته و از این‌رو، به طور

معناداری با استمرار همکاری شرکاء با مؤسسه ارتباط می‌یابد. در این راستا، خبرگان پژوهش اذعان نموده‌اند:

من امسال در حرفه حتی نتوانستم به اندازه اجاره ملکم که در اختیار مؤسسه است، عایدی داشته باشم؛ در مقایسه با مدیران شرکت‌ها و حتی بانک‌ها کوچک، عایدی شرکای حسابرسی در ایران ناچیز است (۱۰۰۱-الف). مخصوصاً برای مؤسسات کوچک که بنده خداها چه وضعی دارند (۱۰۲۶-ث)؛ آینده حرفه بسیار تاریک است (۱۰۳۲-ث). هر مؤسسه‌ای که شریک شدم، همه رو به افول بودند. باید اعضای مؤسسات را ... با حق‌الزحمه‌های مناسب نجات دهیم (۲۰۴۴-ث).

جدول ۳، سایر یافته‌ها پیرامون عملکرد مؤسسات حسابرسی از منظر مالی و مفاهیم مرتبط با آن را نشان می‌دهد.

### جدول ۳: ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی از منظر مالی

منظر اول. مالی
<p>مقوله ۱. درآمد مؤسسه</p> <p>گزیده مفاهیم: {شناخته شدن در بازار}، {حضور در بازار}، {شکستن موانع رقابتی}، {توسعه کسب و کار}، {توسعه روابط}، {قدرت چانه‌زنی}، {اعتبار حرفه و مؤسسه}، {جذابیت برای سرمایه‌فکری}، {علامت‌دهی برای کیفیت خدمات}، {پیشرو بودن در بازار}؛</p> <p>گزیده منابع: {۲۰۰۷-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۷۰۲۱-الف}، {۱۰۳۵-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۲۰۵۶-ث}، {۶۰۶۱-ث}، {۱۱۳۲-ن}، {۱۲۴۳-ن}، {۱۲۷۶-ن}، {۱۲۸۸-ن}، {۲۳۲۸-ن}، {۲۳۵۶-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۳۵۲۲-ن}، {۳۵۴۵-ن}؛</p>
<p>مقوله ۲. حق‌الزحمه معوق</p> <p>گزیده مفاهیم: {ریسک عملکرد}، {وابستگی به صاحب‌کار}، {تهدید به چرخش حسابرس}، {کاهش قدرت چانه‌زنی حسابرس}، {نقض استقلال حسابرس}، {تخریب کیفیت خدمات}، {صاحب‌کار نامعتبر}، {ریسک حسن شهرت}؛</p> <p>گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۷۰۲۳-الف}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۷-ث}، {۱۰۷۱-ن}، {۱۲۱۳-ن}، {۱۲۴۲-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۳۷۱-ن}، {۲۴۰۵-ن}، {۲۴۰۷-ن}، {۳۵۲۴-ن}، {۳۵۲۶-ن}، {۳۵۶۶-ن}؛</p>
مقوله ۳. سود مؤسسه

منظر اول. مالی
<p>گزیده مفاهیم: {حقوق مالکان}، {عملکرد مؤسسه}، {عملکرد مراکز سرمایه‌گذاری}، {بنیه مالی}، {تأمین سرمایه فکری}، {مدیریت هزینه}، {تداوم بقای مؤسسه}، {رفاه اعضای مؤسسه}، {انگیزش در کسب و کار}، {کیفیت خدمات}، {روابط بین المللی}؛</p> <p>گزیده منابع: {۲۰۰۴-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۷۰۲۱-الف}، {۲۰۴۸-ث}، {۲۰۵۲-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۲۴۳-ن}، {۱۲۷۱-ن}، {۱۲۷۶-ن}، {۲۳۲۲-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۴۲۰-ن}، {۳۵۳۱-ن}، {۳۵۵۶-ن}، {۳۵۹۲-ن}؛</p>
<p>مقوله ۴. بازده سرمایه‌گذاری</p> <p>گزیده مفاهیم: {انگیزش شرکای مؤسسه}، {تداوم فعالیت شرکاء}، {رشد و توسعه کسب و کار}؛</p> <p>گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۷۰۲۳-الف}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۵۳-ث}، {۲۰۵۶-ث}، {۱۱۱۵-ن}، {۱۱۲۰-ن}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۲۴۳-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۳۹۳-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۳۵۱۲-ن}، {۳۵۳۱-ن}، {۳۵۳۳-ن}.</p>

## ۵-۲. منظر دوم - صاحب کار

در این منظر، صاحب کاران و بازارهایی تعریف می‌شوند که مؤسسات حسابرسی باید برای بدست آوردن آنها برنامه‌ریزی و اقدام نمایند. در واقع منظر صاحب کار، منابع و ظرفیت‌های سازمان را به‌طور مؤثر در جهت بازار و صاحب کاران هدف بسیج و تجهیز می‌نماید. در بازار حسابرسی ایران، صاحب کاران به لحاظ اندازه و صنعت از تنوع بالایی برخوردار هستند و مؤسسات حسابرسی برای دستیابی به آنها باید شرایط و تخصص مورد نیاز را احراز نمایند. هر چقدر مؤسسه حسابرسی بتواند صاحب کاران بزرگ‌تر و با صنایع ویژه را تصاحب نماید، عملکرد مالی موفق‌تری را رقم می‌زند. با این وجود، به دلیل وزن بالای اقتصاد دولتی در ایران، از یک سو مؤسسات حسابرسی در جلب صاحب کاران مورد تخصص و علاقه خود ممکن است با انحصار و منع قانون مواجه شوند، و از سوی دیگر، به دلیل دخالت دستوری دولت در تقسیم کارهای شرکت‌ها و نهادهای بخش عمومی، ممکن است صاحب کاران به مؤسسات حسابرسی غیرمتخصص یا بی‌کیفیت واگذار شوند. در این راستا، خیرگان پژوهش معتقدند:

بازار مؤسسات حسابرسی را با سیستم دستوری اداره می‌کنند. معتمد بورس، معتمد بانک مرکزی، معتمد سرمایه‌گذاری غدیر و کمی بعد معتمد سوپر مارکت‌ها را خواهیم داشت! آنها به تخصص در حرفه توجه نمی‌کنند و به کسی که کار بانک نکرده، حسابرسی بانک می‌دهند

(۱۰۰۱-الف). [بازار حرفه] فقط رانت [و لابی] است (۳۰۱۱-الف؛ ۲۰۴۶-ث). به مؤسسات معتمد بورس، آنهایی که گروه الف باشند، شرکت‌های بزرگ بورس را می‌دهند، بهترین شرکت‌های ایران (۵۰۱۶-الف). مؤسساتی [هم] که نتوانسته‌اند معتمد باشند، همه کوچک و متوسط هستند (۲۰۴۷-ث). چرا سازمان حسابرسی و دیوان، حسابرسی عملیاتی را فقط برای خودشان بر می‌دارند؟ حسابرسی عملیاتی که من انجام می‌دهم، از آن سازمان‌ها کاملاً متفاوت است (۲۰۴۹-ث).

تعیین‌کننده‌ترین مقوله در منظر صاحب‌کار کارت ارزیابی متوازن مؤسسات حسابرسی ایران، پرستیژ (ارزشمندی) صاحب‌کاران است. چنانچه مؤسسه حسابرسی بتواند شرایط لازم برای این قبیل صاحب‌کاران را فراهم آورد، می‌تواند برند تخصص صنعت آن شرکت‌ها را از آن خود نماید و به سهم از بازار متفاوتی از سایر رقباء دست یابد. افزون بر آن، با برند تخصص صنعت و افزایش سهم از بازار مؤسسه، صرف تخصص و صرفه‌جویی حاصل از مقیاس حاشیه سود مؤسسه حسابرسی را متحول می‌نماید. از سوی دیگر، بنابر قوانین و مقررات کشور، مشتریان سایر خدمات مؤسسات از قبیل حسابرسی عملیاتی معمولاً شرکت‌های بورس اوراق بهادار و نهادهای بخش عمومی هستند و مؤسسه با دستیابی به بازار این صاحب‌کاران ارزشمند، می‌تواند به تنوع خدمات دست یابد. در نهایت، برآیند تمامی مقوله‌های مذکور در یک شاخص خلاصه تحت عنوان سودآوری صاحب‌کار نمایش می‌یابد که حاصل موفقیت استراتژی در منظر صاحب‌کار کارت ارزیابی متوازن است. سایر یافته‌های پژوهش پیرامون منظر صاحب‌کار و مفاهیم مرتبط با آن در جدول ۴ خلاصه شده است.

#### جدول ۴: ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی از منظر صاحب‌کار

منظر دوم. صاحب‌کار
مقوله ۱. پرستیژ (ارزشمندی) صاحب‌کاران گزیده مفاهیم: {مبلغ قراردادها}، {اعتبار حرفه و مؤسسه}، {حسن شهرت حسابرسی}، {عدم حق‌الزحمه معوق}، {چرخش ضابطه‌مند حسابرسی}، {حرفه‌ای‌گرایی بالاتر}، {تنوع‌بخشی به خدمات}، {بزرگ شدن مؤسسه}، {صرف پرستیژ مؤسسه}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۱۰-الف}، {۳۰۱۱-الف}، {۲۰۴۷-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۲۰۵۶-ث}، {۱۱۰۰-ن}، {۱۱۲۳-ن}، {۱۱۶۷-ن}، {۱۲۳۲-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۲۴۲۰-ن}، {۲۴۲۲-ن}



منظر دوم. صاحب کار
ن {، {۳۵۵۱-ن-، {۳۵۶۵-ن-، {۳۵۹۲-ن-؛ مقوله ۲. برند تخصص صنعت گزیده مفاهیم: {کیفیت خدمات بالا}، {صرف حق الزحمه}، {کاهش بهای تمام شده}، {صرفه جویی حاصل از مقیاس}، {قدرت چانه زنی بالا}، {توان کار گرفتن}، {حفظ صاحب کار}، {تمکن مالی}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۶۰۱۹-الف}، {۸۰۲۵-الف}، {۱۰۲۷-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۱۹۲-ن}، {۱۲۹۰-ن}، {۲۳۴۸-ن}، {۲۳۷۱-ن}، {۲۴۷۹-ن}، {۳۵۲۹-ن}، {۳۵۶۹-ن}، {۳۵۷۵-ن}؛
مقوله ۳. سهم از بازار گزیده مفاهیم: {رضایت صاحب کار}، {رشد صاحب کاران}، {بازگرداندن صاحب کاران}، {مزیت رقابتی مؤسسه}، {رشد توان کار گرفتن مؤسسه}، {توسعه کسب و کار}، {تمرکز بر بازار}، {صرفه جویی حاصل از مقیاس}، {قدرت چانه زنی}، {تمکن مالی}؛ گزیده منابع: {۴۰۱۰-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۶۰۱۹-الف}، {۲۰۴۶-ث}، {۲۰۴۷-ث}، {۳۰۵۸-ث}، {۴۰۵۹-ث}، {۱۰۸۰-ن}، {۱۱۱۱-ن}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۱۵۸-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۳۷۷-ن}، {۲۹۹۳-ن}، {۲۴۰۶-ن}، {۳۵۲۹-ن}، {۳۵۳۱-ن}؛
مقوله ۴. تنوع خدمات گزیده مفاهیم: {تنوع تخصص}، {پرتفوی درآمدی}، {کاهش ریسک عملکرد}، {تنوع بازار}، {بهبود مدیریت پیک کار}، {تحول در سرمایه فکری}، {ارزش افزوده بیش تر برای صاحب کار}، {قدرت چانه زنی}، {تکامل و بزرگ شدن مؤسسات}، {هم افزایی}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۱۰۲۹-ث}، {۱۰۳۷-ث}، {۲۰۵۱-ث}، {۱۰۸۷-ن}، {۱۰۹۰-ن}، {۱۱۲۲-ن}، {۲۳۴۳-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۳۷۹-ن}، {۲۴۶۵-ن}، {۳۵۲۹-ن}، {۳۵۳۹-ن}، {۳۵۴۵-ن}، {۳۵۶۶-ن}؛
مقوله ۵. سودآوری صاحب کار گزیده مفاهیم: {ارزش خدمات برای صاحب کار}، {صرف ریسک حسابرسی}، {صرف برند مؤسسه}، {صرف تخصص حسابرسی}؛ گزیده منابع: {۲۰۱۰-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۷۰۲۱-الف}، {۷۰۲۲-الف}، {۸۰۲۵-الف}، {۱۰۳۵-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۱۰۸۰-ن}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۱۵۸-ن}، {۱۲۷۶-ن}، {۲۳۲۸-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۳۵۱۸-ن}، {۳۵۳۱-ن}.

### ۵-۳. منظر سوم - فرآیندهای داخلی

در منظر فرآیندهای داخلی کارت ارزیابی متوازن، مجموعه‌ای از مقوله‌های کلیدی تعریف

می‌شود که چگونگی اجرای عالی و کامل استراتژی در جریان عملیات کسب و کار را مشخص می‌نماید. در این منظر، عملیات سازمان حول فرآیندهایی متمرکز می‌شود که به ایجاد ارزش و رضایت برای صاحب‌کار و به تبع آن، تحقق اهداف مالی کسب و کار کمک می‌نمایند. بدین منظور، مقوله‌های منظر مذکور عملیات سازمان را به منظومه‌ای منسجم، هدفمند و مبتنی بر سه محور کیفیت، بهره‌وری و تنوع خدمات متحول می‌سازند. در حرفه حسابرسی ایران، اگر چه فاصله انتظارها موجود حاکی از عدم دستیابی مؤسسات به یک استراتژی مؤثر در اجرای عملیات است، اما سه محور گفته شده برای این منظر، در کانون توجه خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی ایران قرار دارند. در این راستا، خبرگان پژوهش بیان می‌کنند:

در حرفه ما همه چیز از بسم الله تا ن پایان خلاصه می‌شود در کیفیت خدمات (۷۰۲۴-الف). اگر مؤسسه پرسنل کیفی نداشته باشد، اگر پرسنل گردآوری شواهد بلند نباشد، انگار دارند گل لگد می‌کنند ... یک پرسنل متخصص می‌تواند در ۳ ساعت همه کار را جمع کند، اما مؤسسات با بکارگیری پرسنل بی‌کیفیت، اصطلاحاً «گل لگد می‌کنند» و هزینه حسابرسی را بالا می‌برند (۵۰۱۶-الف). اکنون در دنیا ۲۰ تا ۳۰ نوع خدمت به‌وسیله حسابداران رسمی عرضه می‌شود، اما ما متأسفانه فقط چسبیدیم به حسابرسی (۱۰۰۲-الف).

بنیادی‌ترین مقوله در منظر فرآیندهای داخلی مؤسسات حسابرسی، حرفه‌ای‌گرایی است. حرفه‌ای‌گرایی یگانه عاملی است که موجب اعتبار و ارزشمندی خدمات مؤسسات حسابرسی نزد ذینفعان و جامعه می‌گردد. حرفه‌ای‌گرایی بر پایه دو عنصر صیانت از آیین رفتار حرفه‌ای و تعهد خدمت به عموم شکل می‌گیرد و سنگ‌بنای خدمات مؤسسات حسابرسی را می‌سازد. در یک مؤسسه حسابرسی که حرفه‌ای‌گرایی نهادینه شده باشد، کیفیت خدمات به عنوان رکن اصلی عملیات مدنظر تمامی اعضاء سازمان قرارداداشته و پایبندی کسب و کار به تأمین منافع عمومی، فرصت کسب حسن شهرت و توسعه کسب و کار را فراهم می‌آورد. مقوله دوم منظر، سرپرستی است. مؤسسات حسابرسی به عنوان سازمان‌هایی حرفه‌ای و دانش‌بنیان، بر مبنای مجموعه‌ای پیچیده و گسترده از دانش تخصصی خود ملزم به ارائه خدمات حرفه‌ای با بالاترین کیفیت به عموم هستند. از طرف دیگر، بخش عمده‌ای از دانش تخصصی حرفه حسابرسی، دانشی ضمنی است که پرسنل طی فرآیند انجام کار بدست می‌آورند. در این راستا، وجود سرپرستی مطلوب بر رده‌های حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی، نه تنها نسبت به برآورده نمودن الزام‌های حرفه‌ای‌گرایی

برای مؤسسه اطمینان خاطر فراهم می‌کند، بلکه به پرورش سرمایه انسانی و تأمین نیروهای متخصص در جهت ارتقای بیش‌تر کیفیت خدمات کمک معناداری می‌نماید. افزون بر آن، سرپرستی مطلوب می‌تواند با کاهش خطاها و دوباره‌کاری‌های پرسنل، کارایی عملیات را بهبود بخشیده و بدین وسیله، نقشی کلیدی هم در کاهش بهای تمام شده و جلب رضایت صاحب‌کار، و هم مصون‌سازی مؤسسه از ریسک دعاوی حقوقی و ریسک حسن شهرت ایفا نماید. مقوله سوم، بهره‌وری است که نتیجه تلاش‌های مختلف مؤسسه برای دستیابی به حداکثر کارایی و اثربخشی در عملیات را نمایش می‌دهد. بهره‌وری بالاتر مؤسسه، با مدیریت ارزش در کسب و کار سروکار داشته و بر کاهش اتلاف‌ها و هزینه‌ها تمرکز دارد. مقوله بهره‌وری از نقش ویژه‌ای هم از منظر صاحب‌کار و هم از منظر مالی برخوردار است، زیرا کاهش بهای تمام شده خدمات، نه تنها به کاهش حق‌الزحمه و رضایت بیش‌تر صاحب‌کاران منتج می‌شود، بلکه با ایجاد مزیت رقابتی و گسترش سهم از بازار مؤسسه، بازدهی بالاتری عاید سرمایه‌گذاری مالکان مؤسسه می‌نماید.

چهارمین مقوله، فشار زمانی حاکم بر فرآیندهای داخلی کسب و کار است. خدمات مؤسسات حسابرسی به‌طور عمده از ماهیت فصلی برخوردار بوده و یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های آنها، مدیریت مطلوب پیک کار است. فشار زمانی در منظر فرآیندهای داخلی، در اصل به مفاهیم برنامه‌ریزی و سامان‌دهی در علم مدیریت ارتباط می‌یابد و به عنوان یک پاشنه آشیل برای تبدیل سرمایه‌های فکری مؤسسه به سرمایه‌های اقتصادی برای آن تلقی می‌گردد. تحمیل فشار زمانی بالا در فصل شلوغی کار تبعات پر هزینه‌ای از قبیل نارضایتی کارکنان ارشد، بکارگیری پرسنل بی‌کیفیت/سیار و افت کیفیت حسابرسی را برای مؤسسه به دنبال دارد که نهایتاً به از دست رفتن حسن شهرت، صاحب‌کار و سهم از بازار برای سازمان منجر می‌شوند. مقوله پنجم، فشار حق‌الزحمه بر مؤسسات حسابرسی کشور است. در بازار خدمات حسابداران رسمی به دلیل حاکم بودن شرایط رقابت حاد، فشار حق‌الزحمه به یک معضل جدی برای حرفه حسابرسی کشور تبدیل شده است. فشار حق‌الزحمه به کاهش تلاش و بودجه‌های زمانی فشرده در فرآیند انجام کار می‌انجامد و بدین ترتیب، نه تنها کیفیت خدمات مورد تهدید واقع می‌شود، بلکه می‌توان به شیوع رسوایی‌هایی از قبیل امضاء فروشی و نقض حرفه‌ای‌گرایی در مؤسسات حسابرسی بیانجامد و سایر مقوله‌های منظر فرآیندهای داخلی را به‌طور معناداری تحت شعاع

قرار دهد. افزون بر آن، یکی از تبعات جبران ناپذیری دیگر فشار حق‌الزحمه، عقب‌ماندگی و کوچ سرمایه فکری از حرفه حسابرسی کشور است. سرانجام مقوله‌نهایی این منظر کارت ارزیابی متوازن، کیفیت خدمات مؤسسه است که برآیند دستاوردهای سازمان از منظر فرآیندهای داخلی را نشان می‌دهد. کیفیت خدمات مهم‌ترین عامل در تداوم فعالیت و توسعه پایدار مؤسسه به‌شمار می‌آید. مؤسسات حسابرسی که الزام‌های کیفی نهادهای ناظر را تأمین نمایند، حسن شهرت و خوشنامی شرکای خود را ارتقاء بخشیده، و این پدیده فرصت‌های متمایزی در بازار کار از قبیل صاحب‌کاران بزرگ، برند تخصص صنعت، توسعه سهم از بازار و تنوع خدمات را برای آنها به ارمغان می‌آورد. سایر یافته‌های پژوهش پیرامون منظر فرآیندهای داخلی و مفاهیم مربوط به آن در جدول ۵ ارائه شده است.

#### جدول ۵: ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی از منظر فرآیندهای داخلی

منظر سوم. فرآیندهای داخلی
<p>مقوله ۱. حرفه‌ای‌گرایی</p> <p>گزیده مفاهیم: {آیین رفتار حرفه‌ای}، {کنترل کیفیت مؤسسه}، {کیفیت صاحب‌کار}، {کیفیت خدمات}، {تأمین منافع عمومی}، {حسن شهرت}، {سهم از بازار}، {تمکن مالی}، {رشد کسب و کار}، {قدرت چانه‌زنی}، {عدم وابستگی به صاحب‌کار}، {استقلال}؛</p> <p>گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۷۰۲۱-الف}، {۷۰۲۴-الف}، {۱۰۳۳-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۸-ث}، {۱۰۷۱-ن}، {۱۲۷۶-ن}، {۲۳۵۶-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۴۰۵-ن}، {۲۴۰۷-ن}، {۳۵۳۲-ن}، {۳۵۴۰-ن}، {۳۵۶۵-ن}؛</p>
<p>مقوله ۲. سرپرستی</p> <p>گزیده مفاهیم: {پرورش سرمایه انسانی}، {دستیابی به نیروی متخصص کافی}، {تقویت تخصص}، {کارایی عملیات}، {کاهش بهای تمام شده}، {رضایت صاحب‌کار}، {کیفیت خدمات}، {کاهش ریسک خدمات}، {اعتبار مؤسسه}، {کاهش ریسک دعوای حقوقی}؛</p> <p>گزیده منابع: {۳۰۱۱-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۷۰۲۴-الف}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۳۹-ث}، {۲۰۵۲-ث}، {۱۱۶۴-ن}، {۱۱۹۸-ن}، {۱۲۷۱-ن}، {۲۳۲۸-ن}، {۲۳۲۹-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۳۵۲۶-ن}، {۳۵۵۶-ن}، {۳۵۵۸-ن}؛</p>
<p>مقوله ۳. بهره‌وری</p> <p>گزیده مفاهیم: {کاهش بهای تمام شده}، {کاهش حق‌الزحمه}، {کاهش زمان انجام کار}، {مدیریت هزینه سربار}، {کاهش ظرفیت بلااستفاده}، {بهبود بازده سرمایه‌گذاری}، {کاهش فشار زمانی}، {کیفیت خدمات}، {رضایت صاحب‌کار}، {کسب مزیت رقابتی}؛</p>

گزیده منابع: {۳۰۱۱-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۸۰۲۵-الف}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۴۳-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۱۰۸۰-ن}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۵۷-ن}، {۲۳۲۸-ن}، {۲۳۶۴-ن}، {۳۵۲۶-ن}، {۳۵۳۲-ن}، {۳۵۷۵-ن}؛

مقوله ۴. فشار زمانی

گزیده مفاهیم: {نارضایتی پرسنل ارشد}، {جبران خدمات بالا}، {کاهش سرپرستی}، {پرسنل غیرکیفی / سایر}، {افت کیفیت خدمات}، {حق الزحمه بالا}، {ریسک از دست دادن کار}؛

گزیده منابع: {۳۰۱۱-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۱۰۳۲-ث}، {۱۰۳۳-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۳۰۵۸-ث}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۴۷-ن}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۲۱۹-ن}، {۱۲۲۷-ن}، {۱۱۵۳-ن}، {۲۳۲۲-ن}، {۲۴۰۶-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۳۵۸۴-ن}؛

مقوله ۵. فشار حق الزحمه

گزیده مفاهیم: {کاهش تلاش حسابرسان}، {بودجه فشرده}، {کاهش کیفیت خدمات}، {کاهش بازده مؤسسه}، {کاهش سرمایه فکری}، {توسعه نیافتگی کسب و کار}، {شدت فاصله انتظارها}؛

گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۲۰۱۰-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۷۰۲۱-الف}، {۷۰۲۲-الف}، {۱۰۳۲-ث}، {۱۰۳۵-ث}، {۲۰۳۹-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۱۶۹-ن}، {۱۲۷۶-ن}، {۲۳۲۲-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۳۵۱۸-ن}، {۳۵۷۶-ن}؛

مقوله ۶. کیفیت خدمات

گزیده مفاهیم: {حرفه‌ای‌گرایی}، {رضایت نهادهای ناظر}، {حسن شهرت}، {اعتبار شرکاء}، {سهم از بازار}، {قدرت چانه‌زنی}، {کیفیت صاحب‌کار}، {حق الزحمه}، {رشد}، {سرمایه فکری}، {توسعه و تنوع خدمات}، {دعوی حقوقی}، {فاصله انتظارها}؛

گزیده منابع: {۲۰۱۰-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۷۰۲۴-الف}، {۱۰۳۰-ث}، {۲۰۳۹-ث}، {۲۰۴۶-ث}، {۲۰۴۸-ث}، {۱۰۶۸-ن}، {۱۰۷۱-ن}، {۱۰۷۵-ن}، {۱۱۱۱-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۳۸۴-ن}، {۳۵۱۸-ن}، {۳۵۷۵-ن}.

#### ۴-۵. منظر چهارم - یادگیری و رشد

این منظر بیانگر زیرساخت‌های سازمانی است که مؤسسه حسابرسی برای دستیابی به اهداف خود در مناظر فرآیندهای داخلی و صاحب‌کار، به آنها نیاز دارد. در عصر اقتصاد دانش-بنیان امروز، مؤسسه حسابرسی نمی‌تواند به‌طور پایدار و مستمر به موفقیت در بازار و عملکرد مالی دست یابد، مگر آنکه همواره خود را به فناوری‌ها و قابلیت‌های برتر در حرفه مجهز نماید. یادگیری و رشد، مؤسسه حسابرسی را به‌طور مستمر از لحاظ سه محور سرمایه انسانی، فناوری اطلاعات و ظرفیت‌ها خلق ارزش در کسب و کار، مهیا و مترقی نگه می‌دارد. در زمان تدوین استراتژی سازمان، همیشه بین قابلیت‌ها و ظرفیت‌های سازمان و آنچه که مؤسسه می‌خواهد در

مناظر مالی، صاحب‌کار و فرآیندهای داخلی به دست آورد، یک شکاف شناسایی می‌شود. این شکاف یک نقطه عطف برای مؤسسه است، بدین معنا که اگر سازمان بتواند شکاف شناسایی شده را بر طرف نماید، کسب و کار مؤسسه دچار تحول و رونق بی‌سابقه‌ای می‌شود. اگر چه در مؤسسات حسابداری ایران نیز همین بینش حکم‌فرما است، اما تاکنون حرفه حسابداری نتوانسته خود را از عقب‌ماندگی نهادینه شده در کشور از لحاظ منظر مذکور رهایی بخشد. در این راستا، خبرگان پژوهش بیان می‌نمایند:

یک روز در بانک مرکزی و سازمان بورس گفتم ما که نمی‌توانیم حسابرس چینی یا چشم آبی وارد کنیم، بلکه باید فنون و فناوری برای حسابرسان خودمان بیاوریم (۱۰۰۱-الف). [مشکل دیگر آن است که] افرادی که در محیط حسابداری ایران رشد می‌کنند، به قول قرآن کریم، الا قلیلا، اینها در رشته‌های خوب و برتر قبول نشده‌اند و از استعدادهای برتر کشور نیستند (۱۰۰۱-الف). [از طرف دیگر] به شدت از حرفه فرار مغزها داریم (۲۰۵۷-ث). نمره بیست‌ها در مؤسسات حسابداری نایاب شده‌اند (۱۰۳۲-ث). بحران نیروی انسانی [در حرفه] جدی است ... نیروهایی که وارد بازار کار حسابداری می‌شوند، نیروهای دانشگاهی هستند که هیچ آموزش خاصی ندارند، کاربرگ نمی‌شناسند و استانداردها را بلد نیستند (۲۰۵۶-ث).

در منظر یادگیری و رشد، بنیادی‌ترین مقوله کیفیت آموزشی پرسنل است. این مقوله در ارتقای کیفی و نیز تنوع‌بخشی به خدمات مؤسسه نقش اهرم را ایفا می‌نماید. به بیان دیگر، اگر مؤسسه موفق شود پرسنلی با کیفیت آموزشی بالا جذب نماید، به دلیل ضریب هوشی و اندوخته دانش مدرن سرمایه انسانی خود این توانایی را بدست می‌آورد که با هزینه و تلاش کم‌تری خدمات با کیفیت بالا و نوین به بازار عرضه کرده و سایر مقوله‌های سرمایه فکری خود و فنون نوین حرفه را هم آسان‌تر تحصیل و تقویت نماید. افزون بر آن، کیفیت آموزشی پرسنل در پشتیبانی از الزام‌های آیین رفتار حرفه‌ای از قبیل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای و در نتیجه، ارائه یک سطح خاص از حرفه‌ای‌گرایی و تخصص در بازار کار مثمرتر واقع می‌شود که این امر فرصت جلب توجه صاحب‌کاران و توسعه پایدار بازار مؤسسه را فراهم می‌آورد. مقوله دوم این منظر، فناوری اطلاعات است. امروزه صاحب‌کاران حسابداری مستقل از انبوهی تراکنش‌های مالی برخوردار هستند که رسیدگی و اطمینان‌بخشی به آنها به روش‌های سنتی امکان‌پذیر نبوده و استفاده از نمونه‌گیری نیز خطای بالایی به فرآیند انجام کار حسابداری تحمیل می-

نماید. این پدیده موجب پیشروی مؤسسات حسابرسی به سوی استفاده از فناوری‌های جدید از قبیل هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های بزرگ شده است. فناوری هوش مصنوعی به سازمان این امکان را می‌دهد که فعالیت‌های تکراری حساب‌رسان را به‌طور خودکار، با سرعت بالا و دقت تقریباً کامل به انجام رساند و این امر، کارایی و اثربخشی فرآیندهای داخلی سازمان را متحول می‌نماید. همچنین، استفاده از فناوری تحلیل داده‌های بزرگ موجب کاهش خطای نمونه‌گیری و ریسک حسابرسی شده و بدین وسیله کیفیت خدمات مؤسسه بهبود می‌یابد. افزون بر آن، فناوری اطلاعات فرصت ارائه خدمات نوینی از قبیل اطمینان‌بخشی یا مشاوره نسبت به سیستم‌های رایانه‌ای و راهبری فناوری اطلاعات را فراهم می‌نماید. سومین مقوله، فروش سرمایه انسانی است. بر اساس اصول و ضوابط حرفه حسابرسی، مؤسسات باید سیاست مدونی پیرامون جذب، حفظ و ارتقای سرمایه انسانی خود داشته باشند، به‌طوری که نسبت به تأمین نیروی کار کیفی خود از اطمینان برخوردار باشند. به‌علاوه، در مقررات نهادهای ناظر بر مؤسسات حسابرسی از قبیل آیین‌نامه سقف مجاز خدمات اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، دستورالعمل مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و نیز ضوابط مؤسسات حسابرسی منتخب بانک مرکزی به تناسب تعداد و ترکیب پرسنل با حجم کار مورد رسیدگی تأکید شده است. از طرف دیگر، طبق ضوابط کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی، به دلیل تهدیدهای ناشی از آشنایی با صاحب‌کار، مدیر مسئول کار حسابرسی باید تغییر داده شوند. تعدد مقررات ذکر شده پیرامون کارکنان مؤسسه حسابرسی، اهمیت بالای مقوله پرورش سرمایه انسانی در رشد و توسعه آتی کسب و کار را آشکار می‌سازد.

رضایت پرسنل مقوله دیگر منظر یادگیری و رشد است. جلب رضایت پرسنل به‌طور معناداری با پرورش پرسنل ارتباط پیدا می‌کند. به بیان دیگر، اگر مؤسسه حسابرسی نتواند رضایت پرسنل خود را جلب نماید، نه‌تنها کارایی و کیفیت فرآیندهای داخلی سازمان دچار آسیب می‌شوند، بلکه به دلیل عدم انگیزش پرسنل برای باقیماندن در مؤسسه، سازمان را از پرورش نیروی متخصص هم محروم می‌سازد. بنابراین، راضی نگه‌داشتن کارکنان از نقش مهمی در جلب رضایت صاحب‌کاران، حسن شهرت مؤسسه و بازدهی و توسعه کسب و کار برخوردار است. عناصر متعددی و متنوعی می‌توانند در کسب رضایت کارکنان تأثیرگذار واقع شوند که معمول‌ترین آنها یاد گرفتن کار، کسب سابقه، جبران خدمات و دستیابی به یک اشتغال پایدار و

با شأن و منزلت مطلوب است. مقوله پنجم، کارشناسان و مشاوران مؤسسه حسابرسی هستند. کسب و کارها و صنایع امروزی از پیچیدگی قابل ملاحظه‌ای برخوردار هستند و مؤسسات حسابرسی در ارائه خدمات با کیفیت به صاحب‌کاران ناگزیر هستند از مشاوران و متخصصان حوزه‌های مختلف کمک بگیرند. در واقع، مؤسسه حسابرسی نیازمند کلینیکی از تخصص‌ها است که برای آن توانایی ارائه خدماتی با کیفیت و متنوع را فراهم آورند. متخصصان صنایع و مشاوران امور حقوقی، فناوری اطلاعات، مدیریت و تحلیل سیستم، ارزشیابی و مدیریت ریسک از جمله مهم‌ترین نیازمندی‌های مؤسسات حسابرسی در ارائه خدمات خود به‌شمار می‌آیند. سرانجام، ششمین مقوله، کیفیت تجربی پرسنل است. در واقع، این مقوله یک شاخص خلاصه از دستاورد استراتژی سازمان در منظر یادگیری و رشد فراهم می‌آورد. کیفیت تجربی پرسنل بیانگر دستیابی مؤسسه به کارکنانی با دانش تخصصی بالا، پرستیژ حرفه‌ای، عدم سوء سابقه و توانایی‌های کاری ویژه می‌باشد. این پرسنل، در واقع کانون‌های اصلی مولد ارزش در فرآیندهای داخلی سازمان بوده و به تبع آن، نقش مؤثری در موفقیت مؤسسه از لحاظ مناظر صاحب‌کار و عملکرد مالی رقم می‌زنند. سایر یافته‌های پژوهش پیرامون منظر یادگیری و رشد و مفاهیم مربوط به آن در جدول ۶ ارائه شده است.

#### جدول ۶: ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی از منظر یادگیری و رشد

منظر چهارم. یادگیری و رشد
مقوله ۱. کیفیت آموزشی پرسنل گزیده مفاهیم: {سوابق تحصیلی}، {تناسب رشته تحصیلی}، {کیفیت دانشگاه}، {عملکرد تحصیلی}، {کیفیت دوره‌های حرفه‌ای}، {تخصص علمی}، {آشنایی با فناوری اطلاعات}، {تسلط بر زبان‌های خارجی}، {بروزرسانی دانش و فنون}، {ارتقای خدمات}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۷۰۲۲-الف}، {۲۰۵۶-ث}، {۳۰۵۸-ث}، {۶۰۴۲-ث}، {۱۰۷۷-ن}، {۱۱۲۱-ن}، {۱۱۶۴-ن}، {۱۱۸۸-ن}، {۱۲۷۶-ن}، {۲۳۳۰-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۴۰-ن}، {۲۴۰۹-ن}، {۲۴۱۹-ن}، {۳۵۲۰-ن}؛
مقوله ۲. فناوری اطلاعات گزیده مفاهیم: {هوش مصنوعی}، {تحلیل داده}، {حسابرسی رایانه‌ای}، {راهبری فناوری اطلاعات}، {حرفه-ای‌گرایی}، {بهبود بهره‌وری}، {بهبود کیفیت خدمات}، {تنوع خدمات}، {بازده سرمایه‌گذاری بالاتر}، {بزرگ شدن مؤسسه}، {کاهش فاصله انتظارها}؛ گزیده منابع: {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۷۰۲۴-الف}، {۶۰۴۲-ث}، {۲۰۴۵-ث}،



منظر چهارم. یادگیری و رشد
{۲۰۴۸-ث}، {۳۰۵۸-ث}، {۱۰۷۰-ن}، {۱۰۷۵-ن}، {۱۰۷۶-ن}، {۱۱۱۵-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۳۷۹-ن}، {۲۳۸۹-ن}، {۳۵۱۴-ن}، {۳۵۱۵-ن}؛
مقوله ۳. پرورش سرمایه انسانی گزیده مفاهیم: {حرفه‌ای‌گرایی}، {جذب، حفظ و ارتقای سرمایه انسانی}، {نیروی متخصص}، {کاهش بهای تمام شده}، {کیفیت خدمات بالا}، {رضایت صاحب‌کار}، {حسن شهرت}، {سهم از بازار}، {تمکن مالی}، {رشد مؤسسه}، {کاهش فاصله انتظارها}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۳۰۱۱-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۷۰۲۱-الف}، {۵۰۶۰-ث}، {۱۱۴۷-ن}، {۱۲۴۲-ن}، {۲۳۲۸-ن}، {۲۳۷۵-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۲۴۵۶-ن}، {۲۴۷۲-ن}، {۳۵۶۶-ن}؛
مقوله ۴. رضایت پرسنل گزیده مفاهیم: {سرپرستی}، {کسب سابقه}، {جبران خدمات}، {انگیزش پرسنل}، {حفظ پرسنل}، {بهره‌وری}، {خدمات با کیفیت}، {رضایت صاحب‌کار}، {سهم از بازار}، {حق‌الزحمه بالا}، {حسن شهرت}، {بازده سرمایه‌گذاری}، {بزرگ شدن مؤسسه}؛ گزیده منابع: {۳۰۱۱-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۷۰۲۲-الف}، {۱۰۲۶-ث}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۱۹۸-ن}، {۱۲۴۲-ن}، {۲۳۲۸-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۲۴۱۹-ن}، {۳۵۵۸-ن}، {۳۵۶۶-ن}، {۳۵۷۶-ن}؛
مقوله ۵. کارشناسان و مشاوران گزیده مفاهیم: {دانش صنعت}، {دانش ارزشیابی}، {دانش حقوقی}، {دانش فناوری اطلاعات}، {دانش مدیریت استراتژیک}، {دانش مدیریت منابع انسانی}، {دانش بازاریابی}، {حرفه‌ای‌گرایی}، {کاهش ریسک مؤسسه}، {بهبود کیفیت خدمات}، {تنوع خدمات}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-ن}، {۲۰۰۸-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۱۰۳۴-ث}، {۶۰۴۲-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۱۱۱۵-ن}، {۱۲۴۸-ن}، {۲۴۶۷-ن}، {۲۴۷۸-ن}، {۳۵۱۴-ن}، {۳۵۳۱-ن}؛
مقوله ۶. کیفیت تجربی پرسنل گزیده مفاهیم: {سوابق تجربی مرتبط}، {پرستیژ سوابق تجربی}، {عدم سوء سابقه}، {گسترده‌گی سوابق حرفه‌ای}، {تجربه تخصصی}، {کیفیت خدمات}، {کارایی و اثربخشی عملیات}، {جذابیت برای صاحب‌کاران}، {کار گرفتن}، {رضایت صاحب‌کار}؛ گزیده منابع: {۲۰۰۹-الف}، {۳۰۱۱-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۷۰۲۲-الف}، {۷۰۲۴-الف}، {۱۰۲۶-ث}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۵۶-ث}، {۲۰۵۷-ث}، {۲۳۲۸-ن}، {۲۳۳۱-ن}، {۲۳۴۸-ن}، {۲۴۲۰-ن}، {۳۵۳۱-ن}، {۳۵۴۰-ن}، {۳۵۷۶-ن}.

### ۵-۵. منظر پنجم - حسن شهرت

بنیادی‌ترین منظر و پایه کارت ارزیابی متوازن مؤسسات حسابرسی را منظر حسن شهرت

شکل می‌دهد. صاحب‌نظران حرفه‌ای و دانشگاهی، مؤسسات حسابرسی را «تجارت‌خانه حسن شهرت» لقب می‌دهند. حسن شهرت مؤسسه، یک نوع علامت‌دهی به بازار و ذینفعان درباره کیفیت و ارزشمندی خدمات سازمان محسوب می‌شود و در جلب‌نظر ارکان حرفه، صاحب‌کاران و نرخ حق‌الزحمه مؤسسه تأثیر معناداری ایجاد می‌نماید. خبرگان پژوهش پیرامون چیستی و اهمیت حسن شهرت در حرفه و مؤسسات حسابرسی ایران می‌گویند:

شرکای خوب، خوشنام، معتقد به کار حرفه‌ای و آنها که کار حرفه را نوعی قداست می‌دانند، سنگ‌بنای حرفه حسابرسی مستقل را می‌سازند (۱۰۰۱-الف). کشور ما الآن گرفتار فساد است و ذینفعان از حرفه انتظار مبارزه با فساد و تقلب را دارند (۶۰۱۹-الف). مؤسسات بزرگ، از صاحب‌کاران شفاف برخوردارند و اصلاً کار دو دفتره قبول نمی‌کنند (۱۰۰۳-الف). تجربه نشان داده است که هر چقدر مؤسسه‌های ایرانی سابقه حرفه‌ای طولانی‌تری با استاندارد و ساختار مناسب داشته باشند ... شرایط بهتری برای همکاری با مؤسسات بین‌المللی خواهند داشت (۲۴۱۹-ن). روابط بین‌المللی برای مؤسسات ما پرستیژ می‌آورد تا صاحب‌کاران بیش‌تری مراجعه کنند (۲۰۰۹-الف).

شرکای خوشنام، بنیادی‌ترین مقوله در کل کارت ارزیابی متوازن مؤسسات حسابرسی به شمار می‌آیند. به بیان دیگر، شرکای مؤسسه منشأ اولیه عملکرد سازمان از لحاظ تمامی مناظر و مقوله‌های دیگر مدل کارت ارزیابی متوازن هستند. شرکای خوشنام، سرمایه‌های اصلی حرفه حسابرسی کشور هستند و وجود آنها در موفقیت و مزیت رقابتی پایدار مؤسسات حسابرسی عنصری تعیین‌کننده به شمار می‌آید. اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، به منظور دستیابی به جایگاه یک شریک خوشنام نه‌تنها باید تخصص و اشراف بالایی پیرامون عملیات مؤسسات حسابرسی بدست آورند، بلکه نیازمند سال‌ها تجربه، فعالیت برجسته و سوابق شاخص در حوزه فعالیت حرفه می‌باشند. دومین مقوله منظر حسن شهرت، تأمین منافع عمومی است. مؤسسات حسابرسی از ذینفعان متعدد و متنوعی برخوردار هستند که مهم‌ترین آنها در کشور با نهادهایی از قبیل وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی، سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی ایران ارتباط می‌یابند. همچنین، افزایش نوسان‌های اقتصادی و تکاپوی حاکمیت برای جلوگیری از فساد و سوءرفتارهای اقتصادی، به‌طور فزاینده‌ای حسابداران رسمی را در کانون توجه افکار عمومی و سیاست‌مداران قرار داده است. بنابراین، پر

واضح است که بقاء و توسعه پایدار مؤسسات حسابرسی منوط به پایبندی آنها به تأمین منافع عمومی و جلب رضایت ذینفعان کلیدی خدمات حرفه است. در غیر این صورت، سودمندی حرفه و مؤسسات حسابرسی در تأمین انتظاراتی استفاده‌کنندگان مورد تردید قرار گرفته و با شدت یافتن فاصله انتظاراتها نسبت به قابلیت اتکاء و اعتبار خدمات مؤسسات حسابرسی، قوانین و مقررات پشتوانه خدمات، بازار کار حسابداران رسمی و ضریب نفوذ آنها در جامعه مورد بی‌توجهی، تهدید یا فسخ قرار می‌گیرد. مقوله سوم در تأمین حسن شهرت برای مؤسسات حسابرسی، کیفیت صاحب‌کاران آنها می‌باشد. طبق استاندارد کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی، طی فرآیند پذیرش کار یا تداوم همکاری با صاحب‌کار، حسابرسی باید نسبت به درستکاری و صلاحیت اخلاقی صاحب‌کاران کسب شناخت نماید. از سوی دیگر، در سال‌های اخیر به منظور کمک به حسابداران رسمی در جهت ایفای به مسئولیت حرفه‌ای خود، مقررات راهبری شرکتی در کانون توجه نهادهای ناظر بر بازار کار حرفه قرار گرفته است. مطالب مذکور بیانگر آن است که ذینفعان خدمات مؤسسات حسابرسی انتظار دارند حسابرسان به گزینش کیفی صاحب‌کاران خود توجه داشته باشند، زیرا امکان پایبندی حسابرسان به اصول و ضوابط حرفه‌ای‌گرایی و کیفیت خدمات حرفه‌ای آنها، تا حد زیادی به کیفیت صاحب‌کاران‌شان وابسته است.

پیشینه کیفی مؤسسه، مقوله دیگری است که در ساختن حسن شهرت برای کسب و کار تأثیر قابل توجهی دارد. یک مؤسسه با سابقه حضور بلند مدت در بازار کار حرفه، نزد ذینفعان شناخته شده و روابط حرفه‌ای گسترده‌ای بدست می‌آورد. همچنین، مؤسسه با کیفیت بالای خدمات خود در بلند مدت، برند و تخصص صنعت خود را می‌سازد و مورد توجه و اعتماد نهادهای ناظر بر بازار کار قرار می‌گیرد. روابط حرفه‌ای گسترده و اعتماد ذینفعان، مسیر موفقیت را به روی گسترش بازار و خدمات مؤسسه می‌گشاید و بدین وسیله تمکن مالی و قدرت چانه‌زنی برای حسابرسان به ارمغان می‌آید که آنها را در حفظ و ارتقای حرفه‌ای‌گرایی و ذخایر فکری خود توانمند و مترقی می‌سازد. مقوله پنجم مولد حسن شهرت، روابط بین‌المللی مؤسسات حسابرسی است. روابط بین‌المللی یکی از مؤثرترین و سریع‌ترین راهکارها برای تکامل و توانمند نمودن تمامی مناظر کارت ارزیابی متوازن مؤسسه حسابرسی شناخته می‌شود. نخست، روابط بین‌المللی به مؤسسه حسابرسی پرستیژ و اعتبار بالایی می‌بخشد که هم در

جذب صاحب‌کاران مهم و هم در صرف حق‌الزحمه مثمرتر است. دوم، تبادل دانش، تجربه و فناوری یکی از انگیزه‌های مهم مؤسسات حسابداری کشور برای دستیابی به روابط بین‌المللی است، راهکاری که نه تنها برای آنها سرمایه فکری ویژه‌ای به ارمغان می‌آورد، بلکه در حفظ و به‌روزرسانی توانمندی‌های سازمان نیز مقرون به صرفه و مؤثر واقع می‌شود. موارد مذکور، توان رقابتی مؤسسه را در بازار متحول نموده و بدین وسیله سهم از بازار، تخصص صنعت و اعتماد ناظران را فراهم می‌آورد و در مجموع، به‌طور منحصر به فردی، سرمایه‌های فکری مؤسسه را به سرمایه اقتصادی تبدیل می‌نماید. در نهایت، ماحصل منظر حسن شهرت مؤسسات حسابداری در مقوله بزرگ بودن مؤسسه خلاصه می‌شود. به بیان دیگر، می‌توان ادعا نمود که اکسیر رشد و بزرگ شدن مؤسسات حسابداری مقوله‌های حسن شهرت آنها است. حسن شهرت مؤسسه، شکوفایی منظر مالی کارت ارزیابی به ارمغان می‌آورد و بازدهی و بنیه مالی حاصل از آن، به گسترش کسب و کار و بزرگ شدن سازمان می‌انجامد و در عین حال، بزرگی مؤسسه نیز به خودی خود یکی از شاخص‌های عموماً پذیرفته شده برای حسن شهرت به شمار می‌آید. سایر یافته‌های پژوهش پیرامون منظر حسن شهرت و مفاهیم مربوط به آن در جدول ۷ دیده می‌شود.

#### جدول ۷: ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابداری از منظر حسن شهرت

منظر پنجم. حسن شهرت
<p>مقوله ۱. شرکای خوشنام</p> <p>گزیده مفاهیم: {عدم سوء سابقه}، {سابقه عضویت در ارکان حرفه، بازار سرمایه یا دولت}، {سوابق حرفه‌ای و تحصیلی}، {پرستیژ مؤسسات طرف همکاری}، {پرستیژ صاحب‌کاران}، {توسعه مؤسسه}، {اعتبار خدمات}، {نهادینه کردن کیفیت در مؤسسه}؛</p> <p>گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۷۰۲۲-الف}، {۱۰۲۶-ث}، {۱۰۲۹-ث}، {۱۰۳۲-ث}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۰۰-ن}، {۱۱۴۷-ن}، {۱۲۶۸-ن}، {۲۴۱۹-ن}، {۲۴۲۰-ن}، {۳۵۲۶-ن}، {۳۵۳۱-ن}، {۳۵۶۶-ن}، {۳۵۷۵-ن}؛</p>
<p>مقوله ۲. تأمین منافع عمومی</p> <p>گزیده مفاهیم: {صلاحیت پرسنل}، {کنترل کیفیت}، {بهبود شفافیت}، {مبارزه با فساد}، {اقتصاد مقاومتی}، {اشتغال‌زایی}، {تعامل با دانشگاه}، {مشارکت در رسانه‌ها، همایش‌ها و کنگره‌ها}، {مسئولیت‌پذیری اجتماعی}، {توسعه پایدار کشور}؛</p> <p>گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۶۰۱۹-الف}، {۸۰۲۵-الف}، {۱۰۲۶-ث}، {۱۰۲۸-ث}، {۲۰۴۰-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۱۰۶۸-ن}، {۱۰۷۷-ن}، {۱۱۶۴-ن}، {۱۲۶۸-ن}</p>

منظر پنجم. حسن شهرت
ن {،} {۲۳۸۲-ن}، {۳۵۰۷-ن}، {۳۵۶۲-ن}؛ مقوله ۳. کیفیت صاحب کاران گزیده مفاهیم: {راهبری شرکتی}، {کنترل داخلی}، {شفافیت}، {دو دفتره نبودن}، {امکان پذیری حسابرسی مبتنی بر ریسک}، {کاهش تلاش حسابرسی}، {کاهش بهای حسابرسی}، {استقلال حسابرس}، {کیفیت خدمات بالا}، {کاهش فاصله انتظارها}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۱۰-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۱۰۳۰-ث}، {۱۰۳۳-ث}، {۶۰۴۲-ث}، {۱۰۷۵-ن}، {۱۰۸۳-ن}، {۲۳۵۲-ن}، {۲۳۵۱-ن}، {۲۳۵۴-ن}، {۲۴۲۸-ن}، {۳۵۱۴-ن}، {۳۵۱۵-ن}، {۳۵۱۸-ن}، {۳۵۵۸-ن}؛
مقوله ۴. پیشینه کیفی مؤسسه گزیده مفاهیم: {تجربه}، {تخصص}، {حسن شهرت}، {روابط حرفه‌ای}، {توان کار گرفتن}، {سلطه بر بازار}، {قدرت چانه‌زنی}، {تمکن مالی}، {تکامل}، {ارشد}، {تأمین سرمایه فکری}، {حرفه‌ای‌گرایی}، {سوابق کیفی خدمات}، {سوابق صاحب کاران}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۳۰۱۱-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۲۰۴۶-ث}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۴۱-ث}، {۱۱۵۷-ن}، {۱۱۵۸-ن}، {۱۲۴۳-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۲۴۱۹-ن}، {۲۴۲۲-ن}، {۳۵۲۶-ن}، {۳۵۳۲-ن}؛
مقوله ۵. روابط بین‌المللی گزیده مفاهیم: {دانش نوین}، {به روزآوری}، {تخصص صنعت}، {حسن شهرت}، {اعتبار بین‌المللی}، {صادرات}، {پرستیژ}، {صرف درآمد}، {جذابیت}، {ارتقای خدمات}، {قدرت چانه‌زنی}، {تکامل و بزرگ شدن}، {هم‌افزایی}، {کاهش فاصله انتظارها}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۴۰۵۹-ث}، {۱۰۹۰-ن}، {۱۰۹۲-ن}، {۱۱۳۲-ن}، {۲۳۵۸-ن}، {۲۳۷۴-ن}، {۲۳۷۷-ن}، {۲۴۲۰-ن}، {۲۴۲۲-ن}، {۳۵۳۱-ن}، {۳۵۳۰-ن}، {۳۵۷۹-ن}؛
مقوله ۶. بزرگ بودن مؤسسه گزیده مفاهیم: {سرمایه متمایز}، {قدرت چانه‌زنی}، {استقلال}، {حرفه‌ای‌گرایی}، {بازار متمایز}، {پرستیژ}، {نرخ بالا}، {تنوع خدمات}، {سبد درآمدی}، {روابط خارجی}، {تأیید ناظران}، {سلطه بر بازار}، {صرفه مقیاس}، {نفوذ در مراجع تصمیم‌گیری}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۱۰۲۹-ث}، {۲۰۴۷-ث}، {۲۰۴۸-ث}، {۱۰۸۳-ن}، {۱۱۰۰-ن}، {۱۲۰۵-ن}، {۱۲۳۲-ن}، {۲۳۵۷-ن}، {۲۳۷۱-ن}، {۲۳۷۹-ن}، {۲۴۱۵-ن}، {۳۵۳۱-ن}، {۳۵۳۲-ن}، {۳۵۳۳-ن}.

## نقشه استراتژی برای مؤسسه حسابرسی

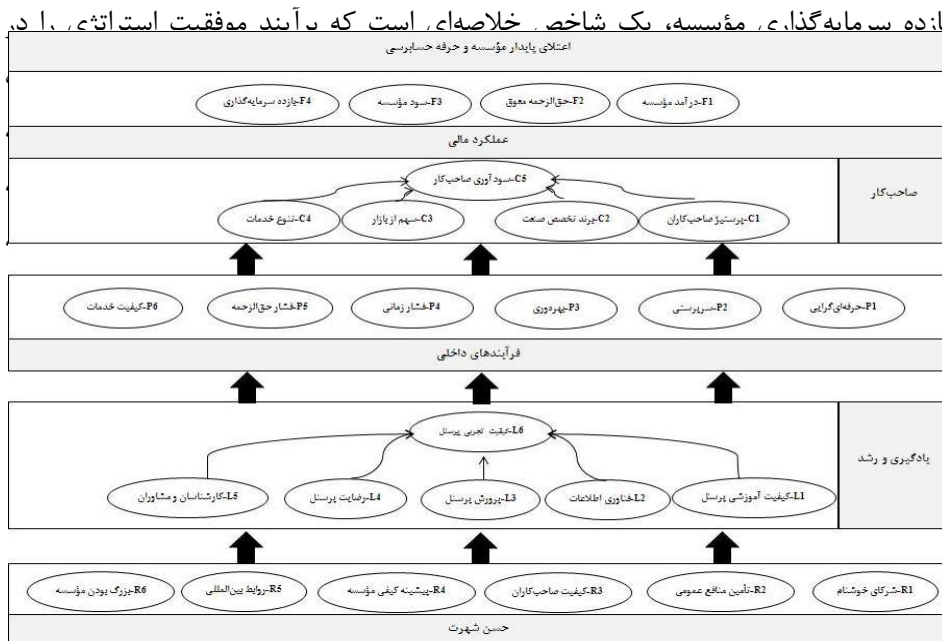
اکنون، باری دیگر کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی برخاسته از پژوهش کیفی به گونه-

ای چیدمان داده می‌شوند که یک نقشه‌راه عمل‌گرایانه، جامع، مؤثر و سیستماتیک به صورت نقشه استراتژی کاپلان و نورتون برای اعتلاء و توسعه پایدار مؤسسات حسابرسی کشور استخراج شود. در نقشه استراتژی، به وسیله یک فرآیند منطقی نشان داده می‌شود که چگونه اهداف استراتژیک سازمان در مناظر مختلف کارت ارزیابی متوازن، یک طرح منسجم و سیستماتیک برای پیشرفت و پیروزی پایدار مؤسسه در کسب و کار فراهم می‌آورند. به بیان دیگر، نقشه استراتژی مؤسسه حسابرسی نشان می‌دهد که چگونه حسن شهرت به منظر یادگیری و رشد، و سپس به مناظر فرآیندهای داخلی، صاحب‌کار و مالی متصل گشته و سرمایه‌های نامشهود سازمان را به سرمایه اقتصادی تبدیل می‌کند و مجدداً، سرمایه‌های اقتصادی به توانمندی و توسعه پایدار مناظر حسن شهرت و یادگیری و رشد می‌انجامد. بنابراین، نقشه استراتژی چرخه تحول و ترقی مستمر را پیشروی مؤسسه ترسیم نموده و از آن پشتیبانی و صیانت می‌نماید. در نقشه استراتژی، مناظر و مقوله‌های اولیه و پایین‌تر، عوامل پیشایندی هستند که مناظر و مقوله‌های بالاتر (عوامل پسایندی) را به‌طور علت و معلول تحت تأثیر قرار می‌دهند. در این راستا، بنیادی‌ترین منظر کارت ارزیابی متوازن مؤسسه حسابرسی، منظر حسن شهرت است. حضور شرکای خوشنام، پایبندی به تأمین منافع عمومی را در مؤسسه نهادینه می‌سازد. در نتیجه، مؤسسه در پذیرش و تداوم همکاری با صاحب‌کاران، حرفه‌ای‌گرایی را سرلوحه کار خود قرار داده و تنها با صاحب‌کاران درستکار و شفاف ارتباط کاری برقرار می‌کند. تداوم این رویه، موجب شکل‌گیری یک سابقه کیفی شاخص برای مؤسسه در بازار کار و نزد ناظران حرفه شده و این امر زمینه جلب همکاری‌های بین‌المللی را برای سازمان فراهم می‌سازد. برآیند تلاش‌های استراتژیک مؤسسه در منظر حسن شهرت، در میزان بزرگی مؤسسه به عنوان یک شاخص خلاصه، قابل‌رصد و ارزیابی خواهد بود. مقوله‌های حسن شهرت، زیربنای منظر یادگیری و رشد در مؤسسه حسابرسی را ایجاد می‌نمایند. به بیان دیگر، در یک مؤسسه دارای حسن شهرت، پرسنل با بالاترین کیفیت آموزشی و فناوری‌های روز حرفه بکار گرفته می‌شوند. به‌علاوه، مؤسسات دارای حسن شهرت در پرورش و جلب رضایت کارکنان خود از توانایی بالاتری برخوردار هستند. از سوی دیگر، مؤسسات دارای حسن شهرت برای دستیابی به سطح کیفی ویژه و نیز گسترش تنوع خدمات خود به‌طور آگاهانه و هدفمند علاقه‌مند به استفاده از متخصصان و مشاوران برجسته هستند. ماحصل مقوله‌های یادگیری و رشد، دستیابی سازمان به

پرسنل مجربی است که با توانایی‌های منحصر به فرد خود می‌توانند فرآیندهای داخلی مؤسسه را متحول سازند.

بنیادی‌ترین تأثیر یادگیری و رشد در مؤسسات حسابرسی، نهادینه شدن یک سطح ویژه از حرفه‌ای‌گرایی در فرآیند انجام کار است که این امر موجب جذابیت منحصر به فرد خدمات مؤسسه برای صاحب‌کاران و نهادهای ناظر بر حرفه می‌شود. در وهله بعد، فرآیند انجام کار در یک مؤسسه پیشرو تحت سرپرستی و هدایت پرسنل مجرب و کارشناسان خبره انجام می‌گیرد و این پدیده، نه تنها دستیابی به یک کیفیت ممتاز را برای خدمات مؤسسه به ارمغان می‌آورد، بلکه بهره‌وری را نیز به‌طور معناداری متحول می‌سازد. برآیند مقوله‌های مذکور آن است که فرآیندهای داخلی مؤسسه را از دو چالش اصلی انجام کار یعنی فشار زمانی و فشار حق‌الزحمه، مصون نموده و در نتیجه، سرمایه‌های فکری مؤسسه در قالب خدماتی با کیفیت بالا به بار می‌نشینند. اکنون نوبت به عرضه گذاشتن خدمات مؤسسه در بازار و تبدیل آنها به سرمایه اقتصادی برای سازمان است. چنانچه مؤسسه حسابرسی به کیفیت خدمات به عنوان هدف نهایی منظر فرآیندهای داخلی دست یافته باشد، می‌تواند در بازار صاحب‌کاران با پرستیژ بالا را تصاحب نماید. بنابراین، بنیادی‌ترین مقوله موفقیت در منظر صاحب‌کار، بدست آوردن صاحب‌کاران ارزشمند فعال در بازار است. چنانچه این هدف برآورده گردد، سایر مقوله‌های منظر صاحب‌کار نیز برای مؤسسه قابل دستیابی خواهند بود. به بیانی دیگر، صاحب‌کاران با پرستیژ بالا، از وزن بالایی در اقتصاد ایران برخوردار بوده و مؤسسه با دستیابی به آنها یک امتیاز ویژه در بازار بدست می‌آورد که در بین اهالی حرفه و دانشگاه، برند تخصص صنعت گفته می‌شود. به‌علاوه، بر حسب قوانین و مقررات، متقاضیان اصلی سایر خدمات مؤسسات حسابرسی نیز همان صاحب‌کاران با پرستیژ بالا بوده و این صاحب‌کاران یک امتیاز ویژه دیگر، یعنی فرصت عرضه خدمات متنوع را نیز برای سازمان به ارمغان می‌آورند. با برند شدن مؤسسه، صاحب‌کاران بیشتری به آن مراجعه نموده و سهم از بازار متحول می‌شود. سرانجام، برآیند تلاش‌های استراتژیک مؤسسه در منظر صاحب‌کار کارت ارزیابی متوازن، در مقوله سودآوری صاحب‌کار خلاصه می‌گردد. چنانچه مؤسسه در منظر صاحب‌کار به توفیق دست یافته باشد، اکنون نوبت به تحول در منظر مالی کارت ارزیابی متوازن رسیده است. نخست، مؤسسات حسابرسی با دستیابی به صاحب‌کاران با پرستیژ بالا، کیفیت برتر و پرستیژ روابط بین‌المللی خود، نرخ حق-

الزحمة بالاتری را عاید خود می‌نمایند. دوم، مؤسسات دارای حسن شهرت با جذب صاحب‌کاران معتبر، خود را از خطر حق‌الزحمة معوق مصون می‌نمایند. سوم، مجهز بودن مؤسسه به فناوری اطلاعات، بهره‌وری منحصر به فرد و صرفه‌جویی حاصل از مقیاس، به کاهش قابل ملاحظه بهای تمام شده خدمات منتج شده و حاشیه سود مطلوبی را عاید سازمان می‌نماید. سرانجام، مقوله



شکل ۱: نقشه استراتژی مؤسسات حسابداری ایران

## ۶. نتیجه‌گیری و بحث

در پژوهش حاضر به ارائه یک مدل کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای مؤسسات



حسابرسی ایران پرداخته شد. در سال‌های اخیر، مؤسسات حسابرسی ایران با چالش‌های اساسی و متعددی مواجه هستند، به طوری که بدون برنامه‌ریزی و اقدام استراتژیک نمی‌توانند نیازمندی‌های عصر جدید و انتظارات ذینفعان را برآورده سازند (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). در این راستا، مدل کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی کاپلان و نورتون (۱۹۹۶ و ۲۰۰۱) از قابلیت بالایی برای ارزیابی عملکرد استراتژیک سازمان و ایجاد یک نقشه سیستماتیک و مؤثر برای ایجاد تحول و توسعه پایدار کسب و کارها در عصر رقابتی و اقتصادی دانش‌بنیان امروز برخوردار است (عسکری و همکاران، ۲۰۰۶). در این راستا، یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که ارزیابی عملکرد و برنامه‌ریزی استراتژیک مؤسسات حسابرسی کشور با یک کارت ارزیابی متوازن مبتنی بر پنجم منظر شامل مالی، صاحب‌کار، فرآیندهای داخلی، یادگیری و رشد، و حسن شهرت، برای برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد استراتژیک مؤسسات حسابرسی کشور مناسب و ممکن است. در این مدل، منظر مالی دارای چهار مقوله درآمد، حق‌الزحمه معوق، سود و بازده سرمایه‌گذاری می‌باشد. درآمد نشان‌دهنده میزان حضور و شناخته شدن مؤسسه در بازار بوده و بیانگر آن است که استراتژی سازمان تا چه حد در شکستن موانع رقابتی در کسب و کار موفق بوده است. حق‌الزحمه معوق ایمایی از ریسک عملکرد مالی و ناپایداری و کم‌اعتباری صاحب‌کاران مؤسسه است. سود مؤسسه بیانگر میزان ارزش خدمات مؤسسه برای صاحب‌کاران و نیز درجه موفقیت سازمان در مدیریت ارزش کسب و کار است. در نهایت، بازده سرمایه‌گذاری به عنوان یک شاخص خلاصه، برآیند دستاوردهای استراتژی در منظر مالی را به نمایش می‌گذارد. منظر صاحب‌کار شامل پنجم مقوله پرستیژ صاحب‌کاران، برند تخصص صنعت، سهم از بازار، تنوع خدمات و سودآوری صاحب‌کار است. در این منظر، پرستیژ صاحب‌کاران به عنوان یک عنصر بنیادی مورد توجه قرار گرفت، بدین معنا که دستیابی به آن، مسیر سازمان برای محقق نمودن اهداف استراتژیک چهار مقوله دیگر هموار می‌سازد. در اقتصاد ایران، به دلیل عدم توسعه‌یافتگی بخش خصوصی و بازار سرمایه، شرکت‌های بزرگ محدودی در صنایع فعالیت می‌نمایند که دستیابی به آنها موجب شناخته شدن حسابرس به عنوان متخصص صنعت و افزایش قابل ملاحظه سهم از بازار مؤسسه می‌شود. برند تخصص صنعت، موجب جلب توجه و اعتماد سایر صاحب‌کاران به مؤسسه شده و بدین وسیله نه تنها بازار مؤسسه بزرگ‌تر می‌شود، بلکه به دلیل پرستیژ و افزایش تقاضا برای خدمات، صرف حق‌الزحمه را عاید سازمان

می‌نماید. افزون بر آن، بر اساس قوانین و مقررات کشور، بازار کار سایر خدمات مؤسسات حسابرسی نیز پیرامون شرکت‌های بزرگ و نهادهای بخش عمومی مطرح است که با جلب توجه نهادهای ناظر و تصاحب این صاحب‌کاران ویژه، فرصت ارائه خدمات متنوع برای حسابرس فراهم می‌شود. همچنین، مشاهده گردید که منظر فرآیندهای داخلی دارای شش مقوله شامل حرفه‌ای‌گرایی، سرپرستی، بهره‌وری، فشار زمانی، فشار حق‌الزحمه و کیفیت خدمات است. در واقع، منظر فرآیندهای داخلی پیش‌نیازهای عملیاتی را هویدا نمود که برای کسب موفقیت سازمان در عرصه مناظر صاحب‌کار و مالی از اهمیت اساسی برخوردار هستند. سپس، در منظر یادگیری و رشد، شش مقوله شامل کیفیت آموزشی پرسنل، فناوری اطلاعات، پرورش پرسنل، رضایت پرسنل، کارشناسان و مشاوران، و کیفیت تجربی پرسنل مطرح گردید. مقوله‌های مذکور، سرمایه‌های دانش‌بنیان مورد نیاز برای مؤسسه حسابرسی را فهرست می‌نمایند که بستر لازم برای دستیابی به اهداف استراتژیک در منظر فرآیندهای داخلی را به ارمغان می‌آورند. در نهایت، در منظر حسن شهرت به عنوان بنیادی‌ترین و پایه کارت ارزیابی متوازن مؤسسه حسابرسی، شش مقوله شرکای خوشنام، تأمین منافع عمومی، کیفیت صاحب‌کاران، پیشینه کیفی مؤسسه، روابط بین‌المللی و بزرگ بودن مؤسسه شناسایی گردید. منظر حسن شهرت نه تنها در پشتیبانی از اهداف استراتژیک یادگیری و رشد سازمان نقش کلیدی ایفا می‌نماید، بلکه عملکرد سازمان از لحاظ سایر مناظر و مقوله‌های کارت ارزیابی متوازن را نیز مورد تحول و تکامل قرار می‌دهند.

در نقشه استراتژی مؤسسه حسابرسی، به برقراری ارتباط بین عوامل کلیدی موفقیت مؤسسات حسابرسی پرداخته شد، به طوری که یک نقشه راه سیستماتیک و مؤثر برای اجرای موفقیت آمیز مدل کارت ارزیابی متوازن در بافت مؤسسات حسابرسی بدست آمد. در این راستا، مطابق با پژوهش‌های دوف (۲۰۱۶) و مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۹) مشاهده گردید که حسن شهرت مؤسسه حسابرسی بر دستیابی به سرمایه‌های فکری لازم و توانمندسازی منظر یادگیری و رشد سازمان تأثیرگذار است. همچنین، مطابق با نتایج باکاریچ و ابرین (۲۰۲۱) و مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۹)، این نتیجه بدست آمد که عملکرد مؤسسه از منظر یادگیری و رشد با دستاورد منظر فرآیندهای داخلی سازمان در ارتباط بوده و از آن پشتیبانی می‌نماید. همچنین، بیان گردید که دستیابی مؤسسه حسابرسی به اهداف استراتژیک خود در منظر صاحب‌کار در

گرو برآورده نمودن پیش‌نیازهای مطرح در منظر فرآیندهای داخلی که این یافته‌ها با مطالعات اتریدج و همکاران (۲۰۰۷) و برگتر و همکاران (۲۰۲۰) سازگار است. سپس، مطابق با نتایج مهربان‌پور و همکاران (۱۴۰۰) نشان داده شد که موفقیت مالی مؤسسه حسابرسی به میزان دستاورد آن در منظر صاحب‌کار کارت ارزیابی متوازن وابسته می‌باشد. سرانجام، نقشه استراتژی بدست آمده یک نقشه راه عمل‌گرایانه، تحول‌آفرین و مؤثر برای مؤسسات حسابرسی ایران نمودار ساخت که به‌وسیله آن، می‌توانند به یک چرخه دائمی و خودتنظیم از ارزش‌آفرینی، بهبود مستمر و پایداری دست می‌یابند، به‌طوری که نه‌تنها می‌توانند از تأمین انتظارات ذینفعان خود به‌طور معناداری اطمینان حاصل نمایند، بلکه می‌توانند به‌طور مؤثر و واقع‌گرایانه از اعتلاء و توسعه پایدار کسب و کار و حرفه حسابرسی در کشور صیانت و پشتیبانی نمایند.

در مجموع، نتایج مطالعه حاضر نشان داد که مطابق با پژوهش‌های هگازی و همکاران (۲۰۲۰)، نهم (۲۰۱۷)، کمپبل و همکاران (۲۰۱۵)، سوندین و همکاران (۲۰۱۰) و عسکری و اولینیک (۲۰۰۶)، کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی در برآورده نمودن نیازهای عصر رقابتی و تأمین انتظارات ذینفعان مؤسسات حسابرسی توانمند و مؤثر می‌باشد. به علاوه، دانش‌افزایی متفاوت و وجه تمایز پژوهش حاضر نسبت به کارهای مذکور آن است که در مطالعه حاضر برای نخستین بار با استفاده از یک چارچوب قیاسی - استقرائی و مبتنی بر واقعیت‌های اجتماعی سیال در بطن مؤسسات و حرفه حسابرسی، یک ابر تئوری دارای روابط علت و معلولی برای چرخه عملیاتی مؤسسه حسابرسی ترسیم شد که نه‌تنها تمامی ابعاد و ضروریات یک سازمان حسابرسی حرفه‌ای را در بر می‌گیرد و تبیین می‌نماید، بلکه به روشنی، عناصر بنیادین خلق ارزش در مؤسسه حسابرسی، یعنی مقوله‌های حسن شهرت را به دستاوردهای اقتصادی و پایداری حرفه مؤسسه و حرفه حسابرسی به صورت یک کل منسجم، عمل‌گرایانه و واقع‌گرایانه مربوط می‌سازد. افزون بر آن، کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی این پژوهش، یک چارچوب سیستماتیک برای برنامه‌ریزی استراتژیک مؤسسات حسابرسی کشور مطابق با تحلیل SWOT حرفه حسابرسی مستقل ایران فراهم می‌آورد. به بیانی دیگر، یافته‌های پژوهش حاضر در انطباق با مطالعه مهربان‌پور و همکاران (۱۴۰۰)، نقشه راه غلبه بر نقاط ضعف و تهدیدها حاکم بر محیط حرفه حسابرسی ایران و چگونگی پیدایش نقاط قوت در مؤسسات حسابرسی کشور در جهت دستیابی به فرصت‌های پیشروی سازمان‌های حرفه‌ای خود

را به روشنی تبیین و پیش‌بینی می‌نماید.

یافته‌های مذکور، از جنبه‌های مختلف و متعددی برای ادبیات و رویه عمل مؤسسات و حرفه حسابرسی از دانش‌افزایی با اهمیت و تحول‌آفرین برخوردار است. نخست، پژوهش حاضر برای نخستین بار ادبیات کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژیک را به بافت ویژه مؤسسات حسابرسی ایران بسط نمود و شناختی منسجم از شاخص‌های کلیدی موفقیت در حرفه حسابرسی فراهم آورد. دوم، ابعاد و مقوله‌های شناسایی شده در پژوهش، دستاوردی عمل‌گرایانه و واقع‌گرایانه برای ناظران حرفه حسابرسی و رهبران مؤسسات حسابرسی در بر دارد، به‌طوری‌که آنها را در برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد استراتژیک در جهت بهبود مستمر و توسعه پایدار مؤسسات و حرفه حسابرسی کشور پشتیبانی می‌نماید. سوم، کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی پژوهش با ارائه یک شناخت متفاوت از عوامل بنیادین کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی، رموز و مبانی چگونگی دستیابی به مؤسساتی پیشرو و کیفیت خدمات پایدار را هویدا نمود. چهارم، پژوهش حاضر به روشنی این پیشنهاد را به مطالعات آتی منتقل می‌نماید که با بسط مفاهیم حسابداری مدیریت استراتژیک به حوزه مؤسسات حسابرسی، می‌توانند در جهت آفرینش یک قلمرو پژوهشی بین‌رشته‌ای و با دانش‌افزایی بالا قدم بردارند.

#### یادداشت‌ها

- |                          |                          |
|--------------------------|--------------------------|
| 1. Nehme                 | 2. Porter                |
| 3. Almer & et al.        | 4. Askary & Olynyk       |
| 5. Coffee                | 6. Lo & et al.           |
| 7. Bakarich & O'Brien    | 8. Malina & Selto        |
| 9. Kaplan & Norton       | 10. Dowling & Leech      |
| 11. Christensen & et al. | 12. Ettredge & et al.    |
| 13. Stanley & et al.     | 14. Bergner & et al.     |
| 15. Westermann & et al.  | 16. Hegazy & et al.      |
| 17. Sundin & et al.      | 18. Duff                 |
| 19. Hoque                | 20. Campbell & et al.    |
| 21. Goddard              | 22. Christensen & et al. |

#### منابع

امیری، اسماعیل و فخاری، حسین. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۱-۳۱.

ثورن، لیندا. (۱۳۹۹). تدوین سنجه های رفتاری برای سازه های حسابداری. ترزا. لیبی، و لیندا. ثورن (تدوین کنندگان) در، *پژوهش های حسابداری رفتاری* (امید فرجی، محمد جندقی قمی، و فروزان فتاحی، مترجم، جلد ۱، ص. ۲۷۷-۳۰۲). تهران: انتشارات بورس.

جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۸، ۰۶-۲-۴). *ویدئوهای جامعه حسابداران رسمی ایران*. بازیابی در ۰۶-۲-۴، ۱۳۹۸، از صفحه جامعه حسابداران رسمی ایران در آپارات: [https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87\\_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7](https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7)

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۸). *گزارش سالانه شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۷*. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.

محمدرضائی، فخرالدین و فرجی، امید. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.

مهربان پور، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا و جندقی قمی، محمد. (۱۳۹۹). چارچوب سرمایه اجتماعی برای مؤسسات حسابرسی ایران. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۱۰)، ۲۹-۶۸.

مهربان پور، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا و جندقی قمی، محمد. (۱۴۰۰). تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۲)، ۳۵۹-۳۹۷.

## ب. انگلیسی

Almer, E. D., D. R. Philbrick, & K. H. Rupley. (2014). What drives auditor selection? *Current Issues in Auditing*, 8(1), A26–A42.

Amiri, E., & Fakhari, H. (2020). A composite index for audit opinion shopping based on discriminant analysis technique. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 1-31. (In Persian)

Askary, S., & M. Olynyk. (2006). Public interest, ethics, and the balanced scorecard: implications for the accounting profession. *Australian*

- Accounting Review*, 16(1), 51-58.
- Bakarich, K. M., & P. O'Brien. (2021). The robots are coming...But aren't here yet: The use of artificial intelligence technologies in the public accounting profession. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 18(1), 27-43.
- Bergner, J., B. B. Marquardt, & P. Mohapatra. (2020). The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature. *International Journal of Auditing*, 24(2), 292-319.
- Campbell, D., S. Datar, S. L. Kulp, & V. G. Narayanan. (2015). Testing strategy with multiple performance measures evidence from a balanced scorecard at Store24. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 39-65.
- Christensen, B. E., Newton, N. J., & Wilkins, M. S. (2021). How do team workloads and team staffing affect the audit? Archival. *Accounting, Organizations and Society*, 92, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.102225>.
- Christensen, L. B., R. B. Johnson, & L. A. Turner. (2015). *Research Methods, Design, and Analysis* (12 ed.). Essex, England: Pearson Education Limited.
- Coffee, J. C. (2019). Why do auditors fail? What might work? What won't? *Accounting and Business Research*, 49(5), 540-561.
- Dowling, C., & S. A. Leech. (2014). A Big 4 firm's use of information technology to control the audit process: How an audit support system is changing auditor behavior. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 230-252.
- Duff, A. (2016). Corporate social responsibility reporting in professional accounting firms. *The British Accounting Review*, 48(1), 74-86.
- Ettredge, M. L., S. Scholz, & C. Li. (2007). Audit fees and auditor dismissals in the Sarbanes-Oxley era. *Accounting Horizons*, 21(4), 371-386.
- Goddard, A. (2017). Grounded theory approach to accounting studies: overview of principles, assumptions and methods. In Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covalleski, and K. Haynes (Eds.), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (pp. 91-111). New York.
- Hegazy, M., Hegazy, K., & Eldeeb, M. (2020). The balanced scorecard:

- Measures that drive performance evaluation in auditing firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, DOI: 10.1177/0148558X20962915.
- Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 46(1), 33-59.
- Iranian Association of Certified Public Accountants. (2019, 08 24-26). *The Videos of Iranian Association of Certified Public Accountants*. Retrieved 08 24-26, 2019, from Iranian Association of Certified Public Accountants:  
[https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87\\_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7](https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7). (In Persian)
- Kaplan, R. S., & D. P. Norton. (1996). *The balanced score card: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the now business environment*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Lo, A. W., K. Z. Lin, & R. M. Wong. (2019). Does availability of audit partners affect audit quality? Evidence from China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, DOI: 10.1177/0148558X19893860.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), 47-90.
- Mehrabanpour, M., Karami, G., & Jandaghi Ghomi, M. (2021). Social capital framework for Iranian audit firms. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5(10), 29-68. (In Persian)
- Mehrabanpour, M., Karami, G., & Jandaghi Ghomi, M. (2021). SWOT analysis for the independent audit profession in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 359-397. (In Persian)
- Mohammadrezaei, F., & Faraji, O. (2019). The dilemma of audit quality measuring in archival studies: critiques and suggestions for Iran's research setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. (In Persian)
- Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial Auditing Journal*, 32(2), 215 - 231.
- Porter, B. (2014). The audit expectation gap: A persistent but changing

- phenomenon. In D. Hay, W. R. Knechel, & M. Willekens (Eds.), *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 43-53). New York: Routledge.
- Stanley, J. D., D. M. Brandon, & J. J. McMillan. (2015). Does lowballing impair audit quality? Evidence from client accruals surrounding analyst forecasts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(6), 625-645.
- Sundin, H., M. Granlund, & D. A. Brown. (2010). Balancing multiple competing objectives with a balanced scorecard. *European Accounting Review*, 19(2), 203-246.
- The Supreme Council of Iranian Association of Certified Public Accountants. (2019). *Annual Report of the Supreme Council of the Iranian Association of Certified Public Accountants for the fiscal year ending March 20, 2019*. Tehran: Iranian Association of Certified Public Accountants. (In Persian)
- Thorne, L. (2020). The development of behavioural measures of accounting constructs. In T. Libby, & L. Thorne (Eds.), *Behavioral Accounting Research* (O. Faraji, M. Jandaghi Ghomi, & F. Fatahi, Trans., pp. 235-258). Tehran: Bourse. (In Persian)
- Westermann, K. D., J. C. Bedard, & C. E. Earley. (2015). Learning the “craft” of auditing: a dynamic view of auditors’ on-the-job learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896.