

## Use of Expertise Services in Auditing, Challenges, and Improvement Strategies

Zahra Masoumi Bilondi 

Assistant Professor, Accounting  
Department, Payame noor university,  
Tehran, Iran.

Seyed Ali Hosseini \*

Associate Professor of Accounting,  
University of Alzahra, Tehran.

### Abstract


The recent increase in the tendency of companies for capital increases from revaluations (Note (1) of Article 149 of the Amendment to the Act of Direct Taxes) has highlighted the role of experts. Increasing trust in the work of experts has led to growing concerns about audit quality. The aim of this study is to identify the challenges and barriers to using expertise services in auditing and ways to improve it. The research is qualitative, and the data were collected in the year 2020 through interviews with 17 auditors and official experts of Justice and analyzed by theme analysis using MAXQDA software. According to the research findings, weakness of supervision, lack of expert independence, limitations, structural inefficiency, auditor reluctance, non-compliance with the auditor's professional ethics, and economic environment and communication and coordination problems are identified as challenges and barriers to using expertise services. Also, rules and regulations improvement, strengthening infrastructure, and promoting and developing expertise services are recognized as strategies to improve the use of expert services. The results of the research can be useful to achieve effective use of experts in the audit process and as a result higher audit quality.


**Keywords:** Audit Quality, Expertise Services, Audit, Theme Analysis.

\* Corresponding Author: a.hosseini@alzahra.ac.ir

**How to Cite:** Masoumi Bilondi, Z., Hosseini, S.A. (2022). Use of Expertise Services in Auditing, Challenges, and Improvement Strategies, *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 19(74), 145-176.

## استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، چالش‌ها و راهکارهای بهبود

زهرا معصومی بیلندی  | استادیار حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

سیدعلی حسینی \* | دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.

### چکیده

استقبال اخیر شرکت‌ها از افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی‌ها (تبصره (۱) ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم) نقش کارشناسان را پررنگ‌تر نموده و اعتماد افزایش‌دهنده بر کار کارشناسان منجر به نگرانی‌هایی در ارتباط با کیفیت حسابرسی گردیده است. هدف پژوهش حاضر، شناسایی چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی و راهکارهای بهبود آن است. پژوهش از نوع کیفی بوده و داده‌های موردنظر در سال ۱۳۹۹ از طریق مصاحبه با ۱۷ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی و کارشناسان رسمی دادگستری گردآوری و با روش تحلیل تم با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA تحلیل شده است. مطابق با یافته‌های پژوهش ضعف نظارت، عدم استقلال کارشناس، محدودیت‌ها، ناکارآمدی ساختاری، عدم تمایل حسابرس، عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابرس، محیط اقتصادی و مشکلات ارتباط و هماهنگی، چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی شناخته شدند و تقویت نظارت، اصلاح قوانین و مقررات، تقویت زیرساخت‌ها و ترویج و توسعه خدمات کارشناسی، راهکارهای بهبود استفاده از خدمات کارشناسی شناسایی شدند. نتایج پژوهش می‌تواند به منظور دست یافتن به استفاده اثربخش از کارشناسان در فرآیند حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی بالاتر سودمند واقع شود.

**کلیدواژه‌ها:** کیفیت حسابرسی، خدمات کارشناسی، حسابرسی، تحلیل تم.

## مقدمه

شفافیت بازار سرمایه منوط به گزارشگری مالی درست، صحیح و به موقع شرکت‌های پذیرفته شده در بورس است و حسابرسی با کیفیت بالا، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرآیند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرآیند و کارایی بازار مالی کمک می‌کند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). استفاده از کارشناسان بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است (Boritz et al., 2020؛ Jenkins et al., 2018) و فقدان هماهنگی و ارتباط بین حسابرسان و کارشناسان می‌تواند کیفیت حسابرسی را به خطر بیندازد (Bauer et al., 2019).

با توجه به استقبال شرکت‌ها از تجدید ارزیابی‌ها با توجه به ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم و به تبع افزایش سرمایه از محل این تجدید ارزیابی‌ها و مطرح نمودن استفاده از خدمات کارشناسی به عنوان یکی از چالش‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در مطالعات متعدد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸؛ سلیمانی امیری و محمود خانی، ۱۳۹۸؛ گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷)، نقش کارشناسان در حسابرسی پررنگ‌تر شده و کیفیت گزارش‌های کارشناسی به یکی از نگرانی‌های نهادهای ناظر در کشور تبدیل شده است.

در سال‌های اخیر برخی از گزارش‌ها و نظریه‌های ارائه شده توسط کارشناسان رسمی دادگستری، مورد ایراد و انتقاد جدی قرار گرفته است. در مواردی دو یا چند کارشناس یا هیئت کارشناسی، در امری واحد، نظریه‌ای ابراز نموده‌اند که با یکدیگر بسیار متفاوت هستند یا کارشناسان، در برخی موارد، بدون دقت لازم و بدون در نظر گرفتن جزئیات و اطلاعات کامل مربوط به دارایی‌ها و موضوعات کارشناسی، گزارش خود را تدوین نموده‌اند (دستورالعمل تهیه و تدوین گزارش و نظریه کارشناسی، ۱۳۹۹). از سوی دیگر، نتایج بررسی پس از اجرای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۲۰ در سال ۲۰۱۳ نیز بیانگر مواردی از جمله، درک ناکافی حسابرس از روش‌ها و مفروضات کارشناس، کار انجام شده توسط کارشناس با دخالت اندک حسابرس، پیگیری نامناسب و عدم برقراری ارتباط مناسب با نتایج و پیشنهادهای کارشناسان، آزمون ناکافی در ارتباط با منابع داده‌های

استفاده شده توسط کارشناس و اطمینان بیش از حد بر صلاحیت کارشناس بدون بررسی بیشتر راجع به تناسب آن است (Joe et al., 2015).

علاوه بر این، نتایج پژوهش معصومی یلندی و همکاران (۱۳۹۹) بیانگر آن است که علی‌رغم اعتقاد حسابرسان به ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، حسابرسان تمایلی به استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی ندارند و استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در سطح مطلوبی قرار ندارد. از سوی دیگر، استانداردها و رهنمودهای موجود به‌طور واضح رویه‌های کافی نظارت و دقت در هنگام حسابرسی حوزه‌های خاص و پیچیده که در آن کارشناسان به کار می‌روند را مشخص نمی‌کند (Hux, 2017)؛ بنابراین ضروری است که به‌طور خاص به مسائل پیرامون استفاده از خدمات کارشناسی که می‌تواند به‌طور قابل‌توجهی بر اثربخشی استفاده از خدمات کارشناسی اثرگذار باشد، پرداخته شود. بر این اساس پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به سؤال زیر است:

خبرگان در رابطه با چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی و راهکارهای بهبود آنچه دیدگاهی دارند؟

پاسخ به پرسش فوق می‌تواند فرصت‌های پژوهشی بیشتر و چالش‌های جدی مشارکت کارشناسان در فرآیند حسابرسی را آشکار نماید. علاوه بر این، شناسایی راهکارهای بهبود استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی می‌تواند برای مؤسسات حسابرسی به‌منظور دست یافتن به استفاده اثربخش از کارشناسان در فرآیند حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی بالاتر سودمند واقع شود.

برای این منظور در ادامه در بخش دوم مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش تشریح شده است. پس از آن در بخش سوم، به توضیح روش انجام پژوهش و بخش چهارم به یافته‌های حاصل از تحلیل تم اختصاص یافته است. در انتها نیز بحث و نتیجه‌گیری پژوهش ارائه شده است.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

کارشناس حسابرس شخص حقیقی یا حقوقی دارای تخصص در حوزه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی است که حسابرس از کار وی در آن حوزه به‌منظور کمک به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب استفاده می‌کند. بر اساس بند شماره شش استاندارد حسابرسی ۶۲۰ در موارد نیاز به کارشناس، حسابرس می‌تواند از خدمات شخصی که به‌عنوان کارشناس در موسسه حسابرسی استخدام شده است (کارشناس داخلی) یا از خدمات شخصی که از بیرون موسسه بکار گرفته می‌شود، استفاده نماید. بند (ت-۳۴) استاندارد حسابرسی ۵۰۰ نیز به کارشناس مدیریت اشاره دارد و کارشناس مدیریت را به دو نوع کارشناس داخلی و خارجی طبقه‌بندی می‌نماید.

نظریه گیدنز (۱۹۹۰) به تشریح عکس‌العمل حسابرسان به تغییرات سازمانی و محیطی کمک می‌کند و توضیح جامعه‌شناختی با اهمیتی درباره چگونگی نقش اساسی سیستم‌های تخصصی در مجاب ساختن افراد در اعتماد نمودن به سازمان‌ها، مؤسسات و تکنولوژی‌ها است. گیدنز (۱۹۹۰) سیستم تخصصی را به‌عنوان افراد حرفه‌ای با دانش و مهارت‌های لازم برای انجام و درک فرآیندهای فنی معرفی می‌کند که یک شخص متکی بر کارشناس قادر به انجام آن نیست. سیستم تخصصی، منابع واجد صلاحیت بااهمیت و مکانیسم‌هایی را ارائه می‌کند که به افراد اجازه می‌دهد که با اتکا بر تخصص ارائه شده به‌وسیله سیستم به‌جای تحصیل آن، با پیچیدگی بیشتر روبرو شوند (Reed, 1996). اعتماد به سیستم‌های تخصصی «امنیت هستی‌شناسی» فراهم می‌کند (احساس تسلی و آرامش به درک شخص از جهان). اگرچه افراد نوعاً در مورد فعالیت‌های عملی و مجموعه دانش کارشناسان آگاهی اندکی دارند، آن‌ها عموماً بر اساس تجربیات زندگی روزمره که حاکی از این است که سیستم‌های تخصصی اغلب همان‌گونه باید عمل کنند، عمل می‌کنند و به کار کارشناسان اعتماد دارند؛ بنابراین، منطقی است که حسابرسان بر سیستم تخصصی از کارشناسان اتکا کنند که دانشی که حسابرسان فاقد آن هستند اما برای انجام حسابرسی‌ها و برای حمایت از صلاحیت و اختیارشان بر حسابرسی‌ها ضروری است را ارائه می‌کنند. توسعه اعتماد برای

سیستم تخصصی که امنیت هستی‌شناسی ارائه می‌کند از اهمیت زیادی برخوردار است (Griffith, 2020).

در ادامه به برخی از چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی که در مطالعات خارجی بیان شده است اشاره کوتاهی می‌شود. همان‌طور که در نتایج آمده است، بسیاری از این عوامل توسط مشارکت‌کنندگان در این پژوهش نیز بیان شده‌اند.

**نظارت:** حساب‌برسان اگرچه فرض می‌شود دانش کمتری دارند مسئول نظارت و بررسی کار کارشناسان هستند و این باعث ایجاد دشواری‌هایی در عمل می‌شود. استانداردهای فعلی به‌طور واضح رویه‌های کافی نظارت و دقت در هنگام حسابرسی حوزه‌های خاص و پیچیده که در آن کارشناسان به کار می‌روند را مشخص نمی‌کنند (Hux, 2017). در صورتی که کار کارشناسان به‌طور مناسب مورد نظارت و ارزیابی قرار نگیرد، ممکن است منجر به افزایش ریسک عدم کشف تحریف بااهمیت به علت اشتباه یا تقلب گردد (Joe et al., 2015).

**نگرانی‌های بودجه‌ای:** با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای بیشتر می‌گردد و ذهنیت اتمام کار در زمان مقرر موجب می‌شود حساب‌برس به‌صورت سطحی قضاوت نماید (فتحی و همکاران، ۱۴۰۰). تعارض بین حساب‌برسان و کارشناسان می‌تواند از فرارفتن از بودجه و تأخیراتی که به استفاده از کارشناسان نسبت داده می‌شود ناشی شود. هنگامی که کارشناس «بودجه را از بین می‌برد» بر تعامل حساب‌برسان و کارشناسان می‌تواند تأثیر منفی داشته باشد. از جمله دلایلی که باعث فراتر رفتن از بودجه می‌گردد می‌توان به مشکلات و مسائل ارتباطی، تأخیرهای زمانی و شناسایی تحریفات اشاره نمود. فراتر رفتن از بودجه به دلیل تحریفات (ارائه نادرست) احتمالاً قابلیت کنترل کمتری نسبت به مسائل زمان‌بندی و ارتباطی دارد. یک خطا و اشتباه می‌تواند آزمون اضافی، جمع‌آوری شواهد و بررسی صاحب‌کار یا کارشناسان را ضروری سازد (Boritz et al., 2020). جنکینز و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که چرا و چگونه مؤسسات حسابرسی از کارشناسان حقوقی در حسابرسی استفاده می‌کنند. نتایج اجرای

پیمایش اکتشافی از کارشناسان حقوقی و حسابرسان با تجربه نشان داد که حسابرسان به میزان زیادی بر کارشناسان حقوقی متکی هستند تا به آن‌ها آرام‌بخشی اضافی و فراتر از آنچه آن‌ها از رویه‌های سنتی حسابرسی کسب می‌نمایند، ارائه نمایند. نتایج پژوهش همچنین نشان داد که اکثر حسابرسان و کارشناسان معتقدند که ارزش مشارکت کارشناس حقوقی در حسابرسی از هزینه‌های مربوطه، حتی در صورت عدم وجود نتایج اضافی حسابرسی، بیشتر است. علاوه بر این ۷۹ درصد از حسابرسان و ۹۱ درصد از کارشناسان حقوقی معتقدند که فشارهای بودجه‌ای به‌عنوان مهم‌ترین چالش برای غلبه تلقی می‌شود.

اعتماد: استفاده و اعتماد افزایش یافته بر کار کارشناسان منجر به نگرانی‌های قانون‌گذاران در ارتباط با کیفیت حسابرسی گردیده است (PCAOB<sup>1</sup>, 2017). مسئله اصلی که حسابرسان در هنگام اتکا بر کار کارشناسان با آن مواجه‌اند ناتوانی در ترکیب کامل کار کارشناسان و عدم توجه به پی‌گیری شواهد متناقض شناسایی شده به‌وسیله کارشناسان یا حل اختلافات یا سایر نگرانی‌هایی است که کارشناسان شناسایی نموده‌اند (Joe et al., 2015).

کمبود شناخت از کار انجام‌شده توسط کارشناس: عدم درک حسابرسان از کار انجام‌شده توسط کارشناسان و ارزش‌افزوده‌ای است که کار کارشناس برای موسسه حسابرسی ایجاد می‌کند می‌تواند بر تعامل حسابرسان با کارشناسان تأثیرگذار باشد. اگر حسابرسان کاملاً اهمیت توضیح کارشناس را درک نکنند یا آن را کم‌اهمیت تصور کنند، می‌تواند منجر به آزمون‌های ناکافی و نتایج نامناسب شود (Griffith, 2014).

در ادامه برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با موضوع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی ارائه شده است.

گریفیث و همیرسلی (۲۰۲۱) در پژوهش با عنوان «نقش کارشناسان ارزشیابی در حسابرسی ارزش‌های منصفانه و پتانسیل تغییر تحت استانداردهای اصلاح‌شده هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام» به تشریح نقش کارشناسان ارزشیابی در حسابرسی

---

1. Public Company Accounting Oversight Board

ارزش‌های منصفانه و مشکلاتی که در حسابرسی تحت رهنمودهای اولیه ایجاد می‌شود، پرداختند. آن‌ها بررسی کردند که آیا رهنمودهای اصلاح‌شده منجر به تغییراتی در عمل خواهد شد که در نتیجه آن مشکلات کاهش یابد؟ نتایج پژوهش نشان داد که کارشناسان بیشتر درگیر کارمیدانی نسبت به برنامه‌ریزی و اتمام بخشی از کار هستند. اگرچه استانداردهای اصلاح‌شده الزامات خاص در مورد ارتباط با کارشناسان و بررسی مجدد کار آن‌ها را تغییر می‌دهد، نقش محدود کارشناسان در انجام نتیجه‌گیری‌های کلی نسبت به حسابرسان ادامه خواهد یافت. همچنین بعید است تغییرات در استانداردهای اصلاح‌شده باعث تغییرات معناداری در عمل گردد، زیرا در استانداردهای اصلاح‌شده مسئولیت کارشناسان در قبال نتایج افزایش نیافته است.

بوریتز و همکاران (۲۰۲۰) به مقایسه دیدگاه کارشناسان و حسابرسان در مورد وضعیت فعلی استفاده از خدمات کارشناسان پرداختند. نتایج بیانگر آن بود که هم حسابرسان و هم کارشناسان از وضعیت فعلی ناراضی‌اند و هزینه‌ها به‌عنوان عامل اصلی در تصمیم به استفاده از کارشناسان و تعیین میزان استفاده از کارشناسان در حسابرسی شناسایی شد. همچنین فراتر رفتن از بودجه و تأخیر زمانی به‌عنوان پیامد استفاده از کارشناسان گزارش گردید.

معصومی بیلندی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی دیدگاه حسابرسان در خصوص ضرورت و وضعیت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که حسابرسان به‌ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در شرایط فعلی معتقدند. همچنین در وضعیت فعلی حسابرسان بیشتر از کارشناسانی که حق‌الزحمه آن‌ها توسط صاحب‌کار پرداخت می‌شود استفاده می‌نمایند ولی در تعیین کارشناسان صاحب‌کار نقش چندانی ندارند.

مرادی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران پرداختند. مصاحبه‌شوندگان به‌طورکلی بیان نمودند که در وضعیت فعلی، کارشناسان



رسمی دادگستری کار ارزیابان در هر زمینه تخصصی را انجام می‌دهند و دانش کافی برای انجام کار را ندارند. همچنین به علت کاستی‌های نظارتی به اندازه کافی مستقل نیستند و محصول کار آنان به اطلاعات نادرست منجر می‌شود.

مرور پیشینه پژوهش حاکی از آن است که علی‌رغم پژوهش‌های متعدد خارجی در ارتباط با موضوع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، پژوهش‌های معدودی در این زمینه در ایران انجام شده است. مطابق با نتایج پژوهش‌های داخلی، کارشناسان به‌ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی معتقدند ولی در عمل استفاده چندانی از خدمات کارشناسی در حسابرسی صورت نمی‌گیرد. علاوه بر این، موضوع استفاده از خدمات کارشناسی به‌عنوان یکی از چالش‌های اصلی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران مطرح می‌باشد. باین‌حال هیچ پژوهشی به بررسی موانع و چالش‌های استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی و راهکارهای بهبود آن نپرداخته است؛ بنابراین با توجه به افزایش اهمیت استفاده از کارشناسان در محیط گزارشگری فعلی و وجود الزام و استاندارد در ارتباط با موضوع به‌کارگیری کارشناسان در حسابرسی صورت‌های مالی و خلأ پژوهشی موجود در این زمینه، هدف پژوهش حاضر شناسایی موانع و چالش‌های استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی و راهکارهای بهبود آن است.

## روش<sup>۱</sup>

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت از نوع کیفی است و با روش تحلیل تم انجام شده است و از مصاحبه نیمه ساختاریافته به‌منظور گردآوری داده‌ها استفاده شده است. از آنجایی که تحلیل مضمون، تحلیل کیفی است، پاسخ روشن و سریعی برای این وجود ندارد که مقدار داده‌های مناسب و موردنیاز که دلالت بر وجود مضمون یا اطلاق آن کند چقدر است؛ بنابراین، مضمون الزاماً به معیارهای کمی بستگی ندارد، بلکه به این بستگی دارد که چقدر

به نکته با اهمیتی درباره سؤالات پژوهش می‌پردازد. مضامین را می‌توان به روش استقرایی (مبتنی بر داده) و یا روش قیاسی شناسایی نمود (Patton, 1990). در روش استقرایی، مضامین شناسایی شده، به شدت با خود داده‌ها مرتبط هستند. در این روش فرآیند کدگذاری داده‌ها بدون تلاش برای انطباق آن با چارچوب کدگذاری از قبل تهیه شده صورت می‌گیرد. در روش استقرایی تحلیل مضمون بر اساس داده‌ها انجام می‌شود. در پژوهش حاضر نیز از روش استقرایی به منظور شناسایی مضامین استفاده شده است.

نوع شناسی تحلیل تم: برخی از پژوهشگران مضامین را به لحاظ ماهیت و برخی دیگر به لحاظ جایگاه و سلسله مراتب آن‌ها در تحلیل مضمون، دسته‌بندی می‌نمایند. در پژوهش حاضر مطابق با ریان و برنارد<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) از مبنای سلسله مراتب مضمون در قالب مضامین استفاده شده است و بر این اساس مضامین به دو نوع اصلی و فرعی تقسیم شده است. مضامین فرعی در سطوح پایین تر سلسله مراتب مضامین قرار دارد و مضامین اصلی در سطوح بالاتر سلسله مراتب مضامین قرار می‌گیرد. یکی از روش‌های مناسب تحلیل مضمون، تحلیل قالب مضامین است و معمولاً در پژوهش‌هایی استفاده می‌شود که تعداد متون و داده‌های آن زیاد (مثلاً بین ۱۰ تا ۳۰ منبع) باشد. این روش فهرستی از مضامین شناخته در ادبیات نظری و یا استخراج شده از متن داده‌ها را به صورت درختی و سلسله مراتبی نشان می‌دهد. ویژگی کلیدی این روش، سازمان‌دهی سلسله مراتبی مضامین و گروه‌بندی مضامین سطوح پایین تر در قالب خوشه‌ها و ایجاد مضامین سطح بالاتر از آن‌ها است.

در این پژوهش به منظور اعتباربخشی به نتایج پژوهش از مثلث سازی داده‌ها استفاده شده است و دیدگاه و نظرات گروه‌های مختلف بررسی و تحلیل شده است. منظور از مثلث سازی داده‌ها، جمع‌آوری داده‌ها از منابع مختلف است (ابو المعالی، ۱۳۹۰). همچنین به منظور محاسبه پایایی، از پایایی باز آزمون استفاده شده است.

---

1. Ryan & Bernard

پایایی باز آزمون مصاحبه‌های انجام شده در پژوهش حاضر ۸۱ درصد است. با توجه به اینکه این میزان بیشتر از ۶۰ درصد است، می‌توان گفت پایایی کدگذاری‌های این پژوهش مورد تأیید است.

$$\text{درصد پایایی} = \frac{49 \times 2}{121} \times 0/100 = 81\%$$

پژوهش حاضر از بعد قلمرو زمانی، از نوع مقطعی بوده و در سال ۱۳۹۹ اجرا شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر متشکل از خبرگان حرفه حسابرسی و کارشناسان رسمی دادگستری می‌باشد و از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. در این روش، پژوهشگر برای دسترسی به داده‌های غنی‌تر از کمک شرکت‌کنندگان، برای انتخاب افرادی که می‌توانند داده‌های بیشتری در اختیار او قرار دهند استفاده می‌کند (ابوالمعالی، ۱۳۹۰).

ابتدا ۴ نفر از بین افراد خبره در حرفه حسابرسی و کارشناسی شناسایی و جهت مصاحبه انتخاب شدند. سپس مابقی افراد متخصص دیگر توسط مصاحبه‌شوندگان اولیه معرفی و جهت انجام مصاحبه توصیه شدند. مدت‌زمان هر مصاحبه بین ۵۰ تا ۱۰۰ دقیقه بوده است. مصاحبه با پرسش در ارتباط با تجربه افراد مصاحبه‌شونده در مورد استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی آغاز شده و در ادامه با پرسش در ارتباط با موانع و چالش‌های استفاده از خدمات کارشناسی و راهکارهای بهبود ادامه پیدا کرد. در انتها نیز سؤالات جمعیت شناختی مطرح گردید و تمام جلسات مصاحبه نیز با پرسش در خصوص معرفی سایر افراد متخصص و با تجربه در حوزه مورد نظر، پایان یافت.

تمامی شرکت‌کنندگان مرد بوده و میانگین سابقه کاری آن‌ها ۲۹ سال است. همچنین سطح تحصیلات، سابقه کاری و سمت شغلی شرکت‌کنندگان نشان می‌دهد که تمامی آن‌ها دارای پیشینه علمی و حرفه‌ای مرتبط می‌باشند. لازم به ذکر است که تقریباً ۵۰ درصد مصاحبه‌شونده‌ها کارشناس رسمی فعال می‌باشند.

## یافته‌ها

در جدول (۱) نتایج به دست آمده از تحلیل تم همراه با دسته‌های مفهومی ارائه شده و در ادامه به توضیح هر تم پرداخته شده است.

جدول ۱. چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری

دسته‌های مفهومی	تم فرعی	تم‌های اصلی
نحوه کنترل کیفیت	ضعف نظارت بر مؤسسات حسابداری	ضعف نظارت
عدم کفایت نظارت		
-		
-		
-	ضعف نظارت بر شرکت‌ها	عدم استقلال کارشناس
-	نفوذ شرکت در کارشناسی‌ها	
انتخاب کارشناس توسط شرکت	شرایط تضعیف‌کننده استقلال کارشناس	
ارتباط حق‌الزحمه با مبلغ کارشناسی		
ارتباطات درونی کارشناسان		
عدم کفایت حق‌الزحمه حسابداری	محدودیت منابع مالی	محدودیت‌ها
بالا بودن هزینه کارشناسی		
عدم تقبل هزینه کارشناسی توسط صاحب کار		
-		
عدم دسترسی به مستندات کار کارشناس	محدودیت در دسترسی‌ها	محدودیت‌ها
عدم دسترسی به تخصص‌های لازم کارشناسی و کارشناس باصلاحیت		
محدودیت در دسترسی به اطلاعات		
مشکلات ساختاری کانون کارشناسان	تشکل‌های حرفه‌ای	ناکارآمدی ساختاری
فقدان تشکل حرفه‌ای ارزیابی		
	ضعف فرهنگ اعتباربخشی در شرکت‌ها	عدم تمایل حسابرس به
استانداردهای حسابداری	قوانین و مقررات و استانداردها	
قوانین کارشناسی		
-	قابل اتکا نبودن کارشناسی‌ها	

تم‌های اصلی	تم فرعی	دسته‌های مفهومی
استفاده از خدمات کارشناسی	تجربه ناموفق استفاده از خدمات کارشناس	-
	اطمینان بیش از حد حسابرس به توانایی‌های خویش و تیم رسیدگی	-
ضعف صلاحیت کارشناس	ضعف دانش و تخصص	ضعف آموزش کارشناس
		-
عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابرس	فرار از مسئولیت کار کارشناس	-
	ذینفع بودن حسابرسان در کار کارشناسی	-
	ترس از دست دادن صاحب کار	-
محیط اقتصادی	عدم وجود بازار کارا	-
	فقدان شفافیت	-
	عدم ثبات اقتصادی	محدود بودن اعتبار زمانی کارشناسی‌ها
	اعتماد بیش از حد به کارشناس	قابل اتکا نبودن ورودی‌های ارزشیابی
مشکلات ارتباط و هماهنگی	عدم پاسخ‌گویی کارشناس	-
	مقاومت صاحب کار در مقابل استفاده از کارشناس	-
	عدم درک کارشناس از اهداف مشارکت و کسب و کار	-
	-	-

### تم اصلی اول: ضعف نظارت

اینتم از سه تم فرعی «ضعف نظارت بر مؤسسات حسابرسی»، «ضعف نظارت بر کارشناسی‌ها» و «ضعف نظارت بر شرکت‌ها» تشکیل شده است.

ضعف نظارت بر مؤسسات حسابرسی: مصاحبه‌شوندگان معتقدند که نظارت کافی بر کار حسابرسان و مؤسسات حسابرسی وجود ندارد و کنترل کیفیت در قالب یک چک‌لیست استاندارد انجام می‌شود و این چک‌لیست در همه صنایع یکسان است. این در

حالی است که حسابرسی شرکت‌ها در صنایع خاص همانند بانک و بیمه ممکن است به تخصص‌های خاصی نیاز داشته باشد که تیم رسیدگی فاقد آن تخصص‌ها است.

«...متأسفانه تیم کنترل کیفیت جامعه هم نظارتش فقط شکلی هست به محتوا کاری نداره و اکتفا میکنه به مهر کارشناس و همین که مهر را ببینه میگه خوب، کارشناس استفاده‌شده و گزارش کارشناسی داره دیگه...» (M3)

«.. چون از اون طرف هم یقه‌گیری کمتر هست، آگه یقه‌گیری باشه حسابرس ریسکش را بر نمی‌داره، ریسک این که بخوام گزارشگری کنم بدون اینکه از کارشناس مرتبط برای ارزیابی کنترل‌های داخلی استفاده کنم.» (M14)

**ضعف نظارت بر کارشناسی‌ها:** استانداردهای حسابرسی ملزم می‌کنند که حسابرسان نظارت کافی بر کار انجام‌شده توسط کارشناسان داشته باشند. از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در حال حاضر نه از سوی کانون کارشناسان رسمی دادگستری و نه حسابرسان، نظارت کافی بر کارشناسی‌ها وجود ندارد.

«...اگر من برای یک شرکتی گزارش کارشناسی بدهم کانون کاری به من و گزارشم نداره من گزارش را به صاحب‌کارم ارائه می‌کنم. هیچ نظارتی روی کار کارشناس نیست.» (M10)

**ضعف نظارت بر شرکت‌ها:** بر اساس یافته‌های حاصل از تحلیل تم، عدم نظارت کافی بر شرکت‌ها باعث شده است که آن‌ها نسبت به درج بند محدودیت در گزارش حسابرسی بی‌تفاوت باشند؛ بنابراین در برخی از مواقع حسابرس نیز هیچ تلاشی به منظور متقاعد نمودن شرکت جهت به‌کارگیری کارشناس نداشته و استفاده از بند محدودیت را جایگزین استفاده از خدمات کارشناسی می‌نماید.

«... هیئت‌مدیره یک شرکت باید بگه شما چه اطلاعاتی می‌خواهید که این بند محدودیت را بردارین. ولی متأسفانه این بندهای محدودیت اهمیتی برای شرکت ندارد، دلیل این بی‌تفاوتی عدم نظارت کافی بر شرکت‌ها است.» (M11)

### تم اصلی دوم: عدم استقلال کارشناس

ایتم از دوتم فرعی «نفوذ شرکت در کارشناسی‌ها» و «شرایط تضعیف‌کننده استقلال کارشناس» تشکیل شده است.

نفوذ شرکت در کارشناسی‌ها: مصاحبه‌شوندگان به نفوذ شرکت‌ها در کارشناسی‌ها اشاره نموده و معتقدند در برخی از موارد کارشناسان مطابق با نظر هیئت‌مدیره مبالغ را اعلام می‌کنند.

«...شاید در بقیه جاها رده‌بندی خاصی برای کارشناس‌هایشان داشته باشند ولی ما در اینجا فقط یک کانون کارشناسان داریم و من فکر می‌کنم اکثر کارشناس‌ها هرچی کارفرما می‌گه تائید می‌کنند و استقلال ندارند». (M2)

شرایط تضعیف‌کننده استقلال کارشناس: بر اساس نتایج تحلیل تم، در حال حاضر انتخاب کارشناس توسط شرکت، ارتباط حق‌الزحمه کارشناس با مبلغ کارشناسی و ارتباطات درونی کارشناسان، استقلال کارشناس را خدشه‌دار می‌کند. نحوه ارجاع کار به کارشناس از دو طریق امکان‌پذیر است. در روش اول شرکت می‌تواند از طریق کانون کارشناسان رسمی کار را ارجاع دهد که در این روش رابطه مالی کارشناس با کانون برقرار می‌شود و نسبت به روش دوم استقلال کارشناس به میزان بیشتری حفظ می‌شود. در روش دوم شرکت می‌تواند به‌طور مستقیم کار را به کارشناس موردنظر خود ارجاع دهد که در این روش رابطه مالی کارشناس با شرکت برقرار می‌شود. بر اساس گفتارهای مصاحبه‌شوندگان رابطه کارمزدی بین کارشناس و شرکت می‌تواند باعث تضعیف استقلال کارشناس شود. مطابق با یافته‌های پژوهش حاضر، در حال حاضر در اکثر موارد کارشناس به‌طور مستقیم توسط شرکت انتخاب می‌شود و این امر باعث تضعیف استقلال کارشناس می‌گردد.

«.. به موقع ارجاع دهنده مدیر است و برای تجدید ارزیابی کارشناس را دعوت می‌کند، قطعاً مدیر هم انتظارش این است که وقتی کار را ارجاع می‌دهد قیمت تا جایی که جا داره بالا اعلام بشه و مدیر دنبال فیر ولیو نیست. اصطکاک منافع داره

با سهامدار. شاید دنبال قیمت بالا باشه اینجا است که شاید استقلال کارشناس به  
خطر بیفته اگر مدیر ارجاع بده.» (M13)

در اجرای ماده ۲۹ قانون کانون کارشناسان رسمی دادگستری، دستمزد ارزیابی‌ها برای کلیه رشته‌های کارشناسی رسمی دادگستری در تاریخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۶، در هر مورد ارجاعی به صورت پلکانی و با سقف ۵۹۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال تعیین شده است. مطابق با دیدگاه حسابرسان، ارتباط بین حق الزحمه و مبلغ کارشناسی می‌تواند این انگیزه را ایجاد کند که کارشناس مبالغ را بالاتر اعلام نماید. با این حال، کارشناسان رسمی فعال به این موضوع اعتقادی نداشتند.

بر اساس نتایج تحلیل، از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، انگشت‌شمار بودن تعداد کارشناسان باصلاحیت و متخصص در برخی از زمینه‌ها منجر به آشنایی و شناخت کارشناسان باهم دیگر و شکل‌گیری ارتباطات درونی می‌گردد که تضعیف‌کننده استقلال کارشناس است.

#### تم اصلی سوم: محدودیت‌ها

تم اصلی سوم «محدودیت‌ها» است. این تم از سه تم فرعی «محدودیت منابع مالی»، «محدودیت زمانی» و «محدودیت در دسترسی‌ها» تشکیل شده است.

محدودیت منابع مالی: مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند که حق الزحمه حسابرسی در ایران در سطح مطلوبی قرار ندارد و بنابراین در این شرایط استفاده از کارشناس حسابرس مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۲۰ امکان‌پذیر نمی‌باشد. علاوه بر هزینه‌های بالای کارشناسی و عدم کفایت حق الزحمه حسابرسی، مصاحبه‌شوندگان به عدم تقبل هزینه‌های کارشناسی از سوی صاحب‌کار، به‌عنوان یکی از چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در بحث مالی اشاره نموده‌اند.

«...حسابرس‌ها الان هشتشون گرو نهشون هست و نمیتونند از خدمات کارشناس‌هایی مثل

آی تی استفاده کنند.» (M2)



محدودیت زمانی: یافته‌های حاصل از تحلیل تم گویای آن است که به دلیل وجود محدودیت زمانی در کار حسابرسی و از سوی دیگر فرآیند طولانی دریافت خدمات از کارشناسان، معمولاً حسابرسان از خدمات کارشناسی استقبال نمی‌کنند و در بهترین حالت در مواردی که نیاز به استفاده از خدمات کارشناس است موضوع را در قالب بند محدودیت در گزارش حسابرسی قید می‌کنند.

*«... من حسابرس وقتی به مشکلی برمی‌خورم با توجه به محدودیت زمانی، تایمی نداریم که بگم آقا برو کارشناس بیار و... مسائلتش طولانی‌تر میشه. من بندم را می‌نویسم میرم...»*  
(M10)

محدودیت در دسترسی‌ها: مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند که کارشناسان مستندسازی نمی‌کنند و حسابرسان به مستندات کار آن‌ها دسترسی ندارند و این باعث می‌شود که ارزیابی کار کارشناسان توسط حسابرسان به راحتی امکان‌پذیر نباشد.

«عدم دسترسی به تخصص‌های لازم کارشناسی و کارشناس باصلاحیت» یکی دیگر از مواردی است که در بحث محدودیت در دسترسی، حسابرسان به آن اشاره داشته‌اند.  
*«...ارزیابان اوراق مالی کمتر داریم و به سمت ارزیابی‌های اوراق بهادار پیش میریم و مباحث تخصصی‌تر می‌شود و به نظر می‌رسد که کارشناسان باید خودشان را مجهز به چنین تخصص‌هایی کنند.»* (M2)

برخی از مصاحبه‌شوندگان به «محدودیت در دسترسی به اطلاعات» به عنوان یکی از چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نموده‌اند. آن‌ها بیان نمودند که شرکت‌ها تمایلی به دسترسی حسابرسان به اطلاعات ندارند، بنابراین حتی در مواردی که کارشناس حسابرس هم در تیم رسیدگی وجود داشته باشد در عمل چندان تأثیری نخواهد داشت.

*«.. در ایران متأسفانه هیئت مدیره‌ها بیشتر حسابرس را ایرادگیر می‌دانند. می‌گن او منده ایراد بگیره پس هر چی محدودترش کنیم و اطلاعات کمتر بهش بدیم تا نتونه کارش را خوب انجام بده ایراداتش هم کمتر خواهد بود.»* (M16)

## تم اصلی چهارم: ناکارآمدی ساختاری

اینتم از تم‌های فرعی «تشکل‌های حرفه‌ای»، «ضعف فرهنگ اعتباربخشی در شرکت‌ها» و «قوانین و مقررات و استانداردها» تشکیل شده است.

**تشکل‌های حرفه‌ای:** کدهای مرتبط با اینتم به دودسته مفهومی «فقدان تشکل حرفه‌ای ارزیابی» و «مشکلات ساختاری کانون کارشناسان» تقسیم شده است.

برخی از مصاحبه‌شوندگان به فقدان نهاد رسمی ارزیابی، فقدان ارزیاب حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای ارزیابی اشاره نموده‌اند که در سایه وجود تشکل حرفه‌ای ارزیابی قابل دسترسی می‌باشد.

مطابق با گفتار مصاحبه‌شوندگان، در حال حاضر کانون کارشناسان رسمی و مرکز امور مشاوران و کارشناسان قوه قضائیه متولی امور کارشناسی می‌باشند که در ارتباط با کانون کارشناسان به اشکالاتی از جمله نامناسب بودن شیوه اعطای مجوز کارشناسی، وجود افراد بانفوذ و صاحب قدرت در بین اعضای کانون و انحصار کارشناسی‌ها با مبالغ کلان به عده‌ای خاص می‌توان اشاره نمود. همچنین وجود افراد بانفوذ در کانون و وابستگی آن‌ها به قوه قضائیه ممکن است باعث شود که ایجاد تشکل مستقل برای حرفه ارزیابی به راحتی امکان‌پذیر نباشد و با مقاومت کانون روبه‌رو شود.

*«...ما استاندارد ارزیابی نداریم و ارزیاب حرفه‌ای هم نداریم و باید یکی متولی بشه و*

*استانداردهایش هم مدون بشود. در مرحله اول کانون و یا حداقل بورس خودش متولی*

*بشه و بگه کارشناس‌های اوراق من باید از بین این‌ها باشند.» (M15)*

ضعف فرهنگ اعتباربخشی در شرکت‌ها: از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، در حال حاضر تنها الزام قانونی، شرکت‌ها را ملزم به استفاده از خدمات حسابرسی نموده است و شرکت‌ها به دنبال اعتباربخشی نیستند؛ بنابراین شرکت‌ها در مقابل استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی مقاومت نموده و حاضر به پرداخت هزینه به‌منظور اعتباربخشی به اطلاعات صورت‌های مالی خود نمی‌باشند.

«.. در ایران شرکت‌ها، حق الزحمه حسابرسی را به‌عنوان هزینه‌ای که باید پردازی تلقی می‌کنند، حالا قانون تجارت ملزم کرده، باید بازرس داشته باشی و حالا باید یک پولی را به بازرس بدهی و اون هم یک گزارش دو صفحه‌ای به شرکت بدهد. اگر همین امروز الزام شرکت‌ها به حسابرسی را بردارند ۹۵ درصد شرکت‌ها می‌گن دستت درد نکنه ما نه اصلاً بازرس می‌خوایم و نه حسابرس». (M9)

قوانین و مقررات و استانداردها: کدهای مرتبط با ایتم فرعی، در دودسته مفهومی «استانداردهای حسابرسی» و «قوانین کارشناسی» طبقه‌بندی شده است.

در مفهوم «استانداردهای حسابرسی»، مصاحبه‌شوندگان به «روش‌های جایگزین استفاده از خدمات کارشناسی» و «مغفول ماندن برخی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی» به‌عنوان چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند. به اعتقاد برخی از مصاحبه‌شوندگان استفاده از خدمات کارشناسی به‌صورت غیررسمی ممکن است اتفاق بیفتد. برخی دیگر هم اعتقاد داشتند در حال حاضر با وجود دسترسی به شبکه‌های اجتماعی و اینترنت می‌توان دانش نسبی در موضوعات موردنیاز را کسب کرد. همچنین به اعتقاد آن‌ها بی‌توجهی به استانداردهای حرفه‌ای و یا عدم درک کامل استانداردها یکی دیگر از چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی می‌باشد که در این ارتباط به استاندارد حسابرسی ۶۲۰ و استاندارد حسابداری مرتبط با کاهش ارزش دارایی‌های ثابت اشاره نموده‌اند.

«قوانین کارشناسی» به‌عنوان یکی دیگر از مفاهیم در دو بعد «فقدان استاندارد حرفه‌ای در کارشناسی» و «اشکالات چارچوب ارزشیابی موجود» توسط مصاحبه‌شوندگان مورد اشاره قرار گرفته است. خلاصه نظر مصاحبه‌شوندگان بر این است که در وضعیت فعلی، استانداردهای حرفه‌ای مشخص و مدونی که کانون کارشناسان یا مشاوران قوه قضائیه برای کار کارشناسی تعیین کرده باشند و کارشناسان ملزم به اجرا و گزارشگری نتایج کارشناسی مطابق با آن باشند وجود ندارد.

۶۰ درصد مصاحبه‌شوندگان که نیمی از آن‌ها کارشناس رسمی فعال می‌باشند به چارچوب قیمت‌گذاری بنگاه‌های اصل ۴۴ قانون اساسی که توسط سازمان خصوصی‌سازی تحت عنوان «نحوه انجام کار و ارائه گزارش قیمت‌گذاری» در سال ۱۳۸۷ تدوین شده است به‌عنوان تنها چارچوب ارزیابی که مرجع قانونی دارد و شیوه‌های ارزشیابی را بیان نموده، اشاره کرده‌اند. به اعتقاد آن‌ها روش‌های ارزیابی این چارچوب قابل‌اتکا نیست و با ارزش‌های منصفانه انطباق ندارد. ۴۰ درصد کارشناسان رسمی فعال بیان داشتند که علی‌رغم اعتقادشان به عدم انطباق چارچوب ارزشیابی سازمان خصوصی‌سازی با ارزش‌های منصفانه طبق استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آگاهی نسبت به گمراه‌کننده بودن احتمالی گزارش کارشناسی در صورت استفاده از روش‌های چارچوب سازمان خصوصی‌سازی در برخی از موارد، به دلیل قابل‌دفاع بودن نظرات کارشناسی خویش در مراجع قضائی و قانونی از روش‌های ارزیابی مصوب در چارچوب ارزشیابی استفاده می‌کنند.

### تم اصلی پنجم: عدم تمایل حسابرس به به‌کارگیری کارشناس

اینتم از تم‌های فرعی «قابل‌اتکا نبودن کارشناسی‌ها»، «تجربه ناموفق استفاده از خدمات کارشناسی»، «اطمینان بیش‌ازحد حسابرس به توانایی خود و تیم رسیدگی» و «ضعف صلاحیت کارشناس» تشکیل شده است.

قابل‌اتکا نبودن کارشناسی‌ها: مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند که مطابق با استانداردهای حسابرسی، باید حسابرس به کارشناس چنان اتکایی داشته باشد که به کار وی در گزارش حسابرسی اشاره نکند و این امر در عمل مشکل است.

«... کارشناس‌ها هر کدوم مثلاً یک دارایی خاص را قیمت‌گذاری می‌کنند یکی ۵۰ میلیون

قیمت می‌دهد اون یکی مثلاً ۵ میلیون. هر کدوم هم استدلال خودش را داره. همیشه واقعاً آدم

اتکا کنه.» (M4)

تجربه ناموفق استفاده از خدمات کارشناسی: برخی از مصاحبه‌شوندگان به تجارب ناموفق استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند که بر تمایل آن‌ها به استفاده از خدمات کارشناسی مؤثر بوده است. لازم به ذکر است هیچ‌یک از افرادی که به این‌تم اشاره نموده‌اند کارشناس رسمی فعال نمی‌باشند.

«...به‌خصوص در مورد اوراق مالی بر اساس تجربه استفاده قبلی‌ام من مطمئن هستم که هر

کارشناسی هم که بیاد تخصص را ندارد.» (M5)

اطمینان بیش از حد به توانایی‌های خویش و تیم رسیدگی: بر اساس یافته‌های تحلیل‌تم در برخی از موارد بیش اطمینانی حسابرس نسبت به توانایی‌های خود و تیم رسیدگی منجر به عدم استفاده از خدمات کارشناس توسط حسابرس می‌گردد.

«... حسابرس ممکن است خودش را عالم بداند و نیازی به استفاده از خدمات کارشناس

احساس نکند.» (M12)

ضعف صلاحیت حرفه‌ای کارشناس: مطابق با گفتارهای مصاحبه‌شوندگان، در حال حاضر کانون کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز امور مشاوران قوه قضائیه متولی امر کارشناسی هستند و کارشناسان از آموزش‌های حرفه‌ای لازم برخوردار نیستند. لازم به ذکر است تمامی افرادی که به این موضوع اشاره نموده‌اند کارشناس رسمی فعال می‌باشند. همچنین مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که شیوه اعطای مجوز کارشناسی مناسب نیست و به‌خصوص ارزیاب‌ها که در حال حاضر کارشناسان مالی عضو کانون کارشناسان رسمی دادگستری هستند، در این زمینه تخصص و دانش لازم را ندارند.

«... در کشور ما یک شخص یک آزمون را پشت سر می‌گذارد و با یک دوره آموزش

مختصر همیشه کارشناس. در حقیقت در دنیا مثلاً انگلستان این‌ها ساختار دارند. مثل انجمن

حسابداری ایران که اگر یک شخص بخواهد حسابدار رسمی شود باید یک فرآیندی را

طی کند و همین‌که آزمون را قبول شد همیشه کارشناس رسمی و باید یک سری

آموزش‌ها را طی بکند...» (M11)

### تم اصلی ششم: عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابرس

این تم از سه تم فرعی «فرار از مسئولیت کار کارشناس»، «ذینفع بودن حسابرسان در کار کارشناس» و «ترس از دست دادن صاحبکار» تشکیل شده است.

فرار از مسئولیت کار کارشناس: مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۲۰، در مواردی که حسابرس اظهارنظر تعدیل نشده ارائه می‌کند، نباید در گزارش خود به کار کارشناس حسابرس اشاره کند، مگر این که طبق قوانین یا مقررات ملزم به انجام این کار باشد. اگر چنین اشاره‌ای طبق قوانین و مقررات الزامی باشد، حسابرس باید در گزارش حسابرس عنوان کند که اشاره به این موضوع، مسئولیت حسابرس را در خصوص اظهارنظر نمی‌کاهد. باین حال یافته‌های تحلیل تم حاکی از آن است که حسابرسان از طریق اشاره به کار کارشناس در گزارش حسابرسی از مسئولیت کار وی فرار می‌کنند.

«...چون در کنترل کیفیت جامعه هم که من هستم الآن بحث کارشناس مطرح میشه که میان زمین ساختمان و ... را ارزیابی می‌کنند و این ارزیابی را متأسفانه بعضی دوستان می‌اندازند گردن کارشناس و میگن اون ارزیابی کرده در صورتی که علی‌الاصول مسئولیتش پای حسابرس هست» (M4)

ذینفع بودن حسابرسان در کار کارشناس: برخی از حسابرسان که هیچ‌یک کارشناس رسمی فعال نمی‌باشند اعتقاد دارند که چون تعداد زیادی از حسابرسان، کارشناس رسمی هستند و حتی برخی از آنها درآمدی که از محل کار کارشناسی کسب می‌کنند از درآمد حسابرسی‌شان بیشتر است بنابراین در شرایط فعلی کارشناسی ذینفع هستند و از کار کارشناسان رسمی حمایت می‌کنند و بدون چون و چرا گزارش کارشناسی را می‌پذیرند.

«چون خود حسابرس‌ها کارشناس هستند و تعدادشون هم کم نیست. حسابرس‌ها خودشون مقاومت می‌کنند و میگن نون آن ورمون (کار کارشناسی شون) بریده میشه چون ذینفع هستند.» (M17)

ترس از دست دادن صاحبکار: مطابق با گفتار برخی از حساببران، با توجه به این که بازار کار حسابرسی یک بازار رقابتی است و از طرفی شرکت‌ها هم تمایلی به استفاده حسابرس از کارشناس ندارند، بنابراین حساببران به دلیل ترس از دست دادن صاحبکار تلاش چندانی برای متقاعد نمودن شرکت انجام نمی‌دهند.

«...گاهی اوقات حسابرس اگر زیاد اصرار به استفاده از کارشناس به صورت مستقل از شرکت داشته باشد این ممکن است باعث شود که صاحبکار سال بعد حسابرس اش را عوض کند، به همین خاطر حسابرس خودش خیلی تمایل به استفاده از خدمات کارشناس ندارد». (M8)

### تم اصلی هفتم: محیط اقتصادی

«محیط اقتصادی» به عنوان یکی از تم‌های اصلی مرتبط با چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی از سه تم فرعی «عدم وجود بازار کار»، «فقدان شفافیت» و «عدم ثبات اقتصادی» تشکیل شده است.

عدم وجود بازار کار: به اعتقاد برخی از حساببران برای اکثر دارایی‌ها بازار فعالی وجود ندارد و حتی بازار سرمایه نیز با کارایی فاصله دارد و درحالی که اصلی‌ترین استفاده‌کننده از اطلاعات است برای گزارش حسابرسی اهمیتی قائل نیست.

«...کارشناسان ابزارش را ندارند که بتوانند ارزیابی دقیقی انجام بدهند. یک بازار کار و شفافیت نیست». (M3)

فقدان شفافیت: یافته‌های حاصل از تحلیل تم نشان می‌دهد که از دیدگاه حساببران فقدان شفافیت اقتصادی منجر به عدم دسترسی به اطلاعات می‌گردد و بر کیفیت گزارش کارشناسی تأثیرگذار است.

«...متأسفانه علی‌رغم اینکه ما همگی به دفعات لغت شفافیت لقلقه زبانمان هست ولی در عمل از تنها چیزی که فرار می‌کنیم همون شفافیت هست و از اون طرف سیستم هم علاقه‌مند نیست که شفافیت ایجاد بشه». (M11)

عدم ثبات اقتصادی: کدهای مرتبط با ایتم به دودسته مفهومی «محدود بودن اعتبار زمانی گزارش کارشناسی» و «قابل اتکا نبودن ورودی‌های ارزشیابی» طبقه‌بندی گردیده است. برخی از مصاحبه‌شوندگان که ۷۵ درصد آن‌ها کارشناس رسمی دادگستری می‌باشند به «محدود بودن اعتبار زمانی گزارش کارشناسی» به‌عنوان یکی از چالش‌های اساسی فعلی کارشناسان اشاره نمودند. مطابق با تبصره ماده ۱۹ قانون کارشناسان رسمی دادگستری، نظریه اعلام‌شده توسط کارشناسان حداکثر تا شش ماه از تاریخ صدور معتبر خواهد بود. بااین حال برخی از مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند که گزارش کارشناسی، با فرض ثبات اقتصادی از اعتبار ۶ ماهه برخوردار است و در چند سال اخیر به دلیل نرخ بالای تورم و نوسانات نرخ ارز و در نتیجه عدم ثبات اقتصادی در کشور، گزارش‌های کارشناسی به لحاظ زمانی از اعتبار کمتری برخوردار می‌باشند.

#### تم اصلی هشتم: مشکلات ارتباط و هماهنگی

حسابرسان به «مشکلات ارتباط و هماهنگی» به‌عنوان یکی از چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی اشاره نموده‌اند که ایتم از چهارتم فرعی «اعتماد بیش‌ازحد به کارشناس»، «عدم پاسخگویی کارشناس»، «مقاومت صاحب‌کار در مقابل به‌کارگیری کارشناس» و «عدم درک کارشناس از اهداف مشارکت و کسب‌وکار» تشکیل شده است.

اعتماد بیش‌ازحد به کارشناس: نتایج تحلیل پاسخ مصاحبه‌شوندگان نشان داد که آن‌ها اعتقاد دارند که چون از کارشناسان رسمی دادگستری استفاده می‌کنند و این اشخاص یک مرجعی صلاحیت آن‌ها را بررسی کرده و به آن‌ها مجوز کارشناسی اعطا کرده است بنابراین در ارتباط با صلاحیت و تخصص وی نیازی نیست ورود پیدا کنند و به وی اعتماد می‌کنند.

«... بالاخره کسی که مهر میزنه مهرش الکی نیست که فرض را بر این می‌ذاریم که درست

کار میکنه و بهش اعتماد می‌کنیم». (M9)



عدم پاسخگویی کارشناس: از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، یکی از چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی عدم پاسخگویی کارشناسان است. بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید بر کفایت کار کارشناسان و مناسب بودن آن به‌عنوان شواهد حسابرسی نظارت داشته باشند ولی باین حال کارشناسان به حسابرسان پاسخگو نیستند و از نظر کارشناسان، حسابرسان فاقد صلاحیت اظهارنظر در ارتباط با گزارش کارشناسی هستند.

«... کارشناس قرارداد را می‌بیند میگه من یا به دادگاه پاسخگو هستم یا به کارفرما که یک گزارش خاصی را از من خواسته پاسخگو هستم و به دیگران هیچ الزامی نداره که پاسخگو باشم». (M3)

مقاومت صاحب‌کار در مقابل استفاده از خدمات کارشناسی: از دیدگاه حسابرسان، شرکت‌ها در مقابل استفاده از خدمات کارشناسی توسط حسابرسان مقاومت می‌کنند و هزینه‌های کارشناسی و ترس شرکت از بررسی دقیق‌تر در حضور کارشناس، می‌تواند برخی از دلایل این مقاومت باشد.

«... چون هزینه کارشناس را باید صاحب‌کار بده خیلی زیر بار نیمه و حسابرس هم استقبال نمی‌کنه که خودش کارشناس بگیره». (M4)

یافته‌های تحلیل دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در رابطه با راهکارهای بهبود استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی پس از انجام فرآیند تحلیل تم در ارتباط با پاسخ مشارکت‌کنندگان به راهکارهای بهبود استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، ۴ تم اصلی مطابق با جدول (۲) به دست آمد.

جدول ۲. تم‌های مرتبط با راهکارهای بهبود استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی

تم اصلی	تم فرعی	نمونه اظهارات خبرگان
تقویت نظارت	تبدیل ارزیابی سنتی به ارزیابی حرفه‌ای	«... باید ارزیابان دارای تشکل حرفه‌ای بوده و مقررات و استانداردهای خاص ارزیابی تدوین و بکار گرفته شود» (M1) «... اکثر حسابرس‌ها تمایلی به استفاده از خدمات کارشناسی ندارند.»

نمونه اظهارات خبرگان	تم فرعی	تم اصلی
<p>باید توجه بیشتری از سوی نهادهای ناظر بر گزارش حسابرسی اعمال شود؛ و حسابرسان بیشتر در معرض پاسخگویی قرار گیرند.» (M14)</p> <p>«...برای کارشناسی زمین گفتند که حتماً باید سه تا کارشناس وجود داشته باشه این خودش یک دستورالعمل هست. برای بقیه ارزیابی‌ها هم به این شکل عمل بشه، این جوری بهتر در میاد.» (M9)</p> <p>«...اول مکلف بشن به پاسخگویی به حسابرس یا مراجع قانونی و دوم این که مستندسازی کنند هم برای پاسخگویی و هم مدل شدن آینده کاری‌شان.» (M17)</p>		
<p>«... روش‌های ارزیابی خصوصاً در مورد سهام منوط به اون آیین‌نامه نباشه چون در مورد شرکت‌هایی که درآمدهای آتی قابل توجهی دارند اگر من پیام مطابق با اون آیین‌نامه سود سه سال گذشته را استفاده کنم این فیر ولیو نخواهد بود من باید عایدات آتی را حتماً ببینم. در مقررات قیمت‌گذاری باید تجدیدنظر بشه.» (M13)</p> <p>«... لازم هست که قانون موسسه داری عوض شود و اجازه بدهد که مؤسسات حسابرسی شرکای متخصص در آی تی و متخصص حقوق و حتی اقتصاد داشته باشند تا بتوانند خدمات گسترده‌تری ارائه بدهند.» (M7)</p> <p>«... یک چالش اساسی دیگر مربوط به مدت‌زمان اعتبار گزارش کارشناسی است که با توجه به بالا بودن نرخ تورم و عدم ثبات اقتصادی در کشور مدت‌زمان ۶ ماه باید کاهش پیدا کند.» (M13)</p>	<p>اعطای مجوز استخدام شریک غیر حسابدار رسمی</p> <p>تجدیدنظر در مدت اعتبار گزارش کارشناسی</p>	
<p>«...اگر کار از طریق کانون کارشناسان ارجاع داده شود استقلال بهتر حفظ میشه.» (M2)</p> <p>«...الزام شرکت‌ها به استفاده از نرم‌افزارهای مالی معتبر و دارای تأییدیه شورای عالی انفورماتیک و طراحی نرم‌افزارهای حسابرسی باقابلیت اتصال به پایگاه داده‌های شرکت‌ها.» (M1)</p> <p>«... لازم هست سازمان بورس بیشتر به شرکت‌ها سخت‌گیرانه حداقل در مورد شرکت‌های بورسی ما گزارش مشروط نداشته باشیم.» (M16)</p>	<p>الزام شرکت‌ها به ارجاع کار از طریق کانون</p> <p>زیرساخت‌های فن‌آوری اطلاعات</p> <p>الزام به حذف گزارش‌های مشروط در شرکت‌های بورسی</p>	<p>تقویت زیرساخت‌های استفاده از خدمات کارشناسی</p>

تم اصلی	تم فرعی	نمونه اظهارات خبرگان
ترویج و توسعه خدمات کارشناسی	پیش‌بینی استفاده از خدمات کارشناسی در قرارداد حسابرسی	«... این بند توی قرارداد موسسه خودمون نیست ولی باید این بند باشه که آگه نیازی به کارشناس بود حسابرس اون را انتخاب میکنه ولی حق‌الزحمه‌اش با صاحب کار است. در قراردادهای مرسوم این بند وجود نداره» (M15)
	ترویج استانداردهای حسابرسی مربوطه	«...استانداردها کلیت را خوب گفته ولی یک مقدار بیشتر به جزئیات پردازش و درواقع بهتره جامعه حسابداران رسمی بیشتر روی این قبیل استانداردها تأکید کنه...» (M8)
	تنوع بخشیدن به تخصص‌های کارشناسی	«... بتونیم با تنوع بخشیدن به نوع تخصص‌های موردنیاز از طریق برنامه آموزش عالی این کار را انجام بدهیم با گسترش نظام آموزش عالی در تخصص‌های بین‌رشته‌ای...» (M11)

### بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر باهدف شناسایی چالش‌ها و موانع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی و راهکارهای بهبود، بر اساس تحلیل تم صورت گرفته است. به اعتقاد مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، نظارت کافی بر کار کارشناسی وجود ندارد. گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) نیز ناکارآمدی و اثربخش نبودن نظارت مستمر بر عمل و رفتار کارشناسان را یکی از مهم‌ترین چالش‌های گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ارتباط با نظام ارزشیابی در محیط گزارشگری مالی ایران شناسایی نمودند. همچنین نتایج پژوهش حاضر حاکی از کافی نبودن نظارت دقیق و محتوایی بر پرونده‌ها و عملکرد مؤسسات حسابرسی است که باعث بی‌توجهی حسابرسان به موضوع استفاده از خدمات کارشناسی در موارد لازم گردیده است.

مطابق با یافته‌های پژوهش در اغلب موارد شرکت‌ها در کارشناسی‌ها اعمال نفوذ می‌کنند و وابسته بودن میزان حق‌الزحمه به مبلغ کارشناسی و انتخاب کارشناس توسط شرکت ازجمله عوامل تضعیف‌کننده استقلال کارشناس می‌باشند. هم‌راستا با این نتایج در پژوهش کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) نیز به عدم استقلال کارشناسان رسمی دادگستری اشاره شده است. علاوه بر این مطابق با یافته‌های پژوهش حاضر، هزینه بالای کارشناسی‌ها، عدم کفایت حق‌الزحمه‌های حسابرسی و عدم تقبل هزینه‌های کارشناسی توسط صاحب‌کار

از جمله مواردی بودند که به اعتقاد مشارکت کنندگان، باعث می‌شوند حساب‌برسان از لحاظ مالی، توانایی استفاده از خدمات کارشناسی را نداشته باشند که با نتایج پژوهش معصومی و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت دارد.

مطابق با یافته‌های پژوهش، استانداردهای حرفه‌ای مشخص و مدونی که کانون کارشناسان یا مشاوران قوه قضائیه برای کار کارشناسی تعیین کرده باشند و کارشناسان ملزم به اجرا و گزارشگری نتایج کارشناسی مطابق با آن باشند وجود ندارد. بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، ذهنیت حساب‌برسان نسبت به قابل‌اتکا نبودن کارشناسی‌ها و تجربه ناموفق استفاده از خدمات کارشناسی از دیگر موانع و چالش‌های استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی است که بر تمایل حساب‌برسان به استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است که با نظریه گیدنز (۱۹۹۰) مطابقت دارد. گیدنز سیستم تخصصی را به‌عنوان افراد حرفه‌ای با دانش و مهارت‌های لازم برای انجام و درک فرآیندهای فنی معرفی می‌کند که یک شخص متکی بر کارشناس قادر به انجام آن نیست. امنیت هستی‌شناسی مبنایی برای اعتماد و پذیرش خروجی سیستم تخصصی فراهم می‌کند (Covaleski et. al., 2003). مطابق با استانداردهای حسابرسی ضروری است که حساب‌برسان به بررسی کار کارشناسان بپردازند و در قبال کار کارشناسان خود پاسخگو باشند که لازمه آن دارا بودن حداقل درک از فرآیندهای کارشناسان است. این مطلب بیانگر این است که حساب‌برسان ممکن است به امنیت هستی‌شناسی نائل نشوند یا آن را حفظ نکنند که می‌تواند آن‌ها را از اعتماد بر سیستم تخصصی بازدارد (Griffith, 2020)، بنابراین عدم تمایل حساب‌برسان به استفاده از خدمات کارشناسی به دلیل این ذهنیت که گزارش حسابرسی قابل‌اتکا نیست بدین معنا است که حساب‌برسان مطابق با این نظریه به امنیت هستی‌شناسی نائل نشده‌اند و عدم ایجاد امنیت هستی‌شناسی برای حساب‌برسان در نتیجه استفاده از کار کارشناسان، می‌تواند به‌عنوان عامل مؤثر بر عدم استفاده یا استفاده محدود از کار کارشناسان تلقی شود.

لازم به ذکر است پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش با یافته‌های تحلیل دیدگاه مشارکت کنندگان در ارتباط با راهکارهای بهبود استفاده از خدمات کارشناسی مطابقت

دارد. باین حال علاوه بر راهکارهای ارائه شده، به منظور ترغیب حسابرسان به استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی لازم است فضای پاسخگویی برای کارشناسان ایجاد شود و کارشناسان مسئولیت قانونی خود را به عنوان یک نهاد مستقل در کنار حسابرسان بپذیرند. در این راستا پیشنهاد می‌شود از طریق اصلاح قوانین و مقررات سطح پاسخگویی و مسئولیت قانونی کارشناسان ارتقا یابد؛ بنابراین به منظور جامعیت فضای پاسخگویی و ارتقای سطح پاسخگویی کارشناسان پیشنهاد می‌شود با توجه به محدودیت‌های موجود در مقررات فعلی نظیر ماده ۲۶۷ قانون آیین دادرسی مدنی و ماده ۴۳ قانون بازار اوراق بهادار ۱۳۸۵، ماده واحده‌ای ارائه شود که به طور جامع مسئولیت کارشناسان را هم در حوزه قصور و تقلب و هم حوزه ترک فعل و هم از بعد ایراد خسارت و هم از بعد عدم النفع پوشش دهد. یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر به رویکرد پژوهش کیفی مربوط می‌شود. از آنجایی که پژوهش‌های کیفی پدیده موردنظر را در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار می‌دهد، لذا ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش محدود به بستر خاص بوده و لازم است با احتیاط صورت گیرد. همچنین، علی‌رغم تلاش و دقت محقق جهت گزینش اشخاص دارای سابقه کار و تجربه مناسب در زمینه کارشناسی و حسابرسی ممکن است برخی از اظهارنظرهای صورت گرفته توسط مصاحبه‌شوندگان در برخی از موارد ناشی از تفاوت دیدگاه یا عدم اشراف کامل به موضوع باشد؛ بنابراین در استفاده از نتایج باید این موضوع مورد توجه قرار گیرد.


با سپاس از کارشناسان رسمی دادگستری و حسابرسانی که در این پژوهش با ما همکاری نموده‌اند.


تعارض منافع

تعارض منافع ندارم.

#### ORCID

Zahra Masoumi Bilondi  
Seyed Ali Hosseini

 <https://orcid.org/0000-0002-2015-706X>

 <https://orcid.org/0000-0002-2470-2950>

## منابع

- ابو المعالی، خدیجه. (۱۳۹۰). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل. نشر علم
- سلیمانی امیری، غلامرضا و محمودخانی، مهناز (۱۳۹۸). «دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۲)، ۲۷۸-۲۵۵.
- فتحی، زهرا؛ بهار مقدم، مهدی و پورحیدری، امید (۱۴۰۰). «بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس: رویکرد معادلات ساختاری»، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۶۹، (۱۸).
- کرمی، غلامرضا؛ بیک بشرویه، سلمان. (۱۳۹۶). «تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۴)، ۵۷۳-۵۹۶.
- گل محمدی، مریم؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۷). «شناسایی چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS 13»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۳)، ۳۸۷-۴۱۴.
- مرادی، محمد؛ جعفری دره‌در، مرتضی و حسین زاده، سهراب. (۱۳۹۸). «چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۳)، ۴۵۶-۴۸۱.
- مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده (۱۳۹۲). «تدوین مدل کیفیت حسابرسی»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۲۳ (۲۳)، ۱۰۳-۱۳۷.
- معصومی بیلندی، زهرا؛ حسینی، سید علی؛ ملانظری، مهناز. (۱۳۹۹). «دیدگاه حسابرسان در خصوص ضرورت و وضعیت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی». دانش حسابداری، ۱۱ (۴).

## References

- Bauer, T. D., Estep, C., & Malsch, B. (2019). One team or two? Investigating relationship quality between auditors and IT specialists: Implications for audit team identity and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2142-2177.
- Boritz, J. E., Kochetova, N. V., Robinson, L. A., & Wong, C. (2020). Auditors' and specialists' views about the use of specialists during an audit. *Behavioral Research in Accounting*, 32(2), 15-40.

- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Rittenberg, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 323-355.
- Giddens, A. 1990. *The Consequences of Modernity*. Stanford, CA: Stanford University Press.
- Griffith, E.E. (2014). *How do auditors use valuation specialists when auditing fair values?* (Working paper), University of Wisconsin.
- Griffith, E. E. (2020). Auditors, specialists, and professional jurisdiction in audits of fair values. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 245-276.
- Griffith, E. E., & Hammersley, J. S. (2021). *The Role of Valuation Specialists in Audits of Fair Values and Potential for Change under Amended PCAOB Standards*. Available at SSRN 3933377
- Hux, C. T. (2017). Use of specialists on audit engagements: A research synthesis and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 39, 23-51
- Jenkins, J. G., Negangard, E. M., & Oler, M. J. (2018). Getting comfortable on audits: Understanding firms' usage of forensic specialists. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1766-1797.
- Joe, J. R., Janvrin, D. J., Barr-Pulliam, D., Mason, S., Pitman, M. K., Rezaee, Z., Sanderson, K., & Wu, Y. (2015). The Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association is pleased to provide comments on PCAOB Staff Consultation Paper No. 2015-01, The auditor's use of the work of specialists. *Current Issues in Auditing*, 9(2), 18-37
- Patton, M. Q. (1990), *Qualitative evaluation and research methods*, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2017). *The auditor's report on an audit of the financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards*. Release No. 2015-001 Washington, DC: PCAOB [June 1].
- Reed, M. I. (1996). Expert power and control in late modernity: An empirical review and theoretical synthesis. *Organization Studies*, 17 (4): 573-597.
- Ryan, G. W., & Bernard, H. R. (2003). Techniques to identify themes. *Field methods*, 15(1), 85-109.
- Abulmaali, Kh. (2011). *Qualitative research from theory to practice*. Publication of science. [In Persian]

- Soleymani Amiri, GH., & Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian Auditors Perspectives about Auditing of Fair Value Estimates. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), 255-278. [In Persian]
- Fathee, Z., BaharMoghadam, M., & Pourheidari, O. (2021). Investigating the Impact of Time Budget Pressure on the Relationship between Dimensions of Philosophical mindset And Auditor Professional Judgment: A Structural Equation Approach. *Empirical studies of financial accounting*. 18 (69). [In Persian]
- Karami, GH & Beikboshroyeh, S. (2017). Developing a model for implementing a fair value system in Iran with an emphasis on measurement. *Accounting and Auditing Reviews*, 24 (4), 573-596. [In Persian]
- Golmohammadi, M., & Rahmani, A. (2018). Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 387-414. [In Persian]
- Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A., & Madahi, A. (2013). Development of Audit Quality Model. *Quarterly Journal of the Stock Exchange*, 6 (23), 103-137. [In Persian]
- Masoumi Bilondi, Z., Hosseini, S.A., Molanazari, M. (2020). Auditors' view on the necessity and status of using expert services in auditing. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 1-23 [In Persian].
- Moradi, M., Jafari Daredor, M., & Hosseinzadeh, S. (2019). Challenges and Opportunities for Measuring Fair Value, in International Financial ReportingStandards Adoption in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(3), 456-481. [In Persian]

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

**استناد به این مقاله:** معصومی بیلندی، زهرا، حسینی، سیدعلی. (۱۴۰۱). استفاده از خدمات کارشناسی در

حسابرسی، چالش‌ها و راهکارهای بهبود، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۴)، ۱۴۵-۱۷۶.

DOI: 10.22054/QJMA.2022.62149.2288



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.