



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۳/ شماره ۳ (پیاپی ۵۱) / پاییز ۱۴۰۳  
صفحه ۳۹۷ تا ۴۱۰

## ارائه مدل اثرگذاری کووید-۱۹ بر عملکرد حسابرسان مستقل با رویکرد نظریه زمینه بنیاد

مهرداد قاسمی تودشکجوئی

دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران،  
mehrnaz.ghasemi91@gmail.com

حمید رستمی جاز

استادیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده علوم انسانی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.  
(نویسنده مسئول)  
hamid.rostami1358@gmail.com

محمد حامد خان محمدی

دانشیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران  
dr.khanmohammadi@yahoo.com

خسرو مرادی شهدادی

استادیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده علوم انسانی، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران،  
khosro.moradi@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۳۰

### چکیده

هدف این پژوهش، طراحی الگوی مفهومی برای اثرگذاری کووید-۱۹ بر عملکرد حسابرسان مستقل در ایران است. پژوهش حاضر از نوع پژوهش های کمی-کیفی می باشد که با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام شده است. جامعه آماری، شامل افراد متخصص و صاحب نظران در زمینه حسابرسی، شرکاء مؤسسات حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران بود که با استفاده از رویکرد نمونه گیری هدفمند در مجموع تعداد هفده نفر به عنوان مشارکت کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. داده ها به روش مصاحبه عمیق با روش هدایت کلیات و به صورت نیمه ساختار یافته و تکنیک گلوله برفی، گردآوری شده است. همچنین در نهایت پرسشنامه به دست آمده از طریق مصاحبه که شامل ۳۰ مفهوم از ۲۲۰ بخش بوده با استفاده از ۵۰ نمونه از سال ۱۳۹۸ الی ۱۴۰۰، مورد تجزیه و تحلیل کمی قرار گرفت و در نهایت با استفاده از نرم افزار SMARTPLS، داده های کیفی تحلیل شده و مدل پارادایمی تبیین گردید.

نتایج نشان داد که عواملی نظیر عوامل علی، مداخله گر، زمینه یاب، راهبردهای اجرایی و در نهایت پیامدهای کووید-۱۹ است که بر عملکرد حسابرسان مستقل اثر گذار بوده است و تأثیرات مهمی بر حرفه حسابرسی ایجاد شده است.

از آنجا که این پژوهش در بازار مالی نوظهور و رقابتی همراه با تحریم اقتصادی ایران صورت گرفته و بسیاری از کشورها تمایلی به ارائه واکسن به ایران را نداشتند، امکان ارائه اطلاعات مفیدی در این زمینه برای خوانندگان فراهم شد و منجر به افزایش بر عملکرد حسابرسان گردید.

**واژه های کلیدی:** نظریه داده بنیاد، کووید-۱۹، عملکرد حسابرسان مستقل.

## ۱- مقدمه

امروزه حرفه حسابرسی خدمات متنوعی را به شرکت های حقوقی در زمینه گزارش دهی در مورد بررسی صورت های مالی شان ایفا کرده و همچنین خدمات حسابداری و امور مالی را نیز انجام می دهد. این امر می تواند تدوین صورت های مالی، خدمات مالیاتی، خدمات حقوق و دستمزد، خدمات پشتیبانی نیروی کار و بیمه، برنامه ریزی و گزارش دهی و خدمات مشاوره را پوشش دهد. بنابراین، آشکار است که کار حسابرسی دیگر محدود به گزارش دهی نیست (کیتس و ورهلست<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). بسیاری از عوامل خرد و کلان می تواند بر حرفه حسابرسی، تأثیرگذار باشد. با این حال، مسائلی وجود دارد که حرفه حسابرسی را ممکن است که تحت تأثیر اقدامات و تصمیمات دولت قرار دهد و با شرایط فاجعه باری مواجه سازد، روال روزمره حسابرسان را مختل کرده لذا ممکن است که این تغییر ضروری، منجر به انجام اقدام سریع و سازگاری در حین انجام وظیفه حسابرسان گردد. به طور خاص، برای اولین بار در تاریخ مدرن، سازمان بهداشت جهانی (WHO) یک بیماری همه گیر جهانی را تأیید کرده است که بخش بزرگی از کشورهای جهان را به اقدام فوری در این خصوص سوق داده است (لسی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). همچنین لسی (۲۰۲۰) معتقد است که خطرات ناشی از همه گیری ویروس کرونا، پایانی ندارد. کشورها، سفر میلیون ها نفر را ممنوع نموده و اقدامات قرنطینه ای اعمال کردند. شرکت ها با سود از دست رفته و شکسته شدن زنجیره تأمین دست و پنجه نرم می کردند. بی ثباتی زنجیره تأمین جهانی ناشی از تعطیلی کارخانه ها، آسیب پذیری های بسیاری از سازمان ها را نشان داده است. این بیماری، همچنین به ناآرامی های شدید در بازارهای کلایی و مالی جهان کمک کرده است. همچنین نشان می دهد که این بیماری همه گیر، به طور قابل توجهی اقتصاد جهانی را آلوده کرده است (سانگستر<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). مقاله حاضر سعی دارد تا با مدل سازی، اثرات این ویروس همه گیری جهانی بر عملکرد حسابرسان مستقل را مورد بررسی قرار دهد. چرا که، به اعتقاد کارشناسان، با گسترش پاندمی کرونا در دنیا، یکی از راه های جلوگیری از انتشار این ویروس، کم کردن تردد و اجتناب از خروج بی مورد از منازل است. در همین راستا، خدمات غیرحضور حسابرسان محبوبیتی دوچندان میان صاحبکاران و مشتریان حسابرسی داشته است (کروز<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). بر همین اساس، در شرایطی که کرونا برای اقتصاد دنیا تهدید به

حساب می آمد، برای حرفه حسابرسی توانست تا فرصتی در جهت رشد و گسترش خدمات حسابرسی الکترونیکی باشد و مؤسسات حسابرسی خصوصی و دولتی ایران نیز توانستند با سرمایه گذاری در فن آوری های نوین، به افزایش سهم بازار خود در جامعه کمک نمایند. انتظار بر این است که حتی پس از برداشته شدن قرنطینه ها و شروع به بازگشایی اقتصادها، تأثیر خالص این اقدامات سیاسی بر صنعت حسابرسی و سهم بازار آنها تا حد زیادی با ابهام روبرو خواهد بود. لذا در مقاله حاضر سعی شده تا به بررسی کامل تأثیر کرونا بر مؤسسات حسابرسی کشور بپردازد.

از آنجا که کشور ایران چندین سال است که در سایه تحریم، دچار مشکلات بالقوه اقتصادی- سیاسی است، لذا بررسی تأثیر کرونا در بازار نوظهوری همچون ایران با شرایط اقتصادی که دارد، می تواند نتایج بسیار جالبی را برای علاقه مندان به این حیطه در بر داشته باشد.

از آنجا که مقاله حاضر بر اساس گزند تئوری به دنبال مدل سازی تأثیر کرونا بر عملکرد حسابرسان مستقل می باشد، لذا از این حیث اولین مقاله ای است که به بررسی چنین موضوعی پرداخته است. همچنین این مقاله توانسته تا حد ممکن به توسعه ادبیات موضوعی تأثیر همه گیری کرونا بر بخش های مالی از جمله حسابرسی کمک نماید (باریو<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰؛ گروسمن و کوچین<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰، راملی و وانگر<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰). با توجه به ماهیت بی سابقه بحران همه گیری کووید-۱۹، تعیین کمیت اثر شوک در مقابل تأثیر سیاست های اقتصادی متعاقب آن، امری دشوار بود. مقاله حاضر با بررسی اثرات همه گیری کرونا بر عملکرد حسابرسان مستقل دولتی و خصوصی در کشور ایران و مدل سازی آن با نظریه داده بنیاد و بر اساس روش مطالعه میدانی، به توسعه ادبیات موضوعی و بررسی نقش ابتکارات سیاسی در طول بحران های مالی کمک می نماید. بنابراین، با توجه به اهمیت موضوع، به خوبی ضرورت پژوهش و تحلیل در این زمینه و بررسی تأثیر کرونا بر عملکرد حسابرسان مستقل را روشن ساخته است. از این رو، سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که کووید-۱۹ تا چه حدی توانسته بر حرفه حسابرسی و عملکرد حسابرسان به خصوص حسابرسان مستقل در ایران اثرگذار باشد؟

<sup>5</sup> Borio

<sup>6</sup> Gormsen and Koijen

<sup>7</sup> Ramelli and Wagner

<sup>1</sup> Keats & Verhelst

<sup>2</sup> Lesi

<sup>3</sup> Sangster

<sup>4</sup> Cruz

## ۲- مبانی نظری

از زمان های بسیار دور، جهان شاهد همه گیری آفت ها و آنفولانزها بوده است. در حال حاضر، همه گیری ویروس کرونا بر بخش بزرگی از سطح اقتصادی و اجتماعی در سراسر جهان تأثیر داشته است. این اپیدمی به سرعت در سراسر جهان گسترش یافت و نتیجه آن، کاهش اقتصاد جهانی بود. کووید-۱۹ تأثیری منفی بر کسب و کارهای غیر صنعتی نظیر: حمل و نقل، سرگرمی، خرده فروشی، آموزش و گردشگری داشته است. برای بسیاری از شرکت ها، سه ماهه اول سال ۲۰۲۰ چالش برانگیزترین زمان فعالیتشان بوده است. اگرچه بیشتر اقتصادها در اوایل سال ۲۰۲۰ با یک الگوی متوسط، به رشد خود ادامه دادند اما این رشد با همه گیری کووید-۱۹ تقریباً در همه جای جهان متوقف شد. بسیاری از دولت ها با ایجاد محدودیت های فعالیت های اقتصادی همچون قطع فعالیت های روزانه تا تعطیلی کامل برخی از صنایع و فعالیت ها، پاسخ داده اند که در چند سال اخیر، سابقه نداشته است.

شیوع سریع بیماری کرونا یک بحران بهداشتی، اقتصادی و اجتماعی نگران کننده ای را نشان می دهد که جهان با آن دست و پنجه نرم می کند. بیماری همه گیر کووید-۱۹ پیش از این، تأثیرات اقتصادی و مالی قابل توجهی در سراسر جهان داشته است (گودل، ۲۰۲۰). چیزی که در این بین حائز اهمیت است، تأثیر این تلاطمات اقتصادی است که به همراه عدم اطمینان بازارها، می تواند بر اعتماد سرمایه گذاران به عملکرد مالی شرکت ها تأثیر بگذارد و در نتیجه، ممکن است به پریشانی های مالی مختلفی منجر شود (کی پی ام جی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). اقداماتی که برای مهار کووید-۱۹ انجام شده است، بر فعالیت های اقتصادی دنیا تأثیر گذار بوده که به نوبه خود تأثیرات منفی زیادی بر روی اطلاعات حسابداری و حسابرسی داشته است. یک اطلاعیه خاص در مارس ۲۰۲۰ توسط شورای گزارشگری مالی<sup>۲</sup> مرتبط با تأثیرات کووید-۱۹ بر کیفیت حسابرسی منتشر شده است که راهنمای حسابرسان در مورد مشکلاتی است که باید در مورد تأثیر روش های فاصله گذاری اجتماعی بر روی کیفیت حسابرسی آگاهی داشته باشند (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۲۰). کیفیت فرآیند حسابرسی و عملکردی که حسابرسان از خود به نمایش می گذارند، می تواند بطور قابل توجهی توانایی حسابرسان در تشخیص سوء استفاده های مهم را تحت تأثیر قرار دهد (لنز<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۵) و اگر یک شرکت، کیفیت بالایی

از روش های حسابرسی را تضمین نکنند، انتظار می رود که این، باعث کاهش اعتماد سرمایه گذاران به گزارشات سالانه شود، که این امر منجر به افزایش ریسک سرمایه گذاری و هزینه های سرمایه سهام یک واحد تجاری می شود (گرید<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). به دلیل عدم اطمینان سرمایه گذاران، درآمد نیز متغیرتر بوده و در دوره های تلاطم و بحران اقتصادی، الگوی کاهشی به خود می گیرد (کوسنیدیس<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۳؛ آرتور<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). با نزدیک شدن شرکت های مختلف جهان از جمله ایران به پایان سال مالی خود، نیاز فوری به ارزیابی شیوع کووید-۱۹ بر گزارشگری مالی آنها که منبع اصلی اطلاعات برای گروه های مختلف ذینفعان است، وجود دارد و از طرفی این ارزیابی، ابزار اصلی برای فرآیند تصمیم گیری در نظر گرفته می شود. (شهزاد<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسان به همین ترتیب، در بسیاری از زمینه ها با چالش های عملی بی سابقه ای روبرو هستند و بسیاری از شرکت ها ممکن است در این شرایط استثنایی، ورشکسته شوند و یا شروع به دستکاری ارقام سود خود نمایند.

بنابراین، با توجه به اهمیت حسابرسی برای اطمینان از کیفیت صورت های مالی که تصمیم گیری سرمایه گذاران و یکپارچگی بازارهای مالی را افزایش می دهد (گرید و همکاران، ۲۰۲۰؛ تارک<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۱۷؛ شهزاد و همکاران، ۲۰۱۸)، شورای گزارشگری مالی در مارس ۲۰۲۰ یک اطلاعیه ویژه در رابطه با تأثیر شیوع کووید-۱۹ بر کیفیت حسابرسی و فرآیند حسابرسی صادر نموده است که به حسابرسان این آگاهی را می دهد تا در مواردی که باید در رابطه با تأثیر اقدامات فاصله اجتماعی بر کیفیت حسابرسی و فرآیند آن مشکلاتی را حل کنند، از بهترین راهکارها استفاده نمایند (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۲۰).

شورای گزارشگری مالی (۲۰۲۰) ذکر کرده است که:

"در دوران کرونا، حسابرسان باید تأثیر کووید-۱۹ بر ارزیابی ریسک حسابرس را بیان نمایند و مشخص کنند که آیا لازم است که تجدید نظر صورت گیرد یا خیر." همچنین در این بیانیه، در مورد اینکه چگونه حسابرس شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جمع آوری می کند و چگونه تشخیص می دهد که رویکرد حسابرسی برنامه ریزی شده، ممکن است نیاز به تغییر داشته باشد، مطالبی را ذکر کرده است. این بیانیه همچنین در مورد اینکه آیا حسابرسان در رسیدگی های خود، روش های جایگزین

5 Kousenidis  
6 Arthur  
7 Shahzad  
8 Tarek

1 KPMG  
2 FRC  
3 Lenz  
4 Gerged

نگرفته است. همچنین پژوهش هایی در مورد تأثیر اقتصادی و اجتماعی کووید-۱۹ (گوال<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰)، حسابرسی در زمان فاصله اجتماعی (البیتر<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۰)، تأثیر شیوع ویروس کرونا بر کیفیت حسابرسی، برداشت حسابرسان (آکریمی<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱) و گزارشگری مالی در عصر ویروس کرونا، صورت نگرفته است. از طرف دیگر، بر ارائه مدل جهت اثرگذاری کووید-۱۹ بر عملکرد حسابرس مستقل، هم تمرکز صورت نگرفته است. بنابراین خلاصه هایی در این زمینه وجود داشته است.

### پرسش پژوهشی

چه عواملی بر کیفیت عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط بیماری کووید-۱۹ تأثیرگذار بوده است؟

### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش های کمی-کیفی است.

**در مرحله اول:** روش کیفی مبتنی بر بر نظریه داده بنیاد استفاده گردیده است و جامعه آماری تمامی افراد متخصص و صاحب نظران در زمینه حسابرسی، شرکاء مؤسسات حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران که با استفاده از روش نمونه گیری هدفمند انتخاب و حجم نمونه تا اشباع ادامه یافت و نمونه به تعداد هفده نفر به روش مصاحبه عمیق با روش هدایت کلیات و به صورت نیمه ساختار یافته و ضبط صدای آنها، داده ها گردآوری گردید. قابل ذکر است که در سؤالات مصاحبه توسط محقق، اشاره مستقیمی به تأثیر کرونا بر عملکرد حسابرس مستقل صورت نگرفته و سؤالاتی از این قبیل از نمونه ها گردیده است که پاسخ دهندگان با توجه به بحران موجود در آن زمان، بدون هیچ گونه سوگیری، به سؤالات پاسخ دادند:

- به نظر شما، حق الزحمه حسابرسی در یکسال اخیر چه تغییری کرده است؟
- در چه صورتی حق الزحمه می تواند، افزایش یابد؟
- چه عواملی بر کیفیت حسابرسی دخیل هستند؟
- چه عواملی منجر به این می شود تا حسابرسان به حرفه خود پایبند باشند؟

پس از آن، مصاحبه های شرکت کنندگان بر روی کاغذ پیاده سازی شد و براساس رویکرد داده بنیاد، ۲۲۰ مفهوم باز، سپس براساس آن ۳۰ مفهوم سازمان یافته و ۵ مفهوم فراگیر از مصاحبه ها استخراج شد. در نهایت مدل پارادایمی و الگوی مفهومی تأثیر کووید-۱۹ بر عملکرد حسابرسان مستقل در ایران

(به عنوان مثال برای نقاطی که سفر کردن محدود است) قابل استفاده را نیز در نظر گرفته اند یا خیر، رهنمودهای لازم را ارائه کرده است.

همچنین در مورد چگونگی گزارش حسابرسان در مواردی که شرایط فعلی تأثیر مهمی در حسابرسی داشته است، توضیح داده شده که حسابرس چه موضوعی را چگونه در گزارشات خود ثبت کند. به عنوان مثال، با گزارش این موضوع به عنوان یک موضوع اصلی حسابرسی.

نکات فوق الذکر که توسط شورای گزارشگری مالی (۲۰۲۰)

پیشنهاد شده است، منجر به این امر گشته است تا شناسایی عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل، امری ضروری به نظر برسد. همچنین از آنجا که با بررسی پژوهش های صورت گرفته در ایران و جهان پیرامون تأثیر کووید-۱۹ بر حرفه حسابرسی، مشخص شده است که در مورد تأثیر اقتصادی و اجتماعی کووید-۱۹ (گوال<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰)، حسابرسی در زمان فاصله اجتماعی (البیتر<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۰)، تأثیر شیوع ویروس کرونا بر کیفیت حسابرسی، برداشت حسابرسان (آکریمی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱)، گزارشگری مالی در عصر ویروس کرونا، یک پژوهش تجربی در مورد تأثیر کووید-۱۹ بر عملکرد حسابرسان انجام نشده است، لذا رفع این خلاء نیز امری اساسی به نظر می آید، اما برای این کار، ابتدا باید یک مدل جهت سنجش این امر، طراحی نمود.

در آینده مطالعات می توانند شروع مناسبی برای در نظر گرفتن تأثیر کرونا بر عملکرد حسابرسان باشند. با توجه به نیاز پذیرش این حرفه از سوی جامعه، باید در جهت حفظ اعتماد عمومی نسبت به رفاه حسابرسی تلاش نمود. از طرف دیگر، در محیط حسابرسی ایران، مدلی برای ارزیابی اثرگذاری کرونا بر عملکرد حسابرسان مستقل وجود ندارد تا با تقویت ابعاد و مؤلفه های حرفه ای حسابرسان و اثری که کرونا بر آنها دارد، به حرفه حسابرسی کمک نماید تا در برابر بحران های جهانی، حرفه حسابرسی با مشکلاتی که هم اکنون با آن روبرو است، مواجهه نگردد.

به عبارت دیگر، می توان با شناسایی و تعیین اثرات کووید-۱۹ بر حرفه حسابرسی و با طراحی مدلی برای این امر با توجه به شرایط کشور ایران، به حسابرسان در انجام فرآیند حسابرسی در شرایط بحران های جهانی و قرنطینه عمومی کمک نمود و همچنین به نهادهای نظارتی و متولیان این حرفه نیز یاری رساند. همانطور که قبلاً نیز بیان شد، تا به حال در حوزه اثرگذاری کووید-۱۹ بر حرفه حسابرسی مستقل در ایران بررسی صورت

4 Goodell  
5 Albitar  
6 Akrimi

1 Goodell  
2 Albitar  
3 Akrimi

۴- یافته های پژوهش

نتایج حاصل از کدگذاری باز با استفاده از ابزار مصاحبه، تعداد ۳۰ مفهوم سازمان یافته از میان ۲۲۰ مفهوم باز از ۱۷ مصاحبه استخراج شده است. با توجه به مطالعه منابع مختلف و بر اساس مصاحبه با متخصصین (شرکاء مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار، رئیس کمیته حسابرسی واحد های تجاری و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران)، عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل، شناسایی و الگوی آن طراحی گردید. نتایج در زیر ارائه شده است:

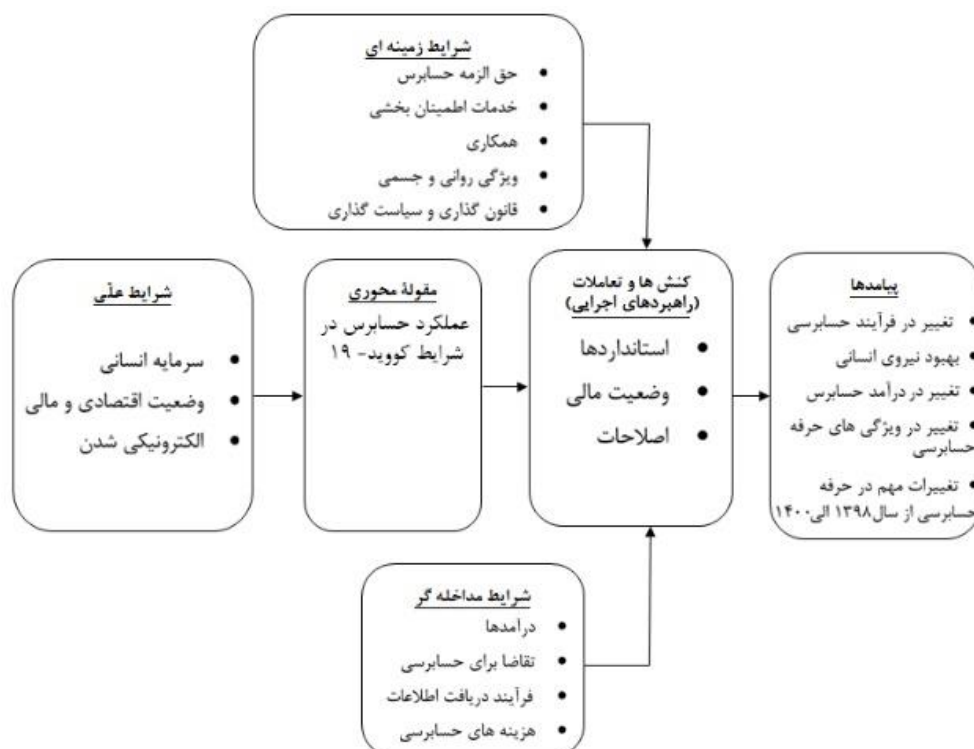
تیین گردید و مطابق با آن، پرسشنامه ۸۵ سؤالی با نمره گذاری براساس مقیاس لیکرتی ۵ گزینه‌ای (خیلی زیاد: ۵؛ زیاد: ۴؛ متوسط: ۳؛ کم: ۲؛ خیلی کم: ۱) ساخته شد.

در مرحله دوم: جهت روایی الگوی مفهومی تأثیر کووید-۱۹ بر عملکرد حسابرسان مستقل و پرسشنامه، از طرح پژوهشی توصیفی-همبستگی استفاده گردید که جامعه آماری، تمامی حسابرسان مستقل بودند که به صورت نمونه گیری در دسترس ۵۰ نفر از آنها انتخاب و پرسشنامه ای پژوهشگر آن را ساخته بود، توسط آنها تکمیل گردید. سپس با استفاده از مدل ساختاری در نرم افزار SMARTPLS روایی و تحلیل شد.

جدول ۱. مفاهیم سطح اول (پایه) و دوم (سازمان دهنده) و سطح سوم (فراگیر)

مفاهیم فراگیر	مفاهیم سازمان دهنده	مفاهیم پایه
عوامل علی	سرمایه انسانی	عدم حضور حسابرسان در شرکت‌ها به دلیل بیماری یا درگیر بودن حسابرسان با کرونا و سرعت پائین فعالیت
	وضعیت اقتصادی و مالی	اثرگذاری منفی و مثبت بر وضعیت اقتصادی و مسائل اقتصادی منجر به چالش‌های جدید در شرکت‌ها
	الکترونیکی شدن	امتناع شرکت‌ها از حضور حسابرس در شرکت و به تبع آن افزایش ریسک در ارائه اطلاعات مالی متقلبانه و منسوخ شدن سندرسی و افزایش روش‌های تحلیلی
عوامل مداخله ای	درآمدها	کاهش درآمد شرکت‌ها، کاهش درآمد مؤسسات و در نهایت کاهش درآمد حسابرس به دلیل کاهش قراردادهای
	تقاضا برای حسابرسی	منجر به کاهش بازار کاری و تقاضا برای حسابرسی در کشورهای بحران زده و در کشورهای ایجاد کننده بحران، منجر به رونق و دعوت از حسابرسان
	هزینه های حسابرسی	منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی مؤسسات مثل اینترنت، چاپ و پرینت و ...
	فرآیند دریافت اطلاعات	تأثیر منفی بر کیفیت عملکرد حسابرسان به دلیل عدم حضور فیزیکی و عدم رؤیت عینی دارایی‌ها توسط حسابرس و وجود محدودیت‌ها در ارتباطات و فرآیندهای انجام حسابرسی به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات کامل و بروز بحران اقتصادی
عوامل زمینه یابی	حق الزمه حسابرس	استقلال حرفه‌ای نتیجه بنیه مالی مؤسسات حسابرسی و سطح درآمدی متفاوت و تنوع کاری یک مؤسسه و عدم افزایش قراردادهای و کاهش مبالغ قراردادهای و بحث عدم انعقاد مجدد قراردادهای
	خدمات اطمینان بخشی	افزایش ریسک ناشی از ارائه اطلاعات متقلبانه به علت بررسی‌های غیرحضور و میدانی و مغایرت موجود بین استانداردها و قوانین و تضاد منافع
	همکاری	ترس از دست دادن پروژه به خاطر اظهار نظر مغایر با خواسته کارفرما و عدم ارائه به موقع صورت‌های ارسالی و کمبود نیروی انسانی در واحد مورد رسیدگی جهت تهیه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری و با کیفیت مطلوب
راهبردهای اجرایی	ویژگی های روانی و جسمی	ترکیب نیروی انسانی مؤسسات از نظر تجربه و تخصص و دانش (در سطح مدیران و در سطح کارکنان) متناسب با کار ارجاع شده و داشتن مهارت و دانش و تجربه حسابرس و ایجاد مباحث انگیزشی و تشویقی بین کارکنان
	قانون گذاری و سیاست گذاری	عدم دسترسی به داده‌های قابل اتکا و مستقیم توسط حسابرس در بسیاری از زمینه‌هایی چون بیمه، مالیات، بانکها (حساب‌های بانکی و تسهیلات)، سوابق مدیران، میزان صادرات و واردات، ارزش تخصصی و مصرف شده، میزان مواد خریداری شده از بورس، نوع و ماهیت مجوزهای اخذ شده شرکت‌های زیر مجموعه و غیره
	استانداردها	بررسی تداوم فعالیت در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی
	وضعیت مالی	خطرهای مثل نقدینگی، عدم پرداخت بدهی‌ها، ایجاد اختلالات در عملیات شرکتها، کاهش تقاضا برای محصولات شرکتها، بحث قراردادهای، کسری سرمایه در گردش شرکتها، نقدینگی بالقوه شرکتها، عدم دسترسی به منابع
	اصلاحات	پیشنهاد ادغام با رقبا و یا ادغام با شرکت های مشابه که فعالیت های نو همراه با قابلیت های بسیار به روز، ایجاد کنند که مزایای آن رقابتی و براساس سلیقه مشتریان باشد.

مفاهیم فراگیر	مفاهیم سازمان دهنده	مفاهیم پایه
پیامدها	تغییر در فرآیند حسابرسی	در زمان شیوع کرونا، محدودیت هایی در اجرای روشهای حسابرسی وجود داشته و به علت عدم آمادگی و آموزش لازم در برخورد با این گونه بحران ها و نبود سازکارهای حسابرسی از راه دور، احتمالاً کیفیت پائین تری نسبت سنوات قبل آن، داشته است و حسابرسی با صرف زمان و هزینه بیشتری انجام شد و اختلاف قابل ملاحظه درآمد افراد رده بالاتر در اجرا و از طرفی دیگر، حسابرسان با سابقه ۴ الی ۸ سال که از مؤسسات خارج شده اند.
	بهبود نیروی انسانی	قضاوت حرفه‌ای و تحلیل خود حسابرسان، شالوده اصلی کاربرد های حسابرسی و در نتیجه گزارش حسابرسی است.
	تغییر در درآمد حسابرسی	هر چه مؤسسات حسابرسی، آئین رفتار حرفه ای و استانداردهای حسابرسی را بهتر رعایت کنند، تقاضا برای حسابرسی افزایش می یابد و منجر به افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی و به همین نسبت، افزایش حقوق کارکنان حسابرسی می شود. نیز تنظیم مقررات در خصوص مجازات مؤسسات متخلف به گونه ای که سایر مؤسسات از ترس مجازات‌ها، از افراد متخصص دعوت به کار و حاضر به هزینه برای کار حرفه‌ای شوند.
	تغییر در ویژگی های حرفه حسابرسی	بحران‌های اجتماعی و اقتصادی مثل پاندمی، تورم، بازار سهام، بازار ارز، جنگ روسیه و مانند آن، می تواند در خصوص عملکرد حسابرسان تأثیر گذار باشد و عدم درک درست جامعه حسابداران رسمی از فضای نیروی انسانی و برگزاری آزمون های حرفه ای ناکارآمد و دلسردی کارکنان حسابرسی از آینده حرفه حسابرسی
	تغییرات مهم در حرفه حسابرسی از سال ۱۳۹۸ الی ۱۴۰۰	وجود مکانیسم نظارت جامعه بر حسابرسان، موجب عدم صدور گزارشات بدون پشتوانه مستندات شده و زمان بر بودن کار حسابرسی، سختی کار جهت اعزام نیرو به محل شرکتها، آسیب به مدیریت نیروی انسانی و مدیریت زمان بندی اجرای قرارداد و همچنین اتکا به سیستم های کنترل داخلی و استفاده نسبی حسابرسی مبتنی بر ریسک و در نهایت مصوبات هیأت وزیران و یا مجلس باعث تغییرات فرآیند حسابرسی در بین سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۴۰۰ شده



شکل ۱. مدل کدگذاری گزینشی از مفاهیم فراگیر و سازمان دهنده

نتایج مرحله کمی، شامل یافته‌های جمعیت شناختی شرکت کنندگان و یافته‌های توصیفی متغیرها می‌باشد و در نهایت یافته‌های استنباطی جهت روایی مدل و پرسشنامه با استفاده از معادلات ساختاری در SMARTPLS می‌باشد.

جدول ۲. یافته‌های جمعیت شناختی شرکت کنندگان

مؤلفه‌ها (ویژگی‌ها)	زیر شاخه‌های مؤلفه‌ها (شرکت کنندگان)	فراوانی	درصد فراوانی
موقعیت شغلی	کارمند	۵	۱۰
	مدیر عملیاتی	۱۱	۲۲
	مدیر میانی	۱۸	۳۶
	مدیر ارشد	۱۶	۳۲
	کل	۵۰	۱۰۰
تحصیلات	دیپلم	۵	۱۰
	لیسانس	۱۲	۲۴
	فوق لیسانس	۲۴	۴۸
	دکتری و بالاتر	۹	۱۸
	کل	۵۰	۱۰۰
سابقه کاری	۵ سال کمتر	۲	۴
	۶-۱۰	۱۱	۲۲
	۱۱-۱۵	۲۰	۴۰
	۱۵ سال بالاتر	۱۷	۳۴
	کل	۵۰	۱۰۰
جنسیت	مرد	۳۴	۶۸
	زن	۱۶	۳۲
	کل	۵۰	۱۰۰

همان گونه که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، براساس یافته‌های توصیفی، عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه یاب، راهبردهای اجرایی و پیامدها نشان داده است. شرط استفاده از نرم‌افزار SMARTPLS، مدل‌سازی نرمال بودن توزیع متغیرها است که با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنف، سطح معناداری آماره بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد که نشان دهنده نرمال بودن داده‌ها است.

همان گونه که از نتایج جدول (۲) مشاهده می‌شود، بیشترین تعداد افراد نمونه را مدیران میانی با تعداد ۱۸ نفر و درصد فراوانی ۳۶٪ تشکیل داده‌اند. بیشترین تعداد افراد نمونه را فوق لیسانس-ها با تعداد ۲۴ نفر و درصد فراوانی ۴۸٪ تشکیل داده‌اند. بیشترین افراد نمونه با سابقه کاری ۱۱-۱۵ سال به تعداد ۲۰ نفر و درصد فراوانی ۴۰٪ تشکیل داده‌اند. بیشتر افراد نمونه با جنسیت مرد برابر با ۳۴ نفر با درصد فراوانی ۶۸٪ هستند.

جدول ۳. یافته‌های توصیفی متغیرها

آماره	عوامل علی	عوامل مداخله‌گر	عوامل زمینه یاب	راهبردهای اجرایی	پیامدها
میانگین	۴۹/۲۸۰	۵۵/۱۲۰	۳۴/۳۶۰	۳۹/۰۲۰	۸۴/۶۶۰
انحراف معیار	۱۳/۶۵	۹/۴۳	۵/۱۸۵	۱۳/۲۲	۱۷/۴۰۸
واریانس	۱۸۶/۳۶	۸۹/۰۰	۲۶/۸۸	۱۷۴/۹۵	۳۰۳/۰۴

جدول ۴. آزمون نرمال بودن داده‌ها

آماره	عوامل علی	عوامل مداخله‌گر	عوامل زمینه یاب	راهبردهای اجرایی	پیامد
مقدار آزمون	۰/۶۷۱	۰/۶۸۷	۰/۹۲۶	۰/۶۴۰	۰/۵۶۸
سطح معناداری	۰/۷۵۸	۰/۷۳۳	۰/۳۵۸	۰/۸۰۸	۰/۹۰۳



مناسبی محسوب می‌شود. شاخص‌های برازش هنجار شده مقتصد PNFI و PCFI نیز هر دو مقادیر قابل قبولی را نشان می‌دهند و مقادیر هر یک از این شاخص‌ها نزدیک به مقدار قابل قبول بوده و شاخص RMSEA نیز در مدل‌های تدوین شده ۰/۰۵۸ بدست آمده که کمتر از ۰/۰۸ را نشان می‌دهد که نشان از تناسب مدل برازش دارد.

نتایج جدول (۷) نشان می‌دهد که عوامل علی، مداخله گر و زمینه یاب، توسط راهبردها تبیین می‌شوند و تأثیر مستقیم معناداری بر راهبردها دارند. این ابعاد معنادار هستند، زیرا در هر سه مسیر، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ خطا را نشان می‌دهد (P<۰/۰۵).

همچنین نتایج نشان می‌دهد که بیشترین تأثیر پذیری راهبردها از بُعد پیامدها است به طوری که ۶۴ درصد (۰/۶۴۹=۰/۸۹۹۸۲) تغییرات راهبردها توسط این بُعد، تبیین می‌شود.

همچنین برای بررسی نرمال بودن متغیرها، علاوه بر استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنف، از شاخص کاربردی چولگی و کشیدگی هم استفاده می‌شود که در جدول زیر، نتایج به نمایش گذاشته شده است:

بر اساس نتایج جدول فوق، میزان کجی و کشیدگی در همه متغیرها بین  $\pm 3$  می‌باشد که بیانگر نرمال بودن متغیرها می‌باشد.

نتایج حاصل از به کارگیری آماره تحلیل عامل تأییدی مرتبه اول برای بررسی اعتبار چارچوب اولیه حاصل از مرحله کیفی پژوهش نشان داد که، این چارچوب به لحاظ کمی نیز، از اعتبار لازم برخوردار می‌باشد و در نتیجه چارچوب نهایی با ۵ بُعد مورد تأیید قرار گرفت.

همچنان که در جدول (۶)، شاخص‌های برازندگی و دامنه مورد قبول هر یک از شاخص‌ها در تحلیل عاملی تأییدی، آمده است:

نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد که شاخص‌های مطلق GFI و AGFI در نظر گرفته شده، مقادیر نزدیک ۰/۹ است که مقادیر

جدول ۵. کجی و کشیدگی عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان در شرایط کووید-۱۹

آماره	عوامل علی	عوامل مداخله گر	عوامل زمینه یاب	راهبردهای اجرایی	پیامد
چولگی	۰/۵۵۲	- ۰/۸۲۸	۰/۱۰۸	۰/۵۵۵	- ۰/۲۵۳
کشیدگی	- ۰/۱۸۴	۱/۰۸۹	۰/۳۲۷	۰/۱۶۳	- ۰/۲۱۷

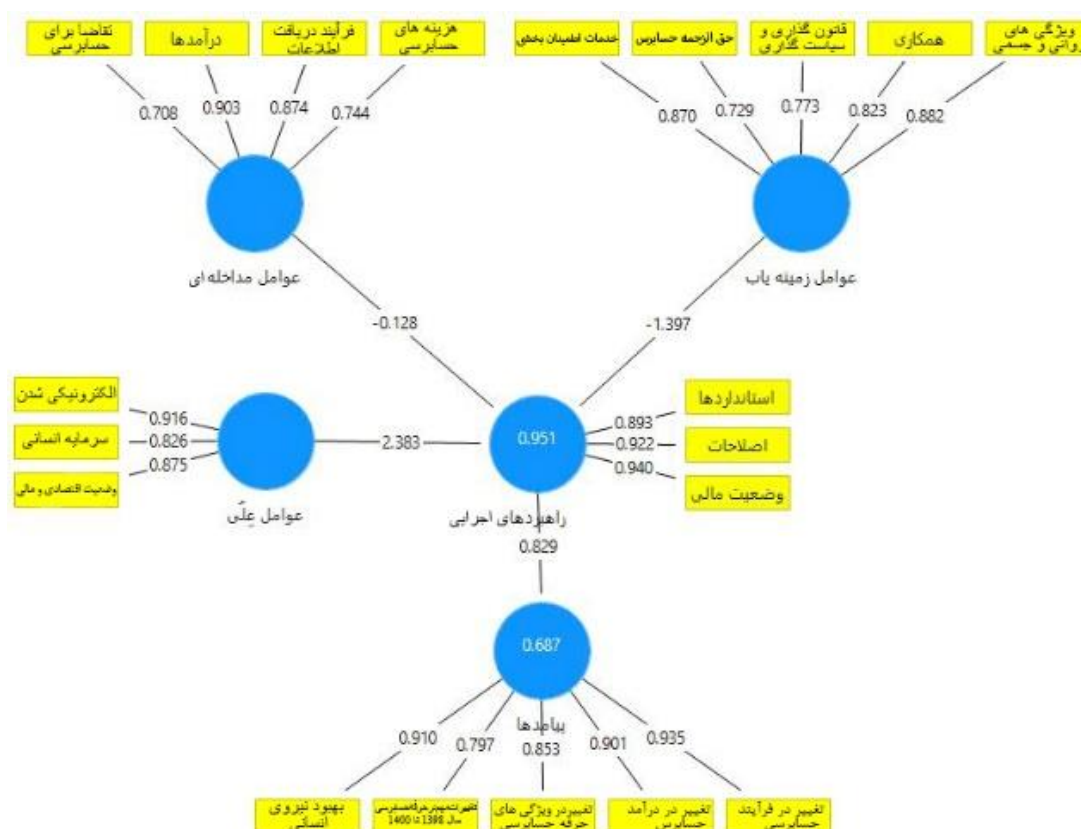
جدول ۶. شاخص‌های برازندگی تحلیل عاملی تأییدی

مقدار به دست آمده	شاخص			نوع شاخص
	دامنه قابل قبول	معادل فارسی شاخص	علامت اختصاری	
۰/۹۷۴	۰/۹۰ - ۱	نیکویی برازش	GFI	مطلق
۰/۹۲۸	۰/۹۰ - ۱	نیکویی برازش اصلاح شده	AGFI	
۱/۵۳۵۷	وابسته به حجم نمونه کمتر از ۳	مقدار کای دو	Chi- Square	
۰/۱۲۰	وابسته به حجم نمونه	سطح معناداری	P-Value	
۱/۵۳۶	کمتر از ۳	کای دو به هنجار شده	CMIN/DF	
۰/۹۹۰	۰/۹۰ - ۱	برازش تطبیقی	CFI	تطبیقی
۰/۹۷۸	۰/۹۰ - ۱	برازش توکر- لویس	TLI	
۰/۹۹۰	۰/۹۰ - ۱	برازش افزایشی	IFI	
۰/۹۴۰	۰/۹۰ - ۱	شاخص برازش نسبی	RFI	
۰/۴۶۳	۰/۵۰ - ۱	برازش هنجار شده مقتصد	PNFI	مقتصد
۰/۴۷۱	۰/۵۰ - ۱	برازش تطبیقی مقتصد	PCFI	
۰/۰۵۸	۰ - ۰/۰۸	ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	



جدول ۷. برآورد ضرایب مسیر مستقیم روابط عوامل علی، مداخله گر، زمینه یاب، راهبردهای اجرایی و پیامدها

سطح معنادار	فاصله اطمینان ۹۵ درصد بوت استرپ		نسبت بحرانی (آماره t)	ضریب مسیر مستقیم	مسیر	
	کران بالا	کران پائین			عوامل علی	عوامل مداخله گر
۰/۰۰۱	۲/۸۹۷	۱/۹۴۸	۹/۵۶۴	-۰/۱۸۹	<---	عوامل علی
۰/۰۳۳	-۰/۰۱۲	-۰/۲۴۶	۲/۱۳۶	-۰/۴۴۹	<---	عوامل مداخله گر
۰/۰۰۱	-۱/۰۵۹	-۱/۸۶۳	۶/۶۷۶	۰/۷۰۹	<---	عوامل زمینه یاب
۰/۰۰۱	۰/۸۹۷	۰/۷۱۶	۱۸/۴۴۳	۰/۸۹۹	<---	راهبردها



شکل ۲. مدل عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط کووید-۱۹

پذیرش بود و برای تمامی پرسش‌های پرسشنامه ۰/۷۵ به دست آمد که بالاتر از نمره مورد قبول ۰/۶۲ بود. متوسط شاخص روایی محتوا (CVI) نیز محاسبه شد که این مقدار برای تمامی پرسش‌های پرسشنامه ۰/۸۳ بود که بالاتر از نمره مورد قبول ۰/۷۹ است و نیز همبستگی بین خرده مقیاس‌های پرسشنامه سنجش عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط کووید-۱۹ ساخته شده مبتنی بر الگوی کیفی عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل با پرسشنامه ارزیابی عملکرد حسابرسان جونز و همکاران (۲۰۱۲)، گویای روایی همگرایی این پرسشنامه با سایر پرسشنامه‌های سنجش عملکرد حسابرسان مستقل است.

برای بررسی میزان اهمیت عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط کووید-۱۹ از دیدگاه کارمندان و مدیران حسابرسی، از آزمون تی (T) تک نمونه‌ای برای مقایسه پاسخ‌های آنها با میانگین معیار کفایت قابل قبول (Q2)، استفاده شد که ملاحظه می‌شود میانگین عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط کووید-۱۹، به طور معناداری بالاتر از سطح قابل قبول (Q2) است. این یافته به آن معناست که کارمندان و مدیران حسابرسی، برای عملکرد مطلوب اهمیت زیاد و به تعبیری مزیت ویژه‌ای قائل بوده‌اند.

همچنین ضرایب روایی محتوایی و همگرا نشان می‌دهد که پرسشنامه سنجش عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط کووید-۱۹ نسبت روایی محتوا (CVR) بالاتر از حد

جدول ۸. سطح مورد قبول Q2 برای عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط کووید-۱۹

سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار T	سطح کفایت قبول (Q2)	انحراف استاندارد	میانگین	متغیر
۰/۰۰۱	۴۹	۲۵/۵۲۵	۳	۱۳/۶۵	۴۹/۲۸۰	عوامل علی
۰/۰۰۱		۴۱/۳۱۳		۹/۴۳	۵۵/۱۲۰	عوامل مداخله گر
۰/۰۰۱		۴۶/۸۵۵		۵/۱۸	۳۴/۳۶۰	عوامل زمینه یاب
۰/۰۰۱		۲۰/۸۶۰		۱۳/۲۲	۳۹/۰۲۰	راهبردهای اجرایی
۰/۰۰۱		۳۴/۳۸۸		۱۷/۴۰	۸۴/۶۶۰	پیامدها

جدول ۹. ماتریس همبستگی

پیامدها	راهبردهای اجرایی	عوامل زمینه یاب	عوامل مداخله گر	عوامل علی	متغیر
۰/۲۴**	۰/۱۸*	۰/۲۹**	۰/۱۵**	-۰/۴۴**	ارزیابی عملکرد حسابرس مستقل

جدول ۱۰. تعیین همسانی درونی ضرایب آلفای کرونباخ پرسشنامه

ضریب آلفای کرونباخ	خرده مقیاس‌ها
۰/۸۳۲	عوامل علی
۰/۹۱۳	عوامل مداخله گر
۰/۸۱۶	عوامل زمینه یاب
۰/۷۷۲	راهبردهای اجرایی
۰/۷۸۹	پیامد
۰/۸۵۱	نمره کل

این مقاله، ما به‌طور تجربی به ارائه مدل اثرگذاری کووید-۱۹ بر حسابرسان مستقل با رویکرد نظریه زمینه بنیاد (گرنند تئوری) و سپس بررسی تأثیر ویروس کرونا بر عملکرد حسابرسان مستقل پرداختیم، که در نبه خود اولین مقاله ای است که به بررسی چنین موضوعی در کشور پرداخته است.

برای جمع آوری داده‌ها از خبرگان حرفه حسابرسی مصاحبه ای برای طراحی مدل مد نظر استفاده نموده ایم و از مصاحبه بدست آمده، پرسشنامه (مدل) پژوهش حاضر را استخراج کرده ایم که برای سنجش روایی و پایایی، آن را در نمونه ای متشکل از ۵۰ نفر خبره حسابرسی، تست نموده ایم. بررسی‌ها به ما نشان داد که عوامل اثر گذار بر عملکرد حسابرس در دوران کرونا به شرح زیر بوده است:

- ✓ عوامل علی که بر عملکرد حسابرسان اثرگذار هستند شامل: سرمایه انسانی، وضعیت اقتصادی، الکترونیکی شدن
- ✓ عوامل مداخله ای اعم از در آمد ها، تقاضا برای حسابرسی، فرآیند دریافت اطلاعات و هزینه های حسابرسی

برای تعیین پایایی پرسشنامه، از تعیین همسانی درونی<sup>۱</sup> با ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. که ضریب آلفای کرونباخ برای خرده مقیاس عوامل علی، ۰/۸۳۲ است. خرده مقیاس عوامل مداخله گر، دارای آلفای کرونباخ ۰/۹۱۳ است. همچنین، خرده مقیاس عوامل زمینه یاب دارای آلفای کرونباخ ۰/۸۱۶ و خرده مقیاس راهبردهای اجرایی دارای آلفای کرونباخ ۰/۷۷۲ و خرده مقیاس پیامدها، دارای آلفای کرونباخ ۰/۷۸۹ بوده است. به منظور برآورد ثبات در پایایی و تکرارپذیری پرسشنامه، سنجش عملکرد حسابرسان مستقل در شرایط کووید-۱۹ ساخته شده مبتنی بر الگوی کیفی عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان مستقل، شاخص همبستگی بازآزمایی بین دوبار اجرای آن برابر ۰/۸۸ به دست آمد که نشان دهنده ثبات پایایی و قابلیت تکرارپذیری این پرسشنامه است.

#### ۵- بحث و نتیجه گیری

بحران بهداشتی ناشی از شیوع ویروس کرونا به شدت اقتصادها و شرکت‌ها را در سراسر جهان تحت تأثیر قرار داده است. در

<sup>1</sup>Internal Consistency

از سیستم‌های مدرن و ابزارهای فن‌آوری، مانند هوش مصنوعی و توسعه امنیت شبکه، به مؤسسات حسابرسی در آینده کمک می‌کند تا از مشکلات مشابهی که اخیراً رخ داده است، اجتناب نمایند. علاوه بر این، حسابرسی‌ها باید مبتنی بر ریسک باشند چرا که برخی ممکن است اثرات کووید-۱۹ را ۱۰۰٪ ویرانگر بدانند و برخی دیگر فرصت. چرا که مؤسساتی که از یک سیستم خاص پیروی می‌کنند و دارای مدیریت قوی هستند، ضعف را به فرصتی برای بهره‌مندی از ایجاد برنامه‌های حسابرسی قوی در آینده تبدیل می‌کنند. این پژوهش فرصت‌های متعددی را برای بررسی بیشتر، پیشنهاد می‌کند. همچنین، پژوهشگران می‌توانند علاوه بر بحث در مورد قوانینی که هزینه‌ها و رویه‌های حسابرسی را کنترل می‌کنند و پیامدهای آن بر کیفیت حسابرسی، تأثیر اقتصادی بر کیفیت حسابرسی در طول شیوع COVID-19 را مورد بحث قرار دهند. چرا که، پژوهش‌های تجربی بیشتری می‌تواند تأثیر شیوع COVID-19 را بر گزارشگری مالی مؤسسات و انجمن‌های حسابرسی، ارزیابی کند. از سوی دیگر، مطالعات آتی می‌تواند درس‌های آموخته شده از وضعیت فعلی و رابطه بین استانداردهای بین‌المللی را که حرفه حسابرسی را در حفظ عملکرد حسابرسی با حداقل ضرر تنظیم می‌کند، مورد بحث قرار دهد.

- ✓ عوامل زمینه‌یاب شامل: حق الزحمه حسابرسی، خدمات اطمینان بخشی، همکاری، ویژگی‌های روانی و جسمی و قانون‌گذاری و سیاست‌گذاری
- ✓ راهبردهای اجرایی مانند: استانداردها، وضعیت مالی و اصلاحات
- ✓ پیامدهای کووید-۱۹ که بر حرفه حسابرسی تأثیر داشته اند شامل: فرآیند حسابرسی، بهبود نیروی انسانی، درآمد حسابرس، حرفه حسابرسی و تغییرات مهم در حرفه حسابرسی از سال ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ می‌باشد.
- ✓ نتایج بیانگر این است که در شرایط بحران، روش‌های حسابرسی برای به دست آوردن شواهد و داده‌های کافی مورد نیاز برای فرآیند حسابرسی کافی نبوده است. در نتیجه، اقدامات پیشگیرانه، دلیل بزرگی برای عدم اجرای روش‌های حسابرسی سنتی بوده است که مؤسسات برای به دست آوردن اطلاعات مالی واقعی، از آن پیروی می‌کنند که این امر موجب شده که تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی، دیده شود.
- ✓ کاهش درآمد مؤسسات حسابرسی و چالش‌های پیش روی فرآیندهای عملیاتی شرکت‌ها به دلیل سیاست‌های قرنطینه، دلایل اخراج حسابرسان بود که این امر خود دلیلی برای کاهش کیفیت حسابرسی می‌باشد.
- ✓ نتایج نشان دهنده نقاط ضعف سیستم حسابرسی، فقدان حاکمیت، عدم رعایت استانداردهای بین‌المللی، شواهد ناکافی و پایایی پائین در هنگام بررسی داده‌ها را برجسته کرده است که این امر با نتایج پژوهش دلیتو (۲۰۲۰)؛ رز و همکاران (۲۰۱۹) و KPMG (۲۰۲۰) که بیان کردند که کرونا بر عملکرد مؤسسات حسابرسی تأثیر گذار بوده است، هم راستا می‌باشد.

از جمله محدودیت‌های این پژوهش این است که، ممنوعیت‌های سفر در شرایط کرونا و اعمال اقدامات قرنطینه‌ای متجربه این شد که حسابرسان امکان دسترسی به شواهد عینی را نداشته باشند. همچنین، ناآرامی در بازارهای مالی و کالا باعث تأثیر منفی بر برخی از اقتصادهای جهانی و تعطیلی برخی صنایع گردید که این امر باعث شد که برخی شرکتها به دلیل کمبود امکانات، امکان انتقال اطلاعات و شواهد را به حسابرسان نداشته باشند و نتوانند جهت بهبود شرایط خود از رهنمودهای حسابرسان بهره‌گیرند. برخی از مؤسسات جهت تأمین منابع مالی با کاهش عملکرد خود، سعی بر جذب مشتری داشتند و یا از افراد با تجربه کم جهت امور رسیدگی استفاده می‌کردند.

ما به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌کنیم از این بحران برای بهبود اثربخشی حسابرسی در آینده استفاده کنند. استفاده

International Journal of Tax and Accounting, 1(3), 122-131.

- \* Lee, J. (2001). A grounded theory: integration and internalization in ERP adoption and use.
- \* Lenz, R., and U. Hahn. (2015). "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33.
- \* Rose, A. M., Rose, J. M., Suh, I., & Thibodeau, J. C. (2019). "Analytical Procedures: Are More Good Ideas Always Better for Audit Quality?", *Behavioral Research in Accounting*. In Press.
- \* Shahzad, K., Pouw, T., Rubbaniy, G., & El-Temtamy, O. (2018). "Audit quality during the global financial crisis: The investors' perspective", *Research in International Business and Finance*, Vol. 45, pp. 94-105.
- \* Sangster, A., Stoner, G., & Flood, B. (2020). Insights into accounting education in a COVID-19 world. *Accounting Education*, 29(5), 431-562.
- \* Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
- \* Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2 nded. Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA
- \* Tarek, M., Mohamed, E.K., Hussain, M.M. and Basuony, M.A. (2017), "The implication of information technology on the audit profession in developing country: extent of use and perceived importance", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 25 No. 2, pp. 237-255.
- \* Borio C. Bank of International Settlements; (2020). *The Prudential Response to the COVID-19 Crisis*. s.l.
- \* Ramelli S., Wagner A. (2020), *Feverish stock price reactions to COVID-19*. *Rev. Corp. Finance Stud*, 9(3):622-655.
- \* Gormsen N., Koijen R.S. (2020), *Coronavirus: impact on stock prices and growth expectations*. *Rev. Asset Pricing Stud*. 10(4):574-597.
- \* Cruz-Cárdenas J, Zabelina E, Guadalupe-Lanas J, Palacio-Fierro A, Ramos-Galarza C. (2021), *COVID-19, Consumer Behavior, Technology, and Society: A Literature Review and Bibliometric Analysis*. *Technol Forecast Soc Change* (2021) 173:121179. doi:10.1016/J.TECHFORE.2021.121179

## فهرست منابع

- \* Albitar, K, Hussainey, K., Kolade, N, and Gerged, A. (2020). ESG disclosure and firm performance before and after IR: The moderating role of governance mechanisms. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28 (3): 429-444.
- \* Akrimi, N. (2021), "The Impact of Coronavirus Pandemic on Audit Quality: The Perceptions of Saudi Auditors", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 25 No. 1,
- \* Arthur, N., Tang, Q., & Lin, Z. (2015). n accruals quality during the 2008-2010 Global Financial Crisis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 25, pp. 1- 15.
- \* Charmaz, K. (2008). Grounded theory as an emergent method. In Sharlene, N. H.
- \* Creswell, J. W. (2005). *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research*, 2nd ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education
- \* Deloitte. (2020). Potential implications of COVID-19 for the insurance sector. Accessed on the 27th of April 2020 at <https://www2.deloitte.com/uk/en/insights/economy/covid-19/impact-of-covid-19-on-insurers.html>
- \* Financial Reporting Council (2020). Guidance on audit issues arising from the Covid-19 (Coronavirus) pandemic. Available at [https://www.frc.org.uk/news/march-2020-\(1\)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-COVID-19](https://www.frc.org.uk/news/march-2020-(1)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-COVID-19). (access on 22 August 2020)
- \* Gerged, A. M., Mahamat, B. B., & Elmghamez, I. K. (2020). Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350. *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 17 No.2, pp.15-60.
- \* Glaser, B. G. (1992). *Basics of grounded theory analysis: Emergence versus forcing*. Mill Valley, CA: Sociology Press
- \* Goodell W. J. (2020). "COVID-19 and finance: Agendas for future research". *Finance Research Letters*. In press.
- \* Jones, A. I.; Guthrie, C. P.; and V. M. Iyer (2012). "Role Stress and Job Outcomes in Public Accounting: Have the Gender Experiences Converged?", *Accounting Behavioral Research*, Vol. 15, No. 1, pp. 53-84.
- \* Kousenidis, D.V., Ladas, A.C., & Negakis, C.I. (2013). "The effects of the European debt crisis on earnings quality". *International Review of Financial Analysis*, Vol. 30, pp. 351-362.
- \* KPMG. (2020). "COVID-19: Potential impact on financial reporting". Accessed on the 27th of April 2020 at <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-financial-reporting-resource-centre.html>
- \* Keats, K., & Verhelst, T. (2020). COVID-19 is driving a borderless accounting profession. *Accounting Today*, 7(1), 24- 28. Retrieved 20 June 2021,
- \* Lesi, H. (2020). *The Influence of Information Technology Covid- 19 Plague Against Financial Statements and Business Practices*. Ilomata



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 51/ Autumn 2024

## **Presenting the Impact Model of Covid-19 on the Performance of Independent Auditors with the Foundation Theory Approach**

**Mehrnaz Ghasemi Toudeshkchouei,**

Phd Student, Department Of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran,  
[mehrnaz.ghasemi91@gmail.com](mailto:mehrnaz.ghasemi91@gmail.com)

**Hamid Rostami Jaaz**

Assistant Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Humanities, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. (Corresponding Author)  
[hamid.rostami1358@gmail.com](mailto:hamid.rostami1358@gmail.com)

**Mohammadhamed Khanmohammadi**

Associate Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran,  
[dr.khanmohammadi@yahoo.com](mailto:dr.khanmohammadi@yahoo.com)

**Khosro Moradi Shahdadi**

Assistant Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Humanities, Qeshm, Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran,  
[khosro.moradi@iau.ac.ir](mailto:khosro.moradi@iau.ac.ir)

### **Abstract**

This research aims to design a conceptual model for the effect of Covid-19 on the performance of independent auditors in Iran. The current quantitative-qualitative research was conducted using the approach based on the foundation's data theory. The statistical population included experts and experts in the field of auditing, partners of auditing institutions and managers of the Iranian Certified Public Accountants Association, and a total of seventeen people were selected as participants in the research using a purposive sampling approach. The data was collected by an in-depth interview with the general guidance method and in semi-structured form and snowball technique. Finally, the questionnaire obtained through the interview, which included 30 concepts from 220 sections, was subjected to quantitative analysis using 50 samples from 1398 to 1400, and finally, the qualitative data were analyzed using SMART PLS software. The paradigm model has been explained.

The results show that some factors such as causal factors, intervenors, context finders, implementation strategies and finally, the consequences of covid-19 have affected independent auditors' performance and have impacted the auditing profession.

Since this research was carried out in the emerging and competitive financial market with Iran's economic embargo and many countries were unwilling to provide vaccines to Iran, it was possible to provide useful information in this context for the readers and it led to an increase in the knowledge of auditors' performance.

**Keywords:** Foundational Data Theory, COVID-19, Performance of Independent auditors

