






Audit Engagement Quality Control Review Process

- Mehri Bakhteyari**  Ph.D. Student of Accounting, Islamic Azad University, Qazvin Branch, Qazvin, Iran
- Javad Rezazadeh** * Associate Professor of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran
- Keyoumars Biglar**  Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Qazvin Branch, Qazvin, Iran

Abstract

The implementation of the engagement quality control review (EQCR) by the engagement quality control reviewer has been considered as one of the key elements of quality control in the auditing standards and its implementation is required in the audit of companies listed on the stock exchange. In this research, the data were collected through (1) conducting interviews with 25 partners of Iranian auditing firms in the spring and summer of 2023 and (2) the opinions of 12 certified accountants that were published in a newspaper or professional journals in the form of a conversation, round table, notes or articles. Then, by applying the grounded theory, the components that are the obstacles to the effective application of EQCR are identified and presented in the form of a conceptual system model. The validity of the research model was confirmed by 7 audit partners. The findings from the analysis of research data show that there are various obstacles in its different dimensions, the most important of which are: the structure and organization of some audit firm, the small size of many audit firms, economic considerations, low fees of Iranian audit firms, lack of qualified auditors, moral issues in the society, the society's specific problems, governing laws and regulations, weaknesses in quality grading of audit firms, inadequate communication with international professional communities, low

* Corresponding Author: j.rezazadeh@modares.ac.ir

How to Cite: Bakhteyari, M., Rezazadeh, J., Biglar, K. (2024). Audit Engagement Quality Control Review Process, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(80), 81-130. DOI: 10.22054/qjma.2024.76885.2518

awareness of auditing and lack of development, and low application of technology in Iranian audit firms. Considering that the international auditing standard 220 has been updated and includes more requirements for the EQCR, along with the findings of this research showing that the quality control standard is not effectively implemented by Iranian audit firms, some suggestions are given to fill these gaps.

Keywords: Engagement Quality Control Review Obstacles, Quality Control, Engagement Quality Control Reviewer.

1. Introduction

The objective of a firm is to design, implement, and operate a system of quality control for audit, review of financial statements, or other assurance or related services engagements performed by a firm, that provides the firm with reasonable assurance that: (a) The firm and its personnel fulfill their responsibilities in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and conduct engagements in accordance with such standards and requirements; and (b) Engagement reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances. According to the auditing standards, engagement quality review is an objective evaluation of the significant judgments made by the engagement team and the conclusions reached thereon, performed by the engagement quality reviewer and completed on or before the date of the engagement report. Engagement quality reviewer is a partner, other individual in the firm, or an external individual, appointed by the firm to perform the engagement quality review (IAASB, 2020). Surveys show that engagement quality control review, as one of the key elements of quality control, has not been established in Iranian audit firms. Its causes have not been clarified in previous research. Therefore, in this research, we seek to clarify its causes and obstacles.

Research Question(s)

What are the obstacles of applying engagement quality control review in Iranian audit firms?

2. Literature Review

Engagement quality control review is one of the key elements of the quality control system of auditing firms, which is considered in the auditing standards. The literature review shows that this issue has not been studied in Iran. However, some Iranian certified public accountants and audit firm partners have pointed out some obstacles of implementing quality control reviews in the form of notes and roundtables published in professional journals. The Public Company Accounting Oversight Board has described the key issues of quality control review in the United States in 2023 in a report entitled "SPOTLIGHT: Inspection Observations Related to Engagement Quality Reviews". This report shows that there are still many concerns about the quality control review (PCAOB, 2023).

3. Methodology

Considering the nature of the research problem, which is subjective and relies on the experience of audit institution partners, the application of a qualitative research approach is deemed appropriate. Additionally, since no specific theory has elucidated this phenomenon and there has been no prior research in this area, the use of grounded theory is fitting. Conducting interviews is one of the main methods of data collection in grounded theory (Strauss & Corbin,1990). Therefore, research data have been collected through interviews. Interviews were conducted with 25 partners of audit firms in the spring and summer of 2023. It is noteworthy that in grounded theory, all information is considered as data (Danai Fred et al., 2013). Hence, discussions, roundtables or articles published by 12 Iranian certified public accountants in professional journals or newspapers were also used as data. In the qualitative method of research, unlike the quantitative approach, statistical sampling is not important and sampling is judgmental. That is, people who have the most experience and involvement with the studied phenomenon are selected. Interviews with participants continue until theoretical saturation is reached, meaning that new participants do not introduce new insights beyond what has already been discussed. The interviews are then transcribed, and conceptual tags are attached to each sentence or paragraph of the text. In grounded theory, data analysis is done in three stages: open coding, axial coding, and selective coding. In this research, three methods were used to analyze the data.

4. Results

After conducting the research and data analysis, it is found that there are various obstacles in various dimensions for the application of quality control in Iranian audit firms. These obstacles were extracted in the form of conceptual tags. Based on selective coding, they were classified into different categories. To provide a comprehensible presentation of the barriers, these conceptual labels were categorized and presented in the form of inputs, processes, outputs, consequences, and contextual factors. Presenting these conceptual labels of obstacles in different dimensions helps us to have an accurate picture of the causes and obstacles so that we can adopt strategies to solve them. Some of the most important obstacles are: the structure and

organization of some audit firms, the small size of many audit firms, economic considerations, low fees of Iranian audit firms, lack of qualified auditors, moral issues in the society, the society's specific problems, governing laws and regulations, weaknesses in quality grading of audit firms, inadequate communication with international professional communities, low awareness of auditing, and lack of development, and low application of technology in Iranian audit firms.

5. Discussion

In this research, after analyzing the data, many obstacles are extracted in various dimensions. These factors limit the effective implementation of engagement quality control review as one of the key elements of the audit quality control system. With these conditions, achieving audit quality becomes challenging.

6. Conclusion

In this research, the obstacles to the application of quality control review in Iranian audit firms were examined. The findings show that there are many obstacles in different dimensions. The structure and organization of some audit firm, the small size of many audit firms, economic considerations, low fees of Iranian audit firms, lack of qualified auditors, moral issues in the society, the society's specific problems, governing laws and regulations, weaknesses in quality grading of audit firms, inadequate communication with international professional communities, low awareness of auditing and lack of development, and low application of technology in Iranian audit firms are the main obstacles to the application of engagement quality control review in Iranian audit firms. If these obstacles are not removed, the audit quality of Iranian audit firms will be affected. Additionally, in the present circumstances, it cannot be assured that professional standards will be fully followed. This research is the first Iranian research that has studied this issue and can be an avenue for future research. Future research could study other stakeholders or rank these obstacles. Furthermore, conducting similar research in the future will clarify the extent to which these obstacles can be overcome. The findings of this research can provide a clear perspective on engagement quality control review in Iranian audit firms and its obstacles to regulators, such as the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA). One suggestion arising from the


findings could be to increase the weight of the scores related to the engagement quality control review. Another suggestion would be to promote and clarify the benefits of engagement quality control review for audit firms. The last suggestion is the training of competent quality control reviewers by the AICPA or other educational and professional centers.

Acknowledgments


We acknowledge the participants in this research who helped us.

فرایند بررسی کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، قزوین، ایران

مهری بختیاری 

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

جواد رضازاده *

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

کیومرث بیگر 

چکیده

بررسی کنترل کیفیت کار توسط بررسی کننده کنترل کیفیت کار به عنوان یکی از عناصر اساسی کنترل کیفیت در استانداردهای حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است و برای حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار الزامی شده است. در این پژوهش از طریق مصاحبه با ۲۵ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در بهار و تابستان ۱۴۰۲ و همچنین بهره گیری از متن عقاید ۱۲ نفر از حسابداران رسمی که در قالب گفتگو، میزگرد، یادداشت یا مقاله در روزنامه یا مجله های حرفه ای انتشار یافته است، داده های پژوهش گردآوری شده است. سپس به کمک نظریه زمینه ای، مؤلفه هایی که به عنوان موانع اجرای فرایند بررسی کنترل کیفیت کار شناسایی شده و در قالب مدل مفهومی سیستمی ارائه گردیده است. اعتبار مدل پژوهش به تائید ۷ نفر از شرکای حسابرسی رسید. یافته های برخاسته از داده های پژوهش نشان می دهد که موانع گوناگونی در ابعاد مختلف آن وجود دارد که مهم ترین آن ها شامل: ساختار، تشکیلات و سازمان برخی از مؤسسات حسابرسی، اندازه کوچک بسیاری از مؤسسات، ملاحظات اقتصادی، حق الزحمه پایین مؤسسات، کمبود افراد صلاحیت دار، اخلاق جامعه، مشکلات خاص جامعه، قوانین و مقررات حاکم، شیوه ارزیابی کنترل کیفیت مؤسسات، ارتباطات ناکافی با جوامع حرفه ای بین المللی، ناآگاهی نسبت به حسابرسی و عدم توسعه و کاربست فناوری در مؤسسات حسابرسی توسط مشارکت کنندگان بر شمرده شده است. با عنایت به تجدیدنظر استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (مدیریت کیفیت) و در نظر گرفتن الزامات و توجه بیشتر درباره بررسی کنترل کیفیت کار در آن استاندارد و همچنین یافته های این پژوهش که نشان می دهد که استاندارد کنترل کیفیت به طور مؤثر توسط مؤسسات حسابرسی اجرا نمی شود؛ در آخر پیشنهادهایی برای پر کردن این شکاف ها ارائه شده است.

* نویسنده مسئول: j.rezazadeh@modares.ac.ir

کلیدواژه‌ها: بررسی کنترل کیفیت کار، کنترل کیفیت حسابرسی، بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار.

مقدمه

طبق استانداردهای حسابرسی (۱ و ۲۲۰) بررسی کنترل کیفیت کار «فرایند طراحی شده برای فراهم کردن ارزیابی بی طرفانه (پیش از صدور گزارش) قضاوت‌های عمده‌ای که گروه کاری به عمل آورده و نتایجی که برای تهیه گزارش به آن دست یافته است» تعریف شده است. موسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای الزامی کردن بررسی کنترل کیفیت کار برقرار کند که ارزیابی بی طرفانه قضاوت‌های عمده به عمل آمده توسط تیم حسابرسی و نتایج به دست آمده در تهیه گزارش، فراهم شود.

طبق بند ۵۹ استاندارد حسابرسی ۱ و بند ۳۶ استاندارد حسابرسی ۲۲۰، بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه حسابرسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، الزامی است. همچنین موسسه باید معیارهای لازم به منظور تشخیص ضرورت بررسی کنترل کیفیت کار برای سایر حسابرسی‌ها و بررسی‌های اجمالی اطلاعات مالی تاریخی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط را نیز تعیین کند.

اهمیت بررسی کنترل کیفیت صراحتاً توسط مقررات گذاران و استانداردهای حرفه‌ای به عنوان یکی از عناصر اساسی کنترل کیفیت حسابرسی شناخته شده است: مثل (قانون سارینز آکسلی مصوب مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲؛ کمیسیون بورس و اوراق بهادار بخش ۱۰۳؛ کمیسیون اروپا، ۲۰۰۲؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۲، انجمن حسابداران رسمی کانادا، ۲۰۰۵؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، (Emby & Marchesi, 2010, 2009).

بررسی کنترل کیفیت توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی، یکی از سازوکارهای پیش‌بینی شده در استانداردهای حسابرسی برای دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۴) سیاست‌های کنترل کیفیت را به عنوان یکی از عناصر اصلی عنصر «فرآیند» در مدل کیفیت حسابرسی معرفی کرده است. در اجرای هر حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت کار

توسط مسئول بررسی کنترل کیفیت که مستقل از کار حسابرسی است، انجام می‌شود (IAASB, 2014). این بررسی بخش مهمی از فرایند نظارت برای ارتقای کیفیت حسابرسی و کاهش احتمال اینکه حسابرس تحریف بااهمیت را در صورت‌های مالی کشف نکند، است (Jamal et al., 1995). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، مسئول مقررات‌گذاری حسابرسی در بخش شرکت‌های سهامی عام در ایالات متحده، از آن به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی کیفیت حسابرسی یاد می‌کند (PCAOB, 2009). هیئت مزبور در سال ۲۰۰۹ استاندارد ۷ حسابرسی با عنوان «بررسی کنترل کیفیت کار در هر کار حسابرسی» را منتشر کرد. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی» نیز که از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ لازم اجرا است، از جمله این استانداردهاست (PCAOB, 2009).

با عنایت به اهمیت موضوع و همگرایی میان استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای حسابرسی مصوب هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، در دسامبر سال ۲۰۲۰، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، نسبت روزآمد کردن استاندارد حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «مدیریت کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی» اقدام کرده است که اجرای استاندارد پیش‌گفته از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۲۲ الزامی است. در استاندارد یادشده شرح و بسط بیشتری در خصوص بررسی کنترل کیفیت کار مطرح‌شده و همچنین الزامات بیشتری برای بررسی کنترل کیفیت کار و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و بی‌طرفی بررسی‌کننده کنترل کیفیت، وضع گردیده است. این شواهد گواهی بر اهمیت بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی است (IAASB, 2020).

همچنین هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۸) در پژوهشی جامع بعد از اجرای استاندارد ۱۲۲۰ (بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی) نشان داد (۱) زمان بررسی افزایش یافته اما هزینه اجرای کار حسابرسی افزایش نامحسوسی داشته است؛ (۲) افزایش بررسی کنترل کیفیت کار به افزایش کیفیت حسابرسی منتج شده است، (۳) تخصص و ارشد بودن بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار به افزایش کیفیت حسابرسی منتج

شده است و (۴) اجرای استاندارد یادشده به افزایش کیفیت حسابرسی انجامیده است (PCAOB, 2018).

در ایران طبق ماده ۱۷ اساسنامه نمونه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸)، گزارش‌هایی که در مورد انجام خدمات حرفه‌ای و مکاتبات مرتبط با صاحب‌کار ارائه می‌شود، باید توسط حداقل دو نفر از شرکا یا یک نفر از شرکا و یکی از حسابداران رسمی که تمام‌وقت در استخدام موسسه بوده و مسئولیت انجام کار را به عهده داشته‌اند، امضا و ممه‌ور به مهر موسسه انتشار یابد. در خارج از کشور شریک دوم نقش بررسی‌کننده کنترل کیفیت دارد و عمدتاً گزارش توسط تنها شریک مسئول امضا می‌شود همراه با مهر موسسه یا صرفاً ممه‌ور به مهر موسسه صادر می‌شود. در ایران پس از اجرای مطلوب فرایند عملیات حسابرسی، کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی با حضور یک مدیر دوم کار تکمیل می‌شود؛ یعنی گزارش با دو امضا صادر می‌شود که امضای دوم به معنی انجام فرایند مطلوب عملیات و مرحله نهایی کنترل کیفی کار حسابرسی قبل از صدور گزارش است و اقدام خاص دیگری برای کنترل کیفیت در بیشتر مؤسسات حسابرسی صورت نمی‌گیرد؛ اگر برخی از موسسه‌ها می‌گویند که ما برای حسابرسی شرکت‌های بورسی اقدام خاصی برای کنترل کیفیت انجام می‌دهیم، بیشتر شکلی است تا محتوایی (شلیله، ۱۳۹۷). چنین اظهارنظری مبین این موضوع است که موضوع بررسی کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی ایران، موضوعی آشکار نیست و قابل بررسی و پژوهش است. یکی دیگر از شرکای مؤسسات حسابرسی چنین اظهارنظر کرده است «یکی از معضلات اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مبحث مدیریت کیفیت بهینه بر پرونده حسابرسی بوده که همواره اذهان آن‌ها را به خود اختصاص داده است. در شرایط کنونی، تنها مرجع قابل استفاده در کنترل کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی در کشور استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ بوده که متأسفانه کماکان در اجرای کامل آن نیز مغفول بوده‌ایم» (کیهانی، ۱۴۰۲).

درخور توجه است بخشی از نمره کنترل کیفیت کار حسابرسی بر اساس پرسشنامه

کنترل کیفیت کار حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران به بررسی نحوه اجرای وظایف مدیر دوم (۳۵ نمره از ۱,۰۰۰ نمره کل) و همچنین ۱۲۰ نمره از ۱,۰۰۰ نمره پرسشنامه کنترل وضعیت به تعیین مسئول کنترل کیفیت و بررسی کنترل کیفیت کار و موارد مرتبط با آن اختصاص دارد که این موضوع نشان می‌دهد اجرای وظایف مدیر دوم و بررسی کنترل کیفیت کار جزء اساسی نظام کنترل کیفیت کار حسابرسی در ایران در نظر گرفته شده است. طبق نظر حسابداران رسمی با سابقه کشور، به علل مختلفی که در این پژوهش به آن‌ها پرداخته می‌شود این الزامات به شکل مناسب رعایت نگردیده است و به طور کامل اجرا نمی‌شود (صفار، توکلی، شلیله، موسوی داور، صالح، رزاق، ۱۳۹۷). لذا در ایران کنترل کیفیت کار حسابرسی عمدتاً به بررسی‌های شریک دوم محدود می‌شود (شلیله، ۱۳۹۷). کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار هر ساله گزارش عملکرد را منتشر می‌کند. در گزارش عملکرد یاد شده نیز ایرادهای عمده مشاهده شده در گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی بررسی شده سالانه را ارائه و پیشنهادهایی برای درمان عوامل ریشه‌ای ارائه کرده است. در گزارش عملکرد سال ۱۴۰۰ کمیته پیش گفته، ۱۳ علل ریشه‌ای و همراه پیشنهاد ارائه کرده که بخش زیادی از این علل ریشه‌ای به کاستی‌های موجود در سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی معتمد مربوط می‌شود؛ مواردی مثل: «پذیرش کار بدون رعایت ضوابط حرفه‌ای»، «استقلال حسابرسان»، «اصلاح فرایند بررسی گزارش‌های صادره»، «نیروی انسانی باصلاحیت»، «آموزش حرفه‌ای مستمر»، «بازنگری بررسی گزارش‌های حسابرسی»، «ساختار کنترل کیفیت مناسب در مؤسسات حسابرسی». بررسی ادبیات گذشته نشان می‌دهد که به صورت نظام‌مند و جامع این پدیده مورد مطالعه قرار نگرفته است.

هدف از این تحقیق، مشخص کردن موانع فرایند بررسی کنترل کیفیت کار از طریق استخدام و به کارگیری بررسی کننده کنترل کیفیت کار در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب یک مدل مفهومی است که این پدیده را روشن می‌کند. با عنایت به اهمیت این سازوکار در سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر

کیفیت حسابرسی، تعیین عوامل و موانع آن اهمیت زیادی دارد. لذا در این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که «عوامل و موانع فرایند بررسی کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران چیست؟»

پیشینه پژوهش

لافینگ و همکاران (۱۹۹۵) به بررسی ارتباط میان عوامل مختلف خطر و سطح واقعی بررسی کنترل کیفیت کار برای صاحب کاران پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که تفاوت‌های بااهمیتی در مؤسسات حسابرسی و در بین صاحب کاران مختلف وجود دارد و سطح خطر بر میزان بررسی کنترل کیفیت کار مؤثر است. بسیاری از پژوهش‌ها به بررسی اینکه آیا بررسی کنترل کیفیت کار بر رفتار شرکای مسئول مؤثر است یا نه اختصاص داشته است (Luehlfing et al., 1995). برخلاف آن‌ها، تان (۱۹۹۵) نتیجه‌گیری کرده بود که آگاهی از یک بررسی بالقوه هوشیاری بررسی شونده (شریک مسئول) را افزایش می‌دهد و هر گونه خدشه احتمالی ناشی از تجربه گذشته با صاحب کار را کاهش می‌دهد (Tan, 1995). ماتسومورا و تاکر (۱۹۹۵) از طریق ایجاد مدلی تحلیلی بررسی کنترل کیفیت کار نشان دادند که بررسی کنترل کیفیت کار باعث بهبود استقلال شریک مسئول در تصمیم‌گیری می‌شود. در مدل آزمون آزمایشی آن‌ها نشان داد که با اضافه شدن بررسی کنترل کیفیت کار جانب‌داری شریک مسئول در گزارشگری کاهش یافته اما حذف نشده است (Matsamura & Tucker, 1995).

جمال و همکاران (۱۹۹۵) به دنبال بررسی توانایی بررسی کنترل کیفیت کار در کشف تقلب و قالب‌های ساخته‌شده مدیریت برای گمراه کردن استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بودند. آن‌ها نتیجه‌گیری کردند که بررسی کنترل کیفیت کار تمام عدم یکنواختی در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و تقلب‌ها را کشف کرده است در حالی که سایر راهبردها توفیق کمتری در این باره داشته‌اند (Jamal et al., 1995). تاکر و ماتسومورا (۱۹۹۷) به بررسی و آزمون شریک دوم و در دسترس بودن اطلاعات نمونه درباره صلاحیت و استقلال در گزارش حسابرس شریک مسئول پرداختند. نتایج پژوهش

آن‌ها نشان داد که با اضافه شدن شریک بررسی کننده دوم که سوگیری گزارش کاهش یافته بود اما حذف نشده بود (Tucker & Matsamura, 1995). کاپلان (۱۹۹۸) گزارش کرد که قضاوت درباره پذیرش صاحب کار انجام شده توسط بررسی کنندگان خطر نسبت به قضاوت شرکای مسئول محافظه کارانه تر است (Kaplan, 1997). کروت و دیویدسون (۱۹۹۸) به بررسی تأثیر خطر صاحب کار بر انگیزه‌های اقتصادی حسابرس که حاصل تصمیمات شریک مسئول و شریک دوم (بررسی کننده کیفیت کار) بود، پرداختند. برای این منظور آن‌ها ۵۸ حسابرس ارشد، مدیر و شرکای مؤسسات با فرض اینکه در نقش شریک مسئول یا شریک دوم هستند را مورد آزمایش قرار دادند. مشارکت کنندگان در پژوهش در موقعیت گزارش مشروط و مقبول در هشت پرونده حسابرسی که شامل بدهی احتمالی بود، مورد آزمون قرار گرفتند. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان داد که اظهار نظر مشارکت کنندگانی که در نقش شریک مسئول کار بودند تحت تأثیر اهمیت صنعتی که صاحب کار در آن فعالیت می‌کند، قرار نداشته است. همچنین آن‌ها گزارش دادند که اندازه موسسه حسابرسی بر نظر شریک بررسی کننده برای پیشنهاد گزارش مشروط مؤثر نبوده است (Kraut & Davidson, 1998).

برخلاف جمال و همکاران (۱۹۹۵) انتویستل و لیندسی (۲۰۰۲) به بررسی اثربخشی بررسی کنترل کیفیت کار بر تصمیمات شریک مسئول درباره مسائل حسابداری و نحوه عمل صاحب کار پرداخت و نتیجه‌گیری کردند که هیچ تأثیری وجود ندارد. در این رابطه مارچی و امبی (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر تداوم کار شریک دوم پرداختند. موضوع مورد بررسی آن‌ها بی‌طرفی (واقع‌بینی) و استقلال حسابرسان بود. آن‌ها در یک طرح آزمایشی موضوع قضاوت شرکای دوم در مورد کاهش ارزش سرقفلی را مورد آزمون قرار دادند. شرکای دوم شامل شرکای قدیمی که در سال‌های قبل نیز در نقش شریک دوم فعالیت داشتند و شرکای دوم جدید که برای اولین بار در سال جاری مسئولیت بررسی کار به‌عنوان شریک دوم بر عهده داشتند. نتیجه آزمایش آن‌ها نشان داد که شرکای دوم قدیم نسبت به شرکای دوم جدید به احتمال کمتر درباره کاهش ارزش سرقفلی قضاوت کنند.

آن‌ها نتیجه‌گیری کردند که الزامات قانونی اخیر مبنی بر تغییر یا چرخش شریک دوم بر قضاوت مؤسسات حسابرسی تأثیرگذار خواهد بود (Emby & Marchesi, 2005).

ایپس و مزیر (۲۰۰۶) به تجزیه و تحلیل و مقایسه رهنمودهای مدون در شش موسسه حسابرسی بزرگ پرداختند و اطلاعات زمینه‌ای درباره رویه‌های عمل بررسی کنترل کیفیت ارائه دادند. برای انجام این کار آن‌ها پرسشنامه‌ای برای شرکای ارشد بخش حسابرسی و اطمینان بخشی هر کدام از این مؤسسات ارسال کرده بودند که کدگذاری‌های انجام شده را تأیید کنند و اطلاعات بیشتری در مورد فرایند بررسی کنترل کیفیت نیز اخذ کنند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌داد که مؤسسات حسابرسی دارای تفاوت‌هایی در بخش به کارگماری شریک دوم برای بررسی کار حسابرسی، میزان مشارکت بررسی‌کننده کنترل کیفیت در برنامه‌ریزی حسابرسی، ماهیت رویه‌های کمکی و میزان مشارکت شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت در طول اجرای کار حسابرسی وجود دارد. همچنین مشارکت کنندگان در پژوهش اظهارنظرهای متفاوتی درباره تأثیر مشارکت در برنامه‌ریزی حسابرسی بر بی طرفی و استقلال شریک مسئول بررسی کنترل کیفیت ارائه کرده بودند (Epps & Messier, 2006). همچنین ایپس و مزیر (۲۰۰۷) به بررسی کنترل کیفیت کار در میان شش موسسه بزرگ و مختلف بین‌المللی پرداختند. آن‌ها نشان دادند که تفاوت‌های میان شرکای بررسی‌کننده کنترل کیفیت، میزان مشارکت شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در کار حسابرسی، میزان کمک‌های شریک بررسی‌کننده در کار حسابرسی و میزان مشارکت شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در کار حسابرسی در طول اجرای حسابرسی وجود دارد. در انتها آن‌ها حوزه‌هایی برای انجام پژوهش‌های بیشتر در این حوزه ارائه کردند (Epps & Messier, 2007).

اشنایدر و مزیر (۲۰۰۷) بررسی جامعی درباره پژوهش‌های دانشگاهی در خصوص بررسی کنترل کیفیت کار ارائه کرده‌اند (Schneider & Messier, 2007). به‌طور مشابه بیدارد و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی پژوهش‌ها درباره فرایند بررسی داخلی در مؤسسات حسابرسی شامل پژوهش درباره بررسی کنترل کیفیت کار پرداخته‌اند (Bedard et al.,)

(2008).

در سال ۲۰۱۱، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در بازرسی‌های انجام‌شده توسط کارکنانش از ۲۱۳ موسسه حسابرسی و بررسی ۸۲۰ پرونده حسابرسی و کار پرداخته است. این بازرسی‌ها نشان داد که حدود ۳۱۰ مورد از این کارهای مؤسسات حسابرسی در هنگام صدور گزارش حسابرسی شواهد کافی و مناسب به‌عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرس درباره صورت‌های مالی یا اظهارنظر درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را گردآوری نکرده‌اند. بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌طور کلی شامل روش‌های مؤسسات حسابرسی و سازوکار یا الزامات استاندارد شماره ۷ حسابرسی بوده است؛ اما این موضوع الزاماً به معنی اجرای صحیح الزامات بررسی کنترل کیفیت نیست (PCAOB, 2013). در حالی که در ۳۹ درصد از ۱۱۱ کار حسابرسی ۷ موسسه حسابرسی بزرگ محلی، شواهد کافی از بررسی کنترل کیفیت ندارد. به‌عنوان مثال بازرسی‌ها مشخص کرد که قضاوت‌های عمده انجام‌شده توسط تیم مسئول کار و بررسی توسط بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت قرار گرفته است لیکن ضعف‌های مندرج در این قضاوت‌ها کشف نشده است. این شواهد نشان می‌دهد ضعف‌های حسابرسی و ضعف‌های مربوط به بررسی کنترل کیفیت کماکان در سطح بالایی قرار دارد. بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ریشه‌های بالقوه موارد عدم رعایت الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۷ به شرح زیر گزارش شده بود:

(۱) نقص شواهد. مستندات تکمیلی حسابرسی شامل همه موارد و اطلاعات ضروری برای شناخت یافته‌ها و موضوعات (عطف متقابل به مستندات) نبوده است. این مستندات به همراه سایر مستندات دارای عطف متقابل در مجموع بر شناخت بررسی‌کننده از یافته‌ها و موضوعات مهم، ضروری بوده است. این نقصان باعث شده است که بررسی‌کننده کنترل کیفیت از موضوعات و یافته‌های بااهمیت مطلع نشوند. (۲) عدم بررسی مناسب شواهد. اتکای بررسی‌کننده کنترل کیفیت بیشتر بر پاسخ‌های تیم مسئول رسیدگی مندرج در

چک‌لیست‌ها و یا بحث با آن‌ها بوده است بدون اینکه کاربرگ‌ها و شواهد پشتوانه قضاوت‌های عمده انجام‌شده توسط آن‌ها را بررسی نماید. (۳) عدم اختصاص زمان کافی توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت. بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت زمان کافی به بررسی کنترل کیفیت اختصاص نداده و یا در موعد مناسب انجام نداده‌اند. به‌عنوان مثال بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تشخیص داده‌اند که موسسه حسابرسی شواهد کافی به‌عنوان مبنای اظهارنظر گردآوری نکرده‌اند درحالی‌که بررسی‌کننده کنترل کیفیت برنامه‌ریزی کار حسابرسی را تا فصل چهارم انجام نداده بود که برای واکنش با نگرانی‌های بررسی‌کننده قادر به هشدار به تیم مسئول برای واکنش در زمان باقی‌مانده باشد؛ و (۴) بررسی‌کننده کنترل کیفیت توسط شخص غیر خبره. مؤسسات حسابرسی موفق به مدنظر قرار دادن نگرانی‌های معمول درباره کیفیت کار برخی از شرکای خاص خود که به‌عنوان شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت نشده بودند.

آبوت و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر سیستم کنترل کیفیت دفتر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که سازوکارهای کنترل کیفیت داخلی به‌طور معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها مؤثر است (Abott et al., 2022). دیکینز و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر استاندارد حسابرسی شماره ۷ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، پرداختند. آن‌ها در مجموع نتیجه‌گیری کردند که استاندارد ۷ روش‌های بررسی کنترل کیفیت را دستخوش تغییر کرده است، اما این تغییرها بهبود کیفیت حسابرسی نینجامیده است. این یافته‌ها با نتیجه‌گیری هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مبنی بر اینکه بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت نقش خود را در ارتباط با کنترل کیفیت به‌خوبی اجرا نمی‌کنند، هم‌راستا است و این پیشنهاد را دارد که فرایندهای بررسی کنترل کیفیت باید بهبود یابد (Dickins et al., 2015).

گزارش منتشرشده ماه اکتبر سال ۲۰۲۱ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با عنوان «گزارش به‌روز شده بررسی بازرسان در بازرسی و مشاهدات سال ۲۰۲۰» نشان می‌دهد که کماکان بررسی کنترل کیفیت به‌عنوان یکی از حوزه‌های نگرانی

اصلی باقی مانده است. در گزارش مزبور، هیئت چنین درج نموده است: «ما هنوز شاهد نمونه‌های زیادی در حوزه بررسی کنترل کیفیت هستیم. به‌ویژه و به‌عنوان مثال در حوزه‌هایی که تیم حسابرسی خطرهای بااهمیت نظیر خطر تقلب را تشخیص داده است. در برخی از مؤسسات حسابرسی مسئول بررسی کنترل کیفیت بی‌طرفی خود را در اجرای ارزیابی حفظ نکرده‌اند، به‌طوری که آن‌ها مسئولیت‌های تیم مسئول را اجرا کرده‌اند؛ و رویه‌های حسابرسی را اجرا کرده‌اند و یا در دو دوره قبل به‌عنوان مدیرمسئول همان کار حسابرسی اشتغال داشته‌اند» (PCAOB, 2021). همچنین گزارش منتشرشده ماه جولای سال ۲۰۲۳ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با عنوان «گزارش به‌روز شده بررسی بازرسان در بازرسی و مشاهدات سال ۲۰۲۲» نشان می‌دهد که: (۱) بررسی کنترل کیفیت کار اجرا نشده است. (۲) بررسی کنترل کیفیت کار با مراقبت حرفه‌ای به‌منظور مشخص کردن کاستی‌ها انجام نشده است. (۳) بررسی کنندگان کنترل کیفیت کار از صلاحیت لازم برخوردار نبوده‌اند. (۴) شواهد حسابرسی از بررسی‌های انجام‌شده توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت پشتیبانی نمی‌کند. (۵) گزارش حسابرسی قبل از تأیید مستندات و گزارش توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در اختیار صاحب کار قرار داده شده است (PCAOB, 2023).

در ایران، علوی (۱۳۹۸) دبیر کل سابق جامعه حسابداران رسمی ایران، در مقاله‌ای تحلیلی در نشریه حسابدار رسمی و بخش «نگاهی از درون» و با عنوان «عوامل و موانع کیفیت حسابرسی در ایران» با استفاده از داده‌های در اختیار جامعه حسابداران رسمی ایران و تحلیل قوانین و مقررات و تجارب جاری، موانع پنهان کیفیت حسابرسی و زمینه‌ها و فرصت‌های بهبود آن را در ۵ جنبه مورد تحلیل قرار داده است. این عوامل و مؤلفه‌های مانع کیفیت حسابرسی در جدول زیر به نمایش درآمده است:

جدول ۱. عوامل و موانع کیفیت حسابرسی

عوامل	مؤلفه‌ها
عرضه کنندگان خدمات	• انتخاب حسابداری رسمی - عدم تناسب دروس مقطع کارشناسی با محیط حسابرسی

مؤلفه‌ها	عوامل
<ul style="list-style-type: none"> - متفاوت بودن کیفیت تجربه در مؤسسات حسابرسی مختلف (۶ سال) - معافیت نامناسب داوطلبان دکتری از آزمون حسابدار رسمی - معافیت مدیران کل دستگاه‌های اجرایی از آزمون حسابدار رسمی - مساوی فرض کردن صلاحیت همه حسابداران رسمی - ابهام درباره شرایط حفظ صلاحیت حرفه‌ای • تشکیل موسسه حسابرسی - حق‌الزحمه پایین، کوچک بودن اندازه مؤسسات، فقدان ساختار سازمانی مناسب، ترکیب نامناسب هرم کارکنان، پایین بودن حقوق و مزایای کارکنان و ماندگاری پایین کارکنان حرفه‌ای، نبود فرهنگ کارگروهی، نبود الگوی مناسب موسسه داری، نبود تنوع خدمات حسابرسی، فصلی بودن کار مؤسسات - پایین بودن سرانه درآمد مؤسسات و نرخ شکنی - نبود دستورالعمل حسابرسی و همچنین دستورالعمل‌های کنترل کیفیت برای اجرای دو استاندارد ۱ و ۲۲۰ 	
<ul style="list-style-type: none"> • تقاضای اجباری حسابرسی برای اجتناب از جرائم مالیاتی یا اخذ وام بانکی یا شرکت در مناقصه • پایین بودن ضریب نفوذ حسابرسی (۲۰ هزار حسابرسی از ۳۰۰ هزار اظهارنامه ثبت شده) • کمبود نظارت مالی و حساب دهی در سطح ملی کشور • عدم شناخت عمومی در کشور نسبت به قابلیت و ضرورت حرفه حسابرسی و انجام حسابرسی صرفاً به خاطر تکالیف قانونی 	<p>تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی مستقل</p>
<ul style="list-style-type: none"> • امتیاز مکتسبه برای «تناسب کارها و کارکنان» و «آموزش حرفه‌ای» از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ همواره کمتر از ۵۰ درصد امتیازات، کسب شده است. دلیل اصلی آن نبودن هرم کارکنان حرفه‌ای و عدم کفایت آموزش‌های حرفه‌ای مستمر می‌باشد. • امتیاز مکتسبه برای «شناخت کنترل‌های داخلی و آزمون‌های رعایت» از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ همواره کمتر از ۵۰ درصد امتیازات، کسب شده است. دلیل اصلی آن مدون نبودن نظام کنترل‌های داخلی در واحدهای مورد رسیدگی و عدم جاری‌سازی آن و نبود نظارت‌های داخلی بوده است که اثر مستقیم بر کیفیت حسابرسی داشته است. • تغییر روش اعلام عمومی امتیاز کنترل کیفیت از روش طبقه‌بندی میانگین به اعلام صرفاً امتیاز کنترل کیفیت کار حسابرسی منجر به بهبود و ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود. 	<p>نظارت‌نهادهای حرفه‌ای</p>
<ul style="list-style-type: none"> • نظارت قانونی در ایران تبدیل به مداخله شده است. • برقرار نبوده بیمه مسئولیت‌های حرفه در بازار سرمایه و پول 	<p>نظارت‌نهادهای قانونی</p>

عوامل	مؤلفه‌ها
	<ul style="list-style-type: none"> • نهادهای حرفه‌ای در ایران برخلاف دیگر کشورها که تحت نظارت دولت است، تحت کنترل کامل دولت است. • حضور افراد شاغل به‌عنوان گروه بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار • مستقل نبودن بازار سرمایه از وزارت امور اقتصادی و دارایی • قابل‌مقایسه نبودن ساختار و بودجه نهاد ناظر در ایران با کشورهای پیشرفته مثل آمریکا
محیط مقرراتی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی	<ul style="list-style-type: none"> • عدم شناخت عمومی نسبت به حرفه حسابرسی • اخلاق حرفه‌ای حسابداران رسمی متأثر از اخلاق عمومی جامعه است. با توجه به وضعیت نابهنجار اخلاق در جامعه، از بین رفتن قبح قانون‌گریزی، افزایش فزاینده فساد مالی و اقتصادی، جرم، جنایت، طلاق، اعتیاد، وضعیت فضای مجازی، حاکمیت فرهنگ منافع فردی، وجود شکاف نسلی، اشرافی‌گری، وضعیت محیط‌زیست و ... بر رعایت و جاری شدن اخلاقی حرفه‌ای حسابداران رسمی تأثیر می‌گذارد. • پایین بودن ریسک دادخواهی به دلیل ضعف قوانین مربوط در حوزه حسابرسان مستقل، پایین است. • عدول از استانداردهای حسابداری توسط واحدهای مورد رسیدگی، طبق قانون تخلف از قوانین و مقررات تلقی نمی‌شود. • تعدد مراجع نظارت حرفه‌ای در حرفه حسابرسی جایگزین بیمه مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان شده است. • فقدان قوانین و مقررات جامع‌و‌مانع در خصوص مبارزه با فساد و پولشویی، کارایی و اثربخشی حسابرسان مستقل را با چالش روبه‌رو کرده است.

بخشی از مقاله علوی (۱۳۹۸) به نارسایی‌های موجود در سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی به‌ویژه بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی برمی‌گردد.

به‌طور خلاصه می‌توان بررسی پیشینه را به شرح زیر خلاصه نمود: (۱) سازوکارهای کنترل کیفیت کار نظیر بررسی کنترل کیفیت کار به‌طور معنادار بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها مؤثر است؛ (۲) کنترل کیفیت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود؛ (۳) تفاوت‌های بااهمیت در میان مؤسسات حسابرسی و صاحب‌کاران مختلف در بررسی کنترل کیفیت وجود دارد؛ (۴) بررسی کنترل کیفیت کار موجب افزایش استقلال شریک مسئول (از طریق کاهش جانبداری او) می‌شود؛ (۵) بررسی کنترل کیفیت کار در مقایسه با سایر

رویکردها در کشف تحریف‌های بالقوه مؤثرتر است؛ (۶) ضعف‌های اساسی در اجرای مناسب استانداردهای کنترل کیفیت وجود دارد به همین خاطر هنوز یکی از حوزه‌های اصلی نگرانی استاندارد گذاران است؛ (۷) تفاوت‌های معناداری در بخش به کارگیری شریک دوم (بررسی کننده کنترل کیفیت) و میزان مشارکت آن در برنامه‌ریزی حسابرسی و مشارکت در طول حسابرسی در شش موسسه حسابرسی بزرگ گزارش شده است؛ و (۸) علی‌رغم بهبودهای حاصل آمده، بررسی کنندگان کنترل کیفیت نقش خود را به خوبی ایفا نمی‌کنند و استاندارد ۷ روش‌های بررسی کنترل کیفیت را دستخوش تغییر کرده است، اما این تغییرها در برخی از موارد به بهبود کیفیت حسابرسی نینجامیده است.

پرسش پژوهش

پرسش اصلی این پژوهش آن است که «موانع اجرای فرایند بررسی کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی چیست؟». به منظور ارائه قابل فهم از یافته‌های پژوهش به عنوان پاسخ به پرسش پژوهش، یافته‌ها در قالب نظریه مفهومی و بر اساس مدل سیستمی (ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) ارائه گردیده است. با عنایت به آنکه بررسی کنترل کیفیت یک فرآیند است چراکه در استانداردهای ۱ و ۲۲۰ حسابرسی از آن به عنوان سیستم کنترل کیفیت نامبرده شده است (که از ویژگی‌های اصلی هر سیستم فرایندی بودن آن است)، مدل سیستمی (مدل مفهومی) مؤلفه‌های مختلف مؤثر بر آن را در ابعاد مختلف به تصویر می‌کشاند و به عنوان پاسخ به پرسش اصلی پژوهش تلقی می‌شود.

روش

با عنایت به پنهان بودن جنبه‌های موانع اجرای فرایند بررسی کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و عدم تبیین این موانع و چالش‌ها در پژوهش‌های قبلی، در معرفت‌شناسی و شناخت علمی از این موضوع ابتدا ضمن مطالعه قوانین، مقررات و ضوابط حاکم بر بستر اطلاعات لازم گردآوری شد. سپس به منظور ارتقای شناخت مقدماتی به صورت آزمایشی با ۸ نفر از پیشکسوتان حرفه (شامل مقامات

سابق جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکای مؤسسات حسابرسی) مصاحبه صورت گرفت. در این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای بهره گرفته شده است. هنگامی پژوهشگر می‌تواند از نظریه زمینه‌ای استفاده کند که پدیده مورد مطالعه ویژگی‌هایی از قبیل این موارد داشته باشد (ابولمعالی، ۱۳۹۱): (۱) هنگامی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد؛ (۲) هنگامی که هیچ نظریه زمینه‌ای برای توضیح تناسب ساختارهای روان‌شناختی خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد؛ (۳) هنگامی که پژوهشگران نیازمند فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده درباره موضوع خاصی باشند؛ (۴) هنگامی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد. با عنایت به ماهیت واقعیت مورد پژوهش که در بندهای (۱) الی (۴) بالا تطبیق دارد، در این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای استفاده شده است. همان‌گونه که در بخش‌های قبلی تشریح شده است، موانع کاربست فرایند بررسی کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ناشناخته است و در پژوهش‌های قبلی این موضوع در داخل کشور تبیین نشده است. با توجه به اهداف ذکر شده، پژوهشگر به دنبال آن است تا با به کارگیری نظریه زمینه‌ای، ادراکات و بینش‌های شرکای مؤسسات را در این باره مورد واکاوی قرار دهد تا در قالب نظریه‌ای نتایج را عرضه کند. نظریه زمینه‌ای با استفاده از داده‌ها، تکوین می‌یابد که این نظریه، یک فرایند یا پدیده را تبیین می‌کند. این پژوهش از حیث پارادایم‌های غالب پژوهش یعنی «اثباتی»، «تفسیری»، «انتقادی» با توجه به ماهیت خاص آن یعنی پدیده موانع کاربست فرایند بررسی کنترل کیفیت کار که اساساً بین فردی و ذهنی است در گروه پارادایم تفسیری طبقه‌بندی می‌گردد؛ بنابراین از حیث روش‌شناسی در دسته پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد.

نمونه و مشارکت‌کنندگان در پژوهش

ارائه اطلاعات آماری (توصیفی و استنباطی) در پژوهش‌های کیفی جایگاهی ندارد چون بر مفاهیم تأکید دارد. لیکن نکته مهم در پژوهش‌های کیفی با بستر مورد مطالعه و مطالعه شوندگان اهمیت دارد؛ بنابراین یکی از موضوعات مهمی که نشان دهد داده‌ها معتبر

گردآوری شده است، معرفی مشارکت کنندگان در پژوهش است. در این پژوهش با ۲۵ نفر از شرکای شاغل در مؤسسات حسابرسی در بهار و تابستان ۱۴۰۲ مصاحبه عمیق صورت گرفت که اطلاعات جمعیت‌شناسی آنان به شرح جدول ۲ آمده است:

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناسی مشارکت‌کنندگان در پژوهش

شرح	تعداد	متوسط	بیشترین	کمترین
تعداد کارکنان در استخدام موسسه حسابرسی که مشارکت‌کننده شریک آن است.	۲۵	۸۳	۲۰۰	۲۰
تعداد شرکای موسسه حسابرسی که مشارکت‌کننده در آن شریک است.	۲۵	۱۱	۳۲	۳
سابقه کار حسابرسی مشارکت‌کننده در پژوهش	۲۵	۲۹	۵۰	۱۳
سن مشارکت‌کننده	۲۵	۵۱	۷۵	۳۴

تعداد ۲ نفر از مصاحبه‌شوندگان زن و ۲۲ نفر از آن‌ها مرد بودند. یکی از دلایل کم بودن بانوان در میان مشارکت‌کنندگان آن است که بیشتر شرکای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را مردان تشکیل می‌دهند. پنج نفر از مشارکت‌کنندگان دارای مدرک کارشناسی، ۱۸ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۲ نفر دارای مدرک دکتری بوده‌اند. کوتاه‌ترین مصاحبه حدود ۲۰ دقیقه و بلندترین آن حدود یک ساعت و ۴۵ دقیقه به طول انجامید. متوسط زمان مصاحبه‌های صورت گرفته حدود ۴۵ دقیقه بود. متوسط سابقه کار در حوزه حسابرسی مصاحبه‌شوندگان ۳۰ سال بود. البته به دلیل وجود مصاحبه‌شوندگانی با سابقه بالا که بیشتر از ۴۰ سال دارای تجربه در حوزه حسابرسی بودند، میانگین سابقه کار بالا رفته است. به طوری که چند نفر از مصاحبه‌شوندگان دارای تجربه حدود ۱۵ سال در حوزه حسابرسی بوده‌اند. بیشتر مصاحبه‌شوندگان شاغل در مؤسسات حسابرسی رتبه الف (آخرین رتبه اعلام شده توسط جامعه حسابداران رسمی بودند) بوده صرفاً دو نفر از مصاحبه‌شوندگان جزو مؤسسات حسابرسی رتبه ب و یک نفر جزو مؤسسات رتبه ج بودند. عمده مصاحبه‌شوندگان در مؤسسات حسابرسی مستقر در تهران شاغل بودند و دو نفر از مصاحبه‌شوندگان در مؤسسات حسابرسی مستقر در شهر اصفهان و

دو نفر نیز شاغل در مؤسسات حسابرسی مستقر در شهر مشهد بودند. در روش‌های کیفی پژوهش ملاحظات نمونه‌گیری آماری که در پژوهش‌های کمی که برای تعمیم یافته‌ها استفاده می‌شود، کاربرد ندارد و نمونه‌گیری نظری مدنظر است یعنی مصاحبه با مشارکت کنندگانی که بیشترین درگیری و مشارکت با پدیده مورد مطالعه دارد. انجام مصاحبه‌ها تا جایی ادامه می‌یابد که مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسد؛ یعنی آنجایی که مصاحبه بیشتر مفاهیم و اطلاعات بیشتری نسبت به مصاحبه‌های قبلی ارائه نکند. در این پژوهش، با حدود ۱۹ مصاحبه، اشباع نظری حاصل گردیده بود لیکن برای اطمینان بیشتر ۶ مصاحبه بیشتر نیز صورت گرفت تا از اعتبار یافته‌ها اطمینان حاصل شود. قاعده اصلی نمونه‌گیری داشتن سابق اشتغال کافی به عنوان شریک (مدیر) حسابرسی بوده است و ترتیب یا ملاحظه خاصی دیگری در این پژوهش مدنظر قرار نگرفته است. از طرفی کوشش شد تا با شرکای شاغل در خارج از شهر تهران نیز مصاحبه صورت گیرد (منبع، داده‌های پژوهش). در نظریه زمینه‌ای، داده‌ها تنها مصاحبه‌ها یا مشاهدات نیست، بلکه هر چیزی را که به پژوهشگر در تولید مفاهیمی برای نظریه در حال ظهور کمک کند، داده است (ابوالمعالی، ۱۳۹۴، ص ۳۹۱؛ دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۲، ص ۹۱). لذا در این پژوهش مصاحبه‌ها یا میزگردهایی که در نشریات تخصصی حسابداری و حسابرسی (مثل فصلنامه حسابداری رسمی یا مجله حسابرس) نیز منتشر شده است استفاده شده است. برای این منظور از متن مصاحبه‌های ۱۲ نفر از حسابداران رسمی با سابقه که عمدتاً دارای سابقه فعالیت به‌عنوان مدیر در سازمان حسابرسی، عضو هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی، شریک در مؤسسات حسابرسی هستند نیز استفاده شده است. این ۱۲ نفر عبارت‌اند از: ۱- مهدی شلیله، ۲- علاءالدین غفاری، ۳- عطاءالله مقبلی، ۴- جواد رائی (شلیله و همکاران، ۱۳۸۴)، ۵- گارو هوانسیان فر (هوانسیان فر، ۱۳۹۱)، ۶- ناصر رزاق، ۷- نصرالله صالح، ۸- ناصر توکلی، ۹- محمدجواد صفار، ۱۰- سید اکبر موسوی داور (توکلی و همکاران، ۱۳۹۷)، ۱۱- محمد سعید اصغریان (اصغریان، ۱۳۹۹) و ۱۲- حمیدرضا کیهانی (کیهانی، ۱۳۹۹ و ۱۴۰۲).

ابزار گردآوری داده

در خصوص اطلاعات پیرامون پاسخگویی به سؤالات پژوهش، در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از مصاحبه‌های نیم ساختاریافته استفاده خواهد شد. بدین معنا که ابتدا پرسشنامه‌ای به‌عنوان رهنمود مصاحبه در خصوص هر کدام از سؤالات پژوهش تدوین شد. مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌های در نظریه زمینه‌ای است چراکه مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارت و گفتگوهای روزانه هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص و به‌صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند.

در راستای رعایت اصول اخلاق پژوهش و همچنین به دلیل حساسیت موضوع موردپژوهش، به‌منظور گردآوری نظرات واقع‌بینانه مشارکت‌کنندگان در پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، به مصاحبه‌شوندگان اطمینان داده شد که از داده‌های حاصل از مصاحبه صرفاً در راستای اهداف پژوهش و بدون ذکر نام یا ارجاع قابل‌رهگیری استفاده شد. در این پژوهش با کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان، مذاکرات مطرح‌شده در جلسه مصاحبه ضبط شد. سپس با گوش دادن به مصاحبه‌های ضبط‌شده با استفاده از نرم‌افزار واژه‌پرداز (Word) نسخه‌برداری و به متن تبدیل شد.

تحلیل داده‌ها

داده‌های پیاده‌سازی شده در قالب کدهای مشخص نام‌گذاری و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌ای طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. اولین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان‌ذکر است که این مراحل ضرورتاً به‌صورت متوالی انجام نمی‌گیرند. به‌احتمال فراوان با همدیگر همپوشانی دارند و به‌طور هم‌زمان انجام می‌گیرند. برای تحلیل داده‌ها از «کدگذاری باز»، «کدگذاری محوری» و «کدگذاری انتخابی» که مخصوص رویکرد نظریه زمینه‌ای است استفاده شده است. در این پژوهش به‌منظور رعایت محرمانه بودن مصاحبه‌ها، نقل‌قول‌ها با استفاده از حروف I به‌عنوان مصاحبه و شماره مصاحبه

استفاده می‌شود و همچنین حروف T برای ارجاع به داده‌های متنی اشاره دارد. مثلاً $I08$ به‌عنوان نقل قول از مصاحبه‌شونده شماره هشت و $T01$ به متن شماره یک اشاره دارد.

یافته‌ها

در این پژوهش با توجه به روش نظریه زمینه‌ای و مشابه پژوهش‌های قبلی کیفی حسابرسی در ایران (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵؛ نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶) مراحل سپری‌شده در این پژوهش به شرح زیر خلاصه می‌شود:

مرحله اول - مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی و همچنین استفاده از داده‌های مصاحبه‌های منتشرشده

مرحله دوم - پیاده‌سازی مصاحبه‌های انجام‌شده و مصاحبه‌های منتشرشده در نرم‌افزار word

مرحله سوم - کدگذاری باز. در این مرحله در گام نخست برجسب‌های مفهومی به گزاره‌ها و جملات الصاق می‌شود و در گام دوم مفاهیم مشابه در قالب مفاهیم کلان‌تر (مقوله) دسته‌بندی می‌شود. مفاهیم همانند کدهای معین و مقوله‌ها همانند کدهای کل در دفتر حسابداری هستند.

مرحله چهارم - کدگذاری محوری. در این مرحله ارتباط میان مقوله‌ها در قالب مدل سیستمی ارائه شده است.

مرحله پنجم - کدگذاری انتخابی. تبیین نظریه نهایی در قالب نمایش بصری و تحلیل خط داستان

کدگذاری باز

داده‌های متنی حاصل مصاحبه‌های پیاده‌سازی شده و همچنین یادداشت‌ها و میزگردهای چاپ‌شده، چندین بار خوانده و بررسی می‌شود و سپس به هر جمله، گزاره یا پاراگراف برجسب مفهومی الصاق می‌شود. سپس این مفهوم‌های مشترک در قالب یک مفهوم کلان‌تر که مقوله نامیده می‌شود، جمع‌بندی می‌شود.

به عنوان مثال داده‌های حاصل از مصاحبه‌شونده شماره ۹ برچسب مفهومی «کوچک بودن اندازه مؤسسات حسابداری» الصاق شده است.

«... لطفاً بررسی کنید و ببینید بیشتر مؤسسات حسابداری ما سه شریک دارند. آن وقت شما انتظار دارید چنین تشریفاتِ بررسی کنترل کیفیت_ آن طوری که در استانداردهای حسابداری مدنظر قرار گرفته است_ بحث استقلال بررسی کننده کنترل کیفیت_ وجود داشته باشد! {کوچک بودن اندازه مؤسسات حسابداری}...» (I09)

همان گونه که در بخش‌های قبلی ذکر شد، تحلیل‌ها تا جایی ادامه می‌یابد که مفهوم جدیدی از داده‌های پژوهش حاصل نشود و یا به عبارت بهتر، اشباع نظری حاصل شود. در این پژوهش با انجام ۲۵ مصاحبه اشباع نظری حاصل شد. در گام بعدی برای تقلیل داده‌ها، مفاهیم مشابه که به پدیده یا موضوعی یکسان اشاره دارد، در قالب یک مقوله دسته‌بندی می‌شود. نمونه‌ای از این دسته‌بندی در جدول ۳ ارائه شده است:

جدول ۳. نمونه ارتباط عناصر اصلی مدل با مقوله‌های اصلی و فرعی

مقوله اصلی	مقوله فرعی (مفاهیم)
ساختار مؤسسات حسابداری	جزیره‌ای بودن ساختار برخی از مؤسسات
	مؤسسات در قالب یک سازمان واحد نیستند.
	قائم به شخص بودن برخی از مؤسسات
	نبود ساختار سازمانی متناسب
	نبود الگوی مناسب موسسه داری
	نبود الگوی مناسب شبکه‌داری
استفاده کم از فناوری	توسعه پیدا نکردن نرم‌افزار حسابداری در ایران
	دستی بودن فرایند حسابداری
	حجم زیاد مستندات و پرونده‌ها
	شفاف نبودن نحوه اجرای کار_ داشبورد حسابداری

کدگذاری محوری

مفاهیم و مقوله‌ها سنگ اصلی بنای مدل مفهومی را تشکیل می‌دهند. درباره نحوه ارائه نیز

از کدگذاری محوری و انتخابی که بر اساس رویکرد استروس و کورین (۱۹۹۸) استفاده شده است. در این نوع کدگذاری مقوله‌ها در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر و بستر، پدیده، راهبردها و پیامدها و در قالبی بصری به نمایش درمی‌آید. در این پژوهش به کمک چنین رویکردی لیکن با کمک مدل مفهومی سیستمی عناصر مدل موانع اجرای فرایند بررسی کنترل کیفیت به تصویر درآمده است. ورودی‌ها، فرایندها به‌عنوان شرایط علی در نظر گرفته شده است. عوامل زمینه‌ای نیز در قالب شرایط مداخله‌گر و بستر مدنظر قرار گرفته است. پیامدهای مدل نیز به نمایش درآمده است که همان «خدمات بی کیفیت حسابرسی» است. «موانع اجرای اثربخش فرایند بررسی کنترل کیفیت کار» پدیده مرکزی است. در جدول ۴ نمونه کدگذاری محوری در سطح فرآیندهای بررسی کنترل کیفیت به نمایش درآمده است:

جدول ۳. نمونه کدگذاری محوری در سطح فرآیند

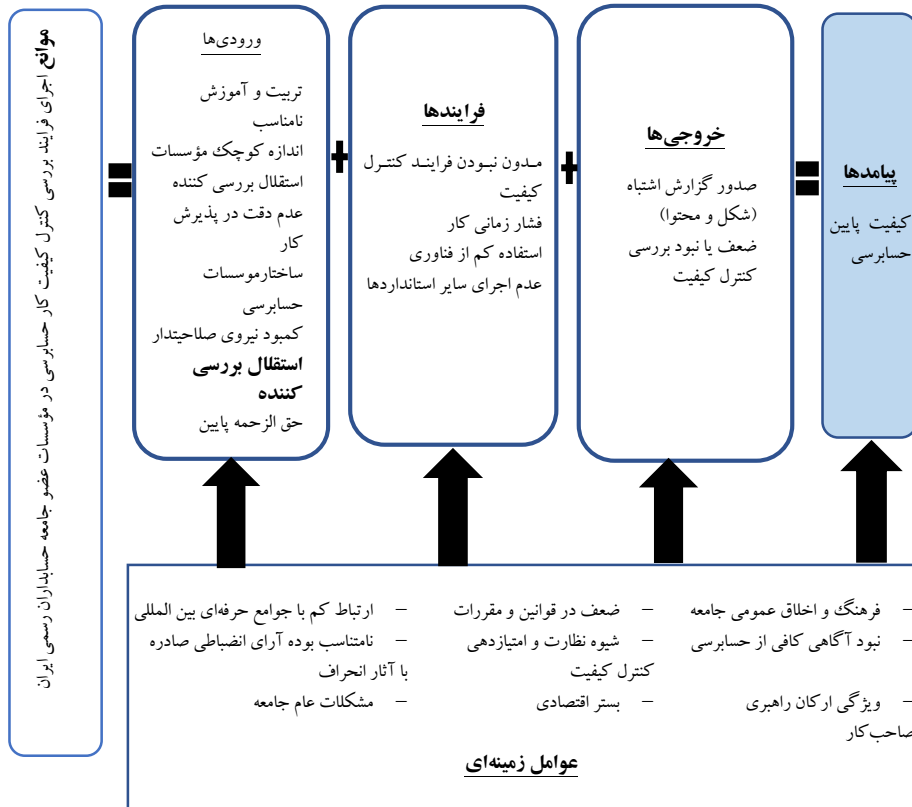
نوع / سطح مقوله	مقوله
فرآیند	- مدون نبودن فرایند کنترل کیفیت
	- فشار زمانی کار
	- استفاده کم از فناوری
	- عدم اجرای سایر استانداردها

کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه زمینه‌ای (داده بنیاد، نظریه پردازی برخاسته از داده) است که با توجه به نتایج کدگذاری باز و محوری به ارائه نظریه می‌پردازد. پژوهشگر با پالایش مقوله‌ها و یکپارچه‌سازی آن‌ها با انجام آهنگ و تنظیمات خاص بین مقوله‌ها برای نظم دهی و شکل دهی به نظریه استفاده می‌کند. کرسول (۲۰۰۵) اعتقاد دارد در نظریه زمینه‌ای، نظریه پرداز می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ارائه کند. اول به صورت بصری و نموداری؛ دوم به شکل داستان‌وار (تحلیل روایت) و سوم به شکل مجموعه از گزاره‌ها (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). در این پژوهش نظریه ایجادشده به شکل دوم آن یعنی در قالب

بصری و تحلیل روایت ارائه گردیده است. با توجه به این موضوع ابتدا قالب بصری از نظریه ظهور یافته به عنوان یافته‌های اصلی پژوهش در قالب عناصر اصلی مدل به شرح شکل ۱ ارائه شده است. سپس در ادامه به صورت تحلیل روایت، عناصر مورد تحلیل قرار می‌گیرند.

شکل ۱. مدل مفهومی موانع اجرای فرایند بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (منبع، داده‌های پژوهش)



در ادامه عناصر مدل ارائه شده در شکل ۱ را بر اساس داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها یا داده‌های متنی) به صورت تحلیل روایت عرضه می‌گردد:

ورودی‌های مدل

تربیت و آموزش نامناسب

مشارکت کنندگان در پژوهش اعتقاد دارند، ضعف در آموزش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای باعث تربیت نشدن نیروی کارآمد شده است. منابع انسانی خمیرمایه اصلی اجرای کار با کیفیت برشمرده‌اند. یکی از مشارکت کنندگان در این باره چنین اظهارنظر کرده است:

«چگونه می‌شود با خمیر بد، نان خوب پخت... بدون نیروی انسانی کارآمد،

کیفیت حسابرسی محقق نخواهد شد...» (16)

کوچک بودن اندازه مؤسسات حسابرسی

بر اساس گزارش منتشر شده سال ۱۳۹۶ جامعه حسابداران رسمی ایران از تعداد ۲۶۲ موسسه حسابرسی، تعداد ۱۶۸ موسسه حسابرسی معادل ۶۴ درصد مؤسسات حسابرسی ایران دارای سه شریک و کمتر، ۴۲ موسسه حسابرسی دارای ۴ شریک معادل ۱۶ درصد و ۲۳ موسسه حسابرسی معادل ۹ درصد دارای ۵ شریک بوده‌اند. به عبارتی تعداد مؤسسات حسابرسی کمتر از ۵ شریک به میزان ۸۹ درصد بوده است. جدول آماری آن به شرح جدول ۵ گزارش شده است (علوی، ۱۳۹۸):

جدول ۵. فراوانی مؤسسات حسابرسی بر حسب تعداد شرکا

ردیف	تعداد شرکا	تعداد موسسه	تعداد شریک حسابرسی	درصد
۱	۱۰ شریک و بیشتر	۸	۸۰	۳
۲	۷ شریک	۶	۴۲	۲
۳	۶ شریک	۱۵	۹۰	۶
۴	۵ شریک	۲۳	۱۱۵	۹
۵	۴ شریک	۴۲	۱۶۸	۱۶
۶	۳ شریک	۱۶۸	۴۶۱	۶۴
	جمع	۲۶۲	۹۵۶	۱۰۰

بسیاری از مشارکت کنندگان در پژوهش این محدودیت را به‌عنوان یکی از عوامل اصلی که نمی‌توان سازوکارهای مدنظر استانداردهای حسابرسی را در مؤسسات حسابرسی ایرانی

مستقر کرد، عنوان کرده‌اند. آنان اعتقاد دارند، اندازه کوچک مؤسسات، امکان اجرای مناسب بررسی کنترل کیفیت طبق استانداردهای حسابرسی را فراهم نمی‌کند. چون به دلیل ارزیابی ضربدری و ملاحظات صرف وقت توسط بررسی‌کننده، محدودیت‌های اساسی را به وجود می‌آورد.

در ادامه چند نمونه از اظهارنظر و گفته‌های مشارکت‌کنندگان در پژوهش ارائه می‌شود:

«... شما بروید و نگاهی به ساختار مؤسسات حسابرسی ایرانی بیندازید...

می‌بینید که بیشتر مؤسسات حسابرسی ۳ شریک حسابرسی دارند؛ یعنی با سه

شریک دورهم گردآمده‌اند. حالا فکر می‌کنید این سازوکاری که درباره تعیین

مدیرمسئول کار که باید مستقل باشد و کار دیگری انجام ندهد، امکان‌پذیر است؟

... I15

«... به نظر من کوچک بودن مؤسسات حسابرسی از دلایل اصلی عدم

استقرار و تعیین مسئول کنترل کیفیت است. عملاً مؤسسات حسابرسی در ایران

کوچک هستند بنابراین بدیهی است اگر موسسه‌ای هم ادعا کند که چنین

ساختاری را وضع کرده است، آن‌هم به صورت شکلی است... I10»

استقلال بررسی‌کننده کنترل کیفیت

فلسفه بررسی کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی که جزو بررسی‌های حین کار و قبل از صدور گزارش حسابرسی است، این است که اشخاص مستقلی از تیم (شامل شریک مسئول کار) با نگاهی متفاوت و مستقل کار را بررسی کنند و نارسایی‌های احتمالی را مشخص کنند تا گزارش حسابرسی مناسب شرایط موجود صادر شود؛ بنابراین استقلال بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار خیلی مهم است. یکی از پیشکسوتان حرفه، مشکلات ناشی از اندازه مؤسسات حسابرسی در تعیین مسئول بررسی کنترل کیفیت استقلال به شرح زیر برجسته کرده است:

«طبق استاندارد مدیریت کنترل کیفیت، بررسی‌کننده کنترل کیفیت

حسابرسی علاوه بر ویژگی‌هایی که برای حسابداران رسمی در اصول بنیادی

اخلاق و رفتار حرفه‌ای برشمرده شده است، باید دارای توانایی، تخصص و تجربه

کافی در این زمینه باشد. وی باید مسئولیت پذیر بوده و اختیار لازم را در انجام کار محول شده در مدت زمانی معقول و قبل از اتمام کار، داشته باشد. همچنین در مباحث و مشاوره‌هایی که از طرف گروه‌های منصوب شده در کار مطرح می‌شود، نقش فعالی ایفا کند و قادر به ارائه راهکار و راهنمایی لازم به گروه کاری باشد. بررسی‌کننده کیفیت نباید در کارهایی که مسئولیت انجام کار را در دوره‌های گذشته به عهده داشته، بلافاصله منصوب شود. الزام‌های استانداردهای مدیریت کنترل کیفیت اگرچه باعث افزایش کیفیت کار و افزایش اعتباربخشی آن می‌شود، موجب افزایش هزینه‌های انجام کار شده و فقط در موسسه‌های بزرگ قابلیت اجرا دارد. همان‌گونه که اشاره شد، حداقلی‌نیمی از موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با حداقل شرکای ممکن در حال فعالیت هستند. شاید الزام‌های این قبیل استانداردها و همچنین سایر چالش‌هایی که موسسه‌های کوچک با آن روبه‌رو هستند، باعث بزرگ‌تر شدن موسسه‌ها از طریق ادغام یا جذب حسابداران رسمی در موسسه‌های بزرگ‌تر شود. ... TII»

پذیرش کار بدون رعایت ضوابط حرفه‌ای

پذیرش کار یکی از ضوابط اصلی ذکر شده در استانداردهای کنترل کیفیت به شمار می‌رود که اهمیت اساسی دارد. در حقیقت حسابرسان مستقل از طریق فرایند پذیرش کار، خطر حسابرسی احتمالی را کنترل و مدیریت می‌کنند و از پذیرش صاحب‌کاران که خطر ذاتی بالایی دارند، می‌توانند اجتناب کنند. مشارکت کنندگان اعتقاد دارند، هنگامی که چنین مدیریت خطری (پذیرش صاحب‌کار) در آغاز اعمال نشود، طبیعی است در گام بعدی اهمیت بررسی کنترل کیفیت از میان می‌رود. در زیر یک نمونه از گفته‌های مشارکت کنندگان ارائه می‌شود:

«پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی و در نتیجه درآمد موسسه‌های حسابرسی که موجب شده است در پذیرش کار دقت لازم صورت نگیرد. از موارد دیگر محدودیت در رعایت استانداردهای کنترل کیفیت است... موارد یادشده موجب شده که رعایت الزام‌های استانداردهای کنترل کیفیت در عمل به سمت

شکل‌گرایی متمایل شود. ... T11»

ساختار مؤسسات حسابرسی

یکی از موانع و مشکلاتی که مشارکت‌کنندگان در این پژوهش درباره مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت عنوان کار کرده‌اند، جزیره‌ای بودن مؤسسات حسابرسی بوده است. تعداد زیادی از مصاحبه‌شوندگان به این نکته اشاره کرده‌اند که امضاها به صورت شکلی است و در بیشتر موارد بررسی‌های لازم توسط شریک دوم صورت نگرفته است. در زیر یک نمونه نقل قول مشارکت‌کنندگان ارائه می‌شود:

«از همه بدتر مؤسسات حسابرسی جزیره‌ای! هرچند تا شریک یک گروه هستند؛ یعنی گروه گروه هستند. یک نفر حکم می‌کند و اسمش را می‌گذارند کنترل کیفیت. ولی برای اطمینان از مسئولیت تضامنی و حافظ منافع طرفین است نه کنترل کیفیت! هر جزیره ممکن است خودش را گزارش را امضا کنند و آن نفر نقش واقعی کنترل کیفیت ندارد. هدف آن یک کارشناس مرضی‌الطرفین است؛ یعنی نا اطمینانی بین جزیره‌ها (مسئولیت تضامنی)! برای اینکه خط قرمزها رد نشود. در اینجا هدف غایی کنترل کیفیت را برآورده نکرده است. این بیماری‌ها دارد. این مؤسسات جزیره‌ای هستند که به صورت جداگانه کار می‌کنند. ... 103»

البته برخی از مشارکت‌کنندگان، نظیر نقل قول بالا، نا اطمینانی میان جزیره‌ها را دلیل به وجود آمدن بررسی کنترل کیفیت عنوان کرده‌اند نه دستیابی به کیفیت کار حسابرسی.

کمبود نیروی صلاحیت‌دار

برخی دیگر از مشارکت‌کنندگان نبود نیروی کارآمد متخصص در بحث بررسی کنترل کیفیت را عامل اصلی محدودکننده نامبرده‌اند:

«... حقیقتش این است که ما می‌خواهیم کسی را به صورت تمام‌وقت استخدام کنیم که مسئول کنترل کیفیتمان باشد. آگهی هم چندین بار کرده‌ایم اما کسی حاضر نشده است با ما همکاری کند؛ یعنی پیدا نکرده‌ایم ... 124»

حق الزحمه پایین حسابرسی

یکی از مهم‌ترین دلایل و موانع استقرار نظام کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی ایرانی به‌ویژه عدم تعیین مدیرمسئول کنترل کیفیت، حق الزحمه پایین مؤسسات حسابرسی در ایران عنوان شده است. مشارکت کنندگان اعتقاد دارند، محدودیت منابع، مؤسسات را در تخصیص منابع برای بررسی کنترل کیفیت، با چالش اساسی روبه‌رو می‌کند. در زیر یک نمونه اظهارنظر و گفته‌های مشارکت کنندگان در پژوهش ارائه می‌شود:

«حق الزحمه حسابرسی یکی از مباحث اساسی است و در صورت واقعی کردن آن بسیاری از مشکلات حل می‌شود و به نظرم رابطه مستقیم با کیفیت حسابرسی دارد. چنانچه مطلع هستید طبق استاندارد حسابرسی ۳۰۰ (برنامه‌ریزی حسابرسی)، حسابرس باید طرح کلی حسابرسی را تدوین کند. این طرح باید دامنه رسیدگی، زمان‌بندی اجرا و مسیر حسابرسی را مشخص کند و رهنمودهای لازم برای تدوین برنامه حسابرسی را بدهد. در طرح حسابرسی میزان منابع لازم از جمله تخصیص تعداد رده‌های مختلف گروه حسابرسی، میزان بررسی‌ها و تخصیص بودجه لازم و ... در نظر گرفته می‌شود. چنانچه حق الزحمه حسابرسی متناسب با کار حسابرسی پیش‌بینی نشود، به‌طور طبیعی کیفیت حسابرسی به احتمال زیاد مخدوش خواهد شد. در صورتی که حق الزحمه مناسب پیش‌بینی نشود اماکن تأمین منابع انسانی موردنظر، مراقبت حرفه‌ای و سرپرستی مناسب، آموزش مناسب، طرح‌های انگیزشی کارکنان و تکمیل پرونده حسابرسی به شکل مناسب، امکان‌پذیر نخواهد بود و به‌طور طبیعی کار ممکن است در چارچوب استانداردهای حسابرسی اجرانشده و کیفیت مناسبی نداشته باشد... T06».

فرآیندها

مدون نبودن فرایند کنترل کیفیت

مشارکت کنندگان زیادی به نبود فرایندهای کنترل کیفیت در مؤسسات مختلف حسابرسی اشاره کرده و آن را به‌عنوان یکی از مشکلات اصلی اجرای کنترل کیفیت در مؤسسات

حسابرسی اشاره کرده‌اند. یکی از شرکای حسابرسی چنین اظهار نظر کرده است:
«... متأسفانه بسیاری از مؤسسات حسابرسی ما، به شکل مدون نظامات کنترل داخلی را مستقر نکرده‌اند؛ یعنی نظام‌نامه یا آیین‌نامه‌ای برای کنترل کیفیت ندارند»
113...»

فشار زمانی کار (بودجه زمانی)

فشار زمانی کار یکی از مواردی بوده است که برخی از مشارکت کنندگان به‌عنوان محدودیت‌های معرفی مدیر بررسی کننده کنترل کیفیت بر شمرده شده است. برخی از مشارکت کنندگان دیگر نیز از بودجه زمانی به طریق دیگری به این موضوع اشاره کرده‌اند (101 و 107). در زیر سه نمونه نقل قول مصاحبه‌شوندگان ارائه می‌شود:

«فشار زمانی یکی از مواردی است که امکان اجرای کنترل کیفیت را محدود می‌کند. بودجه و هزینه نیز چنین نقشی دارد... این موضوعات باعث شده است که موسسه ما هم عملاً مدیر کنترل کیفیت کار به آن شکل نداشته باشد...» 101
«ما هشتم تیرماه کار حسابرسی را شروع کرده‌ایم و تازه ۲۰ ام تیرماه نیز باید گزارش را تحویل دهیم. خوب چطور می‌توانیم چنین سازوکاری به معنی واقعی برقرار سازیم...» 107

استفاده کم از فناوری

تعداد زیادی از مشارکت کنندگان در پژوهش محدودیت‌های ناشی از به‌کارگیری فناوری و نرم‌افزار در مؤسسات حسابرسی را مانع اجرای صحیح استانداردهای کنترل کیفیت به‌ویژه بررسی کنترل کیفیت می‌دانند. یکی از شرکای باتجربه مؤسسات حسابرسی در این باره چنین اظهار نظر کرده است:

«استفاده مؤسسات حسابرسی از فناوری در ایران محدود است. چند سال پیش حسابرسان بانک استاندارد چارتر را در فرانسه دیدم. مستندات کاغذی (پرونده‌های) آن‌ها ۲ زونکن بود. ما که حسابرس بانک ... هستیم حدود ۷۰ جلد زونکن داریم... فناوری می‌تواند فرایند اجرای حسابرسی را شفاف کند و اجرای

کنترل کیفیت آن را آسان کند. ... 23»

عدم اجرای مناسب سایر استانداردها

چند نفر از مشارکت کنندگان، وضعیت اجرای سایر استانداردهای حسابرسی را بر اجرای استانداردهای کنترل کیفیت را مؤثر دانسته‌اند. آن‌ها اشاره کرده‌اند هنگامی که سایر استانداردهای حسابرسی نیز به‌خوبی رعایت و اجرا نمی‌شوند، طبیعی است که کوشش زیادی برای اجرای استانداردهای کنترل کیفیت و از جمله بررسی کنترل کیفیت نیز وجود نخواهد داشت. یکی از مشارکت کنندگان چنین اشاره کرده است:

«... آقا شما چه انتظاری دارید! وقتی هنوز بسیاری از استانداردها مثل استاندارد ریسک حسابرسی که استاندارد مهمی را اجرا نمی‌کنیم؛ خوب طبیعی است که اهتمام زیادی برای اجرای استانداردهای کنترل کیفیت هم نمی‌شود! مگر این نیست که کنترل کیفیت یعنی اجرای مناسب استانداردهای حسابرسی؟ خوب وقتی استانداردهای حسابرسی به‌طور کامل رعایت نمی‌شود، بدیهی است که استانداردهای کنترل کیفیت هم همین‌گونه است. ... 24»

صدور گزارش حسابرسی اشتباه

هرچند رخداد اشتباه در هر کاری از جمله حسابرسی اجتناب‌ناپذیر است؛ اما گزارش کمیته پذیرش و نظارت بر حسابرسی معتمد سازمان بورس نشان می‌دهد که اشتباهات زیادی در صدور گزارش حسابرسی برشمرده شده است که یکی از علل آن می‌تواند به نارسایی‌های فرایند کنترل کیفیت کار برمی‌گردد که استاندارد حسابرسی ۲۲۰ الزام می‌دارد که کارهای حسابرسی بورسی قبل از صدور گزارش باید توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، کنترل کیفیت شود.

«یکی از مواردی که نشان می‌دهد فرایند بررسی کنترل کیفیت در کشور ما به‌خوبی اجرا نمی‌شود این است که اشکالات آشکار در گزارش‌های حسابرسی یا صورت‌های مالی حسابرسی شده، به چشم می‌خورد. این موضوع نشان‌دهنده عدم اجرای مناسب بررسی کنترل کیفیت کار قبل از صدور گزارش است ... 10»

ضعف یا نبود بررسی کنترل کیفیت

بسیاری از مشارکت کنندگان اظهار داشته‌اند که ضعف‌های اساسی در اجرای استانداردهای کنترل کیفیت در ایران داریم. به طوری که عمده مشارکت کنندگان اذعان داشتند که این سازوکارها به طور کامل در ایران انجام نمی‌شود، یا اگر هم اجرا می‌شود به صورت شکلی است. در اینجا برای نمونه به چندین نقل قول از مشارکت کنندگان پژوهش پرداخته می‌شود:

«به طور متوسط شاید در حد ۱۰ تا ۲۰ درصد آن سیستم کنترل کیفیتی که مدنظر استاندارد ۲۲۰ است در موسسه‌های حسابداری ما اجرا می‌شود. اگر اجزای سیستم کنترل کیفیت را مانند مسئولیت‌ها، پذیرش کار، اخلاق حرفه‌ای، منابع انسانی، اجرای کار و نظارت این چیزها را در نظر بگیریم، در بسیاری از موسسه‌هایی که کار حسابداری می‌کنند، خبری از آن‌ها نیست... در ارزیابی‌هایی که جامعه حسابداران رسمی در زمینه کنترل کیفیت در مؤسسات حسابداری انجام داده است، به طور متوسط حدود ۶۰ تا ۶۵ درصد امتیازهای کنترل کیفیت دارند. با توجه به ارزیابی‌هایی انجام شده، به طور معمول به قسمت‌های اجرای کار و نظارت توجه کمتری مبذول می‌شود، به طوری که امتیازهای اخذشده در این بخش‌ها به ۵۰ درصد کاهش یافته است. ... T08»

مصاحبه‌شونده دیگری در این باره چنین اظهار نظر کرده است:

«در مؤسسات حسابداری ما، معمولاً به صورت شکلی استانداردهای کنترل کیفیت به ویژه استاندارد ۲۲۰ و مسئول کنترل کیفیت را رعایت می‌کنیم. دلایل مختلفی هم دارد که توضیح می‌دهم... T05»

یکی از پیشکسوتان حرفه که به عنوان مصاحبه‌کننده در این پژوهش مشارکت داشتند، چنین اظهار نظر کرده‌اند:

«ما حدود ۲۷۰ موسسه حسابداری در ایران داریم. شاید به جرأت بتوان گفت تنها حدود ۱۵ موسسه حسابداری در ایران مسئول یا مدیر کنترل کیفیت داشته باشند. حتی برای شرکت‌های سهامی عام هم مسئول کنترل کیفیت نداریم. ... T01»

عوامل زمینه‌ای

فرهنگ و اخلاق عمومی جامعه

بسیاری از مشارکت‌کنندگان در تحقیق، اخلاق جامعه را بر اخلاق حرفه مقدم می‌دانند و اعتقاد دارند که اخلاق حرفه‌ای جدا از اخلاق جامعه نیست؛ یعنی نمی‌توان در جامعه بی‌اخلاق انتظار کار اخلاقی و حرفه‌ای را انتظار داشت. همچنین رعایت شئون اخلاقی برای اجرای مسائل مربوط به کنترل کیفیت را دارای اولویت می‌دانند. نظریه پنجره شکسته که برگرفته از ادبیات جرم‌شناسی، علوم اجتماعی و اقتصادی است می‌تواند این موضوع را توضیح دهد. همچنین بر اساس چارچوب کیفیت حسابرسی سال ۲۰۱۴ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، حسابرسی و کیفیت حسابرسی (شامل فرایندهای آن مثل بررسی کنترل کیفیت کار) در حلقه‌ای از عوامل زمینه‌ای (از جمله قوانین و اخلاق) محاط شده است و از آن‌ها تأثیر می‌پذیرد. برای پشتیبانی از این گزاره صرفاً نقل قول یکی از مشارکت‌کنندگان در زیر آورده شده است:

«مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کنترل کیفیت حسابرسی که جامعه حرفه‌ای نمی‌تواند به‌صورت مستقیم بر آن‌ها تأثیر داشته باشد، شامل فرهنگ عمومی جامعه است... 119 هر چه در مورد اخلاق حرفه‌ای و لزوم رعایت آن بگویم کم است. اخلاق حرفه‌ای شامل ویژگی و عوامل مختلف است که عبارت‌اند از درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای. برخی از این عوامل به‌طور مستقیم به شخصیت حسابرسان به‌عنوان یک فرد بستگی دارد. حسابرس باید به‌طور شخصی فرد درستکاری باشد. موسسه‌های حسابرسی ممکن است از طریق آموزش و نظارت، رعایت اخلاق حرفه‌ای را ترویج و آموزش دهند، لیکن ممکن نیست افراد را تبدیل به انسان‌های درستکار کنند. در این ارتباط، آموزش و زیربنای آموزشی کل جامعه بسیار مهم است. اگر جامعه اخلاق را یاد ندهد، موسسه‌های حسابرسی هم نمی‌توانند کار مؤثری انجام دهند... T07»

سازمان را نمی‌توان از جامعه جدا دانست. این قدر این موضوع مهم بوده است که برخی از صاحب‌نظران مثل آنتونی هاپ وود بنیان‌گذار مجله «حسابداری، سازمان و جامعه»

حسابداری، سازمان و جامعه لاینفک دانسته و آن را این گونه نام گذاری کرده است. استدلال این است که حسابداری در بستر سازمان و سازمان نیز در بستر جامعه فعالیت می کند بنابراین نمی توان حرفه (حسابداران رسمی) و سازمان (مؤسسات حسابرسی) را جدا از بستر اجتماع در نظر گرفت.

نبود آگاهی کافی از حسابرسی و تقاضا برای خدمات حسابرسی

بسیاری از مشارکت کنندگان، اجرا نشدن فرایند کنترل کیفیت حسابرسی را ناشی از نبود نیاز در جامعه بر شمرده اند؛ یعنی حسابرسی بیشتر حاصل الزامات قانونی است. از مشکل از جانب تقاضا برای خدمات حسابرسی، بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر چشم گیری داشته است. یکی از مشارکت کنندگان در این باره چنین اظهار نظر کرده است:

«... استفاده کنندگان از اطلاعات مالی فاقد آگاهی کافی در این زمینه هستند و خواسته های تعریف شده ای از حسابرسی ندارند، به استثنای حداقل هایی که در قانون آمده است؛ یعنی در کشور ما بیشتر قانون است که جامعه استفاده کننده را مکلف می کند که سراغ حسابرسی بیاید و از خدمات حسابرسی استفاده کند. ... T01»

ویژگی ارکان راهبری صاحب کار

مشارکت کنندگان در پژوهش اعتقاد دارند، کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی متأثر از ارکان راهبری صاحب کار است. البته این نظر با مدل کیفیت حسابرسی سال ۲۰۱۴ هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی نیز سازگار است. یکی از مشارکت کنندگان چنین اظهار نظر کرده است:

«ما هنوز آن رشد لازم را نکرده ایم. نه موسسه های حسابرسی، نه هیئت مدیره، نه کمیته های حسابرسی، نه سازمان های ناظر. کمیته حسابرسی به طور شکلی اجرا می شود. ولی هیچ اتفاقی نمی افتد. چرا اتفاقی نمی افتد؟ چون حسابرسی تنها یک حلقه، حلقه آخر در زنجیره گزارشگری مالی است. ... T06»

ضعف در قوانین و مقررات

چند نفر از مشارکت کنندگان نبود قوانین و مقررات صریح درباره پاسخگویی و اقامه دعوا علیه حسابرسان را نشانه بی توجهی حسابرسان به اجرای مناسب استانداردهای کنترل کیفیت می دانند. یکی از مصاحبه شوندگان چنین اظهار نظر کرده است:

«نباید فراموش کنید که رعایت نکردن استانداردهای حسابرسی هزینه زیادی ندارد. مثلاً شما نمرات کنترل کیفی جامعه حسابداران رسمی را ببینید، واضح است که بخشی از این الزامات رعایت نمی شود. به طوری که نمرات حدود ۶۰ درصد است؛ یعنی حدود ۴۰ درصد به طور متوسط عدم رعایت وجود دارد؛ یعنی برخی با خودشان فکر می کنند که حتی اگر عدم رعایت استانداردها کشف شود، هزینه آن چنانی برای حسابرس ندارد بنابراین به راحتی انگیزه پیدا می کنند که استانداردها _ مثل استاندارد کنترل کیفیت و بررسی کنترل کیفیت _ را رعایت نکنند... 17»

برخی از مشارکت کنندگان نا روشن بودن قوانین و مقررات درباره وظایف و مسئولیت ها را به عنوان یکی از موانع اصلی بر شمرده اند. یکی از پیشکسوتان در این باره چنین اظهار نظر کرده است:

«در قوانین و مقررات ما نقش ها و مسئولیت ها برای مدیرمسئول و مدیر دوم تعریف نشده است. ولی از نظر قضایی هر که گزارش را امضا کرده باشد، مسئول است اما از نظر حرفه ای مسئولیت با شریک مسئول کار است. هر چند از نظر قوانین و حرفه تعریف نشده است؛ اما مدیرمسئول با کار درگیر است ولی نفر دوم ممکن است در حدود چند ساعت یا نصف روز با کار درگیر باشد. مدیر دوم بیشتر از نظر شیوه نگارش گزارش اینکه ایراد و جمله بندی ایرادات «تحریف»، «محدودیت»، «ابهام» یا «عدم توافق» درست نگارش شده به شریک اول توصیه می کند. چون بیشتر مؤسسات حسابرسی از این منظر مورد ایراد واقع می گردند... 101».

یک نفر دیگر از مشارکت کنندگان نیز همین الزامات جامعه حسابداران رسمی را به عنوان مانع تعریف کرده است. عقیده ایشان در زیر ارائه شده است:

«به نظرم شاید الزامات جامعه حسابداران رسمی سومین مانع باشد. چک لیست کنترل وضعیت را ببینید... در چک لیست کنترل وضعیت آمده است که موسسه باید شخصی را به عنوان مسئول کنترل کیفیت به جامعه معرفی کند. سپس این گونه

الزام کرده است که از هر شریک یا مدیرمسئول در طی سال باید یک کار مورد بررسی کنترل کیفیت قرار گیرد. خود شریک مسئول کنترل کیفیت کار نیز کار خود را باید توسط شریک دیگر بررسی شده باشد. پس وقتی خود جامعه حسابداران این الزام را نگذاشته پس چه انتظاری می‌توان داشته باشید. یک شریک در سال ممکن است ۵۰ گزارش را امضا کند؛ یعنی خود این الزام باعث شده است که کار به سمت موارد شکلی پیش برود. ...T20»

شیوه نظارت و امتیازدهی کنترل کیفیت

برخی از صاحب‌نظران و مشارکت‌کنندگان در پژوهش شیوه نظارت‌های جامعه حسابداران رسمی و امتیازهای کنترل کیفیت را به‌عنوان یکی از موانع اساسی این موضوع برشمردند. در حقیقت ایده اصلی آن است که چون نمرات کنترل کیفیت نماینده حقیقی از کنترل کیفیت واقعی نیست بنابراین بسیاری از مؤسسات حسابرسی به استقرار نظام کنترل کیفیت مثل تعیین و انتصاب مدیرمسئول کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی، توجه کافی نمی‌کنند. برای نمونه یکی از داده‌های این پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

«کنترل کیفیت فرایندی است که از زمان پذیرش کار شروع می‌شود تا آن موقعی که گزارش منتشر می‌شود و حتی بعد از آن ادامه دارد. آنچه در حال حاضر جامعه حسابداران رسمی ایران با امکان‌های موجود خود به‌عنوان نظارت به کنترل کیفیت انجام می‌دهد و براساس آن امتیاز کنترل کیفیت و رده موسسه‌ها را تعیین و اعلام می‌کند به‌طور عمده بررسی یکی دو پرونده حسابرسی و گزارش حسابرسان است که طی یک روز یا دو روز انجام می‌گیرد؛ و با تعریف جامعه کنترل کیفیت متفاوت و دربرگیرنده فرایند کامل مراحل کنترل کیفیت نیست. بدیهی است هر چه پرونده‌های مورد بررسی آراسته‌تر ارائه شود، نمره بالاتری به آن داده می‌شود...T02».

این موضوع با همین محتوا توسط مصاحبه‌شونده ۲۵ ام نیز مورد تأکید قرار گرفت. فرایند رایج کنترل کیفیت در داخل موسسه که بیشتر موسسه‌های حسابرسی اعمال می‌کنند، آن است که پیش‌نویس گزارش به‌وسیله شریک دوم به‌عنوان رسیدگی‌کننده مستقل به‌منظور

شناسایی و برطرف کردن ایرادهای گزارش مورد بررسی قرار می‌گیرد. به نظر می‌رسد در بیشتر موارد فرایند کنترل کیفیت در داخل موسسه حسابرسی محدود به بررسی یادشده باشد.

توان مالی، بستر اقتصادی

بسیاری از مشارکت‌کنندگان در پژوهش در صورت‌بندی‌های مختلفی به محدودیت‌های مالی یا توان مالی یا بستر اقتصادی به‌عنوان یکی از محدودیت‌های اصلی تعیین‌مدیر بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار اشاره کرده‌اند. طبق داده‌های پژوهش این موضوع یکی از مهم‌ترین موانع استقرار چنین سازوکاری در مؤسسات حسابرسی ایرانی باشد. در زیر چند نمونه نقل قول از مصاحبه‌شوندگان به‌عنوان شواهد پشتیبان ارائه می‌شود:

«خیر ما هم مدیرمسئول کنترل کیفیت نداریم. در این مورد شریک یا مدیر سوم کار را مطالعه می‌کند. در مورد کارهای بزرگی اما به معنای کنترل کیفیت نیست ولی حتماً نفر سوم هم کار را می‌بیند. موسسه باید کارهای بزرگی داشته باشد تا بتواند این سازوکار را وضع کند. عمدتاً مسئله ملاحظات منافع و مخارج است. بیشتر مؤسسات این توان مالی را ندارند. ما چون کارهای بزرگی زیادی نداریم، بنابراین توجیهی ندارد که این سازوکار وضع شود. ... 104»

«هزینه، هزینه، هزینه. فقط مؤسسات حسابرسی کوچک تحمل این هزینه را ندارند. ما هم کمرمان داره زیر بارش می‌شکنه، سالی حدود ۲۵۰ میلیون تومان تا ۳۰۰ میلیون تومان متوسط هزینه مدیر کنترل کیفیت. ... 112»

ارتباطات کم با جوامع حرفه‌ای بین‌المللی

بسیاری از مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ارتباط کم یا نداشتن ارتباط با جوامع یا نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی را از عوامل یا موانع فرایند بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی برشمرده‌اند. در زیر اظهارنظر چند تن از ایشان ارائه گردیده است:

«... عامل بعدی که روند ارتقای کیفیت را کند می‌کند نبود ارتباط مؤثر و فعال حرفه‌ای با جوامع حرفه‌ای بین‌المللی است به عبارتی ارتباط حساب‌رسان کشور ما با

مراجع پیشرفته حسابداری و حسابرسی بین‌المللی بسیار کم است. گرچه فاصله استانداردهای حسابداری و حسابرسی مورد استفاده در کشور با استانداردهای بین‌المللی بسیار نزدیک است ولی ما آشنایی کافی با تجارب و فنون و کاربردهای حسابرسی در سایر کشورها نداریم و کوشش‌های انجام شده برای توسعه ارتباط و تبادل تجربه با سایر کشورها بسیار محدود بوده است... TIH»

مشکلات عام جامعه

سازمان را نمی‌توان از جامعه جدا دانست. این قدر این موضوع مهم بوده است که برخی از صاحب‌نظران مثل آنتونی هاپ وود بنیان‌گذار مجله «حسابداری، سازمان و جامعه» حسابداری، سازمان و جامعه لاینفک دانسته و آن را این‌گونه نام‌گذاری کرده است. استدلال این است که حسابداری در بستر سازمان و سازمان نیز در بستر جامعه فعالیت می‌کند بنابراین نمی‌توان حرفه (حسابداران رسمی) و سازمان (مؤسسات حسابرسی) را جدا از بستر اجتماع در نظر گرفت. یکی از پیشکسوتان حرفه درباره اهمیت و نقش جامعه و مشکلات آن در اثربخشی حرفه به شرح زیر برجسته کرده است:

«بخش عمده مشکل‌هایی که حرفه ما دارد، به مشکل‌های جامعه به‌طور عدم و نیز خاص جامعه حرفه‌ای برمی‌گردد. یکی از مشکل‌های خاص حرفه حسابرسی، بحث رعایت نشدن اخلاق حرفه‌ای و نرخ شکنی و حق‌الزحمه است. به نظر من جامعه حسابداران رسمی باید حرکت‌های مثبت‌تری انجام دهد و راهی برای حل این مشکل پیدا کند و از طریق کارگروه و کمیته‌های مناسب در جامعه حسابرسی، نحوه برخورد با افراد حرفه‌ای که اخلاق حرفه‌ای را رعایت نکرده و یا استفاده‌کنندگانی که به دلیل شرایط خاص، افراد حرفه‌ای را وادار به رعایت نکردن اخلاق حرفه‌ای می‌کنند، مشخص نماید. مشکل بعدی این است که همه مراجع استفاده‌کننده، به‌خصوص مراجع قانونی که با حساب‌برسان سروکار دارند، بدون توجه به مشکل‌های عام جامعه و نیز خاص جامعه حرفه‌ای، انتظاری در حد ایدئال دارند. توقع دارند که افراد حرفه همه کارها را صد درصد طبق ضوابط و مقررات قانونی انجام دهند؛ این در حالی است که به دلیل مشکل‌های

پیش‌بینی شده یا نشده، جامعه که هیچ، هر سازمان و دستگاه مرجعی، اعم از دولتی و خصوصی، در کشور نمی‌تواند صد در صد به هدف‌های خود برسد و هیچ حرفه‌ای تا این حد تحت فشار قرار نمی‌گیرد... T03»

ارزیابی کیفیت مدل

گردآوری داده‌های از مشارکت کنندگان مختلف (مثلث سازی) و همچنین اشباع نظری از جمله معیارهایی است که برای پژوهش‌های کیفی برشمرده می‌شود و شامل این پژوهش نیز می‌شود. با این وجود پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه گانه، به منظور اعتباربخشی به مدل پژوهش، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۷ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی (۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان و سه نفر از سایر شرکای حسابرسی که در مصاحبه شرکت نداشته‌اند) ارائه شده و مورد پالایش و تأیید قرار گرفت.

بحث و نتیجه‌گیری

تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه با ۲۵ نفر از شرکای شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین داده‌های حاصل از اظهارنظر ۱۲ نفر از حسابداران رسمی با سابقه در مجله‌های حرفه‌ای (در قالب یادداشت، گفتگو، مقاله، میزگرد) به کمک نظریه زمینه‌ای و کدگذاری سه گانه، نشان داد که موانع فراوانی در ابعاد گوناگونی در اجرای فرایند بررسی کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی ایرانی وجود دارد. این مؤلفه‌ها از طریق کدگذاری محوری در قالب مدل مفهومی سیستمی (ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) به شرح شکل ۱ ارائه گردید و در ادامه بر اساس داده‌های زیربنای آن به کمک تحلیل روایی مورد بحث قرار گرفت و به صورت تحلیل داستان‌وار، تشریح شد. برخی از مؤلفه‌های پدیدار شده در مدل مفهومی یادشده نظیر: «اخلاق جامعه»، «مشکلات مربوط به آموزش‌های دانشگاهی و تربیت نیروی انسانی کارآمد»، «ساختار و سازمان‌دهی مؤسسات»، «پایین بودن در آمد حق‌الزحمه مؤسسات» با یافته‌های مقاله علوی (۱۳۹۸) دبیر کل سابق جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین

گزارش کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال‌های ۱۳۹۸، ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰، همخوانی دارد. همچنین برخی از یافته‌های این پژوهش مثل «خبره نبودن بررسی کننده کنترل کیفیت کار»، «عدم استقلال بررسی کننده کنترل کیفیت»، «عدم اختصاص زمان کافی به بررسی» با پژوهش هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۱ و ۲۰۲۲) نیز مطابقت دارد. مهم‌ترین موانع برشمرده شده در این پژوهش شامل «ساختار و سازمان مؤسسات حسابرسی ایرانی»، «کوچک بودن اندازه مؤسسات»، «پایین بودن میزان حق الزحمه»، «ساختار مؤسسات حسابرسی»، «مشکلات عام جامعه در بی‌توجهی به قوانین و مقررات»، «اخلاق جامعه»، «مسائل و بستر اقتصادی»، «اشکالات ارزیابی و نمره دهی کنترل کیفیت»، «نبود بررسی کننده صلاحیتدار»، «نبود بررسی کنترل کیفیت کار»، «عدم تناسب آرا انضباطی»، «بکار نگرفتن فناوری‌های نوین در حسابرسی»، «اجرا نکردن سایر استانداردهای حسابرسی نظیر حسابرسی مبتنی بر ریسک» توسط مشارکت کنندگان برشمرده شده است. به‌طور کلی یافته‌های پژوهش به‌ویژه از نظر عوامل زمینه‌ای، با چارچوب سال ۲۰۱۴ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی که کیفیت حسابرسی و عناصر آن (از جمله بررسی کنترل کیفیت کار) را در درون عوامل زمینه‌ای محاط ترسیم کرده بود، مطابقت می‌کند. رفع موانع مزبور در سطوح مختلف توسط مقامات یا سازمان‌ها یا نهادهای مختلفی رفع شدنی است و برخی از آن‌ها نیز به شرایط جامعه بستگی دارد که خود معلول عوامل فراوانی است بنابراین در این حوزه پیشنهاد خاصی نمی‌توان ارائه کرد. با عنایت به آنکه هر پیشنهاد باید برای رفع یک چالش یا چند مانع ارائه شود، بنابراین با روشن شدن موانع، پیشنهادها مشخص است. از طرفی فلسفه اصلی انجام پژوهش‌های تجربی، توصیف و تبیین یا اکتشاف یک پدیده را بر عهده دارد. برخی از پیشنهادها کاربردی برخاسته از یافته‌ها در سطح مؤسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران شامل: «وزن دهی بیشتر به مؤلفه‌های بررسی کنترل کیفیت کار در ارزیابی‌های کیفی مؤسسات توسط جامعه حسابداران رسمی ایران»، «رفع نارسایی‌های مربوط به ارزیابی کیفی مؤسسات»، «تشریح و فرهنگ‌سازی مزایای ناشی از بررسی کنترل کیفیت برای مؤسسات»، «تربیت نیروی انسانی

مخصوص بررسی کنترل کیفیت کار»، «متناسب کردن آرای انضباطی صادره توسط نهادهای ذی ربط با آثار موارد عدم رعایت استانداردهای حرفه‌ای»، «مدون کردن و سرمایه‌گذاری بیشتر در کنترل کیفیت توسط مؤسسات حسابرسی» خواهد بود؛ اما با توجه به این موضوع که این پژوهش به‌عنوان اولین پژوهشی که در این باره انجام شده است، مسیر انجام پژوهش‌های بیشتر در آینده را روشن می‌کند. پژوهشگران آینده می‌توانند سایر ذینفعان حسابرسی مثل نهادهای ناظر را نیز مورد پژوهش قرار دهند تا دیدگاه عمیق‌تری نسبت به این موضوع حاصل کنند. همچنین هر پژوهش‌آغازی برای پژوهش دیگر است بنابراین پژوهش‌های آینده می‌توانند به رتبه‌بندی موانع برشمرده شده پردازند. همچنین انجام پژوهش‌های جدید در آینده نشان خواهد داد که چه میزان از موانع گزارش شده در این پژوهش مرتفع شده‌اند.




تعارض منافع

هیچ‌گونه تضاد منافی در اجرای این پژوهش نداریم.

سپاسگزاری

از حسابداران رسمی ارجمندی که در انجام این پژوهش ما را یاری کردند و اوقات گران‌بهای خود را به ما تخصیص دادند، صمیمانه تشکر و قدردانی می‌کنیم.

ORCID

Mehri Bakhteyari  <http://orcid.org/0009-0001-6308-1384>
Javad Rezazadeh  <http://orcid.org/0000-0002-0204-2509>
Keyumars Biglar  <http://orcid.org/0000-0002-9444-7086>

منابع

- ابولمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). *پژوهش کیفی از نظریه تا عمل*، نشر علم، تهران، چاپ اول.
- استرواس، آنسلم، کوربین، جولیت. (۱۹۹۸). *اصول روش تحقیق کیفی، نظریه‌مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها*، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۳، چاپ سوم.
- اصغریان، محمد سعید. (۱۳۹۹). عوامل بیرونی و درونی مؤثر بر کیفیت حسابرسی، *مجله حسابرسی*،

شماره ۱۱۱، بهمن و اسفندماه، ۷-۱.

توکلی، ناصر، شلیله، مهدی، صفار، محمدجواد، رزاق، ناصر، صالح نصراله، موسوی داور، سید اکبر. (۱۳۹۷). میزگرد؛ ارتقای الزام‌های بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی - استاندارد ۱ و ۲۲۰، نشریه حسابرس، شماره ۹۶، مرداد و شهریور، ۴۹-۳۸.

توکلی، ناصر، شلیله، مهدی، صفار، محمدجواد، رزاق، ناصر، صالح نصراله، موسوی داور، سید اکبر. (۱۳۹۷). میزگرد؛ ارتقای الزام‌های بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی - استاندارد ۱ و ۲۲۰، نشریه حسابرس، شماره ۹۶، مرداد و شهریور، ۴۹-۳۸.

جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸)، مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (با آخرین اصلاحات)

جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۴۰۰). پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی، قابل دسترس در تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران (تارنمای جامعه حسابداران رسمی / صفحه اصلی/ نظارت حرفه‌ای / پرسشنامه کنترل کیفیت و وضعیت کار).

جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۴۰۰). پرسشنامه کنترل وضعیت موسسه حسابرسی، قابل دسترس در تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران (تارنمای جامعه حسابداران رسمی / صفحه اصلی/ نظارت حرفه‌ای / پرسشنامه کنترل کیفیت و وضعیت کار).

دانایی فرد، حسن، الوانی، سید مهدی، آذر، عادل. (۱۳۹۲). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، انتشارات صفار، تهران، چاپ دوم.

سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۶) دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار.

شلیله، مهدی، غفاری، علاء الدین، مقبلی، عطاءالله، راثی، جواد، طاعی، مهرداد (۱۳۸۴) میزگرد کنترل کیفیت حسابرسی، حسابرس، شماره ۳۰، ۴۳-۳۳.

علوی، سید محمد. (۱۳۹۸). عوامل و موانع کیفیت حسابرسی در ایران، نشریه حسابدار رسمی، شماره ۴۶، تابستان، ۳۹-۲۸.

کیهانی، حمیدرضا (۱۳۹۹) ادغام مؤسسات حسابرسی کی؟ چگونه؟ چرا؟ و موانع آن، حسابدار رسمی، شماره ۵۰، ۳۰-۲۷.

کیهانی، حمیدرضا (۱۴۰۲) گذری بر استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت، حسابدار رسمی،

شماره ۶۲، ۵۲-۵۸.

مهرانی، ساسان، اسکندر، هدی. (۱۳۹۵). تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس - صاحب‌کار پیرامون گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۴)، ۱۴۳-

143-170. doi: 10.22051/jera.2017.2623.170

نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح‌الله، منتی، وحید. (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴(۵۵)، ۳۱-۷۰. doi:

10.22054/qjma.2017.24956.1663

هوانسیان فر، گارو (۱۳۹۱) مؤسسات حسابرسی معتبر، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره روزنامه ۲۷۴۰؛ مورخ ۳۰ شهریورماه، شماره خبر ۳۹۶۴۱۳.

References

- Abbott, L., Buslepp, W. L., Marquardt, B. B., & Merrell, S. (2022). Does an Audit Office's Quality Control System Impact Audit Quality? *Evidence from Audit Report Errors*, Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3704040> or <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3704040>
- Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 187-218. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.187>
- Dickins, D., Fay, R., Daugherty, B. (2015). For better or worse: A study of auditors' practices under Auditing Standard No. 7, *Research in Accounting Regulation*, 27(2), 174-186. doi: 10.1016/j.racreg.2015.09.008
- Emby, C., & Marchesi, M. F. (2005). The Impact of Continuity on Concurring Partner Reviews: An Exploratory Study, *Accounting Horizons*, 19(1), 1-10. DOI:10.2308/acch.2005.19.1.1
- Entwistle, G.M., & Lindsay, D. (2002). Audit partner judgment: the effects of concurring reviews. *compensation practices, and accounting flexibility*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=298428>.
- Epps, K., & Messier Jr, W.F. (2006). *Engagement quality reviews: a comparison of audit firm practices*, working paper, Georgia State University/Kennesaw State University, Atlanta, GA.
- Epps, K. K., & Messier, W. F. (2007). Engagement quality reviews: a comparison of audit firm practices. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2), 167-181. DOI:10.2308/aud.2007.26.2.167

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). *A Framework for Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality*, February.
- Jamal, K., Johnson, P. E., & Berryman, R. G. (1995). Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research*, 12(2), 85–105. 10.1111/j.1911-3846.1995.tb00482.x
- Kraut, M., & Davidson, R. (1998). Effects of incentives and risks on decisions made by engagement and review partners. *Northwest Journal of Accounting and Economics*, 29–41.
- Luehlfiing, M. S., Copley, P. A., & Shockley, R. A. (1995). An examination of the relationship between audit-related risks and the second partner review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10(1), 43–50. <https://doi.org/10.1177/0148558X9501000104>
- Matsamura, E. M., & Tucker, R. R. (1995). Second partner review: An analytical model. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10(1), 173–200. <https://doi.org/10.1177/0148558X9501000113>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2009). *PCAOB release No. 2009-001, Proposed Auditing Standard – Engagement Quality Review*.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). *PCAOB release No. 2013-011. Observations related to the implementation of the auditing standard on engagement quality review*.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2018). Post-Implementation Review of AS 1220, *Engagement Quality Review*, October.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2021). *SPOTLIGHT Staff Update and Preview of 2021 Inspection Observations*, October.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2023). *SPOTLIGHT Inspection Observations Related to Engagement Quality Reviews*, October.
- Schneider, A., & Messier Jr, W. F. (2007). Engagement quality review: Insights from the academic literature. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 823–839. <https://doi.org/10.1108/02686900710819661>
- Tan, H. (1995). Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment. *Journal of Accounting Research*, 33 (1), 113–135. <http://hdl.handle.net/10.2307/2491295>
- Tucker, R. R., & Matsamura, E. M. (1997). EQR: An experimental economics investigation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 16(1), 79–98. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.304402>

References [In Persian]

- Abolmaali, KhadijehKh. (2012). *Qualitative research from theory to practice*. Nashr-e-elm publication, First Edition, Tehran. [In Persian]
- Alavi, Sid MohammadS.M. (2019). Factors and obstacles of audit quality in Iran. *Certified Accountant's Quarterly*, No. 46, Summer, PP 28-39 [In Persian]
- Asqarian, Mohammad M.S.Saeid. (2020). External and internal factors affecting the audit quality. *Auditor's Journal*, No 111, PP 1-7. [In Persian].
- Danayeeferd, H., Alvani, S.M., Azar, A. (2013). *Qualitative research methodology in management: a comprehensive approach*, Saffar publication, 2th Edition, Tehran. [In Persian] (In Persian).
- Hovansianfar,G. (2012). Certified Audit Firms, Donya-e-Eqtesad, Iranian daily newspaper, newspaper No 2740, News No 396413, [In Persian].
- Iranian Association of Certified Public Accountants [(IACPA)]. (2021). *Audit engagement quality control checklist*, Available at: <https://www.iacpa.ir/> [In Persian].
- Iranian Association of Certified Public Accountants [(IACPA)]. (2021). *Audit Firm Quality control checklist*, Available at: <https://www.iacpa.ir/> [In Persian].
- Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA).2020. Laws and regulations of Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), Available at: <https://www.iacpa.ir/>, [In Persian].
- Keyhani, H. (2020). When is the merger of audit Firms? How? Why? And its obstacles, *Certified Accountant's Quarterly journal*, No 50, 27-30, [In Persian].
- Keyhani, H. (2023). An introduction to international quality management standards, *Certified Accountant's Quarterly journal*, No 62, 52-58, [In Persian].
- Mehrani, S., & Eskandar, H. (2017). Explaining of Modeling the Auditor-Client Negotiations Paradigm Concerning Financial Reporting. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 143-170doi: 10.22051/jera.2017.2623 [In Persian]
- Nikbakht, M. R., Rezaee, Z., & Mennati, V. (2017). Internal Audit Quality Improvement Strategies. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(55), 31-70. doi: 10.22054/qjma.2017.24956.1663 [In Persian]
- Securities and Exchange Organization of Iran. (2007). Registered Audit Firms requirements, Available at: <https://www.Seo.ir/>, [In Persian] .
- Shalileh, M., Ghafari, A., Moghbeli, A., Rasi, J., Taei, M. (2005). Roundtable; Audit quality control, *Auditor's Journal*,No 30, PP 33-43 [In Persian].
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques*

and procedures for developing grounded theory (2nd ed, Translated to Persian by Boyook Mohammadi, Institute for Humanities and Cultural Studies, Tehran, 2014, [In Persian].

Tavakoli, N., Shalileh, M., Safaar, M.J., Razaagh, N., Salleh, N., Mousavidavar, S.A. (2018). Roundtable; Improving the requirements of quality control review of audit engagement - Auditing standard 1 and 220, *Auditor's Journal, No 111*, PP 38-49. [(In Persian]

Tavakoli, N., Shalileh, M., Safaar, M.J., Razaagh, N., Salleh, N., Mousavidavar, S.A.2018. Roundtable; Improving the requirements of quality control review of audit engagement - Auditing standard 1 and 220, *Auditor's Journal, No 111*, PP 38-49, [In Persian].

استناد به این مقاله: بختیاری، مهري، رضازاده، جواد، بیگر، کیومرث. (۱۴۰۲). فرایند بررسی کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسي، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۸۰)، ۸۱-۱۳۰. DOI: 10.22054/qjma.2024. 76885.2518



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