

طراحی چارچوب کنترل کیفیت برای موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران به روش نظریه داده بنیاد چند وجهی

محمدعلی نصر

دانشجوی دکتری حسابداری پردیس بین الملل کیش، دانشگاه تهران، ایران
mohammadalinavr@gmail.com

شکراله خواجهی

استاد حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول)
shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir

عزت‌اله عباسیان

دانشیار دانشگاه بوعلی سینا همدان، همدان، ایران
abbasian@basu.ac.ir

محمدعلی آقایی

دانشیار دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران
aghaeim@modares.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۸/۰۱ تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۱۱

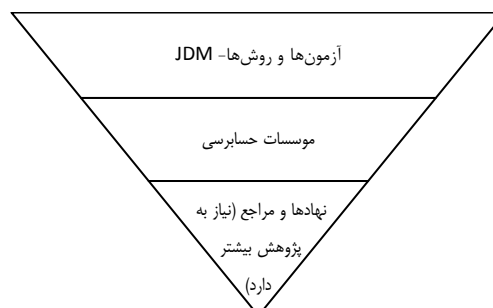
چکیده

علی رغم نقش تعیین کننده موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در کیفیت حسابرسی، در پژوهش های انجام شده به عوامل تاثیرگذار بر کیفیت خود آنها کمتر پرداخته شده است. از نظر روش شناسی نیز بیشتر پژوهش های انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی، در سطح کار و به صورت تجربی، مروری، آرشویی بوده و به پژوهش های کیفی کمتر توجه شده است. در پژوهش حاضر به کمک روش کیفی نظریه داده بنیاد چند وجهی و از طریق مصاحبه نیمه ساخت یافته با ۲۳ نفر از افراد شاخص حرفه حسابرسی در ایران در سال ۱۳۹۶، که به روش نمونه گیری نظری انتخاب شده بودند، یک مدل کیفی با هفت حوزه کلیدی در زمینه عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات و نهاد ناظر شامل استاندارد کنترل کیفیت یک، کنترل کیفیت جامعه، نهاد ناظر، گزارشگری، بحث های انضباطی، مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی، عوامل محیطی شناسایی شدند که از جنبه های مختلف مورد بررسی قرار خواهند گرفت. همچنین پیشنهادهایی در خصوص بهبود کیفیت موسسات حسابرسی و فرآیند نظارت فعلی بر حرفه حسابرسی ارائه گردیده است.

واژه‌های کلیدی: نظریه داده بنیاد چند وجهی، استاندارد کنترل کیفیت یک، کیفیت موسسات حسابرسی، کیفیت نهاد ناظر.

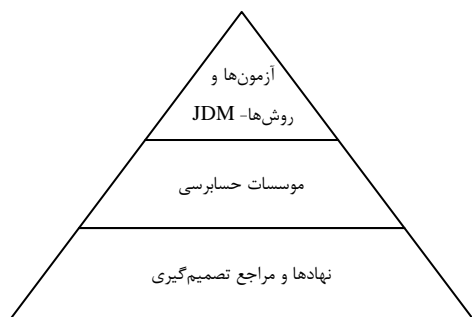
۱- مقدمه

طبق تعریف، کیفیت حسابرسی سطحی از انطباق بین ارزش ایجاد شده توسط حسابر، انتظارات صاحبکار و استفاده کنندگان از گزارشات حسابرسی است. این انتظارات زمانی محقق می شود و یا بهبود می یابد که حسابرسی توسط حسابرسان مجرب در قالب موسسات حسابرسی با ساختار و مدیریت مناسب انجام شود (واسکیوسکس و مکوسیوس، ۲۰۱۴). بنابراین، همان طور که فرانسیس (۲۰۱۳) نیز معتقد است موسسات و نهادهای ناظر نقش تعیین کننده ای در بحث کیفیت حسابرسی دارند. از دیدگاه وی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از پایین به بالا (از سطح خرد به سطح کلان) عبارتند از: ۱. افراد/آزمون ها ۲. موسسات حسابرسی ۳. ویژگی های مختص نحوه انجام کار ۴. نهادها و مراجع تصمیم گیری مرتبط با حرفه حسابرسی. جریان اهمیت به ترتیب شامل نهادها و مراجع تصمیم گیری مرتبط با حرفه حسابرسی (۶۰ درصد)، موسسات حسابرسی و تیم های حسابرسی (۲۵ درصد)، ویژگی های مختص انجام کار (۱۰ درصد) و آزمون ها (۵ درصد) است. همان طور که ملاحظه می شود، مهمترین عوامل تاثیر گذار در بحث کیفیت حسابرسی، مراجع و نهادهای تصمیم گیرنده و موسسات حسابرسی هستند. لیکن در سطح دانشگاه ها، تاکنون عمده پژوهش ها بر روی فرآیند حسابرسی متمرکز بوده است و به موضوع کیفیت در سطح خود موسسه حسابرسی و نهاد ناظر کمتر توجه شده است (فرانسیس، ۲۰۱۱). بنابراین نقش نهادها و مراجع تصمیم گیر مرتبط با حرفه حسابرسی به عنوان محرک کیفیت و همچنین خود موسسات حسابرسی نیاز اصلی پژوهش های حسابرسی است و از جمله موضوعاتی است که باید بیشتر مورد بررسی و ارزیابی قرار بگیرد (نمایه ۱ و نمایه ۲).



نمایه ۱- آنچه که پژوهش می شود

(فرانسیس، ۲۰۱۳)



نمایه ۲- آنچه که اهمیت دارد

(فرانسیس، ۲۰۱۳)

از نظر روش شناسی پژوهش، عمده پژوهش ها بر روی کیفیت در دو زمینه آرشویی و تصمیم گیری مبتنی بر قضاوت^۱ به صورت کمی متمرکز بوده است (فرانسیس، ۲۰۱۱). ناطقی و همکاران (۱۳۹۷) نیز در پژوهشی به ارائه تصویر جامعی از وضعیت فعلی پژوهش های حسابرسی در ایران پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش، بیش از ۶۰ درصد تحقیقات از روش آرشویی و ۳۳ درصد از روش پیمایشی استفاده کرده اند که این نتایج به نوعی موید نتایج فرانسیس (۲۰۱۱) می باشد. تنها پژوهش کیفی انجام شده در ایران در زمینه کیفیت حسابرسی، مدل کیفیت حسابرسی با رویکرد داده بنیاد، پژوهش مشایخی، مهرانی، رحمانی، و مداحی (۱۳۹۲) است. این پژوهش عوامل تاثیر گذار بر کیفیت حسابرسی را به طور کلی مورد ارزیابی قرار می دهد. همچنین نیکیخت و همکاران (۱۳۹۷) به کمک روش نظریه زمینه ای به بررسی چالش ها و موانع کیفیت حسابرسی داخلی در ایران پرداختند. در هیچ کدام از این پژوهش ها به طور مشخص به بحث کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر و گزارشگری نهاد ناظر پرداخته نشده است و بنابراین پژوهش کیفی خصوصا در این زمینه ها نیازمند توجه بیشتر است. در ایران بحث نحوه اجرای کنترل کیفیت طبق استاندارد حسابرسی شماره یک و همچنین نحوه ارزیابی کیفیت موسسات توسط جامعه حسابداران رسمی (به عنوان متولی اصلی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی) و تعامل آن با سازمان حسابرسی (به عنوان یک نهاد دولتی مستقل از جامعه و کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار) از جمله موارد چالشی و بحث برانگیز در طی سال های اخیر بوده که مطرح شدن بحث تشکیل نهاد ناظر مستقل جهت ارزیابی و کنترل کیفیت موسسات نیز در همین راستا می باشد. متأسفانه علی رغم اهمیت موضوع، به این مباحث به صورت محدود و پراکنده پرداخته شده و یک ارزیابی جامع از

عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر خصوصا به روش کیفی صورت نگرفته است. در نتیجه بیان اصلی مسئله پژوهش حاضر این است که "عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران چیست و چگونه می توان این عوامل را به کمک نظریه داده بنیاد چندوجهی به صورت یک چارچوب کیفیت حسابرسی متناسب با شرایط ایران برای موسسات حسابرسی و نهاد ناظر سازماندهی نمود؟"

در پژوهش حاضر به کمک روش کیفی نظریه داده بنیاد چند وجهی و از طریق مصاحبه نیمه ساخت یافته با افراد شاخص حرفه حسابرسی در ایران، یک مدل کیفی با هفت حوزه کلیدی در زمینه عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات و نهاد ناظر شامل استاندارد کنترل کیفیت یک، کنترل کیفیت جامعه، نهاد ناظر، گزارشگری، بحث های انضباطی، مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی، عوامل محیطی شناسایی شدند که از جنبه های مختلف مورد بررسی قرار خواهند گرفت. همچنین پیشنهادهایی در خصوص بهبود کیفیت موسسات حسابرسی و فرآیند نظارت فعلی بر حرفه حسابرسی ارائه گردیده است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی خصوصا در سطح موسسه حسابرسی، از منظر پاسخ گویی بیرونی حائز اهمیت است. در حرفه حسابرسی یکی از منابع اصلی پاسخگویی حسابرسی و نیاز به حسابرسی، نظریه نمایندگی بوده است. بر اساس نظریه نمایندگی تضاد منافع میان مالکان و مدیران از عوامل اصلی تقاضا برای حسابرسی می باشد. لیکن شرایط پیچیده تری نیز وجود دارد که فراتر از رابطه سهام دار-مدیر تقاضا برای حسابرسی را به وجود می آورد. از جمله این موارد وجود ذینفعان متعدد علاوه بر سهام داران است. همچنین در شرکت های خصوصی که مالکیت از مدیریت جدا نیست تقاضا برای حسابرسی در واقع هزینه ای است که سهام دارن و مدیران برای مسئولیت محدود خود در برابر بدهی های شرکت باید بپردازند. علاوه بر این، خود حسابرسان هم به نوعی نماینده هستند و منافع و انگیزه های مختص خود را دارند، و این سوال به وجود می آید که چه کسی باید حسابرسان را حسابرسی کند. در نتیجه به طور مستمر باید ساز و کار هایی تعریف شود که منافع سهام داران، مدیران و حسابرسان را هم راسا نماید (کیفیت حسابرسی، ۲۰۰۵). یکی از این ساز و کارها بررسی هم پیشگان می باشد. پس از رسوایی های اخیر، فرآیند بررسی هم

پیشگان با چالش های جدی مواجه شد و موسسات حسابرسی به دلیل عدم آرایه اطلاعات در خصوص کنترل کیفیت موسسه و همچنین نحوه رسیدگی ها مورد انتقاد قرار گرفتند. در نتیجه در آمریکا فرآیند تدوین استانداردهای حسابرسی و نظارت و ارزیابی به یک هیئت دولتی مستقل- هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام^۲ - تفویض گردیده است. در واقع انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۳ فرآیند بررسی هم پیشگان خود را بر روی حسابرسی شرکت های خصوصی متمرکز نموده است و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام بازرسی حسابرسی شرکت های عام را بر عهده دارد. تغییرات در ساختار نهاد ناظر در آمریکا بر سایر کشورها تاثیر گذاشت. از جمله در آوریل سال ۲۰۱۴ میلادی اتحادیه اروپا قانون حسابرسی قانونی خود را اصلاح نمود که از اول ۲۰۱۶ لازم الاجرا است. مهمترین این تغییرات عبارتند از تغییر تعریف بنگاه دارای جنبه منافع عمومی^۴، چرخش اجباری موسسه (حسابرسی) بنگاه دارای جنبه منافع عمومی، اعلام محدودیت در خصوص انجام ندادن برخی از خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان قانونی بنگاه دارای جنبه منافع عمومی و تعیین سقف برای خدمات حسابرسی مجاز، نقش کمیته حسابرسی، گزارشگری حسابرسان و نظارت و اختیارات اعضا در خصوص برخی از مفاد این قانون. در حوزه نظارت حسابرسی بنگاه دارای جنبه منافع عمومی باید توسط نهادهای صاحب صلاحیت که مستقل از حرفه هستند انجام شود و ممکن است وظایف خود را به سایر هیئت ها واگذار کند. نظارت بر حسابرسی های غیرمرتبط با منافع عمومی همچنان عمدتا توسط نهادهای حرفه ای انجام می شود.

در کنار این اصلاح ساختارها، نظریه نهادی نوین^۵ نیازمند توجه ویژه است. ایده اصلی نظریه نهادی نوین این است که "سازمان ها" دارای ساختار اجتماعی هستند، و در معرض فشارهایی قرار دارند که طرح و عملیات ساختارهای قانون گذاری آنها را تحت شعاع قرار می دهد. برای اینکه ساختار قانون گذاری بتواند به اهداف خود دست یابد نحوه تامل آن با نهادها و اعمال تغییرات باید متناسب با هنجارها و انتظارات نهادها باشد. در غیر این صورت ممکن است ظاهرسازی^۶ شود. در این صورت بین ساختار رسمی و آنچه که در عمل در سازمان اتفاق می افتد تفاوت وجود خواهد داشت (میر و رون، ۱۹۷۷) (تیلکسیک، ۲۰۱۰). ظاهرسازی همچنین فرآیندی است که ساختارهای رسمی به صورت تشریفاتی توسط سازمان اجرا می شود لیکن رویه های واقعی توسط سایر عوامل تعیین می شوند (فورکید، ۲۰۰۶). در حرفه حسابرسی "ساختارهای

پژوهش های تجربی اخیر در این زمینه می توان به پژوهش های داخلی مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳)، اعتمادی، محمدی و ناظمی (۱۳۸۸)، سیرانی، خواجهی و نوشادی (۱۳۸۸)، حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹)، ثقفی و معتمدی فاضل (۱۳۹۰)، حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰)، ستایش و کاظم نژاد (۱۳۹۱)، بنی مهد (۱۳۹۲)، خواجهی و ابراهیمی میمند (۱۳۹۴)، محمدرضائی ومحمدرضائی (۱۳۹۳)، بزرگمهربان، و امینی (۱۳۹۵)، نیکبخت و خسرو (۱۳۹۶)، اعتمادی و عبدلی (۱۳۹۶)، حساس یگانه، صدیقی، و حسن زاده (۱۳۹۶) رهنمای رودپشتی و جمالی (۱۳۹۶)، شجاع لاله کائی و نیک کار (۱۳۹۶)، قجربیگی، و کیلی فرد، نیکومرام، و طالب نیا (۱۳۹۷) و پژوهش های خارجی سالمون و شیلدز (۱۹۹۵)، لبی و لوفت (۱۹۹۳)، تروتمن (۱۹۹۶)، نلسون (۲۰۰۳)، تانگ و تانب (۲۰۰۵)، بونر (۲۰۰۸)، نلسون (۲۰۰۹) پریچر، شواردز و سالمون (۲۰۰۷) اشاره کرد.

به منظور آرایه یک رویکرد جامع در زمینه کیفیت حسابرسی، پژوهشگران خارجی تلاش نموده اند بر اساس پژوهش های کمی و سایر تجارب، اقدام به ترسیم چارچوب های کنترل کیفیت بیشتر در سطح کار حسابرسی و تعداد اندکی در سطح موسسه حسابرسی نمایند که از جمله آنها می توان به فرانسیس (۲۰۱۱)، کنچل، کریشنان و پوز (۲۰۱۳) دیفوند و زانگ (۲۰۱۴) اشاره نمود. به موازات پژوهش های دانشگاهی، مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابرسی، تلاش هایی را در جهت ترسیم چارچوب کیفیت حسابرسی آغاز نمودند که از جمله آنها می توان به چارچوب شورای گزارشگری مالی در بریتانیا^۸ (۲۰۰۸)، چارچوب^۹ هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۳) و چارچوب اولیه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام آمریکا اشاره کرد. علاوه بر این، استاندارد بین المللی شماره ۱ در زمینه کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی^{۱۰} (ISQC1) توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و مجموعه استانداردهای کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام (QC40، QC30، QC20) و رهنمودهای مرتبط با استانداردهای هر دو مرجع نیز منتشر شده است. پس از این تلاش ها پژوهش های دانشگاهی به سمت ترکیبی گرایش پیدا کرد. واسکیوسکس و مکوسیوس (۲۰۱۴) بر مبنای (ISQC1) و پژوهش های قبلی در زمینه کیفیت حسابرسی، چارچوبی را برای مدیریت کیفیت حسابرسی ارائه نمودند. این چارچوب هر سه ضلع مثلث حسابرسی شامل حسابرسان استفاده کنندگان بیرونی و صاحبکاران حسابرسی را پوشش می دهد. نری و رسو (۲۰۱۴)

قانون گذاری برای حسابرسی مبتنی بر الزامات قانونی^{۱۱} از جمله این سازمان ها هستند که ممکن است ساختار کاملاً دولتی داشته باشند و یا اینکه توسط نهادهای حرفه ای ایجاد شده اند و تحت نظارت دولت هستند یا مستقل عمل می کنند. تغییرات اخیر در ساختارهای قانون گذاری حسابرسی مبتنی بر الزامات قانونی در برخی از کشورها از جمله آمریکا، کانادا و فرانسه نشان دهنده اثرات فشارهای خارجی ناشی از بازارهای جهانی است که خواستار رویه های قانون گذاری استاندارد و ساختاریافته برای حسابرسی در سطح جهانی هستند که ممکن است باعث همگرایی و شبیه شدن ساختارهای قانون گذاری کشورهای مختلف شوند. طبیعتاً در کنار این فشارها ظاهرسازی نیز ممکن است به وجود آید آنچنان که پژوهش های اخیر در فرانسه و کانادا موید این مطلب است (بیکر، بارد و پارت دیت هیورت، ۲۰۱۴).

علاوه بر دو نظریه فوق الذکر، در بحث بررسی روش ها و رویه های مرسوم در سه حوزه ابزارها، گزارش ها و مجازات ها، استاندارد کنترل کیفیت شماره یک به عنوان تنها استاندارد موجود در زمینه ارزیابی کیفیت موسسات حسابرسی می باشد. هر چند انتشار رهنمودهای جداگانه برای کنترل کیفیت در سطح موسسات کوچک و متوسط نشان دهنده اهمیت این نوع از موسسات می باشد لیکن همچنان انتقادهایی به این استاندارد وارد می باشد. فدراسیون بین المللی حسابداران^۷ تلاش نمود تا با شروع پروژه استاندارد کنترل کیفیت یک و انتشار متن نظرخواهی و پرداختن به موضوع الزامی شدن گزارشگری شفافیت، تنظیم مفاد استاندارد بر اساس اندازه موسسات حسابرسی و استفاده از رویکرد مدیریت کیفیت نقاط ضعف این استاندارد را شناسایی و در اصلاحات آتی مدنظر قرار دهد. در خصوص گزارشگری نتایج نیز در حال حاضر دو نوع گزارش منتشر می شود. یک انتشار گزارش بازرسی توسط نهاد ناظر که نحوه انتشار و مفاد آن در کشورهای مختلف متفاوت است. دوم انتشار گزارش شفافیت توسط موسسات حسابرسی بنگاه دارای جنبه منافع عمومی که انتشار آن در ژاپن و استرالیا و اتحادیه اروپا الزامی است. در خصوص مجازات موسسات حسابرسی و یا حسابرسان متخلف نیز در کشورهای مختلف خصوصاً اتحادیه اروپا مقررات سخت گیرانه ای وجود دارد البته نوع گزارشگری این تخلفات در کشورهای مختلف متفاوت است.

همان طور که اشاره شد، تاکنون عمده پژوهش ها بر روی کیفیت در سطح کار حسابرسی و فرآیند حسابرسی و در دو زمینه آرسویی و تصمیم گیری مبتنی بر قضاوت به صورت کمی متمرکز بوده است (فرانسیس، ۲۰۱۱). از جمله

یک مقاله انتقادی در زمینه چارچوب کیفیت حسابرسی ارائه نمودند. در این مقاله به نقد پژوهش های فعلی در زمینه کیفیت حسابرسی می پردازد و به صورت موشکافانه چارچوب هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام و هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی را مورد بررسی قرار می دهد و پیشنهاد می دهند محققین دانشگاهی و مراجع تدوین باید به نقش محوری ذینفعان توجه ویژه ای داشته باشند و علاوه بر بحث ورودی، فرآیند و خروجی در ارزیابی کیفیت حسابرسی، آن دسته از محرک های حسابرسی را که خارج از کنترل مستقیم می باشند لیکن تاثیرپذیر و قابل مدیریت هستند و اثر مستقیم بر کیفیت حسابرسی دارند را نیز مورد بررسی قرار دهند. هیو (۲۰۱۵) ضمن مروری بر چارچوب شورای گزارشگری مالی در بریتانیا (۲۰۰۸) و مقایسه آن با چارچوب هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۳)، فرانسیس (۲۰۱۱) و کنچل، کریشنان و پوز (۲۰۱۳) طبقه بندی جدیدی را برای اجزا کیفیت حسابرسی ارائه نمود. علی رغم این تلاش ها، طی بررسی های به عمل آمده در پایگاه های اطلاعاتی معتبر همچون پروکوئست یک ارزیابی جامع از عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر خصوصا به روش کیفی صورت نگرفته است که نوآوری اصلی پژوهش حاضر می باشد. همچنین عمده پژوهش ها در کشورهای توسعه یافته انجام شده و پژوهش حاضر از معدود پژوهش های انجام شده در کشورهای در حال توسعه است.

پژوهش های انجام شده در خصوص نهاد ناظر، به بحث نحوه سیاست گذاری و همچنین اثرات بازرسی ها و گزارشات بر کیفیت حسابرسی می پردازند و بر روی خود فرآیند بازرسی کمتر متمرکز شده اند. دیفوند و لنوکس (۲۰۱۱) با بررسی اثر SOX بر روی حیات حسابرسان کوچک و کیفیت حسابرسی نشان دادند که فرآیند بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام با تشویق حسابرسان بی کیفیت به خروج از بازار به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می کند. بیکر، بدارد و پارت دیت هیورت (۲۰۱۴)، به مقایسه ساختار قانون گذاری حسابرسان در سه کشور آمریکا، فرانسه و کانادا از دیدگاه تئوری نهادی پرداخته اند. بر اساس نتایج این پژوهش، هر چند بر اثر فشارهای خارجی ناشی از بازارهای سرمایه جهانی ساختار قانون گذاری این سه کشور مشابه شده اند، لیکن این شباهت ها بیشتر ظاهر سازی است و تلاش دارند هم زمان با حفظ وجاهت قانونی خود، انعطاف پذیری و راه های گریز در مقابل فشارهای خارجی را برای خود محفوظ نگه دارند. لوهلن

(۲۰۱۵) در رساله خود به موضوع وضع قوانین و مقررات در حوزه حسابرسی در آلمان و مقایسه آن با آمریکا و انگلیس پرداخته است. پیرو این رساله دو مقاله توسط وی منتشر شده است. در مقاله اول وی به مقایسه قانون گذاری در حوزه حسابرسی قانونی در میان کشورهای اروپایی پرداخته و یک طبقه بندی در خصوص سیستم های نظارتی برای موسسات حسابرسی در اروپا و آمریکا که صاحبکاران آنها با منافع عموم در ارتباط هستند ارائه نموده است. البته این مقاله قبل از عملیاتی شدن اصلاحات بنیادین اتحادیه اروپا در حوزه حسابرسی قانونی ارائه شده و ساختارهای قانون گذاری و نظارت بر حسابرسان قانونی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا تغییرات اساسی داشته اند. در مقاله دوم لوهلن (۲۰۱۶) به بررسی و مقایسه مطالعات انجام شده در زمینه بررسی هم پیشگان و فرآیند بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام در آمریکا پرداخت. نتایج بررسی نشان می دهد که در مجموع، علی رغم گستردگی پژوهش های انجام شده در این زمینه، یک نتیجه گیری قطعی در زمینه ابعاد مختلف قانون گذاری در حسابرسی ارائه نشده است. این تصویر مبهم ناشی از نتایج متضاد پژوهش ها و حاکم بودن پارادایم پژوهش های کمی است و ضرورت انجام پژوهش کیفی را نشان می دهد.

در خصوص گزارش شفافیت و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی پژوهش های محدودی انجام شده است. دیمیوس، اسکلمان، واندر بهد، و وانسترلن (۲۰۱۲) به بررسی ارتباط میان افشا حاکمیت موسسات حسابرسی در گزارش شفافیت و کیفیت واقعی حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که میان موسسات حسابرسی از نظر محتوا و نحوه افشا تفاوت وجود دارد. با این وجود، کیفیت افشاهای گزارشگری شفافیت منعکس کننده کیفیت حسابرسی بر مبنای خروجی های متداول و قابل اندازه گیری کیفیت حسابرسی نمی باشد. هر چند ارتباط ضعیفی میان گزارش اثربخشی سیستم کنترل داخلی کیفیت موسسات حسابرسی و افشاهای وجود دارد. فو، کارسون و سیمنت (۲۰۱۵) به بررسی گزارشگری شفافیت در کشور استرالیا پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می دهد که موسسات حسابرسی حداقل الزامات گزارشگری را رعایت نموده اند اما در خصوص حوزه های تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، های کنترل داخلی، رویه های حفظ استقلال، آموزش مستمر و نحوه پرداخت به شرکا، عملکرد متفاوتی دارند. شانگ، یاپ، و جونگ (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی گزارشگری شفافیت در کشورهای مختلف و میزان در دسترس

بودن آن پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که در برخی از کشورها این گزارش‌ها به صورت برخط در دسترس نیستند. همچنین با توجه به اینکه الزامات قانونی در زمینه این گزارش‌ها فقط حداقل موارد را بیان می‌نماید، تنوع مطالب ارایه شده و محدودیت‌های زبانی مانع از مقایسه این گزارش‌ها می‌شوند. لا روسا، کاسریو، و بمینی (۲۰۱۸) به بررسی سودمندی گزارشگری شفافیت در حوزه اتحادیه اروپا پرداختند. آنها از طریق تحلیل محتوا، شاخص افشای حاکمیتی شرکتی (CGDI) را برای ۱۲۲ موسسه حسابرسی از ۱۰ کشور اروپایی بررسی نمودند. نتایج نشان می‌دهد که علی‌رغم تلاش‌ها جهت هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابرسی در میان کشورهای عضو اتحادیه اروپا به دلیل تفاوت در بستر نهادی آنها همچنان تفاوت‌هایی وجود دارد. علاوه بر این، هرچند بر اساس این شاخص، گزارش شفافیت باعث افزایش اعتماد به نفس سرمایه‌گذاران شده است لیکن بازار حسابرسی را آشفته نموده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود پژوهش‌های انجام شده در این زمینه محدود است و پژوهش‌های بیشتری باید در خصوص اثربخشی گزارشگری شفافیت انجام شود.

در خصوص وضعیت ایران، در سطح نهادها و مراجع تصمیم‌گیری، متولی اصلی تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی است که صرفاً به ترجمه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی توجه داشته و تاکنون رهنمودهای لازم برای کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی بر اساس اندازه آنها تدوین نشده است. همچنین چارچوب کنترل کیفیت نیز تاکنون ارائه نگردیده است. الزامات گزارشگری کیفیت به صورت عمومی نیز وجود ندارد. مسئولیت ارزیابی کیفیت موسسات حسابرسی در سطح کار و در سطح موسسه بر عهده جامعه حسابداران رسمی ایران است. مکانیزم ارزیابی جامعه، چک لیست‌های ارزیابی کنترل کیفیت است که به طور سالانه برای موسسات عضو تکمیل و بر اساس نتایج آن موسسات امتیازدهی و در چهار گروه الف تا د طبقه‌بندی می‌شوند. در حال حاضر ۲۶۲ موسسه حسابرسی عضو جامعه هستند. به نظر می‌رسد که "روند نظارت کنونی جامعه حسابداران رسمی بر موسسات حسابرسی و شاغل انفرادی پاسخگوی نیاز واقعی به نظارت واقعی نیست- تکمیل چک لیست بر اساس چند نمونه تصادفی و تعیین امتیاز برای موسسات بدون ارائه جزئیات نمی‌تواند معیار و ملاک مناسبی برای ارزیابی کیفیت موسسات در سطح جامعه باشد. با توجه به تجارب جهانی خصوصاً آمریکا، بررسی هم‌پیشگان نیز به تنهایی نمی‌تواند در بهبود این روند موثر باشد. دولت نیز در ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم برای حسابرسان و حسابداران و موسسات حسابرسی متخلف

حداقل مجازات‌های جرم را در نظر گرفته است. به دلیل شفاف نبودن عملکرد موسسات، اجرای این قانون ممکن است باعث برخورد سلیقه‌ای با حسابرسان شود و مشکلات عمده‌ای را به وجود آورد. بنابراین، بحث حسابخواهی از حسابرس نیازمند توجه جدی است. با مقایسه موارد مطرح شده در بخش پیشینه نظری و تجربی با شرایط حرفه حسابرسی در ایران به طور مشخص سه نقطه ضعف عمده خصوصاً در زمینه موسسات حسابرسی و نهادناظر آشکار می‌گردد: فقدان یک چارچوب کنترل کیفیت حسابرسی رسمی هم در سطح کار حسابرسی و هم در سطح موسسه حسابرسی، محدود شدن کنترل کیفیت در سطح موسسه حسابرسی به استاندارد کنترل کیفیت شماره یک و عدم ارائه رهنمودهای لازم در این زمینه بر اساس اندازه موسسات و یا نوع صاحبکار، فقدان یک مکانیزم ارزیابی جامع موسسات حسابرسی که مباحث استقلال نهاد ناظر برای موسسات حسابرسی دارای صاحبکار خاص، گزارشگری و بحث‌های انضباطی را نیز شامل می‌شود. در نتیجه بیان اصلی مسئله پژوهش حاضر این است که "عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران چیست و چگونه می‌توان این عوامل را به کمک نظریه داده بنیاد چندوجهی به صورت یک چارچوب کیفیت حسابرسی متناسب با شرایط ایران برای موسسات حسابرسی و نهاد ناظر سازماندهی نمود؟" به گونه‌ای که هر سه نقطه ضعف به طور هم‌زمان پوشش داده شود. بررسی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات و نهاد ناظر با در نظر گرفتن تجارب جهانی فوق‌الذکر می‌تواند به بهبود فرآیند حسابخواهی کمک کند که در این بررسی با توجه به افزایش تعاملات اقتصادی ایران در بازارهای جهانی نظریه نهادی نوین در کنار نظریه نمایندگی بایستی مدنظر قرار بگیرد.

۳- پرسش پژوهش

مسئله پژوهش حاضر این است که "عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران چیست و چگونه می‌توان این عوامل را به کمک نظریه داده بنیاد چندوجهی به صورت یک چارچوب کیفیت حسابرسی متناسب با شرایط ایران برای موسسات حسابرسی و نهاد ناظر سازماندهی نمود؟"

۴- روش شناسی پژوهش

۴-۱- روش پژوهش

پارکر (۲۰۰۳) معتقد است پژوهش‌های اخیر در زمینه حسابداری و مدیریت تحت سیطره فلسفه پژوهش اثباتی

مورد استفاده قرار می‌گیرد. نظریه ایجاد شده، در یک سطح مفهومی کلی، یک فرآیند، یک کنش، یا برهم کنش را درباره یک موضوع واقعی تشریح می‌کند (کرسول، ۲۰۱۲). از آنجایی که در پژوهش حاضر به یک توضیح یا نظریه جامع و وسیع در زمینه فرآیند کنترل کیفیت در موسسات حسابرسی و نهاد ناظر نیاز داریم، از نظریه پردازی داده بنیاد استفاده خواهد شد. در این نظریه پردازی به طور کلی چهار رویکرد وجود دارد. رویکرد گلیزر (کلاسیک)، رویکرد اشتراوس و کوربین، رویکرد ساختارگرایانه چارمز و رویکرد نظریه داده بنیاد چند وجهی (مالتی گراند تئوری) گلدکول و کرونهلیم. دو رویکرد اول استقرایی است و تفاوت آنها در فرآیند و ساختار پژوهش خصوصاً مراحل کدگذاری داده است. رویکرد سوم، ساختارگرایانه، علاوه بر بحث استقرا و استفاده از استنتاج بهترین تبیین^{۱۱}، بر خلاف دو رویکرد اول تأکید زیادی بر پیشینه پژوهش و مطالعه گذشته قبل از انجام پژوهش دارد این در حالی است که در دو رویکرد اول بیشتر تأکید بر ذهن خالی در انجام پژوهش دارند. همان طور که چارمز (۲۰۱۴) بیان می‌نماید قبل از ورود به بحث در مورد آن باید یاد گرفت. یکی از پیش شرط های نظریه داده بنیاد این است که باید از مطالعه پژوهش ها و پیشینه نظری مرتبط با موضوع بحث اجتناب شود. اگر شما قبل از ورود به بحث، پیشینه پژوهش را مطالعه نکنید، لزوماً به معنی ورود با ذهن باز نیست زیرا ممکن است با پیش فرض های بررسی نشده در ارتباط با موضوع مواجه شوید. همان طور که در فصل ۱۱ کتاب چارمز به طور مفصل اشاره شده است، بسیاری از پژوهشگران امروزه نمی‌توانند پژوهش خود را بدون داشتن دانش قبلی که به نوعی موضوع مورد بررسی را بیمه می‌نماید، شروع نمایند. فراتر از بحث پیشینه پژوهش، شما باید درباره تجربه و شرایطی که می‌خواهید مورد مطالعه قرار دهید به روز باشید. همانند قوم نگاران، مصاحبه کنندگان نیز به صورت فزاینده پژوهش های خود را در سازمان های پیچیده انجام می‌دهند که تسلط و اشراف بر رویه های آن سازمان و سوالات تخصصی مرتبط با آن، به آنها کمک می‌کند تا با مصاحبه شوندگان بهتر ارتباط برقرار کند و مصاحبه را در مسیر صحیح هدایت نمایند. در رویکرد چهارم، گلدکول و کرونهلیم (۲۰۱۰) ضمن توجه به پیشینه پژوهش و رویکرد استقرایی، به کمک رویکرد قیاسی و بهبود استفاده سیستماتیک از نظریه های قبلی، از سایر منابع نیز در این زمینه استفاده نمودند. در نتیجه آنها علاوه بر گراندینگ تجربی مرسوم، دو گراندینگ دیگر شامل گراندینگ نظری و داخلی را به صورت جداگانه به فرآیند نظریه داده بنیاد

قراردارند که به دنبال آزمون تئوری های شکل گرفته بر اساس استقرا، ترسیم مدلی برای قدرت پیشبینی کنندگی، یافته های قابل تایید و تعمیم پذیر از نظر آماری، و یک رویه جهان شمول رفتاری هستند. توسعه پژوهش های کیفی علاوه بر فراهم کردن روش های جدید و امکان بررسی موضوعات خاص، این امکان را برای محققان فراهم می‌آورد که به طور مستقیم و مشخصاً با سازمانها، کنشگران سازمان ها، و موسسات در تعامل باشند. این چالش باعث می‌شود پژوهشگران حسابداری و مدیریت از بی طرفی، استقلال، بی انگیزگی، نظارت از راه دور خارج شوند و به یک پژوهشگر فعال در بطن فعالیت های سازمان و موسسه تبدیل شوند، و در زمینه مسئولیت پذیری اجتماعی، سازمانی، حرفه ای، تجاری و دولتی برای توسعه رویه و خطی مشی های مشارکت مستقیم تری داشته باشد. دیا و همکاران (۲۰۱۶) با بررسی پژوهش های مبتنی بر مصاحبه در حسابداری از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۴ به این جمع بندی رسیدند که بیشتر تحقیقات کیفی در حوزه حسابداری مدیریت انجام شده است و این نوع تحقیقات در حوزه حسابداری مالی یا حسابرسی متداول نیست. در این دو حوزه اکثر تحقیقات آرشیوی / یا تجربی هستند. آنها معتقدند که زمینه های پژوهشی متعددی برای پژوهش های مبتنی بر مصاحبه در حوزه حسابداری مالی و حسابرسی وجود دارد. پژوهش های حسابرسی در زمینه کیفیت حسابرسی در هر سه سطح کار، موسسه و ملی از این قاعده مستثنی نبوده است. تاکنون عمده پژوهش ها بر روی کیفیت در سطح کار حسابرسی و فرآیند حسابرسی و در دو زمینه آرشیوی و تصمیم گیری مبتنی بر قضاوت به صورت کمی متمرکز بوده است (فرانسیس، ۲۰۱۱). ناطقی و همکاران (۱۳۹۷) نیز در پژوهشی به ارائه تصویر جامعی از وضعیت فعلی پژوهش های حسابرسی در ایران پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش، بیش از ۶۰ درصد تحقیقات از روش آرشیوی و ۳۳ درصد از روش پیمایشی استفاده کرده اند که این نتایج به نوعی موید نتایج فرانسیس (۲۰۱۱) می‌باشد. طی بررسی های به عمل آمده در پایگاه های اطلاعاتی معتبر همچون پریکوست پژوهش کیفی در زمینه کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر انجام نشده است. بنابراین در پژوهش حاضر از روش پژوهش کیفی استفاده شده است. امروزه در روش شناسی کیفی استراتژی های گوناگونی نظیر مطالعه موردی، قوم نگاری، پدیدار شناسی، تحلیل روایت و داده بنیاد وجود دارد. یکی از مهمترین این استراتژی ها نظریه پردازی داده بنیاد است. نظریه پردازی داده بنیاد رویه ای نظام مند و کیفی است که به منظور ایجاد نظریه

استوار است. تا زمانی نمونه گیری ادامه می یابد که نمونه بعدی، مطالب تکمیل کننده ای به اجزای تشکیل دهنده نظریه اضافه نماید و در تمام مقوله ها سطوح به اشباع برسیم. از میان شاغلین موسسات حسابرسی و نهادهای نظارتی در مجموع 23 نفر انتخاب شدند که با این تعداد به اشباع نظری دست یافتیم (جدول ۱، جدول ۲، جدول ۳). به جز در دو مورد اکثر مصاحبه ها به طور متوسط حدود یک ساعت به طول انجامیده است.

۴-۳- ارزیابی پژوهش

در پژوهش داده بنیاد چندوجهی، مرحله شفاف سازی داده ها نقش ارزیابی پژوهش را ایفا می نماید. به عبارت دیگر با ارزیابی اعتبار نظری، اعتبار تجربی و اعتبار درونی به نوعی ارزیابی نظریه پژوهش انجام شده است و گلدکول و کرونهلیم (۲۰۱۰) از سایر روش های مرسوم برای ارزیابی پژوهش کیفی استفاده نموده اند.

در پژوهش حاضر نیز هرچند پژوهشگران بخش شفاف سازی داده را برای ارزیابی پژوهش کافی می دانند، با این وجود به منظور غنای ارزیابی پژوهش از معیارهای ملیس و هابرمین (۱۹۹۴) نیز استفاده شده است. در راستای کاهش سوگیری ها و افزایش اعتبار/وجهه^{۱۲}، ملیس و هابرمین (۱۹۹۴) روش های مختلفی را پیشنهاد نمودند:

- ۱) اجتناب از تفاسیر کلی داده ها
- ۲) اجتناب از اختصاص وزن بیشتر به یافته های حاصل از مشارکت کنندگان بعدی که جزئیات بیشتری ارائه نمودند در مقایسه با انهایی که جزئیات کمتری ارائه نمودند.
- ۳) اعمال نظرات شخصی و احتمال منحرف شدن توسط مشارکت کنندگان

به منظور اجتناب از تفاسیر کلی داده ها، پژوهشگر تلاش نمود تا در فرآیند نمونه گیری طیف مختلفی از دیدگاه ها را پوشش دهد، عوامل تاثیرگذار را شناسایی و روابط میان آنها را بررسی نماید. به منظور اجتناب از اختصاص وزن بیشتر به یافته های حاصل از مشارکت کنندگانی که توضیحات بیشتری در مقایسه با سایر مشارکت کنندگان ارائه نمودند، در طی فرآیند کدگذاری داده ها، پردازش کدها صرف نظر از فرد پاسخ دهنده آنها انجام شده است. به منظور کاهش مخاطره ناشی از اعمال نظرات شخصی یا منحرف شدن فرآیند پژوهش توسط یک پژوهشگر خاص، ملاک انتخاب تمام مشارکت کنندگان تنها تخصص و توان حرفه ای آنها بوده است. هیچ گونه روابط خانوادگی یا رابطه کاری میان پژوهشگر و مشارکت کنندگان

اضافه نمودند و به نظر محققان پژوهش حاضر بر غنای پژوهش افزودند. به همین دلیل در پژوهش حاضر از رویکرد چهارم، نظریه داده بنیاد چند وجهی (مالتی گراند تئوری) استفاده شده است. پژوهش حاضر تلاش دارد تا به کمک رویکرد داده بنیاد چندوجهی به بررسی ابعاد مختلف کیفیت در سطح موسسات حسابرسی و نهاد نظر پردازد و یک چارچوب جامع در این زمینه ارائه نماید. مراحل فرآیند توسعه نظریه داده بنیاد چندوجهی عبارتند از (گلدکول و کرونهلیم، ۲۰۱۰):

۱. بازتاب حوزه های مورد علاقه پژوهش و تجدید نظر خلق نظریه:
- ۲.۱. کدگذاری استقرایی - معادل کدگذاری باز
- ۲.۲. اصلاح مفاهیم
- ۲.۳. کدگذاری الگویی - معادل کدگذاری محوری
- ۲.۳.۱. پارادایم سه وجهی اشتراوس و کوربین شامل شرایط - عمل و عکس العمل و پی آمد
- ۲.۴. تلخیص نظریه - معادل کدگذاری انتخابی و تشکیل یک یا چند هسته مرکزی
۳. شفاف سازی مبتنی بر داده ها:
- ۳.۱. تطابق نظری
- ۳.۲. تایید اعتبار داده های تجربی به صورت شفاف
- ۳.۳. ارزیابی انسجام نظری

۴-۲- روش های گردآوری شواهد و ساخت داده ها و نمونه

در پژوهش های کیفی به طور کلی چهار روش برای گردآوری شواهد و ساخت داده ها وجود دارد: مشاهدات، مصاحبه ها و پرسشنامه ها، مستندات و مواد سمعی و بصری (کرسول، ۲۰۱۲). با توجه به کیفی و داده بنیاد چندوجهی بودن پژوهش حاضر، ابتدا از طریق مطالعه کتابخانه ای و پایگاه های اطلاعاتی معتبر، مبانی نظری لازم برای تبیین و آشنایی با موضوع پژوهش گرد آوری می گردد. سپس همانند سایر پژوهش های داده بنیاد، از مصاحبه برای بسط مبانی نظری و نهایتاً تدوین مدل مفهومی پژوهش استفاده خواهد شد. پس از تدوین پروتکل مصاحبه شامل محورهای اصلی، در ابتدای مصاحبه از مصاحبه های ساختار نیافته جهت دست یابی به کدها و مفاهیم استفاده شده و در ادامه به کمک مصاحبه نیمه ساختارمند نظریه مربوطه استخراج گردید. شایان ذکر است در پژوهش های داده بنیاد گردآوری داده ها و تجزیه و تحلیل و ساخت داده ها همزمان انجام می شود. برای نمونه گیری از روش نمونه گیری نظری استفاده شده است. این روش نمونه گیری بر مفاهیم استخراج شده از داده ها

وجود نداشته است. همچنین به منظور جلوگیری از سوگیری، سوال های مطرح شده در چارچوب پروتکل مصاحبه بوده است و از قابلیت تکرار شونده گی برخوردار بوده است.

۵- یافته های پژوهش

در این قسمت نتایج مراحل سه گانه نظریه داده بنیاد چند وجهی تشریح می گردد.

بازتاب حوزه های مورد علاقه پژوهش و تجدید نظر با پرداختن به بحث مبانی نظری و پیشینه پژوهش و تجدیدنظر در طبقه بندی مصاحبه های قبلی بر اساس مصاحبه های جدید در صورت لزوم، عملاً این مرحله از نظریه داده بنیاد چندوجهی تامین شده است و حاکم بر کل فرآیند است.

خلق نظریه

در این پژوهش در مجموع ۹۳۶ مفهوم استخراج گردید. فراوانی مفاهیم در هفت هسته مرکزی در جدول ۴ ارائه گردیده است. سپس کدگذاری استقرایی - معادل کدگذاری باز انجام شد که نمونه آن در جدول ۵ ارائه شده است. این جدول به نحوه استخراج کدهای باز لایه دوم هسته مرکزی کنترل کیفیت جامعه - عمل و عکس و العمل - می پردازد که شامل راهکارهای ارائه شده برای بهبود کیفیت این هسته می باشد. در ادامه، به منظور ساماندهی کدها و ادغام و گروه بندی های اولیه مصاحبه ها اقدام به اصلاح مفاهیم از طریق جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات و هاوِل (۲۰۰۸) گردید که نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده است. همان طور که در این جدول ملاحظه می شود هفت گروه اصلی به همراه اجزای شش گانه آنها (چه چیزی، کجا، چه زمانی، چرا، چگونه، پی آمد) استخراج گردیده است. به کمک این جدول، در جدول ۷ کدگذاری الگویی در سه محور شرایط، عمل و عکس العمل و پی آمد انجام شد. در نهایت در نمایه ۳، نظریه تلخیص شده ارائه گردید. در این نمایه به دلیل اینکه عوامل محیطی حاکم بر کل فرآیند بود در مدل ارائه نشده است. همچنین اکثر این جزئیات و کدهای باز جمله خود مصاحبه شوندگان می باشد که به صورت *in vivo* بوده که در سطح مفاهیم بدون تغییرات و در سطح کدگذاری باز با حداقل تغییر ارائه شده است.

جدول ۱- سابقه کار مشارکت کنندگان بر حسب سال

شرح	فراوانی سابقه کار بر حسب سال	درصد فراوانی
۳۰ سال به بالا	6	26
۲۰ تا ۳۰ سال	10	43
۱۵ تا ۲۰ سال	5	22
۱۰ تا ۱۵ سال	1	4
۵ تا ۱۰ سال	1	4
جمع کل	23	100

جدول ۲ سابقه محل کار مشارکت کنندگان

سازمان	فراوانی
بورس	3
جامعه حسابداران رسمی	2
سازمان حسابرسی	5
سایر موسسات	13
جمع کل	23
سایر موسسات:	
شریک موسسه حسابرسی	6
مدیر حسابرسی	2
مدیر ارشد حسابرسی	1
سایر	4
جمع کل	11

جدول ۳- مدارک حرفه ای مشارکت کنندگان

مدرك تحصیلی	حسابداری	مدیریت	جمع کل	درصد فراوانی
دکتر	6	1	7	30
دانشجوی دکتر	1	۰	1	4
ارشد	12	2	14	61
کارشناسی	1	۰	1	4
جمع کل	20	3	23	100

جدول ۴- فراوانی مفاهیم پژوهش

درصد فراوانی	تعداد مفاهیم	هسته های مرکزی پژوهش
7%	68	استاندارد یک
4%	33	بحث های انضباطی
7%	62	مفاهیم استفاده نشده
6%	56	عوامل محیطی
20%	191	کنترل کیفیت جامعه
12%	116	گزارشگری
24%	226	مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی
20%	184	نهاد ناظر
100%	936	جمع کل

جدول ۵- نمونه کدگذاری استقرایی - معادل کدگذاری باز

۱. مفاهیم	۲. کدگذاری استقرایی - معادل کدگذاری باز
نیاز به جنبش ملی برا اصلاحات	نیاز به جنبش ملی برای اصلاحات
تو اساسنامه جامعه بازنگري	اصلاح اساسنامه در جهت گرفتن شریک غیر حسابرس
لزوم اصلاح ساختار	لزوم اصلاح ساختار کنترل کیفیت توسط جامعه
لزوم اصلاح ساختار کارگروه کنترل کیفیت	لزوم اصلاح ساختار کارگروه کنترل کیفیت
ایجاد ساختار لازم برای حفظ کنترل و استقلال در جامعه	ایجاد ساختار لازم برای حفظ کنترل و استقلال در جامعه
حداقل سرمایه و تعداد شرکا زیاد شود	حداقل سرمایه و تعداد شرکا زیاد شود
در مرور موسسه تیمش هم باید جدا شود	موسسه مرور کنیم ولی در صورت عمیق شدن، تیم هم تخصصی تر شود
قرار نیست برای کسی رتبه اعلام شود درآمد را بگوید	ارایه کارها براساس رتبه کیفیت درآمد
لزوم ارایه کارها بر اساس رتبه و کیفیت	لزوم ارزیابی کنترل درون سازمانی موسسات بزرگ
لزوم ارزیابی کنترل درون سازمانی موسسات بزرگ	لزوم ارزیابی کنترل درون سازمانی موسسات بزرگ
لزوم درجه بندی حسابدار رسمی	اصلاح انتخاب و ارزیابی حسابدار رسمی
اول امتحان حسابدار رسمی بعد تجربه	
ایجاد موسسه کنترل کیفیت و طبقه بندی کنترل کیفیت	
در سطح موسسات بزرگ حتما باید واحد کنترل کیفیت داشته باشد	تعیین نحوه خودارزیابی کنترل کیفیت در موسسات بر اساس اندازه
متوسط ها و کوچک ها فرق می کند فقط مدیر داشته باشد	
نیروهایی جذب کنند و آموزش دهند	داشتن نیروی جداگانه برای کنترل کیفیت
جامعه خودش یک تعداد نیرو برای کنترل کیفیت داشته باشد	
لزوم استقلال کنترل کیفیت از تمام جهات	استقلال
لزوم حفظ استقلال در هر شرایط	
لزوم بازنگري چک لیست ها بر اساس IFRS	
در کنترل کیفیت اول سایز ببیند بعد نمونه و نمرات بر اساس آن باشد	
ترجمه روان چک لیست های خارجی و استفاده از نظر صاحب نظران	
دوم اینکه ما بیاییم ان بررسی کار را دو تا برنامه بدیم	
سوم پرسشنامه هم وضعیت و هم کار تفکیک کنیم	اصلاح دستورالعمل و چک لیست از نظر محتوی و اندازه
لزوم تفکیک چک لیست ها بر اساس سایز در صورت بین المللی شدن	
لزوم تفکیک پرسشنامه بر اساس اندازه به سه بخش	
در سطح موسسه حسابرسی هم چک لیست باید تفکیک شود	
تقسیم دستورالعمل رسیدگی بر اساس بزرگ و کوچک و متوسط	

۱. مفاهیم	۲. کدگذاری استقرایی- معادل کدگذاری باز
اصلاح پرسشنامه ها	
لزوم تفکیک چک لیست ها بر اساس سایز	
نسبت درآمد نسبت تعداد کارکنان	
بگیم تعداد کارکنان معیار. مثلا	
ملاک می خواهد تحقیقات می خواهد	
کنترل کیفیت هوشمند باشد	
بحث اصلی این است که نوسانات نشان دهنده خطر	
اجرای یک سری کنترل ها را از راه دور	
شاخص سازی برای کنترل های راه دور	
بررسی خروجی ها	لزوم تبیین ملاک و معیار
شاخص سازی برای کنترل کیفیت	
نیاز به معیار برای تقسیم کار داریم	
نبود معیار برای تفکیک چک لیست ها	
نمونه های ملاک و معیار	
تقسیم بندی خوب ولی باید هشدار بگذاریم	
باید سقف کار بگذارند.	
ایجاد ردفلگ-علایم هشدار دهنده برای کنترل ها	
تعداد حسابدار رسمی و تعداد کارمند به عنوان معیار طبقه بندی	
لزوم در نظر گرفتن مراقبت حرفه ای در کنار کنترل کیفیت	لزوم در نظر گرفتن مراقبت حرفه ای در کنار کنترل کیفیت
کمک می کند که روش ها منظم تر و یکنواخت شود	
اول اینه که اون بحث نمونه گیری	استفاده از نمونه گیری در راستای کاهش گروه و فضاوت
بریم روی نمونه گیری طبقه بندی	

جدول ۶- راهنمای ارتباط شرطی نتایج پژوهش

پیامد Consequence	چگونه How	چرا Why	چه زمانی When	کجا Where	چه چیزی What	گروه بندی
بهبود کیفیت موسسات	راهکارها	موانع و ضعف اجرا	هنگام ارزیابی کنترل کیفیت سالانه چک لیست سطح موسسه	ایران - موسسات حسابرسی	۱. ضوابط و ابزار های فعلی ارزیابی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را چگونه ارزیابی می نمایید؟	استاندارد یک
بهبود کیفیت نهاد ناظر	راهکارها	معایب رسیدگی و مشکلات ساختاری جامعه	هنگام ارزیابی کنترل کیفیت سالانه چک لیست سطح موسسه	ایران - موسسات حسابرسی	۲. نحوه ارزیابی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را چگونه ارزیابی می نمایید؟	کنترل کیفیت جامعه
جداگانه	جداگانه	جداگانه	همیشه به طور مستمر وجود دارد	ایران - موسسات حسابرسی	۲. نحوه ارزیابی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را چگونه ارزیابی می نمایید؟	مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی
بر کل ساختار حرفه اثر دارد	نیاز به اصلاحات کلان دارد	فهرست عوامل	همیشه به طور مستمر	ایران - موسسات	۲. نحوه ارزیابی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را چگونه ارزیابی می نمایید؟	عوامل محیطی

پیامد Consequence	چگونه How	چرا Why	چه زمانی When	کجا Where	چه چیزی What	گروه بندی
			وجود دارد	حسابرسی		
مزایا	توصیه ها	وضعیت فعلی/انگرانی /حمایت	هنگام ارزیابی کنترل کیفیت سالانه چک لیست سطح موسسه	ایران - موسسات حسابرسی	۳. نحوه گزارشگری کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را چگونه ارزیابی می نمایید؟	گزارشگری
رفع ناکارآمدی و بهبود کیفیت حرفه	راهکارها	نقاط ضعف و مشکلات	هنگام برخورد با موارد تخلف	ایران - موسسات حسابرسی	۴. اقدامات تنبیهی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را چگونه ارزیابی می نمایید؟	بحث های انضباطی
mix	mix	مشکل نظارت موازی	هنگام اجرای کنترل کیفیت توسط نهادهای سه گانه	ایران - موسسات حسابرسی	۵. نهادهای فعلی ارزیابی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را چگونه ارزیابی می نمایید؟	تهدا ناظر

جدول ۷- کدگذاری الگویی - معادل کدگذاری محوری

طبقه بندی کلی	گروه	(چرا/شرایط) why/condition	(چگونه/عمل و عکس العمل) how/action- interaction	(پی آمد) Consequence
موسسات حسابرسی	استاندارد یک	ضعف اجرا /موانع اجرا	راهکارها	بهبود کیفیت موسسات
موسسات حسابرسی	مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی	هر کدام جداگانه	هر کدام جداگانه	هر کدام جداگانه
نهاد ناظر	کنترل کیفیت جامعه	معایب رسیدگی/مشکلات ساختاری	راهکارها	بهبود کیفیت نهاد ناظر
نهاد ناظر	گزارشگری	وضعیت فعلی/انگرانی /حمایت	توصیه ها	مزایا
نهاد ناظر	بحث های انضباطی	ناکارآمدی	راهکارها	بهبود کیفیت حرفه
نهاد ناظر	نهاد ناظر	دیدگاه موافقان و مخالفان با نقطه مشترک حمله به سازمان	پیشنهاد های هر گروه	mix
نهاد ناظر		سازمان هم می گوید دولتی است و زیر بار نظارت خصوصی نمی رود		
نهاد ناظر		به دلیل ساختار سازمان بحث استاندارد و اجرا و کنترل کیفیت جداست		
مشترک	عوامل محیطی	فهرست عوامل	نیاز به اصلاحات کلان دارد	بر کل ساختار حرفه اثر دارد

جدول ۸- راهنمای رابطه شرطی سرگروه مشکلات حرفه حسابرسی

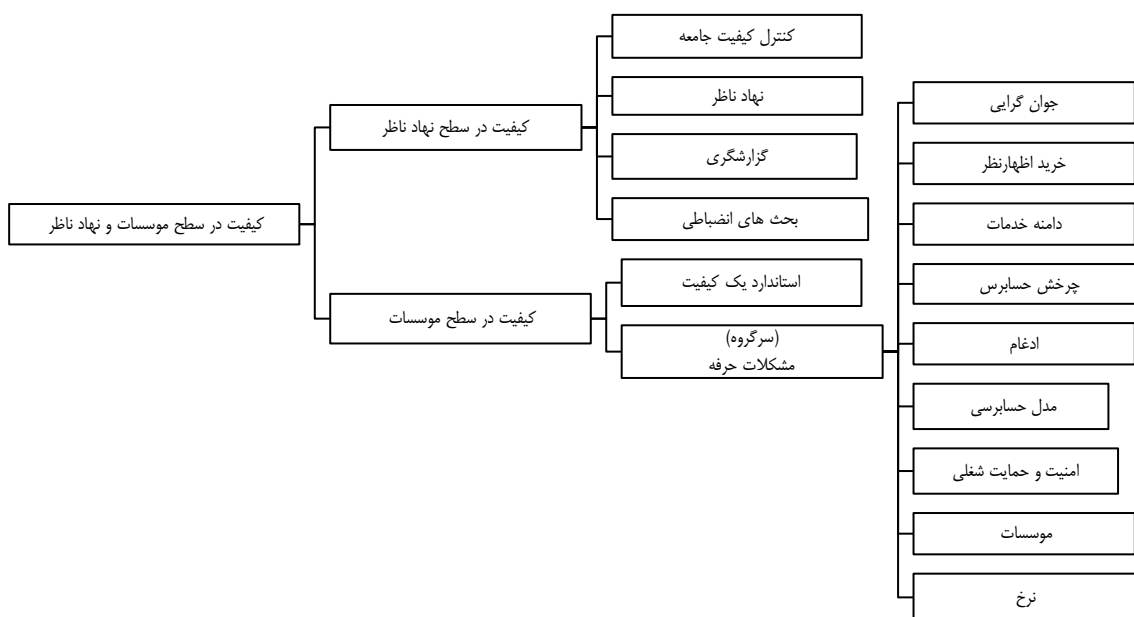
زیرگروه	چه چیزی What	کجا Where	چه زمانی When	چرا Why	چگونه How	پی آمد onsequence
جوان گرایی	سن شاغلین حرفه	ایران - حرفه حسابرسی	هنگام سايست گذاری و تصمیم گیری	به روز نبودن	اعمال محدودیت سنی و میدان دادن به جوان ها با اصلاح ساختار	به روز شدن حرفه
خرید اظهار نظر	خرید اظهار نظر	ایران - حرفه حسابرسی	هنگام ارایه خدمات	عدم رعایت اخلاق حرفه ای و دولتی بودن	این رفتار حرفه ای و سختگیری حرفه ای است	افزایش کیفیت کار

پی آمد onsequence	چگونه How	چرا Why	چه زمانی When	کجا Where	چه چیزی What	زیرگروه
افزایش کیفیت کار	باید سرویس های حسابرسی متنوع شود ارزش افزوده هر دو طرف دانشش ندارند باید دانش را افزایش داد ارائه خدمات مالی به جای بحث کنترل کیفیت لزوم ایجاد روابط با موسسات خارجی برای گسترش خدمات	معرفی نشدن ارزش افزوده حسابرسی عدم تنوع درآمد موسسات حسابرسی یک کیک کوچک به عنوان حسابرسی با ساختار غلط محدود شدن سرویس های حسابرسی به سه مورد	هنگام ارائه خدمات	ایران - حرفه حسابرسی	محدود بودن دامنه خدمات	دامنه خدمات
افزایش کیفیت کار	ابزار و چهارچوب اصلاح شود و نه چرخش سه سال یک بار بین مدیران جابجا شود	حسابرس ما سال اول بند نمی نویسد سال دوم و سوم مثبت رسیدگی می شد سال چهارم ایرادها را می گفت دو سال اول شناخت و ارزیابی اولیه	هنگام ارائه خدمات	ایران - حرفه حسابرسی	مشکلات چرخش حسابرس	چرخش حسابرس
افزایش کیفیت کار و موسسه	بزرگ شدن باید از داخل باشد نه بیرون موسسات تا بزرگ نباشند استقلال ندارند	ایرادهای ادغام: ادغام ضربه مهلکی به حرفه می زند نداشتن فرهنگ کار گروهی الان بزرگ ها جزیره ای کار می کنند موسسات جزیره ای سازمان محور نیستند ما موسسات بزرگ می خواهیم نه بزرگ سوری	هنگام گسترش خدمات	ایران - موسسات حسابرسی	مشکلات ادغام	ادغام
افزایش کیفیت کار و موسسه	لزوم منیوال اختصاصی	الگوها سنتی است از جمله مدل ریسک قدیمی است محدود شدن مدل حسابرسی به سازمان	هنگام اجرای کار	ایران - موسسات حسابرسی	مشکلات مدل حسابرسی	مدل حسابرسی
افزایش کیفیت کار	اصلاح اساسنامه و رفع مشکلات بیمه مسئولیت	ضعف قوانین	هنگام اجرای کار	ایران - حرفه حسابرسی و حسابداری	فقدان امنیت شغلی	امنیت و حمایت شغلی
افزایش کیفیت کار و موسسه	ادغام موسسات کوچک به عنوان یک راهکار	۱	هنگام اجرای کار	ایران - موسسات	مشکلات ساختاری موسسات	موسسات

پی آمد onsequence	چگونه How	چرا Why	چه زمانی When	کجا Where	چه چیزی What	زیرگروه
	لزوم رایه کارها بر اساس رتبه و کیفیت کاهش موسسات کوچک یا تغییر کار آنها نیاز به ساختار کنترل کیفیت برای هر موسسه لزوم داشتن سازمان قوی			حسابرسی		
افزایش کیفیت کار و موسسه	گسترش بازار خدمات غیرحسابرسی راهکار نرخ شکنی ارایه دلیل قانع کننده برای تغییر حسابرس ارایه یک گزارش جامع حسابرسی به عنوان راهکار کاهش هزینه	کوچک بودن موسسات به عنوان عامل نرخ شکنی کاربردی نبودن گزارش حسابرسی	هنگام اجرای کار	ایران - حرفه حسابرسی	نرخ شکنی و رقابت ناسالم به عنوان یک معذل	نرخ

نشدن است/متکی به فرد متکی به سیستم نیست/موسسه داری
یک هنر یک مهارت کار هرکسی نیست/مشکلات مالی
موسسات کوچک/موسسات بخش عمده درآمدش وابسته به یک
گروه /کسب درآمد انی هدف تشکیل موسسه/تصور غلط
شرکتی بودن موسسه/خیلی ها مبتنی بر ریسک نمی کنند.

رشد موسسات به دلیل ضعف کنترل کیفیت/یک ضعف ما
۲۶۰ تا موسسه داشتند/ضعف ساختاری موسسات/کوچک و
متوسط سازمان محور نیست/موسسات حسابرسی ساختار حرفه
ای ندارند/ایراد ساختاری موسسات از نظر کارکنان/ در سطح
ارشد در بررسی تحلیلی مشکل داریم/تشکیل پرونده از ترس
جامعه/نداشتن سطح اهمیت/یکی از موانع رشد حرفه تخصصی



نمایه ۳- مدل نهایی پژوهش (تلخیص نظریه - معادل کدگذاری انتخابی)

- ستاد و صف را نسبت به اهمیت استاندارد آگاه کنیم
- اهمیت را بقبولانیم
- به استاندارد یک اهمیت بدهیم
- مهم فرهنگ سازی است
- آموزش
- ضرورت دستورالعمل
- سه شرط اجرای کنترل کیفیت: تخصص منابع
- زمان
- پی گیری اجرای رهنمودها
- لزوم تشویق و تنبیه در بحث تدوین رهنمودها
- انتخاب مدیر کنترل کیفیت به جای واحد کنترل کیفیت در موسسات کوچک و متوسط و یا سه نفر با سابقه به عنوان تیم کنترل کیفیت در موسسات بزرگ

❖ کنترل کیفیت جامعه

➤ معایب رسیدگی

- شکلی و سلیقه ای بودن اجراها و رسیدگی ها و نداشتن الگوی مشخص و افزایش اعمال قضاوت به دلیل تعدد گروه های کنترل کیفیت
- رتبه بندی
 - رنکینگ قلبی است
 - عقلائی باشد درآمد بالا کیفیت بالا
 - استفاده از رتبه بندی برای کارهای بزرگ
 - رنکینگ بر اساس درآمد
 - عدم وجود استانداردها دلیل استفاده از طبقه بندی الف تا د
 - محدود شدن امتیاز دهی به امتیاز چک لیست ها
 - نمره در دنیا از بین رفته قبولی یا ردی
 - عدم امکان حذف سیستم امتیازدهی به دلیل کمبود نیرو
 - بند الف و ب وج فساد ایجاد کرده
 - فقدان آشنایی برای روش جایگزین رتبه بندی
 - فقدان توان اجرایی برای روش جایگزین رتبه بندی
 - فقدان میانی برای روش جایگزین رتبه بندی
 - ناهمگن بودن موسسات طبقه بندی الف و ب
- وج و د

در راستای تبیین مدل نهایی پژوهش، اجزای کدگذاری الگویی ارایه شده در نمایه ۳ شامل استاندارد یک، کنترل کیفیت جامعه، عوامل محیطی، گزارشگری، بحث های انضباطی و نهاد به شرح ذیل تشریح می گردد. مباحث مربوط به مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی در جدول ۸ ارائه شده است.

❖ استاندارد یک

➤ ضعف اجرا

- ضعف آموزش در دانشگاه
- دوره ها تکراری و بیسش سنواتی
- می شود تمام استاندارد یک رعایت کرد ولی بی کیفیت بود
- کارها آماده سازی می شود
- با بسیج عمومی کیفیت ها اعمال می شود
- چون مخاطب عام دارد می شود شکلی اجرا کرد
- آموزش آمارسازی می کنند
- آموزش هدفمند نیست .
- موسسات آمارسازی می کنند
- استخدام و نگهداری رعایت نمی شود

➤ موانع اجرا

- واکنش ها نسبت به استاندارد یک
 - ادغام، نرخ شکنی یا کار متفرقه
- چیزی برای از دست دادن داشته باشد
- نداشتن سازمان مانع آموزش در موسسه
- زیرساخت مشکل داریم
- عدم اجرای کنترل کیفیت یک به خاطر عمل نکردن
- کنترل داخلی معیار نداریم COSO .
- اقتباسی بودن استانداردها و چک لیست ها
- عدم استقرار سیستم کنترل کیفیت
- سنتی بودن حسابداری و حسابرسی به عنوان مانع کنترل کیفیت
- هزینه بر بودن اجرای کنترل کیفیت یک به عنوان یک مانع
- غیرقابل اجرا بودن در بخش کوچک
- وارداتی و متناسب با محیط نبودن مانع اجرا

➤ راهکارها

- مدرک حرفه ای
- کنترل داخلی را آموزش دهیم و تکرار کنیم

- کارفرمایی که از نظر قانونی کامل نیست
- دنبال ج و د می رود
- ضعف چک لیست
- کوچک بودن بازار مانع طبقه بندی چک لیست
- عدم رشد حسابداری مانع طبقه بندی چک لیست
- عدم بلوغ در بحث چک لیست ها
- چک لیست شاخص مناسبی نیست
- چک لیست اصلا جواب نمی دهد و خوب هم نیست
- یکسان بودن روش کنترل کیفیت و ارزیابی ریسک و برنامه حسابرسی برای تمام موسسات
- کم بودن زمان رسیدگی جامعه
- نداشتن راهکار برای حسابرسی های غیرقانونی
- مستمر نبودن به عنوان معایب کنترل جامعه
- الزام سالانه به کنترل کیفیت به عنوان نقطه ضعف
- انتخاب یک نمونه برای کنترل کیفیت کار صحیحی نیست
- **مشکلات ساختاری جامعه**
- تعدد لیست حسابرس معتمد
- کارگروه ها هم ضعف داریم
- نامتوازن بودن مخارج و ساختار جامعه
- دولتی بودن ساختار جامعه
- بی خاصیت بودن ساختار جامعه
- بافت و ساختار غلط با مکانیزم حل نمی شود
- همان مکانیزم فسادش هم دارد
- همین شکل نظارت هم درست انجام نمیشود
- مکانیزم کنترلی جامعه ضعیف تقویت شود
- نداشتن قدرت کافی
- عدم دخالت جامعه در بحث ورودی و خروجی به عنوان نقطه ضعف جامعه
- ضعف در عضوگیری جامعه
- ورود بورس به دلیل ضعف نظارت جامعه
- عدم محدود شدن شرکا به حسابدار و حسابرس
- جامعه ساز و کار لازم برای تغییر ساختار را ندارد
- ساختار جامعه صنفی با دخالت دولت است
- متناسب نبودن ارکان نظارتی جامعه
- چرخشی بودن کنترل کیفیت
- منابع به عنوان محدودیت کنترل و رسیدگی جامعه
- استفاده از افراد بازنشسته
- عدم طبقه بندی حسابرس رسمی
- دخالت گسترده وزیر در ساختار جامعه
- کمبود نیرو در جامعه حسابداران رسمی
- کل جامعه سواد و تجربه کاری ندارد
- وابستگی به عنوان نقطه ضعف ساختار فعلی
- وجود رانت قانونی در اساسنامه
- **راهکارها**
- نیاز به جنبش ملی برای اصلاحات
- اصلاح اساسنامه در جهت گرفتن شریک غیر حسابرس
- لزوم اصلاح ساختار کنترل کیفیت توسط جامعه
- لزوم اصلاح ساختار کارگروه کنترل کیفیت
- ایجاد ساختار لازم برای حفظ کنترل و استقلال در جامعه
- حداقل سرمایه و تعداد شرکا زیاد شود
- موسسه تیمش هم باید جدا شود موسسه مرور کنیم ولی جایی عمیق شویم نوع نفقات تخصصی تر و عمیق تر شود.
- رایبه کارها براساس رتبه کیفیت درآمد
- لزوم ارزیابی کنترل درون سازمانی موسسات بزرگ
- اصلاح حسابدار رسمی
- لزوم درجه بندی حسابدار رسمی
- اول امتحان حسابدار رسمی بعد تجربه
- تعیین نحوه خودارزیابی کنترل کیفیت در موسسات بر اساس ساینز
- در سطح موسسات بزرگ حتما باید واحد کنترل کیفیت داشته باشد
- متوسط ها و کوچک ها فرق می کند فقط مدیر داشته باشد
- داشتن نیروی جداگانه برای کنترل کیفیت
- استقلال
- اصلاح دستورالعمل و چک لیست از نظر محتوی و ساینز
- لزوم تبیین ملاک و معیار
- لزوم در نظر گرفتن مراقبت حرفه ای در کنار کنترل کیفیت
- استفاده از نمونه گیری در راستای کاهش گروه و قضاوت و منظم تر و یکنواخت تر شدن روش ها

❖ عوامل محیطی

- عدم احساس نیاز به شفافیت
 - Claim نداشتن
 - محیط کنترلی نظام و شرکتهای
 - ساختار اقتصاد
 - شرایط بازار ایران
 - ضعف قوانین و مقررات
 - حضور و دخالت گسترده دولت
 - نهادها
- لزوم تقویت کمیته حسابرسی برای گزارش شفافیت
 - بستر اجرای گزارش شفافیت
 - انجام پژوهش علمی و بررسی میدانی
 - لزوم نظرسنجی از موسسات
 - رفع موانع قانونی در صورت وجود توسط جامعه حسابداران رسمی
 - خواست جامعه حسابداران رسمی

❖ گزارش بازرسی

❖ گزارشگری

- گزارش شفافیت
 - حمایت از گزارشگری شفافیت
 - تبعات مثبت و منفی
 - چون خود ادم ها نمی آید بگوید ماست من ترش
 - مخالف هیچ کس بد خودش را نمی گوید
 - مقاومت موسسات در افشای صاحبکار
 - چه قدر تقاضای با کیفیت بودن داریم
 - نگرانی از تبلیغ تلقی شدن گزارشگری شفافیت
 - مزایا
 - بیم زا بودن گزارش شفافیت
 - نظارت عمومی و نظارت بازار در کنار شاخص ها
 - اگر افشا کنند یکی از محاسنش دیدن نمرات و مشوق بودن است
 - گزارش شفافیت ممنوعیت تبلیغات را می شکنند
 - هر چه اطلاعات پابلیک کنیم بازار هم نظارت می کند
 - دیسیپلین بازار است
 - دیسیپلین برقرار می کند
 - توصیه در زمینه گزارش شفافیت
 - لزوم رعایت آیین رفتار حرفه ای برای گزارشگری نتایج
 - تقویت کنترل داخلی و بانک اطلاعاتی برای گزارش شفافیت
 - با افشا اختیاری شروع کنیم و بعد اجباری کنیم
- وضعیت فعلی
 - استفاده از سامانه سحر برای گزارشگری نتایج
 - بورس مجوز انشتار مجازات ها را دارد
 - محرمانه بودن دلیل عدم انتشار گزارش
 - وجود خلاصه گزارش کنترل کیفیت و عدم انتشار عمومی آن
 - بورس وکالت دارد شرکت ها متعهد می شوند هر اطلاعاتی را ارایه کنند
 - گزارشات هست لیکن در دسترس نیست
 - حمایت از گزارش بازرسی
 - نگرانی در زمینه گزارشگری
 - چه قدر پابلیک یا پرایوت باشد بحث
 - ملاک توانمندی در خارج و نه در ایران
 - وجود دید منفی
 - فقدان مبانی
 - نداشتن بلوغ
 - عدم احساس ضرورت فرهنگ
 - مماشات و رودرواسی و بد وبس از کلان تا خرد
 - هزینه بر بودن کیفیت
 - کل فرایند خراب
 - گزارش موسسه به موسسه چیزی را حل نمی کند
 - مشکل داریم تو روش های حسابرسی کنترل کیفیت اگر روش ناقص باشد گزارش هم ناقص
 - نداشتن سواد برای استفاده از گزارش ها
 - عدم تمایل به افشای ایرادات
 - بحث موارد محرمانه و افشا و یا عدم افشا

- نگرانی از تخلفات انضباطی خاص در بحث گزارشگری
- لزوم طبقه بندی شرکت های بورسی بر اساس ریسک
- راهکار بگوید
- بیابیند اشکالات عمده را بگوید باعث می شود دقت بالاتر شود
- یک جایی باشد که بشود ان را ردیابی کرد
- دسته بندی به الف و ب و ج و د
- اجرای مرحله ای
- اول از ایرادهای بزرگ تر گفته شود بعد کوچکتر
- اگر بخواهد به اسم هم بیاد کلیت گفته شود
- اول بدون اسم باشد ایرادها گفته شود
- درجاتی گفته شود درجات خلیقوی تر به سمت پایین تر
- آماده دیتیل کامل نباشد کلیات تدریجی بگیریم و قاعده بگذاریم
- هر سه ماه اطلاعات را به جامعه بدهند
- اول پایه ها اصلاح شود دیدگاه ها درست شود
- مبانی اصلاح شود بعد گزارشگری انجام شود
- خود ارزیابی اولیه توسط موسسات به عنوان یک راه حل
- به ان موسسه یک چیزی شبیه نامه مدیریت بدهیم بعد هم تشویق بگذار اگر انجام داد مثلا بتواند برود گروه بالاتر یک سری پیشنهاد بدهید مثل نامه مدیریت رسیدگی جنبه تنبیهی نیست جنبه ارشادی
- لزوم رعایت زمان منابع تخصص برای گزارشگری نتایج
- ❖ **بحث های انضباطی**
- **ضعیف بودن تنبیه انضباطی در سطح جامعه**
- قوانین جرایم پیچیده است
- ما مجازاتهایی که داریم تاثیرگذار نیست
- گزارشات غلط هزینه ای برای موسسه ندارد
- مقرون به صرفه بودن تخلف
- سبک بودن رای جامعه و بازدارنده نبودن ان
- ضعیف بودن تنبیهات جامعه
- مجازات جرم و کیفر در سطح کل وجود ندارد
- ضعف در ضمانت اجرایی حرفه ای
- **راهکار**
- جریمه نقدی
- تنبیه که جنبه عمومی دارد علنی شود
- هزینه جرم را باید ببرید بالا تا جرات خطا نداشته باشد
- هزینه تخلفات انقدر بالا باشد که بازدارنده باشد
- در نظر گرفتن تنبیه اجتماعی
- استفاده کننده باید ابزار کافی برای تنبیه را داشته باشد
- ❖ **نهاد ناظر**
- **هم پیشگان**
- مناسب نبودن بررسی هم تابان به دلیل غلبه روابط بر ضوابط در ایران
- خود انتظامی جواب نمی دهد ولی ما ساختار جامعه همان طور اداره می شود
- نظام خود ارزیابی و نظام همپیشگان جواب نداد
- لزوم تفکیک میان رسیدگی مستقل و بررسی هم پیشگان
- آسیب شناسی و اجرای بررسی هم پیشگان
- مخالفت با هم پیشگان بودن نظارت جامعه
- **دغدغه**
- مقررات خوب ولی اتقدر بد اجرا می کنیم که به هدف نمی رسیم
- مرجع واحد باشند حرفه ای اصلی بازنشسته نباشد
- نفع های تشکیلاتی می خواهند
- هم دل نیستیم روبروی هم هستیم
- الان نهادهای ما پاسخگو نیست هر کس کار خودش می کند
- کسی نیست بگوید چرا نه بورس کارش دارد نه جامعه
- سازمان حسابرسی الان انحصارگر شده نمی شود تنبیه کنی
- عدم در نظر گرفتن منافع ملی در بحث ساختار
- جامعه هم نظارت نگیریم اگر بگیریم چیزی نمیماند
- مطمئن شود منافع عموم حفظ شود
- منتهی اینکه این ناظر مستقل کجا و چه طور شکل بگیرد مهم است

- مشکل نظارت موازی
 - **تفاوت با سایر کشورها**
 - ما الان نهاد ناظر را داریم حرفه مستقل نداریم
 - ما نیامدیم یک انجمن داشته باشیم حرفه ای بعد ناظر
 - ما نهاد ناظرمان جامعه حسابداران عملاً دولتی هست یعنی عملاً حرفه ای نیست
 - **تامین مالی**
 - خرج نظارت را دولت بدهد
 - کسی می خواهد ناظر باشد باید از نظر مالی مستقل باشد
 - ناظر منابع مالیش از حسابرسان نباشد
 - **نهاد ناظر عام**
 - قانون جامع حسابرسی
 - ناظران مستقل می توانند بخش های سایه بلند حسابرسی کند
 - بررسی سازمان حسابرسی توسط نهاد ناظر مستقل
 - نیاز به یک نهاد ناظر مستقل با نیرو و بودجه مشخص
 - بحث پیچیده تر نمی کند
 - نظارت یک دست خواهد کرد.
 - سازمان هم مستقل باشد و استقلال مالی
 - سازمان نظارت بر حرفه حسابرسی
 - غیرانتفاعی غیر دولتی باشد
 - هر سه تا قوه باشد هیت امن داشته باشد
 - وجود یک نهاد مستقل با جداکردن استاندارد و اجرا
 - اگر دغدغه نهاد ناظر پاسخگویی به همه باشد مشکل حل می شود
 - با در نظر گرفتن دغدغه نهایی نظارت منسجم و اثربخش داشته باشه خوب
 - **نقد سازمان**
 - تدوین استانداردها گرفته شود
 - استاندارد گذار و مجری یکی نباشد
 - استانداردگذار مجری هم هست
 - نهاد استانداردگذار نمی تواند مجری باشد
 - استاندارد و نظارت کنند و کار نکنند
 - سازمان حسابرسی هر چیزی را که نمی تواند نمی آورد
 - لزوم تفکیک تدوین استاندارد و اجرا در سازمان حسابرسی
 - **مخالفت با تفکیک به جامعه و نهاد ناظر**
 - در بحث دولتی بودن نظارت وظایف مقایسه شود نه عناوین
 - ماهمان روش هامان را درست کنیم
 - صرف وجود یک نهاد به نظر من ممکن است پایه فعلی را خراب کند
 - مکن است ناپخته عمل شود چیز بدتری بشود
 - خطرناک یک نهاد ناظر غیرحرفه ای بیاد
 - نظارت نرود از ما بیرون
 - چیز سومی درست کنیم ان بالا سیاسی باشد خطرناک
 - روش هامان را درست کنیم
 - لزوم تقویت ساختار جامعه به جای ایجاد نهاد ناظر
 - **پیشنهاد مخالفین با تفکیک به جامعه و نهاد ناظر**
 - اول فرایند کار شود فرایند خیلی مهم است
 - مرجع تدوین استاندارد (تضاد دیدگاه)
 - استاندارد جامعه بنویسد
 - بهترین جاش بورس استاندارد بگذارد
 - کمیته مشترک سایست گذاری به جای نهاد ناظر جدید
 - نهاد کیفیت بورس باشد برای عام
 - بورس کنترل نظارتش بیشتر بحث طبقه بندی شرکتها و تقویت واحد کنترل کیفیت
 - نهاد ناظر به شکل بورس فعال
 - تو مدل ما جامعه باشد به عنوان نهاد حرفه ای
 - جامعه بماند سازمان بیاد توی جامعه یک درصدش بدهد
 - نهادهای حرفه ای برای تقویت حرفه
 - جامعه هم کار کنترل کیفیتش هم استاندارد داشته باشه
 - یک برنامه جامعی باشد برای کل فرآیند
- ۵-۱- شفاف سازی مبتنی بر داده ها:**
- پس از خلق نظریه، شفاف سازی داده ها ضروری است. در خصوص اعتبار داده های تجربی به صورت شفاف، همان طور که اشاره شد اکثر کدها in vivo و با حداقل تغییرات هستند و

خصوصاً تطابق نظری، در توجه ویژه به منظور بهبود کیفیت می باشیم. همچنین از نظر پوشش مفاهیم، چارچوب کنچل و همکاران (۲۰۱۳) از جامعیت بیشتری برخوردار بوده است. از آنجایی که مدل نهایی هم با داده های تجربی و هم با ادبیات پژوهش سازگاری دارند بنابراین از انسجام نظری برخوردار می باشند.

بنابراین مبتنی بر نتایج استقرایی پژوهش می باشند. در

جدول ۹ مدل نهایی پژوهش حاضر با چارچوب کنترل کیفیت های مطرح در دنیا مقایسه شده اند و همان طور که ملاحظه می شود هسته های مرکزی با اجزای مدل های کیفی منطبق هستند. نتایج این جدول نشان می دهد که در صورت ترسیم مدل کنترل کیفیت در چه حوزه هایی نیازمند تمرکز و

جدول ۹ مقایسه مدل پژوهش با چارچوب های کیفیت حسابداری

NO.5 ISQC1						NO.4 FRC (2008)					NO.3 Francis (2011)						NO.2 Knechel et al. (2013)				NO.1 IAASB				مدل نهایی	
6	5	4	3	2	1	5	4	3	2	1	6	5	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1		
																										استاندارد یک
																										عوامل محیطی
																										گزارشگری
																										بحث های انضباطی
																										کنترل کیفیت جامعه
																										نهاد ناظر
مشکلات ساختاری حرفه حسابداری:																										
																										جوان گرایی
																										خرید اظهارنظر
																										دامنه خدمات
																										چرخش حسابرس
																										ادغام
																										مدل حسابداری
																										امنیت و حمایت شغلی
																										موسسات
																										نرخ

راهنمای جدول:

۶	۵	۴	۳	۲	۱	
		مفهوم	ارتباطات	خروجی ها	ورودی ها	NO.1
		خروجی ها	مفهوم	فرآیندها	ورودی ها	NO.2
پیامدهای اقتصادی خروجی های حسابداری	نهادهای	صنعت حسابداری و بازارهای حسابداری	موسسات حسابداری (حسابرسی)	فرآیندهای حسابداری	ورودی های حسابداری	NO.3
	عوامل خارج از کنترل حسابرسان	قابلیت اتکا و مفید بودن گزارش حسابداری	اثربخشی فرآیند حسابداری	مهارت ها و ویژگی های شخصی شرکای حسابداری و کارکنان	فرهنگ حاکم بر موسسه حسابداری	NO.4
نظارت	اجرای کار	منابع انسانی	پذیرش و ادامه کار	الزامات اخلاقی.	مسئولیت های مدیریت درباره کیفیت در درون مؤسسه	NO.5

محیطی. در راستای دستیابی به هدف نهایی که افزایش کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر می باشد، باید مجموعه این عوامل به صورت هم زمان بررسی و تجزیه و تحلیل شوند تا نتیجه مطلوب حاصل شود. همچنین به منظور آرایه راهکارهای لازم در راستای بهبود عملکرد نهاد ناظر، فرآیند نظارت بر حرفه حسابرسی در کشورهای مختلف از جمله استرالیا و اقیانوسیه و آسیای جنوب شرقی و شرق آسیا و خاورمیانه و اروپا و قاره آمریکا و قاره آفریقا با شرایط کشور مقایسه گردید. در زمینه هفت هسته مرکزی، در خصوص استاندارد شماره یک کنترل کیفیت، علی رغم اینکه نقش عمده ای در بهبود کیفیت موسسات حسابرسی می تواند داشته باشد، کمبودها و نارسایی های زیادی از جمله شکلی اجرا شدن آن و ضعف در حوزه آموزش، و فقدان راهنما و دستورالعمل ملاحظه گردید که در این خصوص نیاز به اصلاح ساختار و روش رسیدگی وجود دارد. در خصوص مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی نیز موارد متعددی مطرح شد از جمله: جوان گرایی، خرید اظهارنظر، دامنه خدمات، چرخش حسابرس، ادغام، مدل حسابرسی، امنیت و حمایت شغلی، ساختار موسسات و نرخ. در راستای رفع مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی، گسترش دامنه خدمات و جوان گرایی در حرفه ضروری است. در خصوص کنترل کیفیت جامعه و نهاد ناظر، علی رغم تلاش های صورت گرفته مشکلات متعددی خصوصا در نحوه ارزیابی و رسیدگی و از لحاظ ساختاری وجود دارد. مهمترین موضوع در این زمینه معطوف شدن توجه حرفه به بحث نهاد ناظر مستقل و اختلاف میان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و بورس اوراق بهادار و عدم توجه به موسسات حسابرسی کوچک و متوسط و رشد قارچ گونه لیست های حسابرسان معتمد است. این در حالی است که طبق گزارش عملکرد سال ۱۳۹۶ کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد، تنها ۲۹ درصد از موسسات حسابرسی، معتمد بورس هستند و عملا در این منازعات ۷۱ درصد بقیه نادیده گرفته شده اند. یکی دیگر از ضعف های حوزه نظارتی عدم آرایه گزارش بازرسی توسط نهاد ناظر فعلی است. هر چند کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد برای نخستین بار عملکرد سال ۹۵ خود را منتشر نمود، و در سال ۹۶ نیز انجام شد، جای خالی این گزارش توسط جامعه حسابداران رسمی به عنوان نهاد ناظر احساس می شود. در خصوص گزارش شفافیت نیز به نظر می رسد بستر و فرهنگ ان در کشور مهیا نیست. انتقادهایی در خصوص رای های

به منظور ترسیم مفاهیم نظری مرتبط با نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی، استفاده از تجارب سایر کشورها در خصوص نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی و مقایسه آن با نتایج پژوهش، کشورهای گرجستان، اتریش، چک لوکزامبورگ، استونی، فنلاند، المان، انگلیس، فرانسه، ژاپن، مالزی، استرالیا، سنگاپور، برزیل، کانادا، آمریکا، پاکستان، امارات، ترکیه و آفریقای جنوبی از جنبه دسترسی به فهرست مجازات ها، طبقه بندی موسسات حسابرسی بر اساس نتایج، طبقه بندی موسسات حسابرسی برای رسیدگی، طبقه بندی بنگاه اقتصادی، انتشار گزارش بازرسی، انتشار گزارش شفافیت، انتشار اسامی موسسات متخلف، چرخه بازرسی، رسیدگی مبتنی بر ریسک، مراحل بازرسی، نهاد ناظر، مسئول انجام بازرسی و عضویت یا عدم عضویت در IFIAR^{۱۳} مورد ارزیابی قرار گرفتند. اطلاعات مورد نیاز از طریق مراجعه به وب سایت های IFIAR، IFAC، و نهادهای ناظر و سایر نهادهای حرفه ای این کشورها و مکاتبات مستقیم از طریق ایمیل با نهادهای ناظر جمع آوری گردیده اند. نتایج این بررسی و جمع بندی و مقایسه آن با شرایط کشور در قسمت بعد آرایه خواهد شد.

۶- نتیجه گیری و بحث

در این پژوهش تلاش شد تا از ابعاد مختلف به بحث کیفیت در سطح موسسات و نهاد ناظر پرداخته شود. همان طور که اشاره شد اکثر پژوهش ها در این حوزه مروری، ارضیوی و یا تجربی است و جای خالی پژوهش های کیفی که به طور مستقیم با افراد مرتبط با موضوع کیفیت حسابرسی ارتباط برقرار می کند و به کمک تجارب آنها مطالب مفید و راهبردی را استخراج نماید احساس می شود. به منظور پاسخ به این نیاز، پژوهش حاضر ضمن مصاحبه با ۲۳ نفر از افراد شاخص حرفه حسابرسی در ایران و به کمک رویکرد نظریه داده بنیاد چندوجهی تلاش نمود تا تصویر جامعی در این خصوص در ایران آرایه دهد.

هدف از انجام این پژوهش، شناسایی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران به روش نظریه داده بنیاد چند وجهی و آرایه یک چارچوب کیفیت حسابرسی متناسب با شرایط ایران برای موسسات حسابرسی و نهاد ناظر می باشد. در این راستا و بر اساس نتایج پژوهش، هفت هسته مرکزی استخراج گردید: استاندارد کنترل کیفیت یک، مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی، کنترل کیفیت جامعه، نهاد ناظر، گزارشگری، بحث های انضباطی، عوامل

انضباطی جامعه وجود داشت و به نظر می‌رسد که از بازدارندگی لازم برخوردار نیستند. در خصوص عوامل محیطی نیز دولتی بودن اقتصاد و وجود ارگان‌ها و نهادهای شبه دولتی و ضعف قوانین و مقررات از جمله عوامل خارج از کنترل حرفه می‌باشد.

در خصوص نتایج مقایسه فرآیند نظارت بر حرفه حسابرسی، مهمترین نکات عبارتند از: نحوه طبقه بندی جهت رسیدگی و گزارشگری، مدت زمان بازرسی، روش ارزیابی و نحوه گزارشگری می‌باشد. طی بررسی به عمل آمده، طبقه بندی موسسات بر اساس نتایج شبیه ایران وجود ندارد. در معدود کشورهایی که طبقه بندی بر اساس نتایج صورت گرفته بیشتر بحث رعایت و عدم رعایت مطرح بوده که کسانی که در فهرست عدم رعایت قرار می‌گیرند فرصت جبران و بازبایی دارند در غیر این صورت اخراج می‌شوند. در خصوص طبقه بندی موسسات جهت رسیدگی، اتحادیه اروپا بر روی نوع صاحبکار از لحاظ شمول یا عدم شمول شرایط بنگاه دارای جنبه منافع عمومی مانور می‌دهد و سایر کشورها هم تقریباً از این معیار پیروی می‌کنند. البته معیارهای دیگری هم در کنار آن وجود دارد. نکته مهم این است که بنگاه دارای جنبه منافع عمومی در بیشتر کشورها خصوصاً اروپا فقط بورسی نیست و چتر وسیعی از بنگاه‌های مرتبط با منافع عموم را در بر می‌گیرد و کشور به کشور هم متفاوت است لیکن نحوه رسیدگی موسسات با صاحبکار از نوع بنگاه دارای جنبه منافع عمومی و زمان رسیدگی آنها متفاوت است. در خصوص چرخه بازرسی، طبق رویه اروپا تمرکز روی سه و شش سال می‌باشد. موسسات بزرگ معمولاً سالانه، بنگاه دارای جنبه منافع عمومی معمولاً سه ساله و سایر بنگاه‌ها شش ساله ارزیابی می‌شوند. در سایر کشورهای غیراروپایی هم نوساناتی وجود دارد لیکن بین یک تا شش سال و بر اساس طبقه بندی، رسیدگی موسسات متفاوت است. در خصوص روش ارزیابی، تقریباً اکثر کشورها به سمت بازرسی بر مبنای ریسک رفتند. بازرسی در ایران و بعضی از کشورها از نوع بازرسی رعایت است. در بازرسی بر مبنای ریسک، انتخاب موسسات و ارزیابی آنها بر اساس مخاطره آمیز بودن شرکت‌های حسابرسی شونده و یا سایر عوامل موثر بر ریسک انجام می‌شود و اینگونه نیست که هر سال همه موسسات بازرسی شوند. همچنین نهاد ناظر عام صرفاً در راستای منافع بنگاه دارای جنبه منافع عمومی تشکیل شده و استقلال شرط اساسی است. موسساتی که صاحب کار غیر از بنگاه دارای جنبه منافع عمومی دارند، یا توسط نهاد ناظر در مدت زمان طولانی تر و یا توسط بررسی هم‌تایان و نهاد حرفه ای رسیدگی می‌شوند و استقلال کامل جز اولویت‌ها نیست.

در همه کشورها تقریباً گزارش بازرسی به صورت جداگانه و یا حداقل همراه گزارش سالانه نهاد ناظر ارائه می‌شود. به استثنای امریکا، این گزارش‌ها به صورت جمع بندی و کلی و بدون ذکر نام موسسه هستند و جزئیات در اختیار خود موسسه قرار می‌گیرد. گزارش شفافیت در اتحادیه اروپا و استرالیا برای موسسات دارای صاحبکار از نوع بنگاه دارای جنبه منافع عمومی اجباری است. در بحث انتشار تخلفات، ملاحظات و نوساناتی وجود دارد. بعضی کشورها کلی و بعضی کشورها به جزئیات و اسم می‌باشد. در مجموع جامعه حسابداران به جای سر زدن های شتاب زده سالانه که در هیچ جای دنیا مصداق ندارد و استفاده از تجارب جهانی خصوصاً اصلاحات بنیادی اتحادیه اروپا با تخصصی کردن رسیدگی‌ها می‌تواند در ارتقا کیفیت موسسات حسابرسی و حتی حسابداری و کیفیت ادغام‌ها، کاهش خرید اظهارنظر و ایجاد امنیت شغلی نقش موثری را ایفا نماید

در خصوص محدودیت‌ها، از جمله مهمترین محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی، بحث تعمیم پذیری یافته‌ها است. این تعمیم پذیری از دو جنبه قابل بررسی است. یک جنبه، تعمیم پذیری در کشور مورد مطالعه است. از آنجایی که روش نمونه گیری نظری است و کفایت تعداد نمونه‌ها مبتنی بر اشیاع نظری و تجربیات محقق می‌باشد، همواره این نگرانی وجود دارد که موارد بیان شده نظرات کل جامعه نباشد. در این خصوص در پژوهش حاضر تلاش شده است تا با انتخاب افراد صاحب نظر و با تجربه در حرفه حسابرسی و همچنین افرادی که در بالاترین سطوح تصمیم گیری در حرفه حسابرسی قرار دارند در حد امکان، تعمیم پذیری داخلی پژوهش را فراهم نمایند. جنبه دیگر تعمیم پذیری، کاربردی بودن نتایج پژوهش در سایر کشورها می‌باشد. هر چند ممکن است بخشی از یافته‌های پژوهش صرفاً مصرف داخلی داشته باشد و برای سایر کشورها مصداق نداشته باشد، لیکن پوشش مطالب در سطحی است که بتوان از میان آنها عوامل مشترکی را استخراج نمود که برای سایر کشورها نیز سودمند باشد. علاوه بر این، نوآوری پژوهش در زمینه بررسی تعامل نهاد ناظر و موسسات حسابرسی و ارزیابی دیدگاه آنها نسبت به یکدیگر می‌تواند ایده‌های جدیدی را به سایر کشورها جهت بررسی موارد مشابه بدهد. با گسترش پژوهش‌های کیفی در یک حوزه به خصوص و در کشورهای مختلف و سپس انجام پژوهش‌هایی شبیه متا آنالیز در پژوهش‌های کیفی، می‌توان به تعمیم پذیری داده‌ها در سطح جهانی نیز با دید خوشبینانه نگاه کرد. بحث ملاحظات اخلاقی نیز یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی است. همان‌طور که گیبس^{۱۴} (۲۰۰۷) بیان می‌کند از

وضع گردد و یا آنها را از حرفه اخراج نماید. برگزاری آزمون حسابدار رسمی و ارزیابی مستمر نیز همچنان می تواند در اختیار جامعه حسابداران رسمی باقی بماند لیکن با توجه به نتایج پژوهش، اصلاحات در این حوزه نیز ضروری است. همچنین بر اساس تجربه جدید آمریکا در خصوص ارزیابی موسسات حسابداری توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا، توصیه می شود مسئولیت نظارت بر حرفه حسابداری و موسسات حسابداری نیز با اصلاح ساختار به این جامعه تفیذ شود.

در خصوص مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی، گسترش دامنه خدمات و جوان گرایسی در حرفه ضروری است. گسترش خدمات خصوصا به بحث نرخ شکنی و کاهش آن و افزایش کیفیت موسسات کمک شایانی می نماید.

در بحث گزارشگری، در خصوص انتشار گزارش بازرسی توسط نهاد ناظر، بر اساس نتایج پژوهش حاضر نسبت به این گزارش اقبال نظر وجود دارد لیکن ملاحظاتی از جمله اصلاحات ساختاری در رسیدگی هم در سطح کار و هم در سطح موسسه خصوصا بر اساس طبقه بندی صاحبکارها و به تبع آن طبقه بندی موسسات حسابرسی بر اساس نوع صاحبکاران و یا سایر ملاک ها نیز باید مدنظر قرار بگیرد. در خصوص گزارش شفافیت نیز به نظر می رسد بستر و فرهنگ آن در کشور مهیا نیست لیکن حداقل برای موسسات دارای صاحبکار از نوع بنگاه دارای جنبه منافع عمومی می توان آن را به صورت اختیاری اجرایی کرد و نهاد ناظر مستقل هم بر روی آن نظارت داشته باشد. البته پیشنهاد خود ارزیابی توسط خود موسسات و انتشار متنی شبیه نامه مدیریت توسط آنها و بررسی آن توسط نهاد ناظر نیز مطرح شد که جای تامل دارد. همچنین در خصوص مجازات ها، پیشنهاد می شود با تشکیل یک بانک اطلاعاتی جامع از مجازات های تمام کشورها اصلاحات لازم در این حوزه بر اساس شرایط کشور و تجارب جهانی صورت پذیرد..

در هنگام ارزیابی عملکرد نهاد ناظر در سنگاپور ملاحظه گردید که معیارهای شش گانه ای برای کیفیت حسابرسی ترسیم شده که در اختیار کمیته حسابرسی قرار گرفته و چک لیست ها و رهنمودهای مخصوص آن، هم برای حسابرس و هم کمیته ارایه گردیده است. استفاده از این تجربه می تواند به بهبود کیفیت حسابرسی در ایران کمک شایانی نماید.

مهمترین نکات اخلاقی، انجام مصاحبه به صورت داوطلبانه و بدون فشار و اجبار، محرمانه ماندن هویت پاسخ دهندگان و عدم دسترسی افراد غیر مجاز به متن یا صوت مصاحبه ها و رعایت امانت در پیاده سازی متن و عدم تحریف نظرات مصاحبه شوندگان می باشد. که در پژوهش حاضر به تمام این نکات توجه شده است.

در ادامه، بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهادهای در راستای بهبود کیفیت نهادناظر و موسسات حسابرسی که موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود، ارایه می گردد.

در زمینه استاندارد کنترل کیفیت یک، تدوین دستورالعمل های لازم خصوصا برای موسسات حسابرسی کوچک و متوسط و نظارت بیشتر بر حسن اجرای آن به صورت واقعی و کاربردی می تواند راهگشا باشد.

راهکار اجرایی بر اساس تجارب جهانی در زمینه بحث نهاد ناظر مستقل و اختلاف میان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و بورس اوراق بهادار عبارتند از ارایه یک تعریف جامع از بنگاه دارای جنبه منافع عمومی در راستای طبقه بندی بنگاه های اقتصادی کشور. با تعریف بنگاه دارای جنبه منافع عمومی مشکل تعدد لیست حسابرس معتمد نیز مرتفع خواهد شد. مرحله دوم تشکیل یک گروه بازرسی مستقل از تمام جهات به منظور نظارت بر موسسات حسابرسی بنگاه دارای جنبه منافع عمومی به صورت حداقل سالانه و یا سه سال یک بار می باشد. این گروه می تواند در بورس و از طریق تقویت واحد کنترل کیفیت بورس شکل بگیرد و یا یک ارگان مستقل تشکیل شود. هر چند این گروه می تواند در خود جامعه حسابداران رسمی هم تشکیل شود. لیکن توصیه می شود که جامعه حسابداران رسمی از یک نهاد ناظر عام به سمت یک نهاد حرفه ای مستقل (که جای خالی آن احساس می شود) تغییر جهت دهد و با حفظ ساختار نظارتی فعلی و رفع نواقص و معایب آن از جمله تجدید نظر اساسی در نحوه ارزیابی و چک لیست ها و نظام طبقه بندی موسسات و رفتن به سمت رویکرد رسیدگی مبتنی بر ریسک و استقلال بیشتر در تصمیم گیری و اعلام نظر، به نظارت بر حوزه غیر از بنگاه دارای جنبه منافع عمومی در یک چرخه سه یا شش ساله بپردازد. رویکرد رسیدگی های جامعه نیز باید به جای طبقه بندی در درون هر گروه شبیه طبقه بندی فعلی، بر روی اصلاح و بهبود مستمر کیفیت متمرکز شود و نتایج به جای طبقه بندی، بر اساس قبول یا رد بودن متمرکز گردد و به موسسات بی کیفیت فرصت اصلاح و بررسی مجدد داده شود و در صورت نداشتن حداقل های لازم و عدم اصلاح، مجازات هایی علیه آنها

فهرست منابع

- * اعتمادی، ح. و عبدلی، ل. (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های. دانش حسابداری مالی، ۴(۴)، ۲۳-۴۳.
- * اعتمادی، ح.، محمدی، ا.، و ناظمی اردکانی، م. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسی و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. پژوهش های حسابداری مالی، ۱(۱)، ۱۷-۳۲.
- * بنی مهد، ب. (۱۳۹۲). کیفیت اقلام تعهدی و انتخاب حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰(۳۷)، ۸۱-۹۸.
- * ثقفی، ع.، و معتمدی فاضل، م. (۱۳۹۰). رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری در شرکت های با امکانات سرمایه گذاری بالا. پژوهش های حسابداری مالی، ۳(۴)، ۱-۱۴.
- * حساس یگانه، ی. (۱۳۹۰). ارزش های اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱(۶)، ۶۲-۷۳.
- * حساس یگانه، ی.، و آذین فر، ک. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۳)، ۸۳-۹۶.
- * حساس یگانه، ی.، صدیقی، ر.، و حسن‌زاده، ف. (۱۳۹۶). رابطه کیفیت حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی با مدیریت سود و مدیریت جریانات نقدی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۲)، ۱۳-۲۴.
- * خواجهی، ش.، و ابراهیمی میمند، م. (۱۳۹۴). رابطه ی بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود با هدف دستیابی به آستانه های سود. دانش حسابداری، ۶(۲۲)، ۲۹-۵۶.
- * رهنمای رودپشتی، ف.، و جمالی، م. (۱۳۹۶). توسعه حرفه‌ای بازار سرمایه ایران مبتنی بر رویکرد مهندسی مالی و تأثیر آن بر کیفیت حسابداری و حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۳(۶)، ۱۱-۳۰.
- * ستایش، م.، و کاظم نژاد، م. (۱۳۹۱). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر کیفیت افشای اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت های حسابداری، ۱(۴)، ۴۹-۷۹.
- * سیرانی، م.، خواجهی، ش.، و نوشادی، م. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسی. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۲)، ۳۵-۵۰.
- * شجاع لاله کائی، ط.، و نیک‌کار، ب. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان معیارهای نظام راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی با اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، ۴۱-۵۶.
- * صالحی، ا.، بزرگمهریان، ش.، و امینی، ا. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری سود (مطالعه موردی: شرکت‌های درمانده مالی نسبت به دیگر شرکت های بورس اوراق بهادار تهران). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۲۰)، ۴۷-۶۰.
- * علوی، س. (۱۳۹۱). نگاهی از درون: ساز و کارها و راهکارهای نظارت حرفه ای بر مؤسسات حسابرسی. حسابدار رسمی، ۳۰، ۶۳-۶۹.
- * قجریبگی، م.، و کیلی‌فرد، ح.، نیکومرام، ه.، و طالب نیا، ق. (۱۳۹۷). تأثیر کیفیت حسابرسی بر کاهش تسهیلات وثیقه ای و نقش سهامداران عمده. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۶)، ۵۷-۷۰.
- * کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد. (۱۳۹۷). گزارش عملکرد سال ۱۳۹۶ کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد. تهران: امور حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار.
- * مجتهدزاده، و.، و آقایی، پ. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴)، ۵۳-۷۶.
- * محمدرضائی، ف.، و محمدرضائی، م. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۴)، ۱-۱۴.
- * مشایخی، ب.، مهرانی، ک.، رحمانی، ع.، و مداحی، آ. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس‌اوراق بهادار، ۶(۲۳)، ۱۰۳-۱۷۳.
- * ناطقی، س.، مهرانی، ک.، و تحریری، آ. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش‌های حسابرسی در ایران. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱(۱)، ۱۵۹-۱۷۹.
- * نیک بخت، م.، و محمودی خوشرو، ا. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص های هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (PCAOB). فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۴۴۱-۴۶۲.

- Literature. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 32, Supplement 1, 385-421.
- * La Rosa, F., Caserio, C., & Bernini, F. (2018). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe- wide analysis. *Corporate Governance: An International Review*.
 - * Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 425-450.
 - * Löhlein, L. (2015). *Guarding the Guardians. Essays on Audit Regulation*. Doctoral dissertation. Luxembourg: University of Luxembourg.
 - * Löhlein, L. (2015). Same but Different-Comparing European Union Audit Oversight Regulation. *Audit Financiar*, 126(13), 74-80.
 - * Löhlein, L. (2016). From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S. *Journal of Accounting Literature*, 36, 28-47. doi:https://doi.org/10.1016/j.acclit.2016.05.002.
 - * Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
 - * Miles, M., & Huberman, A. (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
 - * Nelson, M. (2003). Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*, 17(1), 91-104.
 - * Nelson, M. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
 - * Neri, L., & Russo, A. (2014). A Framework for Audit Quality: Critical Analysis. *Business and Management Review*, 3(9), 25 - 30.
 - * Parker, L. (2003). Qualitative Research in Accounting and Management : the Emerging Agenda. *Journal of Accounting and Finance*, 2, 15-30.
 - * Peecher, M., Schwartz, R., & Solomon, I. (2007). It's all about audit quality: Perspectives on strategicsystems. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 463-485.
 - * Scott, K. W., & Howell, D. (2008). Clarifying Analysis and Interpretation in Grounded Theory: Using a Conditional Relationship Guide and Reflective Coding Matrix. *International Journal of Qualitative Methods*, 7(2), 1-15.
 - * Shong, K. R., Yap, W. J., & Jeong, J. o. (2014-- 15). Audit Quality Project, Phase 2 - Auditor transparency reports. Research School of Accounting & Business Information Systems.
 - * Solomon , I., & Shields, M. (1995.). Judgment and decision-making research in auditing. *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, 137-175.
 - * Tilcsik, A. (2010). From Ritual to Reality: Demography, Ideology, and Decoupling in a Post-
 * نیکبخت، م، منتی، و، رضایی، ذ، و رحمانی، ع. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۷)، ۱-۲۸.
 - * Audit quality. (2005). Agency theory and the role of audit. Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW).
 - * Baker, C., Bédard, J., & Prat dit Hauret, C. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394.
 - * Bonner, S. (2008). *Judgment and Decision Making in Accounting*. Pearson Prentice Hall.
 - * Charmaz, K. (2014). *Constructing Grounded Theory: A Practical Guide Through Qualitative Analysis* (2nd ed.). London: SAGE.
 - * Creswell, J. (2012). *Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research* (FOURTH EDITION ed.). Boston: Pearson Education, Inc.
 - * Dai, N. T., Free, C., & Gendron, Y. (2016). Interview-Based Research in Accounting 2000-2014: A Review. SSRN.
 - * DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). he effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40. doi:https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.03.002
 - * DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A reviewof archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.
 - * Deumes, R., Schelleman, C., Vander Bauwhede, H., & Vanstraelen, A. (2012). Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 193-214. doi:10.2308/ajpt-10301
 - * Fourcade, M. (2006). The Construction of a Global Profession: The Transnationalization of Economics. *American Journal of Sociology*, 112(1), 145-194.
 - * Francis, J. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
 - * Francis, J. (2013, June). A Framework for Understanding and Conducting Auditing Research. University of Missouri- Columbia.
 - * Fu, Y., Carson, E., & Simnett, R. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9), 870-910. doi:10.1108/MAJ-06-2015-1201
 - * Gibbs, G. (2007). *Analysing Qualitative Data*. London:: SAGE.
 - * Goldkuhl, G., & Cronholm, S. (2010). Adding Theoretical Grounding to Grounded Theory: Toward Multi-Grounded Theory. *International Journal of Qualitative Methods*, 9(2), 187-205.
 - * HU, D. (2015). Audit Quality and Measurment: Towards a Comperhensive Uuderstanding. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 19, 209-222.
 - * Knechel, W., Krishnan, G., & Pevz, M. (2013). *Audit Quality: Insights from the Academic*

- Communist Government Agency. Academy of Management Journal, 53, 1474-1498.
- * Tong Tanb, H. (2005). Judgment and decision making research auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 24 (Supplement), 41-71.
 - * Trotman, K. (1996). Research Methods for Judgment and Decision Making Research in Auditing. Monograph No. 3. Melbourne, Australia: Coopers & Lybrand and Accounting Association of Australia and New Zealand.
 - * Vaicekauskas, D., & Mackevičius, J. (2014). Developing a framework for audit quality management in audit firms. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 75(131), 171-193.

یادداشت‌ها

- ¹ Judgmental Decision-Making
- ² Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- ³ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- ⁴ Public interest entity (PIE)
- ⁵ Neo-institutional theory
- ⁶ Decoupling
- ⁷ International Federation of Accountants
- ⁸ Financial Reporting Council (FRC)
- ⁹ International Auditing and Assurance Standards Board's (IAASB)
- ¹⁰ International Standard on Quality Control (ISQC) 1
- ¹¹ Abductive reasoning
- ¹² validity/credibility
- ¹³ The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)
- ¹⁴ Gibbs