



## Engagement and Second Partner Interaction

Mehri Bakhteyari<sup>1</sup>, Javad Rezazadeh<sup>2</sup>, kumars biglar<sup>3</sup>

Received: 2023/08/26

Approved: 2023/11/06

Research Paper

### Abstract:

According to the regulations of the Iranian Certified Public Accountants (IACPA), audit reports are issued with two signatures. According to the mentioned requirements, the review of the second partner is considered as a part of the quality control system in Iran. Until now, the way of interaction and negotiation between the engagement partner and the second partner, who play an essential role in the audit quality, has not been researched in Iran, and the various aspects of this relationship have not been explained. Therefore, in this research, the negotiation model between the auditor and client, which was developed by Gibbons et al (2001) was used. Then, by conducting in-depth and semi-structured interviews with 24 partners of Iranian Audit Firms who work as the engagement or second audit partner and the published interview of 7 experienced Certified Public Accountants (CPA) in professional publications, research data was collected. After analyzing data, a conceptual model of interaction between the engagement or second audit partner was created. Findings show a comprehensive picture of this interactive process, which includes: Discussions take place around complex issues (accounting, auditing, laws and regulations), the negotiation is mostly face-to-face, it's normal in auditing, negotiation is dependent on its context, the process of negotiation is cooperative and non-adversarial, past cooperation experiences are effective on current negotiations, and also the way of interaction and current negotiation can influence future interactions. Other findings show that quality control reviewer does not really exist in Iranian audit firms, the process of interaction between partners is very short, the individual characteristics of partners (carefulness, professional skepticism) and the social and technical position of partners affect the negotiation process. This issue can have adverse effects on the quality control review and audit engagement quality.

**Key Words:** Interaction Between Partners, Audit Quality, Engagement Quality Review, Negotiation

10.22034/JPAR.2023.2010069.1209

1 Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. m.bakhteyari84@yahoo.com

2 Associate Professor. Accounting Department, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) j.rezazadeh@modares.ac.ir

3 Assistant Professor. Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. kumars.biglar@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

## تعامل مدیر (شریک) مسئول کار و مدیر (شریک) دوم حسابرسی

مه‌ری بختیاری<sup>۱</sup>، جواد رضازاده<sup>۲</sup>، کیومرث بیگلر<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

طبق قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی با دو امضا صادر می‌شود. طبق ضوابط یادشده، بررسی مدیر دوم در حکم بخشی از نظام کنترل کیفیت در ایران مدنظر قرار گرفته است. تاکنون وضعیت تعامل و مذاکره میان مدیرمسئول کار (مدیر اول) و مدیر دوم که نقش اساسی در کیفیت حسابرسی دارند، در ایران مورد پژوهش قرار نگرفته است و جنبه‌های مختلف این رابطه تبیین نشده است. برای تبیین دقیق این ارتباطات، در این پژوهش از مدل مذاکره میان حسابرس - مدیران اجرایی صاحبکار که توسط گیبنز و همکاران (۲۰۰۱) توسعه یافته، استفاده شده است. برای این منظور با انجام مصاحبه عمیق و نیم ساختاریافته با ۲۴ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی ایرانی که به‌عنوان مدیر اول یا دوم حسابرسی فعالیت دارند و همچنین متن مصاحبه چاپ شده ۷ نفر از حسابداران رسمی با سابقه در نشریات حرفه، داده‌های پژوهشی گردآوری و پس از تجزیه و تحلیل آن، مدل مفهومی تعامل و گفتگو میان مدیر اول و دوم برجسته شده است. یافته‌ها تصویر جامعی از این فرایند تعاملی را نشان می‌دهد که شامل آن است که گفتگو پیرامون مسائل پیچیده صورت می‌گیرد (حسابداری، حسابرسی، قوانین و مقررات) و بیشتر به‌صورت چهره به چهره است، مذاکره امری عادی در اجرای حسابرسی است، مذاکره وابسته به بستر آن است، فرایند مذاکره مشارکتی و غیر خصمانه است، تجارب همکاری گذشته بر مذاکرات جاری مؤثر است و همچنین شیوه تعامل و گفتگوی جاری نیز می‌تواند تعامل‌های آتی را تحت شعاع قرار دهد. دیگر یافته‌ها نشان می‌دهد که بررسی‌کننده کنترل کیفیت در ایران شکلی است، فرایند تعامل میان شرکا بسیار کوتاه است، ویژگی‌های فردی شرکا (دقت نظر، تردید حرفه‌ای) و جایگاه اجتماعی و فنی شرکا بر نحوه تعامل تأثیر می‌گذارد که این موضوع می‌تواند آثار نامساعدی بر بررسی کنترل کیفیت و کیفیت کار حسابرسی داشته باشد.

**واژه‌های کلیدی:** تعامل میان شرکا، کیفیت حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت، مذاکره

doi: 10.22034/JPAR.2023.2010069.1209

۱. دانشجوی دوره دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

m.bakhteyari84@yahoo.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) j.rezazadeh@modares.ac.ir

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، قزوین، ایران. kumars.biglar@gmail.com

http://article.iacpa.ir

## ۱- مقدمه

اهمیت بررسی کنترل کیفیت صراحتاً توسط قانون‌گذاران و استانداردهای حرفه‌ای به‌عنوان یکی از عناصر اساسی کنترل کیفیت حسابداری شناخته‌شده است: مثل قانون ساربینز-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، ۲۰۰۹ (امبی و مارچی، ۲۰۱۰). بررسی کنترل کیفیت توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابداری، یکی از سازوکارهای پیش‌بینی‌شده در استانداردهای حسابداری برای دستیابی و ارتقای کیفیت حسابداری است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی (۲۰۱۴) سیاست‌های کنترل کیفیت را به‌عنوان یکی از عناصر اصلی عنصر «فرآیند» در مدل کیفیت حسابداری معرفی کرده است. در اجرای هر حسابداری، بررسی کنترل کیفیت کار توسط مسئول بررسی کنترل کیفیت که مستقل از کار حسابداری است، انجام می‌شود. این بررسی بخش مهمی از فرایند نظارت برای ارتقای کیفیت حسابداری و کاهش احتمال اینکه حسابرس خطرهای تحریف بااهمیت را در صورت‌های مالی تشخیص ندهد، است (جمال و همکاران، ۱۹۹۵). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، مسئول قانون‌گذاری حسابداری در بخش شرکت‌های سهامی عام در ایالات‌متحده، از آن به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی کیفیت حسابداری یاد می‌کند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۰۹). هیئت مزبور در سال ۲۰۰۹ استاندارد شماره ۷ حسابداری با عنوان «بررسی کنترل کیفیت کار در هر کار حسابداری» را منتشر کرد. رهنمودهای پیشین بررسی کنترل کیفیت شامل رهنمودهای کنترل کیفیت کار منتشرشده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۴ و بخش رهنمودهای کمیسیون بورس و اوراق بهادار بود. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابداری صورت‌های مالی» نیز از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ لازم اجرا می‌باشد، از جمله این استانداردهاست. با عنایت به اهمیت موضوع و همگرایی میان استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استانداردهای حسابداری هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، در دسامبر سال ۲۰۲۰، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی، نسبت به به‌روزرسانی استاندارد حسابداری ۲۲۰ با عنوان «مدیریت کیفیت حسابداری صورت‌های مالی» اقدام کرده است که اجرای استاندارد مزبور از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۲۲ الزامی است. در استاندارد مزبور شرح و بسط بیشتری بر بررسی کنترل کیفیت به وجود آمده و همچنین الزامات بیشتری برای تعامل و همکاری میان مدیرمسئول و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و بی‌طرفی بررسی‌کننده کنترل کیفیت، وضع گردیده است. در ایران نیز طبق بند ۳۶ استاندارد حسابداری ۲۲۰ (کنترل کیفیت حسابداری اطلاعات مالی تاریخی) در حسابداری شرکت‌هایی که اوراق آن‌ها به عموم عرضه‌شده است، بررسی کنترل کیفیت قبل از صدور گزارش توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت الزامی شده است.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۸) در پژوهشی جامع بعد از اجرای

استاندارد ۱۲۲۰ (بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی) نشان داد (۱) کیفیت حسابرسی افزایش یافته است؛ (۲) زمان بررسی افزایش یافته اما هزینه اجرای کار حسابرسی افزایش نامحسوسی داشته است؛ (۳) افزایش بررسی کنترل کیفیت کار به افزایش کیفیت حسابرسی منتج شده است، (۴) تخصص و ارشد بودن بررسی کننده کنترل کیفیت کار به افزایش کیفیت حسابرسی منتج شده است و (۵) اجرای استاندارد یادشده به افزایش کیفیت حسابرسی انجامیده است.

در ایران طبق ماده ۱۷ اساسنامه نمونه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، 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 تمام وقت در استخدام موسسه بوده و مسئولیت انجام کار را به عهده داشته‌اند، امضا و مهور به مهر موسسه انتشار یابد. 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 موسسه حسابرسی صورت نمی‌گیرد؛ اگر بعضی از موسسه‌ها می‌گویند که ما برای حسابرسی شرکت‌های بورسی اقدام خاصی برای کنترل کیفیت انجام می‌دهیم، بیشتر شکلی است تا محتوایی (شلیله، ۱۳۹۷). 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 اختصاص دارد که این موضوع نشان می‌دهد اجرای وظایف مدیر دوم جز اساسی از نظام کنترل کیفیت کار حسابرسی در ایران تلقی می‌شود. طبق نظر حسابداران رسمی باسابقه کشور، به دلایل مختلف نظیر، ساختار، شرایط اقتصادی و محدودیت‌های بودجه و دلایل دیگر، اجرای این الزامات به شکل مناسب میسر نگردیده است و عملاً اجرا نمی‌شود (صفر، 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 ایرادهای عمده مشاهده شده در گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی بررسی شده سالانه را ارائه و پیشنهادهایی برای درمان عوامل ریشه‌ای ارائه کرده است. آخرین گزارش منتشر شده در تارنمای سازمان بورس مربوط به سال ۱۴۰۰ است. در گزارش عملکرد سال ۱۴۰۰ کمیته پیش گفته، ۱۳ علل ریشه‌ای و همراه پیشنهاد ارائه کرده که اکثر این علل ریشه‌ای به کاستی‌های موجود در سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی معتمد مربوط می‌شود؛ مواردی مثل: «پذیرش کار بدون رعایت ضوابط حرفه‌ای»، «استقلال حساب‌سازان»، «اصلاح فرایند بررسی گزارش‌های صادره»، «نیروی انسانی باصلاحیت»، «آموزش حرفه‌ای مستمر»، «بازنگری بررسی گزارش‌های حسابرسی»، «ساختار کنترل کیفیت مناسب در مؤسسات حسابرسی». در حقیقت ایرادهای

عمده مشاهده شده در گزارش حسابرس و صورت‌های مالی نشان می‌دهد که فرایند بررسی کنترل کیفیت توسط مدیر بررسی‌کننده کنترل کیفیت، دارای کاستی‌های عمده‌ای است که در تحلیل علل ریشه‌ای توسط کمیته پذیرش و نظارت مدنظر قرار گرفته است.

هدف از این مطالعه، بررسی وضعیت اجرای کنترل کیفیت و فرایند تعامل میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم برای حل موضوعات پدیدار شده در فرایند بررسی، در قالب یک مدل است. هرچند طبق ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران (آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای) مؤسسات حسابداری به صورت سالانه مورد کنترل کیفی قرار می‌گیرند و از دو منظر ۱- کنترل وضعیت موسسه حسابداری و ۲- کیفیت کار مورد بررسی جامعه حسابداران رسمی قرار می‌گیرد اما نتایج حاصل صرفاً در قالب یک جدول که بر اساس میانگین دو گروه مزبور رتبه‌بندی (رتبه الف، ب، ج و د) می‌شود و از طریق تارنمای جامعه انتشار عمومی می‌یابد. لذا عملاً کیفیت عناصر مؤلفه‌های کنترل کیفیت از قبیل تعامل و همکاری شریک اول و دوم روشن و مشخص نیست و پژوهش‌های پیشین ایرانی نیز این ارتباطات را تبیین نکرده‌اند.

در پژوهش‌های قبلی خارجی مثل امبی و مارچی (۲۰۱۰) وضعیت تعامل میان شریک مسئول کار و مسئول بررسی کنترل کیفیت در خارج از کشور تبیین و برجسته شده است. در سایر پژوهش‌ها نیز به تبیین ارتباطات و تأثیر بررسی کنترل کیفیت بر کیفیت کار حسابداری (جمال و همکاران، ۱۹۹۵، مارچی و امبی، ۲۰۰۵، دیکینز و همکاران، ۲۰۱۵)، وضعیت اجرای استاندارد حسابداری ۷، نحوه تعامل و همکاری در مؤسسات مختلف (ایپس و مزیر، ۲۰۰۵ و ۲۰۰۷) پرداخته‌اند. با وجود نقش کنترل کیفیت حسابداری به عنوان یکی از سازوکارهای اصلی ارائه خدمات با کیفیت حسابداری و در نظر گرفتن این موضوع در استانداردهای حرفه‌ای و تأکید انجمن‌های حرفه‌ای بر اجرای آن، اما بررسی ادبیات پژوهش در ایران نشان می‌دهد، پژوهش یا پژوهش‌هایی که به تبیین وضعیت اجرای کنترل کیفیت، ارتباطات میان شریک مسئول و بررسی‌کننده کیفیت کار (شریک دوم) پرداخته باشد، ملاحظه نشده است. لذا وضعیت این ارتباطات در کشور ما معین و مشخص نشده است؛ بنابراین یکی از ضرورت‌های اجرا این پژوهش تبیین این موضوع در مؤسسات حسابداری ایرانی است. با عنایت به مطالب ارائه شده در بالا، پرسش اصلی پژوهش، عبارت است از:

**مدل تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابداری در مؤسسات حسابداری ایران چگونه است؟**

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در پژوهش‌های گذشته خارجی از الگوی مذاکره (گیبیز و همکاران، ۲۰۰۱) استفاده شده است. آنان با استفاده از عناصر مذاکره در ادبیات رفتاری و در نظر گرفتن عوامل و عناصر ادبیات حسابداری و انجام مصاحبه با افراد حرفه‌ای باتجربه با استفاده از پرسشنامه، مدلی برای مذاکره میان حسابرس و مدیران اجرایی صاحبکار ارائه کردند. ایشان در پژوهش خود نشان دادند که:

(۱) مذاکره میان حسابرس - صاحبکار به بستر وابسته است، (۲) مذاکره امری عادی در اجرای حسابرسی است، (۳) موضوعات پیچیده مورد مذاکره قرار می‌گیرد، (۴) افراد مختلفی درگیر مذاکره هستند و این فرایند معمولاً زمان‌بر است، (۵) تخصص حسابرس موضوع محوری درباره موضوعات حسابداری است، (۶) مذاکره به‌عنوان جزئی از خدمات قابل ارائه به صاحبکار است و (۷) مذاکره میان حسابرس - مدیران اجرایی صاحبکار به‌صورت توزیعی است و نه تلفیقی. نهایتاً ایشان مدلی مفهومی از مذاکره میان حسابرس و مدیران اجرایی صاحبکار ارائه دادند که تحت تأثیر سوابق ارتباط میان حسابرس و صاحبکار، موضوعات حسابداری پدیدار شده، فرایند مذاکره، خروجی، شرایط بیرونی محدودکننده، توانایی‌های هر دو گروه و تأثیر بر مذاکرات آتی بود. به تبعیت از کار آن‌ها امبی و مارچی (۲۰۱۰) نیز با استفاده از مدل گینز و همکاران (۲۰۰۱) ارتباط میان شریک مسئول کار و مدیرمسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار پرداختند. در گام آغازین عناصر مدل مذاکره میان حسابرس - مدیران اجرایی صاحبکار به‌طور خلاصه مدنظر قرار می‌گیرد. چارچوب گینز و همکاران (۲۰۰۱) به‌عنوان مدل مذاکره در محیط حسابداری، پذیرفته شده است. در این پژوهش نیز ما به تبعیت از امبی و مارچی (۲۰۱۰) و گینز و همکاران (۲۰۰۱) در محیط حسابرسی و در حوزه کنترل کیفیت از آن بهره می‌گیریم. در ادامه به‌طور خلاصه عناصر مدل مزبور که در کنترل کیفیت کار حسابرسی کاربردپذیر است، ارائه می‌گردد:

فرایند از طریق شناسایی یا تشخیص موضوع یا موضوع خاصی شروع می‌شود. در حوزه کنترل کیفیت کار حسابرسی، موضوع یا موضوعات مربوط به حسابداری، حسابرسی یا جنبه‌های خاصی از هردو به‌عنوان نقطه شروع تعامل مطرح است. در حوزه بررسی، بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار (مدیر دوم در ایران) ممکن است نگرانی‌هایی پیرامون کاربرد حسابداری یا حسابرسی یا نتیجه‌گیری خاص، نحوه پشتیبانی کار حسابرسی، اهمیت موضوعات یا سایر ویژگی‌های مربوط به موضوع را داشته باشد (امبی و مارچی، ۲۰۱۰).

چارچوب اصلی فرض بر آن می‌گذارد که بازیگران منطقی هستند. در حوزه کنترل کیفیت کار حسابرسی، این فرض منطقی به نظر می‌رسد. دوم آنکه چارچوب مزبور فرض می‌کند که طرفین مذاکره (هردو گروه) با اطلاعات ناهمسان (اطلاعات ناقص) وارد فرایند مذاکره می‌شوند. از آنجائی که شرکا ممکن است دارای سطوح مختلف دانش و شناخت نسبت به صاحبکار خاص یا استانداردهای حسابداری و حسابرسی باشند، این موضوع معقول و منطقی به نظر می‌رسد. سوم آنکه فرایند را به‌عنوان یک فعالیت راهبردی در نظر می‌گیرد و به‌طور تلویحی بیانگر آن است که تا حدودی این فرایند خصمانه است تا به‌صورت تعاملی و مشارکتی (تامسون، ۱۹۹۰). گینز و همکاران (۲۰۰۱) شواهدی را در تائید این فرضیه در حوزه مذاکره میان حسابرس - مدیران اجرایی صاحبکار ارائه کرده‌اند اما این موضوع در حوزه کنترل کیفیت کار حسابرسی به‌عنوان یک پرسش تجربی قابل پژوهش است.

فرایند واقعی ممکن است شامل ارتباطات کتبی از طریق یادداشت، پست الکترونیکی (ایمیل)، ارتباطات از طریق تلفن، تعامل چهره به چهره یا ترکیبی از این موارد باشد. این فرایند ممکن

است صرفاً شامل دو شریک باشد یا افراد دیگری نیز به‌طور مستقیم در این فرایند مشارکت داشته باشند یا به‌طور غیرمستقیم و از طریق مشاوران یا کارشناسان بی‌طرف نیز در فرایند مشارکت داشته باشند. شاید افراد دیگری از گروه حسابرسی نیز در فرایند مشارکت داشته باشند. در این تعامل ممکن است سیاست‌های درون موسسه یا استانداردهای حرفه‌ای نظیر استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز تأثیر داشته باشند.

خروجی‌ها ممکن است تک‌بعدی یا چندبعدی باشد. خروجی اصلی حل موضوع یا موضوعات پدیدار شده است که نقطه شروع فرایند بوده است. حل موضوع ممکن است به‌صورت «توزیعی» باشد که در آن نتایج به نفع یک یا دیگر گروه یا به ضرر طرفین باشد یا به‌صورت «تلفیقی» باشد که در آن نتایج به سود هر دو گروه است (بیزرمن، ۱۹۸۶، نیل و بیزرمن، ۱۹۹۱). خروجی تعامل و مذاکره جاری ممکن است بر فرایند یا نتایج مذاکرات آینده تأثیرگذار باشد یا نباشد (امبی و مارچی، ۲۰۱۰).

با عنایت به توضیحات بالا، پرسش‌های پژوهش شامل دو پرسش زیر است:  
پرسش اصلی که تمرکز بر طراحی مدل دارد را می‌توان به شرح زیر به پرسش‌های فرعی نیز دسته‌بندی کرد:

- ۱- موضوعات پدیدار شده در تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) چیست؟
- ۲- فرایند تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) چگونه است؟
- ۳- خروجی تعامل و همکاری میان مدیرمسئول و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) کار چگونه است؟
- ۴- عوامل زمینه‌ای تأثیرگذار بر نحوه تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) چیست؟

در سال ۲۰۰۲ یکی از پیامدهای وضع قانون ساربینز آکسلی، تأسیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بود. از سال ۲۰۰۲ در آمریکا، مرجع استاندارد گذاری و نظارت بر مؤسسات حسابرسی عهده‌دار حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، بر عهده هیئت مزبور گردید. در حقیقت یکی از اهداف تأسیس هیئت پیش‌گفته افزایش و ارتقای کیفیت و اعتبار حسابرسی و رعایت حقوق سرمایه‌گذاران و ذینفعان بود. اجرای استاندارد حسابرسی شماره ۷ هفت هیئت یادشده از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۰۹ الزامی بوده است. قبل از به‌کارگیری استاندارد ۷، نتیجه بازرسی‌های هیئت مزبور نشان می‌داد که مؤسسات حسابرسی ثبت‌شده نگرانی‌های زیادی درباره اجرای استاندارد یادشده دارند (این استاندارد به بررسی شریک دوم نیز موسوم بوده است). یکی از اعضای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام چنین اظهار کرده بود: «اجرای ضعیف بررسی شریک دوم به‌عنوان یکی از مشاهدات رایج بازرسی‌ها بود» (هریس، ۲۰۰۹). موضوعاتی نظیر شکست بررسی کنترل کیفیت در بکار نبستن مراقبت حرفه‌ای، تردید

حرفه‌ای و یا جستجوی شواهد پشتوانه ادعاهای مدیریت به‌عنوان مهم‌ترین یافته‌های قابل مشاهده در گزارش‌های نظارتی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار بوده است (مزیر و همکاران، ۲۰۱۰).

برای اجرای استاندارد حسابرسی شماره ۷ و تغییرات ماهوی و همچنین زمان‌بندی بررسی‌های کنترل کیفیت، ۶۸ نامه توضیحی به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارسال شد که شامل حرفه‌ای‌ها، دانشگاهیان، قانون‌گذاران و گروه‌های سیاست‌گذار عمومی بود که پیش‌بینی می‌کردند به‌کارگیری استاندارد یادشده دربرگیرنده تغییرات بااهمیتی خواهد بود (دیکینز و همکاران، ۲۰۱۵). برخی از مؤسسات حسابرسی مثل موسسه حسابرسی کی پی ام جی (۲۰۰۸، ۲) اظهار داشت که استاندارد پیش‌گفته باعث به وجود آمدن تغییرات اساسی در ماهیت و دامنه بررسی کنترل کیفیت می‌شود. بر اساس تغییرات ماهوی بررسی کنترل کیفیت درحالی‌که رهنمودهای قبلی (مثل ایبس و مزیز، ۲۰۰۷، ۱۷۰) ضرورت می‌داشت که بررسی کنترل کیفیت توسط افراد خبره و دارای تجربه و صلاحیت کافی صورت گیرد؛ اهم این تغییرات شامل چنین مواردی می‌باشد: (۱) الزامات صریحی درباره حفظ بی‌طرفی (واقع‌بینی) بررسی‌کننده کنترل کیفیت نسبت به گروه مسئول رسیدگی (بند ۶) به وجود آمده است، (۲) گروه بررسی‌کننده کنترل کیفیت نباید هیچ‌گونه وابستگی با کار حسابرسی در دو سال قبل از تعیین به‌عنوان مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت داشته باشند و (۳) سقف مدت تعیین به‌عنوان مسئول بررسی کنترل کیفیت را به ۵ سال محدود کرده است (بندهای ۷، ۸).

با این توصیفات، نحوه ارتباطات میان شریک مسئول کار و مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت اهمیت پیدا کرده است؛ درحالی‌که رهنمود قبلی الزام می‌داشت که شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت باید توسط شریک مسئول کار تأیید شود که در گذشته مسائل حل‌نشده بااهمیتی قبل از صدور گزارش حسابرسی باقی‌نمانده است، استاندارد شماره ۷ الزام می‌دارد که شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت باید خود را نسبت به برخورد مناسب گروه رسیدگی‌کننده نسبت به خطرهای بااهمیت (مستندسازی) متقاعد کند (بند ۱۱ الف). علاوه بر آن استاندارد شماره ۷ الزام می‌دارد که نگرانی‌های صریحی درباره مستنداتی که باید در فرایند بررسی کنترل کیفیت موردبررسی قرار گیرد، وجود دارد (بند، ۱۰) و همچنین نگرانی‌هایی درباره نحوه مستندات سازی بررسی کنترل کیفیت وجود دارد (بند ۱۱). به‌علاوه اگرچه در گذشته بر ارتباطات میان شریک مسئول کنترل کیفیت و شریک مسئول کار تأکید شده بود؛ استاندارد حسابرسی شماره ۷ ارتباطات گسترده‌تری برای اجرای وظایفشان تشریح کرده است که شامل این است که بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت باید با شریک مسئول کار یا دیگر اعضای تیم حسابرسی گفتگو نمایند (بند ۹). در آخر از منظر زمان‌بندی اجرای بررسی کنترل کیفیت کار، درحالی‌که رهنمودهای قبلی صراحتاً به مشارکت بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در برنامه‌ریزی و سایر سیاست‌های موسسه حسابرسی از قبیل امضای به‌موقع توسط شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت اشاره داشته‌اند (ایبس و مزیز، ۲۰۰۷) استاندارد حسابرسی شماره ۷ دراین‌باره کمتر صراحت دارد و الزام می‌دارد که بررسی‌کننده



کنترل کیفیت باید قضاوت‌های عمده انجام‌شده درباره برنامه‌ریزی (بند ۱۰ الف) را مورد ارزیابی قرار دهد اما به مرحله زمانی که این ارزیابی در مراحل کار حسابرسی باید اجرا شود، اشاره‌ای نکرده است.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی» (قابل اجرا از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹) موضوع کنترل کیفیت کار توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار مدنظر قرار داده است. استاندارد بین‌المللی نیز در دسامبر ۲۰۲۰ توسط هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی با عنوان «مدیریت کیفیت در حسابرسی صورت‌های مالی» به‌روزرسانی شده است. رعایت استاندارد به‌روزرسانی شده از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۲۲ الزامی است. در استاندارد بین‌المللی به‌روزرسانی شده ۲۲۰ نیز موضوع کنترل کیفیت شرح و بسط بیشتری یافته است و الزاماتی در مورد بی‌طرفی بررسی‌کننده کنترل کیفیت وضع گردیده است که اهم آن به شرح زیر خلاصه می‌گردد:

- مدیرمسئول نباید گزارش حسابرسی را قبل از حل‌وفصل یا تکمیل بررسی‌های کنترل کیفیت و دریافت دیدگاه‌های بررسی‌کننده کنترل کیفیت درباره موضوعات صادر کند (بندهای ۳۶ و ۱۰۴) - همکاری لازم با مسئول بررسی کنترل کیفیت داشته باشد و مسئولیت‌های تیم رسیدگی‌کننده را به آن‌ها گوشزد کند.

- در بند ۲۰ تأکید شده است که مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت نباید به‌عنوان جزئی از گروه حسابرسی باشد و ملاحظات استقلال در این حوزه برجسته شده است.

- اگر بررسی کنترل کیفیت به‌موقع و در طول اجرای حسابرسی اجرا شود به گروه حسابرسی کمک می‌کند تا موضوعات پدیدار شده را به‌موقع حل‌وفصل کند و رضایت بررسی‌کننده کنترل کیفیت نیز قبل از تاریخ صدور گزارش حاصل شود (بند ۱۰۵).

- ارتباطات پیوسته میان بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و گروه حسابرسی در سراسر اجرای کار حسابرسی به کیفیت مؤثر و کارآمد کنترل کیفیت خواهد انجامید (بند ۱۰۶)

- موارد ارجاعی از طرف مدیرمسئول کار و گروه حسابرسی یا با بررسی‌کننده و همچنین نکات مدیرمسئول کار و امضاهای ایشان شواهدی از مشارکت و سرپرستی کار را نشان دهد (بند ۱۱۸)

در ایران، طبق بند ۳۶ استانداردهای حسابرسی استاندارد ۲۲۰ «کنترل کیفیت حسابرسی (اطلاعات مالی تاریخی)» چنین درج‌شده است که مدیرمسئول کار برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که اوراق بهادار آن‌ها به عموم عرضه‌شده است باید:

الف- مشخص کند که یک بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی انتخاب‌شده است.  
ب- موضوعات عمده مشخص‌شده در جریان کار حسابرسی، شامل موارد شناسایی شده در جریان بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی را با بررسی‌کننده کنترل کیفیت، موردبحث قرار دهد.

پ- گزارش حسابرس را تا زمان تکمیل بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی صادر نکند.

در مورد سایر کارهای حسابرسی که بررسی کنترل کیفیت انجام می‌شود، مدیرمسئول کار الزامات مقرر در بندهای «الف» و «پ» را رعایت می‌کند.

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی معمولاً حاوی گفتگو با مدیرمسئول کار، بررسی اطلاعات مالی و گزارش حسابرس و به‌ویژه، بررسی مناسب بودن گزارش حسابرس است. این کار شامل بررسی مستندات حسابرسی انتخاب‌شده درباره قضاوت‌های عمده به‌عمل‌آمده توسط گروه حسابرسی و نتایجی که آن‌ها به دست آورده‌اند نیز می‌باشد. میزان رسیدگی، به پیچیدگی کار حسابرسی و خطر احتمال مناسب نبودن گزارش حسابرس در شرایط موجود، بستگی دارد. انجام بررسی، مسئولیت‌های مدیرمسئول کار را کاهش نمی‌دهد (بند ۳۹ استاندارد حسابرسی ۲۰۲۰). طبق استاندارد حسابرسی ۲۲۰ ایران، بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی در مورد حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که اوراق بهادار آن‌ها به عموم عرضه‌شده است شامل توجه به موارد زیر می‌باشد:

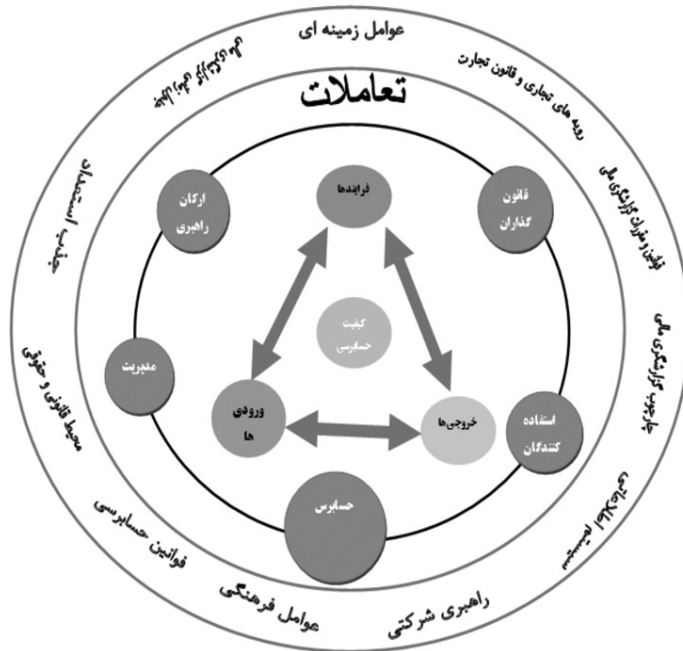
- ارزیابی استقلال مؤسسه در ارتباط با هر کار حسابرسی توسط گروه حسابرسی.
- خطرهای عمده شناسایی‌شده در جریان کار حسابرسی (طبق استاندارد ۳۱۵) و برخورد با آن خطرها (طبق استاندارد ۳۳۰)، شامل برآورد گروه حسابرسی از خطر تقلب و برخورد با آن.
- قضاوت‌های به‌عمل‌آمده، به‌ویژه در ارتباط با اهمیت و خطرهای عمده.
- انجام مشورت مناسب در مورد موضوعات حاوی اختلاف نظر یا سایر موضوعات پیچیده یا بحث‌انگیز و نتایج به‌دست‌آمده از این مشورت‌ها.
- میزان اهمیت و چگونگی حل و فصل تحریف‌های اصلاح‌شده و نشده شناسایی‌شده در جریان حسابرسی.

• موضوعاتی که لازم است به اطلاع مدیران اجرایی و هیئت‌مدیره و در موارد مقتضی، سایر اشخاص مانند مراجع قانونی برسد.

- این‌که آیا مستندات انتخاب‌شده برای بررسی، کار انجام‌شده در ارتباط با قضاوت‌های عمده را منعکس و نتایج به‌دست‌آمده را پشتیبانی می‌کند یا خیر.
- مناسب بودن گزارش حسابرس برای صدور.

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی در مورد حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی، غیر از حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که اوراق بهادار آن‌ها به عموم عرضه‌شده، ممکن است، شامل بعضی یا همه این موارد باشد.

کیفیت حسابرسی یکی از حوزه‌های پرطرفدار پژوهش در حسابرسی تلقی می‌شود که پژوهشگران زیادی از جنبه‌های مختلف و از ابعاد گوناگونی نظیر کیفیت حسابرس، کیفیت خروجی گزارشگری مالی، اندازه حسابرس، دوره تصدی، تخصص در صنعت، کیفیت گزارش حسابرس به آن پرداخته‌اند. طبق چارچوب ارائه‌شده از طرف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۴) کیفیت حسابرسی ابعاد گوناگونی دارد که در نگاره زیر به تصویر درآمده است.



شکل ۱. مدل کیفیت حسابرانی (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرانی و اطمینان بخشی، ۲۰۱۴)

بدیهی است صرف‌نظر از عوامل زمینه‌ای، «ورودی‌ها، فرایندها و خروجی‌ها (الگوی سیستمی)» مرتبط با حسابرانی در قلب مدل و چارچوب کیفیت حسابرانی قرار می‌گیرد که وابسته به حسابرانی است؛ بنابراین لازم است موسسه حسابرانی سیاست‌های کنترل کیفیت لازم در سطوح مختلف (نظیر در سطح موسسه، سطح کار و...) برقرار سازد تا از ارائه خدمات باکیفیت به عموم اطمینان یابد. در حقیقت با عنایت به آنکه یکی از مختصات اصلی حرفه، ارائه خدمات به عموم و حفظ منافع عمومی است، بنابراین لازم است اطمینان حاصل شود که خدمات باکیفیتی به جامعه ارائه می‌گردد و منافع آن‌ها حفظ می‌شود. برای دستیابی به این هدف، دارا بودن سازوکارهای کنترل کیفیت است که یکی از موضوعات مرتبط با آن، تعیین بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرانی و اجرای آن توسط «بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار» که عموماً توسط شریک دوم انجام می‌شود، می‌باشد. طبق استانداردهای حسابرانی، مؤسسه برای کسب اطمینان معقول از اینکه الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها، مناسب شرایط موجود، صادر می‌شود، باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و برقرار کند. همچنین گروه حسابرانی باید روش‌های کنترل کیفیت قابل اجرا در مورد هر کار حسابرانی را اجرا کند. در چارچوب بالا، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرانی و اطمینان بخشی، صراحتاً

سیاست‌های کنترل کیفیت را به‌عنوان جزئی از «فرایند» در نظر گرفته است. به اعتقاد هیئت یادشده سیاست‌های کنترل کیفیت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در ایران بیگ پناه و همکاران (۱۴۰۰) نیز نشان دادند که شاخص‌های رویه‌های آموزش و رویه‌های ارتقا پاداش که جزو سیاست‌های اصلی کنترل کیفیت حسابرسی هستند، بر کیفیت حسابرسی مؤثر هستند. یکی از سازوکارهای اصلی حصول اطمینان از اجرای کار طبق استانداردهای حرفه‌ای، بررسی کار توسط شریک بررسی‌کننده یا شریک دوم است. ادبیات بررسی کیفیت کار حسابرسی در خارج از کشور که از این به بعد بررسی کیفیت کار خواند می‌شود غنی است به‌طوری‌که پژوهشگران مختلفی به تبیین این موضوع به کمک رویکردهای مختلف پژوهشی پرداخته‌اند: رویکرد تحلیلی (مثل متسومرا و تاکر، ۱۹۹۵)؛ طرح تجربی (لافینگ و همکاران، ۱۹۹۵)؛ طرح آزمایشی (فیور، مارچی و امبی، ۱۹۹۵)؛ کرات و دیویدسون، ۱۹۹۸؛ تاکر و متسومرا، ۱۹۹۷)؛ تحلیل پروتکل (جمال و همکاران، ۱۹۹۵)؛ جانسون و همکاران، ۱۹۹۱؛ جانستون و همکاران، ۱۹۹۶)؛ پیمایشی/ مصاحبه (ایس و مزیر، ۲۰۰۷؛ امبی و مارچی، ۲۰۱۰).

اهمیت بررسی و کنترل کیفیت کار حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای و تدوین‌کنندگان استانداردهای حرفه به‌عنوان جز جدایی‌ناپذیر سیستم کنترل کیفیت برشمرده شده است. محیط حسابرسی تحت نظارت قوانین و مقررات و حرفه می‌باشد. چراکه یکی از مختصات هر حرفه‌ای خود انتظام بودن آن است با این‌وجود علاوه بر خود نظمی، قوانین و مقررات خارجی دیگری بر حسابرسی حاکم است. مثلاً در ایران ضوابط سازمان بورس نظیر دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس بر حسابرسان شرکت‌های ثبت‌شده نزد سازمان و شرکت‌های فرعی آن‌ها حاکم است. در آمریکا استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شماره ۷ بررسی و حل‌وفصل موضوعات حسابداری، حسابرسی، گزارشگری مالی پدیدار شده از بررسی را قبل از صدور گزارش حسابرسی ضروری می‌داند. قانون ساکس مصوب سال ۲۰۰۲ حاوی مقرراتی درباره چرخش شریک بررسی‌کننده است. به‌طور مشابه در ماده ۱۰ دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس در ایران نیز ملاحظاتی در مورد چرخش شریک مسئول پیش‌بینی شده است. به‌طور کلی رهنمودهای کنترل کیفیت کار حسابرسی، صراحتاً بررسی کنترل کیفیت را به‌عنوان فرایند اصلی کنترل کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند.

### پیشینه پژوهش

برخلاف گزارش‌های منتشرشده حاصل از رسیدگی کارکنان و بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در آمریکا، در ایران به‌موجب مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران مثل اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، نظارت حرفه‌ای بر مؤسسات توسط جامعه صورت می‌گیرد (ماده ۲۹). بر اساس ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، هیئت‌مدیره موظف است حداقل هر سال یک‌بار بر اساس آیین نظارت حرفه‌ای چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه منتشر نماید.

در حال حاضر در بررسی تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران چک‌لیست (پرسشنامه) کنترل کیفیت کار حسابداری وجود دارد که در ارزیابی‌های سالانه ۱,۰۰۰ نمره در نظر گرفته شده است. ذکر این نکته ضرورت دارد که ۴۰ نمره از پرسشنامه مزبور به نحوه اجرا وظایف مدیر (شریک) دوم اختصاص دارد. نکته پیداست که بخش زیادی از نمرات مزبور می‌تواند در بررسی کنترل کیفیت توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت به‌عنوان یک سازوکار داخلی موسسه حسابداری در اجرای استانداردهای حسابداری (۱ و ۲۲۰)، قابل کسب باشد. ذکر این نکته ضرورت دارد در قالب حال حاضر نتیجه بازرسی‌های کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی به‌صورت کلی و در قالب امتیازات کنترل کیفیت (الف، ب، ج، د) به‌صورت سالانه در تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر می‌شود و پیرامون وضعیت اجرای استاندارد ۲۲۰ به‌ویژه وضعیت اجرای وظایف بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابداری، نتایجی منتشر نشده است.

در بررسی داخلی موضوع، ما به پژوهش یا پژوهش‌هایی که موضوع کنترل کیفیت کار حسابداری را از طریق بررسی مسئول کنترل کیفیت یا همان شریک دوم را مورد مطالعه قرار داده باشند، برخورد نکرده‌ایم. لذا این بخش از طرح پژوهشی به بررسی ادبیات خارج از کشور اختصاص پیدا خواهد کرد.

لافینگ و همکاران (۱۹۹۵) به بررسی ارتباط میان عوامل مختلف خطر و سطح واقعی بررسی کنترل کیفیت کار برای صاحبکاران پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که تفاوت‌های بااهمیتی در مؤسسات حسابداری و در بین صاحبکاران مختلف وجود دارد و سطح خطر بر میزان بررسی کنترل کیفیت کار مؤثر است. بسیاری از پژوهش‌ها به بررسی اینکه آیا بررسی کنترل کیفیت بر رفتار شرکای مسئول مؤثر است یا نه اختصاص داشته است. برخلاف آنان، تان (۱۹۹۵) نتیجه‌گیری کرده بود که آگاهی از یک بررسی بالقوه هوشیاری بررسی شونده (شریک مسئول) را افزایش می‌دهد و هرگونه خدشه احتمالی ناشی از تجربه گذشته با صاحبکار را کاهش می‌دهد. ماتسومورا و تاکر (۱۹۹۵) از طریق ایجاد یک مدل تحلیلی بررسی کنترل کیفیت نشان دادند که بررسی کنترل کیفیت باعث بهبود استقلال شریک مسئول در تصمیم‌گیری می‌شود. در مدل آزمون آزمایشی، آنان نشان داد که با اضافه شدن بررسی کنترل کیفیت جانبداری شریک مسئول در گزارشگری کاهش یافته اما حذف نشده است. جمال و همکاران (۱۹۹۵) به دنبال بررسی توانایی بررسی کنترل کیفیت در کشف تقلب و قالب‌های ساخته‌شده مدیریت برای گمراه کردن استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بودند. آن‌ها نتیجه‌گیری کردند که بررسی کنترل کیفیت تمام عدم یکنواختی در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و تقلب‌ها را کشف کردند در حالی که سایر راهبردها توفیق کمتری در این‌باره داشته‌اند. تاکر و ماتسومورا (۱۹۹۷) به بررسی و آزمون شریک دوم و در دسترس بودن اطلاعات نمونه درباره صلاحیت و استقلال در گزارش حسابداری شریک مسئول پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که با اضافه شدن شریک بررسی‌کننده دوم که سوگیری گزارش کاهش یافته بود اما حذف نشده بود. کاپلان (۱۹۹۸) گزارش کرد که قضاوت درباره پذیرش صاحبکار انجام‌شده توسط بررسی‌کنندگان خطر نسبت به قضاوت شرکای مسئول

محافظة کارانه تر است. کاروت و دیویدسون (۱۹۹۸) به بررسی تأثیر خطر صاحبکار 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 اظهارنظر مشارکت کنندگانی که در نقش شریک مسئول کار بودند تحت تأثیر اهمیت صنعتی که صاحبکار 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. برخلاف جمال و همکاران (۱۹۹۵) انتویستل و لیندسی (۲۰۰۲) به بررسی اثربخشی بررسی کنترل کیفیت بر تصمیمات شریک مسئول درباره مسائل حسابداری و نحوه عمل صاحبکار پرداخت و نتیجه‌گیری کردند که هیچ تأثیری وجود ندارد. اشنایدر و همکاران (۲۰۰۳) به بررسی اثر مشارکت شریک دوم (بررسی کننده کنترل کیفیت کار) در برنامه‌ریزی حسابرسی و تأثیر آن را بر بی‌طرفی (واقع‌بینی) را بررسی کردند. برای این منظور آن‌ها ۳۶ حسابدار رسمی از شرکای مؤسسات حسابرسی را در یک طرح آزمایشی موردبررسی قرار دادند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌داد که تفاوت معناداری در موافقت شرکای دوم با نتیجه‌گیری تیم حسابرسی در حالتی که در برنامه‌ریزی مشارکت داشته‌اند نسبت به شرکایی که در برنامه‌ریزی مشارکت نداشته‌اند، وجود ندارد. آن‌ها همچنین در تشریح و توصیف شواهدی از ماهیت فرایند بررسی چنین نتیجه‌گیری کردند که شرکای دوم معمولاً در برنامه‌ریزی حسابرسی مشارکت نمی‌کنند اما در بیشتر کارهای حسابرسی برنامه حسابرسی را بررسی می‌کنند، کاربردهای واقعی را در یک سوم از مواقع موردبررسی قرار می‌دهند، گزارش‌های حسابرسی و خلاصه موضوعات را در ۵۰ درصد از مواقع بررسی می‌کنند، به‌ندرت با صاحبکار ملاقات دارند و به‌ندرت با نتیجه‌گیری تیم حسابرسی مخالفت می‌کنند.

یکی از موضوعاتی که در استانداردهای حسابرسی مطرح است، موضوع بی‌طرفی بررسی کننده کنترل کیفیت کار است که ضمن تأکید بر آنکه نباید در دو سال گذشته بررسی کننده باید ارتباط نداشته باشد بلکه محدوده اشتغال به‌عنوان بررسی کننده کنترل کیفیت کار تا ۵ سال در استاندارد شماره ۷ نیز مدنظر قرار گرفته است. در این رابطه مارچی و امبی (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر تداوم کار شریک دوم پرداختند. موضوع موردبررسی 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 به‌احتمال 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.

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 به‌کارگیری 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 مشارکت‌کنندگان در پژوهش اظهار نظرهای متفاوتی درباره تأثیر مشارکت در برنامه‌ریزی حسابرسی بر بی‌طرفی و استقلال شریک مسئول بررسی کنترل کیفیت ارائه کرده بودند.

همچنین ایپس و مزیر (۲۰۰۷) به بررسی کنترل کیفیت 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.

اشنایدر و میرز (۲۰۰۷) بررسی جامعی درباره پژوهش‌های دانشگاهی در خصوص بررسی کنترل کیفیت ارائه کرده‌اند. به‌طور مشابه بیدارد و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی پژوهش‌ها درباره فرایند بررسی داخلی در مؤسسات حسابرسی شامل پژوهش درباره بررسی کنترل کیفیت پرداخته‌اند. امبی و مارچی (۲۰۱۰) به بررسی فرایند بررسی کنترل کیفیت از دیدگاه شریک بررسی‌کننده پرداختند. برای این منظور آن‌ها ۱۲۷ پرسشنامه را میان شرکای مؤسسات حسابرسی توزیع کردند که دارای تجربه اجرای بررسی کنترل کیفیت بودند. پرسشنامه آن‌ها شامل عناصر، ارتباطات و عوامل زمینه‌ای پیرامون فرایند بررسی کنترل کیفیت بود. از شرکا خواسته شده بود که آخرین کاری را به خاطر بیاورند که در آن به‌عنوان شریک دوم فعالیت داشته‌اند و از طریق مذاکره با شریک مسئول برای حل و فصل موضوعات پدیدار شده مذاکره کرده‌اند. نتایج آن‌ها تصویر جامعی از بررسی کنترل کیفیت را نمایش می‌دهد که شامل موضوع پدیدار شده، فرایند، پیامدها و نتایج است. در مجموع نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که نتایج یک فرایند حرفه‌ای، غیر خصمانه و مشارکتی را توصیف می‌کند که علی‌الاصول بر حل و فصل موضوعات پیچیده حسابداری صاحبکار تمرکز دارد. حل نهایی موضوع منجر به تعامل می‌شود که ممکن است حاصل پیشنهادها، شریک مسئول یا شریک بررسی‌کننده کار باشد و اغلب راه‌حل جدید و مبتنی بر همفکری است. نقدی که به کار آنان وارد است، این است که آن‌ها این ارتباطات را با استفاده از پرسشنامه مورد بررسی قرار داده‌اند. هرچند انجام این کار آن‌ها را در گردآوری داده‌های بیشتر یاری کرده است

اما این روش برای توصیف غنی از موضوع مورد مطالعه با محدودیت‌هایی همراه است. در حقیقت پرسشنامه صرفاً به پرسش‌های از پیش تعیین شده و درجه‌های مندرج در پاسخ‌ها، جواب می‌دهد و بیشتر تبیینی مکانیکی و نه عمیق از واقعیت را ارائه می‌کند.

در سال ۲۰۱۱، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در بازرسی‌های انجام شده 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 اظهار نظر حسابرس درباره صورت‌های مالی یا اظهار نظر درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را گردآوری نکرده‌اند. روش‌های این مؤسسات در اجرای استاندارد شماره ۷ حسابرسی در ۱۴۱ مورد از ۲۱۳ مورد از این مؤسسات توسط کارکنان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام همچنین به ارزیابی این موضوع پرداختند که این ضعف‌ها توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت مورد توجه قرار گرفته است (قبل از صدور گزارش حسابرسی و اظهار نظر) یا خیر. بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارزیابی کردند که موضوعات این ۱۱۱ حسابرسی اجرا شده توسط ۷ موسسه حسابرسی بزرگ محلی همان ضعف‌هایی که در دیگر مؤسسات پیداشده است، یافت شده است.

بر اساس گزارش سال ۲۰۱۱ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ضعف‌های عمده‌ای در اجرای استاندارد ۷ (کنترل کیفیت حسابرسی) گزارش شده است. در گزارش بازرسان هیئت مزبور، (۱) مستندسازی ناکافی توسط گروه حسابرسی در اجرای روش‌ها و نتیجه‌گیری (۲) عدم اختصاص زمان کافی توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و (۳) زمان‌بندی نامناسب به بررسی کنترل کیفیت و (۴) اجرای بررسی کنترل کیفیت کار توسط افراد ناآگاه به‌عنوان ریشه این ضعف‌ها برشمرده شده است. سایر پژوهشگران نیز نظیر امبی و مارچی (۲۰۱۰) تعامل و همکاری میان شریک مسئول کار و شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار برجسته کرده‌اند. با این حال در بررسی ادبیات داخلی به گزارش‌های پژوهشی درباره نحوه اجرای استاندارد ۲۲۰ و به‌ویژه نحوه تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی در ایران، برخورد نکرده‌ایم.

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. 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 انجام شده 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 (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۳).

در گزارش مزبور نمونه‌ای ضعیف‌های گزارش شده توسط بازرسان شامل موارد زیر بوده است:  
۱- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موفق به تشخیص ضعیف‌های حسابداری برنامه‌ریزی شده مربوط به نواحی پرخطر و خطرهای شناسایی نشده مربوط به کار حسابداری، نشده است.

۲- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موفق به تشخیص ضعیف‌های برنامه‌ریزی، بررسی و سرپرستی کار حسابداری توسط مؤسسات حسابداری وابسته خارجی نشده است.

۳- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، هرچند موفق به شناسایی تشخیص روش‌های اضافی برای آزمون درآمدها در واکنش به خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب شده بود اما این روش‌ها را تعیین نکرده بود.

۴- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موفق به شناسایی ضعیف‌های کنترلی حاکم بر برخی از حساب‌ها و موارد افشاشده بود اما موفق به ارزیابی اینکه ترکیب این ضعیف‌ها آیا بااهمیت هستند، نشده بود. بررسی‌کننده کنترل کیفیت موفق به تشخیص اینکه گروه مسئول کار این ارزیابی‌ها را اجرا نکرده است، نشده بود.

۵- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت برآوردها را بررسی کرده بود اما موفق به تشخیص این موضوع که گروه رسیدگی‌کننده دارای محدودیت در ارزیابی مفروضات بوده است، نگردیده بود. 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 حسابداری 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 کاستی 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 گروه مسئول رسیدگی مندرج در چک‌لیست‌ها و یا بحث با آن‌ها بوده است بدون اینکه کاربرگ‌ها و شواهد پشتوانه قضاوت‌های عمده انجام شده توسط آن‌ها را بررسی کند.

۳- **اختصاص زمان ناکافی توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت.** بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت زمان کافی به بررسی کنترل کیفیت اختصاص نداده و یا در موعد مناسب انجام نداده‌اند. بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مشخص کرده بودند که موسسه حسابداری شواهد کافی به‌عنوان مبنای اظهارنظر گردآوری نکرده‌اند. بررسی‌کننده کنترل کیفیت برنامه‌ریزی کار حسابداری را تا فصل چهارم اجرای کار حسابداری انجام نداده بود که این بررسی‌ها برای برخورد مناسب توسط گروه مسئول در زمان باقی‌مانده درباره هشدارهای

بررسی کننده، ضروری بود.

۴- بررسی کننده کنترل کیفیت ناآگاه. مؤسسات حسابرسی موفق به مدنظر قرار دادن نگرانی‌های معمول درباره کیفیت کار برخی از شرکای خاص خود که به‌عنوان شریک بررسی کننده کنترل کیفیت نشده بودند.

دیکینز و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر استاندارد حسابرسی شماره ۷ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، پرداختند. آنان در مجموع نتیجه‌گیری کردند که استاندارد ۷ روش‌های بررسی کنترل کیفیت را دستخوش تغییر کرده است، اما این تغییرها به بهبود کیفیت حسابرسی نینجامیده است. این یافته‌ها با نتیجه‌گیری هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۳) مبنی بر اینکه بررسی کنندگان 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.

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. 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: «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، به‌طوری‌که 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». 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 به منظور مشخص کردن کاستی‌ها انجام نشده است. (۳) بررسی کنندگان کنترل کیفیت کار از صلاحیت لازم برخوردار نبوده‌اند. (۴) شواهد حسابرسی از بررسی‌های انجام‌شده توسط بررسی کننده کنترل کیفیت پشتیبانی نمی‌کند. (۵) گزارش حسابرسی قبل از تأیید مستندات و گزارش توسط بررسی کننده کنترل کیفیت کار در اختیار صاحبکار قرار داده شده است.

نتایج این بررسی‌ها نشان می‌دهد که بررسی کنترل کیفیت کماکان به‌عنوان یکی از حوزه‌های نگرانی اصلی باقی مانده است. به‌طور خلاصه می‌توان بررسی پیشینه را به شرح زیر خلاصه نمود: (الف) سازوکارهای کنترل کیفیت کار نظیر بررسی کنترل کیفیت کار به‌طور معنادار بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها مؤثر است. (ب) کنترل کیفیت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. (ج) تفاوت‌های بااهمیت در میان مؤسسات حسابرسی و صاحبکاران مختلف در بررسی

کنترل کیفیت وجود دارد. (د) بررسی کنترل کیفیت کار موجب افزایش استقلال شریک مسئول می‌شود. (ه) بررسی کنترل کیفیت کار در مقایسه با سایر رویکردها در کشف تحریف‌های بالقوه مؤثر است. (ز) ضعف‌های اساسی در اجرای مناسب استانداردهای کنترل کیفیت وجود دارد. (ح) تفاوت‌های معناداری در بخش به‌کارگیری شریک دوم و میزان مشارکت آن در برنامه‌ریزی حسابرسی و مشارکت در طول حسابرسی در شش موسسه حسابرسی بزرگ گزارش شده است. (ط) فرایند حرفه‌ای و غیر خصمانه و مشارکتی میان شریک مسئول کار و بررسی‌کننده کنترل کیفیت وجود دارد که بر حل‌وفصل موضوعات پیچیده حسابداری تمرکز دارد و حل‌نهایی موضوع منجر به تعامل و همکاری و ارائه راه‌حل جدید و مبتنی بر همفکری خواهد شد. (ی) کماکان بررسی کنترل کیفیت به‌عنوان یکی از حوزه‌های نگرانی اصلی باقی‌نهادهای ناظر باقی‌مانده است. (ک) علی‌رغم بهبودهای حاصل‌آمده، بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت نقش خود را به‌خوبی ایفا نمی‌کنند و استاندارد ۷ روش‌های بررسی کنترل کیفیت را دستخوش تغییر کرده است، اما این تغییرها به بهبود کیفیت حسابرسی نینجامیده است. (ل) فرایند بررسی کنترل کیفیت کار باید بهبود یابد.

تعامل و همکاری میان شریک مسئول و شریک بررسی‌کننده کار (شریک دوم در ایران) به عنوان سازوکار مهمی از کنترل کیفیت کار تأثیر مهمی در کیفیت حسابرسی دارد. لذا تبیین مناسب ارتباط آنان می‌تواند وضعیت کنترل کیفیت را بهتر برجسته کند. پس از بررسی پیشینه خارج از کشور مشخص شد که پژوهش‌های مختلفی این ارتباطات و تأثیر آن بر کیفیت کار حسابرسی پرداخته‌اند که دیدگاهی روشن از وضعیت کنترل کیفیت توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت، نحوه تعامل و همکاری، عوامل اثرگذار بر این ارتباطات، ارائه می‌کند. چنین موضوعاتی در پژوهش‌های داخلی مدنظر قرار نگرفته است.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

با عنایت به پنهان بودن جنبه‌های تعامل و ارتباط میان مدیر اول و دوم در مؤسسات حسابرسی ایران و عدم تبیین این ارتباطات در پژوهش‌های قبلی، در معرفت‌شناسی و شناخت علمی از این موضوع ابتدا ضمن مطالعه قوانین، مقررات و ضوابط حاکم بر بسستر اطلاعات لازم گردآوری شد. سپس به‌منظور ارتقای شناخت مقدماتی به‌صورت 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. زمانی پژوهشگر می‌تواند از نظریه زمینه‌ای استفاده کند پدیده مورد مطالعه ویژگی‌هایی از قبیل این موارد داشته باشد (ابولمعالی، ۱۳۹۱): (۱) زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته‌شده کمی وجود داشته باشد؛ (۲) زمانی که هیچ نظریه زمینه‌ای برای توضیح تناسب ساختارهای روان‌شناختی خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد؛ (۳) زمانی که پژوهشگران به فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده در مورد خاصی را داشته باشند؛ (۴) زمانی 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؛ بنابراین پژوهشگران معتقد هستند که مسئله پژوهش با روش انتخاب شده تناسب دارد.

همان‌گونه که در بخش‌های قبلی تشریح شده است، در خصوص ابعاد تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم در مؤسسات حسابرسی 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 به‌کارگیری نظریه زمینه‌ای، ادراکات و بینش‌های دو شریک (مسئول کار و مدیر دوم) در مورد تعامل و همکاری میان آن‌ها را گردآوری و بتوان از این رهیافت مدلی مفهومی برای این تعامل و همکاری ارائه کرد.

نظریه زمینه‌ای با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای 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 آنکه پدیده تعامل و همکاری میان «مدیرمسئول کار» و «مدیر دوم» که اساساً بین فردی و ذهنی است در گروه پارادایم تفسیری طبقه‌بندی می‌گردد؛ بنابراین از حیث روش‌شناسی در دسته پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد. ویژگی‌ها و ملاک‌های پژوهش کیفی از نظر اندیشمندان (همانند: برگ، ۱۹۸۹؛ پاتن، ۱۹۹۰؛ لاهوس، ۱۹۸۴ و سارانتاکوس، ۱۹۹۳) مشتمل بر موارد ذیل می‌باشد (در ایمان، ب ۱۳۹۱) به شرح بند بعد تشریح شده است:

جهان اجتماعی و پدیده موردبررسی همواره یک خلقت انسانی است نه یک کشف بشری، در این روش تعداد اندکی از پاسخگویان مورد مطالعه قرار می‌گیرند برخلاف پژوهش‌های کمی که با پیمایش شمار زیادی در ارتباط می‌باشد زیرا در این دسته از پژوهش‌ها هدف مطالعه عمیق می‌باشد. به‌جای نمونه‌گیری تصادفی بر نمونه‌گیری هدفمند تأکید می‌گردد یعنی نمونه‌هایی که حداکثر درگیری با مسئله پژوهش دارند و از اطلاعات زیادتری برخوردار می‌باشند؛ نمونه مناسب در پژوهش‌های کیفی است. اطلاعات به‌صورت شفاهی، جزئی و کامل جمع‌آوری می‌شوند و به همین ترتیب است که در این پژوهش نیز از طریق مصاحبه با شرکای شاغل در مؤسسات حسابرسی استفاده شده است. در این روش‌شناسی اندازه‌گیری کمی و متغیر جایگاهی ندارد و به دنبال سازه‌های مفهومی می‌باشد. در این رویکرد سعی بر استخراج نظریه و مدل از واقعیت می‌رود (نظریه‌سازی). برخلاف رویکرد کمی پژوهش که از تحلیل‌های آماری استفاده می‌کنند؛ در این رویکرد به تفسیر کنش‌های انسانی پرداخته می‌شود و یافته‌ها به‌صورت داستان وار و تفصیلی ارائه می‌شود تا تبیین بهتری از واقعیت ارائه شود. برخلاف پژوهش‌های کمی که به دنبال کشف روابط و نظم از قبل تعیین شده است؛ کشف معنا و مفاهیم دارای اهمیت می‌باشد. لذا اساساً پژوهش‌های کیفی پژوهش‌هایی توصیفی است و بر این اساس، سیستم معانی مشترک پاسخگویان به‌صورت دقیق و همه‌جانبه توصیف می‌گردد.

روش‌های کیفی پژوهش برای پرده برداشتن از پدیده‌هایی که کمتر شناخته شده‌اند و دیدن

اینکه در پشت آن‌ها چه نهفته است، به کار گرفته می‌شوند. علاوه بر این برای کسب نگاهی نو درباره آن چیزهایی که میزانی از آگاهی درباره‌شان وجود دارد، نیز به کار گرفته می‌شوند. می‌توانند جزئیات ظریفی از پدیده‌هایی که ارائه آن‌ها به روش‌های کمی مشکل است، به دست دهند. (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این نوع از پژوهش‌ها بجای تلاش در توضیح صرف روابط علت و معلولی، به تفسیر وقایع و پدیده‌ها در محیط‌های طبیعی پرداخته تا پیچیدگی‌های آن رخدادها و وقایع را به وضوح روشن نماید. لذا پدیده تعامل و همکاری میان دو شریک در محیط طبیعی آن (مؤسسات حسابرسی ایرانی) از طریق مطالعه ذینفعان آن (طرفین مذاکره یعنی دو شریک) که دارای تجربه و بیشترین درگیری با موضوع تحت بررسی هستند با رهیافتی کیفی و به کمک رویکرد نظریه زمینه‌ای مورد مطالعه قرار خواهند گرفت. مراحل اجرای پژوهش به شیوه‌ی نظریه زمینه‌ای بدین ترتیب است: (الف) مروری بر متون تخصصی: به منظور تعریف سؤال پژوهش، سازه‌های از پیش تعیین شده به منظور متمرکز نمودن تلاش جهت محدود نمودن پراکندگی‌های نامربوط و تقویت روایی بیرونی و تقویت حساسیت نظری پژوهشگر؛ (ب) انتخاب موردها: با توجه به روش‌شناسی کیفی بهره‌گیری از نمونه‌گیری نظری انجام خواهد شد. تلاش بر آن است تا بر موردهایی که از لحاظ نظری بیشترین درگیری با امور بررسی کنترل کیفیت کار داشته باشند انتخاب و مورد مطالعه قرار گیرند؛ (ج) تدوین پروتکل دقیق جمع‌آوری داده‌ها: تشکیل پایگاه‌های داده‌های موردها، استفاده از موردهای مختلف و جمع‌آوری داده؛ (د) ورود به میدان پژوهش: جمع‌آوری داده‌ها و هم‌زمان با آن تجزیه و تحلیل آن‌ها؛ (ه) تنظیم داده‌ها؛ (و) تحلیل داده‌ها: استفاده از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی؛ (ز) نمونه‌گیری نظری: تکرارپذیری نظری و رفت‌وبرگشت میان موردها و در صورت عدم کفایت، موردهای دیگر انتخاب خواهند شد؛ (ح) پایان فرایند: زمانی که کفایت نظری حاصل شد. (ط) مقایسه نظریه در حال ظهور یا شکل‌گیری با متون موجود: مقایسه با چارچوب‌های متضاد و مشابه

### 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 مشارکت‌کنندگان در پژوهش است. در این پژوهش با ۲۴ نفر از شرکای شاغل در مؤسسات حسابرسی در بهار و تابستان ۱۴۰۲ مصاحبه عمیق صورت گرفت. کوتاه‌ترین مصاحبه حدود ۳۰ 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 مشارکت‌کنندگانی که بیشترین درگیری و مشارکت با پدیده مورد مطالعه دارد. انجام مصاحبه‌ها تا جایی ادامه می‌یابد که مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسند؛ 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 ۵ مصاحبه بیشتر نیز صورت گرفت تا از اعتبار یافته‌ها اطمینان حاصل شود. قاعده اصلی نمونه‌گیری داشتن سابق اشتغال کافی به‌عنوان 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 حسابدار رسمی یا مجله حسابرس) نیز منتشر شده است استفاده شده است. برای این منظور از متن مصاحبه‌های ۷ نفر از حسابداران رسمی باسابقه که عمدتاً دارای سابقه فعالیت به‌عنوان مدیر در سازمان حسابرسی، عضو هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی، شریک در مؤسسات حسابرسی هستند نیز استفاده شده است.

### 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 مورد پژوهش، 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 قابل رهگیری استفاده شد. در این پژوهش با کسب اجازه از

مصاحبه‌شوندگان، مذاکرات مطرح شده در جلسه مصاحبه ضبط شد. سپس با گوش دادن به مصاحبه‌های ضبط شده 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. شایان ذکر است که این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند. به احتمال فراوان با همدیگر همپوشانی دارند و به طور هم‌زمان انجام می‌گیرند.

• کدگذاری باز: عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق مواد آن انجام می‌شود. واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند.

در این پژوهش به منظور رعایت محرمانه بودن مصاحبه‌ها، نقل قول‌ها با استفاده از حروف I به عنوان مصاحبه و شماره مصاحبه استفاده می‌شود. مثلاً I۰۸ به عنوان نقل قول از مصاحبه‌شونده شماره ۸ است.

• کدگذاری محوری عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند.

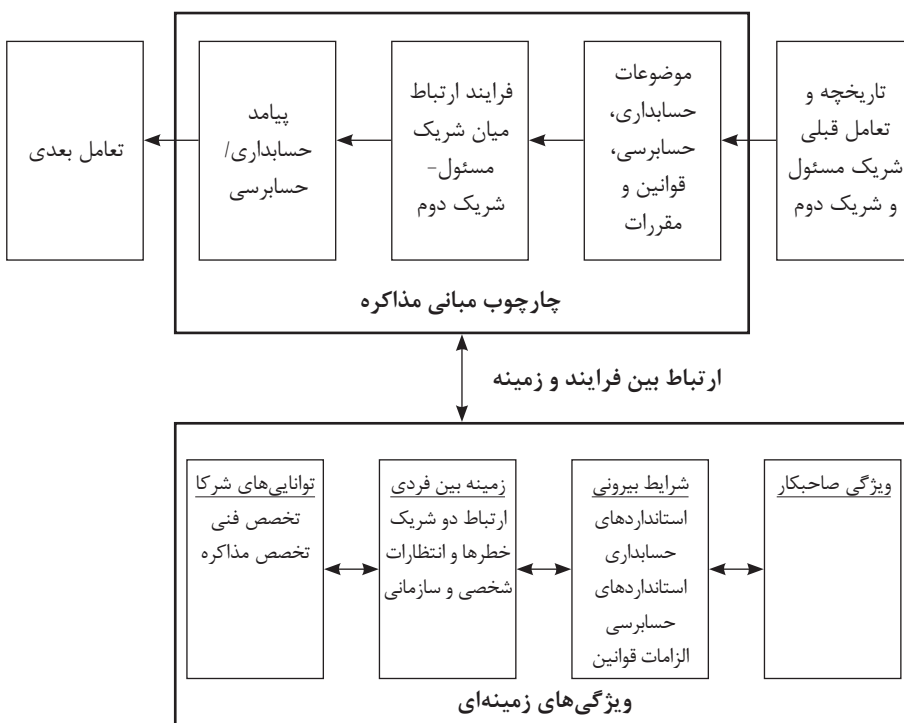
• کدگذاری انتخابی عبارت است از روند انتخاب مقوله‌ی هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند.

## ۴- یافته‌های پژوهش

به کمک کدگذاری باز در مرحله اول، مفاهیم مصاحبه‌ها استخراج شد. سپس مفاهیم در سطح بالاتری با هم جمع شده و مقوله‌ها را تشکیل دادند. 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 کوربین (۱۹۹۸) استفاده شده است. در این نوع کدگذاری مقوله‌ها در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر و بسستر، پدیده، راهبردها و پیامدها و در قالبی بصری به نمایش در می‌آید. در این پژوهش به کمک چنین رویکردی لیکن با کمک مدل و قالب مذاکره میان حسابرس - مدیران اجرایی صاحبکار، یافته‌های پژوهش به تصویر درآمده‌اند. تاریخچه تعامل قبلی شریک مسئول و شریک دوم در جایگاه شرایط علی پدیدار شده است. عوامل زمینه‌ای نیز در

قالب شرایط مداخله‌گر و بستر مدنظر قرار گرفته است. موضوعات حسابداری، حسابرسی و قوانین و مقررات پدیده مرکزی است که درباره آن مذاکره صورت می‌گیرد و فرایند تعامل و ارتباط همان راهبردهای مدل است و همچنین نتیجه مذاکره که منتج به نهایی شدن پیش‌نویس گزارش حسابرس می‌شود و همچنین آثار این مذاکره بر مذاکره‌های آینده نیز به‌عنوان پیامدهای مدل پارادایمی استروس و کوربین (۱۹۹۸) ارائه شده است.

یافته‌های اصلی پژوهش در قالب عناصر اصلی مدل به شرح شکل ۲ ارائه شده است. عناصر مدل هر کدام به‌تنهایی می‌تواند یکی از پرسش‌های فرعی این پژوهش را پاسخ دهد.



شکل ۲. مدل پژوهش: تعامل میان شریک (مدیر) مسئول کار و شریک (مدیر) دوم (منبع داده‌های پژوهش)

### تجارب گفتگوها و مذاکره‌های قبلی

در این بخش به بررسی تأثیر گفتگوها و مذاکره‌های قبلی روی مذاکره و حل‌وفصل موضوعات پدیدار شده جاری می‌پردازیم. بر اساس داده‌های پژوهش که حاصل گفتگو و مصاحبه با شرکای مشارکت‌کننده در این پژوهش است، با اتفاق آرای مشارکت‌کنندگان در پژوهش، گفتگوها و تجارب قبلی روش حل‌وفصل شدن و مذاکره جاری مؤثر است. «آشنا شدن با خلق‌وخو و روحیات



همدیگر»، «شناخت از دغدغه‌های ذهنی یکدیگر» و «به وجود آمدن هم‌ریختی» از جمله مفاهیمی است که توسط مشارکت‌کنندگان به‌عنوان عواملی که باعث می‌شود که اختلاف‌نظر کاهش یابد به‌عنوان مهم‌ترین موضوعات این حوزه برشمرده شده است.

برخی از داده‌های پژوهش در قالب گزیده مصاحبه‌ها در زیر ارائه می‌شود.  
 «... بالاخره طبیعی است با گذشت زمان با روحیات همدیگر بیشتر آشنا می‌شویم و در کارهای بعدی روی موارد اختلاف‌نظر قبلی تمرکز می‌کنیم و کار را طوری تنظیم می‌کنیم که با گذشته تطبیق داشته باشد؛ یعنی طبیعی است که از گذشته درس می‌گیریم و در کارهای بعدی موارد اختلاف‌نظر کمتر می‌شود... (I۰۵)»

«... بالاخره باید قبول کنیم ما هم یادگیری داریم. قطعاً تجارب قبلی روی مذاکره‌های آتی مؤثر است. باگذشت زمان و افزایش تجربه همکاران در پروژه‌های حسابداری مشترک، اختلافات در کارهای بعدی به حداقل می‌رسد... (I۰۸)»

«...البته مستندات و قانع‌کننده بودن استدلال‌ها همیشه ملاک ما برای حل‌وفصل موضوعات است. به‌طور کلی مدیرمسئول کار باید متقاعد شود... (I۰۱)»

### مسائل حسابداری (گزارشگری مالی)

بر اساس داده‌های پژوهش، مهم‌ترین مسائل حسابداری و گزارشگری مالی که در مؤسسات حسابداری ایران میان مدیر اول و مدیر دوم ظهور می‌یابد به شرح زیر بوده است: افشای معامله با اشخاص وابسته؛ رویه‌های شناسایی درآمد؛ موارد افشای مربوط به املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات؛ تجدید ارزیابی دارایی‌ها؛ گزارشگری صورت جریان‌های نقدی؛ ذخیره مالیات؛ مالیات‌های انتقالی (دارایی یا بدهی مالیات انتقالی)؛ گزارشگری صورت‌های مالی تلفیقی؛ به‌کارگیری روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی مجموعه یا تلفیقی؛ نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع؛ برخورد با اصلاح اشتباهات (تعديلات سنواتی)؛ موضوعات خاص شناسایی درآمد؛ شناسایی درآمد در سازمان‌های تابعه شهرداری‌ها

«... به‌عنوان مثال آقای ... همیشه درباره افشاهای ذیل دارایی‌های ثابت حساس هست و نسبت به آن وسواس دارد... (I۰۲)»

«... افشاهای مربوط به معامله با اشخاص وابسته همیشه یکی از موضوعات مهمی است که ما با مدیر دوم درباره آن گفتگو می‌کنیم. هم باید مطمئن باشیم مفاد استانداردهای حسابداری رعایت شده است، هم قانون تجارت و هم ضوابط سازمان بورس ... (I۰۲)»

«... با توجه به استاندارد جدید مالیات، یکی از موضوعاتی که در شرکت‌های ... برای ما محل بحث بوده است نحوه برخورد با مالیات‌های انتقالی در این باره بوده است ... (I۰۲)»

«... تلفیق با توجه به پیچیدگی‌های آن همیشه یکی از موضوعات محل گفتگوی میان ما مدیران بوده است. حصول اطمینان از حذف معاملات درون‌گروهی برای مدیر دوم همیشه مهم بوده است و معمولاً کاربرد کار برگ‌های مربوط را به ایشان ارائه می‌کنیم ... (I۰۴)»

«... بند مالیات در شرکت‌های ایرانی همیشه محل اختلاف میان شرکت و مقامات مالیاتی بوده. حرف ما این است که اگر شرکت با توجه به قوانین و مقررات ذخیره لازم در حساب‌ها منظور کند، به‌عنوان بند شرط با آن برخورد نمی‌کنیم. معمولاً مدیر دوم برآوردهای مربوط به ذخیره مالیات را کنترل می‌کند و در این باره گفتگو می‌کنیم... (I۰۷)»

### مسائل حسابرسی

بر اساس داده‌های پژوهش، مهم‌ترین مسائل حسابرسی در مؤسسات حسابرسی ایران میان مدیر اول و مدیر دوم ظهور می‌یابد به شرح زیر بوده است: اختلاف نظر در مورد نوع ایراد (ابهام یا محدودیت)؛ اختلاف نظر درباره نوع اظهار نظر؛ اختلاف نظر درباره شیوه نگارش؛ اختلاف نظر درباره موارد عدم رعایت قوانین و مقررات؛ اختلاف نظر درباره سطح اهمیت؛ درج مواردی که در پیش‌نویس گزارش حسابرسی نیامده است؛ حذف مواردی که در پیش‌نویس گزارش حسابرسی آمده است؛ درج یا عدم درج بند تداوم فعالیت؛ فرمت و قالب گزارشگری نکات بازرسی؛ درج یا عدم درج عدم رعایت قوانین و مقررات؛

یکی از مهم‌ترین مسائلی که در میان مدیر اول و دوم در حوزه حسابرسی ظهور می‌یابد، اختلاف نظر درباره نوع بند است. بر اساس داده‌های حاصل مصاحبه بیشتر مصاحبه‌شوندگان به این موضوع اشاره کرده‌اند. یکی از این اختلاف‌نظرها درباره این موضوع است که بند محدودیت در دامنه رسیدگی است یا ابهام.

«... البته اختلاف نظر ما زیاد نیست اما گاهی پیش می‌آید نظر من این است که بندی ابهام

نیست و باید با آن به‌عنوان محدودیت در رسیدگی برخورد شود... (I۰۵)»

«... یکی از مورد چالش بر انگیزه دیگر این است که میان ما درباره نوع اظهار نظر اختلاف پیش می‌آید. مثلاً به عقیده من گزارش باید مشروط شود اما شریک دوم اعتقاد دارد که گزارش باید به‌صورت مقبول و بند تأکید بر مطلب خاص صادر شود... (I۰۸)»

«... ما با شرکای دیگر این حرف‌ها را نداریم! بالاخره باید بدانیم که برای استفاده‌کننده گزارش به‌عنوان کارنامه کار ما تلقی می‌شود و آن‌ها از پرونده و چیزهای دیگر که خبر ندارند. ما بنز و BMW را که می‌بینیم ولی فرایندهای داخلی آن‌ها برای مشتری دیده نمی‌شود. گزارش حسابرس هم همین است، بنابراین گزارش باید دقیق و صحیح و خوب نگارش شود. مثلاً جای تعجب دارد که برخی از همکاران چنین می‌نویسند: ... برای ما امکان‌پذیر نمی‌باشد. باید از فعل صحیح استفاده کرد. صحیح آن است که بنویسند برای ما امکان‌پذیر نبوده است؛ یعنی فعل گذشته که به تاریخ گزارش همخوانی داشته باشد... من چون تجربه کارشناس رسمی دادگستری دارم روی گزینش واژه‌ها خیلی حساس هستم؛ بنابراین ما همیشه با این فرض گزارش می‌نویسیم که مواخذه می‌شویم... (I۰۵)»

«... بعضی از مجامع ما را یاد سریال شب‌های برره می‌اندازه. مثلاً در مجمع سؤال می‌پرسند حالا این همه که گفتید یعنی چه! اصلاً خیلی از سازمان‌ها و مجامع از گزارش حسابرسی سر در نمی‌آرند. مثلاً می‌گویند آقای ... بیاد و گزارش حسابداری را بخواند!... (I۰۵)»

## قوانین و مقررات

یکی از موضوعات مهمی که باعث اختلاف نظر میان شریک مسئول و شریک دوم می‌شود، بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته، یکی از موضوعات پدیدار شده موارد مرتبط با عدم رعایت قوانین و مقررات است. مواردی نظیر شیوه نگارش، اشاره یا عدم اشاره به رعایت قوانین و مقررات خاص، بحث پیرامون رعایت مقررات سازمان بورس، از جمله موضوعات پدیدار شده در این حوزه می‌باشد. در زیر برخی از نقل قول‌های صورت گرفته در مصاحبه‌ها به عنوان نمونه ارائه می‌شود:

«... ما بیشتر در سازمان‌های دولتی گونه حسابرس هستیم. بعداً که سازمان بازرسی به این سازمان‌ها رجوع می‌کند اول از همه دنبال گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی است؛ و موارد عدم رعایت را تخلف قلمداد می‌کند و در برخی از مواقع از آن هم استفاده سیاسی می‌شود. یکی از موضوعاتی که همیشه درباره آن چالش داریم نحوه نگارش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات است. راستش در این خصوص باید خیلی دقت کنیم... (I۰۵)»

«... ما در مورد نگارش موارد عدم رعایت [قوانین و مقررات] خیلی بحث می‌کنیم. چگونه بنویسیم که هم موارد عدم رعایت را بنویسیم و هم به سازمان آسیب وارد نشود... (I۱)»

## ابزارهای گفتگو

در این بخش ابزارهای گفتگو و تبادل نظر میان مدیر اول و مدیر دوم مورد پژوهش قرار گرفته است. بیشتر مصاحبه‌شوندگان عمدتاً به گفتگوی چهره به چهره برای حل و فصل موضوعات اشاره کرده‌اند؛ اما گفتگوی تلفنی نیز در مؤسسات حسابرسانی که دارای شعب خارج از شهر محل استقرار دفتر مرکزی موسسه بوده‌اند نیز توسط مصاحبه‌کنندگان برشمرده شده است. هر چند برخی از مصاحبه‌شوندگان به ایمیل (پست الکترونیکی) برخی از مستندات حسابرسانی نیز اشاره کرده بودند اما این شیوه برای حل اختلاف نظرها یا مذاکره میان مدیر اول و دوم در مؤسسات حسابرسانی ایرانی کمتر مرسوم بوده است. هر چند برخی از مصاحبه‌شوندگان به اشکالات مربوط به مؤسسات حسابرسانی جزیره‌ای و عدم رعایت استانداردهای کار توسط مدیر دوم اشاره کرده‌اند اما بیشتر شرکایی که مورد مصاحبه قرار گرفته‌اند به این نکته اشاره کرده‌اند که عمدتاً گفتگو در دفتر موسسه و به صورت رودررو صورت می‌گیرد.

در زیر به عنوان نمونه برخی از داده‌های پژوهش به صورت نمونه ارائه می‌شود:

«... امکان ندارد ما هر روز با دو شریک دیگر گفتگو نکنیم. محال است. بالاخره تلفنی حتی یک بار هم که شده باشد گفتگو می‌کنیم؛ اما همه کارها در دفتر موسسه نهایی می‌کنیم و هر موضوعی که باید آنجا درباره‌اش بحث می‌کنیم... (I۰۵)»

«... به غیر از آقای... بیشتر شرکا در دفتر واقع در کوچه... هستیم؛ بنابراین ارتباط میان مدیر اول و دوم به صورت حضوری صورت می‌گیرد (I۰۴)»

«... سن و سال شرکای دوم هم مهم است. چون شریک‌های دوم از نسل اول و قدیمی‌ها هستند و خیلی با فناوری و ابزارهای روز کار نکرده‌اند. من خودم حدود ۹۰ درصد وقتم را در موسسه

د دفتر موسسه) سپری می‌کنم؛ بنابراین این ارتباطات در موسسه حسابرسی ما به صورت حضوری صورت می‌گیرد... (I۰۲)»

«... البته ممکن است ارسال رونوشت شواهد و اسناد و مدارک و ... از طریق پیام رسان‌ها هم صورت گیرد... (I۰۹)»

### طول زمان گفتگو و حل و فصل موضوعات

در این بخش به مدت زمان سپری شده برای نهایی شدن گزارش و حل و فصل موضوعات می‌پردازیم. بر اساس داده‌های پژوهش که حاصل مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی ایرانی است این موضوع از یک کار حسابرسی به کار دیگر متفاوت است. به طور متوسط از حدود ساعت الی ۳ روز به عنوان زمان متوسط بررسی کار توسط مدیر دوم و بحث و گفتگو میان دو مدیر و نهایی کردن کار توسط مشارکت‌کنندگان در پژوهش بر شمرده شده است. به عقیده مشارکت‌کنندگان در پژوهش موارد زیر در این زمان مؤثر بوده است: بورسی بودن یا نبودن صاحبکار؛ اندازه صاحبکار؛ حسابرس نخستین؛ مسائل گزارشگری پیچیده صاحبکار؛ استانداردهای حسابداری که جدید لازم‌الاجرا شده است؛ استانداردهای حسابرسی که اخیراً لازم‌الاجرا شده‌اند؛ مالکیت صاحبکار؛ تعداد ذینفعان.

گزیده‌ای داده‌های پژوهش در قالب کوتاه شده مصاحبه مشارکت‌کنندگان در این باره به شرح زیر ارائه می‌شود.

«... بسته به شرایط این زمان متفاوت است. به طور معمول از ۳ ساعت تا ۳ روز معمولاً طول می‌کشد. ولی هیچ‌گاه از ۳ ساعت کمتر نمی‌شود. بالاتر مدیر دوم باید بررسی‌های لازم را انجام دهد. ضمناً در سال‌های نخستین به خاطر اینکه اطمینان کمتری نسبت به مانده‌های ابتدای سال وجود دارد بررسی‌ها دقیق‌تر انجام می‌شود اما در سال‌های بعد از حجم این بررسی‌ها کاسته می‌شود... (I۰۵)»

«... حسابرسی نخستین باشد یا نه یکی از موضوعات مهم تأثیرگذار بر ارتباط ما است. البته در سازمان‌های دولتی و مسائل پیرامون آن‌ها نیز بر این فرایند تأثیرگذار است... (I۰۵)»

### تجارب و سوابق مدیر / شریک حسابرسی

در این بخش به بررسی تأثیر تجارب و سوابق مدیر اول یا دوم در رفع اختلاف‌نظرها می‌پردازیم. آیا تجربه در صنعت، قوانین و مقررات، گزارشگری مالی و حسابداری، بر رفع اختلاف‌نظرها مؤثر است. یا به عبارت بهتر سؤال این است که مدیری که در این حوزه تجربه بیشتری دارد، نظرش به کرسی می‌نشیند یا نحوه عمل چگونه است؟

عموم مشارکت‌کنندگان در این پژوهش به این نکته تأکید داشتند که در هر صورت قدرت استدلال و شواهد و اسناد نهایتاً مبانی عمل قرار می‌گیرد؛ یعنی کار با نگرش تردید حرفه‌ای اجرا می‌شود. لیکن اذعان داشتند بالاخره برخی از شرکا در حوزه خاص متخصص هستند طبیعتاً با

احتمال بیشتری نظرات آن‌ها پذیرفته می‌شود؛ اما بعد از بحث و گفتگو و متقاعدشدن طرفین چنین نتیجه‌ای حاصل می‌شود.

با عنایت به مصاحبه‌های صورت گرفته (داده‌های پژوهش)، چنین نتیجه‌گیری می‌شود؛ در بیشتر موارد سوگیری خاصی در پذیرش مدیر اول یا مدیر دوم (بررسی‌کننده کار) وجود ندارد. بر اساس نظر بیشتر مشارکت‌کنندگان پژوهش، بسته به استدلال‌ها و کیفیت آن‌ها نظر مدیر اول یا مدیر دوم در نهایت پذیرفته می‌شود و برتری خاصی در این خصوص از داده‌ها، به دست نیامده است؛ اما برخی از مشارکت‌کنندگان به جایگاه اجتماعی، سن و سال و ویژگی‌های فنی شریک که احتمالاً باعث برتری نظر او می‌شود نیز اشاره کرده‌اند.

شایان ذکر است بیشتر مشارکت‌کنندگان در پژوهش از بهره‌گیری از مشاوره داخلی و بیرونی نیز نام برده‌اند. در زیر به‌عنوان نمونه برخی از داده‌های پژوهش که حاصل مصاحبه هستند ارائه می‌شود:

«... طبیعتاً وقتی آقای ... تجربه زیادی در شرکت‌های سیمانی دارد، راحت‌تر به گفتگوها جهت داده می‌شود و نتیجه‌گیری می‌شود و قطعاً سابق گفتگوهای قبلی بر گفتگوهای بعدی مؤثر است...»  
(I.۲)

«... تجربه آقای ... خیلی زیاد است. معمولاً نظرات ایشان را می‌پذیریم. همچنین نظرات آقای ... چون در کمیته فنی استانداردها هستند را می‌پذیریم. البته این را بگویم، دلیل اصلی پخته بودن نظرات آن‌هاست نه اینکه الزاماً آن‌ها هرچه بگویند مورد پذیرش قرار گیرد...»

«... وقتی آقای ... شریک ما که در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی فعال است نظر این شریک برای ما [درباره موضوعات مالیاتی] خیلی اهمیت دارد. پس این شریک به دلیل برخورد با مسائل متفاوت و انشا رأی، بیشتر بر او اتکا می‌کنیم...» (I.۴)

«... برخی از مواقع نظر ما و برخی از مواقع نظر ایشان نهایی می‌شود و دوطرفه است بنابراین نظرات هر کدام از طرفین ممکن است دست‌آخر پذیرفته شود...» (I.۳)

«... تجربه و تخصص اعضای مذاکره مهم است اما آن‌ها هم ممکن است اشتباه کنند و بنابراین مانع حساسیت ما نمی‌شود...» (I.۶)

### ویژگی‌های شخصی مدیر

ویژگی‌های شخصی مدیر نیز از جمله مفاهیم و مؤلفه‌های مهمی است که از داده‌های پژوهش به‌عنوان عوامل مؤثر بر فرایند مذاکره و گفتگوی مدیر اول و دوم به‌دست آمده است. این ویژگی‌ها را به می‌توان به سطوح تردید حرفه‌ای مدیران نسبت داد. بر اساس داده‌های حاصل از مصاحبه این موضوع می‌تواند مدت‌زمان نهایی کردن گفتگو و مذاکره میان مدیر اول و دوم را کم یا زیاد کند. در زیر گزیده‌ای از مصاحبه‌های صورت گرفته به‌عنوان پشتوانه این نتیجه‌گیری ارائه می‌شود. «... به افراد بستگی دارد؛ یعنی شخص شریک. برخی فقط صورت‌های مالی و گزارش را می‌خوانند و خیلی عمیق نمی‌شوند. برخی از شرکای دوم عمیق‌تر می‌شوند. نکات معوق می‌نویسند؛ اخذ

تأییدیه مدیران را پیگیری می‌کنند؛ اخذ تأییدیه وکیل حقوقی را پیگیری می‌کنند؛ فلان اسناد و مدارک را درخواست می‌کنند و ... (I.۸)»

«... به شریک دوم بستگی دارد. برخی از آن‌ها ریز می‌شوند و حتی به کار و اندازه کار هم بستگی ندارد... (I.۹)»

### ویژگی‌های صاحبکار

ویژگی‌های صاحبکار از جمله عوامل بستر مهمی است که بر نحوه تعامل و گفتگو مدیر اول و دوم مؤثر است. بر اساس داده‌های حاصل از پژوهش، ویژگی‌های صاحبکار نظیر، پذیرش در بورس اوراق بهادار، فعالیت در بستر و محیط دولتی و تحت نظارت سازمان‌های نظارتی نظیر سازمان بازرسی کل کشور، اندازه صاحبکار، تعداد ذینفعان، مالکیت خانوادگی، پیچیدگی فعالیت‌های تجاری و رویه‌های حسابداری از جمله مفاهیم و مؤلفه‌های اثرگذار نام برده شده است.

«... به‌طور کلی کارهایی که ذینفعان زیادی دارد و شرکت زیر ذره‌بین است یا ذینفعان خاصی دارد یا جزو شرکت‌های خانوادگی است که میان آن‌ها اختلاف نظر وجود دارد به‌طور ناخودآگاه روی انجام دقت بیشتر در اجرای کار مدیر اول و دوم تأثیرگذار است... (I.۸)»

«... برخی از شرکت‌ها دارای فعالیت‌های تجاری یا حسابداری پیچیده‌ای هستند. این موضوع باعث می‌شود مذاکره طولانی میان مدیر اول و دوم به وجود آید تا کار با دقت بالاتری صادر شود... (I.۶)»

«... ما صاحبکار بورسی نداریم. بیشتر صاحبکاران ما در شهرستان هستند... سازمان‌های دولتی ساختارهای ضعیفی دارند و سازمان‌های نظارت هم ورود می‌کنند. این موضوعات باعث می‌شود ما خیلی دقت کنیم... (I.۵)»

«... ما یک شرکتی داریم به نام ... که آن را بهداشتی می‌نامم و یک شرکتی دیگر هم داریم به نام ... آن را صاحبکار خطرناک می‌دانم. نگرش مدیریت و خطر گزارشگری متقابلانه و موضوعات پیرامون آن در شرکت دوم خیلی بالاست و این موضوع روی فرایند مذاکرات ما مؤثر است... (I.۶)»

«... من مثلاً الان شرکتی دارم که الان ۱۰ ساله حسابرسش هستم و برایش گزارش صادر می‌کنم. اون شرکتو تمام جیک و بوک و همه چیزش را می‌دونم، اطلاعاتش را می‌دونم، محیط کنترلی و روابط شرکاشو می‌دونم. این خودش خیلی موثره ... این خیلی فرق داره با شرکت بخش خصوصی و شرکتی که برای وام فقط دنبال حسابرسی آمده و هدفش از حسابرسی صرفاً گرفتن وامه ... (I.۸)»

### ویژگی بستر اقتصادی

یکی از موضوعات مهمی که شرکای مشارکت‌کننده در این پژوهش به آن اشاره کردند به موضوع تلاطم‌های اقتصادی کشور و وجود تورم حاد بود که از نگاه آنان این موضوع نیز بر فرایند

مذاکره و گفتگو میان مدیر اول و دوم مؤثر است. به عقیده آن‌ها این موضوعات روی برآوردها و منطقی بودن آن‌ها مؤثر است و گزارشگری مالی را از سمت عینی بودن دور و به سمت ذهنی بودن می‌کشاند و همین موضوع باعث می‌شود که بر فرایند مذاکره مؤثر باشد.

### تأثیر بر مذاکرات آینده

تمام مصاحبه‌شوندگان با اتفاق نظر موافق بودند که تجربه‌های قبلی روی مذاکره‌های آینده مؤثر است. بسیاری از مصاحبه‌شوندگان این موضوع را ناشی از یادگیری، هم‌ریختی، هم‌رنگ شدن با گذشت زمان و عناوینی از این دست، می‌دانستند. در زیر به‌عنوان نمونه به برخی از داده‌های پژوهش در این حوزه اشاره می‌شود:

«... از آنجائی که شرکای ما جزو کمیته بورس یا کمیته فنی استانداردها شدند خیلی باعث تأثیر در کار ما شد؛ یعنی مثلاً عدد گذاشتن در بندهای تحریف روی کار ما تأثیر گذاشت و الان به توافق رسیدیم اما قبلاً در این باره چالش داشتیم...» (I۰۴)

«... به‌مرور زمان دیدگاه‌ها یکی می‌شود. ۹۰٪ شرکا ابتدای ساکن با هم شریک نبوده‌اند بلکه بیشتر دوستی‌های قبیل است. مثلاً شریک اول هم‌کلاسی من بوده است و شرکت دوم از ۲۵ سال قبل با هم دوست بوده‌ایم. پس این همکاری بلندمدت باعث نزدیک شدن دیدگاه‌ها شده. جالبه بدانید حتی منشی هم دیگر می‌داند ما روی چه موضوعاتی حساس هستیم...» (I۰۵)

«... ما روی شکل کار و شکل گزارش حساس هستیم. خیلی حساس هستیم؛ اما به‌مرور زمان هم‌ریختی اتفاق می‌افتد و نظرات به هم نزدیک می‌شود. گاهی اوقات شرکا به یک شریک بیشتر اعتماد می‌کنند. به‌مرور زمان تعامل و گفتگو کم می‌شود. با گذشت زمان چون حسابرسی خیلی تکرار می‌شود. به نظر من از سال دهم حسابرسی تکراری می‌شود. این موضوع باعث کاهش زمان گفتگو می‌شود...» (I۰۵)

### تأثیر شرکای اصلی

برخی از مصاحبه‌شوندگان به این نکته اشاره کرده‌اند که شرکای اصلی موسسه حسابرسی نیز برای نهایی شدن گزارش مداخله می‌کنند. هرچند بیشتر مصاحبه‌شوندگان به این موضوع اشاره کرده‌اند که برای بحث پیرامون اختلاف‌نظرها، نظر کمیته فنی موسسه حسابرسی (در صورت وجود) یا سایر شرکای موسسه حسابرسی نیز اخذ می‌شود و در صورت لزوم با افراد بیرونی از موسسه حسابرسی نیز گفتگو می‌شود؛ اما یکی از مصاحبه‌شوندگان نکته جالبی طرح کرده‌اند که بیانگر آثار منفی این موضوع بر کنترل کیفیت موسسه حسابرسی است:

«... شرکای ما در موسسه حسابرسی ... همه موظف بکار و تکلیف داشتند خودشان گزارشات را امضا کنند اما بعد از ادغام و تشکیل موسسه حسابرسی ... متوجه شدیم برخی شرکای مؤسسات ادغام شونده عامدانه از امضای گزارشات حسابرسی اجتناب می‌کنند اما در صدور گزارش به مدیران اعمال نظر می‌نمایند که شاید یکی از دلایل جدا شدن ما از ... همین موضوع بود ...» (I۲۳)

## اعتبارسنجی یافته‌های پژوهش

محققان معیارهای مختلفی برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی ارائه شده است که خلاصه آن به معنای آن است که میزان ورود عمیق محقق به پدیده موردنظر، تصدیق یافته‌ها از جانب مشارکت‌کنندگان، میزان کامل بودن، دقیق بودن و عاری از ابهام بودن مدل استخراجی، چگونه است. در این پژوهش برای اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش از «زاویه‌بندی یا مثلث سازی»، «کنترل اعضا» و «معیار مقبولیت» (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸) استفاده شده است.

• **زاویه‌بندی:** اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف می‌باشد. به‌طور کلی زمانی که برای گردآوری داده‌ها بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد (ایمان، ب ۱۳۹۱). در این پژوهش با استفاده از دیدگاه دو شریک مسئول و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در خصوص تعامل و همکاری میان آن دو جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردیده است. لذا در این پژوهش از منابع چندگانه برای گردآوری داده‌ها استفاده خواهد شد.

• **کنترل اعضا:** اعتبار عضو یا اعتبار پاسخگو زمانی رخ می‌دهد که پژوهشگر نتایج میدان را به اعضا جهت دستیابی به قضاوت آن‌ها برگرداند. پژوهشی از اعتبار عضو برخوردار است که اعضا، توصیف محقق را انعکاس دنیای اجتماعی خود بدانند (ایمان، ب ۱۳۹۱). مشابه پژوهش مداحی (۱۳۹۱) و منتی (۱۳۹۶) پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به‌منظور اعتباربخشی به مدل پژوهش، متغیرهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۷ نفر از صاحب‌نظران حرفه (۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان و سه نفر از سایر صاحب‌نظرانی که در مصاحبه شرکت نداشته‌اند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفته است.

• **معیار مقبولیت:** هموار دو معیار روایی و پایایی برای ارزیابی پژوهش‌های کمی و کیفی مطرح گردیده‌اند. کوربین و استراوس (۲۰۰۸) با به‌کارگیری این دو معیار برای پژوهش‌های کیفی مخالفت ورزیده و معیار مقبولیت را پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت بدین معنا است که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده را در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل‌باور است. با در اختیار قرار دادن یافته‌های پژوهش در اختیار ۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان از چنین موضوعی اطمینان به عمل آمد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش ترسیم ارتباطات میان مدیر اول و دوم حسابرسی مدنظر بود. برای این منظور با استفاده از انجام مصاحبه عمیق با ۲۴ نفر از شرکای حسابرسی شاغل در مؤسسات حسابرسی و همچنین استفاده از متن مصاحبه‌ها و میزگردهای چاپ‌شده ۷ نفر از حسابداران رسمی باسابقه حرفه حسابداری، داده‌های پژوهش گردآوری شد و با استفاده از روش نظریه زمینه‌ای داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. با استفاده از مدل مذاکره میان حسابرس-مدیران اجرایی صاحبکار،



ارتباطات میان مدیر اول و مدیر دوم به شرح شکل ۲ به نمایش در آمد. به‌طور کلی مدل استخراجی با مدل گینز و همکاران (۲۰۰۱) و امبی و مارچی (۲۰۱۰) همخوانی دارد. امبی و مارچی (۲۰۱۰) مدل ارائه شده مدل مذاکره میان حسابرس - مدیران اجرایی صاحبکار (گینز و همکاران، ۲۰۰۱) را توسعه داده و آن را به محیط کار حسابداری یعنی ارتباط و تعامل میان شرکای موسسه حسابداری بسط دادند.

همان‌گونه که از مدل استخراجی (شکل ۲) پیداست، در این پژوهش نیز مشابه گینز و همکاران (۲۰۰۱) و همچنین امبی و مارچی (۲۰۱۰) نشان داده شد که (۱) مذاکره میان شریک مسئول کار - شریک (مدیر) دوم به بستر وابسته است، (۲) مذاکره امری عادی در اجرای حسابداری است، (۳) موضوعات پیچیده‌ای مورد مذاکره قرار می‌گیرد، (۴) افراد مختلفی درگیر مذاکره هستند (۵) تخصص حسابرس موضوع محوری درباره موضوعات حسابداری، حسابرس، قوانین و مقررات است، (۶) مذاکره به‌عنوان فرایندی برای نهایی کردن پیش‌نویس گزارش حسابرس است و (۷) فرایند حرفه‌ای و غیر خصمانه و مشارکتی میان شریک مسئول کار و مدیر (شریک) دوم وجود دارد که بر حل‌وفصل موضوعات پیچیده حسابداری تمرکز دارد و حل نهایی موضوع منجر به تعامل و همکاری و ارائه راه‌حل جدید و مبتنی بر همفکری خواهد شد.

یکی از نتایج برجسته این پژوهش آن است که عوامل زمینه‌ای نظیر ویژگی‌های صاحبکار (مثل پذیرفته بودن یا نبودن در بورس، خطرهای گزارشگری مالی، ویژگی‌های مالکیت، نوع مالکیت)، قوانین حاکم، تخصص فنی شرکا، جایگاه اجتماعی و سازمانی شرکا، ارتباط میان شرکا از جمله موارد مهم تأثیرگذار بر تعامل و گفتگوی میان شریک (مدیر) مسئول کار و شریک (دوم) است. بر اساس داده‌های پژوهش (مصاحبه‌های صورت گرفته) همه مشارکت‌کنندگان ادعا کرده‌اند که موسسه حسابداری که در آن شاغل هستند، یکی از مدیران (شرکا) را به‌عنوان مسئول کنترل کیفیت به جامعه حسابداران معرفی کرده است. بر اساس داده‌های پژوهش، از نظر شکل ظاهری، همه مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی چنین سازوکار کنترل کیفی را مستقر کرده‌اند، اما بر اساس داده‌های حاصل از مصاحبه صورت گرفته در این پژوهش، مصاحبه‌های میدانی با هفت نفر از حسابداران رسمی با سابقه در حرفه و یا مقام‌های سابق جامعه حسابداران رسمی ایران (مطالعین) چنین سازوکاری در عمل آن‌طور که در استانداردهای حرفه‌ای ذکر شده است، کار نمی‌کند. بر اساس ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین داده‌های پژوهش، مدیر دوم در عمل چنین نقشی را بازی می‌کند و در ایران نقش کنترل کیفیت را بازی می‌کند.

در پژوهش‌های صورت گرفته در خارج از کشور ارتباط میان مدیر (شریک) مسئول کار و مدیر بررسی‌کننده کنترل کیفیت مورد واکاوی قرار گرفته است (امبی و مارچی، ۲۰۱۰) لیکن در این پژوهش ارتباطات میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم، ترسیم شده است. ترسیم این ارتباطات به‌منظور آسیب‌شناسی موارد احتمالی می‌تواند نقش مهمی در کنترل کیفیت بازی کند.

تعامل میان دو شریک عمدتاً به‌واسطه بحث و گفتگو پیرامون مسائل حسابداری (گزارشگری مالی)، حسابداری و عدم رعایت قوانین و مقررات، پدیدار می‌شود. هر چند رتبه‌بندی کردن این

عوامل در گفتگوها می‌تواند در پژوهش‌های آینده مدنظر قرار گیرد و از دامنه این پژوهش کیفی خارج بوده است. بر اساس داده‌های پژوهش، در بیشتر مواقع گفتگو و تعامل به صورت رودررو (گفتگوی چهره به چهره) صورت می‌گیرد و موضوعات پدیدار شده حل‌وفصل می‌شود اما در موارد معدودی نیز گفتگوها از طریق برقرار تماس تلفنی صورت می‌گیرد.

بر اساس داده‌های پژوهش در برخی از موارد از منابع داخلی موسسه نظیر کمیته فنی (در برخی از مؤسسات حسابرسی)، شورای شرکا، اخذ مشاوره‌ای از سایر مؤسسات حسابرسی بیرونی نیز برای حل‌وفصل موضوعات استفاده می‌شود، اما غالباً این مسائل پدیدار شده بدون اخذ نظر اشخاص دیگری به سرعت حل‌وفصل می‌شوند. این یافته با یافته پژوهشگران قبلی که نشان دادن فرایند کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی مختلف، متفاوت است، همخوانی دارد (لافینگ و همکاران، ۱۹۹۵؛ ایپس و مزیر، ۲۰۰۶ و ۲۰۰۷).

یک نفر از مصاحبه‌شوندگان به دخالت شرکای اصلی در تحمیل نظر به مدیران امضاکننده گزارش و پرهیز از امضای گزارش توسط ایشان اشاره کرده است. این موضوع نشان می‌دهد عوامل دیگری نیز می‌تواند به‌طور منفی کنترل کیفیت موسسه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد.

یکی از یافته‌های درخور توجه آن است که فرایند بررسی شریک (مدیر) دوم از یک ساعت الی سه ساعت (بر اساس نظر اغلب مشارکت‌کنندگان در این پژوهش) به طول می‌انجامد. بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، این موضوع نشان می‌دهد که فرایند بررسی مدیر دوم در ایران به دلایل مختلف نظیر کمبود زمان، تراکم کار در فصل مجامع، ارائه دیر هنگام صورت‌های مالی توسط صاحبکار، ملاحظات دستمزد و هزینه به صورت بررسی سریع صورت می‌گیرد. این یافته‌ها با یافته‌های پژوهشگران قبلی و همچنین یافته‌های بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که عنوان داشتند که زمان کافی توسط مسئول بررسی کنترل کیفیت کار اختصاص نیافته است، همخوانی دارد (اشنایدر و همکاران، ۲۰۰۳؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۱، ۲۰۱۳، ۲۰۲۲؛ دیکنز و همکاران، ۲۰۱۵).

شایان ذکر است بر اساس داده‌های پژوهش، بررسی مدیر دوم عمدتاً به مواردی است که در چک‌لیست (پرسشنامه) کنترل کیفیت کار حسابرسی آمده است، عمدتاً محدود می‌شود. این بررسی‌ها توسط همه مشارکت‌کنندگان شامل موارد زیر بر شمرده شده است: بررسی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی سال گذشته و پیش‌نویس سال جاری؛ بررسی کلی صورت‌های مالی؛ بررسی گزارش فعالیت هیئت‌مدیره (در برخی از موارد گزارش تفسیری مدیریت)؛ بررسی نکات عمده حسابرسی.

لیکن عمدتاً مدیر دوم شواهدی از نظارت بر فرایند حسابرسی یا رفع کلیه نکات معوق ندارد. عمدتاً پوشه مورد بررسی توسط شریک دوم به موارد بالا محدود می‌شود و علی‌الاصول پرونده‌های حسابرسی مورد بررسی شریک دوم قرار نمی‌گیرد مگر کاربرگ‌های مربوط به موارد مورد پرسش یا چالش برانگیز. این یافته‌ها با یافته‌های اشنایدر و همکاران (۲۰۰۳) همخوانی دارد. نارسایی‌هایی گزارش شده (در صورت‌های مالی و گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی ناشران) توسط

کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار که به صورت سالانه (مثل سال ۱۴۰۰) منتشر می‌شود، شواهد مهمی از ناکارآمدی اجرای این فرآیند را ارائه می‌کند و با یافته‌های این پژوهش همخوانی دارد.

هرچند برخی از مصاحبه‌شوندگان و مشارکت‌کنندگان در این پژوهش اظهاراتی مبنی بر عدم انجام بررسی‌های لازم در برخی از مؤسسات حسابرسی توسط مدیر دوم (مؤسسات حسابرسی جزیره‌ای) نیز عنوان شده است. همچنین مصاحبه با برخی از مقامات سابق جامعه حسابداران رسمی نیز نشان می‌دهد که در برخی از مؤسسات حسابرسی، گزارش حسابرسی بدون بررسی شریک دوم صادر شده است، لیکن به دلیل محرمانه بودن داده‌ها، اطلاعات بیشتری در اختیار پژوهشگران قرار نگرفته است.

یکی دیگر از نتایج شایسته توجه در این پژوهش آن است که ویژگی‌های فردی شرکا نظیر دقت نظر، محتاط بودن، دارا بودن تردید حرفه‌ای و نگرش ایشان بر فرایند بررسی و گفتگو تأثیر می‌گذارد. در حقیقت این ویژگی‌های فردی بر نحوه تعامل و میزان رسیدگی‌ها مؤثر است. به طوری که برخی از شرکای دوم رسیدگی‌های تفصیلی‌تر و زمان‌برتری انجام می‌دهند و برخی از شرکای دیگر ممکن است در کمترین زمان و دقت را برای این کار صرف نمایند.

بر اساس داده‌های پژوهش و تحلیل آن‌ها، تجارب گفتگوهای قبلی روی گفتگوهای جاری تأثیر می‌گذارند و همچنین تعامل جاری بر تعامل‌های آینده نیز اثرگذار هستند. یادگیری، شناخت روحیات مدیر دوم و دغدغه‌های یکدیگر و همچنین ایجاد هم‌ریختی از جمله موضوعاتی است که به نزدیک شدن دیدگاه‌های شرکای اول و دوم در طول زمان می‌انجامد.

همچنین نظر شرکای متخصص در صنعت، قوانین و مقررات یا همچنین جایگاه اجتماعی و حضور در کمیته‌های فنی و... سن و سال از جمله موارد مهمی است که روی این فرایند تأثیر می‌گذارد. نباید از نظر دور داشت که این موضوع خطر مرجعیت، یا قرابت را افزایش می‌دهد.

همچنین روش بررسی کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی مختلف، متفاوت است این یافته‌ها با یافته‌های ایپس و مزیر (۲۰۰۶ و ۲۰۰۷) همخوانی دارد. در برخی از مؤسسات حسابرسی کار توسط مدیر سوم نیز که ادعا می‌شود مدیر بررسی کنترل کیفیت موسسه حسابرسی است، بررسی می‌شود؛ اما بر اساس نظر عمده مشارکت‌کنندگان در پژوهش، این موضوع عمدتاً به صورت شکلی (نه محتوایی) صورت می‌گیرد. یکی از دلایل اصلی این موضوع به ساختار مؤسسات حسابرسی در ایران برمی‌گردد (اصغریان، ۱۳۹۹؛ علوی، ۱۳۹۸) به طوری که حدود ۶۵ درصد از مؤسسات حسابرسی ایران در سال ۱۳۹۶ دارای سه شریک، ۱۶ درصد دارای چهار شریک بوده‌اند. صرفاً حدود ۱۱ درصد از مؤسسات حسابرسی دارای شش شریک و بیشتر گزارش شده‌اند.

بر اساس داده‌ها و یافته‌های پژوهش، به مؤسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود:

- در حال حاضر ۴۰ نمره از ۱,۰۰۰ نمره پرسش‌نامه کنترل کیفیت کار حسابرسی به «نحوه اجرای وظایف مدیر دوم» اختصاص یافته است. با عنایت به آن که در حال حاضر بررسی مدیر

دوم در حکم بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی ایرانی تلقی می‌شود، پیشنهاد می‌شود وزن بیشتری به آن در ارزیابی کیفی جامعه حسابداران رسمی ایران از مؤسسات حسابرسی اختصاص یابد.

- بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته، فرایند بررسی مدیر دوم غالباً از یک الی سه ساعت به طول می‌انجامد، با عنایت به آنکه بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار (به صورت محتوایی نه شکلی) به دلایل مختلف به‌ویژه ساختار مؤسسات حسابرسی ایرانی (غالباً دارای سه شریک هستند) عملاً وجود ندارد، تقویت بررسی‌های صورت گرفته توسط مدیر دوم می‌تواند به‌عنوان کنترل جایگزین مدنظر قرار گیرد و به تقویت کیفیت حسابرسی بیانجامد. لذا توصیه می‌شود سازوکار مزبور بیشتر توسط مؤسسات حسابرسی مدنظر قرار گیرد و توسط جامعه حسابداران رسمی نیز مورد پایش بیش‌ازپیش قرار گیرد.

- بر اساس نظر اغلب مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، سن، جایگاه اجتماعی، جایگاه در موسسه حسابرسی، حضور در کمیته‌های فنی، تخصص در صنعت یا قوانین و مقررات از جمله مواردی است که در پذیرش دیدگاه شریک (اول یا دوم) مؤثر است؛ بنابراین به‌منظور تقویت تردید حرفه‌ای (دارا بودن ذهن پرسشگر) و اجتناب از خطر مرجعیت یا قرابت، پیشنهاد می‌شود تا در اجرای آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، تدابیر ایمن‌ساز لازم به‌منظور حذف این خطر یا کاهش آن به سطح پذیرفتنی به عمل آید.

- انجام اقدامات انضباطی لازم توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در مواردی که گزارش حسابرس بدون بررسی شریک دوم صادر می‌شود یا شواهدی در بررسی وظایف مقرر در دست نیست، ضروری به نظر می‌رسد.

- در قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، نقش‌ها و وظایف مدیر دوم تعریف نشده است. این در حالی است که امضا توسط مدیر دوم الزامی شده است. تعاریف روشن وظایف و نقش‌های مدیر دوم در قوانین جامعه حسابداران رسمی می‌تواند به ارتقای بهتر این وظایف و نقش‌ها و همچنین امکان نظارت دقیق‌تر را میسر می‌سازد.

بررسی انجام پژوهش درباره علل و عوامل اجرای شکلی استانداردهای حسابرسی و ضوابط حرفه‌ای موضوع بررسی‌کننده کنترل کیفیت و راهبردهای ارتقای آن، رتبه‌بندی کردن موضوعات پدیدار شده موضوعات گفتگو مدیر اول و دوم، آسیب‌شناسی موضوعات مرتبط با بررسی شریک (مدیر دوم)، راهکارهای ارتقای تردید حرفه‌ای به‌منظور مقابله با خطر مرجعیت، قرابت می‌تواند از مهم‌ترین پیشنهادهای این پژوهش برای اجرای پژوهش‌های آینده باشد.

## منابع

ابولمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.  
استراس، آنسلم، کوربین، جولیت. (۱۹۹۸). اصول روش تحقیق کیفی، نظریه مبنایی- رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۳.

چاپ سوم.

اصغریان، محمدسعید. (۱۳۹۹). عوامل بیرونی و درونی مؤثر بر کیفیت حسابرسی، مجله حسابرسی، شماره ۱۱۱، بهمن و اسفندماه، ۱-۷.

ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ الف). روش‌شناسی تحقیقات کیفی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه، چاپ اول.

ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ ب). فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.

بیگ پناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس، اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۰). تاثیر وضعیت سرمایه انسانی در موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۳)، ۱۲۸-۱۴۹.

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 حسابرسی، شماره ۹۶، مرداد و شهریور، ۳۸-۴۹.

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).

دانایی‌فرد، 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.

سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۴۰۱) گزارش عملکرد سال ۱۴۰۰ کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار.

سازمان حسابرسی (۱۳۸۶) استاندارد حسابرسی شماره ۲۲۰: کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی

سازمان حسابرسی (۱۳۸۹) استاندارد کنترل کیفیت ۱، کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط.

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

مداحی، آزاده. (۱۳۹۱). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

Abbott, Lawrence J., Buslepp, William L., Marquardt, Blair B. and Merrell, Stephanie A. 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>.

Abolmaali, Khadijeh. 2012. Qualitative research from theory to practice, Nashr-e-elm publication, First Edition, Tehran (In Persian).

Alavi, Sid Mohammad. 2019. Factors and obstacles of audit quality in Iran, Certified Accountant's Quarterly, No. 46, Summer, PP 28-39 (In Persian).

American Institute of Certified Public Accountants. 1999. AICPA clarifies concurring partner role. Review note. Journal of Accountancy 188 2: 12-15.

Asqarian, Mohammad Saied. 2020. External and internal factors affecting the audit quality, Auditor's Journal, No 111, PP 1-7 (In Persian).

Bazerman, M. H. 1990. Judgment in Managerial Decision Making. 2nd edition. New York, NY: Wiley. ———. 1986. Judgment in Managerial Decision Making. New York, NY: Wiley.

Bedard, J. C., D. R. Deis, M. B. Curtis, and J. G. Jenkins. 2008. Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. Auditing: A Journal of Practice & Theory 27 \_2\_: 187-218.

Beyghanah, B., asnaashari, H., Hoshi, A., & Assadi, G. 2021. The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms. Journal of Professional Auditing Research, 1(3), 128-149 (In Persian).

Canadian Institute of Chartered Accountants. 2005a. CICA Handbook, General Standards for Firms-GSFQC, General Standards of Quality Control for Firms Performing Assurance Engagements. Toronto, Canada: CICA.

Canadian Institute of Chartered Accountants. 2005b. CICA Handbook. Section 5030, Quality control procedures for assurance engagements. Toronto, Canada: CICA

Danayefard, H., Alvani, S.M., Azar, A. 2013. Qualitative research methodology in management: a comprehensive approach, Saffar publication, 2th Edition, Tehran (In Persian).

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, Volume 27, Issue 2, November, Pages 174-186.

Eman, Mohammad Taghi. 2012 a. Qualitative research methodology, Research Institute of Hawzah and University publication, Qom, First Edition (In Persian).

Eman, Mohammad Taghi. 2012 b. Philosophy of research method in humanities, Research Institute of Hawzah and University publication, Qom, First Edition (In Persian).

Emby, C. and Marchesi, M. F. 2010. Review Partners and Engagement Partners: The Interaction Process in Engagement Quality Review, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 29, No. 2 pp. 215-232.

Entwistle, G.M. and Lindsay, D. 2002. Audit partner judgment: the effects of concurring reviews, compensation practices, and accounting flexibility, paper presented at the 2002 AAANZ Meeting.

Epps, K. and Messier, W.F. Jr. 2006a. Engagement quality reviews: a comparison of audit firm

- practices, working paper, Georgia State University/Kennesaw State University, Atlanta, GA.
- Epps, K. and Messier, W.F. Jr. 2006b. Improving the effectiveness of engagement quality review, 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.
- Epps, K., and W. F. Messier, Jr. 2007a. Improving the effectiveness of EQR. Working paper, Georgia State University.
- Epps, K., and W. F. Messier, Jr. 2007b. EQR: A comparison of audit firm practices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 2: 167–181.
- Favere-Marchesi, M., and C. Emby. 2005. The impact of continuity on concurring partner reviews. *Accounting Horizons* 19 1: 1–10.
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. 2001. Evidence about Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535–563. <http://www.jstor.org/stable/2672974>
- Harris, S. 2009. Statement at PCAOB Open Meeting. March 4. <[http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20025/2009-03-04\\_Statement\\_Harris.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20025/2009-03-04_Statement_Harris.pdf)> Accessed 22.09.15.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality, February.
- Iranian Association of Certified Public Accountants(IACPA).2021. Audit engagement quality control checklišt, Available at: <https://www.iacpa.ir/>, (In Persian).
- Iranian Association of Certified Public Accountants(IACPA).2021. Audit Firm Quality control checklišt, Available at: <https://www.iacpa.ir/>, (In Persian).
- Jamal, K., P. E. Johnson, and R. G. Berryman. 1995. Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research* 12 2: 387–422.
- Johnson, P. E., K. Jamal, and R. G. Berryman. 1991. Effects of framing on auditor decisions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* October: 75–105.
- Johnstone, K. M., S. F. Biggs, and J. C. Bedard. 1996. Framing effects and output interference in a concurring partner review context: Theory and exploratory evidence. In *Deloitte & Touche/University of Kansas Symposium*, edited by M. L. Ettredge, 165–193. Lawrence, KS: University of Kansas.
- KPMG LLP.2008. Comment letter on PCAOB proposed docket No. 025. Engagement Quality Review. May 12. <[http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20025/020\\_KPMG.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20025/020_KPMG.pdf)> Accessed 22.09.15.
- Kraut, M., and R. Davidson. 1998. Effects of incentives and risks on decisions made by engagement and review partners. *Northwest Journal of Accounting and Economics*: 29–41.
- Luehlfing, M. S., P. A. Copley, and R. A. Shockley. 1995. An examination of the relationship between audit-related risks and the second partner review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 10 1: 43–50.
- Maddahi, Azadeh. 2012. Designing an audit quality model, PHD Dissertation in Accounting, Faculty of management, university of Tehran, Tehran (In Persian).
- Matsamura, E. M., and R. R. Tucker. 1995. Second partner review: An analytical model. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 10 1: 173–200.
- Mennati, Vahid. 2017. Designing the internal audit quality model in Iranian companies, PHD Dissertation in Accounting, Faculty of management, university of Tehran, Tehran (In Persian).

Messier, W. F., Jr., N. Martinov-Bennie, and A. Eilifsen. 2005. A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 2: 153–187.

Messier, W. F., Kozloski, T. M., & Kochetova-Kozloski, N. 2010. An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 233–252.

Neale, M. A., and M. H. Bazerman. 1991. *Negotiation, Cognition and Rationality*. New York, NY: Free Press.

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 2020 Inspection Observations, October.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2023. SPOTLIGHT Staff Update and Preview of 2022 Inspection Observations, July.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2009. Auditing Standard No 7—Engagement Quality Review. PCAOB Release 2009-004, July 28, 2009. Washington, D.C.: PCAOB.

Schneider, A., and W. F. Messier, Jr. 2007. EQR: Insights from the academic literature. *Managerial Auditing Journal* 22\_8\_: 823–839.

Schneider, A., Church, B.K. and Ramsay, R.J. 2003. Concurring partner review: does involvement in audit planning affect objectivity?, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 16, pp. 185-95.

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.

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).

Thompson, L. 1990. Negotiation behavior and outcomes: Empirical evidence and theoretical issues. *Psychological Bulletin* 108: 515–532

Tucker, R. R., and E. M. Matsamura. 1997. EQR: An experimental economics investigation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 1: 79–98.

Tucker, R.R. and Matsumura, E.M. 1997. “Second partner review: an experimental economics investigation”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 16 No. 1, pp. 79-98.

U.S. House of Representatives. 2002. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-204\_H.R. 3763\_. Washington, D.C.: Government Printing Office.

