

کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات

دکتر بحیة حساس یگانہ
دکتر علی جعفری

تعریف کیفیت حسابرسی

یکی از متداولترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط "دی آنجلو" (DeAngelo ۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: "ارزیابی (استنباط) بازار" از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. تعریف "دی آنجلو" از کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده کنندگان^۲ یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرسی است. "شوئر" (Schauer ۲۰۰۰) تعریف "دی آنجلو" از کیفیت حسابرسی را بدون تفکیک آن به کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی پذیرفته است.

"پالمروس" (Palmrose ۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آنجا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعریف به طرح پرسش زیر منتهی می‌شود:



کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات به همبستگی در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم وبعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و معیارهای دیگر کشف شود. به هر حال، از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. هدف این مقاله مروری بر ادبیات مرتبط با کیفیت حسابرسی با اشاره به برخی تحقیقات انجام شده در این زمینه است.

چگونه استفاده کنندگان میزان قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند؟^۴ این تعریف از کیفیت حسابرسی مبتنی بر حسابرسی‌های انجام شده است، زیرا سطح اطمینان صورت‌های مالی حسابرسی شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد. در نتیجه، تعریف "پالمروس" بر کیفیت واقعی حسابرسی تأکید دارد.

"تیتمان و ترومن" (Titman, S. and B., 1986) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد، تعریف کرده‌اند. این تعریف مشابه تعریف "پالمروس" از کیفیت حسابرسی است. "دیویدسون و نیو" (Davidson and Neu, 1993) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. اما "لام و چنگ" (Lam and Chang, 1994) اعتقاد دارند که کیفیت خدمات حسابرسی به جای آن که یک مورد بررسی قرار گیرد، باید برای هر پروژه حسابرسی جداگانه بررسی شود.

یک مشکل اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی تمایز بین کیفیت حسابرسی^۳ و کیفیت حسابرس^۴ است. بسیاری از تحقیقات، هیچ تفاوتی بین این دو اصطلاح قائل نشده و اغلب آن‌ها را معادل یکدیگر به کار می‌گیرند. کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در تمام حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی تعریف می‌شود. کیفیت حسابرسی باید برای هر پروژه حسابرسی به طور جداگانه (بر مبنای خدمت به خدمت^۵) تعریف شود، زیرا مؤسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم "کیفی بودن حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی" است، در حالی که کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم "کیفیت واقعی هر یک از پروژه‌های حسابرسی" است. بنابراین، تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در تحقیقات مربوط به



از آن‌جا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است.

کیفیت حسابرسی ضروری است. برداشت از کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مفهومی متفاوت است. اگرچه، توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت حسابرسی از اهمیت بیش‌تری برخوردار است، اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست. کیفیت واقعی حسابرسی غیر قابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد. برای نمونه، "پالمروس" (Palmrose 1988) برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می‌کند. "شوئر" (Schauer 2000) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی را گزارش عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان عنوان کرده است. "لنگری" (Langley 1981) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی را رعایت ۱۵ عامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های سازمان حسابرسی مدنظر قرار داده است.

برخی مطالعات از میزان حق الزحمه به عنوان کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. "پالمروس" (Palmrose 1988) در تحقیق خود به ارتباط مثبت بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی دست یافته است.

تحقیقات انجام شده پیشنهادت مختلفی را برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ارائه کرده‌اند. "تورنر" (Turner and Godwin, 1999) کیفیت حسابرسی را با استفاده از پیشنهادت حسابرسان در اصلاح سود خالص اندازه‌گیری کرده‌اند. برخی مطالعات دیگر نیز، کیفیت حسابرسی را به طور مستقیم ارزیابی کرده‌اند. برای نمونه، "لام و چنگ" (Lam and Chang, 1994) سرپرستی کار و اعمال استانداردهای کنترل کیفیت را حین اجرای کار به عنوان تفاوت در کیفیت حسابرسی بررسی کرده‌اند.



این‌که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به سادگی حسابرس، و احتمال این‌که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد.

مؤسسات حسابرسی بزرگتر، انگیزه کمتری برای رفتار فرصتطلبانه دارند و از این رو، برداشت استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی این گونه مؤسسات حسابرسی در وضعیت بهتری است.



"دیویدسون و نیو" (Davidson and Neu ۱۹۹۳) معیار اندازه گیری کیفیت حسابرسی را تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده در شرکت های کانادایی قلمداد کرده اند. هر چه میزان این تفاوت بیش تر باشد کیفیت حسابرسی بالاتر و هر چه کم تر باشد، کیفیت حسابرسی پایین تر در نظر گرفته شده است. فرض اساسی در این تحقیق این است که پیش بینی سود مستقل از کیفیت حسابرسی است. زیرا در دوره مورد بررسی این دو محقق، حسابرسی سود پیش بینی شده شرکت های کانادایی را فقط مورد بررسی اجمالی می دادند. بنابراین، چنانچه کیفیت حسابرسی بالاتر باشد، توان مدیریت در دست یابی به سود پیش بینی شده کم تر شده و از این رو، انحراف بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده افزایش می یابد. بسیاری از مطالعات به دلیل دشوار بودن اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی، برداشت از کیفیت حسابرسی را آزمون کرده اند. "دی آنجلو" (DeAngelo ۱۹۸۱) استدلال می کند که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، انگیزه کمتری برای رفتار فرصت طلبانه دارند و از این رو، برداشت استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی این گونه مؤسسات حسابرسی در وضعیت بهتری است. "هوگان" (Hogan ۱۹۹۷) برداشت از کیفیت حسابرسی بالا را مرتبط با قیمت گذاری عادلانه در عرضه اولیه سهام به عموم مردم می داند. "بالسام و دیگران" (Balsam, Krishnan, and Young ۲۰۰۰) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیده اند که تخصص گرایی حسابرسی منجر به برداشت از حسابرسی با کیفیت می شود. اگرچه، اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی مشکل است،

اما اندازه گیری برداشت عموم از کیفیت حسابرسی میسر بوده و می توان واکنش بازار در مقابل اطلاعات حسابرسی شده را مشاهده کرد. اصولاً در بازار کارآ برداشت از کیفیت حسابرسی باید معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد. تحقیق انجام شده توسط "لی" (Lee ۱۹۹۴) توانسته است تا حدودی ابعاد این قضیه را روشن کند. وی در تحقیق خود به بررسی این موضوع پرداخت که آیا برداشت از کیفیت حسابرسی توسط استفاده کنندگان، معرف کیفیت واقعی حسابرسی است یا خیر. نتایج تحقیق وی نشان داد که برداشت استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی معرف کیفیت واقعی حسابرسی است. هر تحقیقی در زمینه ارتباط بین برداشت عموم از کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر می تواند پاسخ گوی بسیاری از ابهامات در زمینه کیفیت واقعی حسابرسی باشد. اگر بازار در شرایط خاصی نتواند کیفیت واقعی حسابرسی را به درستی ارزیابی کند، برداشت از کیفیت حسابرسی دیگر معرف کیفیت واقعی حسابرسی نخواهد بود. بنابراین، موضوع تحقیق جدیدی رو در روی محققان با عنوان این که: چرا برداشت بازار از کیفیت حسابرسی معرف کیفیت واقعی حسابرسی نیست، قرار می گیرد.

تفاوت بین کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی

در ادبیات حسابرسی تعاریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه شده است. برخی از افراد حرفه ای کیفیت حسابرسی را به عنوان میزان انطباق حسابرسی با استانداردهای حسابرسی تعریف کرده اند^۴ برعکس، بسیاری از محققان حسابداری^۵ ابعاد گوناگونی را برای کیفیت حسابرسی قائل هستند. این ابعاد اغلب به تعاریفی کاملاً متفاوت منجر می شود. متداول ترین تعریف از کیفیت حسابرسی از نگاه محققان حسابداری عبارت است از:

(۱) ارزیابی بازار از احتمال این که صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت باشد و حسابرسی توانسته باشد آن را کشف و گزارش کرده باشند (DeAngelo ۱۹۸۱).

(۲) احتمال آن که حسابرس در مورد صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت، گزارش مقبول صادر نکند (Lee ۱۹۹۴).

(۳) صحت اطلاعات گزارش شده توسط حسابرس (Titman & Trueman ۱۹۸۶).

این تعاریف شامل ابعاد گوناگونی از استقلال و شایستگی واقعی و همچنین برداشت از استقلال و شایستگی، حسابرسی است. اگرچه برداشت از کیفیت حسابرسی با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط است، اما معنای یکسانی ندارند. بدین لحاظ، برای حفظ تمایز آن از واژگان "نظارت حسابرسی" و "شهرت حسابرسی" به ترتیب برای

توصیف "کیفیت واقعی حسابرسی" و "برداشت از کیفیت حسابرسی" استفاده می‌شود. نظارت حسابرس، کیفیت اطلاعات صورت های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هر چه توان نظارتی حسابرس بالاتر باشد، گزارش های مالی ارایه کننده وضعیت اقتصادی صاحب کار از کیفیت بالاتری برخوردار است. اثربخشی توان نظارتی حسابرس تحت تأثیر مستقیم شایستگی و استقلال واقعی^{۱۱} وی است. شهرت حسابرس چگونگی برداشت ذی نفعان از اعتبار یا قابلیت اعتماد اطلاعات را نشان می‌دهد. شهرت حسابرس به استنباط استفاده کنندگان از شایستگی و استقلال ظاهری^{۱۲} حسابرسان ارتباط پیدا می‌کند و نشان دهنده قابلیت حسابرس در ایجاد ارزش افزوده برای اطلاعات صورت های مالی است. بدین لحاظ، شهرت را باید از نگاه تمام حسابرسی های انجام شده توسط مؤسسه حسابرسی بررسی کرد، در حالی که نظارت حسابرس برای هر پروژه حسابرسی را باید جداگانه مورد ارزیابی قرار داد.

برداشت از کیفیت حسابرسی، کیفیت واقعی حسابرسی و متغیر اندازه

"دی آنجلو"^{۱۳} (DeAngelo 1981) کیفیت حسابرسی را به عنوان ارزیابی بازار^{۱۴} از کشف و گزارش تحریفات با اهمیت موجود در صورت های مالی توسط حسابرس تعریف کرده است. این تعریف به دلیل تأکید بر ارزیابی بازار از کیفیت حسابرسی، مبتنی بر برداشت از کیفیت حسابرسی است. مطابق تعریف وی کیفیت حسابرسی با کشف تحریفات با اهمیت و گزارش آن ارتباط مستقیم دارد.

از آن جا که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی قابلیت مشاهده ندارد، نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد. "دی آنجلو"^{۱۵} (DeAngelo 1981) با استفاده از روش تحلیلی ثابت کرد که اندازه مؤسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت دارد، زیرا از دیدگاه اقتصادی، زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در مؤسسات بزرگ قابل ملاحظه است. به پیروی از مطالعه "دی آنجلو"، بسیاری از محققان در مطالعات تجربی به بررسی ارتباط بین اندازه مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخته اند.

محققان متغیرهای دیگری هم چون میزان حق الزحمه حسابرسان را به عنوان کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده اند. در این میان، در بیش تر تحقیقات متغیر اندازه مورد استفاده قرار گرفته است. در این تحقیقات، اغلب از روش مقایسه ای دو وجهی (مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقابل دیگر مؤسسات حسابرسی) به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی با فرض زیر استفاده شده است:

مؤسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی بالاتر و مؤسسات حسابرسی کوچک تر کیفیت حسابرسی پایین تری دارند. اما تاکنون پاسخ روشنی به این سوال که آیا ویژگی مذکور می تواند معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد، یا خیر؟ داده نشده است. تحقیقات انجام شده دو وجهی (مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقابل مؤسسات حسابرسی کوچک تر) در این زمینه بر دو فرض اصلی استوار بوده اند: ۱) یک مؤسسه حسابرسی برای تمام صاحب کاران در تمام دوره های مالی کیفیت حسابرسی یکسانی ارایه می کند. ۲) کیفیت حسابرسی تمام مؤسسات حسابرسی بزرگ یا کوچک یکسان است. این دو فرض اصلی، خود با چالش فراوانی مواجه است. امکان ارایه کیفیت حسابرسی یکسان برای تمام صنایع و در زمان های مختلف منطقی به نظر نمی رسد. برای نمونه، حسابرس ممکن است در حسابرسی برخی از صنایع مهارت ویژه ای داشته باشد و از این رو، کیفیت حسابرسی بهتری نسبت به صنایع دیگر ارایه کند. هم چنین منطقی به نظر نمی رسد که تمام مؤسسات حسابرسی کیفیت حسابرسی یکسانی ارایه کنند. به هر روی، نتایج مطالعات در زمینه ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی این فرضیه را تأیید کرده اند که کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی با یک دیگر ارتباط مثبت دارند.

انگیزه عرضه و تقاضای کیفیت بالای حسابرسی

به طور کلی، تحقیقات انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی را می توان در دو گروه کلی انگیزه عرضه^{۱۶} حسابرسی با کیفیت بالا و انگیزه تقاضا^{۱۷} برای حسابرسی با کیفیت بالا تقسیم کرد. تحقیقات انجام شده از دیدگاه عرضه کنندگان خدمات حسابرسی، عمدتاً بر عواملی تأکید می کند که بر توانایی های حسابرسان در ارایه حسابرسی با کیفیت بالا تمرکز دارد. برعکس، تحقیقات صورت گرفته از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی، عمدتاً با عواملی سروکار دارد که برخواست استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی، از جمله سهامداران، مراجع قانونی، اعتبار دهندگان و صاحب کاران تأثیر می گذارد.

انگیزه عرضه حسابرسی با کیفیت بالا

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان، به طور کلی عواملی هستند که بر توانایی حسابرسان در کشف تحریفات با اهمیت در صورت های مالی و یا انگیزه اقتصادی از گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده اثر دارند. تعدادی از این تحقیقات، کیفیت تصمیم حسابرس و تأثیر آن را بر اثربخشی و کارایی حسابرسی از مون کرده اند. بسیاری از این مطالعات، کیفیت حسابرسی را به طور مستقیم آزمون نکرده اند، اما عواملی را بررسی کرده اند

که منجر به بهبود در کیفیت تصمیم‌گیری حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی می‌شود. این عوامل عمدتاً شامل (۱) میزان تجربیات حساب‌برسان، (۲) دعاوی حقوقی بر علیه حساب‌برسان، (۳) سرپرستی کار حسابرسی، (۴) اندازه مؤسسات حسابرسی، (۵) کسب شهرت و (۶) تخصصی‌گرایی، است. در ادامه به برخی تحقیقات در این زمینه پرداخته می‌شود.

(۱) میزان تجربیات حساب‌برسان: لیبی و فردریک (Libby and Frederick, 1990) دریافته‌اند که هر چه میزان تجربه حساب‌برسان بیشتر باشد، درک آنان از انواع تحریفات موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. از این رو، نتیجه‌گیری کرده‌اند که کیفیت تصمیم‌گیری حساب‌برسان با افزایش میزان تجربه از حسابرسی بهبود می‌یابد.

(۲) دعاوی حقوقی: لیز و واتز (Lys and Watts, 1994) میزان دعاوی حقوقی بر علیه حساب‌برسان را به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی از دیدگاه حساب‌برسان مورد آزمون قرار داده‌اند. آن‌ها به این نتیجه دست یافته‌اند ابرسانی که بیش‌تر در معرض ادعاهای حقوقی قرار می‌گیرند، کم‌تر از فناوری انجام یافته حسابرسی استفاده می‌کنند. نتایج تحقیق آنان حاکی از آن بود که کیفیت حسابرسی با استفاده از فناوری جدید حسابرسی بهبود می‌یابد.

(۳) سرپرستی کار حسابرسی: "کینگ و شوارتز" (King, R., and R. Schwartz, 1999) میزان سرپرستی کار حسابرسی را به عنوان شاخص کیفیت در مواقعی که حساب‌برسان تحت رژیم‌های حقوقی متفاوت فعالیت می‌کنند، مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که سرپرستی تابعی از پیش‌بینی میزان اقدامات تنبیهی قانونی بر علیه حساب‌برسان است.

(۴) اندازه مؤسسات حسابرسی: مهمترین تحقیقات انجام شده در رویکرد عرضه حسابرسی، مطالعه تاثیر، اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. بسیاری از این تحقیقات از رابطه مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پشتیبانی می‌کنند. "دی آنجلو" (DeAngelo, 1981) معتقد است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر، انگیزه قوی‌تری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر دارند. زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند و از آن‌جا که تعداد مشتریان‌شان زیاد است، نگران از دست دادن مشتری نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حساب‌برسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. "دیویدسون" (Davidson and Neu, 1993) نشان داده‌اند که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ مشتریان بزرگ‌تری دارند، از این رو، توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورت‌های مالی از حساب‌برسان

افزایش می‌یابد. علاوه بر آن، شواهد تجربی حاکی از این است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر دارای کیفیت حسابرسی برتر هستند، زیرا از منابع و امکانات بهتری برای آموزش حساب‌برسان در انجام حسابرسی، نسبت به مؤسسات کوچک‌تر برخوردار هستند. "کلیو لینوکس" (Clive Lennox, 1984) نشان داد که مؤسسات حسابرسی بزرگ نسبت به مؤسسه‌های حسابرسی کوچک انگیزه بیش‌تری برای صدور گزارش صادقانه^{۱۶} دارند. تحقیقات وی نشان می‌دهد که هر چه میزان منافع مالی در واحدهای مورد حسابرسی بیشتر باشد، استقلال حساب‌برسان نیز اهمیت بیش‌تری می‌یابد.

(۵) انگیزه کسب شهرت: واتز و زیمرمن (Watts, Zimmerman, 1983) برای دفاع از این نظریه که حساب‌برسان در بازار سرمایه از شهرت حرفه‌ای خود دفاع می‌کنند، به نمونه‌های تاریخی استناد کرده‌اند. شهرت انگیزه‌ای برای حفظ استقلال حساب‌برسان است. به هر حال، انگیزه کسب شهرت سازوکار خود نظارتی برای حفظ استقلال است.

(۶) تخصص‌گرایی: تحقیقات انجام شده در این زمینه بیانگر آن است که بین نوع صنعتی که حساب‌برسان در حسابرسی آن تبحر دارند و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر، حساب‌برسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیش‌تر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیش‌تری در یک صنعت کسب دهد، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیش‌تری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند. برای نمونه، بنیتو آراندا (Benito Arrunada, 2000) نشان داد که حساب‌برسان با تخصص ویژه در حسابرسی صنعت خاص، به دو دلیل عمده از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند. اول، آشنایی بیش‌تر با مسایل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنایع به دلیل اجرای مداوم حسابرسی دوم، انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه خاص از صنایع.

انگیزه تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا

تحقیقاتی که به بررسی تأثیر نیاز استفاده کنندگان به حسابرسی با کیفیت پرداخته‌اند، دارای حیطه محدودتری است. اغلب این تحقیقات در این زمینه شامل (۱) حق الزحمه حسابرسی، (۲) نظریه علامت دهی، (۳) هزینه نمایندگی و (۴) وجود کارگروه حسابرسی، هستند.

(۱) حق الزحمه حسابرسی: "ویلبورگ" (Willenber, M, 1999) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و پیشنهادات اولیه حساب‌برسان در مورد حق الزحمه پرداخته و نتیجه‌گیری می‌کند که کیفیت خدمات حساب‌برسان تحت تأثیر پذیرش

حق الزحمه پیشنهادی حسابرس است.

(۲) نظریه علامت دهی: "وندا والاس" (Wallace ۱۹۸۶) تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت بالا را در چارچوب نظریه علامت دهی در عرضه اولیه سهام در بازار سرمایه^{۱۷} مورد بررسی قرار داده است. در چارچوب نظریه علامت دهی، اگر خریداران اوراق بهادار نتوانند میان اوراق بهادار با کیفیت و بی کیفیت تفاوت قائل شوند، قیمت بازار اوراق بهادار به گونه‌ای تعدیل می‌شود تا متوسط کیفیت

مورد انتظار اوراق بهادار آماده برای فروش را منعکس سازد. پیامد چنین اقدامی خروج اوراق بهادار با کیفیت از بازار است. در واقع، چنانچه مدیران بر کیفیت نسبی اوراق بهادار خود آگاه باشند، آن‌ها انگیزه لازم را برای انتقال یک پیام و علامت مشخص از طریق حسابرسی صورت‌های مالی با کیفیت بالا خواهند داشت. این پیام انعکاس دهنده فراتر بودن کیفیت اوراق بهادار آن‌ها از متوسط کیفیت مورد انتظار بازار است.

(۳) هزینه نمایندگی: مطالعات گوناگونی در زمینه هزینه نمایندگی و تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا انجام شده است. "دی فاند" (DeFond ۱۹۹۲) دریافت که تغییر در نوع مالکیت سازمان‌ها و تغییر در اهرم مالی به‌طور مستقیم با تغییر در کیفیت حسابرسی ارتباط دارد. مالکان عمده و اعتبار دهندگان خواهان اعمال نظارت شدیدتر بر سرمایه‌گذاری‌های خود هستند. یکی از روش‌های دست‌یابی به چنین هدفی، تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا است. مدیران برای کاهش هزینه نمایندگی و در نتیجه عدم تعدیل حقوق و مزایا از طرف مالکان، از انگیزه کافی برای استفاده از خدمات حسابرسان مستقل برخوردار هستند. در دفاع از عامل هزینه نمایندگی در برانگیختن مدیران برای استفاده از حسابرسان شایسته و مستقل "واتز و زیمرمن" (Watts, Zimmerman ۱۹۸۳) به شواهدی استناد کرده‌اند که بر اساس آن ۸۴ درصد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیویورک در سال ۱۹۲۶، یعنی سال‌ها قبل از تدوین مقررات بورس اوراق بهادار مبنی بر اجباری کردن حسابرسی، از خدمات حسابرسان مستقل استفاده می‌کردند. والاس (Wallace ۱۹۸۶) استدلال می‌کند که فرضیه‌های نظارت، اطلاعات و بیمه فراهم‌کننده شواهد کافی برای استفاده مدیران از خدمات حسابرسی با کیفیت بالا است. طبق فرضیه بیمه مدیران برای کاهش هزینه نمایندگی و پیش‌گیری از تعدیل حقوق و مزایای خود



اگرچه، اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرس مشکل است، اما اندازه‌گیری برداشت عموم از کیفیت حسابرس میسر بوده و می‌توان واکنش بازار در مقابل اطلاعات حسابرس شده را مشاهده کرد.

توسط مالکان، از انگیزه کافی برای انجام حسابرسی مستقل برخوردار هستند. در فرضیه اطلاعات، انگیزه مدیران از حسابرسی مستقل، تاکید بر اطلاعات مالی به عنوان ابزاری برای بهبود تصمیم‌گیری‌های درون سازمانی از طریق بهبود در کیفیت اطلاعات حاصل می‌شود. طبق فرضیه بیمه، تقاضا برای حسابرسی با میزان دعوی حقوقی تهدیدکننده مدیران ارتباط مستقیم دارد. چنانچه بتوان مسؤلیت مالی داده‌های گزارش شده را به حسابرسان منتقل کرد، در این صورت، طرح دعوی حقوقی علیه مدیران و اعتبار دهندگان و سایر اشخاص حرفه‌ای در بازارهای اوراق بهادار به‌طور چشم‌گیری کاهش می‌یابد. بنابراین، با افزایش طرح دعوی حقوقی بر علیه مدیران و سایر افراد و گروه‌های حرفه‌ای فعال در عرصه واحدهای اقتصادی انتظار می‌رود تقاضای بیمه‌ای برای حسابرسی افزایش یابد.

(۴) کارگروه حسابرسی: "ابوت و پارکر" (Abbott & Parker ۱۹۹۹) تغییر حسابرس مستقل را بررسی کرده‌اند و نتیجه گرفتند که وجود کارگروه حسابرسی فعال و مستقل در شرکت‌ها با افزایش کیفیت حسابرسی ارتباط نزدیک دارد. نتایج تحقیق آن‌ها با نظریه کارگزاری (نمایندگی) تطبیق دارد و بیانگر آن است که وجود قوانین به محدود شدن حیطه عمل غیر مسولانه مدیران می‌شود. لذا، وجود کارگروه حسابرسی باعث می‌شود که کیفیت حسابرسی از این حیث که حسابرس ممکن است تحت تأثیر تمایلات مدیریت قرار نگیرد، افزایش یابد.

چارچوب کیفیت خدمات حسابرسی

عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد، اما تحقیقات بسیار معدودی در جهت ایجاد نمونه‌ای برای تشریح کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کاتاناک و واکر (Catanach and Walker ۱۹۹۹) الگوی جامع (البته آزمون نشده) از کیفیت حسابرسی ارائه کرده‌اند. طبق

نتیجه گیری

تحقیقات انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی نشان می دهد که عواملی هم چون (الف) معقول بودن حق الزحمه حسابرسی (ب) تعویض ادواری حسابرسان (ج) تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت ها (د) منع ارتباط طولانی مدت با صاحب کاران (ه) ادغام مؤسسات کوچک تر و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگتر (و) ایجاد سازوکاری برای پاسخ گو کردن حسابرسان (ز) تخصص گرای حسابرسان - حسابرسی صنایع خاص (ح) تأکید بر بررسی هم پیشگان (ح) رتبه بندی سالانه مؤسسات حسابرسی (س) وجود قوانین حمایتی از حقوق حسابرسان (به ویژه عدم مصالحه در گزارش گری موارد نقض)، و موارد دیگری هستند که منجر به تقویت کیفیت حسابرسی می شود. در این راستا، با توجه به تحولات اخیر در حرفه حسابرسی در ایران و تشکیل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، و همچنین گسترش بازارهای مالی

و افزایش نیاز روزافزون به اطلاعات مالی معتبر پیشنهاد می شود که با استفاده از تحقیقات انجام شده در کشورهای دیگر و انجام تحقیقات بنیادی، عناصر مؤثر بر کیفیت حسابرسی، چه از نظر کیفیت واقعی حسابرسی (کشف و گزارش تحریفات گزارشهای مالی) و چه از نظر برداشت از کیفیت حسابرسی (اعتماد استفاده کنندگان از گزارشهای مالی) شناسایی شود. (Endnotes)

- 1 The Market-Assessed
- 2 Perceived Audit Quality
- 3 Auditor Quality
- 4 Audit Quality
- 5 Service-by-Service Basis
- 6 Firm-Based Concept
- 7 Service by service

۸ ۸ دوره مورد بررسی در تحقیق "دیویدسون و نیو" (۱۹۹۳) سال های ۱۹۸۳ الی ۱۹۸۷ بوده است. در این دوران حسابرسان کشور کانادا نسبت به اعتبار سود پیش بینی شده (نه صورت سود و زیان) به وسیله مدیریت از طریق بررسی اجمالی (نه حسابرسی) نسبت به قابلیت اطمینان پیش بینی مدیریت نظر می دادند. انتقال از دوران بررسی اجمالی سود پیش بینی شده توسط مدیریت به حسابرسی از اواسط سال ۱۹۸۹ آغاز شده است.

Practitioners ۹

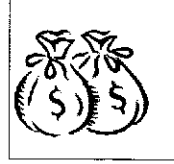
Accounting Researchers ۱۰



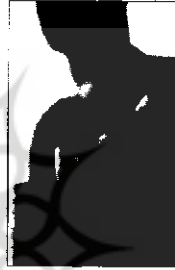
دیدگاه آنان، کیفیت حسابرسی تابعی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است: اول، شایستگی (از جمله: دانش، تجربه، قدرت تطبیق، کارایی فنی، اثربخشی حسابرسی)، دوم، عملکرد حرفه ای (از جمله: استقلال، بی طرفی، دقت حرفه ای، تضاد منافع، و قضاوت حرفه ای). علاوه بر ویژگی های فوق، الگوی آن ها شامل تأثیر انگیزه های اقتصادی (از قبیل: میزان حق الزحمه، میزان هزینه حسابرسی، کارایی حسابرسی، دعاوی حقوقی، و خدمات مشاوره ای)، و ساختار بازار (از قبیل: رقابت، درجه تمرکز در صنعت، صرفه جوئی های ناشی از مقیاس و وجود قوانین و مقررات) و تعویض حسابرسان است. در حالی که برخی از اجزای این نمونه توسط محققان مورد بررسی قرار است، اما این چارچوب در ساختار تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی بدیع است پرسش این که کدام عامل بر کیفیت حسابرسی تأثیر بیش تری دارد، باید از طریق انجام تحقیقات پاسخ داده شود. به علاوه، عناصر نمونه فوق باید به منظور درک جامع تر از تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی در شرایط مختلف آزمون شود و در صورت لزوم، تعدیلاتی در آن صورت پذیرد. بنابراین، نیاز به تحقیقات به دلیل تغییرات جدی در محیط حسابرسی بیش از پیش احساس می شود. برخی از این تغییرات شامل گسترش دامنه خدمات اعتباردهی، اصلاح فرآیند حسابرسی، نیاز به کاهش فاصله انتظارات و پذیرش فناوری جدید است. به طور خلاصه، توان بالقوه فراوانی برای انجام تحقیقات در زمینه کیفیت حسابرسی وجود دارد.

اگر خریداران اوراق بهادار نتوانند میان اوراق بهادار با کیفیت و بی کیفیت، تفاوتی قائل شوند، قیمت بازار اوراق بهادار به گونه ای تعدیل می شود تا متوسط کیفیت مورد انتظار اوراق بهادار آماده برای فروش را منعکس سازد.

9. DeFond, M. L. 1992. The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: Journal of Practice & Theory* 11(1):16-31.
10. Hogan, C. E. 1997. Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: A Self-Selection Analysis. *The Accounting Review*. Vol. 72, No. 1: 67-86.
11. King, R. R., and R. Schwartz. 1999. Legal penalties and audit quality: An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research* 685-710.
12. Libby, R., and D. Frederick. 1990. Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 7, No. 2: 30-49.
13. Lys, T., and R. L. Watts. 1994. Lawsuits against auditors. *Journal of Accounting Research* 32 (Supplement): 65-93.
14. Palmrose, Z. 1988. An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*. Vol. 64, No. 1: 55-73.
15. Titman, S. and B. Trueman. 1986. Information Quality and The Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 8, No. 2: 159-172.
16. Turner, L. E. and J. H. Godwin. 1999. Auditing, Earnings Management, and International Accounting Issues at the Securities and Exchange Commission. *Accounting Horizons*. Vol. 13, No. 3: 281-297.
17. Schauer, P. C. 2000. Differences in Audit Quality Among Audit Firms: An Examination Using Bid-ask Spreads. Working Paper.
18. Watts, Zimmerman. 1983 "Positive Accounting Theory" Prentice Hall, Inc.
19. Willenber, M. 1999. Empirical



حسابرسانے کہ بیش تر در
معرض ادعاهای حقوقی قرار
مے گیرند، کم تر از فناوری انجام
یافته حسابر سے استفادہ مے
کنند



شواہد تجربیے حاکمے از این است
کہ مؤسسہ مای حسابر سے
بزرگتر دارای کیفیت حسابر سے
برتر هستند، زیرا از منابع و
امکانات بہتری برای آموزش
حسابر سان در انجام حسابر سے،
نسبت بہ مؤسسہ کو چکتر
برخودار هستند

Auditor Independence in Fact	۱۱
Auditor Independence in Appearance	۱۲
Market-Assessed	۱۳
Supply-side Incentives	۱۴
Supply-side Incentives	۱۵
Accuracy Report	۱۶
(Initial Public Offerings (IPO's	۱۷
Audit Tenure	۱۸

فہرست منابع و ماخذ

1. لنگری، محمود (1381) "بررسی و اندازه گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی های مستقل در ایران" پایان نامه تحصیلی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی.
2. Abbott, L. J., and S. Parker. 1999. Auditor quality and the activity and independence of the audit committee. Working paper, University of Memphis and Santa Clara University.
3. Balsam, S., J. Krishnan, and J. S. Young. 2000. Auditor Industry Specialization and the Earnings Response Coefficient. Working Paper.
4. Benito Arunada 2000. Audit Quality Attribute, Prinate Safeguards and the Role of Regulation, *Journal of Accountancy* 131
5. Catanach, A. H., Jr., and P. L. Walker. 1999. The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8 (1): 43-66.
6. Clive Lennox 1984 the Relationship Between Auditor Accuracy and Auditor Size: An Evaluation and Deep Pocket Argument. *Accounting Review* vol. 57.
7. Davidson, R. A. and D. Neu. 1993. A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 9, No. 2: 479-488.
8. DeAngelo, L. E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 3, No. 3: 183-199.