

کیفیت حسابرسی و دغدغه قانون گذاران

کرامین وجودی نوبخت
دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه بین المللی امام خمینی

مهسا غفاریان قدیم
دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه بین المللی امام خمینی

تعریف کیفیت حسابرسی

در بیشتر مطالعات انجام شده کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال کشف و گزارش تخطی سیستم حسابداری صاحبکار توسط حسابرس تعریف گردیده است (دی آنجلو^(۵)، ۱۹۸۱). این تعریف در حالی در بسیاری از تحقیقات مورد استفاده قرار گرفته است که تصویری صفویک از فرآیند حسابرسی ارائه می دهد و نقش حسابرسان را تنها به کشف موارد تخطی از قوانین و استانداردها محدود می کند. این درحالی است که از حسابرسان انتظار می رود نه تنها به بررسی رویه های حسابداری صاحبکار و رعایت استانداردها پرداخته، بلکه به بررسی منصفانه بودن صورت های مالی صاحبکار در انعکاس شرایط اقتصادی شرکت نیز توجه داشته باشند. کیفیت حسابرسی، اعتبار بیشتری به کیفیت گزارشگری مالی می بخشد، این در حالی است که کیفیت گزارشگری مالی، تابعی از سیستم گزارشگری مالی^(۶) و ویژگی های ذاتی شرکت^(۷) مورد رسیدگی می باشد. سیستم گزارشگری مالی شامل کنترل های داخلی می باشد که شرایط اقتصادی شرکت را از طریق گزارش های مالی ترسیم می کند. ویژگی های ذاتی شرکت نیز به وسیله زیربنای اقتصادی شرکت به تصویر کشیده می شود که در فرآیند خلق بازده شرکت مؤثر است. (دیچو و همکاران^(۸)، ۲۰۱۰). سیستم گزارشگری مالی و ویژگی های ذاتی شرکت بر میزان منصفانه بودن گزارش های مالی در انعکاس شرایط اقتصادی شرکت مؤثر می باشد.

۱. ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

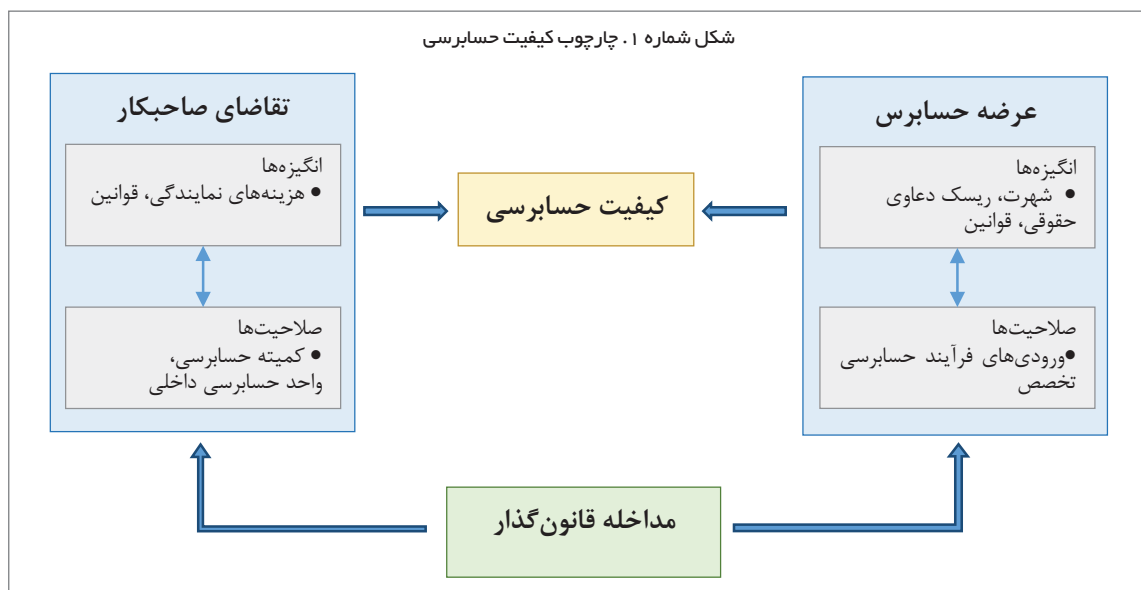
کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت گزارشگری مالی است، زیرا حسابرسی با کیفیت بالا، قابلیت اتکای گزارش های مالی را افزایش می دهد. این افزایش قابلیت اتکا به واسطه اعتبار بخشی بیشتر درباره منصفانه بودن صورت های مالی در انعکاس شرایط

به رغم توجهات گسترده ای در پانزده سال اخیر به کیفیت سود^(۱)، لیکن هنوز ماهیت نظری و ارتباط آن با کیفیت گزارشگری مالی به خوبی درک نگردیده است. همچنین اجماع نظر برای تعیین بهترین متغیر جانشین^(۲) برای اندازه گیری کیفیت سود و نیز رهنمودی بسامان در مورد مطلوبیت و مقایسه متغیر جانشین در مقابل سایر متغیرها وجود ندارد.

اگر خدمات اطمینان بخشی حسابرسان را به عنوان کالای اقتصادی در نظر بگیریم (سایمونیک^(۳)، ۱۹۸۰)، آنگاه کیفیت حسابرسی به وسیله عرضه حسابرس و تقاضای صاحبکار تعیین می گردد که تحت تأثیر صلاحیت ها و انگیزه های آن دو قرار دارد. لذا تفاوت در صلاحیت ها و انگیزه های حسابرسان و صاحبکاران منجر به تفاوت در کیفیت حسابرسی می گردد. این تحقیق، با بررسی تحقیقات حسابرسی در ۱۵ سال اخیر به دنبال پاسخگویی به چهار سؤال اساسی است.

۱) کیفیت حسابرسی چیست؟
۲) چه عواملی بر تقاضای صاحبکاران نسبت به کیفیت سود تأثیر می گذارد؟
۳) چه عواملی از جانب حسابرسان بر عرضه کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد؟

۴) دغدغه قانون گذاران در خصوص کیفیت حسابرسی چیست؟
همانطور که در شکل شماره ۱ خلاصه گردیده است برای پاسخ گویی به سؤال اول، ابتدا کیفیت سود و رابطه آن با کیفیت گزارشگری و متغیرهای جانشینی مطرح می گردد که برای تخمین کیفیت حسابرسی در تحقیقات استفاده شده است. سپس برای پاسخ گویی به سؤال دوم، تقاضا و عرضه کیفیت حسابرسی از دو بعد انگیزه و صلاحیت مورد بررسی قرار می گیرد و در نهایت برای پاسخ گویی به سؤال آخر قوانین و شرایط قبل و بعد از تصویب قانون ساربینز آکسلی^(۴) بحث خواهد شد.



و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است. دو شرکت را در نظر بگیرید، یکی با ویژگی‌های ذاتی که به تصویر کشیدن شرایط زیربنایی شرکت از طریق صورت‌های مالی آن بسیار مشکل است و دیگری دارای ویژگی‌های ذاتی آسان می‌باشد. همانگونه که در شکل شماره ۲ مشاهده می‌شود، کیفیت بالای حسابرسی تضمین کننده سطح بالاتری از کیفیت گزارشگری مالی برای شرکت با ویژگی‌های ذاتی آسان در مقایسه با شرکت ویژگی‌های ذاتی سخت است. بدین ترتیب ویژگی‌های ذاتی شرکت سطحی از کیفیت گزارشگری مالی را تحمیل می‌کند. این رابطه به صورت زیر قابل بیان است:

$$(FRQ|I_{Easy}, AQ_{High}) > (FRQ|I_{Hard}, AQ_{High})$$

همچنین کیفیت سیستم گزارشگری مالی نیز به رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است. بدین دلیل که حسابرسان ممکن است قبل از انجام خدمات اعتباربخشی صورت‌های مالی، ملزم به انجام تعدیلاتی بر روی صورت‌های مالی حسابرسی شده پیشین باشند. با فرض ثبات سایر عوامل اگر صاحبکاری دارای سیستم گزارشگری مالی با

اقتصادی شرکت ایجاد می‌شود. باید به این نکته توجه داشت که کیفیت حسابرسی، تنها زیرمجموعه کیفیت گزارشگری مالی نیست. کیفیت گزارشگری مالی تحت تأثیر کیفیت صورت‌های مالی قبل از حسابرسی که جزء ورودی‌های فرآیند حسابرسی هستند، نیز می‌باشد. کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده پیشین به وسیله سیستم گزارشگری مالی و ویژگی‌های ذاتی شرکت که زیربنای اقتصادی شرکت را به تصویر می‌کشند، تعیین می‌گردند. بنابراین کیفیت گزارشگری مالی تابعی از کیفیت حسابرسی، کیفیت سیستم گزارشگری مالی و ویژگی‌های ذاتی شرکت می‌باشد. این رابطه به صورت زیر ارائه می‌شود:

$$FRQ = f(AQ, R, I) \quad \frac{\partial FRQ}{\partial AQ} > 0$$

در رابطه فوق:

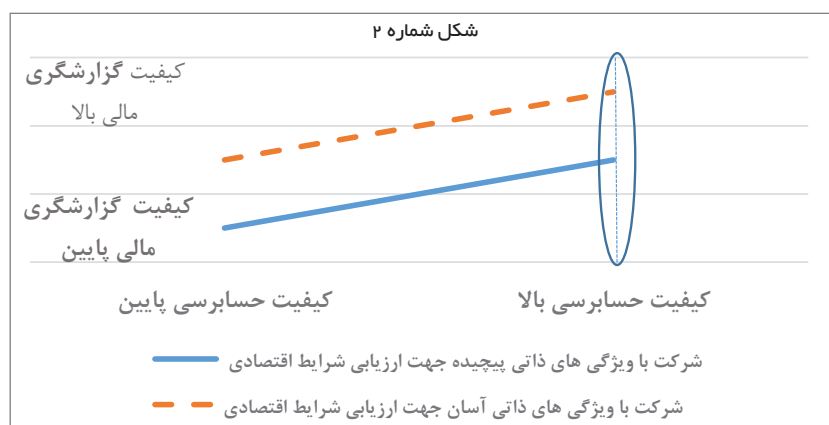
$FRQ^{(9)}$ نشان دهنده کیفیت گزارشگری مالی

$AQ^{(10)}$ بیانگر کیفیت حسابرسی

$R^{(11)}$ سیستم گزارشگری مالی شرکت

$I^{(12)}$ ویژگی‌های ذاتی شرکت

ویژگی‌های ذاتی شرکت به رابطه بین کیفیت حسابرسی





فرآیند حسابرسی از قبیل اظهارنظر در خصوص تداوم فعالیت و یا کیفیت گزارشگری مالی است. دلیل بکارگیری متغیرهای جانشین خروجی محور، رویکرد این متغیرها برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی است. همچنین در مطالعاتی که تأثیر عوامل سمت عرضه حسابرسی را بررسی می‌کنند از متغیرهای جانشین خروجی محور استفاده می‌شود. روش جایگزین دیگر برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، ورودی‌های حسابرسی از قبیل اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. دلیل اصلی استفاده از متغیرهای جانشین ورودی محور این است که صاحبکاران باید کیفیت حسابرسی را بر مبنای ورودی‌های قابل مشاهده انتخاب کنند. لذا در اکثر مطالعاتی که به بررسی عوامل تقاضای حسابرسی می‌پردازند بطور گسترده از متغیرهای ورودی محور استفاده شده است.

۲-۱. معیارهای کیفیت حسابرسی خروجی محور

یکی از ویژگی‌های مهم معیارهای خروجی محور، تأثیرپذیری آن‌ها از سیستم گزارشگری مالی و ویژگی‌های ذاتی شرکت است. این معیارها را می‌توان در چهار گروه کلی: ۱- تحریف صورت‌های مالی، ۲- گزارش حسابرسی، ۳- کیفیت گزارشگری مالی و ۴- معیارهای مبتنی بر ادراک تقسیم‌بندی کرد. بطور معمول برای بررسی هر یک از این معیارها از متغیرهای جانشینی به شرح شکل شماره ۴ استفاده می‌شود، که هریک دارای مزایا و معایبی در ارزیابی کیفیت حسابرسی می‌باشند.

هر یک از معیارهای کیفیت حسابرسی خروجی محور را می‌توان از شش بُعد: در ارتباط مستقیم با حسابرسی بودن^(۱۴)، آشکار بودن^(۱۵)، واقعیت در مقابل ادراکی بودن^(۱۶) و سه بُعد مرتبط با اندازه‌گیری: پیوستگی و گسستگی، اجماع نظر، خطای اندازه‌گیری مورد بررسی قرار داد. در ارتباط مستقیم با حسابرسی بودن را می‌توان میزان اثرگذاری حسابرسی و یا خروجی فرآیند حسابرسی بر متغیر جانشین تعریف کرد. برای مثال حسابرسان کاملاً بر اظهار نظر خود تأثیرگذارند، بر آن کنترل دارند و نسبت به آن مسئول شناخته می‌شوند. بنابراین این بُعد تنها بر معیارهای خروجی تأکید دارد. آشکار بودن به موارد عدم رعایت اخلاق توسط حسابرسان اشاره می‌کند. به عنوان مثال احکام صادره دادگاه، به صورت آشکار با موارد عدم رعایت اخلاق از جانب حسابرسان در ارتباط می‌باشد. از طرفی بُعد واقعی

کیفیت بالا باشد، حسابرسان نیازمند اعمال تعديلات کمتری هستند زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده قبلی دارای کیفیت بالاتری بوده‌اند.

دو شرکت را در نظر بگیرید، یکی با سیستم گزارشگری مالی با کیفیت بالا که حسابرسان خبره هیچگونه تعديلاتی بر صورت‌های مالی حسابرسی شده پیشین آن اعمال نکرده است و شرکت دیگر دارای سیستم گزارشگری مالی با کیفیت پائین که حسابرسان خبره نیازمند اعمال تعديلات گسترده بر روی صورت‌های مالی حسابرسی شده پیشین می‌باشد. با فرض یکسان بودن ویژگی‌های ذاتی هر دو شرکت، همانگونه که در شکل شماره ۳ مشاهده می‌شود بهبود در کیفیت گزارشگری مالی برای شرکت اول تنها از طریق خدمات اعتباربخشی قوی‌تری که بوسیله حسابرسی با کیفیت بالا ارائه می‌شود، فراهم می‌آید. در مقابل، بهبود در کیفیت گزارشگری مالی برای شرکت با سیستم گزارشگری مالی با کیفیت پائین، از طریق اعتباربخشی حسابرسان و اعمال تعديلات لازم فراهم می‌گردد. بنابراین همانگونه که ملاحظه می‌شود در نتیجه بهبود گسترده در کیفیت گزارشگری مالی برای شرکت دوم شاهد حسابرسی با کیفیت بالا خواهیم بود. تأثیر سیستم گزارشگری مالی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی به شرح زیر می‌باشد:

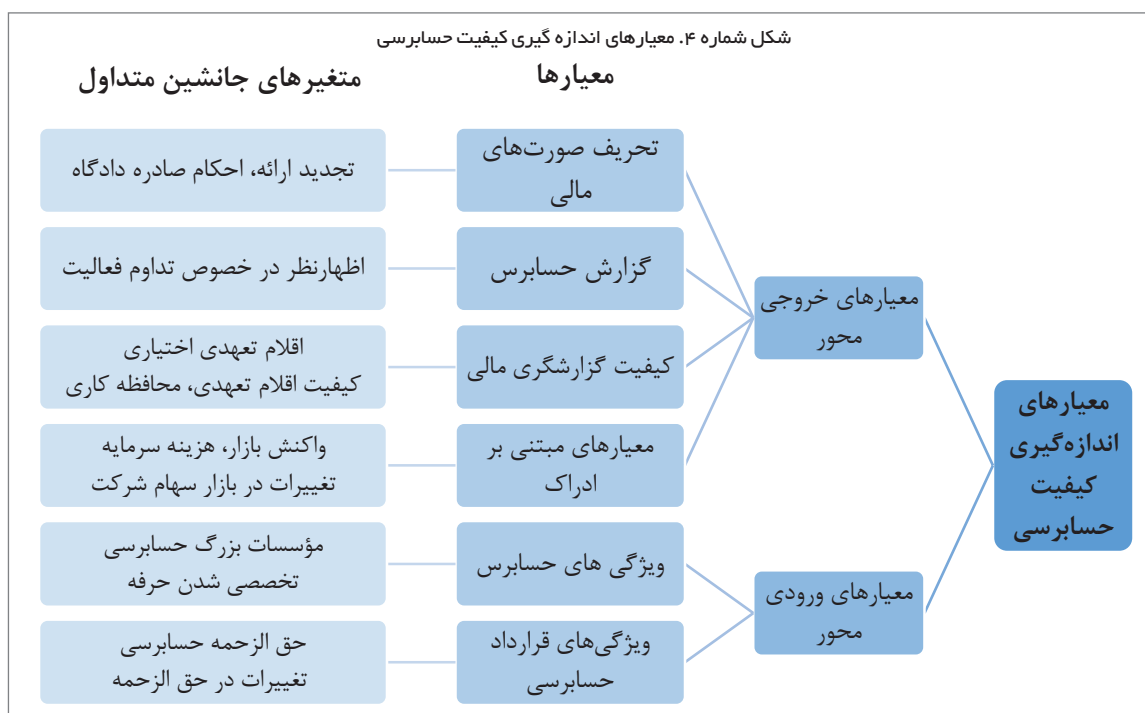
$$\left(\frac{\partial FRQ}{\partial AQ} \right) \Big|_{R_{High}} < \left(\frac{\partial FRQ}{\partial AQ} \right) \Big|_{R_{Low}}$$

همانطور که ملاحظه می‌کنید، کیفیت حسابرسی، مستقل از کیفیت سایر بخش‌های گزارشگری مالی نیست. به‌ویژه مدیران مجبور به انتخاب کیفیت سیستم گزارشگری خود هستند زیرا براساس این سیستم، انتظارات آنان از خدمات حسابرسی ارائه شده شکل می‌گیرد. بنابراین کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده پیشین به ذاته به کیفیت حسابرسی مستقل وابسته است.

۲- اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

در این بخش به ارزیابی متغیرهای جانشین کیفیت حسابرسی^(۱۳) خواهیم پرداخت. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به دلیل غیرقابل مشاهده بودن میزان خدمات اعتباربخشی حسابرسان مشکل است. یکی از روش‌های تعیین کیفیت حسابرسی بررسی خروجی‌های

شکل شماره ۴. معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی



■ **کیفیت گزارشگری مالی:** از متغیرهای جانشینی می باشد که نسبت به تجدید ارائه و یا گزارش تداوم فعالیت، مستقیماً به حسابرِس مربوط نمی شود. کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت گزارشگری مالی است. از آنجایی که صورت های مالی محصول مشترک مدیر و حسابرِس می باشند، لذا حسابرسی با کیفیت بالا به عنوان اطمینان بخشی بیشتر نسبت به ارائه منصفانه صورت های مالی در انعکاس شرایط اقتصادی شرکت تعریف می شود. از جمله معایب این معیارها این است که سویه و خطای اندازه گیری آن ها بالا می باشد. همچنین اجماع نظر بر چگونگی اندازه گیری این معیارها وجود ندارد.

■ **معیارهای مبتنی بر ادراک:** این معیارها در مقایسه با سایر معیارهای خروجی محور، در ارتباط مستقیم با حسابرِس نیستند. این معیارها دیدگاه جامع تری نسبت به کیفیت حسابرسی ارائه می دهند. نوسان شدید این معیارها در تعیین کیفیت حسابرسی، اجماع نظر پائین و خطای اندازه گیری بالا از جمله معایب آن هاست.

۲-۲. معیارهای کیفیت حسابرسی ورودی محور

معیارهای ورودی محور، کیفیت حسابرسی را با استفاده از ورودی های مشهود فرآیند حسابرسی ارزیابی می کنند. ولیکن به دلیل عدم تبدیل مستقیم این معیارها به خروجی، جزء معیارهای پرنوسان کیفیت حسابرسی بشمار می روند. دواگروه متغیر جانشین ورودی محور شامل ویژگی های حسابرِس (از قبیل اندازه مؤسسه حسابرسی و تخصص حسابرسان) و ویژگی های قرارداد حسابرسی (مانند حق الزحمه حسابرسی) می باشند.

■ **ویژگی های حسابرِس:** اندازه مؤسسه حسابرسی جزء متغیرهای جانشین برای کیفیت حسابرسی است زیرا انتظار می رود که هرچه مؤسسه حسابرسی بزرگتر شود، انگیزه ها قوی تر و صلاحیت بیشتری برای ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر به وجود آید (دی آنجلو،

بودن در مقابل ادراکی بودن، به این مسئله می پردازد که آیا متغیر جانشین، کیفیت واقعی حسابرسی (از قبیل تجدید ارائه) را اندازه گیری می کند و یا در تلاش برای اندازه گیری کیفیت ادراکی حسابرسی (مانند واکنش بازار قیمت سهام) است. با بررسی متغیرهای جانشین در هر یک از این ابعاد می توان به دیدگاهی کلی در زمینه نقاط قوت و ضعف معیارهای کیفیت حسابرسی خروجی محور دست یافت.

■ **تحریف صورت های مالی:** دو متغیر جانشین که بطور متداول در رابطه با تحریف صورت های مالی استفاده می شوند، عبارتند از: تجدید ارائه و احکام صادره. این دو معیار از جمله معیارهایی هستند که بطور مستقیم و آشکار با کیفیت حسابرسی در ارتباط می باشند. زیرا بیانگر اشتباه حسابرِس در ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورت های مالی حاوی تحریف است. مهمترین مزیت این دو معیار این است که شاهی قوی مبنی بر کیفیت پائین حسابرسی می باشند. از جمله معایب آن ها این است که در غیاب تجدید ارائه و احکام صادره نمی توان کیفیت بالای حسابرسی را تضمین کرد.

■ **گزارش حسابرِس:** اظهارنظر حسابرسی یکی از گزارشات مستقیمی است که حسابرِس در آن به صراحت درباره فرآیند حسابرسی و خروجی آن سخن به میان می آورد. اظهارنظر در خصوص تداوم فعالیت نیز یکی از گزارشات حسابرسی است که به دلیل تحمیل هزینه های زیانباری به صاحبکار، مدیران همواره خواهان دریافت اظهارنظر غیرمشروط از جانب حسابرِس هستند. گزارش تداوم فعالیت، معیار مستقیمی است که با کیفیت حسابرسی در ارتباط می باشد، زیرا حسابرِس بطور مستقیم نسبت به اظهارنظری که ارائه می دهد، مسئول شناخته می شود.



شرکت صاحبکار ناشی می‌شود. این اطمینان بخشی، باعث کاهش ریسک اطلاعات و در نهایت بهبود کارایی در تخصیص منابع می‌گردد. اما زمانی که برای شرکت‌های سهامی عام، حسابرسی اجباری می‌شود این سؤال مطرح می‌گردد که آیا در غیاب قوانین هم حسابرسی دارای ارزش افزوده است؟ مستند کردن ارزش حسابرسی کاری دشوار است.

برای بررسی ارزش حسابرسی می‌توان به مقایسه گزارش‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده پرداخت. اما اطلاعات مالی حسابرسی نشده‌ای که برای عموم منتشر شود، بسیار نادر است. این بررسی‌ها نشان می‌دهد که حسابرسی داوطلبانه هزینه بدهی را کاهش می‌دهد و باعث بهبود نرخ استقراض می‌شود که در زمان حسابرسی اجباری شاهد آن نیستیم. حسابرسی همچنین باعث کاهش تعدیلات می‌گردد. حسابرسی اجباری باعث بهبود کارایی تخصیص در منابع می‌شود. بنابراین حسابرسی همواره دارای ارزش است.

از طرفی، اظهارنظر حسابر، پیام مستقیمی است که از حسابر به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مخابره می‌شود که می‌توان از طریق آن ارزش افزوده حسابرسی را مورد آزمون قرار داد. استانداردهای حسابرسی تعریفی از ورشکستگی شرکت در زمان توقف تداوم فعالیت ارائه نکرده‌اند. لذا تحقیقات گسترده‌ای در خصوص مفید بودن این اظهارنظر در خصوص پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها صورت گرفته است. تحقیقات نشان می‌دهد که بسیاری از شرکت‌ها در دوره زمانی کوتاهی پس از اظهارنظر مقبول ورشکسته شده‌اند و نشان می‌دهد که حسابرسان هشداردهنده مناسبی برای شکست‌های مالی قریب‌الوقوع نیستند. ارائه اظهارنظر مقبول در سال قبل از ورشکستگی این سوءظن را به‌وجود می‌آورد که در ۵۰ درصد موارد، حسابرسان تحت فشارهای مدیریت اظهارنظر بیش از حد خوش بینانه ارائه می‌دهند و بطور معمول دچار خطای نوع دوم می‌شوند (هیوود و همکاران^(۱۸)؛ ۱۹۸۹؛ راقوناندان و راما^(۱۹)، ۱۹۹۵). یکی دیگر از نگرانی‌های حسابرسان در خصوص اظهارنظر صریح درباره تداوم فعالیت، ریسک دادخواهی و یا به عبارت دیگر ریسک دعاوی حقوقی است. زیرا در ۹۰ درصد موارد حسابرسان دچار خطای نوع اول شده‌اند و در گزارش خود، بندی در خصوص تداوم فعالیت منتشر کرده‌اند در صورتی که در سال بعد نشانه‌هایی از ورشکستگی شرکت مشاهده نشده است (گیجر و همکاران^(۲۰)، ۲۰۰۵). بالا بودن خطای نوع اول، نشان می‌دهد که حسابرسان بر این باورند که هزینه خطر دادگاهی شدن بسیار بیشتر از هزینه از دست دادن یک صاحبکار است. بهرحال هر دو نوع خطا می‌تواند در نتیجه وقایع پیش‌بینی نشده بعد از تاریخ اظهارنظر حسابرسان باشد (بلاکونیر و دیفاند^(۲۱)، ۱۹۹۷). واکنش بازار به اظهارنظر در خصوص تداوم فعالیت شاهدهی قوی دال بر ارزشمند بودن این گزارش است. تحقیقات نشان می‌دهند که فعالین بازار برای اطلاعات مخابره شده از طریق اظهارنظر در خصوص تداوم فعالیت ارزش قائل‌اند.

یکی دیگر از موارد مطرح در زمینه ارزش افزوده حسابرسی، اظهارنظر در خصوص کنترل‌های داخلی است. کنترل‌های داخلی بدین منظور طراحی می‌گردند تا "درباره قابلیت اتکای گزارش‌های مالی شرکت و فرآیند تهیه این گزارش‌ها همچنین از ارائه منصفانه صورت‌های مالی و انطباق با استانداردهای پذیرفته شده، اطمینان معقول بدهند" (PCAOB، ۲۰۰۴). بخش ۴۰۴ قانون ساربنز آکسلی، مدیران را ملزم به انتشار گزارشی در خصوص اثربخشی

(۱۹۸۱). تخصص حسابرسان نیز به عنوان متغیری برای کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، زیرا هرچه حسابر در حرفه خود متخصص‌تر شود انگیزه‌های شهرت وی نیز قوی‌تر شده، در نتیجه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه خواهد کرد. این متغیرها به عنوان محرک‌های مورد تقاضای صاحبکار برای کیفیت حسابرسی می‌باشند (وانگ و همکاران^(۱۷)، ۲۰۰۸).

■ **ویژگی‌های قرارداد حسابرسی:** اطلاعات پیرامون کیفیت حسابرسی به صورت ضمنی از ویژگی‌های قرارداد حسابرسی مانند حق الزحمه حسابر نیز قابل استناد می‌باشد. حق الزحمه حسابر به این دلیل که تعیین کننده سطح خدمات حسابر است به عنوان متغیر جانشین برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی قابل استفاده است. حق الزحمه حسابر تحت تأثیر عوامل عرضه و تقاضای حسابرسی قرار دارد زیرا در صورت عدم تمایل صاحبکار به دریافت خدمات بیشتر حسابر قادر به دریافت حق الزحمه بالاتر نخواهد بود. از جمله مزایای استفاده از حق الزحمه حسابر در تعیین کیفیت حسابرسی پیوسته بودن و در نظر گرفتن تغییرات دقیق کیفیت می‌باشد.

۳-۲. تعیین بهترین معیار برای کیفیت حسابرسی

تمام معیارهای مطرح شده دارای نقاط قوت و ضعف‌هایی هستند و نمی‌توان معیاری را به عنوان بهترین معیار برگزید. طبق بررسی‌های صورت گرفته در بین تحقیقات، متغیرهایی که دارای مزایا بالایی بوده‌اند، بالاترین ضعف‌ها را هم در برداشتند. برای مثال استفاده از احکام صادره دادگاه‌ها تمامی معیارهای لازم را برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی دارد ولی تعداد مشاهدات برای آن بسیار اندک است. طبق تحقیقات بعمل آمده بهتر است از متغیرهای جانشین به صورت ترکیبی از گروه‌های مختلف که دارای نقاط قوت مکمل یکدیگرند استفاده کرد. بدین صورت که از معیارهای خروجی محور مربوط به تحریف صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی باهم استفاده کرد. بطورمثال، در حالی که معیارهای واقعی کیفیت دچار مشکلات اندازه‌گیری هستند، می‌توان از معیارهایی مبتنی بر بازار مانند واکنش بازار سهام برای غلبه بر این مشکلات کمک گرفت.

محرک‌های مورد تقاضای صاحبکار برای کیفیت حسابرسی

در این قسمت به مرور و نقد تحقیقات صورت گرفته در زمینه تقاضای صاحبکار برای کیفیت حسابرسی خواهیم پرداخت. این بخش خود در دو قسمت بررسی می‌گردد. در قسمت اول به بررسی تمامی تحقیقات اخیر با تمرکز بر این سؤال بنیادی که "آیا حسابرسی دارای ارزش افزوده است؟" خواهیم پرداخت. اگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برای حسابرسی ارزشی قائل نشوند، آنگاه پرسش در زمینه کیفیت حسابرسی که تمرکز اصلی تحقیقات آرشویی حسابرسی در این زمینه می‌باشد، بی‌معنی خواهد بود. در قسمت دوم عوامل محرک تقاضا برای کیفیت حسابرسی بررسی خواهد شد. در این بخش، تقاضا برای کیفیت حسابرسی به عنوان تابعی از انگیزه‌ها و صلاحیت صاحبکار مطرح می‌گردد.

۱- تقاضای حسابرسی - آیا حسابرسی دارای ارزش افزوده است؟

ارزش حسابرسی از توانایی حسابر در اطمینان بخشی نسبت به منصفانه بودن صورت‌های مالی در انعکاس شرایط اقتصادی



هرچه تضادهای نمایندگی^(۲۶) بیشتر می‌شوند، تقاضا برای استفاده از شخص ثالث برای اطمینان بخشی و در نتیجه تقاضا برای کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. لذا تضادهای نمایندگی انگیزه اصلی صاحبکار در تقاضای کیفیت بالای حسابرسی بشمار می‌رود.

۲-۲. تأثیر صلاحیت صاحبکار بر تقاضا کیفیت حسابرسی

صلاحیت صاحبکار را می‌توان به عنوان توانایی وی در ایجاد انگیزه برای تقاضای کیفیت حسابرسی تعریف کرد. این توانایی شامل سازوکاری است که دستیابی به کیفیت حسابرسی مورد تقاضا را تسهیل کرده و بخش جدایی ناپذیر نظام راهبری شرکتی می‌باشد. شرکت‌هایی که دارای نظام راهبری قوی‌تری هستند، بیشتر متقاضی استفاده از خدمات حسابرسان حرفه‌ای و مؤسسات بزرگ حسابرسی هستند. ویژگی‌های کمیته حسابرسی، گزارشگری کنترل داخلی و واحد حسابرسی داخلی از سازوکارهای راهبری شرکتی می‌باشند که به صاحبکاران در دستیابی به سطح مطلوب کیفیت حسابرسی کمک می‌کنند.

واحد حسابرسی داخلی^(۲۷) که در اوایل قرن بیستم ایجاد گردید، به عنوان چشم و گوش مدیریت شناخته می‌شود (بایلی و همکاران^(۲۸)، ۲۰۱۲). تمرکز اصلی این واحد بر قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی است و اغلب تحت نظارت مستقیم کمیته حسابرسی قرار دارد و نقشی اساسی در دستیابی به سطح مطلوب کیفیت حسابرسی مورد تقاضای صاحبکار ایفا می‌کند. طبق تحقیقات بعمل آمده ارتباط قوی بین واحد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. همچنین یک واحد حسابرسی داخلی قوی از طریق کاهش حق‌الزحمه و رفع وقفه‌های حسابرسی باعث بهبود کارایی حسابرسی مستقل می‌شود.

تمایل حسابرسان به عرضه کیفیت حسابرسی

انگیزه حسابرسان برای مستقل بودن و همچنین برخورداری از صلاحیت حرفه‌ای، باعث می‌شود حسابرسان به ارائه حسابرسی با کیفیت تمایل داشته باشند (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۱). همچنین انگیزه حسابرسان برای دستیابی به شهرت و نگرانی‌های آنان نسبت به دعاوی حقوقی، باعث می‌شود تا مفهوم استقلال برای حسابرسان اهمیت بیشتری پیدا کند (دای^(۲۹)، ۱۹۹۳). صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان به توانایی حسابرسان جهت ارائه حسابرسی با کیفیت بالا اشاره دارد. در مورد شرکت‌های سهامی، قانون‌گذار حداقلی را به عنوان کف ارائه کیفیت حسابرسی تعیین می‌کند. ولی می‌توان با استفاده از قوانین دیگری مانند الزام حسابرسان به دریافت گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای از جامعه حسابداران رسمی به عنوان ابزاری برای افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذاشت. در ادامه انگیزه و صلاحیت حسابرسان به صورت جداگانه، برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالا مورد بحث قرار خواهد گرفت.

رشد فزاینده معاملات

تجاری و اقتصادی در

سال‌های اخیر، باعث

افزایش تقاضای اطلاعات

گردیده است. بدنبال

آن شاهد رشد سریع

خدمات اطمینان‌بخشی

فراتر از حسابرسی

سنتی صورت‌های مالی

هستیم. بیش از ۵۰

درصد شرکت‌های بزرگ

دنیا اقدام به انتشار

داوطلبانه گزارش‌های

پایدار حسابرسی شده

کرده اند. لذا توسعه

گزارشگری شرکتی؛

بیانگر ارزش حسابرسی

فراتر از صورت‌های مالی

معمول است

کنترل‌های داخلی و همچنین حسابرسان را ملزم به انتشار گزارش‌های جداگانه در خصوص ارزیابی مستقل از کنترل‌های داخلی می‌کند. اظهارنظر درباره ضعف کنترل‌های داخلی، بطور بالقوه آگاهی‌دهنده است، چون بیانگر احتمال وجود تحریف در صورت‌های مالی می‌باشد (PCAOB، ۲۰۰۴).

آخرین مطلب در زمینه ارزش افزوده حسابرسی، شواهدی در خصوص تغییرات حسابرسی می‌باشد. زمانی که حسابرسی به دلیل ریسک بالای دادخواهی (دعاوی حقوقی) از کار کناره‌گیری کند، این اقدام وی واکنش منفی بازار را به‌دنبال خواهد داشت. اگر حسابرسی به دلیل عدم توافق با مدیریت و یا مشکلات کنترل‌های داخلی از کار کناره‌گیری کند واکنش منفی بازار را همراه خواهد داشت. ولی اگر کناره‌گیری وی بدلیل مسائل مرتبط با حق‌الزحمه حسابرسی باشد شاهد واکنش مثبت بازار خواهیم بود. تحقیقات در این حوزه نشان می‌دهد تغییر و انتقال حسابرسی حاوی اطلاعات مفیدی در زمینه کیفیت گزارشگری مالی و درستکاری مدیریت برای فعالین بازار حسابرسی است.

رشد فزاینده معاملات تجاری و اقتصادی در سال‌های اخیر، باعث افزایش تقاضای اطلاعات گردیده است. بدنبال آن شاهد رشد سریع خدمات

اطمینان‌بخشی فراتر از حسابرسی سنتی صورت‌های مالی هستیم. بیش از ۵۰ درصد شرکت‌های بزرگ دنیا اقدام به انتشار داوطلبانه گزارش‌های پایدار حسابرسی شده کرده اند. لذا توسعه گزارشگری شرکتی، بیانگر ارزش حسابرسی فراتر از صورت‌های مالی معمول است.

۲- عوامل مؤثر در تقاضای صاحبکار برای کیفیت حسابرسی

تقاضا برای کیفیت حسابرسی تابعی از انگیزه‌ها و صلاحیت صاحبکار می‌باشد. در این تحقیق تأثیر صلاحیت و انگیزه صاحبکار را به صورت جداگانه بررسی می‌نمائیم ولی این به معنای استقلال انگیزه‌های صاحبکار از صلاحیت وی نیست؛ بلکه هرچه انگیزه صاحبکار برای دریافت حسابرسی با کیفیت بالا بیشتر باشد نشان دهنده بالا بودن صلاحیت وی است. مبانی نظری در زمینه تقاضا برای کیفیت حسابرسی از انگیزه کاهش هزینه‌های نمایندگی نشأت می‌گیرد (جنسن و مک‌لینگ^(۳۲)، ۱۹۷۶). از طرفی، قانون‌گذاری در این زمینه می‌تواند انگیزه‌های صاحبکار را برای تقاضای کیفیت حسابرسی بالا و صلاحیت وی در دستیابی به این تقاضا را تحت تأثیر قرار دهد.

۱-۲. تأثیر انگیزه‌های صاحبکار بر تقاضای کیفیت حسابرسی

خطر اخلاقی^(۳۳) از عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذینفعان (از قبیل سهامداران و بستانکاران) ناشی می‌شود. این خود انگیزه‌ای برای مدیران است تا با انتشار صورت‌های مالی اجازه نظارت ذینفعان بر اعمالشان را فراهم کنند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶؛ واتز^(۳۴)، ۱۹۷۷، واتز و زیمرمن^(۳۵)، ۱۹۸۳). هزینه‌بر بودن قابلیت تأیید صورت‌های مالی، به‌وجود آورنده تقاضای مدیریت برای استفاده از شخص ثالث مستقل برای اطمینان بخشی در زمینه ارائه منصفانه صورت‌های مالی است.



۱- تأثیر انگیزه حسابرسان بر عرضه کیفیت حسابرسی

از نقطه نظر انگیزه، می‌توان سه نوع ریسک به شرح ذیل برای حسابرسان عنوان کرد:

ریسک مربوط به دعاوی حقوقی^(۳۰): ریسکی است که برای حسابرسان مجازات‌های مالی به همراه خواهد داشت، **ریسک مربوط به شهرت**^(۳۱): ریسکی که باعث کاهش توانایی جذب و ادامه همکاری با صاحبکاران می‌گردد.

ریسک مربوط به مقررات^(۳۲): خطر مداخله قانون‌گذار، که مجازات‌هایی را برای حسابرسان به همراه خواهد داشت.

شاید در نگاه اول اینگونه به نظر برسد که ریسک مربوط به شهرت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود ولی در واقع، شواهد اندکی برای اثبات این ادعا وجود دارد. تحقیقات صورت گرفته در این حوزه بطور خاص به بررسی عوامل شکست انرون می‌پردازند. در این تحقیقات، تأثیرات منفی شکست شرکت انرون به عنوان یکی از بزرگترین مشتریان مؤسسه حسابرسی اندرسون بر سایر مشتریان این شرکت بررسی می‌شود. تعداد زیادی از تحقیقات حاکی از واکنش منفی مشتریان مؤسسه حسابرسی اندرسون به شکست انرون است، این قضیه تنها به آمریکا ختم نمی‌شود. در کشور آلمان نیز KPMG در پی شکست‌های حسابرسی صورت گرفته، تعدادی از مشتریان خود را از دست داد (و بر و همکاران^(۳۳)، ۲۰۰۸). همچنین ناکامی‌های حسابرسی در ژاپن باعث کاهش مشتریان PWC گردید (اسکینر و سرینیواسان^(۳۴)، ۲۰۱۲). مطالعات مذکور بیانگر تأثیر شهرت حسابرسان بر کیفیت حسابرسی است. به عبارتی حسابرسان برای کسب و یا حفظ شهرت خود سعی بر ارائه خدمات حسابرسی در سطح بالایی از کیفیت می‌کنند.

دعاوی حقوقی به مراتب لطمه بزرگ‌تری را به حسابرسان وارد خواهد کرد. بنابراین می‌توان انتظار داشت ریسک مربوط به دعاوی حقوقی، انگیزه بیشتری را برای ارائه خدمات با کیفیت بالا در حسابرسی ایجاد کند. انتظار می‌رود، حسابرسان برای رویارویی با این دعاوی، راهبردهای مختلفی را اتخاذ کنند. برای مثال، راهبرد کاهش ریسک بوسیله افزایش کیفیت حسابرسی (سایمونیک^(۳۵)، ۱۹۸۰)، راهبرد دریافت حق الزحمه بیشتر در ازای تحمل ریسک بالاتر (بل، دوگر و سلمون^(۳۶)، ۲۰۰۸)، اجتناب از ریسک بواسطه حفظ صاحبکاران کم ریسک و قطع همکاری با مشتریان پر ریسک (جانستون بدارد^(۳۷)، ۲۰۰۴) و در نهایت راهبرد کاهش ریسک از طریق لابی برای کم کردن بدهی‌های قانونی (گیجر و راقوندان، ۲۰۰۱).

حسابرسان می‌توانند بوسیله افزایش رسیدگی‌های خود و به تبع آن افزایش کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، ریسک ناشی از دعاوی حقوقی را کاهش دهند. در این راستا توجه به دو نکته ضروری است. یک موضوع این است که صاحبکار باید خود مایل به پرداخت مبلغ بیشتری تحت عنوان "صرف حق الزحمه حسابرسی" باشد در غیر این صورت ممکن است این امر منجر به قطع همکاری با وی گردد و همچنین افزایش رسیدگی‌های حسابرسان، باعث حذف ریسک دعاوی حقوقی نمی‌شود زیرا حتی اگر حسابرسان کاملاً مطابق استانداردهای حسابرسی عمل کنند بازهم این احتمال وجود دارد که دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان اقامه شود (SAS^(۴۷)). تحقیقات نشان می‌دهند که ریسک دعاوی حقوقی بیشتر، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی می‌شود. در صورتی که حسابرسان نتوانند بوسیله افزایش رسیدگی‌ها

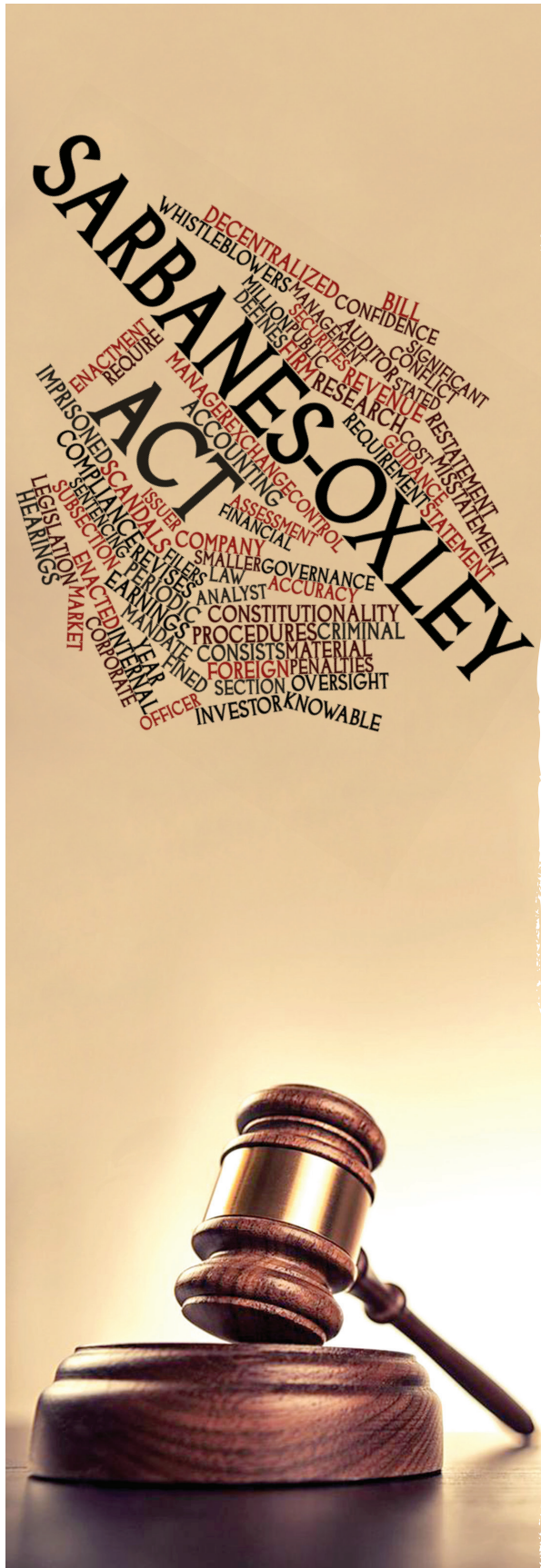
و افزایش حق الزحمه ریسک دعاوی حقوقی را کاهش دهند به عنوان راهکار بعدی می‌توانند از پذیرش صاحبکاران پر ریسک اجتناب کنند. حسابرسانی که به دنبال کسب و حفظ شهرت هستند می‌بایست از پذیرش صاحبکاران پر ریسک اجتناب کنند. از طرفی این امر منجر به افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد، زیرا حسابرسان مشهور، خدمات حسابرسی با کیفیت بالا ارائه می‌کنند. گذشته از این موضوعات ممکن است دعاوی بر علیه حسابرسان اقامه شود و حسابرسان بوسیله لابی سعی در کاهش ریسک خود داشته باشند. تحقیقات اندکی به دلیل نبود اطلاعات کافی در خصوص موضوع لابی صورت گرفته است. بنابراین نتیجه‌گیری از این راهبرد دشوار است. بطور کلی تحقیقات نشان داده‌اند، ریسک دعاوی حقوقی در صورت بزرگ شدن اندازه مؤسسه حسابرسی، کاهش دوره تصدی حسابرسان و افزایش افلام تعهدی، افزایش خواهد یافت.

۲- تأثیر صلاحیت حسابرسان بر عرضه کیفیت حسابرسی

صلاحیت حسابرسان به توانایی حسابرسان جهت ارائه حسابرسی با کیفیت بالا اشاره دارد که شامل سطح آموزش، مهارت و تخصص کاری حسابرسان است. صلاحیت حسابرسان از انگیزه‌های وی مستقل نیست. معمولاً انگیزه‌های بالا برای ارائه حسابرسی با کیفیت، محرکی است که حسابرسان سعی می‌کنند تا صلاحیت حرفه‌ای خود را برای ارائه خدمات با کیفیت افزایش دهند. همچنین، صلاحیت حرفه‌ای بالاتر در ارائه خدمات، باعث افزایش شهرت و به تبع آن، انگیزه حسابرسان را به دنبال خواهد داشت. تحقیقات آرشویی صورت گرفته در خصوص صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان نسبت به تحقیقات مربوط به انگیزه حسابرسان کمتر مورد توجه قرار گرفته است. برخی از تحقیقات، تخصص حسابرسان را مورد بررسی قرار داده‌اند. حسابرسان زمانی سعی می‌کنند در حرفه خود متخصص شوند که منفععی مانند افزایش حق الزحمه یا افزایش سهم از بازار و صرفه اقتصادی را از آن خود سازند. انتظار می‌رود که متخصصین شاغل در حرفه حسابرسی به دلیل دانش گسترده و تجربه کاری بالاتر، خدماتی بس با کیفیت‌تر ارائه کنند. چالش اصلی این دسته از تحقیقات، اندازه‌گیری تخصص حسابرسان است که معمولاً از متغیرهایی مانند سهم از بازار، فروش، اندازه، حق الزحمه حسابرسی، تعداد صاحبکاران، شاخص هرفیندل^(۳۸) استفاده می‌کنند. نتایج تحقیقات حاکی از آن است مؤسساتی که در سطح بین‌المللی فعالیت می‌کنند دارای کیفیت حسابرسی بالاتری می‌باشند. نتیجه برخی از تحقیقاتی که به بررسی رویه‌های حسابرسی پرداخته‌اند، حاکی از آن است که در صورت کاهش سطح اهمیت و در پی آن افزایش رسیدگی‌های محتوایی، کیفیت حسابرسی افزایش خواهد یافت.

دغدغه قانون‌گذاران در خصوص کیفیت حسابرسی

مقرراتی که در خصوص حسابرسی وضع می‌شود به عنوان مکانیزمی جهت افزایش کیفیت حسابرسی بوسیله ایجاد تغییر در انگیزه و صلاحیت حسابرسان و صاحبکاران عمل می‌کند. وضع کنندگان قوانین در پی شکست‌های به وجود آمده در خصوص انگیزه‌ها و صلاحیت‌های مبتنی بر بازار وارد عمل می‌شوند. برای مثال می‌توان به قانون ساربنز-اکسلی (SOX) که در پی ناکامی‌های بزرگ حسابرسی شکل گرفت، اشاره کرد. در این قسمت به دنبال پاسخگویی به این سؤال اساسی



هستیم که آیا مداخله‌های صورت گرفته از جانب قانون‌گذاران باعث افزایش کیفیت حسابرسی شده است یا خیر؟ از دو جنبه می‌توان به این سؤال پاسخ داد.

(۱) بررسی تأثیرات قوانین بر کیفیت حسابرسی در قبل و بعد از قانون ساربنز-آکسلی.

(۲) بررسی عوامل بخصوصی که بدنه قانون‌گذار آن عوامل را به عنوان تهدیدی برای استقلال حسابرسان تلقی می‌کنند و در صورت بروز آنگونه از عوامل وارد عمل می‌شوند.

۱- تأثیر قوانین قبل از تصویب ساربنز-آکسلی

قبل از تصویب قانون ساربنز-آکسلی، بازار حسابرسان خود مختار بود و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) تنها به صورت غیر مستقیم برای تشویق و تنبیه مداخله می‌کرد. برای مثال انتقاد شدید سازمان بورس آمریکا در پی تقلب‌های صورت گرفته توسط مکسون و رابینز^(۳۹) در دهه ۱۹۳۰ منجر به وضع استانداردهایی شد که طی آن حسابرسان ملزم به شمارش فیزیکی موجودی مواد و کالا و همچنین تأیید مانده حساب‌های دریافتی شدند. مواخذه‌های صورت گرفته از سوی سازمان بورس در خصوص موجی از رسوایی‌های دهه ۱۹۷۰ منجر به شکل‌گیری چهارچوبی برای جامعه حسابداران رسمی آمریکا شد که بررسی همپیشگان را نیز در بر می‌گرفت. در حالی که مداخله مستقیم قانون‌گذاران قبل از وضع ساربنز-آکسلی به ندرت صورت می‌گرفت. در آن دوره دغدغه قانون‌گذاران باعث شکل‌گیری بسیاری از مطالعات گردید. اگر چه نتیجه برخی از تحقیقات نشان دهنده فواید قانون‌گذاری بود ولی اغلب، قانون‌گذاری در این حوزه به مثابه شمسیر دولبه‌ای می‌ماند که می‌توانست باعث کاهش کیفیت حسابرسی و اثربخشی حسابرسان گردد.

۲- تأثیر قوانین بعد از تصویب قانون ساربنز-آکسلی

تغییر بازار خود مختار حسابرسی به بازار تحت نظارت توسط قانون ساربنز-آکسلی نقطه عطفی در مداخله‌های بدنه قانون‌گذار در بازار حسابرسی بود که در دهه‌های گذشته حجم زیادی از تحقیقات حسابرسی را به خود اختصاص داده است. اگرچه قانون ساربنز-آکسلی شامل قوانین دیگری نیز می‌شد ولی قسمت اعظمی از اصلاحات آن جهت افزایش کیفیت حسابرسی بوده است. تحقیقاتی که در بازار سهام در خصوص تأثیر وضع قانون ساربنز-آکسلی صورت گرفته است، نتیجه‌های مختلفی را در برداشته است. در حالی که برخی از تحقیقات نشان دهنده تأثیر مثبت قانون ساربنز-آکسلی بر ارزش سهامداران است برخی دیگر از تحقیقات رابطه منفی بین آن دو را نشان می‌دهد. قضاوت در خصوص درستی هر کدام از تحقیقات فوق، همراه با چالشهایی خواهد بود که کار ارزیابی را مشکل می‌نمایند. مطالعاتی که به طور مستقیم به اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی پرداخته باشند اندک است. نتیجه برخی تحقیقات نشان می‌دهد که بعد از وضع قانون ساربنز-آکسلی، بندهای مربوط به تداوم فعالیت در گزارش حسابرسان افزایش یافته است. برخی دیگر نشان از کاهش مدیریت سود بخاطر وجود قوانینی در خصوص کنترل داخلی که در قانون ساربنز-آکسلی پیش‌بینی شده است را دارد و همچنین برخی دیگر از تحقیقات به افزایش حق الزحمه حسابرسی بعد از تصویب قانون ساربنز-آکسلی اشاره دارد در حالی که افزایش حق الزحمه، وابستگی حسابرسی را به صاحبکار بیشتر می‌کند.



۳- تأثیر قوانین ساربنز- آکسلی که بر تقاضای کیفیت حسابرسی

عمده مقررات ساربنز آکسلی شامل : الزام به وجود کارشناس مالی در کمیته حسابرسی، قسمت ۴۰۴ حسابرسی، منع استفاده از حسابرسانی که سابقاً در واحد مورد رسیدگی فعالیت می کردند، اجباری کردن بازرسی های کیفی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های عام (PCAOB)، انتقال وضع استانداردهای حسابرسی به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های عام، است. یکی از عمده دلایلی که قانون ساربنز آکسلی را از سایر قوانین قبلی مجزا می کند این است که آن تنها بر طرف عوامل عرضه تکیه نمی کند. بلکه مداخله های ساربنز آکسلی، عوامل مختلفی از طرف تقاضا را نیز شامل می شود مانند ویژگی های کمیته حسابرسی و کنترل های داخلی. قانون ساربنز آکسلی هم بر انگیزه و هم بر صلاحیت تقاضای کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. برای مثال قسمت ۴۰۴ این قانون باعث افزایش انگیزه صاحبکاران برای تقاضا کیفیت حسابرسی می شود در حالی که الزامات مربوط به کمیته حسابرسی، صلاحیت صاحبکاران را جهت تأمین این تقاضا در بر دارد.

در ادامه به برخی از تحقیقات صورت گرفته در مورد هریک از مقررات، اشاره خواهد شد.

۳-۱. مقررات در خصوص کمیته حسابرسی

یکی از پیامدهای مهم تصویب قانون ساربنز آکسلی را می توان در افزایش آگاهی عموم مردم در خصوص نقشی که حسابرسی در نظام راهبری شرکتی دارد جستجو کرد. قانون تصویب شده در خصوص کمیته حسابرسی با سایر قوانین متفاوت است زیرا آن سعی دارد تا با بهبود نظام راهبری شرکتی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. در صورتی که سایر قوانین با تغییر رفتار حسابرسان مانند کاهش وابستگی به صاحبکار، قصد رسیدن به این مهم را دارند. قانون ساربنز آکسلی مستقل بودن کمیته حسابرسی و وجود یک کارشناس مالی در کمیته را الزامی کرده است. افزایش استقلال کمیته بر انگیزه و وجود کارشناس مالی بر صلاحیت مربوط بر طرف تقاضا تأثیر دارد. تحقیقاتی در خصوص تأثیر کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام شده است. اما این تحقیقات سئوالاتی را با خود به همراه داشته است. برای مثال آیا استفاده از مدیران مستقل به جای مدیران داخلی شرکت در کمیته که تجربه کمتری دارند

بهرتر است یا خیر؟ آیا اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد؟ و یا اینکه با افزایش اندازه کمیته، هزینه ها و عدم کارایی های بیشتری تحمیل خواهد شد؟. گروهی از محققین از کمیته حسابرسی به عنوان داده ورودی در فرآیند حسابرسی استفاده کرده اند. نتایج تحقیقات آنان حاکی از آن است که هرچه کمیته حسابرسی مستقل تر باشد به دنبال متخصصین حرفه می رود و حق الزحمه بیشتری نیز پرداخت می کند. گروه دیگری از محققین کمیته حسابرسی را به عنوان خروجی فرآیند حسابرسی در نظر می گیرند که یافته ها آنان حاکی از آن است که در صورت وجود کمیته حسابرسی تجدید ارائه ها کمتر و نظام راهبری قوی تر خواهد شد.

۳-۲. قسمت ۴۰۴ حسابرسی کنترل داخلی

قسمت ۴۰۴ هم مدیران و هم حسابرسان را ملزم به تصدیق کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی می کند. همچنین مطابق قسمت ۴۰۴، مدیران ملزم هستند تا به صورت صریح به

مسئولیت خود در خصوص پیاده سازی کنترل های داخلی مناسب اشاره کنند. قسمت ۴۰۴، قصد دارد تا بوسیله ایجاد انگیزه در صاحبکاران برای افزایش کیفیت کنترل های داخلی و بوسیله ارزیابی کنترل های برقرار شده توسط حسابرسان به ترتیب کیفیت گزارشگری و کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. بنابراین قسمت ۴۰۴ بر هر دو بخش عرضه و تقاضای کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد. مطابق قسمت ۴۰۴، اگر در کنترل های داخلی، ضعف با اهمیت وجود داشته باشد حسابرسان باید در مورد کنترل های داخلی گزارش مردود صادر کند.

تحقیقات صورت گرفته بر شرکت هایی که گزارش بخش ۴۰۴ را تهیه می کنند، نشان می دهد زمانی که حسابرسان نسبت به کنترل های داخلی نظر مردود صادر کرده اند، اطلاعات ارزنده ای به بازار مخابره شده است مانند : ضعیف بودن سیستم حسابداری واحد مورد رسیدگی، کم بودن اعضای مستقل کمیته حسابرسی، وجود فناوری نامناسب جهت اعمال کنترل های داخلی، احتمال وجود مدیریت سود، وجود ریسک حسابرسی بالاتر. نتیجه تحقیقات نشان می دهد به دلیل آگاهی که این گزارش به استفاده کنندگان می دهد، بعد از صدور گزارش وضع واحدهای مورد رسیدگی بهتر شده است زیرا هیأت مدیره شرکت به سرعت جهت جلوگیری از پیامدهای این گزارشات دست به اقدامات اصلاحی می زند.

۳-۳. منع استفاده از حسابرسان سابق

بخش اعظم رسوایی های مالی مربوط به شرکت هایی می شدند که حسابرسان آنها سابقاً در واحد مورد رسیدگی به عنوان فرد ارشد مالی یا عضو هیأت مدیره فعالیت می کردند مانند انرون. بنابراین قانون ساربنز آکسلی این موضوع را منع کرد. زیرا رابطه قبلی حسابرسان با واحد مورد رسیدگی، استقلال حسابرسان را زیر سؤال می برد. باید این نکته را نیز در نظر گرفت که استفاده از کارمندان سابق واحد مورد رسیدگی ممکن است به دلیل آشنایی بیشتر با سیستم کنترل داخلی و سیستم حسابداری واحد مورد رسیدگی، کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. تحقیقات اندک همراه با نتایج متناقضی در بیان رابطه استفاده از کارکنان سابق به عنوان حسابرسان با کیفیت حسابرسی صورت گرفته است. تحقیقات صورت گرفته قبل از تصویب قانون ساربنز آکسلی نشان دهنده رابطه منفی بین آن دو است در حالی که تنها یک تحقیق بعد از تصویب قانون ساربنز آکسلی بر رابطه مثبت بین آن دو اشاره کرده است.

۴- تأثیر قوانین ساربنز- آکسلی بر عرضه کیفیت حسابرسی

قانون ساربنز آکسلی سعی کرده است تا بوسیله افزایش انگیزه و صلاحیت حسابرسان، طرف عرضه کیفیت حسابرسی را ارتقا بخشد. برای مثال بازرسی های کیفی صورت گرفته توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های عام و همچنین افزایش استقلال حسابرسان به ترتیب بر صلاحیت و انگیزه حسابرسان تأثیر خواهد گذاشت.

۴-۱. بررسی های کیفی مؤسسات حسابرسی توسط

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های عام

یکی از تغییرات اساسی به وجود آمده توسط قانون ساربنز



پی این بر آیند که حسابرسان فعلی خود را جایگزین حسابرسان دیگری کنند که بتوانند به راحتی به نتیجه دلخواه خود برسند. یکی از راهکارهایی که در قوانین آمریکا جهت جلوگیری از این موضوع تعبیه گردیده است، گزارشی است که حسابرسان در صورت کناره‌گیری از کار باید تهیه کنند و در آن دلایل عدم توافق و ایرادات اساسی کنترل‌های داخلی صاحبکار را شرح دهند. در کره جنوبی، پرتغال و فرانسه برای جلوگیری از خرید اظهار نظر سعی در کمتر کردن تغییرات حسابرسان واحد مورد رسیدگی دارند که این موضوع با تغییر چرخشی حسابرسان به دلیل حفظ استقلال آنها مغایر است.

۲-۵. عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان - عوامل طرف عرضه

قیمت دهی پایین. "قیمت دهی پایین" در اولین دوره حسابرسی به وقوع می‌پیوندد. زمانی که حسابرسان برای اولین بار قصد جذب صاحبکاری را دارد ممکن است حق الزحمه پایین‌تری را با این قصد که در دوره‌های بعد این تفاوت قیمت را جبران خواهد کرد، پیشنهاد دهد. و بخاطر اینکه بخواهد دوره تصدی‌گری خود را تمدید کند تا در دوره‌های بعدی بتواند زبان دوره اول را جبران کند در بعضی موارد استقلال خود را نادیده بگیرد. این موضوع به دلیل تاثیر منفی که بر استقلال حسابرسان می‌گذارد از طرف قانون‌گذاران نهی شده است. عده‌ای نیز این رفتار حسابرسان را ماهیت بازار کار حسابرسان می‌دانند. پیش‌بینی در این خصوص دشوار است، عده‌ای اعتقاد دارند که قیمت دهی پایین در دوره ابتدایی کار با صاحبکار جدید، یک نوع هزینه ریخته است که بر استقلال حسابرسان تاثیری ندارد. عده‌ای دیگر نیز اعتقاد دارند که تنها در صورت وجود شرایط خاصی، استقلال حسابرسان لطمه می‌بیند. برای مثال در صورتی که توافق بر اجرای استاندارد حسابداری وجود نداشته باشد. عده‌ای نیز اعتقاد بر این دارند که این موضوع باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود زیرا ادامه همکاری حسابرسان با صاحبکار باعث می‌شود حسابرسان شناخت جامع‌تری از واحد مورد رسیدگی پیدا کند. در ابتدا تحقیقات حول این موضوع بود که آیا قیمت دهی پایین رخ می‌دهد یا خیر که شواهدی دال بر این موضوع یافت نشد سپس در تحقیقات از نمونه‌های بزرگ‌تر و داده‌های عمومی‌تری استفاده شد که نشان دهنده قیمت دهی پایین بود ولی نتایج نشانگر یک استنتاج واحدی نبودند. برای مثال درحالی که اجباری کردن افشاء عمومی حق الزحمه حسابرسی در استرالیا باعث کاهش قیمت‌گذاری پایین‌گشت ولی در آمریکا بعد از افشاء عمومی حق الزحمه‌های حسابرسی، تغییری در قیمت‌گذاری پایین مشاهده نشد. همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا، حسابرسان را از حسابرسی بدون دریافت حق الزحمه منع کرده است.

۳-۵. اهمیت صاحبکاران

ماهیت رابطه صاحبکاران و حسابرسان بیانگر تهدید ذاتی برای استقلال حسابرسان به شمار می‌رود. زیرا در صورتی که یک صاحبکار بخش بزرگی از منبع درآمدی حسابرسان را تشکیل دهد این موضوع ممکن است به استقلال حسابرسان خدشه وارد کند.

۴-۵. ساختار بازار حرفه حسابرسی

تحقیقات مربوط به ساختار بازار بر طور عمده، "تمرکز بازار"

آکسلی، تغییر بازار خودمختار حسابرسی به بازار تحت نظارت بوده است که این موضوع منجر به ایجاد هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام شد. یکی از مکانیزم‌های کنترلی که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام اجرا کرده است بررسی کیفی مؤسسات حسابرسی است که جایگزین بررسی همپیشگانی شد که توسط جامعه حسابداری رسمی آمریکا در آن زمان به صورت اختیاری صورت می‌گرفت. بررسی‌های کیفی صورت گرفته توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام از بررسی همپیشگان مورد تایید جامعه حسابداری رسمی آمریکا از دو بعد حیاتی استقلال و تخصص، دارای اختلاف بودند. بررسی‌های صورت گرفته توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام بوسیله گروهی از بازرسان انجام می‌شد که به هیچ وجه در حرفه حسابرسی فعالیت نمی‌کردند در حالی که گروه‌های مربوط به بررسی همپیشگان تایید شده توسط جامعه حسابداری رسمی آمریکا باید از افراد شاغل در حرفه حسابرسی تشکیل می‌شدند. دلیل نگرش شکل گرفته در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، انتقادهای بسیاری بود که در آن زمان به مستقل بودن گروه بررسی کننده به وجود آمده بود. در مقابل انتقاداتی هم درباره فقدان تخصص کافی در گروه بازرسی کننده تحت حمایت هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام مطرح شده بود. با در نظر گرفتن این دو انتقاد در کنار هم، مشکل است که بتوان نسبت به راهکار اتخاذ شده توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام جهت بررسی کیفی، قضاوت کرد و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی را مورد بحث قرار داد.

۵- دغدغه قانون‌گذاران در خصوص عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان

در بخش پیش رو، عواملی که کیفیت حسابرسی را مورد تهدید قرار می‌دهد و در قانون ساینز آکسلی نیز پیش‌بینی نشده است، مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۱-۵. عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان - عوامل طرف تقاضا

طولانی شدن دوره تصدی‌گری. یکی از دغدغه‌های قانون‌گذاران، طولانی شدن سال‌هایی است که یک واحد گزارشگری توسط مؤسسه حسابرسی واحدی مورد بررسی قرار می‌گیرد. زیرا این موضوع به دلیل آشنایی که بین صاحبکار و حسابرسان پیش می‌آید ممکن است استقلال حسابرسان را زیر سؤال ببرد. راه حل این مشکل این است که به صورت چرخشی حسابرسان عوض گردند که این موضوع انتقادهایی را نیز به دنبال داشته است برای مثال تغییر حسابرسان باعث هدر رفت شناخت حسابرسان از واحد مورد رسیدگی می‌گردد و همچنین باعث خرید اظهار نظر حسابرسی می‌شود. برخی از تحقیقات که تعداد آنها اندک نیز نیست نشان از آن دارند که دوره طولانی تصدی‌گری حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. خرید اظهار نظر حسابرسی. "خرید اظهار نظر" زمانی به وجود می‌آید که صاحبکاران به دنبال حسابرسانی می‌گردند که مایل هستند گزارش مقبول صادر کنند. به عبارتی صاحبکاران به خاطر اجتناب از دریافت اظهار نظر نامناسب حسابرسی ممکن است در



را مورد بررسی قرار داده اند. تمرکز بازار به این معنا است که تعداد معدودی از فعالان در حرفه، عمده سهم از بازار را به خود اختصاص داده باشند. قانون گذاران به دلیل تأثیر پذیری منفی کیفیت حسابرسی از این عامل و احتمال کاهش رقابت سالم بین حسابرسان، نگرانی‌هایی را از خود نشان داده اند. در مقابل ممکن است تمرکز بازار، کیفیت حسابرسی را افزایش دهد زیرا تهدید به قطع همکاری از طرف صاحبکاران به دلیل وجود انتخاب‌های کمتر برای خرید اظهار نظر، کاهش می‌یابد.

خلاصه و نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرسی به وسیله عرضه حسابرسان و تقاضای صاحبکار که تحت تأثیر صلاحیت‌ها و انگیزه‌های آن دو قرار دارد، تعیین می‌گردد. لذا تفاوت در صلاحیت‌ها و انگیزه‌های حسابرسان و صاحبکاران منجر به تفاوت در کیفیت حسابرسی می‌گردد. کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت گزارشگری مالی است، زیرا حسابرسی با کیفیت بالا، قابلیت اتکای گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد. این افزایش قابلیت اتکا به واسطه اعتبار بخشی بیشتر درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی در انعکاس شرایط اقتصادی شرکت ایجاد می‌شود. حسابرسی با کیفیت، اعتبار بیشتری به کیفیت گزارشگری مالی می‌بخشد، این در حالی است که کیفیت گزارشگری مالی تابعی از سیستم گزارشگری مالی و ویژگی‌های ذاتی شرکت مورد رسیدگی می‌باشد. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به دلیل غیر قابل مشاهده بودن میزان خدمات اطمینان بخشی حسابرسان، مشکل است. یکی از روش‌های تعیین کیفیت حسابرسی، بررسی خروجی‌های فرآیند است. روش جایگزین دیگر برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، ورودی‌های حسابرسی از قبیل اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسان می‌باشد. تمام معیارهای مطرح شده دارای نقاط قوت و ضعف‌هایی هستند و نمی‌توان معیاری را به عنوان بهترین معیار برگزید و پیشنهاد می‌شود که با توجه به شرایط به صورت ترکیبی مورد استفاده قرار گیرند.

با توجه به گسترش و توسعه شرکت‌ها و روابط تجاری بین آن‌ها نیازی شدید به افزایش کیفیت حسابرسی احساس می‌گردد، لذا در سال‌های اخیر قوانین و مقرراتی جهت افزایش کیفیت حسابرسی وضع شده است که به عنوان مکانیزمی در ایجاد و تغییر انگیزه و صلاحیت حسابرسان و صاحبکاران عمل می‌کند. تا قبل از قانون ساربنز آکسلی، قانون گذاران مستقیماً مداخله نمی‌کردند و سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا به صورت غیر مستقیم دست به تشویق و یا در پی تقلب‌های صورت گرفته تنبیه را در دستور کار خود قرار می‌داد. تا قبل از قانون ساربنز آکسلی، بیشتر از طریق کنترل رفتار حسابرسان (طرف عرضه کیفیت حسابرسی) سعی بر افزایش کیفیت حسابرسی بود. بعد از ناکامی‌های شرکت‌های بزرگ و تقلب‌های صورت گرفته توسط حسابرسان، قانون ساربنز آکسلی به تصویب رسید که باعث شد حرفه حسابرسی از شکل خود مختار به شکل بازار تحت نظارت در آید. موارد مندرج در قانون ساربنز آکسلی، اطمینان خاطری بود که قانون گذاران برای رفع نگرانی‌های خود در خصوص حفظ استقلال و کیفیت حسابرسی، به دنبال آن می‌گشتند. از طرفی رشد فزاینده معاملات تجاری و اقتصادی

در سال‌های اخیر، باعث افزایش تقاضای اطلاعاتی گردیده است. بدنبال آن شاهد رشد سریع خدمات اطمینان بخشی فراتر از حسابرسی سنتی صورت‌های مالی هستیم. بیش از ۵۰ درصد شرکت‌های بزرگ دنیا اقدام به انتشار داوطلبانه گزارش‌های پایداری حسابرسی شده می‌کنند. لذا توسعه گزارشگری شرکتی بیانگر ارزش حسابرسی فراتر از صورت‌های مالی معمول است. بیان مطالب فوق از آن جهت حائز اهمیت است که آینده را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن گذشته ساخت. مرور مباحث و تحقیقات گذشته در خصوص کیفیت حسابرسی، و ارائه یک چهارچوب مفهومی در خصوص آن می‌تواند ما را در پیشرفت‌های آتی در حرفه حسابرسی یاری رساند.

پی‌نوشت‌ها:

1. Audit Quality
2. proxy
3. Simunic
4. Sarbanes-Oxley Act
5. DeAngelo
6. Financial reporting system
7. Innate characteristics
8. Dechow et al.
9. Financial reporting quality
10. Audit quality
11. Firm's financial reporting system
12. Firm's innate characteristics
13. Audit quality proxies
14. Directness
15. Egregiousness
16. Actual-versus-perceived
17. Wang et al.
18. Hopwood et al.
19. Raghunandan and Rama
20. Geiger et al.
21. Blacconiere and Defond
22. Jensen and Meckling
23. Moral hazard
24. Watts
25. Watts and Zimmerman
26. Agency conflicts
27. Internal audit function (IAF)
28. Bailey et al.
29. Dye
30. Litigation risk
31. Reputation
32. Regulation risk
33. Weber et al.
34. Skinner and Srinivasan
35. Simunic
36. Bell, Doogar, and Solomon
37. Johnstone and Bedard
38. Herfindahl
39. Mckesson and Robbins

منابع و مآخذ:

این مقاله ترجمه آزادی از منبع زیر است:
DeFond, M., & Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". Journal of Accounting and Economics, 58(2), 275-326