

کیفیت حسابرسی مستقل^(۱)

مقدمه

دنیای تجاری و حرفه‌ای امروز، دستخوش تحولات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه تنها به تجارت، بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته است و به این ترتیب، تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتیجه کارهای حرفه‌ای افزایش یافته و دیگر نمی‌توان به سیستم‌ها و روش‌های سنتی اتکا کرد. حرفه حسابرسی نیز، از این امر مستثنی نیست. به عقیده هیأت بررسی کیفیت حسابرسی^(۲)، حرفه حسابرسی نتوانسته هم‌قدم با محیط به سرعت در حال تغییر خود گام بردارد. پژوهشگران بر این باورند که پژوهش‌های زیادی برای ارزیابی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی باید انجام شود و کیفیت، تعیین کننده عملکرد حسابرسی است که تابع عوامل متعددی مانند توانایی‌های حسابرسان (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است. ساختار کیفیت حسابرسی، چندبعدی ولی نامشهود است. به همین جهت، اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آنجا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، تعیین چارچوبی برای مشخص کردن کیفیت حسابرسی، موضوعی بااهمیت محسوب می‌شود (مجتهد زاده و آقایانی، ۱۳۸۳). از همین رو، در این مقاله، کیفیت حسابرسی مستقل و عوامل مؤثر بر آن مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

کیفیت حسابرسی مستقل

کیفیت حسابرسی، تعاریف گوناگونی دارد. در ادبیات حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مرتبط، تعریف می‌شود. در مقابل، پژوهشگران حرفه

حسابداری، ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائل اند و این ابعاد، اغلب به تعاریفی منجر می‌شود که ظاهری متفاوت دارند. عمومی ترین تعاریف از کیفیت حسابرسی، موضوعات بااهمیت زیر را دربرمی‌گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرسان بتوانند آن‌ها را کشف و گزارش کنند.
- احتمال اینکه حسابرسان برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات بااهمیت، گزارش مشروط صادر نکنند.
- معیاری برای توان حسابرسان در کاهش اشتباهات و تحریف‌های جانب‌دارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری
- دقت اطلاعاتی که حسابرسان درباره آن‌ها، گزارش صادر کرده است.
- تعاریف پیشگفته، درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده‌کنندگان از استقلال آنان را دربرمی‌گیرد (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸).

متداول ترین تعاریف ارائه شده، از کیفیت حسابرسی از نگاه پژوهشگران به شرح زیر است:

از دیدگاه دی آنجلو^(۳) (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی "ارزیابی بازار از احتمال این است که حسابرسان اولاً تحریف‌های بااهمیت را کشف کند و ثانیاً تحریف کشف شده را گزارش کند." این تعریف بر این فرض استوار است که درک استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی (استنباط بازار)، بیانگر کیفیت واقعی حسابرسی است. تیتمن و ترومن^(۴) (۱۹۸۶)، کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد.

پالم رز^(۵) (۱۹۸۸)، کیفیت حسابرسی را برحسب میزان

اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آنجاکه هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، بنابراین، 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 پرسش‌های زیر منتهی می‌شود: چگونه استفاده‌کنندگان، میزان قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند؟ این تعریف از کیفیت حسابرسی، بر اساس حسابرسی‌های انجام‌شده است، زیرا سطح اطمینان صورت‌های مالی حسابرسی شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد. در نتیجه، تعریف پالم رز (۱۹۸۸)، بر کیفیت واقعی حسابرسی تأکید دارد.

دیویدسون و نیو^(۶) (۱۹۹۳)، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و حذف تحریفات با اهمیت و نیز کشف دست‌کاری انجام‌شده در سود خالص می‌دانند.

لام و چانگ^(۷) (۱۹۹۴)، بیان می‌کنند که کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی به‌طور جداگانه (به تفکیک خدمات انجام‌شده)^(۸)، تعریف شود زیرا مؤسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در سطح کیفی مشابه، اجرا نکند.

تعاریف ارائه‌شده، عوامل متعدد مؤثر بر کیفیت حسابرسی را پوشش نمی‌دهد. کیفیت حسابرسی، مفهومی پیچیده است و نمی‌توان آن را به تعریفی ساده محدود کرد (بونر^(۹)، ۲۰۰۸).

درک کیفیت حسابرسی

بهبود کیفیت، ضامن بقا و پیشرفت است. این موضوع به‌خصوص در سیستم‌های رقابتی و مبتنی بر بازار آزاد، به‌خوبی آشکار و انکارناپذیر است. زیرا مشتری و مصرف‌کننده همواره طالب بهترین کیفیت‌ها هستند. به عبارتی بی‌توجهی به کیفیت و ارتقای آن، هر فعالیتی را به سمت توقف و اضمحلال پیش خواهد برد. نظارت‌پذیری، همواره سبب ارتقای سطح کیفیت کارها می‌شود. از طرفی اشاعه این فرهنگ، محیط را همواره در حالت احساس مسئولیت نگاه می‌دارد و وجود و حضور سازمانی نظارتی مانند حسابرسی با چنین مشخصه‌ای در عرصه فعالیت‌های اقتصادی و صنعتی، قطعاً فرهنگ حساب‌خواهی و حساب‌دهی را ترویج خواهد داد که لازمه سلامت اقتصاد و صنعت در هر کشوری است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۶).

درک کیفیت حسابرسی از دیدگاه برخی از پژوهشگران به شرح زیر است:

دی آنجلو (۱۹۸۱)، نتیجه می‌گیرد که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، انگیزه کمتری برای رفتار فرصت‌طلبانه داشته و از این‌رو، برداشت استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی، آنان را در وضعیت

بهتری قرار می‌دهد.

مورلند^(۱۰) (۱۹۹۵)، در پژوهش خود نشان داد که الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای مؤسسات حسابرسی بزرگ دنیا، منجر به درک بهتر کیفیت حسابرسی بالا توسط استفاده‌کنندگان شده است.

لی دانگ^(۱۱) (۲۰۰۴)، در پژوهش خود بیان کرده است که برداشت استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی، معرف کیفیت واقعی حسابرسی است. در میان پژوهش‌های انجام‌شده، بیشتر این متغیر اندازه، مورد استفاده قرار گرفته و فرض شده است که مؤسسات حسابرسی بزرگ، کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به مؤسسات کوچکتر دارند. البته دو پیش‌فرض اصلی این موضوع (اولاً، مؤسسات حسابرسی برای تمام صاحبکاران در تمام دوره‌های مالی، کیفیت حسابرسی یکسانی ارائه کرده و ثانیاً، کیفیت تمام مؤسسات حسابرسی بزرگ با کوچک، یکسان است)، خود مورد چالش قرار دارد. (حسابرس در اظهار نظر حرفه‌ای خود، به دنبال آگاهی از واقعیتی عینی است که دستیابی به آن معمولاً غیرممکن خواهد بود. اعتقاد واقعی که همانا آگاهی از واقعیت عینی است، به نگرش ذهنی باور کننده و همچنین وجود واقعیت بستگی دارد (بیانیه مفایم بنیادی حسابرسی، ۱۹۷۳).

ویژگی‌های حسابرسی باکیفیت

رهنمودهای کیفیت حسابرسی، کیفیت را مرتبط با چند ویژگی ذاتی و اصلی حسابرسی به شرح زیر می‌داند:

• **اهمیت:** موضوع حسابرسی شده تا چه میزان حائز اهمیت است. این معیار می‌تواند از طریق اندازه مالی واحد مورد حسابرسی و تأثیری مورد ارزیابی قرار گیرد که عملکرد آن واحد بر عموم جامعه یا بر موضوع‌های اصلی مالی دارا است،

• **قابلیت اعتماد:** آیا نتایج و یافته‌های حسابرسی، انعکاسی صحیح از شرایط واقعی موضوع بررسی‌شده می‌باشند؟ آیا تمام اظهارات گزارش حسابرسی یا سایر گزارش‌ها، به‌طور کامل بر مبنای داده‌های جمع‌آوری‌شده در حسابرسی هستند؟

• **بی‌طرفی:** آیا حسابرسی به‌صورت منصفانه و به‌دور از تبعیض، انجام‌شده است؟ آیا حسابرس، ارزیابی و نظرات خود را بر مبنای حقیقت و تجزیه و تحلیل‌های صحیح انجام داده است؟

• **دامنه:** آیا کار حسابرسی به‌طور کامل عناصر مورد نیاز حسابرسی موفق را برنامه‌ریزی و اجرا کرده است؟

• **به‌موقع بودن:** آیا نتایج حسابرسی در زمانی مناسب ارائه‌شده است که برای تصمیم‌گیری‌ها یا اصلاح ضعف‌های مدیریت مورد نیازند؟

• **وضوح:** آیا گزارش حسابرس در ارائه نتایج، شفاف و مختصر است؟ این مورد شامل اطمینان از این است که دامنه، یافته‌ها و هرگونه پیشنهاد، برای استفاده‌کنندگانی قابل فهم باشند که در زمینه موضوع‌های مطرح‌شده، از دانش کافی بهره‌مند نیستند.

• **کارایی:** آیا منابع تخصیص‌یافته به حسابرسی، با توجه به اهمیت و پیچیدگی کار، منطقی بوده‌اند.

• **اثر بخشی:** آیا یافته‌ها، نتایج و نظریه‌های واحد حسابرسی شده، دولت و سایرین، بیانگر واکنشی مناسب است؟ بنابراین، مؤسسات حسابرسی باید سیاست‌ها، سیستم‌ها و رویه‌هایی را به کار ببندند که عوامل کیفی پیشگفته را تقویت

و در کلیه مراحل حسابرسی، شامل پذیرش کار، زمان‌بندی کار، برنامه‌ریزی، اجرا، ارزیابی یافته‌ها، نتیجه‌گیری، گزارش دهی و پیشنهادهای حسابرسی، کنترل‌های کیفیت را اجرا کنند. جنبه‌های کیفیت حسابرسی در میان استفاده‌کنندگان، با توجه به میزان درگیری و دخالت مستقیم آنان در حسابرسی‌ها و معیار سنجش کیفیت حسابرسی، متغیر است (رهنمودهای کیفیت حسابرسی، ۲۰۰۴).

تقاضا برای حسابرسی باکیفیت

تقاضا برای حسابرسی، در فرآیند گزارشگری قابل توجه است که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی بااهمیت، پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام می‌شود. آنچه حسابرسی به فرآیند گزارشگری می‌افزاید، مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش‌شده و نیاز استفاده‌کنندگان به ارزیابی کیفیت اطلاعات، قبل از استفاده از آن‌ها است (شاهرخی و مشایخ، ۱۳۸۶).

پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد تقاضا برای حسابرسی، پیش از آن وجود داشته که الزام قانونی مطرح باشد. درنتیجه، این ادعا معقول به نظر می‌رسد که نقش اقتصادی حسابرسی در مقایسه با الزام قانونی، محرک تقاضا برای کار حسابرسی و تمایز کیفیت حسابرسی است. ورود به پژوهش درباره نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی، از آنجا ناشی می‌شود که بین مدیران شرکت و سرمایه‌گذاران، عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. از آنجایی که بحث قیمت‌گذاری سهام شرکت مطرح است، حسابرسی، راهی برای مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است. فرضیه‌های متعددی در این باره وجود دارد که چگونه شهرت حسابرسان (ادراک سهامداران از کار حسابرسان)، می‌تواند به عنوان نشانه‌ای برای کیفیت اطلاعات به کار رود. پژوهش‌های انجام‌شده مطرح می‌کند که حسابرسی باکیفیت بالاتر، دقت اطلاعات تهیه‌شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران، فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸).

شرکت‌ها بر اساس نظریه تقاضا، با روی آوردن به حسابرسان معروف‌تر، می‌کوشند نشان دهند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی آن‌ها، مطلوب‌تر است. نیاز به حل تناقضات کنندگی نیز، محرک دیگری برای تقاضای حسابرسی باکیفیت است. نظریه کنندگی مربوط به زمانی است که یک نفر مسئولیت تصمیم‌گیری در خصوص توزیع منابع مالی و اقتصادی یا انجام خدمتی را طی قرارداد مشخصی به شخص دیگری واگذار می‌کند. شخص اول را در اصطلاح مالک (کارگزار)، و شخص دوم را اصطلاحاً کننده (کارگزار)، می‌نامند. رابطه بین سهامدار و مدیر، مدیرعامل و مدیران، دایره‌های مختلف سازمان، شخص حقیقی یا حقوقی با وکیل قانونی، نمونه‌هایی از نظریه کنندگی است. مسئله اصلی در نظریه کنندگی، وجود تضاد منافع بین مدیر و سهامداران است. سهامدار به دنبال رسیدن به بالاترین مرحله ارزش سرمایه‌گذاری است، درحالی که مدیر در وهله اول به دنبال افزایش ثروت خود است. بنابراین این احتمال وجود دارد که مدیر، در راستای منافع سهامدار عمل نکند. بر این اساس، صاحب سرمایه و کننده، به این نتیجه می‌رسند که به نفع هر دو طرف است که اغتشاش ذهنی کاهش یابد. لذا ترتیباتی را دنبال می‌کنند که منافع شخصی آنان را هم‌راستا سازد. یکی از این ترتیبات، حسابرسی مستقل است که

ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی شرکت و افزایش تقارن اطلاعات است. هر چه تناقض کنندگی بین مدیران و صاحبان سرمایه بیشتر باشد، هزینه کنندگی بیشتر و نیاز به حسابرسی مستقل باکیفیت بالا افزون‌تر خواهد بود (پیچا^(۱۲)، ۲۰۰۵).

والاس^(۱۳) (۱۹۹۸)، تقاضا برای حسابرسی باکیفیت بالا را چارچوب نظریه علامت‌دهی در عرضه اولیه سهام در بازار سرمایه قرار داده است. در چارچوب نظریه علامت‌دهی، اگر خریداران اوراق بهادار نتوانند میان اوراق بهادار باکیفیت 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 باکیفیت از بازار است. درواقع چنان چه مدیران بر کیفیت نسبی اوراق بهادار خودآگاه باشند، آنان انگیزه لازم را برای انتقال پیام و علامت مشخص از طریق حسابرسی صورت‌های مالی باکیفیت بالا خواهند داشت. این پیام انعکاس‌دهنده فراتر بودن کیفیت اوراق بهادار آنان از متوسط کیفیت مورد انتظار بازار است.

کیفیت خدمات حسابرسان

بدیهی است مهم‌ترین شاخص بیان‌کننده میزان کیفیت هر فعالیت، محصول یا نتیجه نهایی آن فعالیت است. حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست و کیفیت آن درگرو نتیجه خدمات حسابرسی یا همان گزارش حسابرسی است. به طوری که حسابرسان برای ارائه خدمات باکیفیت باید گزارشی ارائه کنند که به بهترین وجه، درجه اعتبار صورت‌های مالی را ارزیابی کند. خدمات حسابرسی شاید جزء خدماتی باشد که در آن، کیفیت از دید مشتری به تنهایی درخور ارزیابی نیست. به عبارتی در حرفه حسابرسی، اگرچه مشتری اصلی، واحد مورد رسیدگی است اما با توجه به طیف وسیع استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی، اعم از بانک‌ها، بورس، بدهکاران و بستانکاران و غیره، کیفیت کار به شدت مورد توجه و علاقه قرار می‌گیرد که در نگاه کلی، مشتری به نظر می‌رسند. از ویژگی دیگر حرفه حسابرسی آن است که در مواردی ممکن است منافع استفاده‌کنندگان در تضاد با یکدیگر قرار گیرد که این خود بر حساسیت کار حرفه حسابرسان می‌افزاید. رعایت منافع و تأمین نظر استفاده‌کنندگان در این حرفه میسر نیست مگر با اعمال یکی از اساسی‌ترین استانداردهای حسابرسی یعنی اصل استقلال. با به کارگیری و رعایت چنین اصلی است که می‌توان با بی‌طرفی کامل چنین خدماتی را انجام داد و قضاوت حرفه‌ای ارائه کرد.

مؤسسات حسابرسی دریافتند با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، ضروری است خدماتی باکیفیت هر چه بهتر به بازار ارائه کنند. تغییر رویکرد حسابرسی از فعالیت سیستمی به فعالیتی مبتنی بر ریسک، موجب شد که از این پس کیفیت روش‌های انجام کار بیشتر مورد توجه قرار گیرد. زیرا هر چه روش‌های کار، کیفیت نازل‌تری داشته باشند، ریسک حرفه‌ای افزایش خواهد یافت. همچنین کاهش کیفیت خدمات ارائه‌شده ممکن است تهدیدی برای اعتبار، حسن شهرت، و حق الزحمه درخواستی حسابرسان باشد.

تاریخچه پژوهش‌ها در زمینه کیفیت خدمات حسابرسی را

می‌توان به دودسته اصلی تقسیم کرد:

الف) پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان صورت گرفته است: پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان انجام شده، عمدتاً بر عواملی تأکید می‌کند که بر توانایی‌های حسابرسی در ارائه حسابرسی باکیفیت بالا تأثیر می‌گذارد.

ب) پژوهش‌هایی که با دیدگاه تقاضاکننده به عمل آمده است: پژوهش‌هایی که از دیدگاه متقاضیان خدمات حسابرسی صورت گرفته، عمدتاً با عواملی سروکار دارد که بر استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی از جمله سهامداران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحب‌کاران، تأثیر می‌گذارد (آدین فر، ۱۳۸۶). پژوهشگران معتقدند که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی را باکیفیت بالاتری ارائه می‌کنند زیرا علاقه‌مند هستند که شهرت بیشتری در بازار کار به دست آورند و از آنجا که تعداد صاحبکاران آن‌ها زیاد است، نگران از دست دادن آنان نیست. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را باکیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. پژوهش‌های اخیر بیانگر آن است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسی، رابطه مثبتی وجود دارد. حسابرسان متخصص، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را باکیفیت بالاتری انجام دهند (دان و همکاران^(۱۴)، ۲۰۰۰).

مؤسسه‌های حسابرسی بر اساس نظریه‌های اقتصادی، در پی بلوغ و تکامل صنعت حسابرسی، می‌توانند راه‌های جدید برای تمایز خدمات خود بیابند که یکی از آن‌ها ایجاد تخصص در حسابرسی صنایع مختلف است. بررسی‌های پژوهشگران نشان می‌دهد مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، کوشش می‌کنند سطح تخصص خود را افزایش دهند. انتظار می‌رود با بالا رفتن تخصص حسابرسان، کیفیت خدمات حسابرسی عرضه‌شده نیز افزایش یابد. پژوهش‌های پیرامون کیفیت خدمات حسابرسی در جهان، بر دو محور: عوامل مؤثر بر ایجاد تقاضا برای حسابرسی باکیفیت مطلوب‌تر و محرک‌های مؤثر بر عرضه حسابرسی باکیفیت مطلوب است. این پژوهش‌ها بیش از دو دهه قدمت دارد اما هنوز، به دلیل تحولات گسترده و سریع در محیط کسب‌وکار، نظام راهبری و کیفیت گزارشگری مالی، نکات پوشیده فراوانی درباره ویژگی‌های گوناگون کیفیت حسابرسی وجود دارد که باید روشن شود (می‌رو و ریگز^(۱۵)، ۲۰۰۷).

خدمات حسابرسی و کیفیت انجام آن در ایران، به‌ویژه در سال‌های اخیر افزایش یافته اما تا رسیدن به حد مطلوب، فاصله زیادی دارد و از دلایل این امر، این است که برخلاف کشورهای پیشرفته، جامعه ایران نسبت به اطلاعات مالی و کیفیت آن آگاه و حساس نیست و در حد الزامات قانونی با موضوع برخورد می‌شود. درواقع به نظر می‌رسد در ایران، نقش اقتصادی حسابرسی به‌عنوان محرک اصلی تقاضا برای حسابرسی باکیفیت بالا، کم‌اهمیت جلوه می‌کند (راثی، ۱۳۸۲).

دلیل دیگر، ساختار اقتصادی است. اقتصاد ایران به‌طور غالب، دولتی است و عمدتاً تغییرات آن تحت تأثیر عوامل و خط‌مشی‌های سیاسی و جهت‌گیری‌های سیاسی قرار داشته

است و از خدمات حسابداری و حسابرسی، از زوایای خاصی موضوع را دنبال می‌کند. همچنین خواست آن با نیازهای استفاده‌کنندگان در بخش غیردولتی با مفهوم گسترده آن مطابقت ندارد. علاوه بر موارد پیشگفته، کارهای متنوع ارجاع شده به گروه حسابرسی، موجب کاهش کیفیت می‌گردد. به‌طورمعمول، در مؤسسات حسابرسی بزرگ، گروه‌های تخصصی و مستقل برای هر نوع کار حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. در حال حاضر، حسابرسان ایران، همه‌فن‌حریف هستند؛ در نتیجه تخصص آنان کم می‌شود و طبیعتاً کیفیت پایین می‌آید. نبود ارتباط مؤثر و فعال حرفه‌ای با جوامع بین‌المللی، عامل بعدی است که روند ارتقای کیفیت حسابرسی را منع می‌کند. به‌عبارت دیگر، ارتباط حسابرسان کشور ما با مراجع پیشرفته حسابداری و حسابرسی بین‌المللی، بسیار کم است. گرچه استانداردهای حسابداری و حسابرسی مورد استفاده در کشور، به استانداردهای بین‌المللی بسیار نزدیک است، اما آشنایی کافی با تجارب و فنون و کاربردهای حسابرسی در سایر کشورها وجود ندارد و کوشش‌های انجام‌شده برای توسعه ارتباط و تبادل تجربه با سایر کشورها، بسیار محدود بوده است. حساب‌خواهی عامل مهم و مؤثر دیگر بر کیفیت کار حسابرسی، است. اگر حساب‌خواهی از حسابرسان هم مطرح باشد، کیفیت کار حسابرسان بسیار بالا می‌رود. در جامعه ما، تاکنون هیچ‌وقت از حسابرسان حساب‌خواهی نشده بود و در نتیجه حسابرسان با خاطری آسوده، بدون اینکه نگران زیر سؤال رفتن باشد، کار سنتی خود را انجام می‌داد. طی چند سال اخیر که به تدریج حساب‌خواهی در جامعه حسابداران رسمی ایران و بورس اوراق بهادار مطرح شده، حسابرسان هم به فکر ارتقای کیفیت کار خود افتاده‌اند (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۶).

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

۱. مؤسسات حسابرسی

حسابرسان، برای مؤسسات حسابرسی کار می‌کنند و نتیجه فرآیند حسابرسی، گزارش حسابرسی است که به نام مؤسسه حسابرسی و به همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده صاحبکار، صادر می‌شود و می‌توان آن را به‌عنوان ستانده مشترک نهادهای صاحبکار و قضاوت‌های حسابرسی دانست (گیبیز و همکاران^(۱۶)، ۲۰۱۰).

این مؤسسات حسابرسی هستند که کارکنان حسابرسی را استخدام می‌کنند، آموزش می‌دهند و برنامه‌ها و آزمون‌های حسابرسی را طراحی کرده و از جبران خدمات و سایر خط‌مشی‌های سازمانی، به‌عنوان رهنمودی برای فرآیند گردآوری شواهد استفاده می‌کنند. مؤسسات حسابرسی، ساختارهای اداری داخلی را به‌منظور اطمینان از کیفیت و رعایت خط‌مشی‌های حسابرسی خود، طراحی و اجرا می‌کنند. بنابراین، مؤسسات حسابرسی هستند که در تیررس انتقادات مربوط به کیفیت حسابرسی قرار دارند. ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی و رابطه آن‌ها باکیفیت، در پژوهش‌های مختلف موردبررسی قرار گرفته است.

فرانسیس^(۱۷) (۲۰۰۴)، شکل‌گیری ادبیات این پژوهش‌ها را با تقسیم‌بندی مؤسسات کوچک و بزرگ، مرور کرده است. از منابع اصلی تفاوت بین مؤسسات حسابرسی، تخصص مؤسسه در صنعت خاص است که در پژوهش‌هایی موردبررسی قرار گرفت که از گروه

مشتریان مؤسسه حسابرسی به عنوان معیار اندازه گیری تخصص مؤسسه در صنعت خاص استفاده شد. مؤسساتی که تعداد زیادی از صاحبکاران آن‌ها در صنعتی خاص فعالیت می‌کردند، به عنوان متخصص رسیدگی در آن صنعت شناخته می‌شدند. فرانسیس (۲۰۱۱)، در پژوهش خود به این نتیجه رسید که اندازه مؤسسات حسابرسی و نه تخصص در صنعت خاص، محرک اصلی کیفیت حسابرسی است.

۲. نهادهای حسابرسی

دو نهاده اصلی در فرآیند حسابرسی عبارت‌اند از افراد گروه رسیدگی و آزمون‌های حسابرسی که به منظور گردآوری شواهد انجام می‌شوند. کیفیت حسابرسی هنگامی افزایش می‌یابد که کار رسیدگی، به افراد شایسته محول شود. درحالی که ممکن است به گونه منطقی فرض شود که شایستگی حسابرسان بر اساس الزامات آموزش عمومی و گواهینامه‌های حرفه‌ای تعیین می‌شود، اما واقعیت این است که شناخت بسیار اندکی از افرادی وجود دارد که کار حسابرسی انجام می‌دهند. همچنین به رغم اهمیت بنیادی شواهد حسابرسی (دومین نهاده در فرآیند حسابرسی)، در زمینه کیفیت حسابرسی، شناخت از آن کافی نیست. قابلیت اتکا و مربوط بودن شواهد گردآوری شده، دو موضوع مهمی هستند که باید نسبت به آن شناخت کسب شود. به عنوان نمونه، اخذ تأییدیه حساب‌های دریافتی، از آزمون‌هایی است که طبق استانداردهای حسابرسی، الزامی شده است. اما نتایج چند مطالعه نشان داده است که این آزمون لزوماً شواهد قابل اتکایی را برای حسابرسان فراهم نمی‌کند (فرانسیس، ۲۰۱۱).

۳. فرآیند حسابرسی

فرآیند حسابرسی، نحوه به کار گرفتن نهاده‌های حسابرسی را نشان می‌دهد. فرآیند حسابرسی شامل تصمیمات و قضاوت‌هایی است که حسابرسان در رابطه با برنامه‌ریزی، گردآوری شواهد و تفسیر شواهد به منظور احراز الزامات گسترده استانداردهای حسابرسی، اتخاذ می‌کنند تا شواهد کافی و قابل اطمینان به عنوان پشتوانه اظهارنظر خود فراهم آورند. پژوهش‌های انجام شده در زمینه فرآیند حسابرسی، بر اساس مبانی اقتصادی هستند و فرآیند حسابرسی را به عنوان تابع تولید در نظر گرفته‌اند. هدف آن‌ها درک نهاده‌های فرآیند تولید (ساعات کار و گروه رسیدگی کننده)، کارایی این نهاده‌ها و جانشینی آن‌ها در شرایط حسابرسی مختلف است (فرانسیس، ۲۰۱۱).

۴. صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی

مؤسسات حسابرسی، یک صنعت را تشکیل می‌دهند. ساختار هر صنعت می‌تواند رفتار اقتصادی در بازارها (مانند میزان کیفیت محصول و قیمت گذاری خدمات) را تحت تأثیر قرار دهد. به رغم اهمیت بالقوه ساختار صنعت در زمینه اداره اقتصادی مؤسسات حسابرسی، پژوهش‌های اندکی در این حوزه انجام شده است.

اگرچه تسلط مؤسسات بزرگ، احتمالاً پیامد منطقی صرفه اقتصادی ناشی از مقیاس است، اما قانون گذاران نگرانی‌هایی را در خصوص رشد تسلط بازار توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ و تأثیر منفی احتمالی آن بر کیفیت حسابرسی (به دلیل نبود رقابت) ابراز کرده‌اند (فرانسیس، ۲۰۱۱).

۵. نهاده‌ها و سازوکارها

آرایشات نهادی، به نظام قانونی کشور اشاره دارد که

مسئولیت‌های قانونی حسابرسان را مشخص می‌کند. هر کشوری، نهاده‌های منحصر به فرد خود را دارد که مقررات گذاری و نظارت بر حسابرسان را بر عهده دارند. به عنوان نمونه، در ایالات متحده نهاده‌ها، شامل هیأت‌های ایالتی حسابداری^(۱۸) است که به حسابرسان گواهینامه می‌دهد، یا انجمن حسابداران خبره^(۱۹) که آزمون‌های اعطای گواهینامه را طراحی می‌کند و استانداردهای حسابرسی را برای شرکت‌های پذیرفته نشده در بورس تدوین می‌کند. نهاده‌ها همچنین، شامل هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی^(۲۰) می‌شود که استانداردهای حسابداری مالی را تدوین می‌کند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار^(۲۱) برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اقدام به وضع مقررات می‌کند و حسابرسی این شرکت‌ها را نیز الزامی کرده است. همچنین کمیسیون بورس و اوراق بهادار، حسابرسان معتمد بورس را تعیین می‌کند و قدرت تنبیه حسابرسان و مؤسسات حسابرسی مشارکت کننده در گزارشگری همراه کننده شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار را در اختیار دارد. حسابرسانی که شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار را حسابرسی می‌کنند، مشمول مقررات هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^(۲۲) نیز می‌باشند که استانداردهای حسابرسی مربوط به شرکت‌های عضو بورس را منتشر می‌کند و مؤسسات حسابرسی را در قالب مأموریت کنترل کیفیت خود، بازرسی می‌کند. علاوه بر این، سازوکارهای نهادی مهم دیگری هم وجود دارد که علاوه بر حسابرسی مستقل، نظارت بر شرکت‌ها را فراهم می‌کند. وظایف اعضای هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی در راستای اجرای اصول راهبری شرکت‌ها، نمونه‌هایی از این سازوکارها می‌باشند. این سازوکارهای راهبری می‌توانند بر حسابرسی مستقل نیز تأثیر داشته باشند (فرانسیس، ۲۰۱۱).

۶. پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابرسی

یکی از ابعاد ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی، بررسی پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابرسی بر شرکت‌ها و استفاده کنندگان برون سازمانی است. تجزیه و تحلیل اقتصادی استانداردهای حسابرسی از آن جهت حائز اهمیت است که ارزشمندی و محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی و پیامدهای اقتصادی آن را نشان می‌دهد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

اندازه گیری کیفیت حسابرسی

در مورد اندازه گیری کیفیت حسابرسی، آرای متعدد و مهمی به شرح زیر وجود دارد:

دایز و گیروکس^(۲۳) (۱۹۹۲)، بررسی کنترل کیفیت در مؤسسات را معیاری برای سنجش کیفیت واقعی حسابرسی تلقی می‌کنند. از دیدگاه دیویدسون و نیو (۱۹۹۳)، مقیاس اندازه گیری کیفیت حسابرسی، تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده است که این تفاوت، نشان دهنده کیفیت حسابرسی بیشتر است. پالم رز (۱۹۸۸)، در رابطه با اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی، از میزان دعاوی حقوقی علیه حسابرسان استفاده کرده است. او اعتقاد دارد که کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، با یکدیگر همبستگی مثبت دارند.

لام و چانگ (۱۹۹۴)، براساس پژوهش خود در کشور سنگاپور بیان می‌کنند از آنجایی که سود پیش بینی شده، به طور جداگانه

حسابرسی و تأیید می‌شود، اختلاف در سود پیش‌بینی شده و سود گزارش‌شده، مستقل از کیفیت حسابرسی است. کریشن و شوئر^(۲۴) (۲۰۰۰)، مقیاس واقعی اندازه‌گیری کیفیت را ناشی از این می‌دانند که مؤسسات، اصول حسابداری را رعایت کنند.

خلاصه و نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرسی، تعاریف گوناگونی دارد. در ادبیات حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مرتبط، تعریف می‌شود. در مقابل، پژوهشگران حسابداری، ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائل‌اند و این ابعاد اغلب به تعاریفی منجر می‌شود که ظاهری متفاوت دارند. هرکدام از این تعاریف درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده‌کنندگان از استقلال آنان را دربرمی‌گیرد. به‌طور کلی، ویژگی‌های حسابرسی باکیفیت عبارت از: اهمیت، قابلیت اعتماد، بی‌طرفی، دامنه کار حسابرسی، به‌موقع بودن، وضوح و کارایی است. بنابراین، مؤسسات حسابرسی باید سیاست‌ها، سیستم‌ها و رویه‌هایی را به کار ببندند که عوامل کیفی پیشگفته را تقویت و در کلیه مراحل حسابرسی، شامل پذیرش کار، زمان‌بندی کار، برنامه‌ریزی، اجراء ارزیابی یافته‌ها، نتیجه‌گیری، گزارش دهی و پیشنهادهای حسابرسی، کنترل‌های کیفیت را اجرا کنند.

پی‌نوشت‌ها:

1. External Audit Quality
2. Audit Quality Review Board
3. DeAngelo
4. Titman & Trueman
5. Palmrose
6. Davidson & Neu
7. Lam & Chang
8. Service by Service Basis
9. Bonner
10. Moreland
11. Li Dang
12. Peecha
13. Wallace
14. Dunn et al.
15. Meyer & Rigs
16. Gibbins et al.
17. Francis
18. State Boards of Accountancy
19. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
20. Financial Accounting Standards Board (FASB)
21. Securities and Exchange Commission (SEC)
22. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
23. Dies & Giroux
24. Krishnan & Scheuer

منابع و مآخذ:

منابع فارسی

- ۱) آذین فر، کاوه (۱۳۸۶)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی
- ۲) رائی (۱۳۸۲)، اثربخشی عملکرد کمیته کنترل کیفیت، سازمان حسابرسی، مجموعه مقالات حسابرس، شماره ۳۰

۳) کمیته تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه: علی نیکخواه آزاد (۱۳۷۹)، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

۴) شاه‌رخ، سیده سمانه، مشایخ، شهناز (۱۳۸۶). بررسی دقت پیش‌بینی شود توسط مدیران و عوامل مؤثر بر آن، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۵۰، ۶۵-۸۰ (۴) علوی طبری، سید حسین، خلیفه سلطان، سید احمد و شهیندیان، ندا (۱۳۸۸)، کیفیت حسابرسی و پیش‌بینی سود، مجله تحقیقات حسابداری، ۳، ۲۲-۳۵.

۵) مجتهد زاده، ویدا، و آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۸، ۷۶-۵۳.

۶) یعقوب نژاد، احمد، امیری، محمد (۱۳۸۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و تأثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت سود سهام، پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱۸-۸۱.

منابع انگلیسی

25. 1) Bonner, S. (2008). Judgement and Decesion Making in Accounting, Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
26. 2) Davidson, R. A. , & Neu, D. (1993). A Note on The Association Between Audit Firm Size & Audit Quality, Contemporary Accounting Research, 488-479, (2)9.
27. 3) DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, 199-183, (3)3.
28. 4) Dies, D. R., & Giroux (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector, The Accounting Review, 479-462, (3)67.
29. 5) Dunn, K., Mayhew, B., & Morsefield, S., (2000). Disclosure Quality and Auditor Choice. Working Paper CUNY-Baruch.
30. 6) Francis, J. (2004). What Do We Know About Audit Quality?, The British Accounting Review, 368-345, (4)34.
31. 7) Francis, J. (2011). A Framework for Understanding & Researching Audit Quality, Journal of Practice & Theory, (2)30 152-125.
32. 8) Gibbins, M. Mccracken, S. , & Salterio, S. (2010). The Auditors for Negotitation with Management: Flexibility of Initial Accounting Position & Nature of the Relationship, Accounting Organizations & Society, 595-579, (6)35.
33. 9) Guidelines on Audit Quality (2004). Revised Version for the Consideration of Contact of the Heads of the SAIs of the European Union Committee.
34. 10) Krishnan, J. , & Scheuer, P. C. (2000). The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector Auditing, Journal of Practice & Theory, 26-9, (2)19.
35. 11) Lam, S. , & Chang, S. (1994). Auditor Service Quality & Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore, Journal of Internationa Accounting, Auditing & Taxation, (1)3 110-103.
36. 12) Li Dang (2004). Assessing Actual Audit Quality, PhD Thesis, Drexel University, Corvallis, OR.
37. 13) Mayer, M. J. , & Rigs, J. T. (2007). The Impact of Auditor-Client Relationships on The Reversal of First Time Audit Qualification. Managerial Auditing Journal, 55-53.
38. 14) Moreland, K. A. (1995). Criticisms of Auditors & The Association Between Earnings and Returns of Client Firms, Auditing, 104-94, (1)14.
39. 15) Palmrose, Z. (1988). An Analysis of Auditor Litigation & Audit Service Quality, The Accounting Review, 73-55, (1)64.
40. 16) Peecha, M. (2005). It Is About Audit Quality: Perspective on Strategic System Auditing, Accounting Organization & Society
41. 17) Titman, S. , & Trueman, B. (1986). Information Quality & the Valuation of New Issues, Journal of Accounting and Economics, 159-72, 8.