



کیفیت حسابرسی

ناصر ایزدی نیا

عضو هیات علمی دانشگاه اصفهان

افسر علی مرادی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف آباد

بهرام غنی زاده

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف آباد

تخصص گرایی، وجود کمیته‌ی حسابرسی در واحد مورد رسیدگی، سابقه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، بررسی هم‌پیشگان، درصد مالکیت بازار حسابرسی و دوره‌ی تصدی حسابرس. عوامل مؤثر بر تقاضای خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، نظریه‌ی علامت‌دهی، هزینه‌ی نمایندگی، وجود کمیته‌ی حسابرسی، تضاد منافع، پی‌آمدهای اقتصادی بااهمیت، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم هستند.

در این مقاله مهم‌ترین تعاریف کیفیت حسابرسی و عوامل تأثیرگذار بر آن ارائه می‌شود. دو عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی عبارتند از عوامل مؤثر بر عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی. نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که عوامل مؤثر بر عرضه‌ی خدمات حسابرسی عبارتند از میزان تجربیات حسابرسان، میزان دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان، سرپرستی کار حسابرسی، اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی، کسب شهرت،

پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه نشان می‌دهد که عواملی همچون معقول‌بودن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تعویض ادواری حساب‌رسان، تشکیل کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌ها، محدودیت ارتباط با صاحب‌کاران، ادغام مؤسسات کوچک‌تر و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، پاسخ‌گو کردن حساب‌رسان، تخصص‌گرایی حساب‌رسان، تأکید بر بررسی هم‌پیشگان، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، وجود قوانین حمایتی از حساب‌رسان و موارد دیگر منجر به تقویت کیفیت حسابرسی می‌شود.

با عنوان پژوهش در مورد کیفیت حسابرسی در مجله‌ی حسابداران رسمی آمریکا منتشر کرد. به عقیده‌ی وی کیفیت حسابرسی از دیدگاه افراد مختلف، دارای معانی متفاوتی است. به‌عنوان مثال بررسی اپستین و جیگر^۲ در سال ۱۹۹۴ بیانگر این است که ۷۰ درصد از سرمایه‌گذاران عقیده دارند که حساب‌رسان باید در گزارش‌های خود اطمینان کاملی از نبود تحریفات بااهمیت به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارائه کنند. همچنین حساب‌رسان باید ریسک تجاری واحد مورد رسیدگی خود را مورد ارزیابی قرار دهد تا بدین‌وسیله



مقدمه

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه‌ی حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی انجام شده است تا رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و دیگر متغیرهای آن کشف شود. به‌هرحال، از آن‌جا که کیفیت حسابرسی در عمل به‌سختی قابل مشاهده است، پژوهش‌ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. هدف از نگارش این مقاله، مروری بر ادبیات مرتبط با کیفیت حسابرسی با اشاره به برخی تحقیقات انجام شده در این زمینه است.

حرفه‌ی حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه‌ی حسابرسی انتظار دارد ارائه‌ی گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه‌ی حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌ها است (یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹).

وتن^۱ در سال ۲۰۰۳ مقاله‌ای در خصوص حسابرسی،

خطر ناشی از دعاوی و نارضایتی مشتریان را کاهش دهد و از خدشه‌دار شدن شهرت خود جلوگیری کند زیرا پی‌آمد ناشی از کیفیت به‌سرعت قابل مشاهده نیست.

تعریف کیفیت حسابرسی

یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره‌ی کیفیت حسابرسی، تعریفی است که دی آنجلو^۳ (۱۹۸۱) تحت عنوان "ارزیابی بازار" ارائه کرده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حساب‌رسان:

(۱) موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند.

(۲) تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش دهد.

احتمال این که حساب‌رسان موارد تحریفات بااهمیت را کشف کند به "شایستگی حساب‌رسان"، و احتمال این که حساب‌رسان موارد تحریفات بااهمیت کشف شده را گزارش کند، به "استقلال حساب‌رسان" بستگی دارد (وتن، ۲۰۰۳).

تعریف "دی آنجلو" از کیفیت حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت حسابرسی مبتنی بر این فرض است که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده‌ی کیفیت واقعی حسابرسی است (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

"پالمروس" (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را برحسب 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 حسابرسی‌شده از تحریفات بااهمیت است". در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی‌شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعریف به طرح پرسش زیر منتهی می‌شود: "چه‌گونه استفاده‌کنندگان میزان قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی‌شده را ارزیابی می‌کنند؟" این تعریف از کیفیت حسابرسی مبتنی بر حسابرسی‌های انجام شده است، زیرا سطح اطمینان صورت‌های مالی حسابرسی‌شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد. در نتیجه، تعریف "پالمروس" بر کیفیت واقعی حسابرسی تأکید دارد.

"دیویدسون و نیو" (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات بااهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. ساختار کیفیت حسابرسی از سازه‌های گوناگون کمی (اندازه‌ی مؤسسه، حق‌الزحمه) و کیفی از قبیل توانایی‌های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای ضوابط حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) تشکیل شده و به همین دلیل اندازه‌گیری آن دشوار است. از آن‌جا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، تبیین کیفیت حسابرسی، موضوعی بااهمیت محسوب می‌شود (نمازی و دیگران، ۱۳۸۶).

"مایرز و دیگران" یکی دیگر از شاخص‌های کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را میزان مراقبت حرفه‌ای حسابرس و توانایی نظارت آن یعنی "دوره‌ی تصدی حسابرس" می‌دانند. هرچه دوره‌ی تصدی حسابرس بیش‌تر باشد، شناخت او از صاحب‌کار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد (مایرز و دیگران، ۲۰۰۳).

مشکل اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس 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 مؤسسه‌ی حسابرسی تعریف می‌شود. کیفیت حسابرسی باید برای هر پروژه‌ی حسابرسی به طور جداگانه (بر مبنای خدمت به خدمت) تعریف شود، زیرا مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی یکسان اجرا نکند. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم "کیفی بودن حسابرسی‌های مؤسسه‌ی 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 کیفیت حسابرسی ضروری است.

برداشت از کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مفهوم متفاوت است. 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" (۱۹۸۸) برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می‌کند. برخی مطالعات از میزان حق‌الزحمه به عنوان کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. وی در تحقیق خود به ارتباط مثبت بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی دست یافته است.

بسیاری از مطالعات به دلیل دشوار بودن اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی، برداشت از کیفیت حسابرسی را آزمون کرده‌اند. "دی آنجلو" (۱۹۸۱) استدلال می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، انگیزه‌ی کم‌تری برای رفتار فرصت‌طلبانه دارند و از این رو، برداشت استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی این‌گونه مؤسسات حسابرسی در وضعیت بهتری است.

تفاوت بین کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی

بسیاری از پژوهشگران حسابداری ابعاد گوناگونی را برای کیفیت حسابرسی قائل هستند، این ابعاد اغلب به تعاریفی کاملاً متفاوت منجر می‌شود. تعاریف ارائه‌شده شامل ابعاد گوناگونی از استقلال و شایستگی واقعی و همچنین برداشت از استقلال و شایستگی حسابرسان است. اگرچه برداشت از کیفیت حسابرسی با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط است،

اما معنای یکسانی ندارند. بدین لحاظ، برای حفظ تمایز آن‌ها از واژگان "نظارت حسابرِس" و "شهرت حسابرِس" به ترتیب برای توصیف "کیفیت واقعی حسابرسی" و "برداشت از کیفیت حسابرسی" استفاده می‌شود. نظارت حسابرِس، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هر چه توان نظارتی حسابرِس بالاتر باشد، گزارش‌های مالی ارائه‌کننده‌ی وضعیت اقتصادی صاحب‌کار از کیفیت بالاتری برخوردار است. اثربخشی و توان نظارتی حسابرِس تحت تأثیر مستقیم شایستگی و استقلال واقعی وی است. شهرت حسابرِس چگونگی برداشت ذی‌نفعان از اعتبار یا قابلیت اعتماد اطلاعات را نشان می‌دهد. شهرت حسابرِس به استنباط استفاده‌کنندگان از شایستگی و استقلال ظاهری حسابرسان ارتباط پیدا می‌کند و نشان‌دهنده‌ی قابلیت حسابرِس در ایجاد ارزش افزوده برای اطلاعات صورت‌های مالی است. بدین لحاظ، شهرت را باید از نگاه تمام حسابرسی‌های انجام‌شده توسط مؤسسه‌ی حسابرسی بررسی کرد، در حالی که نظارت حسابرِس برای هر پروژه‌ی حسابرسی را باید جداگانه مورد ارزیابی قرار داد.

برداشت از کیفیت حسابرسی، کیفیت واقعی حسابرسی و متغیر اندازه

از آن‌جا 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 (تیتمان و ترومن^۷، ۱۹۸۶). "دی آنجلو" با استفاده از روش تحلیلی ثابت کرد که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبت دارد، زیرا از دیدگاه اقتصادی، زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات بااهمیت در مؤسسات بزرگ قابل ملاحظه است (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

پژوهشگران، متغیرهای دیگری همچون میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسان را به عنوان کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند. در این میان، در بیش‌تر تحقیقات متغیر اندازه مورد استفاده قرار گرفته است. در این تحقیقات، اغلب از روش مقایسه‌ای دو وجهی (مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقابل دیگر مؤسسات حسابرسی) به‌عنوان نماینده‌ی کیفیت حسابرسی با فرض زیر استفاده شده است: مؤسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی بالاتر و مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر کیفیت حسابرسی پایین‌تری دارند. اما تاکنون پاسخ روشنی به این سوال که آیا ویژگی یادشده می‌تواند معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد، یا خیر، داده نشده است. تحقیقات انجام‌شده‌ی دووجهی (مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقابل

مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر) در این زمینه بر دو فرض اصلی استوار بوده‌اند:

- (۱) یک مؤسسه‌ی حسابرسی برای تمام صاحب‌کاران در تمام دوره‌های مالی کیفیت حسابرسی یکسانی ارائه می‌کند.
- (۲) کیفیت حسابرسی تمامی مؤسسات حسابرسی بزرگ یا تمامی مؤسسات کوچک یکسان است.

این دو فرض اصلی، خود با چالش فراوانی مواجه است. امکان ارائه‌ی کیفیت حسابرسی یکسان برای تمام صنایع و در زمان‌های مختلف منطقی به نظر نمی‌رسد. برای نمونه، حسابرِس ممکن است در حسابرسی برخی از صنایع مهارت ویژه‌ای داشته باشد و از این رو، کیفیت حسابرسی بهتری نسبت به صنایع دیگر ارائه کند. همچنین منطقی به نظر نمی‌رسد که تمام مؤسسات حسابرسی کیفیت حسابرسی یکسانی ارائه کنند. به هر روی، نتایج مطالعات در زمینه‌ی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی این فرضیه را تأیید کرده‌اند که کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با یکدیگر ارتباط مثبت دارند.

عوامل مؤثر بر عرضه و تقاضا برای انجام خدمات حسابرسی با کیفیت بالا

به طور کلی، تحقیقات انجام شده در زمینه‌ی کیفیت حسابرسی را می‌توان در دو گروه کلی عوامل مؤثر بر عرضه‌ی حسابرسی با کیفیت بالا و عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا تقسیم کرد. تحقیقات انجام شده از دیدگاه عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی، عمدتاً بر عواملی تأکید می‌کند که بر توانایی‌های حسابرسان در ارائه‌ی حسابرسی با کیفیت بالا تمرکز دارد. تحقیقات صورت گرفته از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، عمدتاً با عواملی سروکار دارد که برخواست استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی، از جمله سهام‌داران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحب‌کاران تأثیر می‌گذارد.

ساختار کیفیت حسابرسی چند بعدی و نامشهود است؛ به همین دلیل اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آن‌جا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند، تعیین چارچوبی برای مشخص کردن کیفیت حسابرسی موضوعی بااهمیت محسوب می‌گردد. همچنین بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه عرضه‌کنندگان و متقاضیان خدمات حسابرسی در خور توجه است (مجتهدزاده و آقائی، ۱۳۸۱).

الف- عوامل مؤثر بر عرضه‌ی خدمات حسابرسی با کیفیت بالا

پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان انجام شده،

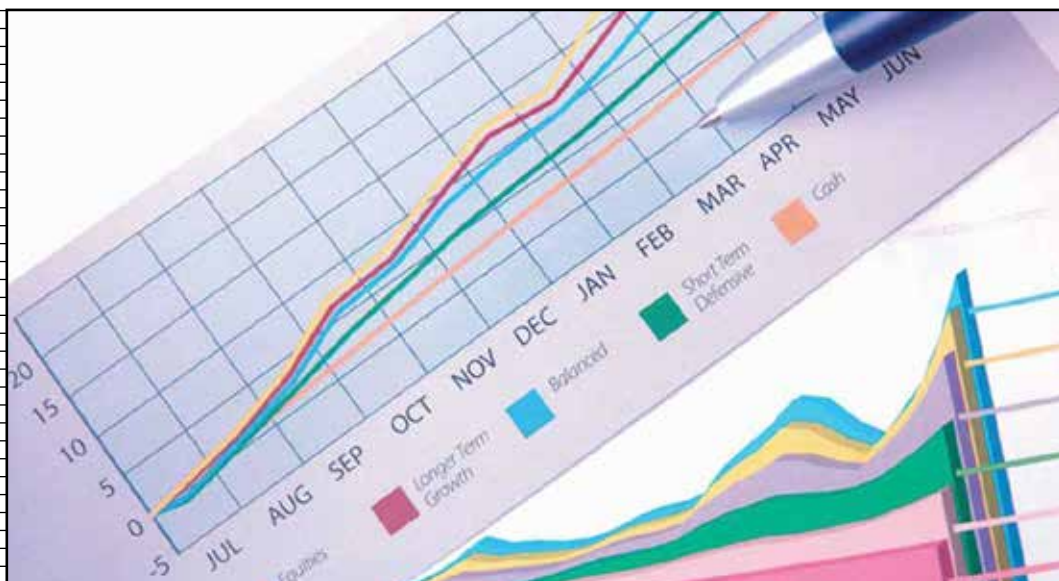
عمدتاً بر عواملی تأکید می‌کند که بر توانایی‌های حسابرسی در ارزیابی حسابرسی با کیفیت بالا تأثیر می‌گذارد. از دیدگاه حسابرسان توانایی حسابرس و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. همچنین حسابرسان حرفه‌ای و خبره درک بالاتری از اشتباه‌های مرتکب‌شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این امر می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد. از دیدگاه حسابرسان، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲).

- سابقه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی
- بررسی هم‌پیشگان
- درصد مالکیت بازار حسابرسی (میزان رقابت با سایرین)
- دوره‌ی تصدی حسابرس

درباره‌ی هریک از تحقیقات انجام‌شده در زمینه‌ی موارد بالا توضیح مختصری ارائه خواهد شد.

میزان تجربیات حسابرسان

لیبی و فردریک^۸ (۱۹۹۰) دریافته‌اند که هر چه میزان



تجربه‌ی حسابرسان بیش‌تر باشد، درک آنان از انواع تحریفات موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. از این رو، نتیجه‌گیری کرده‌اند که کیفیت تصمیم حسابرس با افزایش میزان تجربه از حسابرسی بهبود می‌یابد. بنابراین، هر قدر حسابرس از تجربه‌ی بیشتری برخوردار باشد خدمات بهتری را به جامعه عرضه خواهد کرد.

دعاوی حقوقی

لیز و واتز^۹ (۱۹۹۴) تعداد دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان را به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مورد آزمون قرار داده‌اند. آن‌ها به این نتیجه دست یافته‌اند که حسابرسانی که بیش‌تر در معرض ادعاهای حقوقی قرار می‌گیرند، کم‌تر از فناوری پیشرفته‌ی حسابرسی استفاده می‌کنند. نتایج تحقیق آنان حاکی از آن بود که کیفیت حسابرسی با استفاده از فناوری جدید حسابرسی بهبود می‌یابد.

به طور کلی هدف حسابرسان، حفاظت از منافع سهام‌داران در مقابل تحریفات و اشتباهات بااهمیت موجود در صورت‌های مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان، به‌طور کلی عواملی هستند که بر توانایی حسابرسان در کشف تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا انگیزه‌ی اقتصادی از گزارش تحریفات بااهمیت کشف‌شده اثر دارند. شماری از این تحقیقات، کیفیت تصمیم حسابرس و تأثیر آن را بر اثربخشی و کارایی حسابرسی آزمون کرده‌اند. بسیاری از این مطالعات، کیفیت حسابرسی را به طور مستقیم آزمون نکرده‌اند، اما عواملی را بررسی کرده‌اند که به بهبود در کیفیت تصمیم حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. برخی از این عوامل عبارتند از:

- میزان تجربیات حسابرسان
- دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان،
- سرپرستی کار حسابرسی
- اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی
- کسب شهرت
- تخصص‌گرایی
- وجود کمیته‌ی حسابرسی در واحد مورد رسیدگی

حرفه، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند (نمازی و همکاران، ۱۳۸۶).

بنابراین حسابرسان تلاش می‌کنند تا با افزایش کیفیت خدمات حسابرسی از طریق آن میزان دعاوی را بر علیه خود کاهش دهند این امر هزینه‌های احتمالی آتی را کاهش می‌دهد.

سرپرستی کار حسابرسی

"کینگ و شوارتز"^{۱۱} (۱۹۹۹) میزان سرپرستی کار حسابرسی را به عنوان شاخص کیفیت در مواقعی که حسابرسان تحت

انگیزه‌ی کسب شهرت

"واتز و زیمرمن"^{۱۲} (۱۹۸۳) برای دفاع از این نظریه که حسابرسان در بازار سرمایه از شهرت حرفه‌ای خود دفاع می‌کنند، به نمونه‌های تاریخی استناد کرده‌اند. شهرت انگیزه‌ای برای حفظ استقلال حسابرسان است. به هر حال، انگیزه‌ی کسب شهرت سازوکار خودنظارتی برای حفظ استقلال است.

تخصص‌گرایی

تحقیقات انجام‌شده در این زمینه بیانگر آن است که بین نوع صنعتی که حسابرسان در حسابرسی آن تبحر دارند و



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 حسابرسان است.

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی

"دیویدسون و نیو" (۱۹۹۳) نشان داده‌اند که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ مشتریان بزرگ‌تری دارند، از این رو، توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورت‌های مالی از حسابرسان 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 حسابرسان در انجام حسابرسی، نسبت به مؤسسات کوچک‌تر، برخوردارند.

"کریشنان و شایور"^{۱۱} (۲۰۰۰) نیز ارتباط بین اندازه‌ی شرکت و کیفیت حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که مؤسسات بزرگ حسابرسی، از کیفیت خدمات بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی برخوردارند.

کیفیت گزارش حسابرسی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسی‌انی که در صنعت موردنظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیش‌تر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه‌ی آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه‌ی حسابرسی تجربه‌ی بیش‌تری در یک صنعت کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه‌ی بیش‌تری به ارائه‌ی خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (سجادی و ابراهیمی مند، ۱۳۸۴).

وجود کمیته‌ی حسابرسی در واحد مورد رسیدگی

تنوه و لیم^{۱۲} (۱۹۹۴) طی تحقیقی در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار بر استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که از دیدگاه حسابرسان مستقل و حسابداران شاغل در شرکت‌های تولیدی، وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار بر استقلال حسابرس تأثیر فزاینده دارد.

سابقه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی

مؤسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالایی برخوردارند

و معمولاً هزینه‌ی بیش‌تری صرف آموزش حساب‌برسان خود می‌کنند و کنترل قوی‌تری دارند. دوپوچ و سیرمونیک^{۱۴} (۱۹۸۰) معتقدند که مؤسسات حساب‌رسی بزرگ برای افزایش کیفیت حساب‌رسی خود، سرمایه‌گذاری زیادی را انجام می‌دهند. کراس ول و همکارانش^{۱۵} (۱۹۹۵) طی تحقیقی به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حساب‌رسی مشهور قیمت بالاتری دارند و از اعتبار و شهرت خود بیشتر مراقبت می‌کنند.

بررسی هم‌پیشگان

مؤسسات حساب‌رسی در حال توسعه دامنه‌ی خدمات غیرحساب‌رسی به صاحب‌کاران خود هستند. برخی معتقدند که بسیاری از مؤسسات حساب‌رسی، متقبل زیان می‌شوند به این امید که بتوانند درآینده قراردادهای مشاوره‌ای پرسود با صاحب‌کاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار بسیاری بر حساب‌برسان به‌خصوص در رده‌ی مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب‌وکار وارد می‌آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می‌یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ رابطه‌ی خوب تجاری با صاحب‌کاران، بی‌طرفی و استقلال حساب‌رسی را زیر سؤال می‌برد. اما برای کاهش تردید در خصوص استقلال، حفاظت‌هایی همانند بررسی هم‌پیشگان و روش‌های کنترل کیفیت در مؤسسات حساب‌رسی، انجام می‌پذیرد. توجه به بررسی هم‌پیشگان باعث می‌گردد تا عرضه‌ی خدمات حساب‌رسی از کیفیت بالاتری برخوردار گردد (وینسی و دیگران^{۱۶}، ۲۰۱۰).

درصد مالکیت بازار حساب‌رسی (میزان رقابت با سایر مؤسسات حساب‌رسی)

با مشاهده‌ی سهم نسبی بازار مؤسسات حساب‌رسی که به یک صنعت خاص ارائه‌ی خدمت می‌کنند، می‌توان به میزان دانش تخصصی صنعت مؤسسه‌ی حساب‌رسی پی برد. مؤسسه‌ای که سهم بزرگ‌تری از بازار را در اختیار دارد از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت برخوردار است (یو^{۱۷}، ۲۰۰۸). تلاش برای در دست داشتن بازارهای بیشتر در انجام خدمات حساب‌رسی، مستلزم افزایش کیفیت عرضه‌ی خدمات حساب‌رسی است.

دوره‌ی تصدی حساب‌برس

در پژوهشی که مایرز و همکاران (۲۰۰۳) انجام دادند به این نتیجه رسیدند که بالا بودن دوره‌ی تصدی‌گری حساب‌رسی موجب شناخت و تخصص حساب‌برس در صنعت صاحب‌کار مربوط می‌شود و هرچه دوره‌ی تصدی حساب‌برس بیشتر باشد کیفیت و پایداری سود و همچنین کیفیت حساب‌رسی بیشتر خواهد بود.

ب - عوامل مؤثر بر تقاضای خدمات حساب‌رسی با کیفیت بالا

تحقیقاتی که به بررسی تأثیر نیاز استفاده‌کنندگان خدمات حساب‌رسی با کیفیت پرداخته‌اند، دارای حیطه‌ی محدودتری است. مهم‌ترین عواملی که این تحقیقات شناسایی کرده‌اند شامل موارد زیر است:

- حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی
- نظریه‌ی علامت‌دهی
- هزینه‌ی نمایندگی
- وجود کمیته‌ی حساب‌رسی
- تضاد منافع
- پی‌آمدهای اقتصادی بااهمیت
- پیچیدگی
- عدم دسترسی مستقیم

حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی

نیکبخت و تنانی در سال ۱۳۸۹ عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی را مورد بررسی قرار دادند این عوامل عبارتند از: الف حجم عملیات (اندازه‌ی شرکت) ب پیچیدگی عملیات شرکت ج نوع مؤسسه‌ی حساب‌رسی د- تورم (رشد عمومی قیمت‌ها با حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی دارای ارتباطی مثبت و هم‌سو است) هـ) ریسک عدم کشف که در واقع همان ریسک حساب‌برس است، که با حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی ارتباط منفی و معکوس دارد.

و) مهارت و تخصص کادر حساب‌داری صاحب‌کار، با حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی ارتباط منفی و معکوس دارد. معقول‌بودن حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی تأثیر مهمی بر کیفیت تقاضا برای انجام خدمات، توسط یک مؤسسه‌ی حساب‌رسی تلقی می‌گردد.

نظریه‌ی علامت‌دهی

"وندا والاس"^{۱۸} تقاضا برای خدمات حساب‌رسی با کیفیت بالا را در چارچوب نظریه‌ی علامت‌دهی در عرضه‌ی اولیه‌ی سهام در بازار سرمایه مورد بررسی قرار داده است. در چارچوب نظریه‌ی علامت‌دهی، اگر خریداران اوراق بهادار نتوانند بین اوراق بهادار باکیفیت و بی‌کیفیت تفاوت قائل شوند، قیمت بازار اوراق بهادار به گونه‌ای تعدیل می‌شود تا متوسط کیفیت مورد انتظار اوراق بهادار آماده برای فروش را منعکس سازد. پی‌آمد چنین اقدامی خروج اوراق بهادار باکیفیت از بازار است. در واقع، چنانچه مدیران بر کیفیت نسبی اوراق بهادار خود آگاه باشند، انگیزه‌ی لازم را برای انتقال یک پیام و علامت

مشخص از طریق حسابرسی صورت‌های مالی با کیفیت بالا خواهند داشت. این پیام انعکاس‌دهنده‌ی فراتر بودن کیفیت اوراق بهادار آن‌ها از متوسط کیفیت مورد انتظار بازار است (والاس، ۱۹۸۷).

هزینه‌ی نمایندگی

با افزایش منابعی که سهام‌داران در اختیار مدیر قرار می‌دهند، میزان افراد ذی‌نفع در ارتباط با شرکت نیز افزایش می‌یابد که پی‌آمد چنین شرایطی بروز تضاد منافع است. در نتیجه‌ی تضاد منافع، افراد ذی‌نفع برای هم‌سو ساختن منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع، باید متحمل هزینه‌های نمایندگی شوند (جنسن^{۱۹}، ۱۹۷۶).

مدیر که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارائه‌ی اطلاعات مالی شرکت سعی می‌کند تا هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. اما به علت اختیارات مدیریت، نیاز نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه‌ی حسابرس مستقل را مطرح می‌کند. برای استفاده از خدمات حسابرسی باید مبلغی به عنوان حق‌الزحمه خدمات حسابرسی پرداخت شود. این مبلغ توسط حسابرس و با توجه به ارزیابی وی از حجم و ریسک کار حسابرسی تعیین می‌گردد. براین اساس هزینه‌های نمایندگی به لحاظ نظری می‌تواند از طریق افزایش ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحدهای مورد رسیدگی بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی اثری فزاینده داشته باشد (گال فردیناند^{۲۰}، ۱۹۹۸).

کمیته‌ی حسابرسی

ابوت و پارکر^{۲۱} (۲۰۰۳) تغییر حسابرس مستقل را بررسی کرده و نتیجه گرفته‌اند که وجود کمیته‌ی حسابرسی فعال و مستقل در شرکت‌ها با افزایش کیفیت حسابرسی ارتباط نزدیک دارد. نتایج تحقیق آن‌ها با نظریه‌ی کارگزاری (نمایندگی) تطبیق دارد و بیانگر آن است که وجود قوانین منجر به محدود شدن حیطه‌ی عمل غیرمسئولانه‌ی مدیران می‌شود. لذا، وجود کمیته‌ی حسابرسی باعث می‌شود که کیفیت حسابرسی از این حیث که حسابرس ممکن است تحت تأثیر تمایلات مدیریت قرار نگیرد، افزایش یابد. آن‌ها دریافته‌اند که وجود یک کمیته‌ی فعال و مستقل با افزایش کیفیت حسابرسی و تغییرات گاه‌به‌گاه حسابرسان در ارتباط است. براساس نتایج تحقیق این دو، وجود کمیته‌ی حسابرسی قوی ممکن است کیفیت حسابرسی، از طریق حصول اطمینان از این‌که حسابرسان می‌توانند بی‌طرفی خود را حفظ کنند و تسلیم آمال مدیران نشوند، افزایش دهد (ابوت و پارکر، ۲۰۰۳).

تضاد منافع

وقتی استفاده‌کننده‌ی اطلاعات تصور می‌کند بین او و تهیه‌کننده‌ی اطلاعات تضاد منافع بالفعل یا بالقوه وجود دارد، احتمال تحریف (عمدی و یا سهوی) اطلاعات دریافت‌شده برایش مطرح می‌شود. از این رو، کیفیت اطلاعات دریافت شده مظنون تلقی می‌شود و انجام حسابرسی توسط شخصی مستقل و عاری از تصور تضاد منافع لازم شمرده می‌شود.

پی‌آمدهای اقتصادی بااهمیت

منظور از فرایند گزارش‌گری هدفمند، مساعدت به استفاده‌کننده‌ی اطلاعات در امر تصمیم‌گیری اقتصادی است. سوگیری، همراه‌کنندگی و نامربوط بودن یا ناقص بودن اطلاعات می‌تواند منجر به تصمیم غلط شود و به تصمیم‌گیرندگان زیان وارد کند. در شرایطی که این تصمیم، پی‌آمدهای مهم اقتصادی داشته باشد، تصمیم‌گیرنده اهمیت بیشتری برای کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت‌شده قائل می‌شود. کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت‌شده از طریق حسابرسی میسر است.

پیچیدگی

هرچه موضوعات اقتصادی و فرایند تبدیل آن‌ها به اطلاعات پیچیده‌تر می‌شود، استفاده‌کننده‌ی اطلاعات با مشکلات بیش‌تری در زمینه‌ی تشخیص کیفیت اطلاعات روبرو می‌گردد. همچنین پیچیدگی موضوع و یا سیستم پردازش اطلاعاتی، امکان بروز اشتباهات را به وجود می‌آورد. در این موارد حسابرسی می‌تواند وسیله‌ای برای حصول اطمینان از کیفیت اطلاعات گزارش‌شده به استفاده‌کننده‌ی آن اطلاعات باشد.

عدم‌دسترسی مستقیم

دورافتادگی استفاده‌کننده از تهیه‌ی اطلاعات می‌تواند به علت جدایی فیزیکی و یا ناشی از موانع حقوقی و سازمانی باشد. این عدم‌دسترسی مستقیم، دست‌یابی به مدارک و منابع اطلاعاتی را برای ارزیابی کیفیت آن‌ها از طریق آزمون مستقیم ناممکن می‌سازد و در شرایطی که ارزیابی مستقیم توسط استفاده‌کنندگان ناممکن و یا غیرعملی باشد، وی باید یا به کیفیت اطلاعات دریافتی اعتماد کند و یا آن‌که از افراد مستقل (حسابرسان) در ارزیابی اطلاعات دریافتی استفاده و به قضاوت آنان اتکا کند (نیکبیخت آزاد، ۱۳۸۸).

چارچوب کیفیت خدمات حسابرسی

عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد، اما تحقیقات بسیار معدودی در مورد ایجاد نمونه‌ای برای تشریح کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کاتاناچ و واکر^{۲۲} در سال ۱۹۹۹ الگوی جامع (البته آزمون نشده) از

توان بالقوه‌ی فراوانی برای انجام تحقیقات در زمینه‌ی کیفیت حسابرسی وجود دارد.

نتیجه‌گیری

تحقیقات انجام شده در زمینه‌ی کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که عوامل زیر منجر به تقویت کیفیت حسابرسی می‌شود:

- منطقی‌بودن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی
- تعویض ادواری حساب‌رسان
- تشکیل کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌ها

کیفیت حسابرسی ارائه کرده‌اند. براساس دیدگاه آنان، کیفیت حسابرسی تابعی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است: نخست، شایستگی (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، کارایی فنی و اثربخشی حسابرسی)، و دوم، عملکرد حرفه‌ای (شامل استقلال، بی‌طرفی، دقت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت حرفه‌ای).

علاوه بر ویژگی‌های فوق، الگوی آنها شامل این موارد است:

- تأثیر انگیزه‌های اقتصادی (از قبیل میزان حق‌الزحمه،



- ادغام مؤسسات کوچک‌تر و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر

- ایجاد سازوکاری برای پاسخ‌گو کردن حساب‌رسان
 - تخصص‌گرایی حساب‌رسان حسابرسی صنایع خاص
 - تأکید بر بررسی هم‌پیشگان
 - رتبه‌بندی سالانه‌ی مؤسسات حسابرسی
 - وجود قوانین حمایتی از حقوق حساب‌رسان
- در این چارچوب، با توجه به تحولات اخیر در حرفه‌ی حسابرسی در ایران و تشکیل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، و همچنین گسترش بازارهای مالی و افزایش نیاز روزافزون به اطلاعات مالی معتبر پیشنهاد می‌شود 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 استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی) شناسایی شود.

میزان هزینه‌ی حسابرسی، کارایی حسابرسی، دعاوی حقوقی، و خدمات مشاوره‌ای).

- ساختار بازار (از قبیل رقابت، درجه‌ی تمرکز در صنعت، صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس و وجود قوانین و مقررات)، و - تعویض حساب‌رسان (کاتاناج و واکر، ۱۹۹۹).

در حالی که برخی از اجزای این نمونه را پژوهشگران مورد بررسی قرار داده‌اند، اما این چارچوب در ساختار تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی نوآورانه است. پرسش این که کدام عامل بر کیفیت حسابرسی تأثیر بیش‌تری دارد، باید از طریق انجام تحقیقات پاسخ داده شود. به‌علاوه، عناصر نمونه‌ی فوق باید به منظور درک جامع‌تر 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 می‌شود. برخی از این تغییرات شامل گسترش دامنه‌ی خدمات اعتباردهی، اصلاح فرایند حسابرسی، نیاز به کاهش فاصله‌ی انتظارات و پذیرش فناوری جدید است. به طور خلاصه،

1 -Wooten	7 -Titman and Troman	16 -Vinci et.al
2 -Epstein and Geiger	8 -Libby and Fredrick	17 -Uu
3 -De Angelo	9 -Lys and Watts	19 -Jenson
4 -Palmrose	10 -king and Schwartz	21 -Abbot & parker
5 -Davidson and Neu	13 -Teo and Lim	22 - Cantach and Walker
6 -Myers et al	15 -Craswell et.al	

منابع

فارسی

- Davidson, R. A. and D. Neu.)1993(A note on the association between audit firm size and audit quality. Contemporary Accounting Research (Spring): 479-488
- DeAngelo, L.)1981(Auditor size and audit quality, Journal of Accounting and Economics 3: 189-199.
- Epstein, M., and Geiger, M (1994), Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap, Journal of Accountancy, January, PP.60-66.
- Kend Michael.(2008) Client Industry Audit Experince: Toward a better Undrestanding, Pacific Accounting Review ,Vol.20,PP. 49-62.
- King, R. R. and R. Schwartz.)1999(. Legal penalties and audit quality: An experimental investigation. Contemporary Accounting Research (Winter): 685-710
- Krishnan , Jagan and Schauer Paul C.(2000). The Differentiation of Quality among Auditors :Evidence from the Not -for-Profit Sector , Auditing : A Journal of Practice in Theory ,19,2,fall 226-297
- Libby and Fredrick (1990). " Experince and Ability to explain Audit Finding ". Journal of Accounting Research ,28(2),pp.348-367
- Lys, T., and R. L. Watts. (1994). Lawsuits against auditors. Journal of Accounting Research 32:65-93
- Lys, T., and R. Watts.(1994). Lawsuits against auditors. Journal of Accounting Research 13.32(Supplement): 65-93.
- Tendello, B. & Vanstraelen, A. (2008). "Earnings Management and Audit Quality in Europe: from the Private Client Segment", European Accounting Review, Vol. 17, No. 3, 447-469
- Uu,Wei.(2008).Accounting Based Earning Management and Real Activities Mainpulation Unpublished Dissertation ,Georgia Institue of Technology.
- Vinci Guerra ,Barbara ,Marie (2001). Auditor Independence : An Examination of The Effect of Self-Intrest Threat and Organization Safeguards on Auditor Judgment. UMI proquest digital dissertation. Degree :PHD , school : Drexel University
- Wooten.Thomas C. (2003). " Research About Audit Quality ".The CPA Journal.Jauuary 2003.published in 2011

- حساس یگانه، یحیی وامید مقصودی (۱۳۸۹) تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، شماره ۹، ص ۱
- سجادی، سید حسین و مهدی ابراهیمی‌مند (۱۳۸۴) عوامل افزاینده‌ی استقلال حسابرس مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۰، صص ۸۰-۶۱
- مجتهدزاده، ویدا و پروین آقایی (۱۳۸۳) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسیهای حسابداری و حسابرسی شماره ۵۳، صص ۷۶،۳۸
- مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی(۱۳۸۲) تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل بررسی‌های حسابداری و حسابرسی شماره ۳۲ صص ۴۳-۶۱
- نمازی، محمد و انور بایزیدی و سعید جبارزاده کنگرلویی (۱۳۹۰) بررسی رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات حسابداری، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۵-۱
- نیکبخت، محمدرضا، مهربانی، حسین، ۱۳۸۵، بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، صص ۱۴۷-۱۲۹
- نیکخواه آزاد، علی (۱۳۸۸)، بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ سوم، صص ۲۱-۱۹

انگلیسی

- Cantach A.H. Jr. and P.L. Walker (1999) A Descriptive and Nomative View. The Illinois Auditing Symposium. "The international debate over Mandatory Auditor Rotation: A conceptual Research Framework". Journal of International Accounting, Auditing & Taxation.8 (1) ,pp.43-66
- Crasewell, A.T., Francis, J.R.,& Taylor,S.L.(1995): Auditor Brand name reputations and Industrial Speializations. Journal of Accounting and Economics 20 (3), 297-322