

درآمدی بر تعریف کیفیت حسابرسی

رابرت نیچل، گوپال کریشنن، لاری شفچیک و اوما ولوری
ترجمه و تلخیص: امین رستمی معتمد و مهدی ابادری گوشکی

در این مقاله، با بررسی تعریف‌های موجود از کیفیت حسابرسی آغاز می‌کنیم و چارچوب کلی مبانی کیفیت حسابرسی را توضیح می‌دهیم. سپس شاخص‌های کیفیت حسابرسی مثل شاخص‌های ورودی، پردازش و خروجی را در تحقیقات به‌اختصار ارائه می‌کنیم. در پایان، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های بعدی ارائه خواهیم کرد. باید تلاش کرد مراکز پژوهشی نهادهای نظارتی بیش از این به بررسی و پژوهش در امر کیفیت حسابرسی بپردازند.

مقدمه

از کیفیت حسابرسی بسیار بحث شده اما به‌ندرت درک شده است. به‌رغم گذشت دو دهه از تحقیقات در این زمینه، بر سر تعریف آن توافق چندانی وجود ندارد. در آغاز، باید توجه داشت که کیفیت حسابرسی به عوامل بسیار زیادی می‌تواند بستگی داشته باشد. استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و کل جامعه‌ی ذی‌نفعان در فرایند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند، در عین حال که نوع شاخص‌های مورد استفاده برای ارزیابی کیفیت حسابرسی یکسان باشند. استفاده‌کننده از گزارش‌های



مالی می‌تواند بر این باور باشد که کیفیت بالای حسابرسی یعنی نبود تحریف با اهمیت حسابرسی و تعریف کیفیت بالای حسابرسی را انجام وظایف لازم توسط حسابرس براساس شیوه‌های جاری در شرکت بدانند. مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند کیفیت بالای حسابرسی را براساس میزان مؤثر بودن در برابر چالش‌های بازرسی و یا دعاوی حقوقی ارزیابی کنند. قانون‌گذاران ممکن است کیفیت بالای حسابرسی را به عنوان عاملی که باعث انجام کار براساس استانداردها می‌شود مدنظر قرار دهند. سرانجام آن که کیفیت بالای حسابرسی را به عنوان عاملی که از بروز مشکلات اقتصادی برای شرکت یا بازار جلوگیری می‌کند، مدنظر داشته باشند. گفتنی است که نگاه‌های متفاوت، معیارهای متفاوتی ارائه می‌کند.

در حالی که ایده‌آل آن است که تعریف دقیقی از کیفیت حسابرسی ارائه کنیم، واقعیت این است که پژوهشگران، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای اغلب توضیح می‌دهند که کیفیت بالای حسابرسی «چه نیست»، برای مثال، برحسب اشتباه‌ها و کاستی‌هایی که کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. برای هم‌پوشانی دیدگاه‌های مختلف و همچنین به منظور آغاز درک آنچه در غیاب کیفیت مناسب می‌تواند پدیدار شود، ابتدا چارچوبی نظری از مفهوم کیفیت حسابرسی ارائه می‌کنیم. این چارچوب به شناسایی ویژگی‌های بنیادی کیفیت

حسابرسی می‌تواند یاری کند. با نگاهی کلی آغاز خواهیم کرد: حسابرسی خدمتی حرفه‌ای است که کارشناسان در پاسخ به نیازهای قانونی و اقتصادی ارائه می‌کنند. برای گسترش این تعریف، می‌توانیم برخی از ویژگی‌هایی را که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی مؤثر باشد مشخص می‌کنیم.

* حسابرسی پاسخی به انگیزه‌های اقتصادی در رویارویی با ریسک است

* خروجی کار حسابرسی گزارش حسابرسی است، اما پی‌آمد نامشخص و مشاهده‌ناپذیری است. در حالی که کیفیت حسابرسی و گزارش مربوط می‌توانست به‌طور کلی دلالت بر بالا یا پایین بودن کیفیت حسابرسی داشته باشد، درک ریسک باقی‌مانده به سبب عدم اطمینان موجود امکان‌پذیر نیست.

* به سبب ویژگی‌های مشتریان، تیم‌های حسابرسی، زمان‌بندی کار و ریسک ارزیابی شده و فرایندهای مورد استفاده هر کار حسابرسی از دیگری متفاوت است.

* حسابرسی فعالیتی سیستماتیک و مبتنی بر فرایندها است.

* اجرای فرایند حسابرسی به سطح دانش و مهارت حسابرسان و موضوعاتی مانند قضاوت حرفه‌ای آنان بستگی دارد.

نشان خواهیم داد که کیفیت حسابرسی به ویژگی‌های اساسی موجود در هر کار حسابرسی بستگی دارد. برای مثال، اگر نتیجه‌ی یک

حسابرسی انجام‌شده غیرقابل مشاهده باشد، دشوار بتوان کیفیت حسابرسی را بر حسب نتایج مربوطه تعریف کرد. در مقابل، فرایند حسابرسی قابل مشاهده است، اما به ویژگی‌های کار هر مشتری بستگی دارد و با توجه به قضاوت حرفه‌ای مورد استفاده برای تصمیم‌گیری در مورد چگونگی سیستماتیک بودن فرایند، باید به کار گرفته شود. تعریف گسترده‌تر این است که فرایند سیستماتیک به نحو مناسبی انجام شده باشد. در ادامه تلاش می‌شود نخست چارچوبی برای ترکیب و درک پژوهش‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی را توسعه بخشیم. این چارچوب ارتباط بین ویژگی‌های اولیه‌ی حسابرسی (مثل انگیزه‌ها، یگانگی، فرایندی، عدم اطمینان و قضاوت) و جنبه‌های مختلف حسابرسی مثل ورودی‌ها، فرایندها، پی‌آمدها و مفاهیم را برقرار می‌کند. ما از رویکرد کارت ارزیابی متوازن برای درک کیفیت حسابرسی استفاده می‌کنیم.

دوم، مطالعات موجود را به چند روش مهم و از طریق ارائه‌ی بررسی جامع نوشتارهای دانشگاهی از کیفیت حسابرسی گسترش می‌دهیم.

سوم آن‌که با توجه به شناخت از کیفیت حسابرسی، پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی هم در مورد ویژگی‌های اولیه‌ی حسابرسی وهم در مورد جنبه‌های مختلف حسابرسی ارائه می‌کنیم.

در نتیجه، این مقاله برای



و پژوهشگران دانشگاهی، شاغلان، قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران و سایر کسانی که از درک کیفیت حسابرسی بهره می‌برند مفید است. این مقاله به این ترتیب ادامه پیدا می‌کند: در بخش بعدی تعاریف موجود از کیفیت حسابرسی را بررسی می‌کنیم و تا جایی که ممکن است نگاه‌های مختلفی را که در مورد کیفیت حسابرسی وجود دارد با هم در می‌آمیزیم. در بخش سوم چارچوب عمومی برای بنا نهادن کیفیت حسابرسی را مورد بحث قرار می‌دهیم. قسمت چهارم شاخص‌های بالقوه‌ی کیفیت حسابرسی شامل معیارهای ورودی، پردازش و خروجی و مفهومی حسابرسی را آزمون و سرانجام نتیجه‌گیری خود را به طور مختصر ارائه می‌کنیم.

مروری بر تعاریف

مشکل کیفیت حسابرسی به دید بسیاری از ناظران دامنه‌ی گسترده و متنوع آن است و در طی دو دهه‌ی گذشته اغلب تعاریف مختلفی ارائه شده است. بعضی از تعاریف را که با یکدیگر متفاوت‌اند در زیر مورد توجه قرار می‌دهیم. در ابتدا، تعاریفی از کیفیت حسابرسی ارائه می‌شود که از منظر ویژگی پی‌آمدهای حسابرسی مد نظر قرار گرفته‌اند.

تعریف گسترده‌ای که دی آنجلو (۱۹۸۱ و ۱۹۸۶) ارائه کرده است بدین صورت است: احتمال آن‌که حسابرس موارد تحریف را در سیستم حسابداری صاحب‌کار

و در گزارش‌های آن کشف کند. اغلب در تفسیر این تعریف، کیفیت حسابرسی را به دو جزء می‌شکنند: ۱- احتمال این‌که حسابرس تحریف‌های موجود را کشف کند؛ و ۲- به نحو مناسبی موارد کشف شده را ارائه کند. جزء نخست به لیاقت و شایستگی حسابرسان و سطح تلاش آنان مربوط می‌شود که مرتبط با بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای و استقلال حسابرسان است. این دو جزء همچنین جنبه‌های مختلفی را که حسابرسی می‌تواند بر کیفیت کلی حسابرسی تأثیر بگذارد مورد اشاره قرار می‌دهد. کشف یک تحریف مستلزم این است که منابع مناسب به طور مؤثری در فرایند حسابرسی بهینه‌سازی شود، در حالی‌که گزارش یک تحریف مستلزم این است که حسابرس عملکرد مناسبی را در پایان عملیات حسابرسی داشته باشد. به هر حال مشکلات زیر از این تعریف ناشی شده است: ۱- این تعریف با مدل ریسک حسابرسی مغایرت دارد که برای پیش بردن حسابرسی از آن استفاده شده و دید حسابرسان را منعکس می‌کند و ۲- دیدگاه مشارکت بازار می‌تواند پر از اشتباه باشد. در مقابل، تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱) از کیفیت حسابرسی دو جزء مهم آن را مشخص می‌کند. در بحث مسئولیت‌های حسابرس بر حسب فرآیند و هدف حسابرسی به تعاریف‌های متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارجاع شده است. برای مثال، اداره‌ی حسابداری دولت امریکا GAO کیفیت حسابرسی

را چنین تعریف می‌کند: اجرای حسابرسی مطابق استانداردهای حسابرسی پذیرفته‌شده‌ی عمومی (GAAS) به منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده و موارد مرتبط با افشای آن مطابق ۱- اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری (GAAP) و ۲- عدم تحریف بااهمیت در نتیجه‌ی خطاها و تقلب‌ها. انحراف‌های عمده (با اهمیت) از استانداردهای مربوط بازنمایی از کیفیت نازل حسابرسی است. برخی حسابرسان دیگر بر کشف خطاها و نتیجه‌ی صورت‌های مالی تمرکز دارند و کیفیت بالای حسابرسی را در اشتباهات کشف شده در سود مورد گزارش و افزایش قابلیت اتکای صورت‌های مالی می‌دانند. علاوه بر آن، شاخص‌های دیگری هم وجود دارند که کیفیت حسابرسی را مستقیماً به حجم کار حسابرسی مربوط می‌دانند. باید تأکید داشت که کیفیت حسابرسی

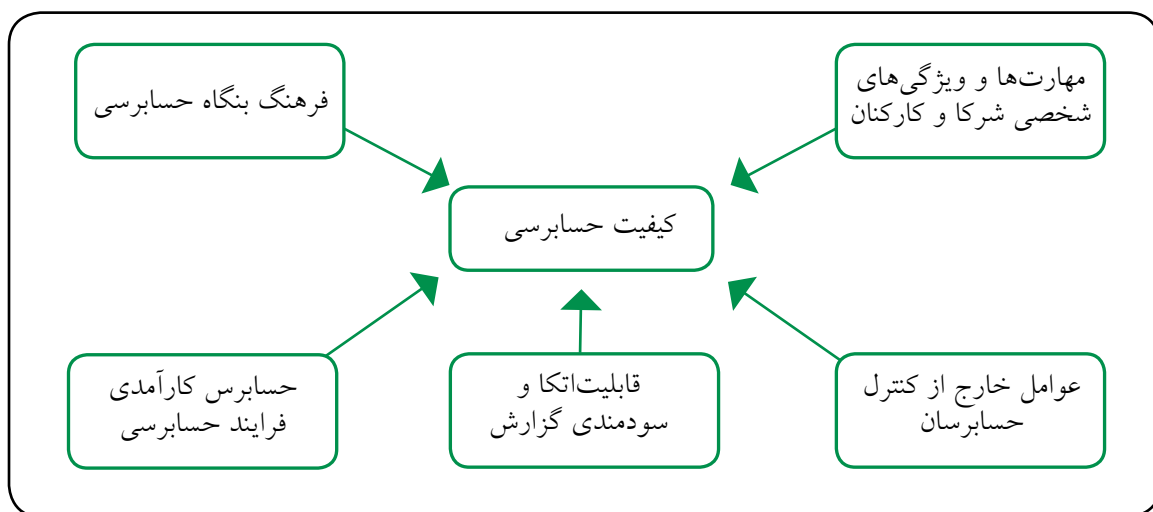
فرایندی پیوسته است.

سرانجام برخی پژوهشگران بر تعریف کیفیت پایین حسابرسی از طریق شناسایی نتایج ناسازگار حسابرسی تمرکز می‌کنند. تعریف کیفیت حسابرسی بر حسب قصور در به‌کارگیری آن صورت گرفته است زیرا این تعریف برای عملیاتی کردن موضوع بسیار ساده است. در حالی‌که به نظر کاسترلا و همکاران (۲۰۰۹) « اگر نتایج یک کار حسابرسی در یک دعوی قضایی یا در ادعایی در مقابل مؤسسه‌ی حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد، کیفیت پایین حسابرسی با درک عملی آن قابل مشاهده است،» موارد کم و بیش اندکی از قصور قابل کشف حسابرسی وجود دارد. سخن کوتاه، در حال حاضر تعریف واحدی از کیفیت حسابرسی وجود ندارد. در نتیجه توسعه‌ی یک چارچوب می‌تواند بهترین گزینه برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی باشد.

چارچوب کلی برای بنا نهادن کیفیت حسابرسی

اولین تلاش رسمی برای بنا نهادن و توسعه‌ی چارچوبی برای کیفیت حسابرسی را انجمن گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) در سال ۲۰۰۶ انجام داد. این انجمن، بعد از رایزنی‌های گسترده، در سال ۲۰۰۸، پنج عامل کیفیت حسابرسی را به شرح زیر مشخص کرد: (۱) فرهنگ مؤسسه‌ی حسابرسی، (۲) مهارت‌ها و کیفیت شرکا و کارمندان مؤسسه، (۳) اثربخشی فرآیند حسابرسی، (۴) قابلیت اتکا و مفید بودن گزارشگری حسابرسی، و (۵) عوامل بیرونی کنترل حسابرسان مؤثر بر کیفیت حسابرسی (نمودار یک). این انجمن برای هر عامل چندین شاخص بالقوه از کیفیت حسابرسی را مشخص ساخت. برای مثال بعضی از شاخص‌ها مثل فرهنگ مؤسسه‌ی حسابرسی شامل ایجاد محیطی که برای کیفیت بالا ارزش قائل است و به آن پاداش می‌دهد،

نمودار یک - چارچوب کیفیت حسابرسی





اشتغال بر مؤسسه تأثیر می‌گذارد. برحسب سطحی که مورد بررسی مشاهده‌کننده قرار دارد، ماهیت قضاوت متفاوت خواهد شد. باتوجه به این موارد، آشکار است که تعریف کیفیت حسابرسی به طور پیچیده‌ای از دیدگاه‌های مختلف مشکل خواهد بود، به گمان ما، کارت ارزیابی متوازن برای حسابرسی می‌تواند راهی پیدا کند که همزمان دیدگاه‌های ذی‌نفعان مختلف را مد نظر قرار دهیم. کارت ارزیابی اجازه می‌دهد که هر کدام از ذی‌نفعان بر شاخص‌هایی از کیفیت حسابرسی تمرکز کنند که بیش‌ترین ارتباط را با آنان دارد و از تحمیل یک ساختار ثابت به کل ذی‌نفعان پرهیز شود.

مشخصات مأخذ اصلی:

W. Robert Knechel, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, and Uma K. Velury, Audit Quality: Insights from the Academic Literature Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association, Vol. 32, Supplement 1, 2013 (pp. 385-421)

که کیفیت حسابرسی، شرایط آبخاری سطوح مختلف را در یک سیستم کلی منعکس می‌کند.

چارچوب‌های مختلف کیفیت حسابرسی این موضوع را برجسته می‌کند که کیفیت حسابرسی یک چالش چند بعدی از دو منظر تئوری (نظری) و کاربردی (عملی) است.

اگر یک برش از سطوح کیفیت حسابرسی فرانسیس را که پیش‌تر بیان شد، از منظر تئوریک بررسی کنیم، پیچیدگی مسئله پدیدار می‌شود. برای هر سطح از چارچوب فرانسیس، موضوعاتی مثل انگیزه‌ها، پی‌آمدها، یگانگی، فرایند و قضاوت به شکل‌های مختلف مورد اشاره قرار گرفته است. برای مثال، در هر سطح مشارکت نقش حسابرسان، تیم حسابرسی، مؤسسه، قانون‌گذار و... ممکن است متفاوت و به طور بالقوه در تضاد با مشوق‌ها باشد.

علاوه بر این، ماهیت فرایند در سطح متفاوت است، در حالی که نتیجه‌ی هر سطح به طور ذاتی به عنوان خوراک سطح بالاتر از سطوح تحلیل می‌شود، برای مثال، حسابرس تصمیم می‌گیرد که فرایند حسابرسی را فشرده کند، فشرده شدن فرایند حسابرسی بر میزان اشتغال و میزان

شرکا و کارمندان وقت و منابع کافی برای انجام کارهای مشکل را دارند و سیستمی قدرتمند برای پذیرش و تمدید قرارداد مشتریان وجود دارد. مثال‌های دیگر از مناسب بودن اثربخشی فرایند حسابرسی در یک شرکت شامل طراحی روش شناسی حسابرسی و ابزارهای آن، قابلیت دسترسی پشتیبانی‌های فنی و اجرای استانداردهای استقلال و استانداردهای اخلاقی.

فرانسیس (۲۰۱۱) برای درک و پژوهش در کیفیت حسابرسی چارچوبی پیشنهاد کرده است. او خاطر نشان می‌سازد که کیفیت حسابرسی یک مفهوم پیچیده است و در نتیجه درجه‌بندی‌هایی از کیفیت حسابرسی در عرض وجود دارد. فرانسیس بیان می‌دارد که کیفیت حسابرسی در شش سطح از تحلیل که از نقطه نظر فرایند حسابرسی است آغاز شده و تا دید خیلی گسترده از نتایج (پی‌آمدهای) حسابرسی که شامل موارد زیر است ادامه دارد: ۱. ورودی‌های حسابرسی، ۲. فرایند حسابرسی، ۳. مؤسسات حسابداری، ۴. صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، ۵. انجمن‌ها، و ۶. پی‌آمدهای اقتصادی نتایج حسابرسی. تحلیل‌های مختلف نشان می‌دهد