

کیفیت حسابرسی



نویسنده: میکوزنی

مترجمان: حامد آزاد و

پهنوش آقایی دانشور

پیش گفتار

انتشار گزارش‌های مالی به‌منظور ادای وظیفه‌ی پاسخگویی مدیران در برابر استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان شرکتی است. به همین دلیل، شفافیت در گزارش‌های مالی بر فرآیند تصمیم‌گیری و کاهش مخاطرات مربوط تأثیرگذار است. ولی با توجه به شکاف برخاسته از تضاد نمایندگی بین مدیریت و مالکیت از کجا می‌توان اطمینان یافت اطلاعات گزارش‌شده گویای واقعیت و پاسخگویی منصفانه‌ی مدیریت است. از دید استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی اعتمادپذیر است که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری آن نظارت کرده باشد. بنابراین، نقش حسابرسان در این باره بسیار حساس است، و طبق رویکردی نظری، تقاضا برای حسابرسی پیش از آن‌که به‌دلیل یک الزام قانونی باشد وجود داشته است.

بر مبنای نظریه‌ی نمایندگی (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶، جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۸۸) تقاضا برای حسابرسی مستقل به‌دلیل تضاد منافع مالکان (سهامداران) و مدیران شرکت است. دی فوند (۱۹۹۲)، فیث و اسمیت (۱۹۹۲) و فرانسس و ویلسون (۱۹۸۸) انتخاب حسابرس برای شرکت را در گروی رابطه‌ی بین متغیرهای هزینه‌ی نمایندگی می‌دانند. ولری و همکاران (۲۰۰۱) بر این باورند که برای جلوگیری از سوءاستفاده‌ی مدیریت از تقدم اطلاعاتی به هزینه‌ی سهامداران، طرح‌های پاداش برای نزدیک کردن منافع این دو گروه طراحی می‌شوند؛ و مالکان برای نظارت بر اجرای درست این قراردادها، حسابرسان مستقل

را برای اطمینان از ارائه‌ی منصفانه‌ی اطلاعاتی که مدیران به سهامداران عرضه می‌کنند، به‌کار می‌گذارند. واژه‌ی کیفیت حسابرسی برای افراد مختلف دارای معانی گوناگونی است. در نظرسنجی اپستین و جیگر (۱۹۹۴) مشخص شد ۷۰ درصد سرمایه‌گذاران معتقدند حسابرسی باید اطمینان مطلق ارائه دهد که هیچ کژنمایی با اهمیتی در صورت‌های مالی وجود ندارد (ووتن، ۲۰۰۳). از طرفی، کیفیت حسابرسی برای حسابرسان نیز می‌تواند معنی متفاوتی داشته باشد. به علاوه، حسابرس در رسیدگی‌های خود می‌تواند در رعایت استانداردهای حسابرسی پذیرفته‌ی همگانی برای جلوگیری از دعاوی حقوقی و عدم رضایت صاحب‌کار و محدود کردن آسیب به شهرت حرفه‌ای، که می‌تواند در نتیجه‌ی حسابرسی بد باشد، ریسک تجاری را نیز بررسی کند. از جمله جاهایی که کیفیت حسابرسی مورد

قضاوت قرار می‌گیرد دادگاه‌ها و محاکم حقوقی هستند. در بررسی موارد قصور و تقصیر حسابرس، تا پیش از قضاوت یا اعلام نظر هیأت منصفه، هیچ شخصی از نتیجه مطمئن نیست. در این موارد که حسابرس زیر پرسش است، تصمیم‌گیری درباره‌ی این‌که آیا رسیدگی وی از کیفیت لازم برخوردار بوده است یا نه، بر عهده‌ی مرجع قضایی است که گاهی مبتنی بر استانداردهای ویژه در مقایسه با استانداردهای حسابرسی پذیرفته‌ی همگانی است. برآورد و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی امری گیج‌کننده و نامعلوم است، و نتایج کیفیت حسابرسی نیز مستقیماً دیدنی نیست. روش‌های کنترل کیفیت حسابرسی نیازمند مبادرت به تدوین و پشتیبانی از استانداردهایی بالاتر برای نظارت بر فرآیند کار حسابرسی است. اما قصور و تقصیر حسابرس معمولاً همانند آن چه در ماجرای انران روی داد با ورشکستگی واحد تجاری نمایان می‌شود. وقتی یک شرکت بزرگ کوتاهی و قصور

حسابرسی را تجربه می‌کند، فشار کاری، رسوایی را آشکار خواهد کرد. هم‌چنین، در مواردی ممکن است ضعف حسابرسی‌ها و بی‌کیفیتی آن‌ها در پرتوی نوع گزارش صادره هرگز کشف و افشاء نشود (ووتن، ۲۰۰۳).

از آن‌جا که کیفیت حسابرسی چند بعدی و نادیدنی است، پژوهشگران در جستجوی جانشین‌ها یا شاخص‌هایی از کیفیت حسابرسی هم‌چون نظر کارشناسان برای تعیین درون‌داده‌ها و نتایج کیفیت حسابرسی هستند. بعضی از پژوهشگران از برون‌داده‌های عینی به عنوان مبنایی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده می‌کنند. به عنوان مثال، اگر شرکت نرخ پایینی از دادخواهی داشته باشد، در بررسی هم‌پیشگان، رتبه‌ی خوبی از نظر جایگاه اعتبار و خوش‌نامی به‌دست می‌آورد و به‌ندرت ناگزیر به انتشار درباره‌ی گزارش خواهد بود. این آستانه‌ای برای تعیین کیفیت قلمداد می‌شود. در نبود شاخص برای سنجش کیفیت حسابرسی می‌توان از شهرت حسابرس استفاده کرد. پس از پژوهش‌های دی‌آنجلو در ۱۹۸۱ و ۱۹۸۲، پالمروس (۱۹۸۸) نیز کیفیت حسابرسی را در چارچوب سطح اطمینان تعریف کرد. از آن‌جا که هدف حسابرسی ارائه‌ی اطمینان درباره‌ی صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی احتمال این است که صورت‌های مالی شامل کژنمایی با اهمیت نباشد. اما در این باره باید پاسخ داد، چگونه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی سطح اطمینان ارائه‌شده و اعتمادپذیری اطلاعات را ارزیابی می‌کنند. بنابراین، تا هنگامی که حسابرسی انجام نشده است، نمی‌توان کیفیت حسابرسی را ارزیابی کرد. از این‌رو، تعریف پالمروس بر کیفیت واقعی حسابرسی تأکید دارد.

مدلی برای کیفیت حسابرسی

کیفیت تعیین‌کننده‌ی عملکرد حسابرسی تابع عوامل متعددی هم‌چون توانایی‌های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای، تضاد منافع، و قضاوت) است

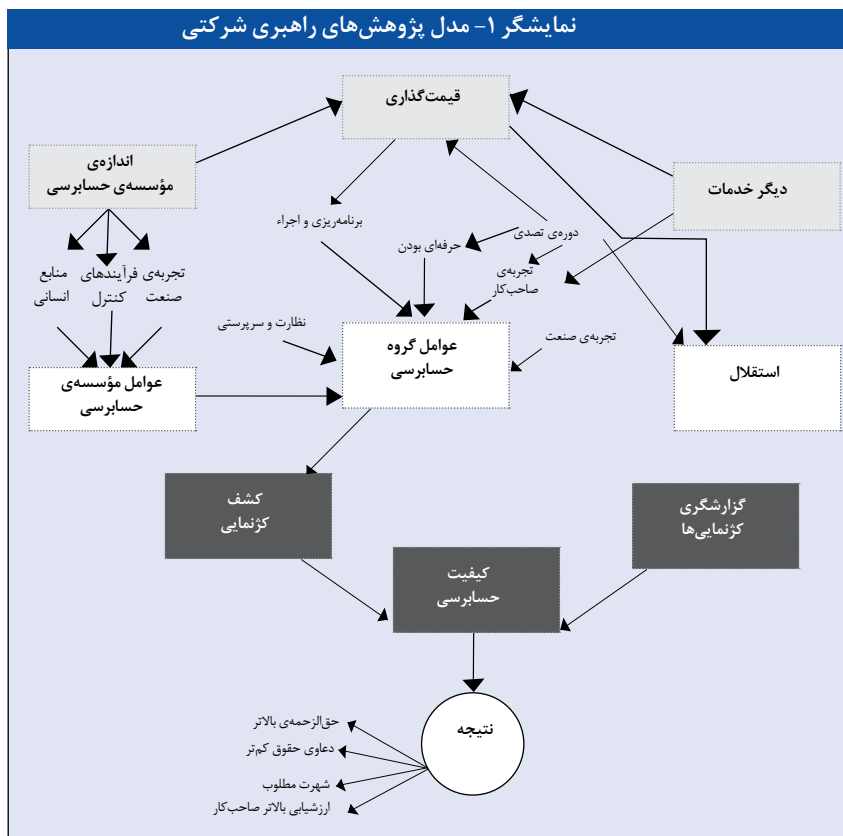
(نمازی و همکاران ۱۳۹۰). دی‌آنجلو (۱۹۸۱) یک تعریف دو بعدی از کیفیت حسابرسی ارائه کرد که پس از وی از سوی پژوهشگران دیگر نیز به عنوان استاندارد برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شد. وی کیفیت حسابرسی را تابعی از احتمال این موضوع بیان کرد که حسابرس:

۱. موارد کژنمایی با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سامانه‌ی حسابداری صاحب‌کار را کشف کند،
 ۲. کژنمایی با اهمیت کشف‌شده را گزارش کند.
- بر پایه‌ی این تعریف، احتمال این که حسابرس موارد کژنمایی با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد کژنمایی با اهمیت کشف‌شده را گزارش کند به استقلال حسابرس بستگی دارد.

از ۱۹۸۱ پژوهشگران حسابداری برای تعریف، اندازه‌گیری، و مطالعه‌ی ابعاد گوناگون کیفیت حسابرسی تلاش کرده‌اند. تیمان و ترومن (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را اندازه‌ی درستی اطلاعاتی تعریف کرده است که پس از

رسیدگی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. این تعریف مشابه تعریف پالمروس از کیفیت حسابرسی است. پالمروس کیفیت حسابرسی را بر حسب عاری بودن صورت‌های مالی از کژنمایی‌های با اهمیت می‌داند. دیویدسون و نیو تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش کژنمایی‌های با اهمیت و هم‌چنین کشف دست‌کاری انجام‌شده در سود خالص می‌دانند. اما لام و چنگ (۱۹۹۴) اعتقاد دارند کیفیت خدمات حسابرسی، به جای این که یک‌جا بررسی شود، باید برای هر کار حسابرسی جداگانه بررسی شود.

یکی از چالش‌های اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی ایجاد تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس است. در بسیاری از پژوهش‌ها، هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده‌اند و اغلب آن‌ها را برابر یک‌دیگر به‌کار گرفته‌اند. کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در همه‌ی حسابرسی‌های مؤسسه



تعریف می‌شود، ولی کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی به‌طور جداگانه تعریف شود، زیرا مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است همه‌ی حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه 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 کارهای حسابرسی است. بنابراین، تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابرسی ضروری است. ولی در پژوهش‌های صورت گرفته در بطن بازارهای کارآ برداشت از کیفیت حسابرسی باید معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد.

در نمایشگر ۱، مدل ارائه‌شده به‌طور خلاصه نتایج بیش‌تر پژوهش‌های تجربی درباره‌ی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی را پس از پژوهش دی‌آنجلو نشان می‌دهد.

عوامل وابسته به کشف کژنمایی: کشف و ردیابی کژنمایی‌های عمده وابسته به این است که گروه حسابرسی به خوبی حسابرسی را اجرا کند. این متغیر وابسته به سامانه‌ی کنترل کیفیت و مدیریت منابع شرکت حسابرسی است. بسیاری از پژوهشگران اندازه‌ی شرکت را به عنوان یک معیار برای سنجش مؤسسه و گروه حسابرسی به‌کار برده‌اند و یافته‌هایشان مورد بحث قرار گرفته است.

اندازه‌ی شرکت حسابرسی: در بسیاری از بررسی‌ها، از بین معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی هم‌چون، حق‌الزحمه‌ها، کاربرگ‌ها، ساعات حسابرسی، و دوره‌ی تصدی‌گری، عامل اندازه‌ی مؤسسات به عنوان جانشینی برای محاسبه‌ی کیفیت حسابرسی استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد شرکت‌های بزرگ‌تر، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر دریافت کرده‌اند. حتی کنترل‌های بعدی برای ریسک حسابرسی، اندازه‌ی صاحب‌کار، و پیچیدگی‌های حسابرسی گویای این است که بر اساس شناخت مؤسسه‌ی

حسابرسی یک پاداش اضافی نیز وجود دارد. ام این پرسش هم‌چنان پا بر جای بود که آیا علت دریافت حق‌الزحمه‌ی بیشتر در ازای کیفیت حاصل از رسیدگی‌های آنان بوده است یا نه. دی‌آنجلو (۱۹۸۱، الف) دلیل می‌آورد که مؤسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی بهتری ارائه می‌کنند زیرا از خوش‌نامی بیشتر و منابع بالاتر برای جذب کارمندان خبره برخوردارند.

پس از دی‌آنجلو (۱۹۸۱، الف و ب) بررسی‌های متعددی اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی (۴/۵/۶/۸) مؤسسه‌ی بزرگ در برابر دیگر مؤسسات) را به عنوان شاخصی برای سنجش کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. این‌گونه که مؤسسات حسابرسی عضو مجموعه‌ی مؤسسات بزرگ را به عنوان شرکت‌های بزرگ در نظر گرفتند. این شرکت‌ها به لحاظ شهرت حرفه‌ای، مهارت بالا در ارائه‌ی خدمات مشاوره، تعداد قراردادهای بیشتر، کارمندان و حق‌الزحمه بالاتر، از کیفیت بالاتری برخوردارند.

درباره‌ی رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه حسابرسی و کیفیت رسیدگی‌ها نظریه‌های دیگری نیز مطرح شده است. یکی از این نظریه‌ها این بود که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل قدرت بیش‌تر در کاهش دعاوی حقوقی، حق‌الزحمه‌ی بالایی دریافت می‌کنند. این موضوع که گویای نظریه‌ی نقدشوندگی بود که از سوی لینوکس در ۱۹۹۹ ارائه شد. نظریه‌ی دیگری که مطرح شد این بود که تفاوت واقعی در کیفیت حسابرسی وجود ندارد. اما شواهد گویای آن است که مؤسسات حسابرسی بزرگ به خوبی شناخته شده‌اند و از شهرتی بهره برده‌اند که در زمینه‌ی کیفیت بالا دارند (ووتن، ۲۰۰۳).

جامعه‌ی حسابداران رسمی آمریکا نیز از مسأله‌ی کیفیت حسابرسی مبتنی بر اندازه‌ی شرکت پشتیبانی کرده است. هر چند هنوز این موضوع در بررسی‌ها به طور قطع مورد تأیید قرار نگرفته و نتایج مختلفی توسط پژوهشگران مستند شده است. اما آن چه در این بین مهم به نظر می‌رسد وجود رابطه بین اندازه و کیفیت حسابرسی است.

تفاوت واقعی کیفیت

اگرچه اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی دشوار است، ولی اندازه‌گیری برداشت همگانی از کیفیت حسابرسی شدنی است و می‌توان واکنش بازار در برابر اطلاعات حسابرسی‌شده را دید. پالمرس (۱۹۸۸) برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از عامل دعاوی حقوقی علیه حسابرسان استفاده کرده است. وی متوجه شد شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسی مؤسسات بزرگ (۸ مؤسسه بزرگ) استفاده می‌کنند در مقایسه با شرکت‌هایی که مؤسسه‌های دیگر کار حسابرسی آن‌ها را بر عهده دارند کم‌تر احتمال دارد درگیر دعاوی حقوقی شوند. دیس و گیروکس (۱۹۹۲) یک نمونه از کاربرگ‌های حسابرسی را بررسی کردند و دریافتند کاربرگ‌های رسیدگی مؤسسات حسابرسی بزرگ کمبود و کاستی کم‌تری نسبت به کاربرگ‌های مؤسسات حسابرسی کوچک دارند. کریشان و اسپاور (۲۰۰۰) ارتباط بین اندازه‌ی شرکت و رعایت الزامات گزارشگری سازمان‌های غیرانتفاعی را بررسی کردند و دریافتند میزان رعایت استانداردها با اندازه‌ی شرکت افزایش می‌یابد. هاردیمن و همکاران (۱۹۸۷) در بررسی گزارش‌های حسابرسی ارائه‌شده به دیوان محاسبات عمومی کنگره‌ی آمریکا دریافتند نرخ بالایی از عدم تطابق شکل گزارش‌ها در شرکت‌های کوچک وجود دارد که نشان می‌دهد شرکت‌های بزرگ‌تر درباره‌ی کسب اطمینان از تطابق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته‌ی حسابداری دارای فرآیند هستند. با این وجود، این بررسی‌ها نشان می‌دهند تطابق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته‌ی حسابداری فعلی به جای شایستگی و کفایت، شواهد حسابرسی یا مستندسازی آن را مخاطب قرار داده است.

از طرفی در بررسی موتچلر و همکاران (۱۹۹۷) مشخص شد ۶ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ (آن زمان) در مقایسه با دیگر مؤسسات حسابرسی تداوم فعالیت بیشتری دارند. این نشان می‌دهد شرکت‌های بزرگ‌تر برای انتشار اظهارنظر مناسب، پشتکار و ریسک بیشتری را می‌پذیرند و توانایی

فنی و عملی بهتری برای کشف مسائل تداوم فعالیت دارند یا صاحبکاران بیشتری با مسائلی این چنین دارند.

تفاوت کیفیت مشاهده شده: یافته‌های پژوهش‌های دیگر بیش‌تر بر مبنای درک استفاده‌کننده از کیفیت حسابرسی است تا یک شاخص محسوس از کیفیت. پالمروس (۱۹۸۶) و فرانیس و سیمون (۱۹۸۷) دریافتند که مبالغی اضافی برای خدمات ۸ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ (آن زمان) از سوی صاحبکاران پرداخت شده است.

در بررسی منون و ویلیامز (۱۹۹۱) مشخص شد شرکت‌هایی که از ۸ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ (آن زمان) استفاده می‌کنند، قیمت سهام منتشره‌ی آن‌ها بالاتر است. جانگ و لین (۱۹۹۳) دریافتند اطلاعات شرکت‌هایی که از ۸ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ (آن زمان) بهره می‌برند از قابلیت اعتماد بیشتری برخوردار هستند، به‌ویژه شرکت‌هایی که برای نخستین بار سهام خود را عرضه می‌کنند. نتایج بررسی موریس و استراوسر (۱۹۹۹) نیز مشخص کرد بانک‌هایی که گزارش‌های حسابرسی تعدیل‌شده از طرف ۶ مؤسسه‌ی بزرگ (آن زمان) دریافت می‌کنند نسبت به بانک‌هایی که گزارش‌های حسابرسی غیر از ۶ مؤسسه‌ی بزرگ دریافت می‌کنند احتمال بیشتری دارد که توسط قانون‌گذار بسته شوند.

عدم تفاوت کیفیت: عملاً در نتایج بررسی‌های مختلف درباره‌ی عامل اندازه‌ی مؤسسات و اثر آن بر کیفیت حسابرسی تناقض وجود دارد، زیرا بعضی از بررسی‌های انجام‌شده وجود تفاوت در کیفیت رسیدگی را بر مبنای اندازه‌ی مؤسسات تأیید نمی‌کنند (سیمونیک، ۱۹۸۰). نیچولس و اسمیت (۱۹۸۳) دریافتند تغییر حسابرسان از یک شرکت کوچک به ۸ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ (آن زمان) هیچ نوع مزایای مربوط به بازده سهام برای شرکت صاحب‌کار ایجاد نمی‌کند. یافته‌های وایر، وایت و جانسون (۱۹۸۸) نشان می‌دهد چندان محتمل نیست که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر

اظهار نظر نامناسب منتشر کنند. البته و هنوز این پرسش برجا است که آیا عملاً رسیدگی‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ انجام می‌شود از کیفیت بالاتری برخوردار است یا نه؟

عوامل شرکت حسابرسی: پژوهشگران برای تعیین ویژگی‌هایی از شرکت‌های حسابرسی که کیفیت رسیدگی‌ها در گروهی آن است به کارشناسان مراجعه کرده‌اند. شرکت‌هایی که می‌توانند منابع کافی برای استخدام و آموزش بهترین افراد و آموزش روش‌های پیشرفته‌ی حسابرسی به آنان تخصیص دهند، این احتمال وجود دارد که در کشف کژنمایی‌های صورت‌های مالی برتری داشته باشند.

منابع انسانی: کارشناسان برای شرکت‌هایی که کارکنان آن‌ها به لحاظ حرفه‌ای و فنی به‌روز هستند، کیفیت بالاتری قائل هستند. این عامل نیازمند استخدام و تربیت افراد است. اگر شرکت‌های حسابرسی بتوانند بهترین و باهوش‌ترین افراد را جذب کنند، توان لازم برای داشتن حسابرسان ماهر و متخصص‌تر را دارند. به‌علاوه، شرکت‌هایی که بهترین برنامه‌های آموزشی را طراحی و اجرا می‌کنند، یادگیری و آموزش مهارت‌ها و دانش مورد نیاز کارکنان خود را برای اجرای بهتر وظایف در رسیدگی‌ها فراهم می‌کنند (ووتن، ۲۰۰۳).

فرآیندهای کنترل کیفیت: گروهی از کارشناسان کیفیت بالا برای یک مؤسسه را وابسته به کنترل‌های دشواری می‌دانند که در فرآیند حسابرسی وجود دارد. بر اساس استاندارد حسابرسی بخش ۲۲۰ هر مؤسسه‌ی حسابرسی مکلف به پیاده‌سازی یک سامانه‌ی کنترل کیفیت طراحی‌شده است تا اطمینان معقول به‌دست آورد که مؤسسه و کارکنان الزامات استانداردهای حرفه‌ای و قانونی را رعایت می‌کنند و گزارش‌های حسابرسی، مناسب با شرایط موجود، از سوی مؤسسه یا مدیر مسئول کار صادر می‌شود. ولی اختلاف دیدگاه زیادی بر سر مسأله‌ی کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسات وجود دارد و مراجع حرفه‌ای دنیا در تلاش هستند، تا با تدوین

استانداردهای حسابرسی مربوط به کنترل کیفیت، شاخص‌های کمی و کیفی مربوط به رسیدگی‌ها را بهبود بخشند. شرکت‌هایی که دارای سامانه‌های کنترل کیفیت سخت‌گیرانه‌تری هستند و روش‌های حسابرسی آن‌ها سامانمندتر است، احتمال کم‌تری وجود دارد که با اجرای روش‌های رسیدگی آن‌ها کژنمایی‌های کشف نشده‌ای باقی بماند. این مؤسسات ریسک کشف پایین‌تری نیز دارند. بررسی‌های مختلفی از این نظریه پشتیبانی کرده‌اند که روش‌های حسابرسی قوی‌تر به کیفیت بالاتر رسیدگی‌ها بستگی دارند.

کارسلو و همکاران‌اش (۱۹۹۵) دریافتند بیش‌تر روش‌های حسابرسی ساختار یافته مربوط به شرکت‌هایی است که گرایش بیشتری به انتشار اظهار نظر در مورد تداوم فعالیت دارند. طبق استانداردهای پذیرفته‌ی حسابرسی، حسابرسان باید برنامه‌هایی برای پذیرش و ادامه‌ی کار با صاحبکاران داشته باشد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد ۶ شرکت بزرگ خود (آن زمان) کم‌تر احتمال دارد که صاحبکاران پرمخاطره را بپذیرند (راقوناندان و راما، ۱۹۹۹).

هم‌چنین با مشارکت شرکت در فرآیند بررسی هم‌پیشگان، بیش‌تر احتمال دارد گزارش‌های مالی به صورت درست افشا شوند (کریشنان و اسچاور، ۲۰۰۰). شرکت‌هایی که از نزدیک نظارت و کنترل شده‌اند، نتایج فرآیند حسابرسی‌شان کیفیت بالاتری را نشان می‌دهد. ملون و رابرتز (۱۹۹۶) دریافتند کم‌تر احتمال دارد حسابرسان با سامانه‌های کنترل کیفیت قوی‌تر در رفتارهایی که کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد سهیم شوند، و مراحل حسابرسی را به صورت نامناسب پایان دهند. بنابراین، یک سامانه‌ی کنترل کیفیت قوی، حسابرسی با کیفیت بالاتری را ایجاد می‌کند.

تجربه‌ی صنعت: آن گروه از مؤسسات حسابرسی که صاحبکاران متعددی در یک صنعت دارند، بیش‌تر می‌توانند ریسک‌های خاص مربوط به آن صنعت را درک کنند. مؤسساتی که صاحبکاران کم‌تری در یک صنعت خاص دارند، این احتمال برایشان وجود دارد که کم‌تر برای گرفتن اخبار

صنعت و اجرای کار با رویه‌های خاص آن آمادگی داشته باشند.

پژوهش‌ها نشان می‌دهند تمایل برای تخصص پیدا کردن در یک صنعت خاص رو به رشد است و پژوهش‌گران دریافته‌اند شرکت‌هایی که از ویژگی‌های خاصی برخوردارند از ذخایر مالی و منافع کیفی کافی نیز برخوردارند (هوگان و جتر، ۱۹۹۹). کراسول و همکاران (۱۹۹۵) نشان دادند شرکت‌های متخصص در صنایع خاص تقاضای پاداش اضافی کرده‌اند که نشان‌دهنده‌ی یک قیمت بیش‌تر برای کیفیت است. وقتی بیش‌تر صاحبکاران مؤسسه در یک صنعت خاص هستند، حسابرس بهتر می‌تواند اعتبار و شهرت برای

حسابرسی نسبت به عوامل عمومی شرکت در تعیین کیفیت حسابرسی مهم‌تر هستند. شرکتی که امکانات لازم برای فرآیند کنترلی قوی را بی‌کم و کاست در اختیار دارد و از تجربیات صنعت نیز برخوردار است، احتمال دارد گروه حسابرسی آن از کیفیت بالاتری برخوردار باشد (ووتن، ۲۰۰۳).

توجه مدیر و شرکاء: کارشناسان گزارش کرده‌اند توجه مدیر و شرکای حسابرسی به کیفیت حسابرسی مربوط است. طبق استانداردهای حسابرسی، کارهای حسابرسی‌ها باید به موقع ارجاع و به‌درستی برنامه‌ریزی و سرپرستی شوند. در طول دوره‌ی رسیدگی حسابرسی، در مورد مجموعه‌ای از واقعیت‌ها یا شواهد پاسخ‌های

پژوهش‌ها نشان می‌دهند تمایل برای تخصص پیدا کردن در یک صنعت خاص رو به رشد است و پژوهش‌گران دریافته‌اند شرکت‌هایی که از ویژگی‌های خاصی برخوردارند از ذخایر مالی و منابع کیفی کافی نیز برخوردارند.

خدمت‌دهی به آن صنعت ارائه کند. بنابراین، پژوهشگران فرض کرده‌اند شرکت‌هایی که صاحبکاران آن‌ها تمرکز بالاتری در یک صنعت خاص دارند، کیفیت بالاتری نیز خواهند داشت، زیرا بیش‌تر در آستانه‌ی ضرر و زیان قرار دارند (دیس و گیروکس، ۱۹۹۲).

ویژگی‌های گروه حسابرسی: دومین بخش از ویژگی‌های شناخته‌شده برای گروه‌های کارشناسی، گزارش کردن افراد گروه حسابرسی به صورتی خاص است. مدیر مسئول کار باید متقاعد شود گروه حسابرسی در مجموع، توانایی، شایستگی، و زمان لازم را برای اجرای کار حسابرسی طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی، و مقرراتی دارد و می‌تواند گزارش حسابرسی را متناسب با شرایط موجود ارائه کند. وقتی کارشناسان حسابداری و حسابرسی بررسی لازم را انجام دادند، یافته‌ها نشان داد عوامل گروه

معتبری به پرسش‌های فنی داده می‌شود. **برنامه‌ریزی و هدایت کار حسابرسی:** طبق استانداردهای حسابرسی، کار حسابرسی باید به صورت مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شود به‌گونه‌ای که اطمینانی معقول از کشف کژنمایی‌های بااهمیت صورت‌های مالی داده شود. شرکت‌های قوی در زمینه‌ی حسابرسی برای سنجش این‌که افراد و فرآیندهای حسابرسی در محل کار حسابرسی به‌صورت مناسب برنامه‌ریزی و اجرا می‌شوند، امکاناتی را فراهم می‌کنند.

حرفه‌ای بودن، پافشاری بر تردید حرفه‌ای: گروه‌های کارشناسی، شایستگی اشخاص برگزیده در گروه حسابرسی را برای کشف کژنمایی‌های بااهمیت ارزیابی می‌کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که حسابرس با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده به عمل آورد و نسبت

به شواهدی هشیار باشد که اعتمادپذیری اسناد، مدارک، پاسخ پرس و جوها، و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را مورد تردید قرار می‌دهد. طبق استاندارد بخش ۲۰۰ بند ۱۱، حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه‌ریزی و اجرا کند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب کژنمایی بااهمیت در صورت‌های مالی شود. کارکنان کارکشته‌تر احتمالاً وظایف حرفه‌ای خود را بهتر انجام می‌دهند و تا پایان مراحل حسابرسی کار را پایان یافته نمی‌دانند. هم‌چنین، یادآوری این نکته خالی از لطف نیست، کارکنانی که بر محور تردید حرفه‌ای بالاتر کار رسیدگی را انجام می‌دهند کم‌تر احتمال دارد مدارک ناکافی را بپذیرند.

تجربه‌ی کار با صاحب‌کار: بررسی‌ها نشان می‌دهد داشتن تجربه‌ی کار با یک صاحبکار مشخص موجب بالا رفتن کیفیت حسابرسی می‌شود. هم‌چنین، بیش‌تر احتمال دارد اطلاعات بهتری از چگونگی فرآیند کاری و تجاری صاحبکار حاصل شود. به ویژه، تجربه‌ی کار رسیدگی با صاحبکار فعلی نقاط ضعف و قوت سامانه‌های حسابداری صاحبکاران را زودتر آشکار می‌کند زیرا گروه رسیدگی‌کننده نسبت به آنها شناخت بیشتری دارند (ووتن، ۲۰۰۳).

تجربه در صنعت: کار کردن با صاحبکاران متعدد در یک صنعت، این امکان را فراهم می‌کند که کارکنان کارکشته‌ی لازم را درباره‌ی فرآیندها و رویه‌های یگانه و ویژه‌ی آن صنعت به‌دست آورند. با دانستن نقاط ضعف، ریسک‌ها، و موارد مشترکی که ممکن است در یک صنعت ویژه با آنها روبه‌رو شویم، حسابرس می‌تواند با اطمینان و پافشاری بیشتری به ارزیابی مدارک ارائه‌شده از سوی صاحبکار بپردازد (همان منبع).

عوامل وابسته به گزارش‌ها: قابلیت گزارش کردن یک کژنمایی بااهمیت به استقلال حسابرس وابسته است. اگر حسابرس در دام مسائل شخصی، احساسات یا فشار مالی گرفتار شود، استقلال وی نیز از بین می‌رود و این مهم‌ترین حالتی است

که به کیفیت حسابرسی نامناسب منتج خواهد شد. استقلال تنها عامل تعیین کننده ارزش حسابرسی نیست، بلکه توانایی گروه حسابرسی در کشف کژنمایی در صورت‌های مالی نیز از جمله این موارد است (همان منبع).

قیمت‌گذاری: حسابرسان برای از دست ندادن حق‌الزحمه‌های آینده حسابرسی و به دست آوردن بیش‌ترین سود از یک صاحبکار مشخص ممکن است، در صورت فشار، از گزارش کردن کاستی‌ها و کمبودهای مسلم حسابداری خودداری کنند. از آن‌جا که برای یک صاحبکار تغییر حسابرسان نسبت به این‌که حسابرس بخواهد در کار جدید رشد و توسعه‌ی لازم را پیدا کند آسان‌تر است، بنابراین، برای حسابرس انگیزه‌ی لازم وجود دارد که هر آن‌چه مورد نظر صاحبکار است را انجام دهد.

پژوهشگران در پاسخ به این پرسش که آیا قیمت‌گذاری خدمات بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است، دست به بررسی زده‌اند. بدیهی است اگر یک مؤسسه‌ی حسابرسی مبلغ حق‌الزحمه‌ی خود را کاهش دهد و سپس تنها با کاهش مقدار کار حسابرسی سود شرکت را اصلاح و به حالت اولیه برگرداند، توانایی حسابرس برای یافتن و کشف اظهارات نادرست کاهش می‌یابد. اگر در آغاز کار امر، نظر حسابرس در مورد صاحبکار این باشد که آیا از این صاحبکار در آینده هم منتفع خواهد شد یا نه، در این حالت، درباره‌ی استقلال مالی حسابرس پرسش‌هایی مطرح خواهد شد. در نتیجه، موضوع به ترکیبی از قیمت‌گذاری و دوره‌ی تصدی‌گری تبدیل می‌شود که یک حسابرس باید برای جبران هزینه‌ها و رسیدن به سوددهی نهایی برای یک صاحبکار داشته باشد.

دوره‌ی تصدی: دوره‌ی تصدی حسابرسی به هر دو عامل گروه حسابرسی و استقلال وابسته است. قصور در حسابرسی بیش‌تر مواقع با کوتاه‌شدن دوره‌ی تصدی و یا خیلی طولانی شدن دوره‌ی تصدی نمود پیدا می‌کند. پس از این‌که حسابرس صاحبکار جدید را پذیرفت، گاهی لازم است از صاحبکار شناخت به‌دست آورد، و اغلب شامل سطوحی است که حسابرس را مستعد از دست دادن کژنمایی‌های

بااهمیت می‌کند. وقتی دوره‌ی تصدی افزایش یابد، حسابرس اطلاعات کامل‌تری از ریسک‌های صاحبکار و چگونگی عملکرد سامانه‌های وی به دست می‌آورد. هم‌چنین، حسابرس می‌تواند رویه‌ها و فرآیندهای حسابرسی را برای کشف کژنمایی‌ها تعدیل کند. از دیگر سوی، یافته‌های بررسی‌ها نشان می‌دهد طولانی شدن دوره‌ی تصدی صاحبکار با کاهش کیفیت حسابرسی مرتبط شده است. شرکت‌های زیادی توان لازم را برای ایجاد رضایت از خود با کاهش شدت فرآیندهای حسابرسی دارند. این مؤسسات هم‌چنین وابستگی زیادی به تأییدیه‌ی مدیریت دارند (شوکی، ۱۹۸۲ و دیس و گیروکس، ۱۹۹۲). اگر حسابرس بیش از حد عرف با صاحبکار رابطه‌ی صمیمانه داشته باشد، ممکن است تحت این شرایط که عمدتاً به دلیل دوره‌ی تصدی‌گری بالا است، در برابر تغییرات تجاری و ریسک مرتبط هیچ نوع تعدیلی اعمال نکند. در این موارد حسابرس در گردآوری شواهد کم‌تر به تردید حرفه‌ای متکی خواهد بود و تلاش کم‌تری را می‌کند.

خدمات اضافی: ارائه‌ی خدمات اضافی برای صاحبکاران ممکن است قیمت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. وقتی یک شرکت هم خدمات حسابرسی و هم خدمات مشاوره ارائه می‌کند، بیش‌تر این احتمال وجود دارد که برخی از انواع صرفه‌جویی در هزینه به نفع صاحبکار انجام شود. در چنین شرایطی اگر مؤسسه‌ی حسابرسی از لحاظ اقتصادی، با دریافت حق‌الزحمه‌های زیاد و غیر وابسته به حسابرسی، به صاحبکار تعهد و ضمانت دهد ممکن است استقلال خود را از دست بدهد.

وقتی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در فوریه‌ی ۲۰۰۱ افشای حق‌الزحمه‌ی دریافتی را برای مؤسسات حسابرسی الزامی کرد، پژوهشگران نتوانستند اطلاعات زیادی درباره‌ی مبلغ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مرتبط با خدمات غیرحسابرسی گردآوری کنند (ووتن، ۲۰۰۳). یافته‌های یکی از بررسی‌ها درباره‌ی ۴۲۰۰ شرکت گویای این است که حق‌الزحمه‌ی مشاوره بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی اثر منفی داشته است (الستین، ۲۰۰۱). این نشان می‌دهد شرکت‌هایی

که خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌کنند احتمال بیشتری دارد که انعطاف‌پذیری بیشتری به صاحبکار در ثبت و تعدیل اقلام تعهدی اختیاری که می‌تواند منجر به دستکاری سودهای آینده شود، نشان بدهند. شماری بر این باورند، بین کیفیت حسابرسی و ارائه‌ی خدمات اضافی یک ارتباط مثبت وجود دارد، هم‌چنین معتقدند ارائه‌ی خدمات اضافی توسط حسابرس به آنان اجازه می‌دهد اطلاعات بهتری از صاحبکار و فرآیندهای تجاری وی به دست آورد (ووتن، ۲۰۰۳).

نتیجه‌گیری

در این مقاله موضوع کیفیت حسابرسی و عناصر آن که در پژوهش‌های گوناگون بیش‌ترین کاربرد را داشته‌اند مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد تقاضا برای حسابرسی پیش از آن‌که به دلیل یک الزام قانونی باشد، وجود داشته، و افزایش کیفیت رسیدگی‌های حسابرس نیز مانند آن مدنظر سرمایه‌گذاران و مالکان قرار گرفته است. یافته‌های بررسی‌ها نشان می‌دهد رویکرد رفتاری سرمایه‌گذاران درباره‌ی رسیدگی‌های حسابرس کشف کژنمایی‌های بااهمیت در صورت‌های مالی است. اما کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل گوناگونی تعریف شده است. از آن‌جا که برآورد و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی کار ساده‌ای نیست و یافته‌های رسیدگی به سادگی قابل مشاهده نیست، پژوهشگران کیفیت حسابرسی را در قالب شاخص‌ها و مؤلفه‌هایی هم‌چون اندازه‌ی مؤسسه، حق‌الزحمه، میزان دعاوی حقوقی، درآمد سالانه‌ی مؤسسه، دوره‌ی تصدی و دیگر عوامل مورد سنجش قرار می‌دهند.

منبع

Zerni, Mikko, (2009). Essays on Audit Quality, Oilu University Press.

حامد آراد: کارشناس ارشد حسابداری

به‌نوش آقایی دانشور: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری