

کیفیت حسابرسی و معیارهای اندازه گیری آن

فلسفه انجام حسابرسی

- والاس سه فرضیه اساسی که زیر بنای تقاضا برای انجام حسابرسی است را به شرح زیر مطرح میکند:
- **فرضیه مباشرت:** حسابرس ابزار نظارت بر رابطه نمایندگی است.
- **فرضیه اطلاعات:** صورت های مالی حسابرسی شده، اطلاعات سودمند تری برای تصمیم گیری معقولانه سرمایه گذاران فراهم میکند.
- **فرضیه بیمه:** مدیران در قبال زیان وارده به سرمایه گذاران و استفاده کنندگان اطلاعات مالی، مسئول هستند. لذا با انجام حسابرسی این مسولیت را با حسابرس تقسیم میکنند.

توجیه کیفیت

- رسوایی های مالی شرکت ها طی دو دهه اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابرسان و کیفیت حسابرسی شده است.
- در مقابل این وقایع کیفیت حسابرسی از سوی قانونگذاران در کشور های پیشرفته مورد توجه جدی قرار گرفت:
- قانون ساربینزاکسلی در ایالات متحده از سال ۲۰۰۴، شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) از سال ۲۰۰۳، رهنمود شماره ۸ اتحادیه اروپا سال ۲۰۰۸، هیئت پاسخگویی همگانی کانادا (CPAB) از سال ۲۰۰۳ و کمیسیون بورس اوراق بهادار استرالیا (ASIC)، وجود سیستم کنترل کیفیت موسسات حسابرسی و ارتقای آن را الزام نمودند.

توجه به کیفیت حسابرسی در استانداردهای ایران

استانداردهای حسابرسی شماره ۱ و ۲۲۰ ایران مدیریت و کارکنان موسسات حسابرسی را مکلف به طراحی و پیاده سازی سیستم کنترل کیفیت نموده است، به منظور کسب اطمینان معقول از رعایت الزامات استانداردهای حرفه ایی، قانونی و مقرراتی

کیفیت حسابرسی و معیارهای اندازه گیری آن

از چالش های اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس است.

کیفیت حسابرس: کیفیت کلی حسابرسی در همه کارهای حسابرسی

کیفیت حسابرسی: کیفیت هر کار حسابرسی به طور جداگانه

کیفیت حسابرسی

در خصوص کیفیت حسابرسی تعاریف مختلفی وجود دارد.

دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف های با اهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار، و گزارش تحریف های با اهمیت کشف شده می داند.

والاس (۱۹۸۷) کیفیت حسابرسی را بهبود میزان شفافیت اطلاعات حسابداری تعریف می نماید.

لی و همکاران (۱۹۹۹) نیز کیفیت حسابرسی را احتمال عدم انتشار گزارش مقبول برای صورتهای مالی حاوی اشتباهات اساسی تعریف می کنند.

دیدات و ژانگ (۲۰۱۴) اندازه گیری کیفیت حسابرسی دشوار است زیرا میزان اعتباری که حسابرس به صورتهای مالی می بخشد به سادگی قابل مشاهده نیست.

کیفیت حسابرسی

حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۴) عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی را شامل ۷ عامل تخصص گرای، کارایی حسابرس، کشف تحریفات با اهمیت، تضاد منافع، وجود قوانین و مقررات، مکانیزم بازار و اندازه موسسات حسابرسی می دانند.

نمازی و همکاران (۱۳۹۰) از دو معیار اندازه حسابرسی و دوره تصدی جهت سنجش کیفیت حسابرسی استفاده نموده اند.

مجتهد زاده (۱۳۸۳) در مطالعه ای بیان می کنند که کیفیت تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی حسابرس (دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه ای (استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت) می باشد.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی طبق دسته بندی انجام شده توسط **دی فاند و ژانگ**، (۲۰۱۴) به دو گروه شاخص های مبتنی بر خروجی و شاخص های مبتنی بر ورودی تقسیم می شوند.

خروجی فرآیند حسابرسی مانند کیفیت گزارشگری مالی یا گزارش حسابرسی

ورودی فرآیند حسابرسی مانند اندازه موسسه حسابرسی یا حق الزحمه حسابرسی

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

معیارهای خروجی اندازه گیری کیفیت حسابرسی:

۱- ارائه مجدد اقلام صورتهای مالی

۲- گزارش حسابرسی تعدیل شده

۳- معیارهای کیفیت گزارشگری مالی

۴- ارائه خدمات غیر حسابرسی

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۱-ارائه مجدد اقلام صورتهای مالی

هر چه حسابرس فرآیند اجرای حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهد، انتظار می رود حجم اشتباهات کشف شده مربوط به دوره های قبل بیشتر باشد. بنابراین، بیشتر بودن حجم اقلام تجدید ارائه شده بیانگر کیفیت حسابرسی بالاتر در دوره جاری می باشد. **لنوکس (۲۰۱۰)** .

توجه به دو نکته زیر بسیار حائز اهمیت است:

۱-تجدید ارائه درسال جاری میتواند نشان دهنده کیفیت پایین حسابرسی در سال قبل باشد.(عدم کشف اشتباه و تحریف توسط حسابرس قبلی)

۲-تجدید ارائه صورتهای مالی ممکن است ناشی از تغییر رویه های حسابداری باشد(عدم ارتباط با کیفیت حسابرسی).

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۲ - گزارش حسابرسی تعدیل شده:

مدیران همواره تلاش می کنند تا گزارش حسابرسی، وضعیت شرکت را به نحو مطلوب نشان داده و به صورت مقبول یا استاندارد ارائه شود. زیرا، گزارشهای غیر مقبول (تعدیل شده) هزینه هایی را به مدیران تحمیل می کنند. به اعتقاد **دی فاند و ژانگ** (۲۰۱۴) کیفیت حسابرسی در شرکتهای دارای اظهارنظر تعدیل شده بیشتر است. این معیار به صورت واقعی، نتایج حاصل از اجرای فرآیند حسابرسی را نشان داده و به اعتقاد **لنوکس و لی** (۲۰۱۲) معیار قابل اتکایی به شمار می رود. زیرا، اظهار نظر حسابرس به صورت مستقیم تحت تاثیر و کنترل حسابرس بوده و نشان دهنده احساس مسئولیت حسابرسان نسبت به گزارش دهی می باشد. مزیت معیار گزارش حسابرسی تعدیل شده این است که نشان دهنده استقلال حسابرس نیز می باشد.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

گزارش حسابرسی تعدیل شده - ادامه :

کاپلن و ویلیامز (۲۰۱۳) معتقدند که ضعف استفاده از این معیار این است که حسابرسان به طور کلی انگیزه دارند که برای بیمه کردن خود در برابر ریسک دادخواهی، گزارش های غیر مقبول ارائه کنند. لذا، ارائه گزارشهای غیرمقبول رالزوماً شاخصی از کیفیت اجرای حسابرسی نمی دانند.

برخی از پژوهشگران ایرانی مانند یعقوب نژاد (۱۳۹۱) و بنی مهد (۱۳۹۳) از تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده نموده اند.

آنها به این نتیجه رسیدند که هر چه تعداد بندهای حسابرسی بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی انجام شده نیز بالاتر خواهد بود.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۳ - معیارهای کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد. زیرا، کیفیت حسابرسی بالاتر اعتبار بیشتری به صورتهای مالی می بخشد.

پرکاربردترین معیار کیفیت گزارشگری مالی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی مدل جونز (۱۹۹۱) بر مبنای ارقام تعهدی اختیاری می باشد.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

معیارهای کیفیت گزارشگری مالی - ادامه

اقلام تعهدی اختیاری نشان دهنده آن بخش از اقلام تعهدی سود هستند که می توانند توسط مدیران مورد دستکاری و مدیریت قرار بگیرند، نمونه بارز این اقلام ذخایر می باشد. چنانچه حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام شود، میزان اقلام تعهدی اختیاری موجود در سود کمتر و یا واقعی تر خواهد بود. مدل های دیگری نیز مانند مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) و مدل کوتاری (۲۰۰۵) معرفی شده است که میزان اقلام تعهدی اختیاری سود را محاسبه کرده و می توانند به عنوان معیار اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده شوند.

انگیزه تئوریک به کارگیری معیار مزبور این است که صورتهای مالی حسابرسی شده محصول مشترک مدیریت و حسابرس است (دای، ۱۹۹۱). بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی می تواند معیار مناسبی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی باشد.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۴ - ارائه خدمات غیر حسابرسی

یکی از معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی ارائه خدمات غیر حسابرسی است. حسابرسان معمولاً علاوه بر حسابرسی، خدمات مشاوره مالی، مالیاتی و یا تهیه گزارشهای حسابداری را نیز انجام میدهند. **نیکل و همکاران (۲۰۱۳)** معتقدند ارائه خدمات غیر حسابرسی همزمان با اجرای حسابرسی منجر به ایجاد وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار شده و کیفیت حسابرسی را کاهش می دهد.

درنقطه مقابل، برخی پژوهشگران مانند **کریشنان (۲۰۱۱)** نشان دادند که ارائه خدمات غیر حسابرسی به ویژه مشاوره مالیاتی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی می شود.

به دلیل اختلاف نظر پژوهشگران در خصوص تاثیر ارائه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، این معیار به صورت وسیع در پژوهشهای تجربی استفاده نمیشود.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

معیارهای ورودی اندازه گیری کیفیت حسابرسی :

معیارهای ورودی به طور کلی به دو گروه تقسیم می شود:

ویژگیهای خاص حسابرس (مانند اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار) و

ویژگیهای مربوط به ارتباط بین صاحبکار و حسابرس (مانند حق الزحمه حسابرسی و تداوم تصدی حسابرس) تقسیم میشوند.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۱ - اندازه حسابرس

معمولا از موسسه های بزرگ حسابرسی (**Big N**) به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابرسی استفاده می شود.

به گفته **دی انجلو** (۱۹۸۱) موسسه های حسابرسی بزرگ به دلیل حفظ موقعیت رقابتی و اعتبار حرفه ای، انگیزه بالاتری برای اجرای یک حسابرسی با کیفیت دارند. این معیار به تکرار در پژوهشهای مختلف استفاده شده است.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۲ - تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار :

کند (۲۰۰۸) معتقد است موسسه هایی که در یک صنعت خاص تجربه و مهارت بیشتری دارند، حسابرسی با کیفیت تری ارائه می کنند.

تخصص حسابرس در صنعت معمولاً با رویکرد سهم بازار (Market share) توسط پژوهشگران اندازه گیری می شود.

این معیار که توسط پالمراس (۱۹۹۸) معرفی شده است، از طریق تقسیم جمع داراییهای تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی در صنعت خاص بر مجموع داراییهای صاحبکاران در این صنعت محاسبه می شود.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۳ - حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه ی حسابرسی از این جهت می تواند معیاری برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی باشد که میزان تلاش های صورت گرفته توسط حسابرسان را منعکس می نماید. به این صورت که هر چه حق الزحمه پرداختی به حسابرسان بیشتر باشد، کیفیت اجرای حسابرسی بالاتر بوده است.

دیس و گیروکس (۱۹۹۲) از تعداد ساعات کارحسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده نمودند.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۴ - تداوم تصدی حسابرس

یکی از معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی مبتنی بر رابطه دو طرفه صاحبکار و حسابرس، ادامه تصدی حسابرس یا چرخش حسابرس " (تغییر حسابرس) می باشد.

وانگ و همکاران (۲۰۰۸) بیان می کنند که حسابرسان با کیفیت به منظور حفظ کیفیت اجرای حسابرسی خود تمایل بیشتری به تغییر صاحبکاران خود دارند.

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

تداوم تصدی حسابرس-ادامه

به طور کلی، در این خصوص دو دیدگاه متقابل وجود دارد. برخی پژوهشگران طرفدار چرخش حسابرس و برخی دیگر طرفدار تداوم تصدی حسابرس می باشند.

طرفداران تداوم تصدی حسابرس معتقدند که تداوم انتخاب حسابرس موجب می شود تا حسابرس به مرور دانش خاص صاحبکار را کسب کند، که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی می شود.

مخالفان بیان می کنند که تداوم انتخاب حسابرس موجب نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت صاحبکار می شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد (چن و همکاران، ۲۰۰۴).

معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی

۵- تعداد کارکنان، تعداد حسابداران رسمی و قدمت موسسه حسابرسی

در تحقیقی که در ایران در سال ۹۴ بر روی ۱۴۲ موسسه حسابرسی انجام شد بین تعداد کارکنان، قدمت موسسه حسابرسی و تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود داشته. از طرفی بین تعداد کارهای حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه منفی برقرار بود.

چنین استنباط می شود که موسسات با کیفیت در هنگام صدور گزارش استقلال خود را حفظ کرده و گزارش واقعی را صادر می نمایند لذا مدیرانی که به دنبال کسب گزارش مقبول هستند، بیشتر به دنبال موسساتی با هر نوع سطح کیفیتی می باشند.