

## مروری بر مفهوم کیفیت حسابداری و طبقه‌بندی معیارهای آن

فاطمه صالحی‌فر

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه غیرانتفاعی حکیم جرجانی گرگان

Email: fatemesalehyfar@gmail.com

**چکیده-** حرفه حسابداری حوادث متعددی را در مهر و موم‌های اخیر تجربه کرده که پایه‌های حرفه را به لرزش در آورده است. به‌طور مثال رسوایی‌های ورلد‌کام و انرون که هر دو در تقلب‌هایی گرفتار شدند که حساب‌برسان را باعث آن دانستند. بعد از وقوع این رسوایی‌ها اعتبار حرفه حسابداری خدشه‌دار شده و این سؤال در اذهان عمومی مطرح شد که حساب‌برسان کجا بوده‌اند، بنابراین کیفیت حسابداری یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابداری و بازار سرمایه می‌باشد. به‌منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابداری، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابداری و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال از آن‌جا که کیفیت حسابداری در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبه‌رو بوده است. هدف این مقاله مرور بر ادبیات مرتبط با کیفیت حسابداری با اشاره به برخی تحقیقات انجام شده در این زمینه است.

**کلمات کلیدی:** حسابداری، کیفیت حسابداری، حساب‌برسان، بازار سرمایه

### مقدمه

یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابداری، تعریفی است که توسط دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابداری را این‌گونه تعریف کرده است، ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حساب‌برسان اولاً موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کسب کند و دوماً تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال اینکه حساب‌برسان موارد تحریفات بااهمیت را کشف کند، به استقلال حسابداری بستگی دارد (دی آنجلو، ۱۹۸۱) تعریف دی آنجلو از کیفیت واقعی حسابداری مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به‌اصطلاح استنباط از کیفیت حسابداری است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابداری با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابداری، منعکس‌کننده کیفیت

<sup>۱</sup>De Angelo

واقعی حسابرسی است. دیویدسون و نئو<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسان در کشف تحریفات بااهمیت و نیز کشف دست‌کاری انجام شده در سود خالص می‌دانند (دیویدسون و نئو، ۱۹۹۳) همچنین پالمروس<sup>۲</sup> (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را برحسب میزان اعتباردهی حسابرسان تعریف می‌کند. از آنجا که هدف حسابرسان، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا کیفیت حسابرسان به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسان شده از تحریفات بااهمیت می‌باشد (پالمروس، ۱۹۸۸). در واقع این تعریف بر نتایج حسابرسان تأکید می‌ورزد. تیتمان و ترومن<sup>۳</sup> (۱۹۸۶) نیز کیفیت حسابرسان را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از حسابرسان در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد (تیتمان و ترومن، ۱۹۸۶). کیفیت حسابرسان باید برای هر کار حسابرسان به‌طور جداگانه (به تفکیک خدمات انجام شده) تعریف شود؛ زیرا موسسه حسابرسان ممکن است تمام حسابرسان‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا و اعمال نکند (لم و چانگ<sup>۴</sup>، ۱۹۹۴). یکی دیگر از شاخص‌های کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسان را میزان مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرسان و توانایی نظارت آن یعنی دوره تصدی حسابرسان می‌دانند. هرچه دوره تصدی حسابرسان بیشتر باشد، شناخت او از صاحب‌کار و تخصص او در صنعت خاص بالا رفته و موجب افزایش کیفیت حسابرسان خواهد شد (مایرس و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳).

### برداشت از کیفیت حسابرسان

برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسان و کیفیت واقعی حسابرسان نیز دو مفهوم متفاوت می‌باشد. اگرچه با توجه به مفهوم کیفیت حسابرسان به‌جای برداشت از کیفیت حسابرسان از اهمیت بیشتری برخوردار است، اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسان میسر نیست، زیرا کیفیت واقعی حسابرسان غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسان ارزیابی کرد؛ بنابراین تفاوت فائل شدن بین دو مفهوم در تحقیقات مربوط به کیفیت حسابرسان ضروری است (دانگ<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳). شوئر مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسان را گزارش عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابرسان شده توسط

<sup>۱</sup>Davidson & Neu,

<sup>۲</sup>Palmrose,

<sup>۳</sup>Titman and Truman

<sup>۴</sup>Lam and Chang

<sup>۵</sup>Myers etal

<sup>۶</sup>Dang

حسابرسان عنوان کرده است. ترونر و گودوین<sup>۱</sup> (۱۹۹۱) کیفیت حسابرسی را با استفاده از پیشنهادات حسابرسان در اصلاح سود خالص اندازه‌گیری کرده‌اند (ترونر و گودوین، ۱۹۹۹). برخی مطالعات نیز، کیفیت حسابرسی را به‌طور مستقیم ارزیابی کرده‌اند. برای نمونه لام و چنگ (۱۹۹۴) سرپرستی کار و اعمال استانداردهای کنترل کیفیت را حین اجرای کار به‌عنوان تفاوت در کیفیت حسابرسی بررسی کرده‌اند (لام و چنگ، ۱۹۹۴). پالمروس (۱۹۹۸) برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از دعاوی حقوقی علیه حسابرسان استفاده می‌کند (پالمروس، ۱۹۹۸). هوگان<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) برداشت از کیفیت حسابرس بالا را مرتبط با قیمت‌گذاری عادلانه در عرضه اولیه سهام به عموم مردم می‌داند (هوگان، ۱۹۹۷). برای تعریف کیفیت حسابرسی تا امروز تلاش‌های فراوانی صورت پذیرفته است با این حال هیچ‌کدام از آن‌ها منجر به تعریف مورد قبول یا پذیرش انجمن‌های حرفه‌ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته یا توسط جامعه بین‌المللی به رسمیت شناخته نشده است؛ زیرا کیفیت حسابرسی یک مفهوم یک‌بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چندوجهی است و عوامل متعددی چه به‌صورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند (قنبری و گرایلی، ۱۳۹۴).

### عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی

عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان، به‌طور کلی عواملی هستند که بر توانایی حسابرسان در کشف تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا انگیزه اقتصادی از گزارش تحریفات بااهمیت کشف‌شده اثر دارند. این عوامل شامل موارد زیر است:

### میزان تجربیات حسابرسان

لیبی و فردریک<sup>۳</sup> (۱۹۹۰) دریافته‌اند که هرچه میزان تجربه حسابرسان بیشتر باشد، درک آن‌ها از انواع تحریفات موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. از این‌رو کیفیت تصمیم حسابرس با افزایش میزان تجربه از حسابرسی بهبود می‌یابد (لیبی و فردریک، ۱۹۹۰).

<sup>۱</sup>Turner & Godwin

<sup>۲</sup>Hogan

<sup>۳</sup>Libby & Frederick

### دعاوی حقوقی

لیزو واتر<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) میزان دعاوی حقوقی علیه حساب‌رسان را به‌عنوان شاخص کیفیت حسابرسی از دیدگاه حساب‌رسان مورد آزمون قرار داده‌اند. آن‌ها به این نتیجه دست یافته‌اند، حساب‌رسانی که بیشتر در معرض ادعاهای حقوقی قرار می‌گیرند، کمتر از فناوری انسجام یافته حسابرسی استفاده می‌کنند (لیزو واتر، ۱۹۹۴). نتایج تحقیق آنان حاکی از آن بود که کیفیت حسابرسی با استفاده از فناوری جدید حسابرسی بهبود می‌یابد.

### سرپرستی کار حسابرسی

کینگ و شوارتز<sup>۲</sup> (۱۹۹۴) میزان سرپرستی کار حسابرسی را به‌عنوان شاخص کیفیت در مواقعی که حساب‌رسان تحت رژیم‌های حقوقی متفاوت فعالیت می‌کنند، مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که سرپرستی تابعی از پیش‌بینی میزان اقدامات تنبیهی قانونی بر علیه حساب‌رسان است (کینگ و شوارتز، ۱۹۹۴).

### اندازه موسسه حسابرسی

مهم‌ترین تحقیقات انجام‌شده در رویکرد عرضه حساب‌رسان، مطالعه تأثیر اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. بسیاری از این تحقیقات از رابطه مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پشتیبانی می‌کند. دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، انگیزه قوی‌تری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر دارند؛ زیرا علاقه‌مندند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریان آن‌ها زیاد است، نگران از دست دادن مشتری نیستند. تصور به این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حساب‌رسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند (قنبری و گرایلی، ۱۳۹۴).

### انگیزه کسب شهرت

واتر و زیرمن<sup>۳</sup> (۱۹۸۱) برای دفاع از این نظریه که حساب‌رسان در بازار سرمایه از شهرت حرفه‌ای خود دفاع می‌کنند، از نمونه‌های تاریخی استفاده کرده‌اند. شهرت انگیزه‌ای برای حفظ استقلال حساب‌رسان است (واتر و زیرمن، ۱۹۸۱).

<sup>۱</sup>Lys and Watts

<sup>۲</sup>King and Schwartz

<sup>۳</sup>Watts & Zimmerman

### تخصص‌گرایی

تحقیقات انجام شده در این زمینه بیانگر آن است که بین نوع صنعتی که حساب‌رسان در حساب‌رسی آن تبحر دارند و کیفیت گزارش حساب‌رسی رابطه مثبتی وجود دارد؛ به عبارت دیگر، حساب‌رسانی که در صنعت موردنظر خود تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حساب‌رسی با کیفیت تری ارائه دهند. برای نمونه، بنیتو آرانادا<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) نشان داد که حساب‌رسان با تخصص ویژه در حساب‌رسی صنعت خاص به دو دلیل عمده از کیفیت حساب‌رسی بالاتری برخوردار هستند. اول، آشنایی بیشتر با مسائل و مشکلات حسابداری و حساب‌رسی آن صنایع به دلیل اجرای مداوم حساب‌رسی و دوم، انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حساب‌رسی آن گروه خاص از صنایع (آرانادا، ۲۰۰۰).

### معیارهای کیفیت حساب‌رسی

کیفیت که تعیین عملکرد حساب‌رسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حساب‌رس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای شامل (استقلال، عینیت، مراقبت‌های حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است. ساختار کیفیت حساب‌رسی چندبعدی ولی نامشهود است، به همین دلیل جهت اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آنجا که عوامل متعددی بر کیفیت حساب‌رسی تأثیر می‌گذارد، تعیین چارچوبی برای مشخص نمودن کیفیت حساب‌رسی موضوعی با اهمیت محسوب می‌شود. تحقیق‌های متعددی در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت حساب‌رسی انجام شده است که از جمله آن می‌توان به اندازه موسسه حساب‌رسی (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ تئو و ونگ،<sup>۲</sup> ۱۹۹۳) و متخصص شدن در صنعت و شهرت حساب‌رس (بیتی و فرانلی،<sup>۳</sup> ۱۹۸۹) اشاره کرد.

### اندازه موسسه حساب‌رسی

اندازه موسسه حساب‌رسی یکی از معیارهای سنجش کیفیت حساب‌رسی است و انتظار می‌رود با افزایش اندازه موسسه حساب‌رسی کیفیت حساب‌رسی افزایش یابد؛ زیرا مؤسسات بزرگ، بیشتر باید مراقب شهرت حرفه‌ای خود باشند. همچنین از دست دادن یک صاحب‌کار اثرات زیان‌بار کمتری بر مؤسسات بزرگ دارد، زیرا حق‌الزحمه حساب‌رسی، یک صاحب‌کار خاص بخش عمده‌ای از درآمد موسسه حساب‌رسی بزرگ را تشکیل نمی‌دهد. از

<sup>۱</sup>Arrunada

<sup>۲</sup>Teoh and Wong

<sup>۳</sup>Beattie and Fearnly

این رو انتظار می‌رود که مؤسسات بزرگ حسابرسی، بیشتر قادر به حفظ استقلال خود باشند (شوکللی، ۱۹۸۱). دی آنجلو (۱۹۸۱) چنین استدلال می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگ نسبت به مؤسسات کوچک‌تر، تعداد صاحب‌کاران بیشتری داشته و از شهرت بالاتری در بازار برخوردار می‌باشند. لذا این گونه مؤسسات دلیلی نمی‌بینند که با فریب دادن و پایین آوردن سطح کیفیت حسابرسی، در پی جلب رضایت صاحب‌کاران خود بوده و یا درصدد این باشند که مشتریان جدیدتری پیدا کنند. از این رو، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر سعی می‌کنند کیفیت حسابرسی خود را در بالاترین سطح نگه‌دارند و اگر شرکت صاحب‌کار دارای هر گونه تحریف یا اشتباهی با اهمیت باشد به راحتی از آن نخواهند گذشت و بر روی اظهارنظر حسابرسی تأثیر خواهند داشت (کلینچ و همکاران؛ ۲۰۱۲). واتز و زیمرمن<sup>۳</sup> (۱۹۸۶) نیز بیان می‌کنند مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر از توانایی نظارت بیشتری برخوردار بوده و خدمات حسابرسی با کیفیت تری را ارائه می‌نمایند (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶). راسمین<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، تکنولوژی، منابع و سرمایه بیشتری را در اختیار داشته و می‌توانند کارکنان آموزش دیده و مجربی را در فرایند حسابرسی به کار گیرند. در نتیجه این مؤسسات قادر خواهند بود عملیات حسابرسی خود را با رعایت استانداردهای بیشتر و با کیفیت تر از مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر، اجرا نمایند (راسمین، ۲۰۱۰).

### تخصص حسابرسی در صنعت

تخصص حسابرسی در صنعت، یکی دیگر از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی است. منظور از تخصص صنعت، تجربه و مهارت عملی و آموزشی اش از حسابرسی در یک صنعت خاص می‌باشد. این دانش تخصصی، احتمال کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی توسط حسابرسان را افزایش می‌دهد (حکیم و عمری؛ ۲۰۱۰). حسابرسانی که در صنعت موردنظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند. به علاوه هر چه موسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاص کسب کند به دلیل افزایش حسن شهرت، علاقه بیشتری به ارائه

<sup>۱</sup>Shockley

<sup>۲</sup>Clinch et al

<sup>۳</sup>Watts & Zimmerman

<sup>۴</sup>Rusmin,

<sup>۵</sup>Hakim, F., & Omri

خدمات حسابرسی باکیفیت بالا پیدا می‌کند (دون و مایه، ۲۰۰۴). با افزایش تخصص حسابرسان، توانایی او برای درک مشکلات صنعتی که صاحب‌کار در آن فعالیت می‌کند، افزایش می‌یابد و موجب می‌شود گزارش‌های مالی اطلاعات حسابداری مطلوب‌تری ارائه شود. فراناندو و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) بر این باورند که حسابرسان متخصص در صنعت صاحب‌کار از آگاهی و شناخت قابل‌توجهی در خصوص عملیات تجاری، روش‌های حسابداری متقربانه آن صنعت برخوردار بوده که آنان را قادر می‌سازد خدمات حسابرسی باکیفیت‌تری را به صاحب‌کاران خود ارائه دهند (فراناندو و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین، کلینچ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) معتقدند که حسابرسان متخصص در صنعت، جهت ارتقای قابلیت‌های اتکای گزارشگری مالی و کاهش دعوی حقوقی، سرمایه‌گذاری قابل‌توجهی در تکنولوژی‌های خاص صنعت می‌نمایند. این تخصص صنعت به آن‌ها این امکان را می‌دهد که خود را از سایر رقبا متمایز ساخته و در ارزیابی ریسک‌های مختلف موجود در صنعت و کسب شناخت عمیق‌تر از رویه‌های حسابداری و الزامات گزارشگری آن صنعت بهتر عمل کنند (کلینچ و همکاران، ۲۰۱۲). ادبیات حسابرسی، دو رویکرد سهم بازار و رویکرد سهم پرتفوی را برای در نظر گرفتن تخصص حسابرسی در صنعت به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی به رسمیت شناخته است:

### رویکرد سهم بازار

در این رویکرد، آن موسسه حسابرسی متخصص صنعت محسوب می‌شود که سهم بیشتری از بازار کار حسابرسی در آن صنعت را نسبت به سایر رقبا به خود اختصاص داده باشد. موسسه‌ای که سهم بزرگ‌تری از بازار در اختیار دارد، از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت خاص برخوردار است. به‌علاوه سهم معنادار بازار در یک صنعت نشان‌دهنده سرمایه‌گذاری معنادار است که در موسسه‌های حسابرسی در توسعه فناوری‌های حسابرسی خاص صنعت صورت گرفته است، طوری که انتظار می‌رود مزایای ناشی از بهبود کیفیت حسابرسی و صرفه اقتصادی (صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس تولید انبوه) افزایش یابد.

### رویکرد سهم پرتفوی

این رویکرد، توزیع نسبی خدمات حسابرسی در صنایع مختلف را برای هر موسسه حسابرسی در نظر می‌گیرد. به بیانی ساده، هر موسسه حسابرسی دارای صاحب‌کارانی است که پرتفوی آن موسسه را شکل می‌دهند. طبق این رویکرد، مؤسسات حسابرسی در صنایعی متخصص شناخته می‌شوند که بخش عمده‌ای از درآمدهای موسسه

<sup>۱</sup>Dunn, K. and Mayhew

<sup>۲</sup>Fernando et al

<sup>۳</sup>Clinch et al

حسابرسی در مقایسه با کل عملیات حسابداری آن موسسه، در آن صنعت خاص تأمین شود. صنایع صاحب‌کار موسسه حسابداری بیشترین سهم پرتفوی، نشان‌دهنده صناعی هستند که موسسات حسابداری دانش تخصصی قابل توجهی را در ارتباط با آن صنایع ایجاد کرده‌اند. رویکرد سهم پرتفوی برخلاف رویکرد سهم بازار، مزیت نسبی بر سایر حساب‌برسان را در تعیین تخصص صنعت خاص دخالت نمی‌دهد (لونسون و همکاران؛ ۲۰۰۷). مربوط بودن سهم بزرگ‌تری از پرتفوی مؤسسات صاحب‌کار به صنعتی خاص نشان‌دهنده سرمایه‌گذاری معنادار موسسه حسابداری در توسعه فناوری‌های حسابداری مرتبط با آن صنعت است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸). با به‌کارگیری این رویکرد، احتمالاً موسسه‌ها بیشترین منابع را برای توسعه دانش خاص صنعت اختصاص داده‌اند، حتی اگر آن‌ها سهم عمده بازار را در آن صنعت در اختیار نداشته باشند.

### دوره تصدی حسابرس

درخصوص چگونگی تأثیر طول دوره تصدی حسابرس در کیفیت حسابداری، دیدگاه‌های متفاوتی ارائه شده است، از یک‌سو، طرفداران تعویض اجباری حسابرس بر این باورند که رابطه طولانی‌مدت حسابرس - صاحب‌کار باعث نزدیکی بیش‌ازحد حسابرس با مدیریت صاحب‌کار، ایجاد وابستگی اقتصادی و بروز تمایلاتی برای حفظ و رعایت نظر مدیریت صاحب‌کار گشته و در نتیجه استقلال و بی‌طرفی را مخدوش می‌سازد. بر پایه این استدلال، وجود رابطه منفی بین افزایش طول دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابداری انتظار می‌رود (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸). برای نمونه لاروس<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) و کسترلا و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) نتیجه‌گیری کردند که افزایش دوره تصدی حسابرس موجب کاهش کیفیت حسابداری می‌شود (الموتاری و همکاران؛ ۲۰۰۹). نتایج مطالعه چانگ<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) نیز نشان داد تعویض اجباری حسابرس باعث افزایش کیفیت حسابداری می‌شود (لی<sup>۴</sup>). به‌طور مشابه حکیم و عمری (۲۰۱۰) نیز دریافتند با افزایش دوره تصدی حسابرس، به دلیل مخدوش شدن استقلال و بی‌طرفی حسابرس، کیفیت حسابداری کاهش یافته و به تبع آن سطح عدم تقارن اطلاعاتی شرکت افزایش می‌یابد (حکیم و عمری، ۲۰۱۰). از سوی دیگر عده‌ای دیگر از محققین معتقدند که عوامل دیگری هست که

<sup>۱</sup>Lowensohn, etal

<sup>۲</sup>Louwers

<sup>۳</sup>Casterella etal

<sup>۴</sup>Almutairi,

<sup>۵</sup>Chung

<sup>۶</sup>Li



حسابرسان را به حفظ استدلال و ادار می‌کند، به‌عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می‌گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعای حقوقی علیه آن‌ها، عواملی هستند که مانع رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. آن‌ها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان، شناخت بهتری از استراتژی‌های کسب و کار، عملیات تجاری، کنترل‌های داخلی و رویه‌های گزارشگری صاحب کار به دست می‌آورده و تجربه بیشتری نیز کسب می‌نمایند. بدین ترتیب، توانایی آن‌ها در ارزیابی ریسک ناشی از تحریفات بااهمیت صورت‌های مالی افزایش می‌یابد؛ بنابراین رابطه طولانی‌مدت حسابرس و صاحب کار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (حکیم و عمری، ۲۰۱۰) یافته‌های عمده مطالعات تجربی صورت گرفته نیز، وجود رابطه مثبت بین طول دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی را تأیید می‌کند. برای نمونه، پالمروس (۱۹۸۶) نشان داد که احتمال طرح دعای حقوقی علیه حسابرسان در مهر و موم‌های ابتدایی کار حسابرسان بیشتر است (پالمروس، ۱۹۸۶). نتایج تحقیق والکر و همکاران (۲۰۰۱) نشان داد که تداوم فعالیت حسابرس باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود (پاولین؛ ۲۰۰۷). همچنین، کاپگر و راگاناندان (۲۰۰۲) دریافتند که میزان قصور حسابرسی در روابط طولانی‌مدت حسابرس - صاحب کار کمتر است (گیگر وراقوناندن، ۲۰۰۲). لنوکس (۱۹۹۸) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که تعویض حسابرس، دقت و صحت گزارش‌های حسابرسی را کاهش می‌دهد (لنوکس، ۱۹۹۸) نتایج تحقیقات مایرز و همکاران (۲۰۰۳) نشان داد که با طولانی‌تر شدن مدت همکاری حسابرس و صاحب کار، کیفیت حسابرسی افزایش یافته و در نتیجه ارقام تعهدی اختیاری و اعمال مدیریت سود شرکت‌ها کاهش می‌یابد (گیگر وراقوناندن، ۲۰۰۲). کارسلو و ناگی (۲۰۰۴) نیز دریافتند که با افزایش طول دوره تصدی حسابرس، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه کاهش می‌یابد (کارسلو و ناگی، ۲۰۰۴). کربتری و همکاران (۲۰۰۶) در بررسی رابطه بین ویژگی‌های حسابرس و هزینه سرمایه شرکت‌ها دریافتند که با افزایش دوره تصدی حسابرس، هزینه سرمایه شرکت‌ها کاهش می‌یابد (کربتری و همکاران، ۲۰۰۶) با وجود این برخی از محققین نظیر لی (۲۰۰۷) معتقدند که آثار مثبت و منفی رابطه بلندمدت حسابرس و صاحب کار، یعنی کسب شناخت و تجربه و شناخت بیشتر از رویه‌های حسابداری و گزارشگری و گزارشات صاحب کار و یا کاهش استقلال

<sup>۱</sup>Walker et al.<sup>۲</sup>Pauline,<sup>۳</sup>Geiger and Raghunandan<sup>۴</sup>Lennox,<sup>۵</sup>Carcello & Nagy<sup>۶</sup>Crabtree etal

حسابرس به دلیل نزدیکی بیش از حد با مدیریت صاحب کار، می‌تواند موجب خنثی شدن اثر یکدیگر شوند؛ بنابراین، مطابق این دیدگاه اگر گفته شوند که این دو اثر، خنثی کننده یکدیگرند منطقی تر می‌باشد (لی، ۲۰۰۷). همچنین ناگی<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) نیز دریافت در شرکت‌های کوچک که پس ناکامی موسسه حسابرسی آرتور اندرسون مجبور به تغییر حسابرس شده‌اند، تعویض حسابرسی تأثیری بر کیفیت حسابرسی نداشته است (ناگی، ۲۰۰۵). جکسون و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) نیز دریافتند که تداوم فعالیت انتخاب حسابرس و افزایش دوره تصدی حسابرس، تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد (جکسون و همکاران، ۲۰۰۸).

### ارائه خدمات غیر حسابرسی

یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی، ارائه خدمات غیر حسابرسی از جانب حسابرسان می‌باشد. مؤسسات حسابرسی را می‌توان به دودسته تقسیم نمود: آن‌هایی که فقط خدمات حسابرسی ارائه می‌کنند و آن‌هایی که علاوه بر حسابرسی خدمات دیگری نظیر مشاوره مدیریت، خدمات حسابداری و خدمات مالیاتی به صاحب کار خود ارائه می‌نمایند. مطالعات صورت گرفته درخصوص تأثیر ارائه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به نتایج متفاوتی دست یافته‌اند. از یک سو، وینس (۱۹۹۴) در مطالعه خود که در کشور استرالیا انجام شد، به وجود رابطه منفی بین ارائه خدمات غیر حسابرسی و کیفیت حسابرسی پی برد. همچنین السین (۲۰۰۱) دریافتند که حق الزحمه بالاتر ناشی از ارائه خدمات غیر حسابرسی از سوی حسابرسان، تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد (کلینگور<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷). به طور مشابه، مطالعات گول (۱۹۹۱)، ناپو (۱۹۸۵) و زرنی (۲۰۰۹) نشان داد که ارائه خدمات غیر حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. چرا که موجب طرفداری حسابرس از صاحب کار شده و سعی می‌کند منافع صاحب کار به خطر نیفتد (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). اما از سوی دیگر، برخی محققین نظیر آشوق، لافوند و می هیو (۲۰۰۳) و رینولدز، دیس و فرانسیس (۲۰۰۴) به هیچ گونه شواهدی مبنی بر این که ارائه خدمات غیر حسابرسی تأثیر منفی بر استقلال حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی داشته باشد، دست نیافتند (کلینگور، ۲۰۰۷). همچنین دی فوند و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند بین حق الزحمه غیر حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. گول و جاگی (۲۰۰۶) نیز نتیجه گیری کردند که چنانچه دوره تصدی حسابرس زیاد باشد، حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی تأثیری بر

<sup>۱</sup>Nagy

<sup>۲</sup>Jackson et al

<sup>۳</sup>Kilgore

کاهش کیفیت حسابرسی ندارد (پاولین، ۲۰۰۷). کارل و همکاران (۲۰۰۰) نشان دادند که با ارائه خدمات مشاوره مدیریت، استقلال حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. علاوه بر این، پینگ یو و کارسون (۲۰۰۶) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که ارائه خدمات غیرحسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد (حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹).

### حق الزحمه حسابرسی

مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، در نتیجه قدرت انحصاری حق الزحمه‌های حسابرسی بیشتری را مطالبه می‌نمایند. این موضوع به‌طور ضمنی بر کیفیت حسابرسی دلالت دارد؛ زیرا فرض بر آن است که حسابرس انحصاری تعداد تقاضاهای حسابرسی مستقل را کاهش می‌دهد و نهایتاً این امر به کیفیت حسابرسی پایین‌تر منجر می‌شود؛ اما به‌طور کلی، وجود رابطه مثبت بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرس در اکثر مطالعات تجربی به اثبات رسیده است یعنی اگر مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر حق الزحمه حسابرسی بیشتری دریافت می‌کنند، این امر بازگوکننده کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی آن‌ها می‌باشد (واتکینس و همکاران، ۲۰۰۴). پالمروس (۱۹۹۸) در تحقیق خود به ارتباط مثبت بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی دست یافت. یافته‌های وی نشان می‌دهد که ساعت و حق الزحمه حسابرسی متناسب با اندازه موسسه حسابرسی افزایش می‌یابد. وی معتقد است که افزایش ساعت حسابرسی شده توسط حسابرسان، فعالیت بیشتری از سوی آنان برای ارائه خدمات باکیفیت‌تر به صاحب‌کاران را در پی دارد (پالمروس، ۱۹۸۸). کارسلو و همکاران (۲۰۰۲) نیز دریافتند مؤسسات حسابرسی برای ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت‌تر به صاحب‌کارانی که خدمات اطمینان‌بخشی بیشتر را تقاضا دارند، رسیدگی‌های گسترده‌تری انجام داده و متعاقباً حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌نمایند. های، نشل و وانگ (۲۰۰۶) با استفاده از اطلاعات نمونه از ۲۰ کشور دنیا در طی دوره زمانی ۲۵ ساله نتیجه گرفتند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر حق الزحمه بیشتری دریافت نموده و خدمات حسابرسی باکیفیت‌تری ارائه می‌نمایند (پاولین، ۲۰۰۷).

<sup>۱</sup>Watkins et al

<sup>۲</sup>Carcello et al.

<sup>۳</sup>Knechel et al

### تجربه دعاوی حقوقی

برخی محققین از تجربه دعاوی حقوقی موسسه حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی نام برده‌اند. برای نمونه پالمروس (۱۹۸۸) بر پایه این استدلال که طرح دعاوی حقوقی علیه موسسه حسابرسی نشان‌دهنده قصور حسابرسی می‌باشد، از آن به عنوان یک معیار معکوسی از کیفیت حسابرسی یاد کرده است (پالمروس، ۱۹۸۸). وی در مطالعه خود درخصوص تفاوت بین کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ و مؤسسات غیر بزرگ حسابرسی دریافت، از آنجا که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، کمتر مدعی علیه دعاوی حقوقی حسابرسی می‌گردند، بنا بر این خدمات حسابرسی با کیفیت‌تری به صاحب‌کاران خود ارائه می‌دهند (کلینگور، ۲۰۰۷).

### ساختار حسابرسی

از دیگر شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی می‌توان به ساختار حسابرسی اشاره نمود. کاشینگ ولوئبک<sup>۱</sup> (۱۹۸۶) انواع رویکردهای حسابرسی را به چهار نوع شامل: کاملاً ساختاریافته، نیمه ساختاریافته، پاره ساختاریافته و غیره ساختاریافته طبقه‌بندی نمود. ایشان، رویکرد حسابرسی کاملاً ساختاریافته را به عنوان سلسله روش‌ها، تصمیمات و مراحل مستندسازی منطقی و مجموعه جامع و یکپارچه‌ای از خط‌مشی‌ها و ابزارهای طراحی شده در جهت کمک به حسابرسان در پیشبرد عملیات حسابرسی تعریف نموده‌اند (کلینگور، ۲۰۰۷). در رابطه با کیفیت، کارسلو، هرمانسون و هوس (۱۹۹۶) معتقدند که به کارگیری رویکردهای حسابرسی ساختاریافته برای انجام وظیفه حسابرسی ساختاریافته و نیمه ساختاریافته موجب افزایش کارایی و اثربخشی می‌گردد. علاوه بر این، بر مبنای شواهد موجود در مطالعات اشتون و ویلینگهام (۱۹۸۹) رویکرد حسابرسی ساختاریافته مؤسسات حسابرسی را قادر می‌سازد تا کنترل‌های مؤثرتری را در انجام عملیات حسابرسی اعمال نمایند و مزایایی همچون کاهش فشار و گردش شغلی کارکنان را نیز در پی خواهد داشت. با این وجود، دیرسمیت و هاسکینز (۱۹۹۱) دریافتند مؤسسات حسابرسی که از رویکردهای غیر ساختاریافته در انجام عملیات حسابرسی استفاده می‌نمایند در مقایسه با آن دسته از مؤسساتی که رویکردهای ساختاریافته را به کار می‌گیرند، عوامل بیشتری را در برآورد ریسک حسابرسی مدنظر قرار می‌دهند؛ که این یافته‌ها دلالت دارد که رویکردهای ساختاریافته حسابرسی، تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت (کلینگور، ۲۰۰۷).

<sup>۱</sup>-Cushing and Loebbecke

### مروری بر شاخص‌های کیفیت حسابداری

گروه‌های مختلف ذینفع از جمله هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا، کمیته مشورتی وزارت خزانه داری در زمینه حرفه حسابداری، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB)، کمیته‌های حسابداری و حرفه حسابداری از عبارت «شاخص‌های کیفیت حسابداری» برای توصیف نحوه ارزیابی کیفیت حسابداری استفاده کرده‌اند؛ اما بسته به ذینفعان مختلف، مفهوم و هدف شاخص‌های کیفیت حسابداری ممکن است متفاوت باشد. به همین دلیل، مرکز اعتقاد دارد که مخاطبان این مقاله باید از نحوه به‌کارگیری عبارت شاخص‌های کیفیت حسابداری در این مقاله، اطلاع داشته باشند. مؤسسه‌های حسابداری باید نظامی برای کنترل کیفیت ایجاد کنند که ضمن رعایت الزام‌های مقرراتی و قانونی، صحت گزارش‌های منتشر شده از سوی مؤسسه را تضمین کند. نظام کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابداری به دنبال رسیدگی به برخی از اجزای اصلی مانند استقلال، صحت، بی‌طرفی، مدیریت کارکنان (شامل کفایت منابع، دانش فنی و تجربه) عملکرد قرارداد حسابداری، ارتباط‌ها و گزارشگری و نظارت است. به اعتقاد مرکز کیفیت حسابداری، مجموعه‌ای از شاخص‌های کیفیت حسابداری احتمالی، شناخت بهتری از اجزای اصلی نظام کنترل کیفیت مؤسسه در هنگام به‌کارگیری این اجزا در حسابداری‌های خاص فراهم می‌کند و ممکن است به درک بهتر کمیته حسابداری از موضوع‌های تأثیرگذار بر عملکرد حسابداری باکیفیت، کمک کند. برای نمونه، به کمک مجموعه‌ای از شاخص‌های کیفیت حسابداری، می‌توان گفتگوهای جدی را درباره توانایی مؤسسه حسابداری برای پشتیبانی از حسابداری‌های باکیفیت و اجرای آن‌ها پیش برد. همچنین، این مجموعه به کمیته‌های حسابداری کمک می‌کند تا درک بهتری از سیاست‌ها، دستورالعمل‌ها و فرایندهای مؤسسه حسابداری در ارتباط با نظام کنترل کیفیت آن داشته باشد. افزون بر این، کمیته‌های حسابداری به کمک مجموعه‌ای از شاخص‌های کیفیت حسابداری می‌توانند از عملکرد گروه حسابداری مطلع شوند. در عین حال، مجموعه شاخص‌های کیفیت حسابداری به کمیته‌های حسابداری کمک می‌کند تا شناخت بهتری از موانع پیش روی کیفیت حسابداری که به احتمال در فرایند حسابداری وجود دارند داشته باشند. آن‌ها به واسطه این شناخت می‌توانند گفتگوهای جدی‌تری درباره برنامه مؤسسه حسابداری برای مدیریت این مخاطره‌ها، انجام بدهند؛ اما به دلیل ماهیت و تعداد ورودی‌هایی که ممکن است بر کیفیت حسابداری تأثیر بگذارند، نمی‌توان معیار خاصی را مشخص کرد که ارتباطی علی با کیفیت حسابداری داشته باشد. با وجود این، مرکز معتقد است که مجموعه‌ای از شاخص‌ها در کنار هم ممکن است اطلاعات و شفافیت بیشتری را در زمینه نظام‌ها و فرایندهای تأثیرگذار بر عملکرد حسابداری در اختیار ناظران حسابداری قرار دهند. به اعتقاد مرکز، برای شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابداری احتمالی، باید عناصر

موضوعی زیر را درباره کیفیت حسابرسی در نظر گرفت، اجزایی که با توجه به دیدگاه‌های استانداردگذاران مختلف در سراسر دنیا تهیه شده‌اند و مبنای آن‌ها همان اجزای اصلی است که بیشتر به آن اشاره شد؛ بنابراین، به نظر می‌رسد این مجموعه به شناسایی موضوع‌هایی کمک می‌کند که بیشترین اهمیت را در زمینه مسئولیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی دارند.

۱- رهبری مؤسسه و فضای اخلاقی در رأس سازمان: فضای اخلاقی در رأس سازمان، نمایانگر تأکید رهبری مؤسسه حسابرسی بر اهمیت کیفیت حسابرسی، پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی و پاسخگویی در قبال اثربخشی نظام کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی است.

۲- دانش، تجربه و حجم کارگروه حسابرسی: کارکنان حرفه‌ای از دانش و تجربه برخوردارند و زمان کافی برای انجام حسابرسی‌های باکیفیت دارند.

۳- نظارت: فرایندها و واپایش‌هایی برای ارزیابی عملکرد خدمات حسابرسی و اثربخشی نظام کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی وجود دارند و تغییرهای لازم را ایجاد می‌کنند.

۴- گزارشگری حسابرسی: گزارش‌ها اتکاپذیر، سودمند و به هنگام هستند؛ اطلاع‌رسانی حسابرسی، اثربخش است.

افزون بر این، شاخص‌های کیفیت حسابرسی، مانند بیشتر داده‌های سنجشی، زمانی بیشترین اثربخشی را دارند که با گفتگوهای جدی همراه شوند. در صورت نبود این گفتگوها، این احتمال وجود دارد که شاخص‌های کیفیت حسابرسی، یا تغییر شاخص‌های کیفیت حسابرسی در طول زمان، تصویر کاملی از وضعیت را نشان ندهد، یا حتی گمراه‌کننده باشد. برای نمونه، میزان اضافه‌کاری بیش از انتظار گروه حسابرسی ممکن است حاکی از رویارویی آن‌ها با مسئله‌ای پیش‌بینی نشده و صرف زمان اضافی برای حفظ کیفیت بالای حسابرسی باشد. از طرف دیگر، این موضوع ممکن است نمایانگر حجم کاری بالای گروه حسابرسی باشد که ممکن است بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد. در نتیجه، فراهم کردن فضای مناسب در هنگام انتقال شاخص‌های کیفیت حسابرسی، مهم است.

### مجموعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی

مرکز کیفیت حسابرسی برای شناسایی مجموعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی ۱۲، شاخص‌های مختلفی (از جمله شاخص‌های اشاره‌شده از سوی دیگر گروه‌ها) را در ارتباط با کیفیت حسابرسی در نظر گرفته است. برای نمونه، مرکز کیفیت حسابرسی معیارهای زیر را در نظر گرفته است:

- ✓ معیارهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام امریکا که در جلسه گروه مشورتی دائمی در مه ۲۰۱۳ مطرح شده است،
- ✓ شاخص‌هایی که در پژوهش‌های دانشگاهی ذکر شده‌اند و
- ✓ شاخص‌های پیشنهادی در طول گفتگوهای مرکز کیفیت حسابرسی با گروه‌های مختلف ذینفع (مانند مؤسسه‌های حسابرسی، سرمایه‌گذاران، کمیته‌های حسابرسی و دانشگاهیان).
- به‌منظور کاستن از تعداد فراوان شاخص‌ها و تهیه فهرستی از شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی، معیارهای مرکز کیفیت حسابرسی برای انتخاب شاخص‌های کیفیت حسابرسی ۱۳ و عناصر مضمونی کیفیت حسابرسی (که پیش‌تر به آن اشاره شد)، به کار گرفته شده است. به اعتقاد مرکز، این فهرست به کمیته‌های حسابرسی کمک می‌کند تا شناخت بهتری از گروه‌های حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی داشته باشند. بر اساس این اقدام‌ها، مرکز کیفیت حسابرسی، مجموعه‌ای از شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی را شناسایی کرده که به‌زعم ما در کنار هم ممکن است کمیته‌های حسابرسی را در نظارت بر حسابرسی یاری کنند. این شاخص‌های کیفیت حسابرسی در آینده در اجرای آزمایشی و طرح‌های تعاملی به کار گرفته خواهند شد. ممکن است شاخص‌های کیفیت حسابرسی در اساس ماهیتی کمی داشته باشند؛ اما، همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، این شاخص‌ها زمانی بیشترین اثربخشی را خواهند داشت که با تفسیرهای کیفی زمینه‌ای و گفتگوی بین حسابرس با کمیته حسابرسی، همراه شوند. افزون بر این، فراهم کردن زمینه مناسب برای آن دسته از شاخص‌های خاص قرارداد حسابرسی که به کمیته حسابرسی ارائه می‌شود، مستلزم شناخت نظام کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی است. گروه‌های حسابرسی برای ارائه این اطلاعات می‌توانند به کیفیت حسابرسی مؤسسه و گزارش‌های شفافیت مراجعه کنند. در نهایت، این اعتقاد وجود دارد که فرایند شناسایی و ارزیابی شاخص‌های کیفیت حسابرسی، فرایندی تکاملی است که برای رعایت الزام‌های محیط تجاری متغیر نیازمند ارزیابی و اصلاح است. برای نمونه، با اصلاح مجموعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی شناسایی شده (از جمله اصلاح شاخص‌ها یا حذف شاخص‌هایی که دیگر فاقد شرایط انتخاب ۱۴ هستند و جایگزین کردن آن‌ها با شاخص‌های جدید واجد شرایط)، می‌توان ارزیابی کیفیت را بهبود بخشید. به اعتقاد مرکز، این ارزیابی به اعتبارسنجی‌های دقیقی (مانند اجرای آزمایشی) نیاز دارند تا مشخص شود آیا شاخص‌ها هدف‌های تعریف شده در معیارهای یاد شده را محقق می‌کنند یا خیر.

### کیفیت سود بر اساس خصوصیات کیفی گزارشگری مالی

از آنجایی که سود به‌عنوان یکی از معیارهای مورد استفاده از سوی سرمایه‌گذاران محسوب می‌شود، کیفیت آن به کیفیت گزارشگری مالی شرکت بستگی دارد. با وجود معیارهای مختلف برای سرمایه‌گذاران، برخی از محققین از خصوصیات کیفی چارچوب مفهومی گزارشگری مالی به‌عنوان شاخص و معیارهای کیفیت سود استفاده نمودند. شورورزی و نیکومرام (۱۳۸۹) به‌منظور ارائه مدلی برای ارزیابی کیفیت سود، از خصوصیات کیفی گزارشگری مالی برای اندازه‌گیری سود استفاده کردند. نتایج تحقیق آن‌ها بیان می‌دارد که استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری به‌هنگام تصمیم‌گیری به ویژگی قابلیت اتکا نسبت به ویژگی مربوط بودن تأکید بیشتری داشته و اطلاعات مربوط به کیفیت سود، در تصمیمات استفاده‌کنندگان انعکاس داشته است.

### بررسی کیفیت سود بر اساس سازوکار حاکمیت شرکتی

سطح حاکمیت شرکتی تعیین‌کننده سطح کیفیت گزارشگری مالی و همچنین سطح کیفیت سود گزارش شده است. برخی از محققین به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر روی کیفیت سود شرکت‌ها پرداخته و از معیارهای متفاوتی برای سنجش کیفیت سود مرتبط با حاکمیت شرکتی استفاده کرده‌اند. نیو (۲۰۰۶) در بررسی آزمون ارتباط بین مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و کیفیت سود حسابداری، از دو معیار میزان اقلام تعهدی غیرعادی (به‌عنوان معیار مثبتی بر حسابداری) و ارتباط سود و بازده (معیار مثبتی بر بازار) استفاده نموده‌اند. یافته‌های او نشان می‌دهد که اقلام تعهدی غیرعادی با مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی ارتباط منفی داشته و شرکت‌هایی با هیئت‌مدیره غیرموظف و مستقل دارای ارتباط با سود و بازده قوی می‌باشند. یافته‌های تحقیق جیانگ و همکاران (۲۰۰۸) و چانگ و لیون سان (۲۰۱۰) با نتایج تحقیق نیو (۲۰۰۶) مطابقت دارد که نشان می‌دهد سطح بالای حاکمیت شرکتی منجر به پایین بودن میزان اقلام تعهدی اختیاری می‌شود.

### شواهد مربوط به وجود ارتباط بین اتخاذ IRSF و کیفیت سود

کاربرد قوانین و استانداردهای حسابداری منجر به بهبود کیفیت سود گزارش شده در صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌شود. اسماعیل و همکاران (۲۰۱۳) تفاوت‌های رخ داده در کیفیت سود بعد از اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IRSF) را بررسی نموده و به این نتیجه رسیدند که اتخاذ IRSF منجر به کیفیت بالای سود



گزارش شده از سوی شرکت می‌شود؛ یعنی اینکه سود گزارش شده بعد از اتخاذ IRSF، با مدیریت سود پایین و ارتباط ارزشی بالای سود همراه بوده است.

### بررسی کیفیت سود با استفاده از مدل دیچو و دیچاو (DD، ۲۰۰۲)

در بررسی تأثیر هزینه توزیع برگ اختیار خرید سهام به‌عنوان بخشی از مزایا و حقوق مدیران اجرایی بر کیفیت سود، قدرت پیش‌بینی‌کنندگی ارقام تعهدی از جریان‌های نقدی آینده به‌عنوان معیار کیفیت سود اتخاذ شد که از مدل ارقام تعهدی دیچو و دیچاو (DD، ۲۰۰۲) برای محاسبه آن استفاده شد. نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهند اگرچه توزیع برگ اختیار خرید سهام هزینه‌های اضافی ایجاد نموده و منجر به کاهش سود جاری می‌شود، اما کیفیت سود به‌واسطه جریان‌های نقدی آتی حاصله از این برگ اختیارها (که با استفاده از ارقام تعهدی اندازه‌گیری می‌شود) افزایش خواهد یافت (پاز، ۲۰۱۲).

### چه نوعی از حسابداری منجر به ایجاد کیفیت سود می‌شود؟

یکی از بحث‌های مطرح در حوزه حسابداری این است که آیا حسابداری بایستی یک رویکرد صورت و زیانی را ادامه دهد و یا رویکرد ترازنامه‌ای را؟ رویکرد صورت سود و زیانی نشان می‌دهد که سود غالباً ناشی از درآمدها به کسر مخارج مرتبط با آن درآمدها است و در این حالت کیفیت سود ضرورتاً به کیفیت این ارتباط بستگی دارد. دیدگاه رویکرد صورت سود زیان تا اوایل دهه ۱۹۸۰ دارای شهرت و اعتبار بسیار بود، اما هنوز هم از سوی جامعه سرمایه‌گذاران، مورد حمایت قرار می‌گیرد. در مقابل، رویکرد ترازنامه‌ای عمدتاً در ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد حمایت قرار گرفته است که در آن کیفیت سود در نتیجه کیفیت این ارزش‌گذاری‌ها حاصل می‌شود. منطق رویکرد ترازنامه‌ای به‌طور ویژه‌ای به دارایی‌های مالی مربوط می‌شود و به علت اینکه قیمت‌های مبتنی بر بازار، اغلب یک معیار ارزش واضح و شفاف را برای چنین دارایی‌هایی فراهم می‌کنند، بنابراین تمایل زیادی به گزارشگری برای حسابداری ارزش منصفانه ایجاد شده است. تدوین‌کنندگان استاندارد از حامیان اصلی مدل ترازنامه‌ای و حسابداری ارزش منصفانه محسوب می‌شوند (دیچو و دیگران، ۲۰۱۳).

### نتیجه‌گیری

یکی از مشکلات اندازه‌گیری صحیح کیفیت حسابداری وجود تعریف‌های مختلف و گاه متناقض در خصوص مفهوم کیفیت حسابداری است. عملیاتی کردن مفهوم کیفیت حسابداری همواره با دشواری‌هایی همراه بوده است

و تاکنون معیار واحدی که مورد توافق پژوهشگران مختلف باشد، ارائه نشده است؛ اما، استفاده از هر یک از معیارهای مزبور با توجه به هدف پژوهش می‌تواند برای گسترش ادبیات رشته‌ی حسابداری مفید باشد. در این مقاله، به دلیل محدودیت در ارائه‌ی مطالب، به بررسی همه‌ی نشریه‌ها در همه‌ی سال‌های گذشته پرداخته نشده است؛ اما، سعی شد مهم‌ترین نشریه‌ها طی سنوات اخیر مورد ارزیابی قرار گیرند؛ بنابراین، نتایج بیان شده بر اساس بررسی‌های صورت گرفته مطرح شده است. برای انتخاب معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ضرورت دارد به شرایط گزارشگری در بازار سهام ایران و همچنین سازوکارهای اجرای حسابرسی در نهادهای عهده‌دار فرآیند اجرای حسابرسی توجه نمود. به‌عنوان مثال، برای استفاده از معیار حق‌الزحمه حسابرسی باید توجه کرد که هزینه‌های حسابرسی در بسیاری از شرکت‌های بورس تهران افشا نمی‌شود. این موضوع منجر به کاهش تعداد نمونه‌ی آماری می‌شود. همچنین، در شرکت‌های فعال در ایران معمولاً حق‌الزحمه حسابرسی بر مبنای قدرت چانه‌زنی و مناسبات سیاسی و نه براساس حجم باشد. تعداد گزارش‌های تعدیل شده (غیر مقبول و غیر مشروط) از سوی موسسه‌های حسابرسی بسیار کم است؛ بنابراین، استفاده از معیار گزارش‌های مردود و عدم اظهارنظر نیز نمی‌تواند مناسب باشد. همچنین، اندازه‌ی حسابرس معیار مطلوبی به نظر نمی‌رسد؛ زیرا، سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرس بزرگ به دلیل بیان شده در بخش‌های قبل، الزاماً دارای کیفیتی بالاتر از سایر موسسه‌ها نیست. تعدادی از پژوهش‌ها نیز این ادعا را به‌صورت تجربی نشان داده‌اند. تخصص حسابرسان در فضای ایران معمولاً بر روی یک صنعت خاص نیز کمتر مشاهده می‌شود. با توجه به این مشکلات، به نظر می‌رسد اجرای پژوهش‌هایی به‌منظور ارائه‌ی معیارهای مناسب برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی با توجه به شرایط ایران ضروری است. انتظار می‌رود این مقاله باعث توجه بیشتر پژوهشگران به اجرای صحیح پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابرسی شود. به اساتید و پژوهشگران رشته‌ی حسابداری پیشنهاد می‌شود که با نگارش مقاله‌های انتقادی درخصوص معیارهای مناسب سنجش کیفیت حسابرسی به افزایش کیفیت مقالات حسابداری در این زمینه کمک کنند.

## منابع

- ✓ اعتمادی، ح؛ محمدی، ا؛ ناظمی اردکانی، م. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسان و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال اول، شماره اول، از صفحه ۱۷ تا صفحه ۳۲.
- ✓ حساس یگانه، آذین‌فر، ک. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، از صفحه ۸۵ تا صفحه ۹۸.

- ✓ Almutairi, A., Dunn, K. and Skantz, T. (2009). "Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 7, pp. 600-623.
- ✓ Carcello, J.V., & Nagy, A.L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 2, pp. 55-69.
- ✓ Clinch, G., Stokes, D., & Zhu, T. (2012). "Audit Quality and Information Asymmetry Between Traders", *Accounting and Finance*, Vol.52, No.3, pp.743-765.
- ✓ Crabtree, A.D., Brandon, D.M., & Maher, J.J. (2006). The Impact of Auditor Tenure on Initial Bond Ratings. *Advances in Accounting*, Vol. 22, pp. 97-121.
- ✓ Dang, L. (2004). "Assessing Actual Audit Quality", Doctoral Dissertation, Drexel University.
- ✓ Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality", *Contemporary Accounting Research*, Vol.9, No.2, pp.479- 488.
- ✓ DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No.3, pp.183-199.
- ✓ Dunn, K. and Mayhew, B. (2004). "Audit firm industry specialization and client disclosure quality", *Review of Accounting Studies*, Vol.9 No.1, pp.35-58.
- ✓ Fernando, G. D., Abdel-Meguid, A. M., & Elder, R. J. (2010). "Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Equity Capital", *Review of Accounting and Finance*, Vol.9, No.4, pp.363-381
- ✓ Geiger, M. A. and K. Raghunandan. (2002). " Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing*". *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, No. 1, pp. 67-78.
- ✓ Hakim, F., & Omri, A. (2010). "Quality of the External Auditor, Information Asymmetry and Bid-ask spread", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol.18, No.1, pp.5-18.
- ✓ Hogan, C. (1997). "Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: A Self-Selection Analysis", *The Accounting Review*, Vol.72, pp.67-86.
- ✓ Jackson, A., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 5, pp. 420- 437.
- ✓ Kilgore, A. (2007). Corporate Governance, Professional Regulation and Audit Quality. *Malaysian Accounting Review*, Vol.6, No. 1, pp. 65-83.
- ✓ King, R. R; and Schwartz, R. (1999). "Legal penalties and audit quality: An experimental investigation", *Contemporary Accounting Research*, pp.685-710.
- ✓ Lam, S., and Chang, S. (1994). "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore". *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, Vol.3, No.1, pp.103-119.
- ✓ Lennox, C. (1998). Bankruptcy, Auditor Switching and Audit Failure: Evidence from the UK. 1987-1994. Working Paper, University of Bristol.
- ✓ Li, D. (2007). " Auditor Tenure and Accounting Conservatism", Doctoral Dissertation, Georgia Institute of Technology.
- ✓ Libby, R., Frederick, (1990). "Experience and the ability to explain audit findings", *Journal of Accounting Research*, Vol.28, No.2, pp.348-367.
- ✓ Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R., & Davies, S. P. (2007). " Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in the Local Government Audit Market", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.26, No.6, pp.705-732.

- ✓ Lys, T., and Watts, R.L. (1994). "Lawsuit against auditors", *Journal of Accounting Research*, Vol.32, pp.65-93.
- ✓ Myers, J., Myers, L. and Omer, T. (2003). "Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: a case for mandatory auditor rotation? ", *The Accounting Review*, Vol.78, No.3, pp.779-800.
- ✓ Nagy, A.L. (2005). Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, pp. 51-68.
- ✓ Palmrose, Z. (1988). "Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", *The Accounting Review*, Vol.63, pp.55-73.
- ✓ Pauline, W.Y. (2007). "Management Ownership Structure, Audit Quality and Impairment of Assets: Evidence from China", Doctoral Dissertation, Hong Kong Polytechnic University.
- ✓ Rusmin, R. (2010). "Auditor Quality and Earnings Management: Singaporean Evidence", *Managerial Auditing Journal*, Vol.25, No. 7, pp. 618-638.
- ✓ Shockley, R. (1981). "Perceptions of auditors" independence: an empirical analysis", *The Accounting Review*, Vol.56, No.4, pp.785-800.
- ✓ Titman, S. and Truman, B. (1986). "Information Quality and the Valuation of New Issues", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.8, pp.159-172.
  
- ✓ Turner, L. E., & Godwin, J. H. (1999). "Auditing, Earnings Management, and International Accounting Issues at the Securities and Exchange Commission", *Accounting Horizons*, Vol.13, No.3, pp.281-297.
- ✓ Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit Quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, pp. 153-193.
- ✓ Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). "Positive Accounting Theory", Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- ✓ Watts, R., Zimmerman, J. (1981). "The markets for independence and independence auditors", Working Paper, University of Rochester, Rochester, NY.

