



The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting

Fakhroddin Mohammadrezaei

*Corresponding author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Finance, University of Kharazmi, Tehran, Iran. E-mail: fakhroddin.mr@gmail.com

Omid Faraji

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Qom, Iran. E-mail: omid_faraji@ut.ac.ir

Abstract

Objective: To measure audit quality as a mental concept, different proxies have been implemented by archival research in auditing. Each one of these proxies measures different dimensions of audit quality concept and suffered from more to less errors. The present study focuses on the dilemma of audit quality measuring in Iran. To large extent, audit quality proxies dependent to research's institutional setting. In Iran, demand for audit services is mainly based on legal enforcements and litigation risk is also weak.

Methods: In addition to the discussion about audit environment in Iran and descriptive analyses in this relation, this study based on output- and input-based proxies of audit quality reviews, discusses, analysis and compares measurement errors of these proxies in Iran and international era.

Results: In light with the discussion, suggestions are presented to no use of some the proxies and to implement some alternative and localized measures.

Conclusion: The analyses of this study also indicate that using several localized proxies with less measurement errors, paying attention to omitted correlated variables bias and using sophisticated research design to disentangle audit quality from financial reporting quality, are more likely to increase the credibility of the findings of archival studies in this area.

Keywords: Measurement error, Audit quality measures, Output- and input-based measures.

Citation: Mohammadrezaei, F., Faraji, O. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. (in Persian)

Journal of Accounting and Auditing Review, 2019, Vol. 26, No.1, pp. 87-122

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.256781.1007884

Received: April 28, 2018; Accepted: January 05, 2019

© Faculty of Management, University of Tehran



معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران

فخرالدین محمدرضائی

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران رایانامه: fakhroddin.mr@gmail.com

امید فرجی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. رایانامه: omid_faraji@ut.ac.ir

چکیده

هدف: برای سنجش کیفیت حسابداری به عنوان مفهوم ذهنی، روش های مختلفی در پژوهش های آرشویی حسابداری مطرح شده است. هر یک از این معیارها ابعاد مختلفی از مفهوم کیفیت حسابداری را سنجیده اند که کمابیش خطاهایی دارند. در این پژوهش معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش های داخلی به بحث گذاشته شده است. معیارهای سنجش کیفیت حسابداری تابع عوامل محیطی پژوهش هستند. در ایران تقاضا برای حسابداری، بیشتر مبتنی بر الزام قانونی بوده و از طرفی ریسک دعاوی حقوقی برای حسابداریس پایین است.

روش: در این پژوهش علاوه بر بحث درباره محیط حسابداری در ایران و تحلیل توصیفی آن، با استفاده از معیارهای ورودی و خروجی کیفیت حسابداری، خطای اندازه گیری آن در پژوهش های خارجی و داخلی به طور مروری، مقایسه ای، تحلیلی و انتقادی به بحث گذاشته شده است.

یافته ها: بر اساس مباحث و تحلیل های ارائه شده، در خصوص توقف به کارگیری برخی معیارها و استفاده از معیارهای جایگزین و بومی سازی شده، پیشنهادهایی ارائه شده است.

نتیجه گیری: تحلیل های این پژوهش نشان می دهد که استفاده از چندین معیار سنجش مختلف بومی سازی شده با کمترین خطای ممکن، کنترل سوگیری ناشی از متغیرهای همبسته محذوف و طرح مناسب پژوهش برای تفکیک کیفیت حسابداری از کیفیت گزارشگری مالی در پژوهش ها، اعتبار یافته های این حوزه از پژوهش ها را افزایش می دهد.

کلیدواژه ها: خطای اندازه گیری، معیارهای سنجش کیفیت حسابداری، معیارهای ورودی و خروجی.

استناد: محمدرضائی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابداری، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.

فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابداری، ۱۳۹۸، دوره ۲۶، شماره ۱، صص. ۸۷-۱۲۲

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.256781.1007884

دریافت: ۱۳۹۷/۰۲/۰۸، پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۱۵

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

کیفیت حسابرسی یکی از حوزه‌های با اهمیت مطالعات آرشیوی حسابرسی در دهه‌های گذشته بوده است. ماهیت مفهومی و ارتباط آن با کیفیت گزارشگری مالی موجب شده است که این مفهوم و نحوه سنجش آن کژفهم شود. دی فاند و ژانگ^۱ (۲۰۱۴) کیفیت حسابرسی را اطمینان بیشتر به کیفیت گزارشگری مالی تعریف کرده‌اند. به بیان دیگر، حسابرسی علاوه بر تطابق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری، می‌بایست از تطابق آنها با اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی زیربنایی شرکت بتواند اطمینان معقول و صادقانه‌ای فراهم کند. دو عامل اصلی و بااهمیت برای حسابرسی باکیفیت، تقاضا برای حسابرسی باکیفیت و ریسک دعاوی حقوقی است. بنابراین، در تحقیقات حوزه کیفیت حسابرسی توجه به محیط پژوهش بسیار حائز اهمیت است.

یکی دیگر از دغدغه‌های اصلی پژوهش‌های آرشیوی کیفیت حسابرسی، نحوه سنجش کیفیت حسابرسی است. نحوه اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به دلیل ذهنی بودن (کیفی بودن ماهیت آن) این مفهوم، بسیار دشوار است و سنجه‌های مختلف کیفیت حسابرسی هر یک ابعاد مختلفی از کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کنند (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). از طرف دیگر، کیفیت حسابرسی رابطه تنگاتنگی با کیفیت گزارشگری مالی صاحبکار دارد که سنجش و تفکیک این معیار در پژوهش‌ها، بسیار بااهمیت و دشوار است. با این اوصاف، دغدغه اصلی این پژوهش بررسی ضعف‌ها و قوت‌های هر یک از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی در تحقیقات خارجی با تأکید بیشتر در پژوهش‌های داخل ایران است.

دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی را در قالب معیارهای ورودی و خروجی فرایند حسابرسی دسته‌بندی کرده‌اند و پژوهش حاضر این معیارها را در محیط پژوهشی ایران بررسی و نقد کرده است. محیط حسابرسی ایران در مقایسه با سایر کشورها ویژگی‌های بسیار متمایزی دارد که از آن جمله می‌توان به تقاضای پایین برای کیفیت حسابرسی و مبتنی بودن آن بر الزام قانونی (رودکی^۲، ۲۰۰۸) و ریسک پایین دعاوی حقوقی، اشاره کرد. با در نظر گرفتن معیارهای بحث شده توسط دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴)، آماره‌های توصیفی پژوهش حاضر نشان می‌دهد که محیط پژوهشی ایران ویژگی‌های بسیار خاص و یگانه‌ای دارد، از جمله: فعال نبودن مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ بین‌المللی، فعالیت هم‌زمان حسابرسان دولتی و خصوصی، درصد بسیار زیاد گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول، درصد بسیار زیاد تجدید ارائه صورت‌های مالی، رقابت شدید بین حسابرسان خصوصی و بازار انحصاری حسابرسان دولتی، حق‌الزحمه مازاد حسابرسان دولتی نسبت به حسابرسان خصوصی. این تمایزها سبب شده است که پژوهشگران داخلی در به‌کارگیری معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی دچار خطا شوند و گاهی نیز از معیارهای نادرست استفاده کنند. به بیان دیگر، مرور پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد که اغلب این پژوهش‌ها، بدون توجه به شرایط محیطی بازار حسابرسی ایران و به پیروی از پژوهش‌های مشابه خارجی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند.

از دغدغه‌های دیگر پژوهش‌های سنجش کیفیت حسابرسی در ایران، بی‌توجهی به خطای معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و عملی، استفاده نکردن از چندین معیار هم‌زمان برای سنجش کیفیت حسابرسی از ابعاد مختلف و تفکیک نکردن کیفیت حسابرسی از کیفیت گزارشگری مالی (مشکل متغیرهای محذوف همبسته) است.

1. DeFond & Zhang
2. Roudaki

همچنین، مرور پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد برخی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی به ظاهر قابلیت سنجش در فضای پژوهشی کشور را دارند، اما بررسی دقیق‌تر از دیدگاه نظری نشان می‌دهد که تئوری زیربنایی چنین معیارهایی دارای قابلیت کاربرد در فضای پژوهشی کشور نیست، نتایج این پژوهش‌ها مکانیکی بوده و ارزش تفسیرکنندگی و کاربردی ندارند. درباره این نکات با جزئیات بسیار در متن مقاله بحث شده است.

این پژوهش برای نخستین بار به دنبال ارائه راهکارها و روشن کردن معمای سنجش کیفیت حسابرسی و بومی‌سازی معیارهای آن یا ارائه معیارهای پیشنهادی جایگزین در محیط پژوهشی ایران و توقف استفاده از برخی معیارها مقلدانه از پژوهش‌های خارجی با تحلیل‌های انتقادی و ارائه آماره‌های توصیفی است. به منظور تقویت حوزه پژوهش‌های کیفیت حسابرسی در ایران، این پژوهش می‌تواند در یکپارچه‌سازی معیارهای کیفیت حسابرسی و افزایش اعتبار یافته‌ها در پژوهش‌های آتی راهگشا باشد و حوزه‌های نوینی برای پژوهش مبتنی بر معیارهای جدید پیشنهاد شده در این مقاله ایجاد کند.

در ادامه، محیط حسابرسی در ایران از دیدگاه تقاضا برای حسابرسی با کیفیت و ریسک دادخواهی براساس رویکرد توصیفی و تحلیلی بررسی شده و برای ملموس کردن ویژگی‌های خاص محیطی و همچنین ورود به بحث و تحلیل انتقادی، آماره‌های توصیفی مرتبط ارائه شده است. در بخش بعدی به بحث درباره معیارهای ورودی و خروجی کیفیت حسابرسی از دیدگاه دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) و تحلیل انتقادی در پژوهش‌های خارجی و داخلی پرداخته و پیشنهادهایی هم ارائه شده است. سپس این معیارها از دیدگاه قوت‌ها و ضعف‌هایشان در ایران و خارج از ایران در قالب جدولی به‌طور مقایسه‌ای ارائه شده‌اند. در انتهای مقاله بحث و نتیجه‌گیری مطرح شده است.

محیط پژوهش

تقاضا برای خدمات حسابرسی

رودکی (۲۰۰۸) بیان می‌کند که تقاضا برای خدمات حسابرسی در ایران نخست بر اساس الزامات قانونی است و بازار حسابرسی به شرکت‌هایی محدود می‌شود که مطابق قانون، به انجام حسابرسی ملزم هستند. عیسایی خوش و ولی‌زاده (۱۳۸۸) معتقدند زمانی که حسابرسی فقط برای تحقق الزامات قانونی انجام می‌شود، بدون شک قیمت خدمات به‌جای کیفیت یا اثربخشی فرایند حسابرسی، مبنای انتخاب حسابرس خواهد بود.

شواهد حکایتی و تجربی موجود (مانند، نیکومرام و بنی مهد، ۱۳۸۵؛ مشایخی و بزاز^۱، ۲۰۰۸) نشان می‌دهد که هم در بخش دولتی و هم خصوصی، تقاضای مناسبی برای حسابرسی باکیفیت وجود ندارد. نیکومرام و بنی مهد (۱۳۸۵) ادعا می‌کنند که در ایران تقاضا برای خدمات حسابرسی باکیفیت در بخش خصوصی (با مالکیت عمده خصوصی) با مشکلاتی مواجه است. آنها بیان می‌کنند که اکثر شرکت‌های خصوصی با ساختار مالکیت متمرکز بر این باورند که وقتی سهامداران عمده روابط نزدیکی با شرکت‌ها دارند، عدم تقارن اطلاعاتی وجود ندارد و حسابرسی مفید نیست. به بیان دقیق‌تر، در ایران جدایی واقعی مالکیت از مدیریت در شرکت‌های بخش خصوصی وجود ندارد. سهامداران متمرکز اغلب اعضای هیئت مدیره شرکت خود هستند یا در این شرکت‌ها در سمت مدیرعامل خدمت می‌کنند. گاهی سهامداران متمرکز،

اشخاص دیگری را برای اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل از طریق حق رأی در مجمع عمومی سالیانه منصوب می‌کنند. در چنین موقعیتی، سهامداران متمرکز عدم تقارن اطلاعاتی را از طریق حفظ رابطه نزدیک با شرکت و از طریق هیئت مدیره و مدیرعامل گماشته و همراستای خود، کاهش می‌دهند (محمدرضائی، مهد صالح و بنی مهد، ۲۰۱۲). در نتیجه، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهامداران متمرکز در بیشتر موارد ناچیز است، این موضوع مؤید این نکته است که سهامداران متمرکز برای حسابرسی با کیفیت توسط حسابرس مستقل، انگیزه کمتری دارند.

چنین به نظر می‌رسد که سهامداران اقلیت در ایران به احتمال کمی موجب می‌شوند که انگیزه تقاضا برای حسابرسی با کیفیت در شرکت‌ها ایجاد شود؛ چرا که سهامداران اقلیت حق نظارت ندارند (مشایخی و بزاز، ۲۰۰۸). همچنین این سهامداران، برای مطالبه حق و حقوق خود انگیزه و منابع کافی و مناسبی ندارند. در واقع هدف اصلی سهامداران اقلیت، کسب منافع کوتاه‌مدت از طریق سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت است. سهامداران اقلیت معمولاً شبیه دلالتان رفتار می‌کنند و برای نظارت بر فعالیت‌های مدیریت و شرکت هیچ انگیزه‌ای ندارند (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

بر همین منوال، در سیستم تأمین مالی داخلی (نابز، ۱۹۹۸) ایران (مویدی و امین فرد، ۲۰۱۲)، انگیزه تقاضا برای خدمات حسابرسی باکیفیت بالا در شرکت‌ها، به ندرت تحت تأثیر اعتباردهندگان قرار می‌گیرد. نرخ بهره مالی بانک‌ها توسط بانک مرکزی ایران (شورای پول و اعتبار) تعیین می‌شود و با وجود متفاوت بودن سطوح ریسک شرکت‌های مختلف، نرخ آن یکسان است. بنابراین، اعتباردهندگان انگیزه کافی برای تقاضای خدمات حسابرسی باکیفیت در شرکت‌ها، ایجاد نمی‌کنند.

تأسیس سازمان بورس و اوراق بهادار، ایجاد محیطی را نوید می‌دهد که نظارت بر شرکت‌های سهامی عام، افزایش یابد. با این حال سازمان بورس و اوراق بهادار هنوز در حال تکامل و توسعه سازوکارهایی است که بتواند به این سازمان در نظارت بر شرکت‌های یاد شده کمک کند. زمانی سازوکار نظارت اثربخش است که بورس اوراق بهادار تهران بتواند در تأمین منابع و سرمایه شرکت‌ها نقش مؤثری ایفا کند. به علاوه، سهامداران عمده (کنترلی)، اغلب به دنبال حفظ نقش کنترلی خود برای دوره بلند مدت هستند. پس نقش دیگر بازار سرمایه به عنوان مکان خرید و فروش سهام یک شرکت با هزینه پایین، برای سهامدار عمده اهمیت چندانی ندارد. بنابراین سازوکارهای بازار سرمایه (سازمان بورس و اوراق بهادار و شرکت بورس تهران) در قالب سازوکارهای خارج از شرکت، نمی‌توانند در شرکت‌های ذکر شده برای تطابق با مقررات بازار سرمایه و سایر الزامات مثل قوانین حاکمیت شرکتی، انگیزه قوی ایجاد کنند.

واتس و زیمرمن^۴ (۱۹۸۱) بیان می‌کنند که تقاضا برای خدمات حسابرسان مستقل به عنوان نوعی سازوکار نظارتی، از تضاد منافع احتمالی بین مالکان و مدیران و همچنین بین ذی‌نفعان مختلف نشئت می‌گیرد. تقاضای ناهمگون برای کیفیت خدمات حسابرسی به دلیل هزینه‌های نمایندگی متفاوتی است که بر شرکت‌ها حاکم است (دی آنجلو، ۱۹۸۱). براساس این دیدگاه، به نظر می‌رسد تقاضای کمی برای خدمات حسابرسی باکیفیت در ایران وجود دارد. جئونگ و رو^۶

1. Mohammad Rezaei, Mohd-Saleh, Banimahd
2. Nobes
3. Moayedi, & Aminfard
4. Watts, & Zimmerman
5. DeAngelo
6. Jeong & Rho

(۲۰۰۴) معتقدند در شرایطی که تقاضا برای خدمات حسابرسی باکیفیت وجود ندارد، حساب‌رسان برای کاهش دستکاری‌های مدیریت در گزارش‌دهی انگیزه‌ای قوی نخواهند داشت و برای حفظ صاحبکاران فعلی و جذب شرکت‌های صاحبکار جدید، اقدام‌های فرصت‌طلبانه‌ای خواهند کرد. بنابراین پیامدهای چنین شرایط و عوامل محیطی در ایران می‌تواند روی کیفیت حسابرسی اثر منفی داشته باشد.

ریسک دادخواهی حسابرسی

قوانینی در ایران وجود دارد که مسئولیت‌های قانونی حساب‌رسان را تعیین می‌کند. این قوانین را می‌توان از دید مسئولیت‌های مدنی و مسئولیت‌های کیفری بررسی کرد. ماده‌های ۱، ۲، ۸ و ۱۲ از قانون مسئولیت مدنی، مسئولیت‌های عمومی حساب‌رسان را مطرح می‌کنند. ماده‌های ۴۳ و ۵۳ از قانون بورس و اوراق بهادار جمهوری اسلامی به مسئولیت‌های مدنی حساب‌رسان اشاره می‌کند. علاوه بر این، ماده‌های ۲۷۳، ۲۷۰ و ۱۵۴ قانون تجارت به همین ترتیب مسئولیت‌های مدنی حساب‌رسان را مشخص می‌کند. مسئولیت کیفری بازرسان (حساب‌رسان) در ماده‌های ۲۶۶ و ۲۶۷ قانون تجارت مشخص شده است. در ماده‌های ۵۸۸ و ۶۴۸ قانون مجازات اسلامی، مسئولیت حساب‌رسان تصریح شده و ماده‌های ۴۶، ۴۷، ۴۹ و ۵۱ از قانون بورس و اوراق بهادار جمهوری اسلامی، مجازات کیفری حساب‌رسان را فهرست کرده است (وفادار، ۱۳۹۰).

بررسی مختصر قوانین مربوط به مسئولیت‌ها و تعهدهای حساب‌رسان در ایران نشان می‌دهد قوانینی در کشور وجود دارد که می‌تواند به دادخواهی علیه حساب‌رسان منجر شود. با این حال، در عمل ریسک دادخواهی برای حساب‌رسان ناچیز است. فرج‌زاده دهکردی و مکارم^۱ (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که ریسک دادخواهی آنقدر شایان توجه نیست که مؤسسات حسابرسی را به خطر بیندازد. در واقع ریسک دادخواهی در ایران حساب‌رسان را از اتخاذ رفتارهای فرصت‌طلبانه باز نمی‌دارد. در عمل، خطر اصلی که حساب‌رسان در ایران با آن مواجه می‌شوند، امکان لغو شدن عضویت آنها توسط جامعه حسابداران رسمی ایران به دلیل قصور در عملیات حسابرسی است؛ اما چنین محرومیت‌هایی به ندرت رخ می‌دهد. برای مثال، احکام انضباطی جامعه حسابداران رسمی ایران که در سال ۱۳۹۶ در جریان بوده، شامل ۳۰ حکم است و به جز یک مورد، در بقیه موارد دلایل صدور این احکام ذکر نشده است. از طرف دیگر، آرای هیئت مدیره همچون اخطار و درج در پرونده به دلیل نداشتن محدودیت در فعالیت مؤسسات برای عموم افشا نمی‌شود. با توجه به گفته‌های محمودی (۱۳۸۹)، پرونده‌های تخلف زیادی وجود دارد، اما برای هیچ‌یک از ۱۴۰ پرونده تخلفاتی در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶، رأی لغو عضویت صادر نشده است. در این راستا، فرج‌زاده دهکردی و مکارم (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که در ایران، پرونده‌های حقوقی به ندرت علیه حساب‌رسان عمومی می‌شوند و محاکمه حساب‌رسان محرمانه است. بنابراین به نظر می‌رسد که ریسک دادخواهی به اندازه‌ای نباشد که حساب‌رسان را از اتخاذ رفتارهای فرصت‌طلبانه باز دارد.

ریسک دادخواهی پایین در ایران ممکن است نشئت گرفته از عدم تفکیک واقعی مالکیت از کنترل و به دلیل سطح بالای تمرکز مالکیت در شرکت‌های خصوصی باشد. در شرکت‌های دولتی نیز هم حسابرسی‌شونده و حسابرسی‌کننده دولتی است و تصور دادخواهی یک نهاد دولتی از یک نهاد دیگر دولتی، بعید به نظر می‌رسد. همچنین، ریسک دادخواهی پایین می‌تواند از این مسئله نشئت بگیرد که سهامداران اقلیت، منابع و مشوق‌های کافی برای مطالبه حقوق خود در

1. Farajzadeh Dehkordi, & Makarem

مقابل سهامداران عمده و حسابرسان را ندارند. چی نی، جیتر و شاو^۱ (۲۰۰۳) استدلال می‌کنند که حسابرسان مقایسه‌ای بین هزینه گزارش تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی صاحبکار و هزینه دادخواهی گزارش نکردن آن تحریف‌ها انجام می‌دهند. اگر هزینه گزارش تحریف‌های کشف شده کمتر از هزینه دادخواهی باشد، حسابرسان به ارائه گزارش حسابرسی باکیفیت تمایل بیشتری پیدا می‌کنند و برعکس. نتایج پژوهش سیتارامان، گل و لین^۲ (۲۰۰۲) نشان می‌دهد زمانی که سیستم حقوقی قوی باشد، ریسک دادخواهی بالاست و به حسابرسان انگیزه می‌دهد که حسابرسی باکیفیتی انجام دهند.

تحلیل توصیفی

در پژوهش حاضر برای گردآوری داده‌ها به منظور تحلیل ساده توصیفی از روش حذف سیستماتیک استفاده شده که عمدتاً به شکل تحلیل روند است. معیارهای اعمال شده عبارت‌اند از:

۱. شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
 ۲. جزء شرکت‌های صنعت مالی شامل بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ‌ها و بیمه‌ها و لیزینگ نباشد؛ زیرا افشای اطلاعات مالی و تصمیمات شرکت در آنها متفاوت است.
 ۳. در طی دوره تحقیق سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
 ۴. داده‌های مالی لازم برای محاسبه متغیرهای پژوهش در طول دوره پژوهش در دسترس باشند.
- قلمرو زمانی این پژوهش، دوره زمانی ۱۳ ساله ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۲ است که برای بررسی روند تغییرات در برخی برون داده‌های حسابرسی مانند تغییرات در صدور نوع گزارش، مناسب به نظر می‌رسد. بعد از اعمال محدودیت‌های پیش‌گفته و دوره زمانی ۱۳ ساله، تعداد مشاهدات در تحلیل توصیفی این پژوهش شامل ۳۰۹۱ سال - شرکت (۲۳۸ شرکت به‌طور میانگین) است. در ارتباط با محدودیت ۴ باید گفت که افشای حق‌الزحمه حسابرسی در ایران اجباری نیست و حدود ۴۵ درصد شرکت‌ها به افشای آن اقدام کرده‌اند که در این پژوهش تحلیل توصیفی حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس مشاهدات دسترس انجام شده است. شایان ذکر اینکه کاهش تعداد مشاهدات در طول دوره پژوهش به دلیل خروج شرکت‌ها از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

جدول ۱ نشان می‌دهد که صدور گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول از سال ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۲ روند نزولی را طی کرده است (از ۸۶ درصد در سال ۱۳۸۰ به ۶۳ درصد در سال ۱۳۹۲ رسیده است). نسبت زیاد گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول مطابق با پژوهش‌های انجام شده قبلی بر اساس داده‌های ایران مانند بنی مهد، نوری فرد و داوودآبادی^۳ (۲۰۱۳) و محمدرضائی، مهربان‌پور (۱۳۹۵) است، اما این درصد را نمی‌توان با کشورهای دیگر مقایسه کرد. برای مثال شواهد ارائه شده چن، چن و سو^۴ (۲۰۰۱) نشان می‌دهد که تنها ۱۱ درصد گزارش‌های حسابرسی در چین بین سال‌های ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۷ غیرمقبول بوده‌اند. در این راستا، یافته‌های توصیفی ریتبرگ و شوایگر^۵ (۱۹۹۳) نشان می‌دهد که فقط ۱ درصد

1. Chaney, Jeter, & Shaw
 2. Seetharaman, Gul & Lynn
 3. Bani Mahd, Noorifard, & Davoudabadi
 4. Chen, Chen & Su
 5. Rittenberg & Schwieger

شرکت‌های بورسی آمریکایی گزارش مشروط حسابرسی در سال ۱۹۹۳ دریافت کرده‌اند. با اینکه استانداردهای حسابرسی ایران ترجمه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی است، تعداد گزارش‌های غیرمقبول و نوع و ماهیت بندهای گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول در ایران، با هیچ کشوری قابل قیاس نیست و از این بعد، فضای گزارشگری و حسابرسی ایران منحصر به فرد است.

همچنین جدول ۱ نشان می‌دهد به‌طور میانگین ۷۵ درصد صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی در ایران تجدید ارائه شده‌اند؛ در حالی که تجدید ارائه صورت‌های مالی در سایر کشورها مانند آمریکا حدود ۹ درصد است (بلنکلی، هارت و مک‌گور^۱، ۲۰۱۲). بنابراین، برخلاف دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴)، تعداد کم مشاهدات با تجدید ارائه صورت‌های مالی و تعداد مشاهدات ناچیز با گزارش غیرمقبول، نگرانی عمده‌ای در فضای پژوهشی ایران برای استفاده از این معیارها، به حساب نمی‌آید. خطای حسابرسی نوع دوم (بتا) یا همان پذیرش نادرست در فضای پژوهشی ایران توسط محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) به این شکل تعریف شده است: صدور گزارش مقبول توسط حسابرس در سال مالی جاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی آتی. جدول ۱ نشان می‌دهد میانگین خطای حسابرسی نوع دوم ۲۳ درصد است. با توجه به منحصر به فرد بودن فضای پژوهشی ایران در خصوص تعدد گزارش‌های غیرمقبول و تجدید ارائه صورت‌های مالی، برای مقایسه دقیق این موضوع هیچ پژوهش خارجی‌ای وجود ندارد. با این حال، اگر مطابق ریتبرگ و شوپگر (۱۹۹۳) بپذیریم که حدود ۱ درصد گزارش‌های حسابرسی در آمریکا به دلیل مشکل تداوم غیرمقبول و ۹۹ درصد مقبول باشد و مطابق بلنکلی و همکاران (۲۰۱۲) میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی در آمریکا حدود ۹ درصد در نظر گرفته شود، می‌توان خطای حسابرسی نوع دوم در آمریکا را حدود ۸ درصد برآورد کرد. اما خطای حسابرسی در ایران حدود سه برابر آمریکاست.

جدول ۱ همچنین افزایش شایان توجه سهم بازار مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را نشان می‌دهد. به بیان دیگر، سهم حسابرسان خصوصی از بازار حسابرسی شرکت‌های بورسی روند افزایشی داشته است (از ۳۶ درصد در سال ۱۳۸۰ به ۸۲ درصد در سال ۱۳۹۲ افزایش یافته است). با اینکه سهم بازار حسابرسان خصوصی پس از آزادسازی بازار حسابرسی ایران در سال ۱۳۸۰ (بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی) افزایش یافته است، بر تعداد مؤسسات حسابرسی خصوصی نیز به شدت افزوده شده است. طبق آمار بهمن سال ۱۳۹۶، تعداد مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی حدود ۲۶۷ مؤسسه بوده، اما تعداد مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به‌عنوان مؤسسات معتمد بورس و اوراق بهادار به ۱۰۰ مؤسسه نمی‌رسد. محمدرضائی و محد صالح (۲۰۱۸) بیان می‌کنند که آزادسازی بازار حسابرسی، به افزایش رقابت بین حسابرسان بخش خصوصی در ایران منجر شده است.

در نهایت جدول ۱ نشان می‌دهد که نسبت حق‌الزحمه حسابرسی به کل دارایی‌های صاحبکار برای حسابرسان خصوصی در مقایسه با سازمان حسابرسی کمتر است و به نظر می‌رسد این تفاوت چشمگیر باشد. این شواهد توصیفی با یافته‌ها و مباحث پژوهشگران و فعالان حرفه در ایران (بزرگ اصل، ۱۳۹۰؛ امانی و دوانی، ۱۳۸۸ و دیلمی‌پور، ۱۳۹۰) مطابقت دارد.

جدول ۱. روند خطای حسابرسی نوع دوم، گزارش غیرمقبول، تجدید ارائه صورت‌های مالی، سهم بازار حسابسان و حق‌الزحمه حسابرسی											
سال	تعداد مشاهدات	خطای حسابرسی نوع دوم	درصد خطای حسابرسی	گزارش غیرمقبول حسابرسی	درصد گزارش غیرمقبول	تجدید ارائه صورت‌های مالی	درصد تجدید ارائه	سهم بازار حسابرسی خصوصی	درصد سهم بازار	حق‌الزحمه حسابسان (سازمان حسابرسی)	حق‌الزحمه حسابسان به جمع دارایی‌های صاحبکار (حسابسان خصوصی)
۱۳۸۰	۷۵۲	۲۵	۱۰	۲۱۷	۸۴	۱۸۳	۷۳	۹۰	۲۶	۰/۰۰۱۴	۰/۰۰۱۲
۱۳۸۱	۲۶۱	۴۰	۱۵	۲۱۱	۸۱	۱۹۸	۷۶	۱۱۶	۴۸	۰/۰۰۱۴	۰/۰۰۱۲
۱۳۸۲	۲۶۳	۴۶	۱۷	۲۰۲	۷۷	۲۰۳	۷۷	۱۶۹	۶۴	۰/۰۰۱۵	۰/۰۰۱۱
۱۳۸۳	۲۶۶	۵۸	۲۲	۱۹۰	۷۱	۲۰۲	۷۶	۱۹۲	۷۲	۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۱۱
۱۳۸۴	۲۶۵	۶۴	۲۴	۱۸۷	۷۱	۲۱۰	۷۹	۱۹۹	۷۵	۰/۰۰۱۷	۰/۰۰۱۱
۱۳۸۵	۲۶۷	۶۵	۲۴	۱۸۳	۶۹	۲۱۱	۷۹	۲۰۷	۷۸	۰/۰۰۱۶	۰/۰۰۱۴
۱۳۸۶	۲۶۴	۷۰	۲۷	۱۷۷	۶۷	۲۰۹	۷۹	۲۰۵	۷۸	۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۱۳
۱۳۸۷	۲۳۳	۶۳	۲۷	۱۵۵	۶۷	۱۹۰	۸۱	۱۸۳	۷۹	۰/۰۰۱۷	۰/۰۰۱۳
۱۳۸۸	۲۳۰	۷۲	۳۱	۱۴۱	۶۱	۱۸۹	۸۲	۱۸۴	۸۱	۰/۰۰۲۰	۰/۰۰۱۳
۱۳۸۹	۲۱۷	۵۹	۲۷	۱۳۹	۶۴	۱۴۸	۶۸	۱۷۹	۸۲	۰/۰۰۲۱	۰/۰۰۱۴
۱۳۹۰	۱۹۳	۴۸	۲۵	۱۱۷	۶۱	۱۲۷	۶۵	۱۵۵	۸۰	۰/۰۰۲۴	۰/۰۰۱۳
۱۳۹۱	۱۹۰	۴۷	۲۵	۱۲۵	۶۵	۱۳۷	۷۲	۱۵۷	۸۳	۰/۰۰۲۰	۰/۰۰۱۳
۱۳۹۲	۱۹۰	۵۷	۳۰	۱۱۹	۶۳	۱۲۴	۷۶	۱۵۴	۸۲	۰/۰۰۱۷	۰/۰۰۱۴
میانگین	۲۳۸	۵۵	۲۳	۱۶۶	۶۹	۱۸۱	۷۶	۱۷۰	۷۲	۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۱۳

معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی به‌عنوان مفهوم انتزاعی (سازه) می‌بایست از ابعاد مختلفی بررسی شود. ابعاد و جنبه‌های مختلف این مفهوم در تمام پژوهش‌ها و به‌طور خاص در محیط ایران، دارای ضعف‌ها و قوت‌های منحصر به فردی است. سنجش کیفیت حسابرسی بسیار دشوار است، زیرا میزان گواهی و تصدیقی که حسابرس فراهم می‌کند، مشاهده نمی‌شود. برای سنجش کیفیت حسابرسی می‌توان دو بُعد ورودی و خروجی فرایند حسابرسی را در نظر گرفت. معیارهای خروجی سنجش کیفیت حسابرسی به‌وسیله سیستم گزارشگری مالی صاحبکار و ویژگی‌های ذاتی او محدود شده است. این معیارهای خروجی مبتنی بر طرف تقاضا کننده خدمات حسابرسی است. معیارهای ورودی سنجش کیفیت حسابرسی، ورودی‌های حسابرس به‌عنوان عرضه کننده خدمات حسابرسی (تخصص، حق‌الزحمه و اندازه حسابرس) است. این معیارهای ورودی، به این دلیل جذاب هستند که مشتریان کیفیت حسابرسی را بر اساس ورودی‌های قابل مشاهده حسابرس انتخاب می‌کنند. از آنجا که ورودی‌های فرایند حسابرسی به سادگی به خروجی‌ها تبدیل نمی‌شوند، به‌عنوان سنجش‌های کیفیت حسابرسی، با خطا همراه می‌شوند (دی فاند و ژنگ، ۲۰۱۴).

در ادامه به تفکیک، درباره معیارهای خروجی و ورودی کیفیت حسابرسی بحث می‌شود. به بیان دقیق‌تر، ابتدا بر اساس متون حسابرسی بین‌المللی، قوت‌ها و ضعف‌های این معیارها بررسی شده، سپس درباره قوت‌ها و ضعف‌های این معیارها در فضای حسابرسی و گزارشگری مالی ایران بحث می‌شود. در نهایت معیارهای جایگزینی که بتواند در فضای پژوهشی ایران با کمترین خطای ممکن استفاده شود، پیشنهاد خواهد شد.

معیارهای خروجی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

تجدید ارائه صورت‌های مالی

همان‌طور که دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) مطرح کرده‌اند، تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌تواند نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی پایین در سال قبل باشد. به بیان دیگر، حسابرس در سال قبل نتوانسته است تحریفات و اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار را کشف کند و این موارد در سال مالی بعد کشف شده و به دلیل بااهمیت بودن، به تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل منجر شده است. دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) معتقدند که این معیار، یک معیار مستقیم با کمترین خطا در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است. اما سؤالی مطرح است که آیا این معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در ایران نیز می‌تواند همان کارایی را داشته باشد؟ به بیان دیگر، آیا در ایران نیز می‌توانیم تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی جاری را به‌عنوان معیاری از حسابرسی بی‌کیفیت در سال مالی قبل بدانیم؟ با در نظر گرفتن مطالب ارائه شده در قسمت تحلیل توصیفی، می‌توان گفت که این معیار در ایران باید با در نظر گرفتن شرایط محیطی گزارشگری مالی و همراه با تعدیلاتی به کار برده شود.

دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) این معیار را به‌عنوان سنجش‌های از کیفیت حسابرسی مطرح کرده‌اند؛ چرا که در آمریکا کمتر از یک درصد گزارش‌های حسابرسی آن هم به دلیل مشکل تداوم فعالیت، غیرمقبول هستند. به بیان دیگر، بیش از ۹۹ درصد گزارش‌ها مقبول است. بنابراین می‌توان تجدید ارائه صورت‌های مالی صاحبکار را در سال مالی بعد، به ناتوانی حسابرس در کشف یا گزارش تحریفات و اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی سال مالی قبل نسبت داد. اما در ایران

وضعیت متفاوت است. مطابق جدول ۱، حدود ۷۰ درصد گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول هستند. یعنی حسابرسان به دلیل عدم توافق با صاحبکار یا محدودیت در دامنه رسیدگی گزارش خود را تعدیل می‌کنند. در چنین شرایطی، حسابرسی که در سال مالی قبل گزارش خود را تعدیل کرده است، تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی جاری را به عنوان معیاری از حسابرسی بی کیفیت خود در سال مالی قبل نمی‌داند؛ چرا که حسابرس ادعا می‌کند در سال مالی قبل در گزارش خود به این تحریف یا اشتباه بااهمیت اشاره کرده است. در چنین شرایطی، تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی جاری همانند پژوهش‌های خارجی نمی‌تواند به خودی خود معیاری از حسابرسی بی کیفیت در سال مالی قبل باشد. بنابراین نیاز است با توجه به شرایط محیطی پژوهش، این معیار تعدیل شود.

بارنز و رنارت^۱ (۲۰۱۳) خطای حسابرسی نوع اول (آلفا) و نوع دوم (بتا) را مطرح کردند. اما تعریف آنها در کشور ما کاربرد چندانی ندارد و بر اساس شرایط محیطی پژوهش خودشان است. آنها خطای حسابرسی نوع اول (رد نادرست) را «صدور گزارش غیرمقبول ناشی از مشکل عدم تداوم فعالیت ولی ورشکسته نشدن صاحبکار در سال مالی بعد» و خطای حسابرسی نوع دوم (پذیرش نادرست) را «صدور گزارش مقبول در سال مالی جاری و ورشکسته شدن صاحبکار در سال مالی بعد» تعریف کرده‌اند. محمدرضائی و همکارانش (۲۰۱۸) این معیار را با توجه به فضای پژوهشی ایران تعدیل کرده و آن را معیاری معرفی کردند که نسبت به معیار تجدید ارائه صورت‌های مالی، خطای اندازه‌گیری کمتری در سنجش کیفیت حسابرسی دارد. آنها خطای حسابرسی نوع اول (AudFailA) را «صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول در سال مالی جاری توسط حسابرسان و عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی آتی» و خطای حسابرسی نوع دوم (AudFailB) را «صدور گزارش حسابرسی مقبول در سال مالی قبل و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال جاری» تعریف کردند. با این تعریف، ایراد احتمالی فعالان حرفه حسابرسی به این معیار تا حد زیادی مرتفع می‌شود. گفتنی است که این معیارها نیز از ضعفی که دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) مطرح کرده‌اند، در امان نیستند. به بیان دقیق‌تر، عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی جاری، نشان‌دهنده کیفیت بالای حسابرس در سال مالی قبل نیست و می‌تواند نشئت گرفته از ضعف حسابرس سال جاری و مواردی از این دست باشد. در استفاده از این معیارها با اعمال تعاریف جایگزین در قسمت آزمون‌های حساسیت، می‌توان نگرانی‌های احتمالی را مرتفع کرد. برای نمونه می‌توان خطای حسابرسی نوع دوم را با خارج کردن مشاهداتی که فقط به خاطر نبود ذخیره کافی برای مالیات عملکرد تجدید ارائه شده‌اند، دوباره تعریف و آزمون کرد. جدول ۲ نشان می‌دهد که ۷۴ درصد شرکت‌هایی که گزارش مقبول دریافت کرده‌اند، در سال مالی بعد تجدید ارائه شده‌اند (خطای حسابرسی نوع دوم). پس از خارج کردن تجدید ارائه صورت‌های مالی فقط به دلیل نبود ذخیره کافی برای مالیات عملکرد، خطای حسابرسی نوع دوم به ۵۰ درصد کاهش یافت. همچنین می‌توان بین مبلغ و علت تجدید ارائه صورت‌های مالی یا نوع تحریف در صورت‌های مالی تمایز قائل شد. با رعایت موارد فوق از لحاظ نظری و تجربی، این معیار دقیق‌ترین سنجه برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در فضای پژوهشی ایران به نظر می‌رسد. به عنوان پیشنهادی دیگر که خاص محیط ایران است، می‌توان سود خالص یا سایر اقلام صورت‌های مالی حسابرسی نشده را با سود خالص یا سایر اقلام صورت‌های مالی حسابرسی شده مقایسه کرد. طبق دستورالعمل‌های سازمان بورس، شرکت‌ها

1. Barnes & Renart

موظف‌اند که ظرف حداکثر ۶۰ روز از پایان سال مالی صورت‌های مالی حسابرسی نشده (برای تلفیقی ۹۰ روز) و ظرف حداکثر ۱۲۰ روز صورت‌های مالی حسابرسی شده را منتشر کنند. این گونه انتشار اطلاعات که می‌تواند کیفیت حسابداری را از کیفیت حسابرسی تفکیک کند و خطای اندازه‌گیری بسیار کمی دارد، خاص محیط ایران است و در پژوهش‌های خارج از کشور مشاهده نمی‌شود.

جدول ۲. خطای حسابرسی نوع دوم و انجام تعديلات لازم در این معيار

شرح	خطای حسابرسی نوع دوم	خطای حسابرسی نوع دوم پس از خارج کردن مشاهدات تجدید ارائه شده فقط به دلیل ذخیره مالیات
تعداد مشاهدات	۲۷۴	۱۸۶
درصد به کل مشاهدات (۹۱۸)	۳۰	۲۰
درصد به کل مشاهدات با گزارش مقبول (۳۶۸)	۷۴	۵۰

منبع: محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸)

آرای تخلفاتی نهادهای نظارتی

دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) به آرای تخلفاتی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا اشاره کردند که اخیراً توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام صادر می‌شود. در ایران، پس از تشکیل سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی، این دو نهاد نظارتی برای مؤسسات حسابرسی متخلف، آرای را صادر می‌کنند.

پرونده‌هایی که در جامعه حسابداران رسمی طرح می‌شوند، ممکن است ناشی از عوامل متعددی باشد، مانند رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای توسط مؤسسات عضو یا حسابداران رسمی عضو، طرح شکای توسط صاحبکاران و هر شخص ثالث دیگر، ضعف‌های عمده شناسایی شده در بررسی هم‌پیشگان، عدم رعایت سازوکارهای مقرراتی در شکل‌گیری و اداره مؤسسات حسابرسی و مواردی از این دست. با اینکه در جامعه حسابداران رسمی ایران علیه حسابرسان پرونده‌های زیادی مطرح می‌شود، تعداد اندکی از آنها به صدور احکام انضباطی انجامیده و در دسترس عموم قرار می‌گیرند (محمودی، ۱۳۸۹)، دلایل صدور احکام افشا شده برای عموم نیز مشخص نیست. با توجه به تعداد اندک این احکام انضباطی و مشخص نبودن دلایل آنها، در عمل انجام هرگونه پژوهش آرشیوی حسابرسی مشکل به نظر می‌رسد.

اداره نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد در سازمان بورس و اوراق بهادار، عمدتاً براساس گزارش‌های صادره حسابرسان (بندهای شرط گزارش آنها)، مقایسه این بندها با سال‌های قبل و برخی یادداشت‌های توضیحی، به ارسال نامه‌ای به مؤسسات حسابرسی معتمد اقدام کرده و از آنها برای حضور در سازمان بورس و اوراق بهادار و ارائه توضیحات درباره سؤال مطرح‌شده، دعوت به عمل می‌آورند. بدیهی است در صورت قانع‌کننده نبودن توضیحات حسابرس، اداره نظارت بر مؤسسات حسابرسی مطابق دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد بورس، به صدور رأی تخلفاتی و تخصیص امتیاز منفی به آن مؤسسه اقدام می‌کند. این امتیاز منفی هنگام رتبه‌بندی مؤسسات معتمد در نظر گرفته می‌شود. اما این آرای تخلف، دلایل و میزان امتیاز منفی آنها به هیچ وجه برای عموم منتشر نمی‌شوند و محرمانه باقی می‌مانند. در رابطه

با آرا یا امتیازهای منفی (تخلفاتی) سازمان بورس و اوراق بهادار در خصوص مؤسسات حسابرسی معتمد، سؤال‌هایی مطرح است که امکان استفاده از این رأی‌ها را به‌عنوان جایگزینی از کیفیت حسابرسی پایین (حتی در صورت در دسترس بودن)، مشکل می‌کند: ۱. شیوه بررسی گزارش‌های حسابرسان معتمد چگونه است (تصادفی یا هدفمند)؟ ۲. آیا کارشناسان اداره نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد، برای این ارزیابی‌ها تجربه و دانش کافی دارند؟ ۳. آیا اداره نظارت بر مؤسسات حسابرسی در برخورد با حسابرسان دولتی و خصوصی و مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک کاملاً بی‌طرف است؟ بنابراین، به طور خلاصه می‌توان گفت که آرای تخلفاتی صادره از سوی نهادهای نظارتی برای حسابرسان در ایران، در شرایط فعلی نمی‌تواند به‌عنوان معیاری برای تمایز حسابرسان باکیفیت از بی‌کیفیت در نظر گرفته شود.

نوع گزارش حسابرسی

همان طوری که مقاله مروری دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) نشان می‌دهد، بیشتر پژوهش‌های خارجی، گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده با بند مشکل عدم تداوم فعالیت^۱ را به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی به‌کار برده‌اند. علت استفاده از این سنججه در پژوهش‌هایی که بر اساس داده‌های آمریکا انجام شده، این است که مطابق پژوهش ریتبرگ و شوپگر (۱۹۹۳) کمتر از یک درصد گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی آمریکایی غیرمقبول است و این موضوع هم به‌دلیل گزارش تعدیل شده حسابرسان، از مشکل تداوم فعالیت نشئت می‌گیرد. بنابراین استفاده از گزارش غیرمقبول (آنچه در ایران معمول است) برای پژوهشگران آمریکایی و کشورهایی از این دست، امکان‌پذیر نیست. اما در پژوهش‌های دیگر مانند چن و همکاران (۲۰۰۱)؛ چان، لین و مو^۲ (۲۰۰۶) و گل، سامی و ژو^۳ (۲۰۰۹) در چین و ساندرگرن^۴ (۲۰۰۹) در سوئد، گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی به‌کار برده شده است.

در ایران نیز به‌دلیل تعدد گزارش‌های غیرمقبول (مطابق پژوهش محمدرضائی، محد صالح، جعفر و صبری^۵ (۲۰۱۶) تقریباً نزدیک به ۷۰ درصد گزارش‌های غیرمقبول از نوع مشروط هستند)، از معیار دوجهی گزارش‌های غیرمقبول و مقبول در مطالعات کیفیت حسابرسی استفاده شده است (همانند پژوهش‌های رحمانی و طالب‌نیا، ۱۳۹۲ و رمضان احمدی، جلیلی و کرمانشاهی، ۱۳۹۴). اما در کاربرد این معیار به‌عنوان سنججه‌ای از کیفیت حسابرسی، باید به نکاتی توجه کرد. اول اینکه با توجه به تجربه محققان و مصاحبه‌های انجام شده با افراد حرفه‌ای و همچنین ادبیات پژوهش‌های خارجی در سایر کشورها، گزارش‌های نهایی حسابرسان با پیش‌نویس اولیه گزارش آنها تفاوت بسیاری دارد. به بیان دیگر، در فرایند مذاکره بعد از صدور پیش‌نویس توسط حسابرس، بسیاری از بندها به دلایل مختلفی حذف می‌شوند. این سناریو، چنین پیش‌فرض اثبات نشده‌ای را در ذهن تداعی می‌کند که حسابرس به‌جای گزارش مشروط باید گزارش مردود صادر می‌کرد، ولی به‌دلیل مصالحه، گزارش مشروط صادر شده است. در چنین حالتی، تلقی گزارش‌های مشروط به‌عنوان معیاری از استقلال و در نهایت کیفیت حسابرسی، مشکل به نظر می‌رسد. همچنین، گاهی با توجه به تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرس و صدور گزارش مشروط (نه مردود و عدم اظهارنظر)، استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها به استقلال

1. Going-concern

2. Chan, Lin, & Mo

3. Gul, Sami & Zhou

4. Sundgren

5. Mohammad Rezaei, Mohd-Saleh, Jaffar & Sabri

حسابرس و قضاوت حرفه‌ای مناسب آن با دیده تردید می‌نگرند. در این راستا، گزارش‌های مشروط در ایران مطابق پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) طیف وسیع و متنوعی از بندهای شرط حسابرسی را دربرمی‌گیرند. در این شرایط تعریف نوع گزارش حسابرس در قالب یک متغیر دو وجهی غیرمقبول و مقبول کمی نگران‌کننده است. یک گزارش حسابرسی غیرمقبول با بند عدم دریافت تأییدیه و یک گزارش حسابرسی غیرمقبول با چندین بند شرط، یکسان در نظر گرفته می‌شوند. همچنین، تحلیل توصیفی محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) درباره ماهیت بندهای شرط گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول در ایران، نشان می‌دهد که بسیاری از این بندها (مانند، عدم اعمال ذخیره کافی برای مالیات عملکرد یا مطالبات مشکوک‌الوصول) را می‌توان رفع کرد و رفع نشدن این بندها به‌طور عمده به سیاست‌های مدیریت صاحبکار مربوط می‌شود و ممکن است شایستگی و استقلال حسابرس نقش عمده‌ای در این رابطه نداشته باشد.

جدول ۳. تعدیل معیار نوع گزارش حسابرس

گزارش غیرمقبول جدید		نخستین گزارش حسابرسی غیرمقبول		گزارش غیرمقبول		کل مشاهدات
درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	
۱۰	۹۳	۵	۴۶	۶۰	۵۵۰	۹۱۸

منبع: محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸)

بدین منظور با توجه به فضای گزارشگری مالی در کشور و مطابق پژوهش‌های قبلی، دو متغیر می‌تواند با قبول خطای متوسط در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به کار برده شود: الف) نوع گزارش حسابرس به‌عنوان متغیر دوجهی برابر ۱ اگر گزارش حسابرس غیرمقبول و صفر اگر گزارش حسابرس مقبول باشد؛ ب) متغیر تعداد بندهای گزارش حسابرسی در اظهارنظرهای غیرمقبول حسابرسی. اما در ادامه، چندین پیشنهاد برای کاهش خطای اندازه‌گیری این دو معیار ارائه می‌شود. صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول برای اولین بار توسط حسابرس برای صاحبکاری که سال‌های مالی قبل همیشه گزارش حسابرسی مقبول دریافت کرده است. مطابق آماره‌های توصیفی ارائه شده در جدول ۱، به‌دلیل کاهش محسوس گزارش‌های غیرمقبول و تغییر گزارش‌های حسابرسی از غیرمقبول به مقبول، به نظر می‌رسد این معیار با وجود پشتوانه نظری مناسب، به‌دلیل نبود مشاهدات کافی (حتی در یک بازه زمانی طولانی)، در ایران برای سنجش استقلال و نهایتاً کیفیت حسابرسی قابلیت کاربرد نداشته باشد. اما می‌توان معیار دقیق دیگری که در فضای کشور قابلیت کاربرد داشته باشد را مطرح کرد «گزارش غیرمقبول جدید» به جای «نخستین گزارش غیرمقبول». «گزارش غیرمقبول جدید» به این شکل تعریف می‌شود که حسابرس سال جاری گزارش غیرمقبول صادر کند، در حالی که صاحبکار در سال مالی قبل گزارش مقبول دریافت کرده باشد. پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که حدود ۱۰ درصد گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول از نوع «گزارش غیرمقبول جدید» هستند که این مطلب در جدول ۳ نمایش داده شده است. همچنین، برای تقلیل نگرانی‌های ناشی از تفاوت تعداد و ماهیت بندهای گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول، پیشنهاد می‌شود که در قسمت آزمون‌های حساسیت، بازتعریفی از متغیر نوع گزارش حسابرس ارائه و آزمون شود. برای نمونه، گزارش‌های غیرمقبولی که فقط به‌دلیل عدم دریافت تأییدیه ارسالی تعدیل شده‌اند، از فهرست گزارش‌های غیرمقبول

خارج شوند (گزارش غیرمقبول تلقی نشده و هنگام اجرای آزمون حساسیت در داده‌ها برای آزمون گنجانده نشوند). پژوهش نجفی قادیکلایی (۱۳۹۶) با تعداد مشاهدات نزدیک به ۱۰۰۰ شرکت - سال نشان می‌دهد که حدود ۳ درصد گزارش‌های غیرمقبول فقط به دلیل عدم دریافت تأییدیه، غیرمقبول شده‌اند و این آماره برای گزارش‌های غیرمقبول فقط ناشی از ذخیره مالیات عملکرد نیز، ۴ درصد است (جدول ۴). همچنین، به منظور تفکیک نقش سیاست مدیریت صاحبکار و کیفیت حسابرس در صدور نوع گزارش حسابرسی صاحبکار، بهتر است در یک دوره زمانی طولانی‌تر مثلاً ۱۰ تا ۱۵ ساله و با کنترل اثرهای ثابت در سطح صاحبکار، رابطه بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس (به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی) آزمون شود.

جدول ۴. تعدیل گزارش‌های غیرمقبول به دلیل عدم دریافت تأییدیه و ذخیره مالیات بر عملکرد

گزارش غیرمقبول فقط به دلیل کمبود ذخیره مالیات بر عملکرد		گزارش غیرمقبول فقط به دلیل عدم دریافت تأییدیه		کل مشاهدات (گزارش غیرمقبول)
درصد	تعداد	درصد	تعداد	
۴	۳۷	۳	۳۰	۹۶۰

منبع: نجفی قادیکلایی (۱۳۹۶)

هوانسیان فر (۱۳۸۹) معتقد است که حسابرسان به دلیل حق‌الزحمه حسابرسی پایین، فقط نحوه نوشتار و اعداد و ارقام بندهای گزارش حسابرسی سال قبل را تغییر می‌دهند و بندهای شرط حسابرسان تکراری است. به استناد نگرانی این فعال حرفه، می‌توان گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول دارای بندهای شرط غیرتکراری (در سال قبل این بند شرط وجود نداشته است) را به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی به کار برد و با گزارش‌های مقبول یا حتی گزارش‌های غیرمقبول با بندهای شرط تکراری به‌طور مقایسه‌ای مورد مطالعه قرار داد. این پیشنهاد و اظهارات هوانسیان فر (۱۳۸۹)، توسط پژوهش نجفی قادیکلایی (۱۳۹۶) حمایت شده است. جدول ۵ طبق پژوهش نجفی قادیکلایی (۱۳۹۶) نشان می‌دهد که در بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵، فقط ۱۲ درصد گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی به دلیل بندهای شرط جدید (غیرتکراری)، صادر شده‌اند و ۵۰ درصد گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی به‌طور هم‌زمان هم بندهای شرط تکراری و غیرتکراری دارند. به نظر می‌رسد با بازتعریف‌های پیشنهادی و جایگزین متغیرهای نوع گزارش حسابرس و بندهای گزارش حسابرسی، استفاده از این معیارها در کشور هم‌چنان با پذیرش خطای متوسط در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، ممکن باشد.

جدول ۵. تحلیل بندهای گزارش حسابرسی در ایران

گزارش غیرمقبول					شرح
با بندهای تکراری و غیرتکراری هم‌زمان	فقط با بندهای تکراری	فقط با بندهای غیرتکراری	با بندهای غیرتکراری	با بندهای تکراری	
۴۸۴	۳۶۴	۱۱۲	۵۹۶	۸۴۸	تعداد
۵۰	۲۸	۱۲	۶۲	۸۸	درصد نسبت به کل (۹۶۰ مشاهده)

منبع: نجفی قادیکلایی (۱۳۹۶)

معیارهای کیفیت گزارشگری مالی

دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند معیارهای کیفیت گزارشگری مالی شامل طیف وسیعی از سنجهاست، ولی در اغلب پژوهش‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی از معیارهای اقلام تعهدی اختیاری، دستکاری سود جهت رسیدن به سود هدف^۱ و محافظه کاری حسابداری استفاده شده است. مطابق پژوهش دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴)، این معیارها در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در مقایسه با معیار تجدید ارائه صورت‌های مالی و نوع گزارش حسابرس، خطای بیشتری دارند، چرا که این معیارهای کیفیت گزارشگری مالی، معیارهایی غیرمستقیم از کیفیت حسابرسی هستند^۲ و کیفیت حسابرسی فقط یکی از عوامل متعدد مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی است. بنابراین به‌عنوان اولین پیشنهاد، باید در استفاده از این معیارها، مدل‌های رگرسیونی از بابت متغیرهای محذوف همبسته کنترل شوند. به بیان دیگر، حذف متغیرهایی که در کیفیت گزارشگری مالی نقش دارند، می‌تواند به شدت یافته‌های پژوهش را دچار تردید کند.

در این قسمت با توجه به گفته دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) و با در نظر گرفتن فضای پژوهشی و بازار سرمایه کشور، چند پیشنهاد ارائه می‌شود. اول اینکه برای آزمون کیفیت حسابرسی در کنار استفاده از معیارهای کیفیت گزارشگری مالی، حتماً از سایر معیارهای کیفیت حسابرسی که خطای اندازه‌گیری کمتری دارند نیز استفاده شود. دوم، در استفاده از مدل‌های مدیریت سود (مانند اقلام تعهدی اختیاری) حتماً به نحوه برآزش درست این مدل‌ها توجه شود. سوم اینکه در برآورد اقلام تعهدی اختیاری به منظور برطرف کردن ضعف مدل‌های موجود در تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیراختیاری (دیچو، گی و اسکراند^۳، ۲۰۱۰)، بهتر است از چندین مدل به‌طور هم‌زمان استفاده شود.

در ارتباط با «دستکاری سود به منظور رسیدن به سود هدف»، باید گفت بررسی‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تعداد مشاهدات با معیار دامنه یک درصد بزرگ‌تر و یک درصد کوچک‌تر از سود هدف، به‌عنوان سنج‌های مدیریت سود، بسیار کم است و امکان هرگونه آزمون آماری را محدود می‌کند. سود هدف در پژوهش‌های خارجی، اغلب سود پیش‌بینی شده توسط تحلیلگران مالی است. در ایران به دلیل نبود تحلیلگران مالی و عدم اطلاع سرمایه‌گذاران، معیار قابل جایگزین می‌تواند سود پیش‌بینی شده باشد. با توجه به دستورالعمل جدید سازمان بورس و اوراق بهادار در خصوص توقف انتشار گزارش‌های سود پیش‌بینی شده توسط ناشران، پژوهشگران می‌توانند سود هر سهم در سال مالی قبل یا میانگین سود هر سهم در چندین سال گذشته را به‌عنوان سود هدف در نظر بگیرند. به هر حال، استفاده از این معیار به دلیل تعداد کم مشاهداتی که سود آنها بین دامنه یک درصد کمتر تا یک درصد بیشتر از سود هدف هستند، پیشنهاد نمی‌شود.

در خصوص استفاده از مدل‌های محافظه کاری به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی در کنار سایر معیارهایی که قبلاً تشریح شدند، باید به نکته‌ای بسیار مهم توجه کرد. فارغ از اینکه مدل‌های محافظه کاری شرطی یا غیرشرطی استفاده شود، موضوع توجه به میزان کارایی بازار سرمایه کشور، بسیار مهم است. برای نمونه، مدل محافظه کاری شرطی باسو^۴ (۱۹۹۷) براساس تأثیر اخبار خوب و بد بر سود شرکت، مبتنی بر این پیش فرض اولیه است که بازار سرمایه حداقل

1. Beat or meat

۲. یافته‌های پژوهش پیری و قربانی (۱۳۹۶) نشان می‌دهد که بین نوع گزارش حسابرس و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

3. Dechow, Ge, Schrand

4. Basu

کارایی را دارد. اما تحقیقات انجام شده در ایران توسط قالیباف اصل و ناطقی (۱۳۸۵) نشان می‌دهد که بورس اوراق بهادار حداقل کارایی لازم را برای به‌کارگیری مدل‌هایی از این دست ندارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود از مدل‌هایی که مبتنی بر اطلاعات حسابداری هستند، مانند بال و شیواکومار^۱ (۲۰۰۵) یا مدل گیولی و هاین^۲ (۲۰۰۰) استفاده شود.

معیارهای کیفیت حسابرسی مبتنی بر برداشت سرمایه‌گذاران

معیارهای کیفیت حسابرسی مبتنی بر برداشت سرمایه‌گذاران به دلیل اتکا به داده‌های بازار سرمایه و پیش فرض در نظر گرفتن کارایی بازار در ایران (با توجه به نقص‌های ذکر شده در خصوص کارایی بازار ایران)، نیز خالی از ایراد نیست. در ارتباط با نقش کیفیت حسابرسی (اندازه حسابرسی) بر ضریب واکنش سود، پژوهش‌هایی در کشور انجام شده (مانند خواجهوی و حسینی نیا، ۱۳۹۳) که به نتایج متناقضی انجامیده‌اند. در خصوص رابطه بین نوع گزارش حسابرسی و قیمت سهام شرکت‌ها نیز تحقیقاتی انجام شده است که برخی وجود ارتباط بین این دو متغیر را تأیید (مانند، حساس یگانه و یعقوبی منش، ۱۳۸۲؛ حاجیها و ابراهیمی، ۱۳۹۵) و برخی‌ها رد کرده‌اند (مانند، مهدوی و غیوری مقدم، ۱۳۸۹). پژوهش ملکیان (۱۳۷۹) نشان می‌دهد مجمع عمومی شرکت‌های بورسی در تصمیمات مربوط به تقسیم سود به بندهای گزارش حسابرسی غیرمقبول توجهی نمی‌کند و تکالیف مجامع برای رفع این بندها به‌طور مناسبی در کانون توجه قرار نمی‌گیرد و بندهای حسابرسی اغلب تکرار می‌شوند. در این راستا، جدول ۱ نشان می‌دهد که حدود ۷۰ درصد گزارش‌های حسابرسی در ایران غیرمقبول هستند. اگر نوع گزارش حسابرسی عامل مهمی در ارزش‌گذاری سهام شرکت‌ها در بورس باشد، به حتم شرکت‌ها نسبت به رفع بندهای شرط گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول اقدام می‌کنند. از طرف دیگر، عامل دیگر میزان حرفه‌ای بودن سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران است. وقتی رفتار اغلب سرمایه‌گذاران رמה‌ای است، این موضوع نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران (به‌ویژه سرمایه‌گذاران خرد)، درک درستی از گزارش حسابرسی و دانش کافی برای تفسیر آن ندارند که این امر خود بر میزان کارایی بازار سرمایه تأثیر منفی می‌گذارد. به نظر می‌رسد پژوهش ملکیان (۱۳۷۹) تحقیقی است که بدون نیاز به داده‌های بازار، محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی را آزمون کرده است. بنابراین، تحقیقاتی از این دست دو مشکل معیارهای مبتنی بر واکنش سرمایه‌گذاران در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در فضای پژوهشی ایران را مرتفع می‌کنند. اول اینکه اطلاعات آنها مبتنی بر داده‌های بازار نیست؛ بنابراین میزان کارایی بازار سرمایه نقش اخلال‌گری بازی نمی‌کند. دوم اینکه ضعف غیرمستقیم بودن این معیارها در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را رفع می‌کند و با چنین روش پژوهشی، می‌توان محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی را به‌طور مستقیم ارزیابی کرد.

همچنین در آزمون نقش گزارش حسابرسان یا تغییر حسابرسی بر ارزش شرکت، باید توجه داشت که نقش این عوامل نسبتاً کم است؛ چرا که عوامل مرتبط با صاحبکار و عوامل اقتصاد کلان نقش بسزایی دارند. بنابراین باید در تدوین مدل‌های رگرسیونی بر مشکل متغیرهای محذوف همبسته دقت بیشتری شود. بررسی پژوهش‌های پیشین در این زمینه نشان داد که اغلب پژوهش‌های داخلی از مشکل متغیرهای محذوف همبسته رنج می‌برند (نقش عواملی چون نوع

1. Ball, & Shivakumar
2. Givoly & Hayn

مالکیت، تمرکز مالکیت، سن شرکت، نوع صنعت، عوامل کلان اقتصادی کنترل نشده است) که این موضوع پژوهش‌های مجدد با طرح‌های پژوهشی قوی‌تر را می‌طلبد.

دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) رابطه بین نوع حسابرس (چهار مؤسسه بزرگ) و هزینه سرمایه پایین و تلقی آن به‌عنوان پیامد حسابرسی باکیفیت را معیار غیرمستقیمی در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مطرح می‌کنند که دارای خطای اندازه‌گیری بالایی حتی نسبت به سایر معیارهای کیفیت حسابرسی مبتنی بر برداشت سرمایه‌گذاران است. آنها نقش حسابرسان در تغییرات هزینه سرمایه را نسبتاً کم می‌دانند. در ایران نیز پژوهش‌هایی مانند حاجیها و سبحانی (۱۳۹۲) و سجادی، فرازمند و تاج‌الدینی (۱۳۹۲) رابطه بین کیفیت حسابرسی و هزینه سرمایه را مورد آزمون قرار داده‌اند. نتایج پژوهش آنها به‌طور کلی گویای وجود رابطه بین این دو متغیر است. جدای از اینکه پژوهش‌هایی از این دست، مطابق نظر دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) برای کاهش مشکل متغیرهای محذوف همبسته به مذاقه بیشتری نیاز دارند، نسبت به اثبات نظری رابطه بین این دو متغیر در فضای پژوهشی کشور نیز تردید جدی وجود دارد.

از دیدگاه نظری حسابرسی با کیفیت باعث کاهش ریسک اطلاعاتی و کاهش ریسک اطلاعاتی باعث کاهش هزینه سرمایه می‌شود. اما در ایران آیا می‌توان این موضوع را از لحاظ نظری تأیید کرد؟ زمانی که سرمایه‌گذاران در بازار نسبت به نوع گزارش حسابرس عکس‌العمل مناسبی نشان نمی‌دهند یا همان سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری تقسیم سود نسبت به بندهای شرط گزارش حسابرسی غیرمقبول توجهی نمی‌کنند؛ چگونه می‌توان انتظار داشت چنین سهامدارانی که رمه‌ای رفتار کردن آنها نیز مورد پذیرش همگان است، بتواند براساس نوع حسابرس پی به بی‌کیفیتی یا باکیفیتی گزارش‌های مالی شرکت‌های برده یا سطوح مختلف کیفیت گزارشگری مالی را از نوع حسابرس شرکت برداشت کنند و بر این اساس نسبت به تقدیر یا تنبیه ناشر از طریق کاهش یا افزایش سطح بازده مورد انتظار اقدام نماید. همچنین اعتباردهندگان در محیط ایران بر اساس ریسک اطلاعاتی شرکت نرخ بهره وام را تعیین نکرده و این نرخ بهره وام تابع تصمیمات بانک مرکزی ایران است و در نتیجه حسابرسی باکیفیت بر این نرخ تأمین مالی تأثیری نمی‌تواند داشته باشد، زیرا اعتباردهندگان نه انگیزه کافی برای تقاضا حسابرسی باکیفیت دارند و نه تعیین‌کننده نرخ تأمین مالی هستند. به‌طور کلی می‌توان گفت استفاده از معیارهای کیفیت حسابرسی مبتنی بر دیدگاه (برداشت) سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه باید با احتیاط و دقت زیادی صورت گیرد و حتماً در کنار این معیارها از سایر معیارهای مستقیم که خطای اندازه‌گیری کمتری دارند، استفاده شود تا بتوان به یافته‌های پژوهش اتکا کرد.

معیارهای ورودی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

اندازه مؤسسه حسابرسی

با توجه به این که مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی (چهار مؤسسه بزرگ) در ایران فعالیت نمی‌کنند، در عمل امکان استفاده از این معیار در ایران همانند پژوهش‌های خارجی وجود ندارد. اما در ایران نیز پژوهش‌های متعددی (مانند حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹؛ نونهال نهر، جبارزاده کنگرلوئی، پورکریم، ۱۳۸۹؛ علوی طبری و مرادخانی، ۱۳۹۴) براساس نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی، سازمان حسابرسی را به‌عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به‌عنوان حسابرس کوچک فرض کرده‌اند. مطابق پژوهش محمدرضائی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶)

استدلالی که پژوهشگران داخلی داشته‌اند این است که سازمان حسابرسی از بعد تعداد کارمند، تعداد کارهای حسابرسی و درآمد، بسیار بزرگ‌تر از مؤسسات حسابرسی خصوصی است. این استدلال در دید اول درست به نظر می‌رسد، ولی هیچ تضمینی نمی‌دهد که بتوان تفاوت کیفیت حسابرسی بین این دو نوع حسابرس را براساس نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی آزمون کرد.

پژوهش محمدرضائی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) نشان می‌دهد که سازمان حسابرسی فاقد اکثر ویژگی‌های حسابرس بزرگ مطابق نظریه اندازه حسابرس دی آنجلو (۱۹۸۱) است. مطابق این نظریه، مؤسسات بزرگ به این دلایل از کیفیت بالاتری برخوردارند: ۱. مشتریان زیادی دارند، از قدرت چانه‌زنی نسبی بالایی برخوردارند و استقلال خود را به احتمال کمی به خاطر یک مشتری مصالحه می‌کنند؛ ۲. حساسیت بالایی نسبت به حفظ شهرت (برند) خود دارند؛ ۳. اگر نتوانند تحریفات و اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکارانشان را کشف و گزارش کنند، منافع زیادی را از دست خواهند داد و ۴. کارکنان مؤسسات حسابرسی بزرگ تحت آموزش مستمر باکیفیت قرار می‌گیرند و به‌علت تعدد و تنوع کارهای حسابرسی، می‌توان از تیم‌های حسابرسی آنها به‌صورت تخصصی در یک صنعت خاص بهره برد. برای مثال، مطابق دلیل دوم، فرنسیس و ویلسون^۱ (۱۹۸۸) براساس نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی بزرگ نسبت به حفظ شهرت خود بسیار حساس هستند، چرا که در صورت آسیب رسیدن به شهرت آنها به‌دلیل کارهای حسابرسی بی‌کیفیت، مشتریان بسیاری را از دست خواهند داد. اما این موضوع برای سازمان حسابرسی صدق نمی‌کند؛ چرا که سازمان حسابرسی، بزرگی و تعدد کارهای حسابرسی خود را به‌دلیل شهرت ناشی از کیفیت بالایی خدمات خود در طول زمان به دست نیاورده است، بلکه بین سال‌های ۱۳۶۶ تا ۱۳۸۰ به‌دلیل نبود عرصه کافی برای فعالیت مؤسسات حسابرسی خصوصی، سازمان حسابرسی بر بازار حسابرسی ایران به‌طور انحصاری تسلط داشته است. هرچند بعد از آزادسازی بازار حسابرسی، سازمان حسابرسی بخشی از سهم بازار خود را به مؤسسات خصوصی واگذار کرده است، اما همچنان تحت حمایت‌های قانونی، به‌طور انحصاری شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی را حسابرسی می‌کند. در چنین فضایی، بزرگ بودن سازمان حسابرسی به‌دلیل کیفیت کار و کسب شهرت تدریجی نبوده است. بنابراین، سازمان حسابرسی نیز مطمئناً به میزان چهار مؤسسه بزرگ بین‌المللی نگران شهرت خود نیست، چرا که تأثیر شهرت در کسب مشتریان برای سازمان حسابرسی همانند آنچه که برای مؤسسات بزرگ بین‌المللی وجود دارد، قابل تصور نیست. همچنین، مطابق نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی، مؤسسات بزرگ به‌دلیل داشتن مشتریان متعدد استقلال بیشتری خواهند داشت. اما بیشتر مشتریان سازمان حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی هستند. طبق نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی (دی فاند، وانگ و لی^۲، ۲۰۰۰)، یک تردید اساسی به استقلال حسابرس وجود دارد، چرا که هم حسابرسی شونده و حسابرسی کننده تحت کنترل و نظارت دولت هستند. بنابراین با اینکه تعداد مشتریان سازمان حسابرسی زیاد است، این موضوع تضمین کننده سطح بالای استقلال سازمان حسابرسی نیست.

محمدرضائی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) نتیجه‌گیری می‌کنند که از چهار معیار بحث شده مطابق نظریه اندازه حسابرس

1. Francis, & Wilson

2. DeFond, Wong & Li

که می‌تواند توجیه‌کننده کیفیت بالای خدمات ارائه شده توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ باشد، برای سازمان حسابرسی فقط یک معیار را می‌توان تصور کرد و آن هم اینکه مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند خدمات حسابرسی با کیفیتی ارائه دهند، چون کارکنان آنها در یک صنعت خاص متخصص می‌شوند و تحت آموزش مستمر و با کیفیت قرار می‌گیرند (اکیفت و وسترت^۱، ۱۹۹۲). همچنین پژوهش‌های داخلی انجام شده براساس نظریه اندازه حسابرس (سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به‌عنوان حسابرس کوچک) نشان دهنده نتایج متناقضی است و از این نظریه پشتیبانی مناسبی براساس داده‌های کشور نشده است. در چنین حالتی، استفاده از متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی (حسابرس بزرگ کیفیت بیشتری دارد) باید در پژوهش‌های داخلی متوقف شود؛ چرا که از شواهد نظری و تجربی قابل اتکایی برای حمایت از این معیار در کشور وجود ندارد. بدین منظور به متغیر قابل جایگزین دیگری متوسل می‌شویم؛ هر چند در خصوص این متغیر نیز باید بحث و بررسی شود.

سازمان بورس و اوراق بهادار به دلیل عدم فعالیت مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی و به تبع نبود معیار کم‌هزینه برای صاحبکاران به‌منظور تمایز حسابرسان با کیفیت بالا از سایر حسابرسان، به رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار اقدام کرده است. بر اساس دستورالعمل رتبه‌بندی مذکور، مؤسسات حسابرسی معتمد به چهار دسته (اول، دوم، سوم و چهارم) طبقه‌بندی شده‌اند. در رتبه‌بندی مذکور، به‌طور تلویحی مؤسسات حسابرسی طبقه «اول» با کیفیت‌ترین مؤسسات هستند و حسابرسی صاحبکاران بزرگ بورسی به این مؤسسات محول شده است. معیارهای استفاده شده برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان حسابرسی در نگاه اول منطقی و پذیرفتنی است؛^۲ اما درباره این واقعاً مؤسسات طبقه «اول»، نسبت به مؤسسات حسابرسی سایر طبقات با کیفیت‌تر هستند، اختلاف نظرهای فراوانی وجود دارد و در این زمینه باید تحقیقات گسترده‌ای انجام شود. تحقیقات محدودی کیفیت حسابرسی مؤسسات طبقه اول را با مؤسسات حسابرسی سایر طبقات در کشور آزمون کرده‌اند (مانند محمدرضائی و مهربان‌پور، ۱۳۹۵؛ عباس‌زاده، قناد و سودی، ۱۳۹۵). شواهد تجربی به‌دست آمده، نشان می‌دهد که تفاوت محسوسی در کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول و سایر طبقات وجود ندارد. بنابراین استفاده از متغیر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی در ایران درست به نظر نمی‌رسد.

حال سؤالی که مطرح می‌شود این است که چرا برخلاف پیش فرض سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول، نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات یا مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه دوم نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد طبقات سوم و چهارم کیفیت بالاتری ندارند؟ برای پاسخ به این سؤال باید به سه نکته اشاره کرد: ۱. معیارهای به‌کار گرفته شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار عمدتاً مبتنی بر معیارهای ورودی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی هستند و به معیارهای خروجی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی توجهی نشده است. ۲. سازمان بورس و اوراق بهادار در استفاده از معیارهای ورودی برخلاف چارچوب کیفیت هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی و

1. O'Keefe & Westort

۲. مؤسسات حسابرسی طبقه اول مؤسساتی هستند که تعداد شرکای حسابرسی، کارکنان حسابرسی و تعداد کار و درآمد حسابرسی بیشتری دارند. این معیارها بیشتر بر اندازه تمرکز می‌کنند، هرچند میزان تخصص و تجربه شرکا و کارکنان را هم مد نظر قرار می‌دهند.

اطمینان بخشی بین‌المللی (۲۰۱۳)، فقط به منابع مؤسسات حسابرسی توجه کرده و مصارف آنها را به‌طور هم‌زمان با منابعشان در نظر نگرفته است. در این راستا، پژوهش انجام شده توسط محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که نسبت تعداد کارمندان به تعداد شرکا، نسبت تعداد کار حسابرسی به تعداد کارمندان و نسبت میزان درآمد مؤسسه حسابرسی به تعداد کارمندان، به‌طور معناداری برای مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول بیشتر از مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات است. به بیان دیگر، مؤسسات حسابرسی طبقه اول منابع کمتری را برای هر کار حسابرسی صرف می‌کنند و این موضوع می‌تواند یکی از دلایل توجیه کننده این باشد که چرا مؤسسات حسابرسی بزرگ علی‌رغم پیش فرض سازمان بورس و اوراق بهادار، خدمات حسابرسی با کیفیتی ارائه نمی‌دهند. ۳. یکی از معیارهای خروجی مستقیم در ارزیابی مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، موارد تخلفاتی مؤسسات به‌عنوان امتیاز منفی است که اطلاعات آن در دسترس عموم قرار نمی‌گیرد. به بیان دقیق‌تر، اگر یک مؤسسه حسابرسی براساس معیارهای عادی، امتیاز کامل یا نزدیک به کامل را کسب کند (برای مثال ۹۰۰ امتیاز) و تعداد تخلفات چشمگیری داشته باشد و ۲۰۰ امتیاز منفی هم بگیرد، باز هم در دسته مؤسسه حسابرسی طبقه اول رتبه‌بندی می‌شود، چرا که مجموع امتیازهای آن مساوی یا بیشتر از ۷۰۰ است.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های داخلی فقط برای کنترل نقش حسابرِس، از متغیر نوع حسابرِس (دولتی در مقایسه با خصوصی یا حسابرسان معتمد طبقه اول در مقایسه با مؤسسات معتمد سایر طبقات) استفاده شود. همچنین، در پژوهش‌هایی که پژوهشگران به‌دنبال بررسی نقش نوع حسابرِس به‌عنوان متغیر مستقل اصلی هستند، حتماً به مشکل درون‌زایی این نوع متغیرها توجه کرده و از طریق فرایند دو مرحله‌ای هکمن یا «مدل‌های انطباقی براساس نمره تمایل»، مشکل درون‌زا بودن این نوع متغیرها را کنترل یا کاهش دهند. در نهایت پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات، درصدی از جمع دارایی‌های صاحبکاران بورسی شرکت‌های حسابرسی (مثلاً ۵ یا ۱۰ درصد) به کل دارایی‌های شرکت‌های بورسی به‌عنوان معیار حسابرِس بزرگ مد نظر قرار گیرد و در آزمون‌های حساسیت از سایر معیارها مانند ارزش بازار یا تعداد سهام و تغییر در مرز طبقه‌بندی استفاده شود.

تخصص حسابرِس در صنعت

گراملینگ و استون^۱ (۲۰۰۱) نشان دادند که: ۱. حسابرسان متخصص صنعت خدماتی را ارائه می‌دهند که جایگزین مناسبی برای خدمات آنها وجود ندارد (حسابرسان دیگر نمی‌توانند خدماتی همانند آنها یا به همان کیفیت ارائه دهند)؛ ۲. تخصص حسابرِس در صنعت مانعی برای ورود رقباست؛ زیرا استانداردهای حسابرسی جدید و پیچیدگی‌های فنی و عملیاتی صاحبکاران در فضای فنی و تخصصی برای مؤسسات حسابرسی الزاماتی ایجاد می‌کند که فقط به مؤسسات حسابرسی متخصص صنعت اجازه می‌دهد در بازار حسابرسی خدمات ارائه کنند؛ ۳. حسابرسان متخصص صنعت به احتمال زیادی در فناوری‌ها، امکانات فیزیکی، کارکنان و سیستم‌های کنترل سازمان سرمایه‌گذاری می‌کنند که موجب افزایش کیفیت خدمات ارائه شده در آن صنعت هدف می‌شود؛ ۴. مؤسسات حسابرسی بزرگ به‌منظور متخصص شدن در

1. Gramling & Stone

صنعتی خاص، به بازتعریف و بازطراحی ساختار مؤسسه و متخصص کردن کارکنان خود تمایل نشان می‌دهند. از طریق آموزش متمرکز (تجربه غیرمستقیم) و تجربه مستقیم به‌واسطه کار کردن در کارهای حسابرسی یک صنعت خاص، مؤسسات حسابرسی قادر به پرورش حسابرسان متخصص در یک صنعت خاص می‌شوند؛ ۵. متخصص شدن در یک صنعت، باعث افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی آن حسابرس در داخل آن صنعت خاص می‌شود.

به‌طور کلی یک عرضه‌کننده زمانی می‌تواند به استراتژی‌های تمایز خدمات فکر کند و آنها را به کار ببندد که در آن بازار تقاضاکنندگانی وجود داشته باشند که بابت محصولات یا خدمات باکیفیت، حاضر باشند مبلغ بیشتری را بپردازند. پس این موضوع نشان می‌دهد زمانی که تقاضایی برای حسابرسی باکیفیت وجود دارد، عده‌ای از حسابرسان انگیزه پیدا می‌کنند که برای متخصص شدن در یک صنعت خاص سرمایه‌گذاری کنند. با توجه به وجود تقاضا کننده‌ای که تمایل دارد بابت کالا یا خدمات باکیفیت مبلغ بیشتری بپردازد، حسابرس متخصص صنعت قدرت چانه‌زنی بیشتری به‌دست آورده و حق الزحمه بالاتری نسبت به عرف بازار مطالبه می‌کند، بدون اینکه مشتری را از دست بدهد.

هر چند در ایران درباره حسابرسی متخصص صنعت پژوهش‌هایی انجام شده (مانند، کردلر و جوانی قلندری، ۱۳۹۵)، شواهد حکایتی و تجربی موجود که در قسمت محیط پژوهش ارائه شد، نشان می‌دهد که در ایران تقاضایی برای حسابرسی باکیفیت وجود ندارد و عمده دلیل حسابرسی شرکت‌ها قوانینی مانند قانون بورس و اوراق بهادار است. بنابراین مهم‌ترین دلیل حسابرسی مالی در ایران الزامات قانونی است و توجیه انجام حسابرسی بر اساس دیدگاه‌های اقتصادی یا نقش اقتصادی حسابرسی در کشور مشکل به نظر می‌رسد. مطابق نظر بسیاری از فعالان حرفه، زمانی که حسابرسی اجباری باشد، صاحبکاران تلاش می‌کنند که این الزام قانونی را با حداقل هزینه انجام دهند (هوانسیان فر، ۱۳۸۹). در چنین شرایطی تقاضا برای حسابرسی باکیفیت معنا و مفهوم چندانی نخواهد داشت. به تبع در بازار حسابرسی که هیچ صاحبکاری حاضر نیست بابت کیفیت بیشتر مبلغ بیشتری را بپردازد، توجیه این موضوع که حسابرسان تمایل خواهند داشت تا از راهبردهای تمایز خدمات مانند تمایز خدمات براساس کیفیت (متخصص شدن در یک صنعت خاص) استفاده کنند، نامعقول بوده و پذیرفتنی به نظر نمی‌رسد.

از دیدگاه عملی نیز اثبات وجود حسابرسی متخصص صنعت در بازار حسابرسی ایران، مشکل به نظر می‌رسد. برای اندازه‌گیری حسابرسی متخصص صنعت دو معیار شناخته شده وجود دارد که بر اساس سهم بازار حسابرسی و پرتفوی حسابرسی، به مشخص کردن تخصص حسابرسی در صنعت اقدام می‌کنند. به‌طور مثال، بر اساس معیار سهم بازار، اگر حسابرسی بیشترین سهم بازار در یک صنعت خاص (مثلاً سیمان) را داشته باشد، به‌عنوان حسابرسی متخصص آن صنعت شناخته می‌شود. جدای از اینکه این معیارهای اندازه‌گیری چه ضعف‌هایی دارند (به پژوهش کولیر، جینی و جیانگ^۱، ۲۰۱۶ رجوع شود)، در این پژوهش بر نحوه اندازه‌گیری حسابرسی متخصص صنعت توجه نشده، بلکه تمرکز اصلی بر وجود یا عدم وجود حسابرسی متخصص صنعت در کشور است.

برای مثال در نظر بگیرید که سازمان حسابرسی، بیشتر شرکت‌های صنعت خودرو را حسابرسی می‌کند. بنابراین، این سؤال مطرح می‌شود که آیا سازمان حسابرسی را می‌توان حسابرسی متخصص صنعت خودرو تلقی کرد؟ (همان چیزی

1. Coulier Jeny, & Jiang

که معیار اندازه‌گیری حسابرس متخصص صنعت اندازه‌گیری می‌کند). پاسخ کاملاً مشخص است، خیر؛ زیرا اغلب شرکت‌های صنعت خودرو به دلیل ماهیت شبه دولتی خود، مجبور به انتخاب سازمان حسابرسی هستند و انتخاب آنها بر اساس تمایزشان و به دلیل تخصص سازمان حسابرسی در صنعت خودرو نبوده است.

یک سؤال اساسی دیگر همچنان باقی است. آیا صاحبکاران در کشور اطلاع دارند که کدام حسابرس در کدام صنعت متخصص است؟ آیا در بازار حسابرسی ایران فعالان حرفه قبول دارند که مؤسسه حسابرسی X در صنعت Y متخصص است یا خیر؟ به طور مسلم جواب خیر است. اطلاعاتی که به طور متقن بیانگر این باشد که مؤسسات مختلف در کدام صنایع متخصص هستند، در اختیار صاحبکاران قرار ندارد. بنابراین اگر فرض بگیریم که تقاضایی برای حسابرسی متخصص صنعت وجود دارد، به دست آوردن اطلاعات قابل اتکا در این زمینه مشکل است. در ارتباط با دیدگاه فعالان حرفه، می‌توان گفت که اغلب آنها، تقریباً تخصصی شدن حسابرسی در ایران را (حداقل در بیشتر صنایع را) قبول نمی‌کنند، زیرا معتقدند که می‌توانند به خوبی هر کار حسابرسی را انجام دهند و صلاحیت مناسبی دارند. چنین ادعایی با مطالب گراملینگ و استون (۲۰۰۱) در ارتباط با اینکه «حسابرسان متخصص صنعت، خدماتی را ارائه می‌دهند که جایگزین مناسبی برای خدمات آنها وجود ندارد»، در یک راستاست. اما در بعضی از صنایع خاص داخلی می‌توان گفت که برخی حسابرسان طی سال‌های مختلف سرمایه‌گذاری کرده و تخصص کسب کرده‌اند که خدمات مؤسسات حسابرسی دیگر، نمی‌تواند به راحتی جایگزین مناسبی برای خدمات آنها باشد. به طور مثال در حسابرسی بانک‌ها، به دلیل بخشنامه‌های فراوان بانک مرکزی و مسائل خاص صنعت بانکی، به نظر می‌رسد که حسابرسان جایگزین به سرمایه‌گذاری اولیه شایان توجهی برای آشنایی با صنعت نیاز دارند؛ لذا برخی از مؤسساتی که تجربه حسابرسی بانکی را ندارند، از قبول حسابرسی بانک‌ها خودداری می‌کنند یا بانک مرکزی به‌عنوان نهاد ناظر، به انتخاب شدن مؤسسات حسابرسی بدون تجربه و تخصص در صنعت بانکی تمایلی ندارد. بنابراین با شناخت عمیق فضای پژوهشی و درک عمیق مبانی نظری، می‌توان از قابلیت یا عدم قابلیت کاربرد یک نظریه در فضای پژوهشی خود اطمینان کسب کرد. در نهایت پیشنهاد می‌شود استفاده از متغیر حسابرس صنعت به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی همانند پژوهش‌های خارجی، در فضای پژوهشی ایران متوقف شود.

حق الزحمه حسابرسی

تفسیر حق الزحمه حسابرسی به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی، بسیار مشکل است، چرا که حق الزحمه حسابرسی تحت تأثیر عرضه و تقاضاست. از این رو، نسبت دادن کل تغییرات حق الزحمه به کیفیت حسابرسی یا تلاش حسابرسی مشکل به نظر می‌رسد. به طور مثال، یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی، ساختار بازار حسابرسی (رقابتی یا انحصاری) است. همچنین، میزان تقاضا برای حسابرسی با کیفیت و میزان ریسک دادخواهی، از عوامل تأثیرگذار و مهم دیگر هستند.

ساختار بازار حسابرسی برای حسابرسان بخش خصوصی بعد از آزادسازی بازار حسابرسی به شدت رقابتی است، اما

بازار سازمان حسابرسی نسبت به شرکت‌های دولتی و شبه دولتی، انحصاری است (باقرپور، مونرو و شایلر^۱، ۲۰۱۴). بنابراین استراتژی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی در بازار رقابتی مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی به کلی با بازار انحصاری سازمان حسابرسی تفاوت دارد. به بیان دقیق‌تر، برای حسابرسان بخش خصوصی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی قدرت چانه‌زنی بالایی متصور نیست؛ چرا که مشتریان حق انتخاب‌های قابل جایگزین زیادی دارند. اما این موضوع برای سازمان حسابرسی متفاوت است. اغلب صاحبکاران سازمان حسابرسی مجبورند این سازمان را به‌عنوان حسابرس خود انتخاب کنند؛ بنابراین باید با سازمان حسابرسی بر سر قیمت (حق‌الزحمه) توافق کنند. همچنین، اغلب صاحبکاران سازمان حسابرسی، شرکت‌هایی دولتی یا شبه دولتی هستند که با سازمان حسابرسی سر حق‌الزحمه چانه‌زنی زیادی انجام نمی‌دهند، چرا که حق‌الزحمه پرداختی به سازمان حسابرسی را انتقال پول از یک جیب دولت به جیب دیگر آن تصور می‌کنند (دیلمی‌پور، ۱۳۹۱). بنابراین، اولین پیشنهاد این است که در استفاده از حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی، باید مشاهدات جداگانه‌ای را برای صاحبکاران سازمان حسابرسی و صاحبکاران مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی، آزمون کرد.

موضوع بعدی بحث عدم تقاضا برای حسابرسی باکیفیت است. همان‌طوری که در بخش محیط پژوهش بحث شد، در ایران تقاضا برای حسابرسی، اغلب نشئت گرفته از الزامات قانونی است. در چنین فضایی تصور اینکه حق‌الزحمه بالای یک حسابرس به‌دلیل کیفیت بالای آن است، کمی بعید به نظر می‌رسد. همچنین، به‌دلیل ریسک دادخواهی پایین، تلقی حق‌الزحمه بالای حسابرس به‌عنوان نشانه‌ای از تلاش حسابرس برای کاهش ریسک دادخواهی آتی نیز مشکل به نظر می‌رسد. به غیر از این دو عامل، مطابق مدل حق‌الزحمه حسابرسی، منابع مصرف شده توسط حسابرس نیز به‌عنوان محرک یا عامل اصلی در تعیین حق‌الزحمه، مطرح است. اما بررسی شرایط تعیین حق‌الزحمه حسابرسی در ایران نشان می‌دهد که علی‌رغم دستورالعمل جامعه حسابداران رسمی ایران، قرارداد و مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی قبل از شروع کار حسابرسی تعیین می‌شود. بنابراین ممکن است ارتباط مستقیمی بین تلاش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی برقرار نباشد. به بیان دیگر، حسابرسان در چنین فضایی، با توجه به مشخص بودن حق‌الزحمه قبل از شروع کار حسابرسی، سود مورد انتظار را در نظر می‌گیرند و میزان تلاش حسابرسی یا منابع حسابرسی قابل مصرف را مطابق آن تعیین می‌کنند. از این رو، این تلاش حسابرسی نیست که در تعیین حق‌الزحمه نقش بازی می‌کند، بلکه حق‌الزحمه حسابرسی است که میزان تلاش حسابرسی را تعیین می‌کند.

از دیدگاه دیگر، رابطه بین حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی، هنوز به‌صورت معمای حل نشده باقی مانده است. در پژوهش‌های قبلی ادعا شده است که حق‌الزحمه حسابرسی با تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی دارد (مانند، فرنسیس، ۲۰۰۴؛ بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲)، اما این پژوهش‌ها در کشورهایی انجام شده‌اند که تقاضایی برای حسابرسی باکیفیت وجود داشته و حسابرسان با کیفیت متمایز شده (مانند حسابرسان بزرگ و متخصص صنعت) در دسترس بوده‌اند. این‌جا سؤال مطرح می‌شود که چرا رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی به‌صورت معما باقی مانده است؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت که حق‌الزحمه معقول (نه کم و نه زیاد) می‌تواند به تلاش حسابرسی

معقول و در نهایت، کیفیت حسابرسی معقول منجر شود؛ اما حق الزحمه حسابرسی غیرمعمول می‌تواند آثار منفی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. به بیان دقیق‌تر، حق الزحمه غیرمعمول بالا، می‌تواند تهدید کننده استقلال حسابرس تلقی شود که حسابرس به دلیل حق الزحمه بالا، استقلال خود را مصالحه کرده است. همچنین حق الزحمه حسابرسی غیرمعمول پایین هم می‌تواند نشانه‌ای از تلاش کم حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی پایین باشد. بنابراین، در چنین شرایطی به نظر می‌رسد باید حق الزحمه غیرمعمول (بیش از حد کمتر یا بیشتر) را نشانه‌ای از کیفیت حسابرسی پایین تلقی کنیم. به منظور به دست آوردن حق الزحمه‌های غیرمعمول در فضای پژوهشی ایران، می‌توان از مدل‌های رگرسیونی بومی‌سازی شده مانند مدل زیر استفاده کرد.

$$\begin{aligned} \text{LogFee}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{FirstRankAud}_{it} + \beta_2 \text{AudOpn}_{it} + \beta_3 \text{AudChg}_{it} \\ & + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} + \beta_6 \text{InvRec}_{it} + \beta_7 \text{Loss}_{it} + \beta_8 \text{Aturn}_{it} \\ & + \beta_9 \text{Subs}_{it} + \beta_{10} \text{Issue}_{it} + \beta_{11} \text{FYEnd}_{it} + \beta_{12} \text{Age}_{it} + \beta_{13} \text{Conown}_{it} \\ & + \beta_{14} \text{StOwn}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (\text{مدل ۱})$$

LogFee: لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی.

FirstRankAud: متغیر ساختگی مساوی ۱ اگر حسابرس جزء ۲۵ مؤسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه «اول» باشد و صفر برای مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد سایر طبقات. AudOpn: متغیر ساختگی که اگر گزارش حسابرس غیرمقبول باشد مساوی ۱ و اگر گزارش حسابرس مقبول باشد صفر است.

AudChg: اگر حسابرس تغییر کرده باشد ۱ در غیر این صورت صفر است.

Size: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های یک شرکت.

Lev: کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها.

InvRec: نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارایی‌ها.

Loss: متغیر ساختگی که اگر شرکت زیان‌ده باشد مساوی ۱ و غیر این صورت صفر است.

Aturn: نسبت گردش دارایی‌ها (درآمد به جمع کل دارایی‌ها).

Subs: اگر شرکت دارای یک شرکت یا شرکت‌های فرعی است ۱ و در غیر این صورت صفر.

Issue: متغیر ساختگی که اگر شرکت افزایش سرمایه داده باشد برابر با ۱ و غیر این صورت صفر است.

FYEnd: اگر پایان سال مالی صاحبکار ۲۹ اسفندماه باشد ۱ و در غیر این صورت صفر است.

Age: لگاریتم طبیعی سن شرکت.

ConOwn: درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگ‌ترین سهامدار شرکت است.

StOwn: اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به دولت یا شرکت‌های نیمه دولتی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر است.

باقی مانده مدل ۱ را می‌توان معیاری از حق‌الزحمه‌های غیرمعمول تلقی کرد. با توجه به تورم بالای کشور و ویژگی‌های متفاوت صنایع مختلف، برای کاهش خطا در اندازه‌گیری حق‌الزحمه‌های غیرمعمول، بهتر است مدل رگرسیونی ۱ به‌طور مقطع - صنعتی اجرا شود. از این رو برای اجرای مدل، حداقل باید نزدیک به ۲۰ مشاهده در هر صنعت و در هر سال وجود داشته باشد تا بتوان مدل ۱ را توسط نرم‌افزار آماری برآورد کرد. در عمل برای برآورد دقیق (به‌دست آوردن حق‌الزحمه حسابرسی غیرمعمول)، مدل فوق باید برای صاحبکارانی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده‌اند و صاحبکارانی که توسط مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی حسابرسی شده‌اند، جداگانه اجرا شود. با توجه به تعداد کم شرکت‌های بورسی در صنایع مختلف و همچنین داوطلبانه بودن افشای حق‌الزحمه حسابرسی توسط شرکت‌ها (حدود ۴۵ درصد شرکت‌های بورسی حق‌الزحمه حسابرسی را داوطلبانه افشا می‌کنند)، برآورد دقیق مدل رگرسیونی ۱ مشکل به نظر می‌رسد. به بیان دیگر، امکان محاسبه دقیق حق‌الزحمه غیرمعمول با توجه دغدغه‌هایی که مطرح شد، به دلیل محدودیت داده‌ای غیرممکن به نظر می‌رسد.

در نهایت اینکه، پژوهشگران داخلی استفاده از حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی را متوقف کنند. اما، این مطلب نهی‌کننده انجام پژوهش در زمینه پیامدهای حق‌الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و پژوهش‌هایی از این دست نیست. همچنین، در انجام پژوهش در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی (به‌عنوان متغیر مستقل یا وابسته) باید به نکاتی که اشاره شد، توجه کنند و با روش و طرح پژوهشی مناسب، از این نگرانی‌ها بکاهند.

جمع‌بندی مباحث معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی

در جدول ۶ به‌طور خلاصه در دو بخش الف و ب، نقاط قوت و ضعف معیارهای خروجی و ورودی کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های داخلی و خارجی و پیشنهادهاى محققان ارائه شده است. همان‌طور که بحث شد، خطاهای حسابرسی دو نوع اول و دوم و تعیین علت تجدید ارائه صورت‌های مالی در آزمون‌های اضافی و تفاوت سود حسابرسی شده با حسابرسی نشده، به‌عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی پیشنهاد شده‌اند که در فضای پژوهشی ایران، خطای اندازه‌گیری کمتری دارند. متغیر گزارش غیرمقبول جدید و در نظر گرفتن ماهیت و تعداد بندهای مشروط برای سنجش این متغیر می‌تواند با خطای متوسط برای سنجش کیفیت حسابرسی در ایران مطرح باشد. همچنین معیارهای کیفیت گزارشگری مالی در محیط ایران دارای خطای متوسط بوده و می‌بایست در تحقیقات در کنار سایر معیارها استفاده شود. به علاوه، مباحث ارائه شده بیانگر آن است که متغیرهای اندازه حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت، پشتوانه نظری کافی به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی در ایران را ندارند و طبق نکات انتقادی برجسته شده در قسمت قبلی، قابلیت استفاده از آرای تخلفاتی نهادهای نظارتی به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی را به‌شدت زیر سؤال می‌برند. در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی، در صورت وجود داده‌های مرتبط و امکان برازش مدل بومی شده، می‌توان از معیار حق‌الزحمه غیرعادی استفاده کرد. درباره معیار برداشت سرمایه‌گذاران از کیفیت حسابرسی، به دلیل نقص در کارایی بازار ایران و همچنین برخی مشکلات مدل‌های مرتبط، می‌بایست از این مدل‌ها با احتیاط و در کنار سایر معیارها بهره برد.

جدول ۶. بخش الف) قوت‌ها و ضعف‌های مربوط به معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های داخلی و خارجی و ارائه پیشنهادها

معیارها در پژوهش‌های داخلی		معیارهای خارجی		معیارهای خروجی		
ضعف	قوت	ضعف	قوت	معیارهای سنجش	نوع شاخص از معیارهای خروجی	
درصد چشمگیر گزارش‌های مشروط در ایران و انگلیز نبودن این معیار	در محیط پژوهشی ایران قوتی ندارد	تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل	تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل	تجدید ارائه صورت‌های مالی (متغیر گسسته)	تجدید ارائه صورت‌های مالی	
تعداد اندک صدور احکام انضباطی توسط نهادهای - نبود اطلاعات کافی و دسترسی سخت به آرا	در محیط پژوهشی ایران قوتی ندارد	صدور احکام انضباطی توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	نبود آرای تخلفات به‌معنای کیفیت حسابرسی بالا نیست. مشاهدات کم و قدرت کم تصمیم‌پذیری	شواهد نسبتاً قوی از حسابرسی با کیفیت پایین	صدور آرای تخلفات حسابداری و حسابرسی توسط SEC (AAERS)	آرای تخلفاتی نهادهای نظارتی
تلقی گزارش غیرمقبول به‌عنوان کیفیت حسابرسی و استقلال مشکل است. - یکسان نبودن اهمیت بندهای گزارش مشروط - تکرار بندهای شرط سال‌های قبل	- درصد بالایی از گزارش‌های حسابرسی در ایران مشروط است و تعدد و تنوع بندهای شرط حسابرسی در ایران بالاست که این معیارها جذاب به نظر می‌رسند و در آمریکا استفاده از آنها امکان‌پذیر نیست.	- گزارش غیرمقبول در مقابل گزارش مقبول	- فقط در شرکت‌های دارای مشکل در مانده مالی کاربرد دارد و قابلیت تصمیم‌پذیری ندارد. سایر جنبه‌های کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری نمی‌کند.	- به‌طور خاص استقلال حسابرس را در نظر می‌گیرد. - شواهد قوی از کیفیت حسابرسی پایین را ارائه می‌کند.	این معیار در محیط ایران کاربردی نیست	پیشنهاد محقق
معیار متغیر دووجهی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی دارای خطای اندازه‌گیری است.	- تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی	- متغیر گزارش غیرمقبول جدید	- انجام آزمون‌های حساسیت برای بازتعریف متغیر نوع گزارش حساسیت - در نظر گرفتن بندهای شرط غیرتکراری در آزمون‌های اضافی		پیشنهاد محقق	

ادامه جدول ۶. بخش الف) قوت‌ها و ضعف‌های مربوط به معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های داخلی و خارجی و ارائه پیشنهادها

معیارها در پژوهش‌های داخلی		معیارهای خارجی		نوع شاخص از معیارهای خروجی		
ضعف	قوت	معیار سنجش	ضعف	قوت	معیارهای سنجش	
مشابه تحقیقات خارجی	مشابه تحقیقات خارجی	مشابه تحقیقات خارجی	<ul style="list-style-type: none"> دارای سوویه و خطای بیشتری است. در زمینه شموله اندازه‌گیری و مدل‌های مرتبط به آن توافق کمی وجود دارد. 	<ul style="list-style-type: none"> علامت‌دهی مناسب راجع به تحریف‌های کشف نشده نسبت به سایر معیارها برای تعداد بیشتری از شرکت‌ها قابل کاربرد است. 	<ul style="list-style-type: none"> اقدام تهنیدی اختیاری دستیابی به سود هدف محافظة کاری 	کیفیت گزارشگری مالی
<ul style="list-style-type: none"> مشابه تحقیقات خارجی - نقص در کارایی بازار سرمایه در ایران و عدم توجه به گزارش‌های حسابرسی در واقعیت 	مشابه تحقیقات خارجی	مشابه تحقیقات خارجی	<ul style="list-style-type: none"> توافق کم بر اندازه‌گیری معیارها هزینه سرمایه به‌طور غیرمستقیم کیفیت حسابرسی را می‌سنجد 	<ul style="list-style-type: none"> به بررسی درک استفاده‌کنندگان مانند سرمایه‌گذاران و کمیته حسابرسی می‌پردازد. برای نمونه بزرگی از شرکت‌ها قابلیت اجرا دارد سختی‌های مرتبط به حقوق صاحبان سهام، هزینه و منفعت کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کند. 	<ul style="list-style-type: none"> واکنش بازار سرمایه ERC هزینه سرمایه تغییرات در قیمت سهم در بازار 	<ul style="list-style-type: none"> برداشت (درک) سرمایه‌گذاران
<p>استفاده از سایر معیارهای مستقیم کیفیت حسابرسی در کنار این معیارها:</p> <ul style="list-style-type: none"> برآزش صحیح مدل‌ها استفاده از مدل‌های مختلف برای سنجش اقدام تهنیدی اختیاری استفاده از مدل‌های مرتبط و اجرایی در محیط ایران برای محافظه‌کاری حسابداری مدل بابت متغیرهای مخوف همیشه کنترل شود. 						پیشنهاد محقق
<p>احتیاط در استفاده از این معیارها و استفاده در کنار سایر معیارهای تکمیل‌کننده</p> <p>- اتکانکردن به مدل‌های مبتنی بر بازار سرمایه در ایران</p>						پیشنهاد محقق

ادامه جدول ۶: بخش (ب) قوت‌ها و ضعف‌های مربوط به معیارهای ورودی کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های داخلی و خارجی و ارائه پیشنهادها

نوع شاخص از معیارهای ورودی	معیارها در پژوهش‌های خارجی				معیارها در پژوهش‌های داخلی			
	معیار سنجش	قوت	ضعف	معیار سنجش	قوت	ضعف	معیار سنجش	
اندازه مؤسسه حسابرسی	چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ (Big4)	بر اساس شواهد و مبنای نظری قوی در گذشته، این معیار توان اندازگیری انگیزه و قابلیت‌های یک حسابرسی با کیفیت را دارد. - تعداد زیادی از پژوهش‌ها از این دیدگاه حمایت می‌کنند.	- تابع تفسیرهای مختلف است. - تنوع در طرافت مفهوم کیفیت حسابرسی را در نظر نمی‌گیرد.	- سازمان حسابرسی در مقابل سایر مؤسسات خصوصی (متغیر مجازی)	هیچ قوتی ندارد.	- سازمان حسابرسی، ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بزرگ را ندارد. - شواهد نشان می‌دهد که بین کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی متمم طبقه اول یا سایر طبقات تفاوتی وجود ندارد. - معیارهای طبقه‌بندی سازمان بورس مبتنی بر ورودی‌های فرایند حسابرسی است. - مؤسسات طبقه اول متمم سازمان بورس، منابع کمتری را صرف هر کار حسابرسی می‌کنند. - چهار امتیازهای مثبت و منفی مؤسسات حسابرسی، مشکل طبقه‌بندی مؤسسات متمم سازمان بورس است.		
پیشنهاد محقق								
تخصص حسابرسی در صنعت	- سهم از بازار حسابرسی	- بر اساس شواهد و مبنای نظری قوی در گذشته، این معیار توان اندازگیری انگیزه و قابلیت‌های یک حسابرسی با کیفیت را دارد. - تعداد زیادی از پژوهش‌ها از این دیدگاه حمایت می‌کنند.	- تابع تفسیرهای مختلف است. - تنوع در طرافت کیفیت حسابرسی را در نظر نمی‌گیرد.	مشابه پژوهش‌های خارجی	قوتی ندارد.	- حسابرسی در محیط ایران بیشتر بر مبنای الزامات قانونی است و تقاضایی بابت حسابرسی با کیفیت و با تخصص عملاً وجود ندارد. - صاحبکاران عملاً هیچ اطلاعاتی از تخصص حسابرسی در صنعت ندارند و بر این اساس هم حسابرسی را انتخاب نمی‌کنند.		
پیشنهاد محقق								
پیشنهاد محقق								

بحث و نتیجه گیری

طی پنج دهه اخیر، تغییرات گسترده‌ای در حرفه حسابرسی و جهش عظیمی در پژوهش‌های حسابرسی صورت گرفته است. ویژگی غالب پژوهش‌های اخیر حسابرسی، تمرکز بر کیفیت حسابرسی است. مقاله مروری دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) در ارتباط با پژوهش‌های آرشویی کیفیت حسابرسی، پنجره جدیدی را برای پژوهشگران این حوزه گشوده و معیارهای کیفیت حسابرسی را در قالب معیارهای ورودی و خروجی، طبقه‌بندی کرده است. اما استفاده از این معیارها در فضای پژوهشی خاص و یکتای ایران، می‌تواند نتایج گمراه‌کننده‌ای را به همراه داشته باشد. بنابراین، پژوهش حاضر با مرور معیارهای کیفیت حسابرسی و نقد آنها و در نظر گرفتن شرایط محیطی پژوهش ایران و ارائه پیشنهاد برای رفع ضعف‌های آنها، بینش‌هایی را برای پژوهشگران این حوزه، تقاضاکنندگان و عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی و قانون‌گذاران، فراهم می‌کند.

بدین منظور، پژوهش حاضر در گام اول تصویری از فضای فعلی گزارشگری مالی و بازار حسابرسی ایران با تأکید بر میزان تقاضا برای حسابرسی باکیفیت و ریسک دادخواهی، ارائه داده و این تصویر را با تحلیل توصیفی کامل و عینی نمایان کرده است. در گام بعدی، معیارهای کیفیت حسابرسی را مطابق پژوهش دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) در قالب دو بعد کلی معیارهای خروجی و ورودی کیفیت حسابرسی معرفی کرده است. معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی، مبتنی بر ماحصل فرایند حسابرسی (مانند تجدید ارائه صورت مالی) و طرف تقاضا کننده خدمات حسابرسی هستند. معیارهای ورودی سنجش کیفیت حسابرسی، ورودی‌های حسابرس به‌عنوان عرضه‌کننده خدمات حسابرسی (مانند تخصص یا اندازه حسابرس) را در نظر می‌گیرند. به بیان دقیق‌تر، ابتدا به‌طور خلاصه قوت‌ها و ضعف‌های این معیارها بر اساس پژوهش دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) برجسته شدند؛ سپس هم از دید نظری و هم عملی درباره قوت‌ها و ضعف‌های همان معیارها در فضای پژوهشی ایران بحث و بررسی شد. پس از برجسته‌کردن نقاط قوت و ضعف معیارها در فضای پژوهشی ایران، معیارهای جایگزینی (در صورت وجود یا قابلیت کاربرد) معرفی شدند که با خطای کمتری (از دید نظری و عملی) بتوانند کیفیت حسابرسی در ایران را اندازه‌گیری کنند. مطابق جدول ۶ استفاده از برخی از معیارها مانند تخصص حسابرس در صنعت یا اندازه حسابرس (سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان حسابرس کوچک) علی‌رغم استفاده گسترده در فضای پژوهشی کشور به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی، به چالش کشیده شده است. برخی از معیارها با وجود پشتوانه نظری و عملی کافی، به‌دلیل در دسترس نبودن داده‌های آنها، قابلیت کاربرد چندانی ندارند (مانند آرای تخلفاتی صادره از سوی نهادهای نظارتی). برخی از معیارها به‌دلیل درگیر شدن با پیش فرض حداقل کارایی بازار سرمایه، برای استفاده به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی در فضای پژوهشی کشور، توصیه نمی‌شوند (مانند، معیار ضریب واکنش سود). در موارد بسیاری استفاده هم‌زمان از مجموعه معیارهای خروجی و ورودی کیفیت حسابرسی برای پوشش ضعف‌های احتمالی هر یک از معیارها، توصیه شده است. همچنین، توجه به بحث «سوگیری ناشی از متغیرهای همبسته محذوف»، به‌ویژه در پژوهش‌های مبتنی بر معیارهای خروجی، برجسته شده است. همچنین پیشنهاد دیگری که مطرح می‌شود، بررسی مفهوم کیفیت حسابرسی از دیدگاه افراد ذی‌نفع است. برای مثال اگر محقق به دنبال ارتباط بین کیفیت حسابرسی و نحوه تأمین مالی از

بانک است، باید بررسی کند (به لحاظ نظری) که از منظر بانک‌ها کیفیت حسابرسی چیست و چه معیارهایی برای آن سازگارتر است. در مقابل اگر محقق به دنبال بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تأمین مالی از طریق بازار سرمایه است، باید بررسی کند (به لحاظ نظری) که از منظر سهامداران، کیفیت حسابرسی چیست و چه معیاری برای آن سازگارتر است.

این پژوهش، پنجره وسیعی را برای پژوهش‌های آتی در حوزه کیفیت حسابرسی کشور باز می‌کند. به محققان پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های داخلی از معیارهای بومی‌سازی شده کیفیت حسابرسی که از لحاظ نظری و عملی دارای پشتوانه هستند، استفاده کنند. بی‌توجهی به عوامل محیطی پژوهش و پیروی صرف از پژوهش‌های خارجی در خصوص معیارهای کیفیت حسابرسی، می‌تواند نتایج گمراه‌کننده‌ای به همراه داشته باشد. علاوه بر پیشنهادهایی که در قسمت بالا و بر اساس خلاصه یافته‌های پژوهش حاضر مطرح شد، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌ها جداگانه‌ای، برداشت فعالان حرفه حسابرسی از معیارهای کیفیت حسابرسی آزمون شده و نتایج آن با خلاصه نتایج این پژوهش مقایسه شود. این پژوهش، همانند پژوهش‌هایی از این دست، ممکن است با محدودیت‌هایی همراه باشد و بهتر است خوانندگان مقاله به آن توجه داشته باشند. متن پژوهش حاضر توسط چند پژوهشگر فعال در این حوزه مطالعه شده و دیدگاه‌های نویسندگان مقاله بدون سوگیری گزارش شده است، اما ممکن است دیدگاه‌های متفاوتی در خصوص برخی از معیارهای پیشنهادی وجود داشته باشد.

منابع

- ابراهیمی کردلر، علی؛ جوانی قلندری، موسی (۱۳۹۵). تأثیر تخصص حسابرس بر کیفیت سود و هم‌زمانی قیمت سهام. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲)، ۱۳۷-۱۵۴.
- امانی، علی؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۸۸). خدمات، حق الزحمه و رتبه‌بندی حساب‌رسان. *دنیای اقتصادی*، ۳۰ دی ماه.
- بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۰). نگاهی دیگر به توزیع درآمد مؤسسات حسابرسی. *دنیای اقتصادی*، ۲۷ اسفندماه ۱۳۹۰.
- پیری، پرویز؛ قربانی، ماریه (۱۳۹۶). ارزیابی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و کیفیت سود. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۴)، ۴۸۳-۵۰۲.
- حاجیه، زهره؛ سبحانی، ندا (۱۳۹۲). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری*، ۴ (۱۴)، ۱۲۹-۱۴۶.
- حاجیه، زهره؛ ابراهیمی، محمدرضا (۱۳۹۵). بهبود در اظهار نظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۸ (۳۰)، ۶۱-۸۱.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۵). حاکمیت شرکتی در ایران. *حسابرس*، ۷ (۳۲)، ۹-۳۲.
- حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷ (۳)، ۸۵-۹۸.

- حساس یگانه، یحیی؛ یعقوبی منش، سارا (۱۳۸۲). تأثیر گزارش‌های حسابرسی بر قیمت سهام. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳(۱)، ۲۷-۵۹.
- خواجوی، شکراله؛ حسینی نیا، سمیه (۱۳۹۳). رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی و ضریب واکنش سود. *حسابرسی: نظریه و عمل*، ۱(۲)، ۲۳-۴۶.
- دیلمی‌پور، مصطفی (۱۳۹۰). نقدی بر توزیع درآمد مؤسسات حسابرسی. *دنیای اقتصادی*، ۲۰ اسفند.
- رحمانی، هزار؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله (۱۳۹۲). رابطه بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۵(۱۹)، ۲۳-۴۲.
- رمضان احمدی، محمد؛ جلالی، کامران؛ کرمانشاهی، بهنام (۱۳۹۴). پیامدهای اقتصادی اظهارنظر مشروط حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۳)، ۶۷-۷۶.
- سجادی، سیدحسین؛ فرازمنند، حسن؛ تاج‌الدینی، عبدالله (۱۳۹۲). تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه سرمایه سهام عادی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳(۲)، ۱۰۹-۱۲۸.
- عباس‌زاده، محمدرضا؛ قناد، مصطفی؛ به سودی، افشین (۱۳۹۵). شفافیت اطلاعاتی و کیفیت خدمات حسابرسی؛ شواهدی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری و مدیریت*.
- علوی طبری، سیدحسین؛ حاجی مرادخانی، حدیثه (۱۳۹۴). رابطه کیفیت حسابرسی و نقد شوندگی سهام. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۱۹)، ۵۰۳-۵۳۸.
- عیسایی خوش، احمد؛ وادی زاده، کاظم (۱۳۸۸). نرخ شکنی حسابرسی مشکلات اقتصادی یا افول اخلاق حرفه‌ای. *دنیای اقتصادی*، ۱۶ اسفندماه.
- قالیباف اصل، حسن؛ ناطقی، محبوبه (۱۳۸۵). بررسی کارایی در سطح ضعیف در بورس اوراق بهادار تهران (بررسی زیربخش‌های بازار). *تحقیقات مالی*، ۸(۲۲)، ۴۷-۶۶.
- محمدرضائی، فخرالدین؛ مهربان‌پور، محمدرضا (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۵(۱۷)، ۶۵-۷۷.
- محمدرضائی، فخرالدین؛ یعقوب نژاد، احمد (۱۳۹۶). اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهاد. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۴)، ۳۱-۵۹.
- محمودی، مجتبی (۱۳۸۹). گزارش حسابرس تداوم فعالیت و دعاوی حقوقی علیه حسابرس. *مجله حسابداران رسمی*، ۱۰، ۷۹-۸۷.
- ملکیان، محمدحسین (۱۳۷۹). *بررسی اثرات موارد مطروحه در گزارش حسابرسی بر تصمیمات مدیران واحدهای تجاری*. رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- مهدوی، غلامحسین؛ غیوری مقدم، علی (۱۳۸۹). بررسی محتوای اطلاعاتی گزارش مشروط حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری*، ۲(۲)، ۱-۲۴.
- نجفی قادیکلائی، یاسر (۱۳۹۶). *انواع بندهای گزارش غیرمقبول حسابرسی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه خوارزمی.

- نونپال نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷ (۳)، ۵۵-۷۰.
- نیکومرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۸۵). جهانی سازی استانداردها، مزایا و معایب. حسابدار، سال ۲۱ (۱۷۸)، ۵۹-۶۳.
- وفادار، عباس (۱۳۹۰). مسئولیت‌های قانونی حسابرسان. دنیای اقتصادی، ۲۸ اسفندماه.
- هوانسیان فر، گارو (۱۳۸۹). حسابرسی با قیمت شکنی ناباورانه. دنیای اقتصادی، ۱۴ فروردین ماه.

References

- Abbas-Zadeh, M., Gannad, M., Beh-Soudi, A. (2016). Information transparency and quality of audit services: Evidence from firms listed on Tehran Stock Exchange. *1st Contemporary views in Accounting and Management*, 11 October, Tehran. (in Persian)
- Alavi-Tabari, S.H., Haji-Moradkhani, H. (2015). Relationship between audit quality and stock liquidity. *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing*, 9 (19), 503-538. (in Persian)
- Amani, A., Davani, H. (2010). The services, fees and ranking of auditors. *Donya-e-Eqtasad*, 20 January, 18-19. (in Persian)
- Bagherpour, M., Monroe, G., Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, 372-390.
- Ball, R., Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: Comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 83-128.
- BaniMahd, B., Noorifard, Y., Davoudabadi, A. (2013). Auditor-management alignment and audit opinion: Evidence from Iran. *Management Science Letters*, 3(4), 1217-1222.
- Barnes, P., Renart, M.A. (2013). Auditor independence and auditor bargaining power: Some Spanish evidence concerning audit error in the going concern decision. *International Journal of Auditing*, 17(3), 265-287.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting & Economics*, 24, 3-37.
- Blankley, A.I., Hurtt, D.N., MacGregor, J.E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (1), 79-96.
- Chan, K. H., Lin, K. Z., Mo P. L-l. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies*, 11(1), 21-48.
- Chaney, P.K., Jeter, D.C., Shaw, P.E. (2003). The impact on the market for audit services of aggressive competition by auditors. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22 (6), 487-516.

- Chen, C. J. P., Chen, S., Su, X. (2001). Profitability regulation, earnings management and modified audit opinions: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 9–30.
- Coulier, S.A.-, Jeny, A., Jiang, L. (2016). The validity of auditor industry specialization measures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 139-161.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 297-322.
- Dechow, P., Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77, 35–59.
- Dechow, P., Ge, W., Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: a review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 344-401.
- DeFond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2–3), 275–326.
- DeFond, M.L., Wong, T.J., Li, S.H. (2000). The Impact of Improved Auditor Independence on Audit Market Concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*, 28, 269–305.
- Deilampour, M. (2012). A critique for income distribution between audit firms. *Donya-e-Eqtesad*, 10 March, 13-14. (in Persian)
- Ebrahimi Kordlar, A., Javani Galandar, M. (2016). The effect of auditor industry specialization on earnings quality and stock price synchronicity, *Journal of Accounting and Auditing Review*, 23 (2), 137-154. (in Persian)
- Esaae-Khosh, A., Vadizadeh, K. (2010). Reducing audit fees: Economic problems or decline in professional ethics. *Donya-e-Eqtesad*, 6 March, 22-23. (in Persian)
- FarajZadeh Dehkordi, H., Makarem, N. (2011). The effect of size and type of auditor on audit quality. *International Research Journal of Finance and Economics*, 80, 121-137.
- Francis, J.R. (2004). What do we know about Audit Quality? *The British Accounting Review*, 36, 345-368.
- Francis, J.R., Wilson, E.R. (1988). Auditor changes: a joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *The Accounting Review*, 63(4), 663-682.
- Ghalibaf Asl, H. Nateghi, M. (2007) Investigating the weak form of efficiency in TSE. *Financial Research*, 8 (22), 47 – 66. (in Persian)
- Givoly, D., Hayn, C. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics*, 29, 287-320.
- Gramling, A., Stone. D. (2001). Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature. *Journal of Accounting Literature*, 20, 1-29.

- Gul, F.A., Sami, H., Zhou, H. (2009). Auditor disaffiliation program in China and auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 29-51.
- Hajiha, Z., Ebrahimi, M. (2016). Audit opinion shopping and its effect on price and trade volume of stocks. *Financial Accounting and Auditing Studies*, 8 (30), 61-81. (in Persian)
- Hajiha, Z., Sobhani, N. (2013). The effect of audit quality on costs of equity in firms listed on Tehran Stock Exchange. *Accounting Knowledge*, 4(14), 129-146. (in Persian)
- Hassas Yeganeh, Y. (2006). Corporate governance in Iran. *Hesabdard*, 32, 32-39. (in Persian)
- Hassas Yeghaneh, Y., AzinFar, K. (2010). Relationship between audit quality and audit firm size. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 17 (3), 85-98. (in Persian)
- Hassas Yeghaneh, Y., Yaghoubi-Manesh, S. (2003). The effect of audit reports on stock price. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 1(3), 27-59. (in Persian)
- Hovansian Far, G. (2010b). Auditing with very low audit fee. *Donya-e-Eqtasad*, 4 April, 13-14. (in Persian)
- Jeong, S.W., Rho, J. (2004). Big 6 auditors and audit quality: The Korean evidence. *International Journal of Accounting*, 39, 175-196.
- Khajavi, Sh., Hossini-Nia, S. (2014). Relationship between auditor's tenure and audit firm's size and earnings response coefficient. *Auditing: Theory & Practice*, 1(2), 23-46. (in Persian)
- Mahdavi, Gh., Ghayouri Moghadam, A. (2010). Audit report informativeness in firms listed on Tehran Stock Exchange. *Accounting Research*, 2 (2), 1-24. (in Persian)
- Mahmudi, M. (2010). Going concern audit report and litigation against auditor. *CPA Journal*, 10, 79-87. (in Persian)
- Malekian, M.H. (2000). *The effect of auditor's remarks in audit opinions on management decisions*. M.A. Thesis, University of Tehran. (in Persian)
- Mashayekhi, B., Bazaz, M.S. (2008). Corporate governance and firm performance in Iran. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 4 (1), 156-172.
- Moayed, V., Aminfar, M. (2012). Iran's post-war financial system. *International Journal of Islamic Middle Eastern Financing and Management*, 5, 264 - 281.
- Mohammad Rezaei, F., Mehrabanpour, M. (2016). Audit opinions and number of auditor's remarks: the role of audit firm ranking by Securities and Exchange Organization. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 5 (17), 65-77. (in Persian)
- Mohammad Rezaei, F., Mohd-Saleh, N. (2018). Audit report lag: the role of auditor type and the increased competition in the audit market. *Accounting & Finance*, 58 (3), 885-920. (in Persian)
- Mohammad Rezaei, F., Mohd-Saleh, N., Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *International Journal Accounting*, Accepted manuscript.

- Mohammad Rezaei, F., Mohd-Saleh, N., Banimahd, B. (2012). Political economy of corporate governance: The case of Iran. *International Journal of Business, Governance and Ethics*, 7(4), 301–330.
- Mohammad Rezaei, F., Mohd-Saleh, N., Jaffar, R., Sabri, M.S. (2016). The effects of audit market liberalization and auditor type on audit opinions: the Iranian experience. *International Journal of Auditing*, 20(1), 87-100.
- Mohammad Rezaei, F., Yaghoub Nezhad, A. (2017). Audit firm size and audit quality: Theoretical and research method critiques and suggestions. *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing*, 9 (34), 31-59. (in Persian)
- Najafi-Gadikalaie, Y. (2017). Types of auditor's remarks and timeliness of audit report. M.A. Thesis, Kharazmi University. (in Persian)
- Nikoo Maram, H., Banimahd, B. (2006). Standards globalization: Advantages and disadvantages. *Hesabdar*, 21 (178), 59 – 63. (in Persian)
- Nobes, C. W. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 162–87.
- Nonahal Nahr, A.A., Jabarzadeh Kangarlouei, Poorkarim, Y. (2010). The relationship between audit quality and accrual quality, *Journal of Accounting and Auditing Review*, 17 (3), 55-70. (in Persian)
- O'Keefe, T., Westort, P. (1992). Conformance to GAAS reporting standards in municipal audits and the economics of auditing: the effect of audit firm size, CPA examination performance and competition. *Research in Accounting Regulation*, 6 (1), 39-77.
- Piri, P., Gorbani, M. (2017), The relationship between audit opinion and earnings quality, *Journal of Accounting and Auditing Review*, 24 (4), 483-503. (in Persian)
- Rahmani, H., Taleb-Nia, G. (2013). Relationship between auditor type and audit report and earnings management. *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing*, 5 (19), 23-42. (in Persian)
- Ramazan Ahmadi, M., Jalali, K., Kermanshahi, B. (2015). The economic consequences of audit report modification in firms listed on Tehran Stock Change. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(13), 67-76. (in Persian)
- Rittenberg, L.E., Schwieger, B.J. (1993). Auditing: Concepts for a Changing Environment. Fort Worth, TX: The Dryden Press.
- Roudaki, J. (2008). Accounting profession and evolution of standard setting in Iran. *Journal of Accounting, Business & Management*, 15(1), 33–52.
- Sajadi, S.H., Farazmand, H., Tajedini, A. (2013). The effect of audit on cost of capital. Empirical Research in Accounting, 3(2), 109-128. (in Persian)
- Seetharaman, A., Gul, F., Lynn, S. (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of Accounting and Economics*, 33(1), 91-115.

- Sundgren, S. (2009). Perceived audit quality, modified audit opinions and the likelihood of liquidating bankruptcy among financially weak firms. *International Journal of Auditing*, 13, 203–221.
- Vafadar, A. (2011). The legal responsibilities of auditors. *Donya-e-Eqtasad*, 6 October, 15-16. (in Persian)
- Watts, R., Zimmerman, J. (1981). The Markets for Independence and Independent Auditors. *Working Paper*, University of Rochester.