

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه فردوسی مشهد

دانشکده علوم اداری و اقتصادی

گروه حسابداری

عنوان پایان نامه:

تاثیر تراکم کار حسابداری بر کیفیت حسابداری

نگارنده:

حمیده کدیور

ارائه شده جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد

در رشته حسابداری

استاد راهنما:

دکتر محمدرضا عباس زاده

استاد مشاور:

دکتر محمد حسین ودیعی

تایستان

۱۳۹۱

سپاس

سپاس خدایی را که هر گاه از او چیزی خواسته‌ایم عطا می‌کند و آنگاه که امیدی به او داشته‌ایم به امیدمان می‌رساند خدای مهربانی که با کرم و احسان خویش هر کس روی به او بیاورد او را محروم نمی‌کند و امیدش را نا امید نمی‌گرداند...

اینک که با یاری خداوند متعال تحصیلات کارشناسی ارشد خود را به پایان می‌برم خدا را سپاس می‌گویم که به ما توفیق داد تا با بهره‌گیری از محضر اساتید محترم برگ دیگری بر دفتر دانش خود بیفزاییم. تبلور دانش، جزء در سایه بهره‌مندی از دانش گذشته و حال رخ نخواهد داد، من نیز تاکنون وامدار، اندیشه‌اندیشمندان و لطف شایسته تقدیر انسان‌های بزرگ بوده و بعد از این نیز، قدردان آن‌ها خواهم بود. لازم می‌دانم نخست، امتنان و عرض ادب خویش را به استاد راهنمای ارجمند جناب آقای دکترعباس زاده که همواره از الطاف ایشان برخوردار بوده و راهنمایی این پایان‌نامه بر عهده ایشان است خالصانه تقدیر و همچنین از استاد مشاور جناب آقای دکتر ودیعی و از جهت نظرات و راهنمایی ایشان در طول پایان‌نامه قدردانی کنم.

و

به پاس عاطفه سرشار و گرمای امیدبخش وجودشان که در این سردترین روزگاران بهترین پشتیبان است،

به پاس قلب‌های بزرگشان که فریاد رس است و سرگردانی و ترس در پناهشان به شجاعت می‌گراید، و به پاس محبت‌های بی‌دریغشان که هرگز فروکش نمی‌کند،

این مجموعه را به پدر، مادر و همسر عزیزم تقدیم می‌کنم.

چکیده:

با توجه به اهمیت شفافیت اطلاعات صورت های مالی در تصمیم گیری استفاده کنندگان ، شناسایی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی ضروری به نظر می رسد تا در زمان وجود این عوامل، استفاده کنندگان بتوانند حقیقت صورت های مالی و حسابرسی انجام شده را بهتر درک کنند. در این تحقیق تاثیر تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی صورتهای مالی ارائه شده توسط حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. تراکم کار حسابرسی به این علت به وجود می آید که بیشتر شرکت ها، سال مالی خود را با سال تقویمی تنظیم کرده اند و در اولین فصل هر سال حجم عمده ای از کار به حسابرسان تحمیل می گردد. در این تحقیق از ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیار اندازه گیری مدیریت سود و به دنبال آن کیفیت حسابرسی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد سطح ارقام تعهدی اختیاری در شرکت های با پایان سال مالی اسفند ماه نسبت به سایر شرکت ها بیشتر است. بدین صورت که تراکم کار حسابرسی منجر به افزایش سطح ارقام تعهدی اختیاری و کاهش کیفیت حسابرسی صورت های مالی می شود.

کلمات کلیدی: کیفیت حسابرسی ، تراکم کار حسابرسی، ارقام تعهدی اختیاری

فصل اول: کلیات تحقیق

۱	فصل اول: کلیات تحقیق
۲	۱-۱- مقدمه
۲	۲-۱- مسأله اصلی تحقیق
۲	۳-۱- تشریح و بیان موضوع
۴	۴-۱- ضرورت انجام تحقیق
۴	۵-۱- فرضیه های تحقیق
۵	۶-۱- اهداف اساسی تحقیق
۶	۷-۱- روش انجام پژوهش
۶	۱-۷-۱- روش تحقیق
۶	۲-۷-۱- روش های گردآوری اطلاعات
۶	۳-۷-۱- قلمرو تحقیق
۷	۴-۷-۱- جامعه آماری
۷	۵-۷-۱- نمونه آماری
۸	۶-۷-۱- روش های مورد نظر برای تجزیه و تحلیل اطلاعات
۹	۸-۱- تعریف واژه ها و اصطلاحات تخصصی تحقیق
۱۱	۱-۲- مقدمه
۱۲	۲-۲- کیفیت حسابرسی
۱۲	۱-۲-۲- تعاریف مرتبط با کیفیت حسابرسی
۱۴	۲-۲-۲- کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی
۱۵	۳-۲-۲- معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی
۱۶	۴-۲-۲- کیفیت حسابرسی در تحقیق حاضر
۱۶	۳-۲- تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی
۱۹	۱-۳-۲- پیشینه تحقیق در رابطه با تراکم کار حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی
۲۳	۲-۳-۲- فرضیه های تحقیق
۲۶	۱-۳- مقدمه
۲۶	۲-۳- روش تحقیق
۲۶	۳-۳- روش های گردآوری اطلاعات

۲۶	۳-۴- قلمرو تحقیق
۲۷	۳-۵- جامعه آماری
۲۷	۳-۶- نمونه آماری
۲۹	۳-۷- بسط روش تحقیق و معرفی مدل‌های تحقیق
۳۳	۳-۸- متغیرهای تحقیق
۴۱	۳-۹- روش های آماری مورد استفاده
۴۲	۳-۹-۱- داده‌های ترکیبی
۴۶	۳-۱۰- خلاصه فصل
۴۸	۴-۱- مقدمه
۴۸	۴-۲- رویکرد جریان وجوه نقد
۴۸	۴-۲-۱- توصیف متغیرها
۵۳	۴-۲-۲- آزمون فرضیه ها (داده های مقطعی)
۶۴	۴-۲-۳ آزمون فرضیه ها (داده های ترکیبی)
۶۹	۴-۳- رویکرد ترازنامه ای
۶۹	۴-۳-۱- توصیف متغیرها
۷۴	۴-۳-۲ آزمون فرضیه ها
۸۴	۴-۳-۳ آزمون فرضیه ها (داده های ترکیبی)
۹۰	۵-۱- مقدمه
۹۰	۵-۲- تحلیل یافته ها و نتایج تحقیق
۹۰	۵-۲-۱- بررسی فرضیه ی پژوهش
۹۵	۵-۳- محدودیت های تحقیق
۹۵	۵-۴- پیشنهادات تحقیق
۹۵	۵-۴-۱- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش
۹۶	۵-۴-۲- پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی
۹۷	منابع و ماخذ:

فصل اول

کلیات تحقیق

۱-۱- مقدمه

کیفیت حسابرسی موضوعی است که مورد توجه گروه های مختلف ذینفع در شرکت و یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. در این تحقیق تاثیر تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می گیرد. تراکم کار حسابرسی به این علت به وجود می آید که بیشتر شرکت ها، سال مالی خود را با سال تقویمی تنظیم کرده اند و در اولین فصل هر سال حجم عمده ای از کار به حسابرسان تحمیل می گردد.

۱-۲- مسأله اصلی تحقیق

این تحقیق به دنبال بررسی رابطه بین تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی صورت های مالی انجام شده توسط حسابرسان می باشد. بنا بر این:

مسئله اصلی این تحقیق یافتن پاسخی برای این سوال است که:

آیا بین تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی صورت های مالی ارتباط معناداری وجود دارد؟

۱-۳- تشریح و بیان موضوع

کیفیت حسابرسی موضوعی است که مورد توجه گروه های مختلف ذینفع در شرکت و یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. یکی از متداولترین تعاریف دربارۀ کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را اینگونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به

^۱DeAngelo

شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. دیویدسون و نیو^۱ (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. پالمروز^۲ (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آن جا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت های مالی است، لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع این تعریف بر نتایج حسابرسی تاکید می‌ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورت های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعریف به طرح پرسش زیر منتهی می‌شود: "چگونه استفاده کنندگان میزان قابل اعتماد بودن صورت های مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند؟ طبق تحقیق لویز^۳ (۲۰۰۷) کیفیت سود می‌تواند به عنوان معیاری برای سنجش کیفیت حسابرسی و میزان قابل اعتماد بودن صورت های مالی حسابرسی شده به کار رود زیرا حسابرسی های با کیفیت بالا، از تصمیمات جانب دارانه مدیریت در گزارشگری مالی می‌کاهد. وی معیار اندازه گیری کیفیت سود و به تبع آن کیفیت حسابرسی را سطح اقلام تعهدی اختیاری در نظر گرفت. در این مطالعه با پیروی از رویکردی مشابه لویز (۲۰۰۷)، سطح اقلام تعهدی اختیاری معیاری برای سنجش کیفیت سود و به تبع آن، کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است.

به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. یکی از این متغیرها که در این تحقیق مورد توجه قرار گرفته، تراکم کار حسابرسی است.

با توجه به این که اکثر شرکت ها پایان سال مالی خود را با سال تقویمی تنظیم کرده اند، حجم کار عمده ای در اولین فصل هر سال به حسابرسان تحمیل می‌شود. این احتمال وجود دارد که فشارهای

¹Davidson and Neu

²Palmrose

³Lopez

بودجه زمانی به این امر منجر شود که حسابسان رفتارهای غیرمعمول انجام دهند یا کار حسابرسی را زیر استاندارد معمول انجام دهند. هنگامی که حسابسان تحت فشارها و محدودیت های زمانی هستند عملیاتی را به کار می گیرند که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. بررسی سطحی و زودگذر مدارک صاحبکار، کاهش دادن غیر معقول زمان حسابرسی و پذیرفتن و اتکا به توضیحات ضعیف صاحبکار از این قبیل هستند. عواملی که باعث تهدید کیفیت حسابرسی می شوند اغلب هنگام تکمیل کار حسابرسی ظاهر میشوند زیرا در این زمان فشارهای صاحبکار برای اتمام حسابرسی بر روی تیم، وجود دارد و این درست در زمان تجزیه و تحلیل نهایی کار حسابرسی اتفاق می افتد. (ماریم و کلی^۱، ۱۹۹۰، مهرانی ۱۳۸۰)

این تحقیق به دنبال احراز ارتباط با اهمیت بین تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی می باشد.

۱-۴- ضرورت انجام تحقیق

با توجه به اهمیت شفافیت اطلاعات صورت های مالی در تصمیم گیری استفاده کنندگان، بررسی تاثیر عوامل مختلفبر کیفیت حسابرسی ضروری به نظر می رسد تا در زمان وجود این عوامل، استفاده کنندگان بتوانند حقیقت صورت های مالی و حسابرسی انجام شده را بهتر درک کنند. با توجه به احتمال وجود ارتباط بین تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی با استفاده از نتایج تحقیق می توان راه کارهایی را اندیشید تا حسابسان، انجام قسمتی از عملیات حسابرسی را در طی سال پخش کنند تا از حجم کار در اولین فصل هر سال بکاهند.

۱-۵- فرضیه های تحقیق

با توجه به موارد ذکر شده و با توجه به حجم زیاد کار حسابرسی در اولین فصل هر سال، شرکت هایی که سال مالی منتهی به اسفند دارند به عنوان شرکت های با تراکم کار بالا در نظر گرفته می شوند و همچنین با پیروی از تحقیق لوپز(۲۰۰۷) از اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای

¹Margheim & Kelley

کیفیت سود و به تبع آن کیفیت حسابرسی استفاده می شود و فرضیات تحقیق جهت آزمون ارتباط بین کیفیت حسابرسی و تراکم کار حسابرسی به صورت ذیل بیان می گردد:

فرضیه اول: حسابرسی هایی که تحت شرایط تراکم کار بالا انجام میشوند نسبت به حسابرسیهای فاقد تراکم بالا اقلام تعهدی اختیاری بیشتری را ارائه می دهند.

آزمون احتمال وجود جهت گیری های مدیریت ضروری است. به این دلیل که شرکت های با اقلام تعهدی افزایشده سود، نسبت به شرکت هایی که اقلام تعهدی کاهشده سود دارند، سطوح بیشتری از ریسک دعاوی حقوقی را به همراه دارند. علاوه بر این اقلام تعهدی کاهشده سود توسط مدیرانی استفاده می شود که سعی می کنند عملکرد مالی را هموار سازند یا از این اقلام برای ایجاد ذخایری جهت سال های بعد استفاده می کنند.

فرضیه دوم: شرکت های با پایان سال مالی منتهی به اسفند ماه، که مدیریت سود افزایشی دارند، اقلام تعهدی اختیاری را نمایش میدهند که نسبت به شرکت های با پایان سال مالی غیر اسفند ماه مثبت تر است.

فرضیه سوم: شرکت های با پایان سال مالی منتهی به اسفند ماه، که مدیریت سود کاهشی دارند، اقلام تعهدی اختیاری را نمایش میدهند که نسبت به شرکت های با پایان سال مالی غیر اسفند ماه منفی تر است.

در مجموع، فرضیه اول با تعداد اقلام تعهدی اختیاری که مدیریت گزارش می کند ارتباط دارد، در حالی که فرضیه دوم و فرضیه سوم جهت گیری اقلام تعهدی اختیاری را بررسی می کند.

۱-۶- اهداف اساسی تحقیق

هدف اصلی تحقیق این است که مشخص نماید تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارد یا خیر. همچنین مشخص نماید تا چه اندازه انجام کار حسابرسی در زمان های متفاوت می تواند بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار بوده و به مدیران اجازه دهد به مدیریت سود بپردازند.

۱-۷- روش انجام پژوهش

۱-۷-۱- روش تحقیق

روش مورد نظر برای انجام این تحقیق همبستگی و با استفاده از اطلاعات گذشته است. در این تحقیق با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای مبانی نظری تحقیق گردآوری و سپس با استفاده از صفحه گسترده اکسل اطلاعات مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها، با استفاده از داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران محاسبه می‌گردد.

۱-۷-۲- روش‌های گردآوری اطلاعات

به طور کلی در این تحقیق اطلاعات مالی از نرم افزارهای موجود (از جمله نرم افزار تدبیر پرداز و ره‌آورد نوین) و صورت‌های مالی مربوط به شرکت‌های مورد مطالعه و لوح‌های فشرده منتشره از سوی سازمان بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری می‌شود.

۱-۷-۳- قلمرو تحقیق

الف - قلمرو موضوعی:

ارتباط بین تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی.

ب- قلمرو زمانی:

تمامی شرکت‌هایی که اطلاعات مورد نیاز آن‌ها برای تحقیق در دسترس باشد، در فاصله سال‌های مالی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸.

ج- قلمرو مکانی:

مجموعه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

۱-۷-۴- جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که جزو شرکت های سرمایه گذاری و بانک ها نباشند و اطلاعات تمامی متغیرهای مدل برای آن ها در دسترس باشد. با توجه به نوع فعالیت و ساختار مالی متفاوت شرکت های سرمایه گذاری و بانک ها این شرکت ها از جامعه مورد بررسی کنار گذاشته شده اند. جامعه آماری به صورت واحدهای آماری شرکت - سال در طی دوره زمانی معین می باشد و هم چنین فرض می شود که اطلاعات شرکت سال ها به یکدیگر وابسته نمی باشد.

۱-۷-۵- نمونه آماری

در این تحقیق جامعه آماری و نمونه آماری با یکدیگر تفاوتی ندارند و کلیه شرکت هایی که اطلاعات مالی آن ها در طی سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸ در دسترس بوده اند به روش سرشماری مورد بررسی قرار گرفته اند.

نمونه اولیه شامل همه شرکت های عضو بورس است که اطلاعات مالی آن ها از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸ در دسترس می باشد.

با توجه به نوع فعالیت و ساختار مالی متفاوت شرکت های سرمایه گذاری و بانک ها این شرکت ها از جامعه مورد بررسی کنار گذاشته شده اند.

پس از بررسی کلیه اطلاعات مالی شرکت ها و حذف شرکت - سال هایی که اطلاعات مالی آن ها در محدوده زمانی سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸ در دسترس نبود اطلاعات شرکت ها مورد بررسی قرار می گیرد.

در این مطالعه نمونه‌گیری تصادفی صورت نمی‌گیرد و کلیه شرکتهای واجد شرایط در دسترس مورد آزمون قرار می‌گیرند.

۱-۷-۶- روش‌های مورد نظر برای تجزیه و تحلیل اطلاعات

در تحقیقات حسابداری از چند نوع مدل برای ارزیابی و سنجش جهت و اندازه مدیریت سود در شرکت‌ها، استفاده می‌شود. سطح ارقام تعهدی اختیاری^۱ که در این مطالعه به عنوان معیار کیفیت حسابداری در نظر گرفته شده اند با استفاده از مدل تعدیل شده عملکردی جونز تعیین می‌شود. در این مطالعه کل ارقام تعهدی با استفاده از رویکرد ترازنامه ای و رویکرد جریان های نقدی که توسط هریر و کالینز^۲ (۲۰۰۲) معرفی شده‌اند تعیین می‌شود. آن‌ها یافتند که استفاده از رویکرد ترازنامه ای در اندازه گیری ارقام تعهدی، ممکن است به علت فقدان ارتباطی که در برخی مواقع بین ترازنامه و صورت سود و زیان وجود دارد، منجر به اندازه‌گیری اشتباه ارقام تعهدی شود. لذا روشی را پیشنهاد کرده اند که از اطلاعات صورت جریان های نقدی برای تعیین کل ارقام تعهدی استفاده می‌شود. مدل تعدیل شده عملکردی جونز در سال ۲۰۰۵ توسط کوثری^۳ و همکاران ارائه شد. تفاوت اصلی این مدل با مدل تعدیل شده جونز که توسط دجو در سال ۱۹۹۵ ارائه شده بود، استفاده از نرخ بازده دارایی‌ها^۴ در مدل بود. انگیزه «کوثری» برای استفاده از نرخ بازده دارایی‌ها در مدلش ریشه در مقاله دجو و همکاران^۵ (۱۹۹۸) داشت. در آن مقاله پیشنهاد گردیده بود از نرخ بازده دارایی‌ها به منظور کنترل آثار عملکرد بر ارقام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری شده، استفاده شود.

^۱Discretionary accruals

^۲Hribar & Collins

^۳Kothari

^۴Rate Of Assets

^۵Dechow et al

۱-۸- تعریف واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی تحقیق

کیفیت حسابرسی : در این مطالعه کیفیت حسابرسی توانایی حسابرس برای محدود کردن تصمیمات جانب‌دارانه مدیریت در گزارش های مالی تعریف شده است و کیفیت سود به عنوان معیاری برای سنجش کیفیت حسابرسی استفاده می شود زیرا حسابرسی های با کیفیت بالا، از تصمیمات مدیریت در گزارشگری مالی می کاهد.

تراکم کار حسابرسی: در این مطالعه تراکم کار حسابرسی این گونه تعریف می شود: اگر پایان سال مالی شرکتی منتهی به اسفند ماه باشد، حسابرسی آن شرکت تحت شرایط تراکم کار انجام می شود. تراکم کار حسابرسی در اولین فصل هر سال وجود دارد.

فصل دوم

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱- مقدمه

کیفیت حسابرسی موضوعی است که مورد توجه گروه های مختلف در شرکت و یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. با توجه به اهمیت شفافیت اطلاعات صورت های مالی در تصمیم گیری استفاده کنندگان، بررسی تاثیر عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی ضروری به نظر می رسد تا در زمان وجود این عوامل، استفاده کنندگان بتوانند حقیقت صورت های مالی و حسابرسی انجام شده را بهتر درک کنند.

افزایش کیفیت خدمات حسابرسی باید به عنوان یکی از مهمترین فاکتورهای اجرای عملیات حسابرسی در موسسات حسابرسی مورد توجه قرار گیرد تا رسالت حسابرسی که اعتباردهی به صورت های مالی است در بالاترین سطح اطمینان انجام پذیرد و استفاده کنندگان از صورت های مالی با کیفیت ترین خدمات را از حسابرسان دریافت کنند.

بدیهی است مهم ترین شاخص بیان کننده میزان کیفیت هر فعالیت، محصول و یا نتیجه نهایی آن فعالیت است. حسابرسی نیز از این قاعده برکنار نیست و کیفیت آن در گرو نتیجه خدمات حسابرسی و یا همان گزارش حسابرسی است.

به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. یکی از این متغیرها که در این تحقیق مورد توجه قرار گرفته، تراکم کار حسابرسی است.

با توجه به این که بیشتر شرکت ها پایان سال مالی خود را با سال تقویمی تنظیم کرده اند، حجم کار عمده ای در اولین فصل هر سال به حسابرسان تحمیل می شود. این احتمال وجود دارد که فشارهای بودجه زمانی به این امر منجر شود که حسابرسان رفتارهای غیرحرفه ای انجام دهند یا کار حسابرسی را زیر استاندارد معمول انجام دهند. هنگامی که حسابرسان تحت فشارها و محدودیت های زمانی هستند عملیاتی را به کار می گیرند که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. بررسی سطحی و زودگذر مدارک صاحبکار، کاهش دادن غیر معقول زمان حسابرسی و پذیرفتن و اتکا به توضیحات

ضعیف صاحبکار از این قبیل هستند. عواملی که باعث تهدید کیفیت حسابرسی می شوند اغلب هنگام تکمیل کار حسابرسی ظاهر میشوند زیرا در این زمان فشارهای صاحبکار برای اتمام حسابرسی بر روی تیم، وجود دارد و این درست در زمان تجزیه و تحلیل نهایی کار حسابرسی اتفاق میافتد. (ماریم و کلی، ۱۹۹۰، مهرانی ۱۳۸۲)

۲-۲- کیفیت حسابرسی

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، موجب شده است حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. صورت های مالی به عنوان مهم ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می شود. اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع یکی از نقش های حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است.

کیفیت حسابرسی موضوعی با اهمیت است که مورد توجه گروه های مختلف ذینفع، حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. در ادامه بحث تعاریف مرتبط با کیفیت حسابرسی و معیارهای اندازه گیری آن ارائه می شود.

۲-۲-۱- تعاریف مرتبط با کیفیت حسابرسی

ی یکی از متداولترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. این تعریف بر این فرض استوار است که درک استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی (استنباط بازار)، بیانگر کیفیت واقعی حسابرسی می باشد.

دیویدسون و نیو (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و حذف تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می داند. تیمان و ترومن^۱ (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه گذاران قرار می گیرد.

پالمروز (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می کند. از آنجا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. این تعریف بر نتایج حسابرسی تاکید می ورزد.

لام و چانگ^۲ (۱۹۹۴) بیان می کنند کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی بطور جداگانه (به تفکیک خدمات انجام شده) تعریف شود زیرا موسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا و اعمال نکند.

^۱ Titman et al

^۲ Lam & Chang

یک مشکل اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس است. بسیاری از تحقیقات، هیچ تفاوتی بین این دو اصطلاح قائل نشده و اغلب آن‌ها را معادل یکدیگر به کار می‌گیرند. کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در تمام حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی تعریف می‌شود. کیفیت حسابرسی باید برای هر پروژه حسابرسی به طور جداگانه تعریف شود، زیرا مؤسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم "کیفی بودن حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی است، در حالی که کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم "کیفیت واقعی هر یک از پروژه‌های حسابرسی است. بنابراین، تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در تحقیقات مربوط به کیفیت حسابرسی ضروری است.

۲-۲-۲- کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی

کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی نیز دو مفهومی متفاوت است. اگرچه، توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت حسابرسی از اهمیت بیش‌تری برخوردار است، اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست اما اندازه‌گیری برداشت عموم از کیفیت حسابرسی میسر بوده و می‌توان واکنش بازار در مقابل اطلاعات حسابرسی شده را مشاهده کرد. اصولاً در بازار کاراً برداشت از کیفیت حسابرسی باید معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد. تحقیق انجام شده توسط لی^۱ (۱۹۹۴) توانسته است تا حدودی ابعاد این قضیه را روشن کند. وی در تحقیق خود به بررسی این موضوع پرداخت که آیا برداشت از کیفیت حسابرسی توسط استفاده کنندگان، معرف کیفیت واقعی حسابرسی است یا خیر. نتایج تحقیق وی نشان داد که برداشت استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی معرف کیفیت واقعی حسابرسی است.

هر تحقیقی در زمینه ارتباط بین برداشت عموم از کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگری می‌تواند پاسخ‌گوی بسیاری از ابهامات در زمینه کیفیت واقعی حسابرسی باشد. اگر بازار در شرایط خاصی

¹ Lee