

بررسی تاثیر عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی در جهت بهبود آن

گردآوری حنان ربیعی^۱

مریم آزادی^۲

چکیده

شفافیت اطلاعاتی و ارائه اطلاعات صحیح و به موقع توسط شرکت ها، یکی از مهمترین عوامل موثر در خصوص دستیابی به یک بازار سرمایه کاراست. ازاین رو برآن شدیم تا رابطه بین افشای اطلاعات و کیفیت حسابرسی و همچنین تصمیم گیری مدیران را بیابیم. نتایج بیاورد مدل های تحقیق پایه این گردآوری نشان داد که کیفیت افشای اطلاعات بر کیفیت حسابرسی و همچنین تصمیم گیری مدیران یعنی افزایش حجم معاملات تاثیر معنادار و مثبتی دارد. این مقاله به دنبال شواهدی درباره دیدگاه حسابرسان، حسابداران، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان بانک ها از انجام خدمات غیر حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی میباشد. این تحقیق پایه این گردآوری با در نظر گرفتن آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران به دنبال این موضوع است که به استاندارد گذاران در ممنوعیت یا محدودیت انجام برخی خدمات غیر حسابرسی و میزان حقالزحمه های غیر حسابرسی راهنمایی لازم را انجام دهد. بررسی تاثیر دستگاه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اطلاعات حسابداری و عدم اطمینان اطلاعاتی است. پژوهش پایه رابطه بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی را از دیدگاه فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی بررسی میکند. نتایج نشان میدهد که تلاش حسابرسی به طور معناداری احتمال تعدیلات (اصلاحات) حسابرسی را افزایش

^۱ دانشجوی کارشناسی ناپیوسته - علوم مالی - دانشگاه علمی کاربردی

^۲ دانشجوی کارشناسی دانشگاه خوارزمی دانشکده مدیریت

میدهد، که این موضوع مانع از مدیریت سود مثبت شده و موجب بهبود کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده، میشود.

کلمات کلیدی کیفیت حسابرسی، تعدیلات حسابرسی، حق الزحمه های غیر حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی

مقدمه گردآوری

صورت های مالی بخش عمده ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تأمین می کنند. بر اساس چنین سطح اعتمادی به صورتهای مالی نقش حسابرسان نیز نقش حیاتی است حسابرسی صورتهای مالی امری لازم و ضروری است زیرا صورتهای مالی حسابرسی شده میتواند این اطمینان را برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار میگیرد؛ بنابراین حسابرسی صورتهای مالی میتواند ارزش افزوده برای شرکت به وجود بیاورد. (واعظ و همکاران، ۱۳۹۳) سرمایه گذاران برای تصمیم گیری بر، کمیت کیفیت و به موقع بودن اطلاعات افشاء شده از سوی راهبران شرکتهای اتکا میکنند. در این راستا موضوع شفافیت صورتهای مالی و کیفیت افشای اطلاعات ارائه شده در آن به عنوان یک راهکار عملی مورد توجه قرار گرفته است شفافیت اطلاعاتی و ارائه اطلاعات صحیح و به موقع توسط شرکت ها یکی از مهمترین عوامل مؤثر در خصوص دستیابی به یک بازار سرمایه کاراست اطلاعات شفاف را میتوان به عنوان یکی از ابزارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران دانست هر چه انتشار اطلاعات در جوامع بیشتر باشد امکان اتخاذ تصمیمهای آگاهانه و و ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع بیشتر میشود؛ بنابراین یکی از الزامات رشد و توسعه اقتصادی دسترسی ذینفعان به اطلاعات شفاف و باکیفیت است (خوش کار، محمد رضایی و درستکار، ۱۳۹۸).

رشد روزافزون شرکت ها و افزایش تقاضای این شرکت ها از مؤسسات حسابرسی به منظور ارائه خدمات غیر حسابرسی مجامع حرفه ای را با این مشکلاتی مواجه ساخته است و این سؤال مطرح میشود که آیا خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود ارائه میدهند استقلال آنها را مخدوش میکند

یا خیر؟ چرا که خدمات متعدد ارائه شده از طرف مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می‌کند از آنجا که ارزش اظهار نظر حسابرس به بیطرفی حسابرس و عاری بودن او از تضاد منافع میباشد از این رو برای رفع این مشکل و نیز جلوگیری از مخدوش شدن استقلال حسابرسان در ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب کاران خود مجامع حرفه ای حسابداری به وجود آمد که به وضع چارچوبهای حرفه حسابداری و حسابرسی یکی از متشکل ترین و منضبط ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است نظارت لازم را اعمال نماید تداوم این اعتبار و اعتماد و نیز تقویت آن به پابندی فکری و عملی اعضای حرفه از دیدگاه آئین رفتاری حرفه ای حرفه حسابرسی دارای اهداف و اصولی است که این اهداف و اصول جنبه ی کلی داشته و ناظر به موارد خاصی نیست در کنار این اهداف و اصول احکامی وضع شده تا درباره ی نحوه ی کاربرد این موارد در رویارویی حسابرسان با موقعیتهای رهنمود باشند. بخشی از این احکام در ارتباط با موضوع استقلال حسابرسی است که بیان میکند هنگامی که حسابرس مستقل مسئولیت انجام خدمات گواهی بخشی را به عهده میگیرد باید فاقد هر گونه نفع و علاقه ای صرف نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری بی طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر میگذارد (مهربانی، ۱۳۸۴)

موضوع کلی تضاد منافع در حسابرسی و حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار است ناتوانایی های عمده مالی و رسوایی های حسابداری نشانگر تضاد منافع بالقوه ای است که اثر بخشی و قابلیت اتکای صورتهای مالی و در نهایت اطمینان سرمایه گذاران را کاهش میدهد آیین رفتار حرفهای سازمان حسابرسی ایران حسابداران حرفهای را ملزم میکند بیطرف باشند و نباید اجازه دهند که هرگونه پیش

داوری، جانبداری تضاد منافع یا نفوذ، دیگران بی طرفی آنها را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند. آیین رفتار حرفه‌ای تضاد منافع را به عنوان یک حالت ذهنی تعریف میکند یک ویژگی که به خدمات یک موسسه یا حسابدار حرفه‌ای ارزش میدهد به عنوان یک ویژگی متمایز حرفه‌ای اصل بی طرفی حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم میکند (کمیته فنی ریسک، ۱۳۷۸).

صرف نظر از نوع یا اندازه‌ی خدمات حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می پردازند باید در ارائه این خدمات درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بیطرفی پایبند باشند. حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرآیند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو میشوند این موارد تضاد منافع ممکن است به شکلهای بسیار متفاوت از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. اما حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع میشود آگاه باشد. یک مشکل اساسی که توسط حرفه باید مهار شود عبارت است از تعارض ارائه خدمات حسابرسی با خدمات مشاوره‌ای راه حل معمول برای این مشکل عبارتست از وضع محدودیت‌های مناسب بر خدمات مشاوره مدیریت با استفاده از وضع محدودیت استانداردهای استقلال است. حسابرسان باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بی طرفی استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آن‌ها لطمه وارد کند خودداری کنند آیین رفتار حرفه‌ای بیان می دارد در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل عهده دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به اصلاح حساب یا تهیه و نگهداری سوابق حسابداری صاحبکار است نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او

انجام شود لازم به ذکر است که در آیین رفتار حرفه ای از خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه ای به صاحبکاران خود ارائه میشود از قبیل ارزیابی کنترل های داخلی ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره ای از مصادیق خدمات مذکور تلقی نشده است (کمیته فنی ریسک، ۱۳۷۸).

هم چنین آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی که از اواخر سال ۱۳۸۲ لازم الاجرا شده بیان می دارد در شرایطی که حسابدار رسمی شاغل عهده دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه ای (الف) اصلاح، حساب (ب) تهیه و نگهداری سوابق حسابداری (پ) خدمات مشاوره ای طراحی سیستمهای اطلاعاتی (ت) حسابرسی داخلی و (ج) تنظیم صورتهای مالی باشد نمی تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده بگیرد (مهربانی، ۱۳۸۴).

هرچند خدماتی که بر استقلال حسابرس تأثیر گذار است در آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی آورده شده است، بنابراین تحقیق پایه این گردآوری مزبور در جهت شناسایی نوع خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی میباشد گاه بی طرفی و استقلال را به عنوان مهمترین هنجارهای قانونمند حرفه ای معرفی میکند و از آنجا که استقلال تنها هنجاری است که به نقش خدمات حسابدار حرفه ای اشاره دارد مبین و مشخص کننده کنش حسابرس در محدوده کلی حسابرسی میباشد. (گا، جیمس، ۱۹۹۲)

ارتباط بین حسابرسی و استقلال آسیب پذیر حسابرس موضوع بحث انگیزی است که تورنتون به این نتیجه رسید که نمایندگان انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سه تا از چهار موسسه بزرگ حسابرسی که در زمینه چنین خدماتی فعالیت دارند نه استقلال ظاهری دارند و نه استقلال باطنی دارند (۲). (کنی اشاره میکند که در

بررسی شواهد تجربی هیچ گونه شواهدی را پیدا نکردم که در آن سرمایه گذاران در زمینه حیطه خدمات با قانون گذاران مشارکت داشته باشند در واقع ذینفعان به وجود هم افزایی مثبت بین حسابرِس و مشاوره باور دارند ذینفعان براین باورند که منافع این هم افزایی مثبت بیش از اثرات منفی آن بر استقلال حسابرِس است مادامی که حق الزحمه های مشاوره با اهمیت نباشد. (کینی، ۱۹۹۹)

اهمیت کیفیت گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه کاملاً آشکارتر از کشورهای توسعه یافته است زیرا گزارش های مالی منبع اصلی قابل اعتماد برای اطلاع رسانی در دسترس برای سرمایه گذاران نسبت به انتشار رسانه ها کنفرانس های خبری و مالی است. به روز رسانی های تحلیلگران که بطور حتم و مکرر در اکثر کشورهای توسعه یافته در دسترس است. بر این اساس مقامات نظارتی آستانه اصلاحات از جمله صدور، قوانین آیین نامه ها و آیین نامه های حاکمیت ملی را با هدف ارتقاء کیفیت ممیزی در این کشورها تصویب کرده و از این طریق یکپارچگی گزارشهای مالی را تقویت میکنند. در برخی از اقتصادهای نوظهور دولتها ممکن است نقش مهمی در شکل دادن ساختارهای حاکمیتی در سطح کشور از طریق قانونگذاری (جزئی یا کامل) و همچنین تنظیم و نظارت بر بازارها داشته باشند فراخوانی های ویژه برای محققان برای بررسی بیشتر اینکه آیا ساختارهای حاکمیتی در سطح کشور سیستم غیرقانونی کشور و فرآیندهای قانونی از طریق تضمین کیفیت حسابرسی بالاتر مکانیزم یا جایگزین سازوکارهای حاکمیت سطح بنگاه برای حمایت از منافع ذینفعان هستند میباشند (سرحان و دیگران، ۲۰۱۹)

حسابرسی به عنوان یک مکانیزم خارجی حاکمیت شرکتی نقش مهمی ایفا میکند و تأثیر حاکمیتی حسابرسی به طور مستقیم در کیفیت حسابرسی منعکس می.شود اهداف کلی حسابرسی بدست آوردن تضمین مستدل از عدم وجود تحریف

عمده ناشی از تقلب یا خطا در صورتهای مالی و صدور گزارشهای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی و ارتباط با مدیریت مشتری است (موف، ۲۰۱۹).

برای تحقق این اهداف در الگوی حسابرسی مدرن مبتنی بر ریسک مسیر اصلی فعالیت حسابرسی مستلزم حسابرسانی است که ریسک تحریف عمده را شناسایی و ارزیابی کرده و پاسخ دهند مطابق با هدف حسابرسی کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال توانان این است که یک تحریف عمده موجود توسط یک حسابرس شناسایی و گزارش میشود. فرایند تحقق کیفیت حسابرسی میتواند به عنوان تشخیص تعدیل و گزارش تحریفات عمده و دستیابی به کیفیت حسابرسی خلاصه شود. نحوه تحقق اهداف حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی همواره مورد توجه تحقیق پایه این گردآوریات حسابرسی بوده است (اکسیاو و دیگران، ۲۰۲۰)

تضاد منافع بالقوه میان مالکان مدیران و دارندگان سایر اوراق بهادار محیطی را ایجاد میکند که حسابرس خارجی میتواند در آن ارزش قابل ملاحظه ای را برای سرمایه گذاران ایجاد نماید بی قاعدگیهای یافت شده در صورتهای مالی موجب موشکافی دقیق تر نقشی که حسابرسان میتوانند در بازارهای مالی ایفا کنند شده است خدمات حسابرسی به عنوان ناظری مستقل بر نحوه عملکرد مدیریت و نوع گزارشگری، وی مکانیزمی در جهت افزایش قابلیت اتکا و مربوط بودن صورتهای مالی کاهش عدم اطمینان در تصمیمات سرمایه گذاری و نهایتاً بهبود شفافیت شرکتی تلقی میشود در تحقیق پایه این گردآوریات پیشین عمدتاً عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از جنبه استقلال، حسابرس اهمیت مشتری دوره تصدی شرکت حسابرسی چرخش اجباری حسابرس و حق الزحمه های حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی بررسی میشد (زانگ و دیگران، ۲۰۱۷).

دیگر بخش پیشنهادی پژوهش به ویژگیهای دیگر حسابرسان و شرکتهای حسابرسی می پردازد که از جمله این ویژگی ها میتوان به ویژگیهای جمعیتی حسابرس و اندازه و اعتبار شرکت حسابرسی اشاره کرد (هی و دیگران، ۲۰۱۸)

حسابرسی، فرآیند جستجو پردازش برآورد و تنظیم اطلاعات لحاظ می.شود همچنین پشتکار و تلاش در حسابرسی عاملی مهم است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذارد زیرا برای انجام حسابرسی موفق کار سخت ضروری است با این وجود به دلیل عدم دسترسی به می مجموعه داده های بزرگ در مورد تلاش ،حسابرسی شواهد مربوط به ارتباط بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی کمیاب است. اکثر تحقیق پایه این گردآوریات پیشین برای محاسبه تلاشهای حسابرسی براساس روشهای تجربی یا استفاده از شاخصهای غیر مستقیم ا به عنوان مثال دستمزد یا حق الزحمه حسابرسی است (اکسیاو و دیگران، ۲۰۲۰)

در این مقاله با استفاده از یک بانک اطلاعاتی منحصر به فرد تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی از جنبه فرآیند حسابرسی و خروجی حسابرسی بررسی می.شود دریافتیم که تلاش حسابرسی احتمال ثبت اصلاحی حسابرسی به ویژه ثبت اصلاحی رو به پایین (حسابرسی را به طور قابل توجهی افزایش میدهد که مانع از مدیریت سود توسط مشتریان) عمدتاً مانع مدیریت سود مثبت و ارتقای کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده می.شود مطابق با یافته های احتمال بالاتر تعدیل حسابرسی و صورتهای مالی با کیفیت بالا حسابرسی ،شده همچنین دریافتیم که تلاش ممیزی به طور کلی بر صدور نظرات حسابرسی اصلاح شده تأثیر نمی گذارد اما نظر حسابرسی اصلاح شده به احتمال زیاد در غیاب تعدیل حسابرسی صادر می شود.

بعلاوه پی بردیم وقتی مشتریان پیچیدتر شدند و شرکتهای حسابرسی بیشتر شدند از تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی کاسته می شود (ربیعی، ۱۳۹۶).

در مجموع، شواهد ما نشان می دهد که تلاش حسابرسی نقش به سزایی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد. نتیجه گیری ما هنگامی مطرح میشود که مشکلات درون زا را کنترل کنیم پژوهش ما دو سهم عمده در این زمینه ایفا می کند. نخست تاریخچه آثار حسابرسی را با بررسی پیامدهای اقتصادی تلاش حسابرسی در بازارهای نوظهور گسترش می دهد. دوم این پژوهش در تاریخچه آثار در مورد مکانیسم تحقق کیفیت حسابرسی سهم بسزایی ایفا می کند این مقاله به تشریح رفتار غیر قابل مشاهده حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی و تحقق اهداف حسابرسی با مقیاسهای قابل مشاهده از جمله تعدیلات حسابرسی، اظهار نظرهای حسابرسی و کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده می پردازد.

نگاهی به تصمیمات اتخاذ شده در مجامع عمومی عادی سالیانه شرکتهای پذیرفته شده در بورس نشان میدهد که در سالیان اخیر بسیاری از شرکتهای به دلیل عدم ارائه خدمات با کیفیت از سوی حسابرسان مستقل در دوره زمانی کمتر از چهار سال ناگزیر به تغییر حسابرسان مستقل شده اند. سوالی که انگیزه پژوهش حاضر را مطرح میکند این است که چگونه رتبه کیفیت کار موسسه حسابرسی تعیین شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و دوره تصدی حسابرسی میتوانند با معیارهای در نظر گرفته شده برای شفافیت شامل کیفیت سود کیفیت افشا و درک بازار از کیفیت حسابرسی در ارتباط باشند. در این چارچوب شفافیت دارای سه بعد است الف) گزارشگری: شرکتی شامل افشای دوره ای اطلاعات خاص شرکت به صورت اجباری یا اختیاری میباشد و شامل ۵ زیر بخش است:

- میزان افشا (افشای مالی شامل افشای بخشها تحقیق پایه این گردآوری و توسعه و مخارج سرمایه ای سیاستهای حسابداری شرکتهای تابعه افشاهای مکمل)
 - افشای مربوط به نظام راهبری (مشخصات سهامداران ، عمده هیات مدیره مدیریت پاداش مدیریت سهام مدیران و کارکنان)
 - اصول حسابداری (تلفیق شرکتهای تابعه ذخایر اختیاری)
 - بموقع بودن افشا (تعداد دفعات گزارش تعداد اقلام حسابداری خاص در گزارشهای میان دوره ای، تلفیق گزارشهای میان دوره ای گزارشگری رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه)
 - اعتبار افشا (درصد حسابرسی توسط ۵ موسسه بزرگ)
- ب) کسب اطلاعات محرمانه و ارتباط تعامل به دو صورت تعامل مستقیم (از طریق گزارشات) با تحلیلگران مالی و غیر مستقیم (از طریق معامله) با سرمایه گذاران نهادی و دارندگان اطلاعات محرمانه می. باشد میزان تحصیل اطلاعات محرمانه توسط تحلیل گران مالی با محاسبه میانگین تعداد تحلیل گرانی که شرکتهای بزرگ را دنبال می ک کنند اندازه گیری میشود) .
- ج) انتشار اطلاعات از طریق رسانه ها و شبکه های ارتباطی در سومین جنبه از شفافیت به کیفیت انتشار اطلاعات در اقتصاد توجه ویژه ای میشود برای انتشار اطلاعات دو عامل زیربنایی و ساختاری میزان نفوذ رسانه های جمعی در اقتصاد و مالکیت در رسانه های جمعی دولتی در مقابل خصوصی در نظر گرفته شده است (جهانتیغ، مفیدی و مهدوی ۱۳۹۹).

کیفیت افشاء اطلاعات بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد

کیفیت افشاء اطلاعات بر تصمیم گیری سرمایه گذاران تاثیر معناداری دارد

در مدل حسابرسی ریسک محور، مدرن خط اصلی کار حسابرسی مستلزم حسابرسانی است که بتوانند ریسک تحریف عمده را تشخیص ارزیابی و پاسخ دهند در عمل، حسابرسی حسابرسان شواهد حسابرسی را از طریق اجرای مراحل حسابرسی جمع آوری می کنند تا تحریفهای با اهمیت را در صورتهای مالی پیدا کنند هنگامی که حسابرسان تحریفهای با اهمیت را پیدا کردند آنها یا با مدیریت مشتریان برای تعدیل تحریفهای مشخص شده ارتباط برقرار می کنند (یعنی تعدیل حسابرسی، (یا آنها تحریف های با اهمیت تعدیل نشده را در قالب اظهار نظر اصلاحی حسابرسی منعکس می کنند، بنابراین فرایند تحقق کیفیت حسابرسی میتواند به صورت تشخیص تعدیل و گزارش تحریف های با اهمیت و دستیابی به کیفیت حسابرسی خلاصه شود. اگر مراحل حسابرسی سطح مفهومی را فوق به متغیرهای حسابرسی خاص تبدیل کنیم میتوان آنها با مطابق را تعدیل حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی و کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده درست کرد در فرایند تحقق کیفیت حسابرسی تلاش زیاد برای حسابرسان لازم است تا یک حسابرسی موفق داشته باشند (ربیعی، ۱۳۹۶).

اولین تاثیر تلاش حسابرسی بر وقوع تعدیل حسابرسی است. تعدیل زمانی رخ میدهد که شرط دو برآورده شود (۱) در صورتهای مالی پیش از، حسابرسی یک تحریف وجود داشته باشد و (۲) حسابرسان تحریف را پیدا کند و به مدیریت مشتری نیاز دارد تا آن را از طریق تعدیل در صورتهای مالی تصحیح کند (لینوکس و دیگران، ۲۰۱۸).

دومین تاثیر، تاثیر تلاش حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی است اظهار نظر حسابرسی منعکس کننده مصلحت حسابرسان در مورد ریسک حسابرسی است به لحاظ تئوری وقتی حسابرسان هیچ تخلف قابل توجهی را در اطلاعات مالی یک شرکت مشاهده نمی کنند آنها یک اظهار نظر حسابرسی کامل صادر میکنند از طرف دیگر آنها یک اظهار نظر حسابرسی اصلاح شده را صادر می کنند با این وجود به دلیل محدودیت ذاتی، حسابرسی از بین بردن ریسک حسابرسی غیر ممکن است.

سومین تاثیر، تاثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده است در عمل، حسابرسی، حسابرسان با اجرای یک سری روشهای حسابرسی که یک مقدار منابع حسابرسی نیاز دارد اطمینان پیدا میکنند که صورت های مالی عاری از تحریف عمده هستند.

ارزیابی کیفیت حسابرسی برای سرمایه گذاران با اهمیت و در عین حال هزینه بر است بنابراین سرمایه گذاران به معیارهای قابل مشاهده برای ارزیابی اتکا خواهند کرد دوره تصدی اندازه حسابرس و تخصص حسابرس شاخصهای قابل مشاهده ای هستند که سرمایه گذاران میتوانند در ارزیابی کیفیت از آنها استفاده کنند با توجه به مبانی نظری ذکر شده عدم تغییر حسابرس در دوره زمانی چهار ساله میتواند شناخت موجب بیشتر حسابرس از صاحبکار شده و کیفیت حسابرسی افزایش یابد. پژوهشهای پیشین ادعا نموده اند که کیفیت حسابرسی بایستی عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش و کیفیت افشاهای شرکتی را افزایش بخشد. بدین ترتیب فرضیات پژوهش بدین شکل مطرح می گردد:

بین دوره تصدی حسابرس و شفافیت شرکتی ارتباط معناداری وجود دارد.

بین امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و شفافیت شرکتی ارتباط معناداری وجود دارد.

دیدگاه های قبلی صاحب نظران

در سالهای پیش از ۱۹۵۰ میلادی پژوهشهای حوزه مالی غالباً معطوف به تصمیم های سرمایه گذاری و تقسیم سود بوده است. مودیگلیانی و میلر پژوهش در زمینه تصمیم های تأمین مالی را به مجموعه مطالعات حوزه مالی وارد نمودند. تمرکز پژوهشهای اخیر بر پاسخ به این سؤال است که واحدهای تجاری باید چه میزان از سرمایه خود را از طریق ابزارهای بدهی و چه میزان از طریق انتشار اوراق مالکانه تأمین کنند به عبارت دقیق تر تصمیمهای تأمین مالی تعیین کننده ساختار سرمایه شرکت هستند. در دنیای صنعتی امروز وجود اطلاعات مالی قابل اتکا از اهمیت حیاتی برخوردار است اقتصاد بسیاری از کشورها در کنترل شرکتهای سهام بزرگی قرار دارد که سرمایه مورد نیاز خود را از میلیونها سرمایه گذار تأمین کرده اند. سرمایه گذاران که پس اندازهای خود را در اختیار شرکتهای سهامی قرار داده اند با توجه به صورتهای مالی سالیانه یا فصلی که توسط شرکتهای انتشار می یابد از استفاده درست و موثر وجوه سرمایه گذاری شده خود اطمینان حاصل میکنند حاجیها و قانع، ۱۳۹۵

اطلاعات منعکس در صورتهای مالی زمانی برای استفاده کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگیهای کیفی اطلاعات، مالی قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی زمانی قابل اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به گونه ای بی طرفانه اندازه گیری شده و نتایج اندازه گیری ها معتبر و قابل تأیید باشد (خوش کار، محمد رضایی و درستکار، ۱۳۹۸).

دیدگاه های جدید صاحب نظران

سرمایه گذاران و اعتباردهندگان بر اساس اطلاعات منتشر شده در گزارشهای اقتصادی مالی و غیرمالی، تصمیم میگیرند. سرمایه گذاران و اعتباردهندگان در تصمیمهایشان علاوه بر اطلاعات مالی اطلاعات غیر مالی مانند اطلاعات کارکنان، عملکرد اجتماعی و زیست محیطی و دارایی نامشهود را دخالت میدهند مدیران میتوانند برای شفاف تر شدن اطلاعات، اطلاعات مالی و غیر مالی واقعیتهای اقتصادی شرکت را به طور داوطلبانه از طریق گزارشگری مالی افشاء کنند بشیری منش و همکاران ۱۳۹۴ مدیران همواره به دنبال ارائه و افشای اطلاعات خصوصی سودمند هستند بنابراین آنها نیاز به برخی از مکانیزم های اعتبار بخشی دارند. کیفیت بالای حسابرسي یکی از این مکانیزم ها میباشد (احمدی و بوری ۲۰۱۷) از جمله عواملی که میتواند بر سطح افشای اختیاری اطلاعات در شرکتها تأثیر گذار باشد ویژگیهای کیفیت حسابرسي است لی و همکاران (۲۰۰۶) این موضوع را مطرح میکنند که کیفیت اطلاعات صورتهای مالی عملکرد مشترکی از اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت از یک سو و فرایند حسابرسي از سوی دیگر است؛ بنابراین محتوای گزارش سالانه، صرفاً توسط حسابرسان مورد حسابرسي قرار نگرفته بلکه از آنها تأثیر نیز می.پذیرد مارتینز و همکاران (۲۰۱۶) بیان میدارند که صورتهای مالی حسابرسي و تأیید شده توسط حسابرسان مصطلح به بیگ ۱۴ اعتماد سرمایه گذاران در بازارهای مالی را تأیید کرده و از سوی دیگر باعث افزایش کیفیت و کمیت اطلاعات افشا شده خواهند شد (خوش کار، محمد رضایی و درستکار، ۱۳۹۸).

اصل افشاء یکی از اصول حسابداری است که بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد اصل افشاء ایجاب می کند که کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به

رویدادها و فعالیتهای مالی واحد تجاری به شکل مناسب و کامل گزارش شود. بر اساس این اصل صورتهای مالی اساسی باید حاوی تمامی اطلاعات با اهمیت مربوط و به موقع باشد و این نوع اطلاعات به گونه ای قابل فهم و به ورت کامل ارائه شود تا امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه برای استفاده کنندگان را فراهم سازد. از سوی دیگر، اطلاعاتی که ارائه میشود نباید از لحاظ کمیت و کیفیت به گونه ای باشد که موجبات سردرگمی استفاده کنندگان صورتهای مالی را فراهم سازد (خواجوی و ممتازیان، ۱۳۹۳)

گرد آوری ادبیات منابع

مؤسسات حسابرسی در حال توسعه دامنه ی خدمات غیر حسابرسی به صاحب کاران خود هستند عده ای معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی متقبل زیان میشوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره ای پر سود با صاحب کاران خود منعقد کنند این، شرایط فشار قابل توجهی بر حسابرسان بخصوص در ردهی مدیر و شریک مؤسسه برای و حفظ گردش کسب و کار وارد می آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری صاحب با کاران بیطرفی و استقلال حسابرس را زیر سؤال می برد؛ اما برای کاهش تردید در خصوص استقلال حفاظت هایی همانند بررسی هم پیشگان و روشهای کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی انجام می پذیرد (ماریه، ۲۰۰۱)

ساختار مرحله به مرحله ی حسابرسی شامل رسیدگی توسط گروه حسابرسی مستقر در واحد مورد رسیدگی، بررسی کار توسط سرپرست مدیر فنی و شریک مؤسسه در کنار کسب مشورت از دیگران کمکی است که به ایجاد اطمینان از اینکه گزارش حسابرسی به نحوی مناسب تهیه شده است مستقل بودن

حسابرس این اطمینان را به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می‌دهد که حسابرسان از نظر، فکری در فرآیند کسب و بررسی شواهد حسابرسی صدور و گزارش بیطرف هستند. به رغم اهمیتی که استقلال برای حرفه حسابرسی دارد تعریفی جامع و پذیرفته شده از آن ارائه نشده است استقلال در واقع مفهومی انتزاعی است که قابل مشاهده مستقیم نیست اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده اند که با مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت و امانت شخصیت ارتباط دارد در اغلب تعاریف موجود دو بعد برای استقلال ذکر شده است که یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری می باشد. بارلت استقلال واقعی را به عنوان فقدان گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی و استقلال ظاهری را پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار صاحب با کار نشان دهد تعریف کرده است؛ بنابراین استقلال واقعی با بی طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول تصور با استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد (پارلت، ۱۹۹۳).

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در گزارش سالانه ۱۹۵۷، خود یکی از توجهات اولیه خود را در مورد افزایش خدماتی بکار برد که حسابرسان به صاحب کاران خود ارائه میدادند و این که حسابرسان آنقدر به صاحب کار خود نزدیک شده اند که تصمیماتی را که باید توسط مدیریت گرفته شود آنها اتخاذ مینمایند رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در ۱۹۵۹ در این زمینه بیان نمود که حسابرسانی که عمیقاً به صاحبکاران خود خدمات مدیریتی ارائه میدهند بی طرفی که برای حسابرسی صورتهای مالی مورد نیاز است را از دست میدهند؛ و در سال ۱۹۶۱ ماتز و، شرف خدمات غیر حسابرسی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند و نتیجه گیری نمودند که خدمات مشاوره مدیریت و مشاوره مالیاتی بر

استقلال ظاهری حسابرس تاثیرگذار می باشد. کمیته ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در زمینه اصول اخلاق حرفه ای بیانیه شماره ۱۲ را در سال ۱۹۶۳ با تاکید بر بیانیه ی ۱۹۴۷ شورای انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر نمود که در آن استقلال حسابرس را یک حالت ذهنی دانست. مع هذا بیان نمود که برای حفظ اعتماد عمومی باید از ارائه خدماتی که در ظاهر تضاد منافع ایجاد میکنند خودداری شود. بیانیه ۱۲ اضافه نمود تا زمانی که حسابرسان به جای مدیریت تصمیم گیری نمایند هیچ ممنوعیت اخلاقی برای حسابرسان در ارائه خدمات مشاوره مدیریت پیش نمی آید و بی طرفی آنها مخدوش نمیشود در سال ۱۹۷۷ بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا مقرراتی را وضع نمود که حسابرسان را از ارائه خدمات استخدام کارمندان اجرایی به صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار ممنوع نمود کمیته ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۶۶ مطالعه و بررسی در خصوص حیطه خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود ارائه میدهند را آغاز نمود و گزارش خود را در سال ۱۹۶۹ منتشر نمود؛ اما هیچ گواه و مدرکی مبنی بر اینکه خدمات غیر حسابرسی استقلال واقعی حسابرس مخدوش را سازد را مشاهده ننمود اما به این نتیجه رسید که برخی استفاده کنندگان باور بر آن دارند که چنین خدماتی، استقلال ظاهری حسابرس مخدوش را میسازد؛ و در سال ۱۹۷۴ کمیسیون مستقل کوهن را تشکیل داد که جنبه های مختلف حرفه حسابداری را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و یافته های خود را در سال ۱۹۷۸ منتشر نمود. کمیسیون کوهن در میان دیگر موارد مطرح شده در مورد خدمات غیر حسابرسی توصیه نمود که هیات مدیره یا کمیته حسابرسی، تمام خدمات ارائه شده توسط حسابرس به شرکت مورد رسیدگی قرار نظر مد را دهد و حسابرس نیز هیات مدیره را از تمامی با ارتباطاتش و خدمات شرکت کاملاً مطلع

نماید در همان سال بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکتهای عضو را ملزم به افشاء حق الزحمههای غیر حسابرسی در صورتهای مالی نمود (حجتی و سعیدی، ۱۳۹۸).

در مدت زمان کوتاهی پس از این که کمیسیون کوهن شکل یافت مجلس سنای ایالات متحده، کمیته ی فرعی متکاف را در باب عملیات دولتی و کسب اطلاع از حرفه ی حسابداری ایجاد نمود که از جمله وظایف آن بررسی ماهیت خدماتی بود که توسط مؤسسات حسابرسی انجام میپذیرفت گزارش نهایی این کمیته در سال ۱۹۷۷ منتشر شد و بیان نمود که خدمات مشاوره مدیریت که به صاحبکاران حسابرسی ارائه میگردد موجب تضاد منافع میگردد؛ و نیز برخی خدمات غیر حسابرسی و طراحی سیستمهای اطلاعاتی که برای بهبود رویه کنترلهای داخلی شرکت مورد نیاز میباشد توسط مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود ارائه گردد همچنین بیان نمود که انواع مشخصی از خدمات همانند استخدام کارمندان، اجرایی تجزیه و تحلیل، بازاریابی تجزیه و تحلیل محصول خدمات و آماری، بیمه نباید توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه شود حرفه حسابرسی در پاسخ به گزارشات کمیته فرعی متکالف و کمیته فرعی با موس یک برنامه خود تنظیمی از جمله تشکیل بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار، آمریکا تجدید نظر درباره نیاز به بررسی هم پیشگان تشکیل هیات نظارت عمومی جهت نظارت بر بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار واکنش نشان و داد معیارهایی را جهت حیطه خدمات مورد قبول قرار مشخص و دادنمود که مؤسسات حسابرسی نمیتواند جمع خدمات آوری نظریه های عمومی کمک در تحصیل و ادغام استخدام کارمندان، اجرایی خدمات بیمه آماری به شرکت های بیمه ارائه دهند. اعضای بخش قانونگذاری کمیسیون بورس

اوراق بهادار آمریکا، موظف هستند سالانه به کمیته ی حسابرسی در با ارتباط ماهیت و مبلغ خدمات غیر حسابرسی مشاوره مدیریت که به صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا ارائه شده گزارش دهند. هم چنین گزارش سالانه اعضاء به بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا باید شامل مبالغ خدمات مشاوره مدیریت برای صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار، آمریکا با ذکر صاحب تعداد کاران و نیز درصد مبلغ خدمات غیر حسابرسی ارائه شده نسبت به درآمد حسابرسی باشد (حجتی و سعیدی، ۱۳۹۸).

مطالعات زیادی در با ارتباط اثر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسی انجام پذیرفته است لاو و پنی با بررسی دیدگاه اعتباردهندگان نسبت به ارائه خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه میدهند دریافتند زمانی که موسسه حسابرسی به شرکت مورد رسیدگی وابستگی شدیدی داشته باشند استقلال حسابرس مخدوش میگردد همچنین اگر حق الزحمه های غیر حسابرسی پایین باشد استقلال ظاهری حسابرس مخدوش نمیشود (۱۳ و) (این در حالی است که گیگر به این نتیجه دست یافت زمانی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود خدمات حسابرسی داخلی ارائه مینمایند استقلال آنها بیشتر مخدوش میگردد به هر حال دیدگاه استفاده کنندگان نسبت به ارائه هر یک از خدمات غیر حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود فرق می. کند. الزامات سال ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکتها را ملزم به افشاء خدمات غیر حسابرسی که توسط حسابرسان به آنها ارایه شده بود نمود. بعد از جلسات متعددی که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا برگزار شد این کمیسیون در سال، 2003 ده خدمات نوع غیر حسابرسی را شناسایی

نمود که ارائه آن توسط حسابرسان به صاحبکاران خود مخدوش موجب شدن استقلال حسابرس می‌گردد که این ۱۰ خدمات نوع بشرح ذیل می‌باشند:

۱- دفترداری یا هر گونه خدمات مرتبط با ثبتهای حسابداری یا صورتهای مالی صاحب کار

۲- طراحی و اجرای سیستمهای اطلاعات مالی

۳- خدمات ارزیابی یا ارزشیابی اظهار نظر دربارهی مطلوبیت یا گزارش آورده های غیرنقدی

۴- خدمات کارشناسی بیمه

۵- خدمات حسابرسی داخلی

۶- وظایف مدیریتی

۷- منابع انسانی

۸- دلال یا معامله گر مشاور سرمایه گذاری

۹- خدمات قانونی

۱۰- خدمات کارشناسی غیر مرتبط با حسابرسی که هدف کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از این کار افزایش اطمینان سرمایه گذاران نسبت به استقلال حسابرس می‌باشد.

بورس اوراق بهادار آمریکا قانون و ساربینز - اکسلی هر دو خدماتی را ممنوع نموده‌اند که در با ارتباط مشاوره مدیریت بوده و ممکن است برای استقلال حسابرس تضاد منافع به وجود بیاورد مجموعه خدماتی را که ارائه آن توسط حسابداران مستقل به صاحب کار خود ممنوع نمود مجدداً در بورس قانون اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ تجدید نظر شد که خلاصه تفاوت های موجود بین خدمات غیر حسابرسی در قانون ساینز - اکسلی ۲۰۰۲ بورس قانون اوراق بهادار آمریکا

۲۰۰۰ بورس قانون اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ و انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان شده است (جون، تورنتون، ۲۰۰۲).

گردآوری پیشینه های تحقیق منابع

همانطور که در بالا اشاره گردید این مقاله مروری بر خدمات غیر حسابرسی پرداخته و شواهد نشانگر آن است که ارائه خدمات غیر حسابرسی اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبتهای حسابداری یا صورتهای مالی خدمات حسابرسی داخلی و خدمات وظایف مدیریتی تصمیم گیری به جای مدیریت و خدمات مشاوره ی مدیریت توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود در همان سالی که حسابرسی آن شرکت را بر عهده داشته اند استقلال حسابرس را مخدوش مینماید که آیین رفتار حرفه ای نیز ارائه خدمات اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبتهای حسابداری یا صورتهای مالی را توسط حسابدار حرفه ای ممنوع نموده است هم چنین ارائه خدمات طراحی و اجرای سیستمهای اطلاعاتی و خدمات منابع انسانی استخدام کارکنان (اجرایی از دیدگاه حسابداران اعتباردهندگان و مدیران سرمایه گذاری استقلال حسابرس را مخدوش مینماید و از دیدگاه مدیران سرمایه گذاری و اعتباردهندگان کمک به ادغام و تحصیل می تواند استقلال حسابرس را مخدوش کند و خدمات اظهار نظر درباره ی آورده ی غیر نقدی سهامداران و مشاوره مالیاتی از دیدگاه اعتباردهندگان استقلال حسابرس را نقض میکند که در نهایت تجزیه و تحلیل همه داده های جمع آوری شده در ارتباط با این مقاله نشان میدهد که خدمات غیر حسابرسی در مجموع استقلال حسابرسان را نقض نمیکند و اگر بخواهیم دیدگاه چهار گروه را با هم مقایسه کنیم به این نتیجه دست خواهیم یافت که ترتیب محافظه کاری این چهار گروه به ترتیب اعتباردهندگان مدیران سرمایه گذاری حسابداران و حسابرسان میباشد و این

تحقیق پایه این گردآوری نشان می‌دهد که دیدگاه همه استفاده کنندگان نسبت به خدمات غیر حسابرسی غیر از مواردی تقریباً شبیه به همدیگر است. (مهربانی، ۱۳۸۴) یافته‌های دیگر به بررسی میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و اثر آن بر استقلال حسابرس می‌پردازد که از دیدگاه حسابداران، حسابرسان مدیران سرمایه‌گذاری و اعتباردهندگان عدم افشاء نسبت حق الزحمه‌های غیر حسابرسی به حق الزحمه‌های حسابرسی در صورتهای مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه‌های غیر حسابرسی نسبت به حق الزحمه‌های حسابرسی استقلال حسابرس را نقض می‌کند آید.

در مقاله دیگر به تأثیر همزمان انجام خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، بر استقلال حسابرس مستقل پرداخته و به این نتیجه می‌رسد که با توجه به لزوم استقلال ظاهری و باطنی برای حسابرسان و اهمیت آن در رابطه با اعتبار بخشیدن به کار، حسابرسی ارائه‌ی برخی خدمات غیر حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود این تصور را در استفاده کنندگان از صورتهای مالی ایجاد میکند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نرسند. آنچه مسلم است اگر حسابرسان از نظر جامعه مستقل به نظر نرسند استفاده کنندگان به گزارشهای حسابرسی اتکا نمیکنند و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهد شد. لذا در این تحقیق پایه این گردآوری به بررسی تأثیر میزان خدمات غیر حسابرسی، انجام خدمات غیر حسابرسی توسط گروهی غیر از گروه مسئول انجام حسابرسی و کسب مجوز از یک نهاد مطمئن مانند کمیته حسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس پرداخته ایم و نتایج تحقیق پایه این گردآوری حاکی از آن است که میزان و اندازه خدمات غیر حسابرسی بر استقائل حسابرس تأثیر دارد.

افلاطونی و نیکبخت (۱۳۹۶) در تحقیق پایه این گردآوری به این نتیجه رسیدند که افزایش در کیفیت افشاء سرعت تعدیل ساختار سرمایه را به صورت معناداری افزایش میدهد از طرفی افزایش در کیفیت اقلام تعهدی تأثیر معناداری بر سرعت تعدیل ساختار سرمایه ندارد. پاک مرام و عنایتی (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیدند که قابلیت اتکای اطلاع رسانی شرکتها بر مربوط بودن ارزش سود حسابداری طبق مدل قیمت و بازده تأثیر ندارد این در حالی است که به موقع بودن اطلاع رسانی شرکتها بر مربوط بودن ارزش سود حسابداری طبق مدل قیمت و بازده تأثیر مستقیم دارد، همچنین نوع حسابرس و ارزش دفتری سهام بر ارزش بازار سهام تأثیر مستقیم و معنادار و اندازه شرکت بر ارزش بازار سهام تأثیر معکوس و معنی داری دارد.

خواجوی و ممتازیان (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر کیفیت افشای اطلاعات مالی بر بازده جاری و آتی سهام پرداختند و یافته های آنها بیانگر این است که کیفیت افشاء بر بازده جاری و آتی سهام شرکتها تأثیر مثبتی دارد. ولی پور و همکاران (۱۳۹۳) به این نتیجه رسیدند که سود هر سهم و ارزش دفتری هر سهم از عوامل مؤثر در ارزش گذاری شرکتهای موجود در بورس اوراق بهادار تهران در دوره مطالعه هستند سایر نتایج حاکی از آن است که با افزایش سطح افشای اختیاری مربوط بودن و محتوای اطلاعاتی ارزش دفتری هر سهم افزایش یافته است. از طرفی محتوای اطلاعاتی سود هر سهم در تمام سطوح افشای اختیاری اطلاعات یکسان بوده است. الفرخ و الموتوا (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و افشای

داوطلبانه پرداختند نتایج بیان داشت که ریاست متقابل اندازه هیات مدیره و دوگانگی، وظایف رابطه ای منفی با افشای داوطلبانه دارند در حالیکه مالکیت دولتی رابطه ای مثبت با افشای داوطلبانه دارد در مقابل نسبت مدیران غیر موظف اعضای خانواده

در هيات مديره فوجود كميته حسابرسي و حضور خانواده حاكم در هيات مديره تأثير فاقد معني دار بر رويشهاي افشاي داوطلبانه دارند.

احمدی و بوری (۲۰۱۷) به بررسی تأثير برخي ويژگيهاي كيفيت حسابرسي (اعتبار) حسابرسي و تخصص در صنعت حسابرسي بر سطح افشاي داوطلبانه در گزارشهاي ساليانه پرداختند با تجزيه و تحليل دادههاي پانل از طريق نمونه اي از ۲۹ شركت پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تونس در دوره ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ نتايج نشانگر اين بود كه تخصص در صنعت حسابرسي و اعتبار حسابرسي سطح افشاي داوطلبانه را بهبود مي بخشد.

الديفتار و همكاران (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بين مالكيته نهادي و افشاي داوطلبانه و شفافيت شركت پرداختند. نتايج تجربي نشانگر اين موضوع بود كه مالكيته نهادي و مالكيته، خارجي اثرات مثبت معني داري بر افشاي داوطلبانه و شفافيت دارند. در ميان چهار ويژگي شركتي كه در تحقيق پايه اين گردآوري مورد بررسی قرار گرفته بود تنها اندازه، شركت تأثير مثبتی بر افشاي داوطلبانه و شفافيت داشت.

مارتينز و همكاران (۲۰۱۶) بيان ميدارند كه صورتهاي مالي حسابرسي و تأييد شده توسط حسابرسان مصطلح به «بيگ ۱۴ اعتماد سرمايه گذاران در بازارهاي مالي را تقويت کرده و از سوي ديگر باعث افزايش كيفيت و كميت اطلاعات افشا شده خواهند شد.

آلوس و همكاران (۲۰۱۵) به بررسی رابطه ميان افشاء، اختياري عدم تقارن اطلاعاتي و كيفيت نظام راهبردي شركت پرداختند.

آنان دريافتند كه با افزايش افشاي اختياري، عدم تقارن اطلاعاتي كاهش و كيفيت نظام راهبري شركتي افزايش مي يابد. با افزايش كيفيت گزارشگري مالي و

ارائه کامل اطلاعات در راستای استفاده بهینه سرمایه گذاران برای اتخاذ تصمیمهای مناسب و مفید هزینه سرمایه کاهش مییابد (چن و لایو (۲۰۱۵) بالاک ریشان و همکاران (۲۰۱۴) شواهدی فراهم آوردند که نشان میداد شرکتها برای افزایش شرکت خود و همچنین کاهش هزینه های تأمین مالی اقدام به افشاء با کیفیت تر میکنند

هسین لی و هو (۲۰۱۳) در پژوهشی در بازار سرمایه تایوان به این نتیجه رسیدند که سود و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکتهایی که توسط چهار موسسه برتر حسابرسی میشوند تغییر پذیرتر از شرکتهایی هستند که توسط موسسات کوچک حسابرسی می. شوند بار ارزشی سود در شرکتهایی که توسط چهار موسسه برتر حسابرسی می، شوند بسیار مربوطتر و دارای ارزش پیشبینی کنندگی بیشتری نسبت به شرکتهایی است که توسط موسسات، کوچک حسابرسی می شوند.

مطالعات پیشین در مورد کیفیت حسابرسی عمدتاً بر روی خروجی حسابرسی به وسیله اظهار نظر حسابرسی یا کیفیت حسابداری تاکید دارد.

گونگ و همکاران (۲۰۱۶) از ادغام شرکت حسابرسی در چین استفاده کردند و کاهش قابل توجهی از تلاش حسابرسی ناشی از تلفیق بازار حسابرسی را پیدا کردند اما آنها بیشتر بر روی عوامل موثر بر تلاش حسابرسی تاکید داشتند تا تاثیر تلاش حسابرسی کیفیت حسابرسی به طور خلاصه شواهد در مورد پیامدهای اقتصادی تلاش حسابرسی عموماً مبتنی بر بازارهای حسابرسی بالغ در بازارهای توسعه یافته است.

سرهان و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه ای با عنوان اجزای پیشین کیفیت حسابرسی در کشورهای MENA تأثیر کیفیت دولت در سطح شرکت و کشور کیفیت ممیزی خارجی در کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا MENA تحت تأثیر

کیفیت حاکمیت در سطح کشور آن کشورها را بررسی کردند و نشان دادند که کیفیت دولت و کیفیت حسابرسی خارجی مکمل حمایت از منافع ذینفعان از طریق تضمین امنیت کیفیت حسابرسی بالاتر بوده است.

ماسیاندر و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه ای با عنوان حسابرسان خارجی و نظارت بانکی تئوری و تجربی، تجربه یک بحران مالی با استفاده بیشتر از حسابرسان بویژه در بین بانکهای مرکزی که نقش فزایندهای در نظارت دارند را بررسی کردند. نشان دادند که کیفیت حسابرسی بالاتر با افزایش مشارکت حسابرسان در نظارت همراه است.

مانو و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه ای با عنوان ممیزی: گروهی آیا کیفیت حسابرسی و قیمت با تصمیم حسابرس رهبر برای قبول مسئولیت مرتبط است؟ به این نتیجه رسیدند که حسابرسان اصلی که مسئولیت پذیرش حسابرسی را دارند ممیزی حسابرسی بالاتری را بر عهده دارند اما ممیزیهای با کیفیت بالاتر ارائه نمی دهند. این نتایج به تجزیه و تحلیل های مختلف اضافه شده است آنها به بحث در مورد چگونگی تأثیر مشارکت سایر حسابرسان بر کیفیت حسابرسی نیز پرداخته اند. ژیانو و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه ای با عنوان چگونگی تأثیر تلاش ممیزی بر کیفیت حسابرسی فرایند حسابرسی و چشم انداز خروجی حسابرسی نشان دادند که تلاش حسابرسی با تأثیر گذاری بر فرآیند حسابرسی و بازده حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد.

نتیجه گیری

سرمایه گذاران برای تصمیم گیری برکمت کیفیت و به موقع بودن اطلاعات افشاء شده از سوی راهبران شرکت ها اتکا میکنند. در این راستا موضوع شفافیت صورتهای مالی و کیفیت افشای اطلاعات ارائه شده در آن به عنوان یک

راهکار عملی مورد توجه قرار گرفته است شفافیت اطلاعاتی و ارائه اطلاعات صحیح و به موقع توسط شرکتها یکی از مهمترین عوامل مؤثر در خصوص دستیابی به یک بازار سرمایه کار است نتایج برآورد مدل تحقیق پایه این گردآوری نشان داد که کیفیت افشای اطلاعات کیفیت حسابرسی و همچنین تصمیم گیری مدیران یعنی افزایش حجم معاملات تأثیر معنادار و مثبتی دارد (خوش کار، محمد رضایی و درستکار، ۱۳۹۸).

بررسی مبانی تئوری و ادبیات موضوع نظرات جدیدی مطرح میگردد در واقع انجام خدمات غیر حسابرسی درک حسابرسان از مشتریان و توانایی آنها برای شناسایی مسائل را بهبود میبخشد بدون آنکه استقلال حسابرسان آسیب ببیند. مرور ادبیات نشان میدهد که افزایش وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان خاص باعث میگردد که استقلال حسابرسان به چالش کشیده شود (1984.simunic). از منظر حرفه ای انجام خدمات غیر حسابرسی خدماتی را بهبود میبخشد که موجب درک حسابرسان از مشتریان و شناسایی قدرت انجام تقلبات در صورتهای مالی میباشد؛ یعنی باید با افزایش خدمات فوق بدون آسیب رساندن به کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان ارائه خدمات غیر حسابرسی را پیشنهاد میکند (استقلال حسابرسان ۱۹۹۹ Arru-nada)

از منظر دیگر محدودیت های اقتصادی به معنای وابستگی رو به رشد ناشی از بیش از درصد بالای خدمات غیر حسابرسی می گردد؛ که موجب افزایش فشار بر حسابرسان و جلوگیری از ابراز حقایق میگردد با جمع بندی نظرات فوق در یک روش عادلانه و عینی حسابرسان به علت ترس از دست دادن درآمد بیشتر موجب میگردد که استقلال حسابرسان در معرض خطر قرار گیرد (سیمومیک، ۱۹۸۴).

فرانکل و همک موافقان انجام خدمات غیر حسابرسی پیشنهاد میدهند که اگر درصد هزینه های خدمات غیر حسابرسی بیش از حد بالا باشد حسابرسها احتمالاً به مشتریان در مورد از دست دادن درآمد متمرکز موجب میشود که استقلال حسابرسان به این ترتیب از دست برود در حالی که مخالفان ادعا میکنند که تقاضا برای خدمات غیر حسابرسی به طور طبیعی افزایش می یابد.

از این رو استقلال حسابرسان افزوده میشود. در واقع خدمات غیر حسابرسی درک حسابرسان از مشتریان و توانایی آنها برای شناسایی مسائل را بهبود میبخشد که بدین ترتیب کیفیت حسابرسی را بهبود میبخشد بدون اینکه استقلال حسابرسان آسیبی ببیند. در واقع افزایش خدمات غیر حسابرسی است که باعث افزایش وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان خاص میگردد. در عین حال موجب به چالش کشیدن استقلال حسابرسان میگردد (Simunic, ۱۹۸۴) به طور کلی اینکه هر گونه ابهام و اقدام در انجام خدمات غیر حسابرسی منجر به اثرات کاهش کیفیت حسابرسی شود در وجه اول ایجاب میکند مؤسسات حسابرسی از آن کنند و به سمت پیشگیری از هر گونه تداخل حرفه ای و عارضه احتمالی آن شود ثانیاً مؤسسات حسابرسی حرفه ای باید نظارت کامل را در جهت رفع این اقدامات انجام دهند. (حجتی و سعیدی، ۱۳۹۸).

تلاش حسابرسی به طور معناداری احتمال تعدیلات حسابرسی به ویژه تعدیل رو به پایین حسابرسی را افزایش میدهد که این موضوع بیشتر مانع از مدیریت سود مشتریان شده که این نیز عمدتاً در مهار مدیریت سود مثبت منعکس میشود و باعث بهبود کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده، می شود. همسو با یافته های مربوط به احتمال بالای تعدیل حسابرسی و کیفیت بالای صورت های مالی شده، مشخص شد که تلاش حسابرسی تاثیر معنی داری بر صدور اظهار نظر مشروط

حسابرسی ندارد ولی احتمال صدور اظهار نظر مشروط حسابرسی در نبود تعدیل حسابرسی بیشتر است، بعلاوه تاثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی زمانی کاهش یابد که مشتریان متفاوت تر باشند و شرکتهای حسابرسی بزرگتر باشند شواهد نشان میدهند که تلاش حسابرسی در بهبود کیفیت حسابرسی نقش مهمی بازی میکند. با توجه به نتایج ذکر شده به مؤسسات مالی و اعتباری نهادهای قانون گذار سازمان بورس و سرمایه گذاران پیشنهاد میشود هنگام ارزیابی شفافیت، شرکتی به دوره تصدی حسابرسان به عنوان نماینده ای از کیفیت حسابرسی توجه داشته باشند. تدوین مستمر مقررات لازم با استفاده از تجربه حسابرسان به منظور بهبود محتوی گزارشات، مالی تقویت طبقه بندی مؤسسات حسابرسی بر اساس معیارهای مربوطه و ایجاد رقابت میان آنان برای اخذ رتبه برتر و ارائه خدمات با کیفیت تعیین راهکارهایی به منظور نظارت اثر بخش و مستمر حسابرسان و استفاده از دانش و تجربه بورسهای منطقه در زمینه شفاف سازی و بومی سازی آنها با توجه به شرایط، حقوقی، اقتصادی اجتماعی و سیاسی میتواند در بهبود شفافیت اطلاعاتی تأثیر بسزایی داشته باشد (جهانتیغ، مفیدی و مهدوی ۱۳۹۹).

مراجع

- خوش کار فرزین، محمد رضایی وحید ، پناهی رضا (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر افشاء اطلاعات بر کیفیت حسابرسی و تصمیم گیری سرمایه گذاران
- حجتی صادق، سعیدی پرویز (۱۳۹۸) نقش و جایگاه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی
- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۷۸) اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی آیین رفتار حرفه ای سازمان حسابرسی (لازم الاجرا از ۱/۱/۱۳۷۸)
- ربیعی، حیدر، (۱۳۹۶)، داده های بزرگ در آموزش حسابداری، نشریه ماهنامه تخصصی بانکداری و فناوری بانکداری الکترونیکی، شماره ۷۹، اردیبهشت ماه ۱۳۹۶: ۵۹-۶۳
- مهربانی حسین (۱۳۸۴) بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال ،حسابرس پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران
- میگز و دیگران (۱۳۷۵) اصول حسابرسی ۱ ترجمه عباس ارباب سلیمانی محمد نفری تهران سازمان
- سالخورده جهان تیغ سمیه ، مفیدی سید علی ، مهدوی میثم (۱۳۹۹) بررسی و تبیین تاثیر دستگاه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی نمونه موردی: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران