

رابطه کیفیت سود و استقلال حسابرس (الگویی بر تحقیقات مشاهده ای)

دکتر رسول برادران حسن زاده*

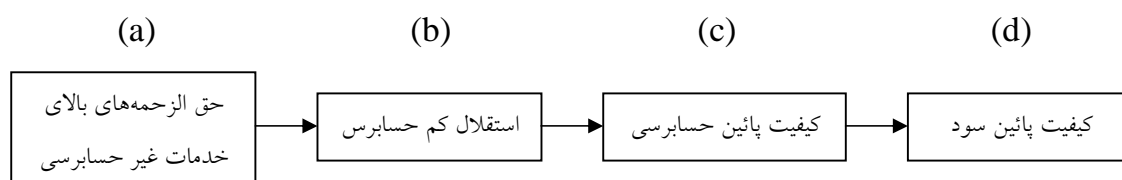
میروحید پورربی**

چکیده

در این مقاله استقلال حسابرس مستقل از دیدگاه‌های مختلف بررسی و ماهیت آن نیز تشریح گردیده است. پس از آن عوامل موثر بر استقلال حسابرس تبیین شده است از سوی دیگر ابعاد مختلف مقوله کیفیت سود مورد بحث قرار گرفته و چگونگی ارتباط آن با استقلال حسابرس تشریح شده است در این راستا میزان اقلام تعهدی اختیاری و ارائه مجدد سود بعنوان معیارهایی از کیفیت سود طرح و میزان حق الزحمه- های خدمات غیر حسابرسی و نسبت آن به کل حق الزحمه‌های دریافتی موسسات حسابرسی نیز بعنوان عامل موثر در استقلال حسابرس فرض گردیده است با توجه به کمبود تحقیقات مشاهده ای در این خصوص بویژه پژوهشهای مبتنی بر مدل‌های آماری، لذا این مقاله سعی بر آن دارد تا ضمن ارائه مدل‌های مذکور بستر مناسب برای آشنایی و بکارگیری این نوع مدل‌ها را در تحقیقات علمی فراهم آورد. از طرفی دیگر بسیاری از داده‌های این نوع مدل‌ها می‌بایست از سوی جامعه حسابداران رسمی در اختیار پژوهشگران قرار گیرد و یا اینکه جامعه بعنوان یک مرجع رسمی و حرفه‌ای، تحقیقاتی در این خصوص انجام دهد. شایان توجه است که نتایج تحقیقات می‌تواند نگرش وسیع و جامعی را در خصوص سطح کیفیت حسابرسی در کشور فراهم نموده و موجب ارتقاء سطح افشاء و شفافیت مالی در کشور گردد.

یکی از چالشهای عظیم حسابرسی در سطح ملی و حتی در عرصه بین‌الملل، تاثیر خدمات غیر حسابرسی، موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. در این خصوص تلاش‌های وسیعی از طرف نهادها و سازمان‌ها و مراجع ناظر و استفاده کننده از گزارشهای حسابرسی صورت پذیرفته است که از آن جمله می‌توان از کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC)^۲ و (POB)^۳ در ایالات متحده نام برد که طرح‌های تحقیقاتی بسیاری در این خصوص انجام داده‌اند. بطوریکه در پاسخ به افزایش نگرانی‌های قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران و عموم نسبت به قابلیت اطمینان صورتهای مالی حسابرسی شده و کیفیت گزارشگری مالی SEC درخواست کرد که کمیته (POB) تاثیرات گرایشهای اخیر در حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی و منافع عمومی ارزیابی کند.

در این رابطه نگاره زیر قابل توجه می‌باشد. که نشاندهنده دیدگاه SEC است.



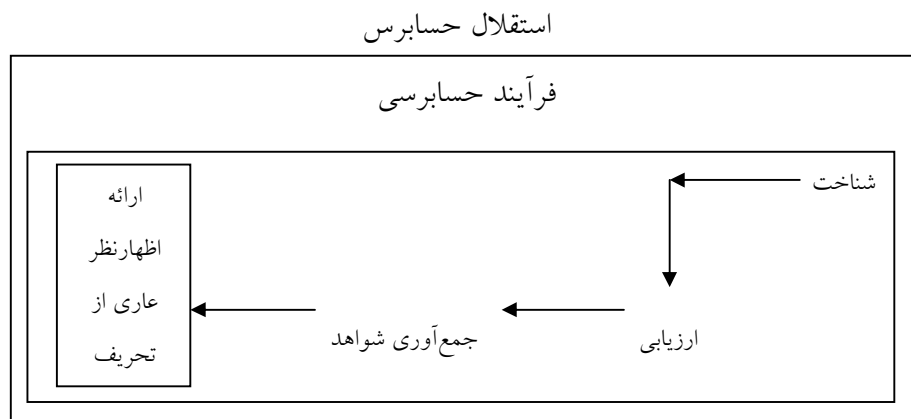
نگاره - 1

با توجه به اینکه استقلال حسابرسی قابل مشاهده نمی‌باشد. لذا در تحقیقات تجربی انجام شده این مقوله از دیدگاههای مختلف و با ابزارهای گوناگون مورد ارزیابی قرار گرفته است. در این مقاله ضمن بررسی استقلال حسابرسی از جوانب مختلف، پژوهشهای انجام یافته در این خصوص، ضمن معرفی روشها و مدل‌های بکار گرفته شده، چگونگی ارتباط آن با کیفیت سود تبیین گردیده و در نهایت نتایج تحقیقات انجام شده ارائه می‌گردد.

استقلال حسابرسی

مجموعه‌ای از قواعد حرفه‌ای و اخلاقی که حسابرسی را در اجرای فرآیند حسابرسی یعنی شناخت و ارزیابی سیستم‌های کنترل‌های داخلی، جمع‌آوری شواهد قابل اتکا، و ارائه اظهار نظر همراهی می‌کند تا

حسابرس بتواند اظهار نظر عاری از تحریف ارائه نماید، استقلال حسابرس را شکل می‌دهند.



نگاره - 2

مفهوم استقلال حسابرس در ادبیات مالی، بسیار مورد توجه قرار گرفته و تعاریف گوناگونی از آن ارائه شده است که بعضی از آنها بشرح زیر می‌باشد: (سجادی، ابراهیمی مند، 1384، 62)

نپ⁴ (1985) استقلال حسابرس را توانایی مقاومت در برابر فشار صاحب کار می‌داند.

کری⁵ (1976) معتقد است استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همان گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد.

هال و رنر⁶ (1991) معتقدند اگر چه جنبه باطنی استقلال حسابرس قابل مشاهده نیست اما هنگامی که قصور و سهل‌انگاری حسابرس نمایان می‌شود، مدارکی از نبود استقلال باطنی به دست می‌آید.

کیفیت سود⁷

سود بعنوان یکی از مهم‌ترین عناصر صورتهای مالی، مورد توجه اشخاص و گروههای مختلف ذینفع، ذیحق و ذیعلاقه می‌باشد. از سویی دیگر با توجه به مبانی حسابداری تعهدی و اصول پذیرفته شده حسابداری، سود حسابداری متأثر از برآوردها، تخصیص‌ها و روشهای ارزیابی است لذا حسابرس بعنوان شخصی که با هدف اظهار نظر در باره صورتهای مالی وارد یک شرکت می‌شود ناگزیر به دنبال جمع‌آوری شواهدی خواهد بود تا بتواند عناصر این گزارشهای مالی را بعنوان ادعاهای مدیریت در خصوص عملکرد خویش اثبات نماید. سود نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد.

تعاریف مختلف و معیارهای اندازه‌گیری متفاوتی در رابطه با کیفیت سود مطرح شده‌اند که برخی از مهم‌ترین آنها عبارتند از:

درجه‌ای که سودهای گزارش شده واقعیات اقتصادی را در بر می‌گیرند، کیفیت سود نامیده می‌شود. (پارسونز و کریشنان⁸، 2006، 2)

سود با کیفیت سودی است که روش‌ها و برآوردهای حسابداری مورد استفاده در ایجاد آن عاری از تعصب و جانبداری باشند. (لو⁹، 2008، 3)

با توجه به مباحث مطروحه یکی از کارکردهای عمده حسابرسی بازرینی و ارزیابی کیفیت سود می‌باشد بطوریکه سود گزارش شده اهداف گزارشگری مالی را پوشش دهد.

مسئله سطح کارایی حسابرسی در راه نیل به کارکرد و هدف پیش گفته با سطح استقلال حسابرس نیز گره خورده است "بطوریکه حسابرسان باید مراقب عکس‌العمل‌ها باشند و یا از هر گونه تأثیر و نفوذی که می‌تواند بر بی طرفی آنان لطمه بزند و در اثر آن عینیت مورد انتظار از آن‌ها کاهش یابد، اجتناب کنند." (حساس یگانه، 1384، 206)

حق‌الزحمه‌های خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس

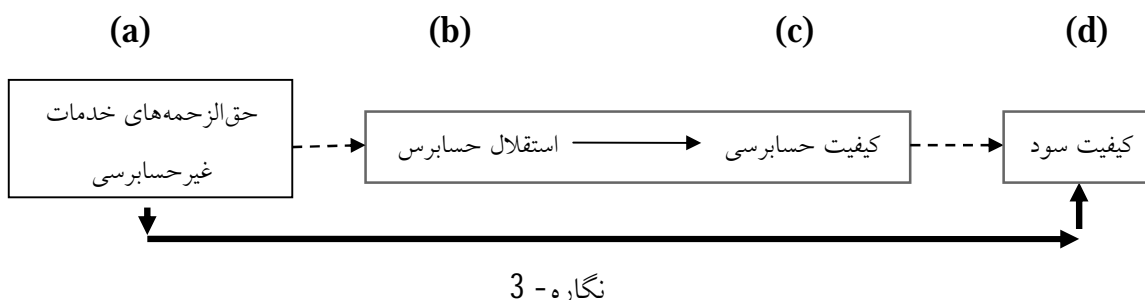
برای اطمینان بخشیدن به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی در خصوص صحت و قابلیت اتکائی آنها، مدیریت از حسابرسان مستقل برای ارزیابی گزارشهای مالی دعوت می‌نماید. به هر حال مدیریت فرآیند بکارگیری حسابرس مستقل و قراردادهای حسابرسی، و حق‌الزحمه آنها را به عهده دارد بنابراین "حسابرسان مشوق‌هایی دارند که از فشار بر مدیریت ناشی می‌شود. این دلالت بر آن دارد که قابلیت اطمینان اطلاعات موجود در صورتهای مالی حسابرسی شده بستگی به سطح استقلال حسابرس دارد." (دی و دیگران¹⁰، 2001، 5)

قوانین جدید مربوط به افشائی حق‌الزحمه‌های حسابرسان مستقل مانند بخش 201 قانون سارینز-اکسلی¹¹ (2001) نیز ناشی از نگرانی‌های SEC در این موارد است که:

حق‌الزحمه‌های بالا می‌تواند بر استقلال حسابرس آسیب بزند و باعث پایین آمدن کیفیت حسابرسی و در نهایت موجب پائین آمدن کیفیت سود شود " این وضعیت حسابرسان را می‌توان با بیان ساده‌ای تشریح

کرد. هر چه ریسک شخصی کسب و کار حسابرس بیشتر باشد، احتمال تعدیل گزارش حسابرسی بر حسب موضوع مورد توافق یا کشمکش، بیشتر خواهد بود." (حساس یگانه، 1384، 203)

به هر حال چون استقلال حسابرس غیر قابل مشاهده است بررسی مستقیم ارتباط بین حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس دشوار است. بنابراین با توجه به نگاره - 1 می توان شکل زیر را ارائه نمود.



تحقیقات بسیاری در خصوص ارتباط حق الزحمه‌ای خدمات غیر حسابرسی و کیفیت حسابرسی انجام شده است که عمدتاً از الگوی فوق استفاده نموده‌اند. بطوریکه استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی بعنوان یک جعبه در نظر گرفته می‌شود و تنها خروجی این جعبه کیفیت سود می‌باشد. که از معیارهای مختلفی همچون میزان مدیریت سود، ارائه مجدد سود و ... قابل تحقیق و بررسی است.

پیشینه پژوهشی

های و دیگران¹² (2006) در تحقیقی تحت عنوان "خدمات غیر حسابرسی و کیفیت حسابرسی" تاثیر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق سه دسته آزمون برای این بررسی مورد استفاده قرار گرفته است. آزمون اول، ارتباط بین حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و حق الزحمه‌های حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد، آزمون دوم ارتباط بین حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و گزارش‌های حسابرسی مشروط و تعدیلی و گزارش سوم ارتباط بین حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و دوام (تصدی) حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که زمانی که حسابرسان خدمات غیر حسابرسی ارائه می‌دهند استقلال حسابرس در ظاهر دچار اختلال می‌شود اما ارائه این خدمات بر استقلال نظر (رای) حسابرس تاثیری ندارد.

تحقیقی تحت عنوان "تعیین ارتباط بین حق الزحمه‌های حسابرسی، حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و اقلام تعهدی غیر عادی" توسط آنتل و دیگران¹³ (2004) انجام گرفته است. در این تحقیق ارتباط بین سه متغیر مذکور مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حق الزحمه‌های غیر حسابرسی اقلام تعهدی غیر عادی را کاهش می‌دهند که این منتج از تاثیرات خدمات غیر حسابرسی است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه‌های حسابرسی اقلام تعهدی غیر عادی را افزایش می‌دهند که سازگار با تئوری های رفتاری تاثیر ناخودآگاه یا جانبدارانه در ارتباط مشتری-حسابرس می‌باشد.

تحقیقی توسط هویتاش و دیگران¹⁴ (2007) به منظور بررسی رابطه بین حق الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی در طول دوره 2000-2003 انجام گرفته است. نتایج تحقیق نشان داد که ارتباط منفی عمده‌ای بین حق الزحمه‌های کل و هر دو معیار کیفیت حسابرسی - معیار اقلام تعهدی توسعه داده شده توسط دچو و دیچو¹⁵ (2002) و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری تعدیل شده - در طول دوره مورد بررسی وجود دارد.

در تحقیقی تحت عنوان "انواع حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی" که توسط هوانق و دیگران¹⁶ (2007) انجام شده، نشان داده شد که مدارک ضعیفی مبنی بر جانبدارانه بودن گزارش-های مالی در زمان بالا بودن نسبت‌های حق الزحمه خدمات مالیاتی و سایر خدمات وجود دارد.

دی و دیگران¹⁰ (2002) در تحقیق خود تحت عنوان "کیفیت سود و استقلال حسابرسی با استفاده از داده‌های حق الزحمه‌های غیر حسابرسی" به این نتیجه رسیدند که شرکتهای مورد بررسی که حق الزحمه غیرحسابرسی بیشتری می‌پردازند دارای سود با اقلام تعهدی اختیاری و کل بیشتری می‌باشند. این نتیجه توصیه می‌کند که حسابرسان تلاش کمتری را برای جلوگیری از افزایش مدیریت سود برای مشتریانی که از آنها حق الزحمه‌های غیر حسابرسی بیشتری دریافت می‌کنند، به کار می‌گیرند.

تحقیق انجام شده توسط بلوم فیلد و شکمن¹⁷ (2008) تحت عنوان "حق الزحمه‌های غیر حسابرسی، ویژگی‌های حسابرسی و ارائه مجدد سود" به بررسی ارتباط بین متغیرهای کیفیت مربوط به ویژگی‌های حسابرسی و متغیرهای کمی میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی و نسبت آن به کل درآمد موسسات حسابرسی و همچنین ارائه مجدد سود بعنوان معیاری از کیفیت سود پرداختند نتایج آنها که با استفاده از مدل رگرسیون پروبیت¹⁸ انجام شده نشان داد که (1) شواهد محدودی در خصوص ارتباط بین حق الزحمه

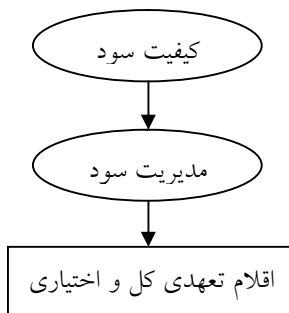
خدمات غیرحسابرسی و ارائه مجدد سود وجود دارد (2) شواهد قوی و محکم نشان می‌دهد که بین سطح کل حق الزحمه‌های پرداختی (حسابرسی و غیرحسابرسی) توسط مشتریان و پیش‌بینی ارائه مجدد سود ارتباط معنی‌دار وجود دارد.

الگوی پیشنهادی

با توجه به تحقیقات انجام شده در خارج از کشور و مطالب پیش گفته در خصوص کیفیت سود و همچنین فقدان پژوهش‌های مبتنی بر مدل‌های آماری مربوط به استقلال حسابرس و از سویی دیگر خدمات غیرحسابرسی که توسط موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور انجام می‌پذیرد، پژوهش در این حوزه را پر اهمیت نموده و عوامل موثر بر استقلال حسابرس را بعنوان چالش عمده حرفه حسابرسی برجسته می‌نماید.

"اندازه‌گیری کیفیت سود مشکل است، به هر حال تحقیقات قبلی کیفیت سود را نسبت به سطح مدیریت سود بیان می‌کنند" (دی و دیگران¹⁰، 2002، 8)

بطوریکه:

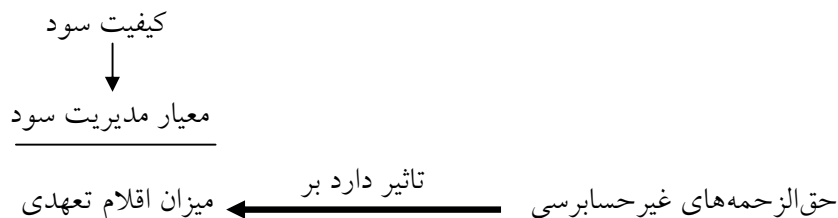


نگاره - 4

اقلام تعهدی معیاری قوی و کم هزینه از کیفیت سود ارائه می‌دهند. (ریچاردسون¹⁹، 2001)

SEC نیز بیان می‌کند که سودهای مدیریت شده از کیفیت پائینی برخوردار هستند. (لویت²⁰، 1998)

بنابراین:



اقدام تعهدی را می توان با استفاده از مدل مقطعی جونز²¹ به دو قسمت تقسیم نمود.

$$TA^{22} = DA^{23} + NDA^{24}$$

اقدام تعهدی اختیاری کل = اقدام تعهدی اختیاری + اقدام تعهدی غیراختیاری

که در این خصوص پژوهشهای بسیاری در کشور انجام شده است.

با توجه به پیش فرض بالا می توان مدلی بشرح زیر را ارائه نمود:

$$DA \text{ یا } TA = \alpha + \beta_1 NAF + \beta_2 CFO + \beta_3 Leverage + \beta_4 Size + \beta_5 Growth + \beta_6 Stress$$

NAF²⁵: نسبت حق الزحمه های غیرحسابرسی بر کل حق الزحمه های دریافتی حسابرس

CFO²⁶: جریان نقد حاصل از عملیاتی بر کل داراییها

Leverage: درجه اهرم (کل بدهی بر کل دارایی)

Size: لگاریتم جمع دارئیها

Growth: معیار رشد [(ارزش بازار حقوق صاحبان سهام + بدهی) بر ارزش دفتری دارئیها]

Stress: اگر شرکت مشمول ماده 141 قانون تجارت باشد ضریب یک و در غیر اینصورت ضریب

صفر است.

نتیجه گیری

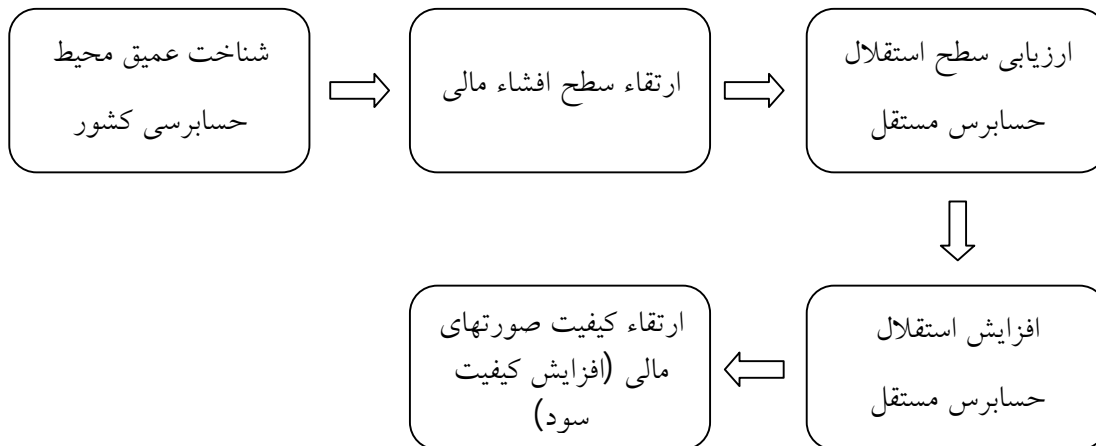
از آنجا که نظر حسابرس برای ارزیابی قابلیت اتکاء صورت های مالی که توسط مدیریت صاحبکار

تهیه شده، ارائه می گردد، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می رسد. ارائه خدمات غیرحسابرسی

ممکن است استقلال حسابرس را کاهش داده و بنابراین منجر به پایین آمدن کیفیت حسابرسی ها و به دنبال

آن باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود. بنابراین برای افزایش استقلال حسابرس مستقل و در نتیجه

ارتقاء کیفیت صورتهای مالی که کیفیت سود جزئی از آن می باشد می توان ننگاره زیر را مورد توجه قرار داد:



نگاره - 5

همانطور که در نگاره نشان داده شده است برای افزایش سطح استقلال حسابرس و به تبع آن ارتقاء کیفیت صورتهای مالی، سطح استقلال حسابرس مستقل باید مورد ارزیابی قرار گیرد که مدل مربوط به آن در این مقاله ارائه شده است.

مدل ارائه شده در اشکال دیگر و با توجه به قوانین و مقررات سایر کشورها آزمون گردیده و نتایج متفاوتی حاصل شده است. در حال حاضر در ایران بعضی از داده‌های مورد نیاز مدل مذکور توسط شرکتهای سهامی و مراجع و جامعه حسابداران رسمی ارائه نمی‌شود، بنابراین امید است با افزایش سطح افشاء مالی و انجام پژوهش‌های لازم در این حوزه بتوان گامی موثر در عرصه ارزیابی سطح استقلال حسابرس و عوامل موثر بر آن برداشت. که این خود می‌تواند نقطه آغازین بر شناخت محیط حسابرسی کشور از بعد استقلال حسابرس مبتنی بر تحقیق تجربی و غیر پیمایشی (غیر پرسشنامه) باشد.

پی نوشت:

* استادیار، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز

** عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور (کارشناس ارشد حسابداری)

- 1- Empirical
- 2- Securities Exchange Commission
- 3- Publish Oversight Board
- 4- Knapp
- 5- Carey
- 6- Hall & Renner

- 7- Earnings quality
- 8- Parsons & Krishnan
- 9- Lo
- 10- Dee et al
- 11- Sarbanes-Oxley
- 12- Hay et al
- 13- Antel et al
- 14- Hoitash et al
- 15- Decho & Dicho
- 16- Huang et al
- 17- Bloomfield & shackman
- 18- Probit regression model
- 19- Richardson
- 20- Levitt
- 21- Jones (1991)
- 22- Total Accruals
- 23- Discretionary Accruals
- 24- Non discretionary Accruals
- 25- Non-Audit fees
- 26- Cash Flow from Operating

منابع

- 1- سجادی، سید حسین و مهدی ابراهیمی مند (1384)، "عوامل افزایشده استقلال حسابرس مستقل"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره 40، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، صص 61-80.
- 2- حساس یگانه، یحیی (1384)، "فلسفه حسابرسی"، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- 3- Bloomfield, Deborah & Joshua Shackman (2008), "*Non-audit service fees, auditor characteristics and earnings restatements*", Journal of management auditing, Vol. 23, No. 2, pp 125-141.
- 4- Hay, david & Robert Knechel & Vivian Li (2006), "*Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence*", Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 33, pp 715-734.
- 5- Antel, Rick & Elizabeth A. Gordon & Ganapathi Narayanamoorthy (2004), "*The Joint Determination of Audit Fees, Non-Audit Fees, and Abnormal Accruals*", Yale ICF Working Paper No. 02-21.

- 6- Hoitash, Rani & Ariel Markelevich & Charles A. Barragato (2007), " ***Auditor Fees and Audit Quality***", Journal of Managerial Auditing, Vol. 22, No. 8.
- 7- Huang, Hua-Wei & Mishra Suchismita & Raghunandan K. (2007), " ***Types of Nonaudit Fees and Financial Reporting Quality***", Journal of practice & theory, vol. 28, no. 1.
- 8- Dee, Callaway Carol & Ayalew Lulseged & Tanya S. Nowlin (2002), " ***Earnings QAUALITY AND Auditor Independence: An Examination Using Non-Audit fee Daata***", American Accounting Association Mid-year Auditing section conference.
- 9- Parsons, L.M., Krishnan, V. (2006), " ***Getting to the Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality***", working paper from University of Alabama and Lehigh University - Department of Accounting, pp 2.
- 10- Lo, K. (2008), " ***Earnings Management and Earnings Quality***", working paper from University of British Columbia, pp 3.

Relation Between Earnings Quality and Auditor Independency (a pattern for experimental researches)

Rasoul Baradaran Hassanzadeh ,Meir Vahid Porrabbi

Abstract

In this study an auditor independency examined from different points of views and also analysis its nature in detail. Then the factors that affect an auditor independency and its relation between auditor independency will be discussed. For this purpose the mount of accruals and representation of earning will be considered as scales for earnings quality and also the fees received from other accounting organizations will be considered as factors that affect an auditor independency. Because of lack of empirical researches about this subject and specially lack of statistic models, this study will attempt to present models mentioned above so that it enables you to gain to the methods which help you in your researches. On the other hand data which is going to be used in this model should be produced by Association of Certified Public Accountants and or it as a formal and professional source does researches in this field. The result of this research is an expanded outlook about auditing quality in our country and prompt financial clarification and revealing level in our country.

1. Assistant Professor of Accounting, Islamic **Azad** University Tabriz Branch ,Tabriz Iran

2. Faculty Member of **Peyam Noor** University