

بررسی نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابداری اداره کل دادگستری استان گلستان

حسن ثناگوا و علی یزدانی ۲

۱ کارشناسی ارشد، گروه مدیریت، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران - hasannsa53@gmail.com
نویسنده مسئول
۲ کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، واحد دامغان، دانشگاه آزاد اسلامی، دامغان، ایران - yazdani5281@gmail.com

چکیده

زمینه و هدف: هدف از انجام این پژوهش، بررسی تأثیر دستورالعمل کنترل‌های داخلی اداره کل دادگستری استان گلستان بر کیفیت حسابداری و هزینه‌های حسابداری می‌باشد. روش تحقیق: این تحقیق، از جهت همبستگی و روش شناسی تحقیق، از نوع شبه تجربی و پس رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته و در حوزه ی تحقیقات اثباتی حسابداری است و مبتنی بر اطلاعات واقعی است. جامعه آماری این تحقیق تمامی کارکنان اداره کل دادگستری استان گلستان است. در این پژوهش برای محاسبه کیفیت حسابداری از کیفیت اقلام تعهدی که بر اساس مدل تعدیل شده کاسنیک محاسبه می‌گردد، استفاده شده است. یافته‌ها و نتیجه‌گیری: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی با افزایش کیفیت حسابداری همراه بوده و برخلاف انتظار باعث کاهش هزینه‌های حسابداری نشده است.

واژه‌های کلیدی: کنترل داخلی، حسابداری، دادگستری

مقدمه

تصمیمات مربوط به آینده همیشه با ریسک و عدم اطمینان همراه می باشند و این ریسک با تضاد منافع موجود بین مالکان و مدیران افزایش پیدا می کند. این نکته غیر قابل انکار است که اطلاعات مالی می بایست برای استفاده کنندگان، مفید و قابل اتکا باشند. صورتهای مالی مهم ترین منبع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری های اقتصادی بوده و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می کند. استفاده کنندگان، ارزش و اهمیت زیادی برای کیفیت، شفافیت و اعتمادپذیری صورتهای مالی قائل اند. یکی از عوامل موثر در افزایش اعتماد استفاده کنندگان به اطلاعات ارائه شده، کیفیت حسابرسی صورت-های مالی می باشد. یکی از عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابرسی را می توان نظام راهبری شرکتی دانست. راهبری شرکتی از جمله موضوعات جدیدی است که در سال های اخیر در بازار سرمایه توجه زیادی را به خود جلب نموده است. راهبری شرکتی فراهم کننده ساختاری است که از طریق آن اهداف سازمان تنظیم، و ابزارهای دسترسی به اهداف و نظارت بر عملکرد مالی معین می شود. به عبارتی راهبری شرکتی با ایجاد روابط مناسب و نظارت اثربخش بر عملکرد شرکت، تحقق اهداف راهبردی آن را در راستای حفظ حقوق سهامداران و ذینفعات میسر می سازد (۱).

تأکید میانی اولیه حاکمیت شرکتی، بیشتر بر موضوع راهبرد شرکت ها و حقوق سهامداران قرار داشت و بعدها با طرح دیدگاه های جدیدتر، به سمت توجه جدی به حقوق کلیه ذینفعان گرایش یافت. در سال های اخیر، پیشرفت های زیادی در زمینه موضوع حاکمیت شرکتی در سطح جهان صورت گرفته است و کشورهای پیشرو در این زمینه به تقویت نظام حاکمیت شرکتی خود ادامه می دهند و دامنه توجه آن را به سمت موضوع هایی مانند سهامداران و روابط آنها، مسئولیت پاسخگویی، بهبود عملکرد هیئت مدیره، کمیته های هیئت مدیره، حسابرسان و نظام های حسابداری و کنترل داخلی، گسترش داده اند (۲).

استقرار نظام راهبری در یک مجموعه از طریق استقرار مکانیزم های عملیاتی و قانونی آن صورت می گیرد که تضمین کننده حرکت بنگاه ها در جهت حفظ منافع گروه های ذینفع می باشد. لذا ماهیت مکانیزم های راهبری از نوع مکانیزم کنترلی بازدارنده یا کشف و اصلاح کننده و در تعبیر کلی تر، نظارتی محسوب می شوند. حاکمیت شرکتی، شرایط نظارتی فراهم می آورد که جهت افزایش اثربخشی آن، نیاز به وجود حسابرسان مستقل می باشد. راهبری شرکتی در کنار حسابرسی مستقل سعی دارد از منافع سهامداران در مقابل مدیران شرکت ها پشتیبانی و از انتقال منابع به نفع مدیران و یا استفاده نادرست از آنها جلوگیری کند. به طوری که وجود نظام راهبری مناسب می تواند به تحقق اهداف حسابرسی کمک کند و با ایجاد فضای شفاف اطلاعاتی باعث می گردد که نه تنها سرمایه گذران و سهامداران بلکه کلیه ذینفعان از طریق افزایش در کیفیت حسابرسی، تصمیمات آگاهانه تری اتخاذ نمایند.

نکته حائز اهمیت دیگر در خصوص خدمات ارائه شده توسط حسابرسان که باید به آن توجه گردد، هزینه های حسابرسی می باشد. حسابرسان خدمات خود به صاحبکار را در قبال دریافت حق الزحمه ارائه می دهند که در بسیاری مواقع رقمی در خور توجه برای شرکت ها محسوب می گردد بنابراین این آگاهی پیدا کردن از عوامل اثر گذار بر آن برای هر دو طرف امری مهم است (۳).

اگر نظام راهبری را مجموعه ای از کنترل های داخلی و خارجی بنگاه تصور کنیم، در نتیجه انتظار می رود، از برخی جهات نظمی بنا کند که از طریق کاهش ریسک گزارشگری نامطلوب و اقدامات متقالبانه به اثربخشی و کارایی بیشتر فرایند حسابرسی و در نتیجه افزایش کیفیت حسابرسی کمک قابل توجهی نماید. همچنین این نظام راهبری می تواند اثر کاهنده ای بر حجم کار حسابرسی و ریسک آن داشته باشد که باعث می گردد حسابرسی با وقت و هزینه کمتری انجام پذیر باشد. اما با توجه به مطالب مطرح شده، در ایران به علت جدید بودن بحث نظام راهبری و تدوین قوانین و مقررات مربوط به آن در خصوص تشکیل کمیته های حسابرسی و پیاده سازی کنترل های داخلی توسط سازمان های ذیربط، تحقیق تجربی که به بررسی تأثیر دستورالعمل کنترل های داخلی اداره کل دادگستری استان گلستان که در راستای راهبری شرکتی تدوین شده، بر کیفیت حسابرسی و هزینه های حسابرسی پرداخته باشد انجام نشده است. بنابراین در این پژوهش بررسی تأثیر دستورالعمل کنترل های داخلی اداره کل دادگستری استان گلستان بر کیفیت حسابرسی و هزینه های حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است (۴).

مفهوم کنترل های داخلی

در ادبیات حسابداری، مفهوم کنترل داخلی به عنوان یک مدل کنترلی طراحی شده تعریف شده است که وظیفه اجرای آن با مدیریت و کارکنان، در تمام سطوح سازمان می باشد و هدف از اجرای آن به منظور فراهم نمودن اطمینان معقول در مورد دستیابی به اهداف سازمانی، مرتبط با استفاده مناسب و صحیح از دستور العمل ها، حفاظت از دارایی ها و میراث فرهنگی، منابع انسانی و بهبود کیفیت فعالیت های اطلاعاتی صورت می پذیرد. گوش و همکاران (۲۰۱۰)، کنترل های داخلی را یکی از ابزارهای مهم اطمینان دهی از حفظ منافع سرمایه گذاران و نیز هدایت اثربخش و کارآیی واحدهای اقتصادی می دانند به طوری که وجود کنترل های داخلی اثربخش از یک سو سبب اطمینان دهی از حفظ منافع سرمایه گذاران می شود و به عبارتی نوعی ابزار نظارتی محسوب می شود و از طرف دیگر به عنوان یک ابزار مدیریتی مهم جهت راهبری شرکت در جهت کار آیی و اثربخشی عملیات و نیز تحصیل اهداف مدنظر آنان تلقی می شود.

مهم ترین و معروف ترین سیستم کنترل داخلی، چارچوب طرح شده از سوی کمیته سازمانهای مسئول کمیسیون تردوی ملقب به کوزو است. طبق تعریف ارائه شده در این چارچوب، کنترل داخلی فرآیندی است که هیات مدیره، مدیریت و سایر کارکنان برقرار می کنند برای فراهم کردن اطمینان معقول از دستیابی به اهداف: اثربخشی و کارآیی عملیات، قابل اعتمادیون گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات مربوط. گروه اول به اهداف اساسی یک واحد اقتصادی شامل اهداف مرتبط با عملکرد، سود آوری، و حفاظت از دارایی ها اشاره دارد. گروه دوم، به فرآیند تهیه و تنظیم گزارش های مالی اتکاپذیر برای مقاصد عمومی مربوط می شود. گروه سوم، نیز با رعایت قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت های مختلف واحد اقتصادی سر و کار دارد. هر یک از این گروهها ضمن این که جنبه های مشترکی دارند، به نیازهای متفاوتی می پردازند که زمینه های تمرکز صریح و دقیقی را برای برآورده ساختن نیازهای گوناگون به دست می دهند (۵).

کیفیت حسابرسی

از کیفیت حسابرسی تعاریف گوناگونی به عمل آمده است. یکی از متداول ترین آنها، تعریفی است که توسط "دی آنجلو" در سال ۱۹۸۱ ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار، از احتمال اینکه حسابرسی، (الف) موارد تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، (ب) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند. احتمال اینکه حسابرسی موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرسی، و احتمال اینکه حسابرسی این موارد کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرسی بستگی دارد (۶).

پالمروس (۱۹۸۸)، کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتبار دهی حسابرسی تعریف می کند. از آنجا که هدف از حسابرسی ایجاد اطمینان نسبت به صورتهای مالی است، کیفیت حسابرسی به این عنوان تعریف می شود که صورت های مالی حسابرسی شده عاری از تحریفات با اهمیت باشد. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تاکید می نماید. یعنی قابلیت اطمینان به صورت های مالی حسابرسی شده، کیفیت حسابرسی را منعکس می کند.

تیتمان و ترومن (۱۹۸۶)، کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه گذاران قرار می گیرند. از آنجا که هدف حسابرسی، ایجاد اطمینان نسبت به صورت های مالی است، لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت - های مالی حسابرسی شده از تحریف های با اهمیت است. در واقع قابل اعتماد بودن صورت های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می کند. کیفیت حسابرسی مبتنی بر حسابرسی های انجام شده است. زیرا سطح اطمینان صورتهای مالی حسابرسی شده را نمی توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد (۷).

دیویدسون و نیو (۱۹۹۳)، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسی در کشف و حذف تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می دانند.

او کیف " و همکاران (۱۹۹۴)، معتقدند کیفیت حسابرسی، شامل رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی در پذیرش کار، انجام حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی است.

تعریف ارائه شده از پیچ (۲۰۰۵)، درباره کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت های مالی که حسابرسی بتواند آنها را کشف و گزارش کند،
- احتمال اینکه حسابرس برای صورتهای مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند، - دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آن گزارش صادر کرده است.
- سنجه ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده های حسابداری (۸).

عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی

تاریخچه تحقیقات در زمینه کیفیت حسابرسی را می توان به دو دسته اصلی تقسیم نمود. دسته اول تحقیقاتی هستند که از دیدگاه عرضه کنندگان صورت گرفته که عمدتاً بر عواملی تاکید می کند که بر توانایی های حسابرس در ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر تاثیر می گذارد. دسته دوم تحقیقاتی هستند که از دیدگاه تقاضاکنندگان صورت گرفته که عمدتاً با عواملی سر و کار دارد که بر استفاده کنندگان گزارشات حسابرسی، از جمله سهامداران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحب کاران تاثیر می گذارد.

موسسات حسابرسی

از دیدگاه حسابرسان توانایی های حسابرس و انگیزه های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی موثر است. همچنین حسابرسان حرفه ای و مجرب درک بالاتری از اشتباهات مرتکب شده در تهیه صورتهای مالی دارند که این امر می تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد (لیبی و فردریک ، ۱۹۹۰). بر اساس این دیدگاه، اندازه موسسه حسابرسی یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو معتقد است که موسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می کنند، زیرا علاقمند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریان بیشتری دارند نگران از دست دادن آنها نمی باشند. تصور بر این است که چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می کنند. نوع صنعت مورد تخصص حسابرس نیز با کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی دارد. به عبارتی حسابرسانی که در صنعتی تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه هر اندازه، موسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری دارد (۹).

نهاده های حسابرسی

دو نهاد اصلی در فرایند حسابرسی عبارت اند از افراد گروه رسیدگی و آزمون های حسابرسی که به منظور گرد آوری شواهد انجام می شوند. کیفیت حسابرسی هنگامی افزایش می یابد که کار رسیدگی به افراد شایسته محول شود. در حالی که ممکن است به گونه منطقی فرض شود که شایستگی حسابرسان بر اساس الزامات آموزش عمومی و گواهی نامه های حرفه ای تعیین می شود، اما واقعیت این است که شناخت بسیار اندکی از افرادی وجود دارد که کار حسابرسی انجام می دهند. همچنین به رغم اهمیت بنیادی شواهد حسابرسی (دومین نهاد در فرایند حسابرسی)، در زمینه کیفیت حسابرسی، شناخت از آن کافی نیست. قابلیت اتکا و مربوط بودن شواهد گردآوری شده، دو موضوع مهمی هستند که باید نسبت به آن شناخت کسب شود. به عنوان نمونه، اخذ تأییدیه حسابهای دریافتنی، از آزمون هایی است که طبق استانداردهای حسابرسی، الزامی شده است (۱۰).

فرایند حسابرسی

فرایند حسابرسی، نحوه به کار گرفتن نهاد های حسابرسی را نشان می دهد. فرایند حسابرسی شامل تصمیمات و قضاوت هایی است که حسابرسان در رابطه با برنامه ریزی، گرد آوری شواهد و تفسیر شواهد به منظور احراز الزامات گسترده استانداردهای حسابرسی، اتخاذ می کنند تا شواهد کافی و قابل اطمینان به عنوان پشتوانه اظهار نظر خود فراهم آورند. پژوهش های انجام شده در زمینه فرایند حسابرسی، بر اساس مبانی اقتصادی هستند و فرایند حسابرسی را به عنوان تابع تولید در نظر گرفته اند. هدف آنها درک نهاد های فرایند تولید (ساعات کار و گروه رسیدگی کننده)، کارایی این نهاد ها و جانشینی آنها در شرایط حسابرسی مختلف است (۱۱).

صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی

مؤسسات حسابرسی، یک صنعت را تشکیل می دهند. ساختار هر صنعت می تواند رفتار اقتصادی در بازارها (مانند میزان کیفیت محصول و قیمت گذاری خدمات را تحت تاثیر قرار دهد. به رغم اهمیت بالقوه ساختار صنعت در زمینه اداره اقتصادی مؤسسات حسابرسی، پژوهش های اندکی در این حوزه انجام شده است.

اگر چه تسلط مؤسسات بزرگ، احتمالاً پیامد منطقی صرفه اقتصادی ناشی از مقیاس است، اما قانون گذاران نگرانی هایی را در خصوص رشد تسلط بازار توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ و تاثیر منفی احتمالی آن بر کیفیت حسابرسی (به دلیل نبود رقابت) ابراز کرده اند.

پیامدهای اقتصادی ستانده های حسابرسی

یکی از ابعاد ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی، بررسی پیامدهای اقتصادی ستانده های حسابرسی بر شرکت ها و استفاده کنندگان برون سازمانی است. تجزیه و تحلیل اقتصادی ستانده های حسابرسی از آن جهت حائز اهمیت است که ارزشمندی و محتوای اطلاعاتی گزارش های حسابرسی و پیامدهای اقتصادی آن را نشان می دهد (۱۲).

اندازه گیری کیفیت حسابرسی

ساختار کیفیت حسابرسی چند بعدی ولی نامشهود است، به همین جهت اندازه گیری آن بسیار دشوار است. در مورد اندازه گیری کیفیت حسابرسی، آرا متعددی وجود دارد از جمله، دیویدسون و نیو (۱۹۹۳)، معتقدند که کیفیت حسابرسی را می توان از طریق تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده اندازه گیری کرد.

پالمروس (۱۹۸۸)، از میزان دعاوی حقوقی علیه حسابرسان برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده کرده است و اعتقاد دارد که کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، با یکدیگر همبستگی مثبت دارند.

رد و کار سلو (۲۰۱۵)، برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی از میزان اقلام تعهدی غیر اختیاری استفاده کرده اند. آنها معتقدند این اقلام تحت تاثیر رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت قرار دارند، به عبارتی می توان گفت که در یک حسابرسی با کیفیت، اقلام تعهدی غیر اختیاری کمتری مشاهده خواهد شد.

از آنجا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارند، و با توجه به اینکه تحقیقات معدود در زمینه ایجاد چارچوب یا مدل ادراکی کیفیت حسابرسی انجام شده است، تعیین چارچوبی برای مشخص نمودن کیفیت حسابرسی موضوع با اهمیت محسوب می گردد (۱۳).

کاتاناک و واکر مدلی معرفی کردند که نشان می دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسی است. این عوامل عبارتند از: توانایی های حسابرسی (از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی و اجرای حرفه ای) (از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت). علاوه بر ویژگی های عملکرد فوق مدل آنها شامل تاثیر انگیزه های اقتصادی (از قبیل حق الزحمه، مخارج، کارائی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره ای)، ساختار بازار (از جمله رقابت، تمرکز صنعت، صرفه جویی در مقیاس و مکانیزم های قانون گذاری و وضعیت استخدامی حسابرسی) نیز می باشد... کارسلوو همکاران (۱۹۹۲) به نقل از خواجوی (۱۳۹۲)، ۹ قلم که از سوی حسابرسان، تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از صورتهای مالی به عنوان معیارهای کیفیت حسابرسی شناخته شده است را ارائه کردند. این اقلام شامل اندازه مؤسسه، تجربه مؤسسه و تیم حسابرسی، تخصص در صنعت، پاسخ به نیاز صاحبکار، مطابقت با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، مشارکت مدیران شرکت، تعهد مؤسسه به کیفیت، شهرت و دوره تصدی است.

پژوهش های انجام شده در ایران نشان می دهد که کیفیت حسابرسی عمدتاً تابع دو متغیر کلیدی مرتبط با عملکرد حسابرسی (موسسه حسابرسی است،

۱. شایستگی، شامل دانش و تجربه

۲. استقلال و اجرای حرفه ای عملیات حسابرسی و مانند اینها. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی یعنی کشف تحریف های با اهمیت شایستگی) و انعکاس آنها در گزارش حسابرسی (استقلال) است (۱۴).

حق الزحمه حسابرسی حق الزحمه حسابرسی

یکی از موضوعات حائز اهمیت هم برای حسابرس و هم برای شرکت می باشد و یکی از مسئولیت های کمیته حسابرسی، مذاکره با حسابرس و پیشنهاد حق الزحمه حسابرسی است. منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه های تامین می شود که از انعقاد قرارداد با صاحب کار عاید می گردد و برای بسیاری از صاحب کاران هزینه حسابرسی، رقمی در خور توجه است. عوامل زیادی بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر گذار است و آگاهی از آن، هم برای صاحب کار و هم برای حسابرس مفید است. با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، موسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود هستند، بطوریکه هم در آمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند (۱۵).

رابطه بین دستور العمل کنترل های داخلی با کیفیت و هزینه های حسابرسی

هدف اصلی گزارشگری مالی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به استفاده کنندگان برای اتخاذ تصمیم های مالی در ارتباط با واحد تجاری است. قابلیت اتکا و مربوط بودن، اصلی ترین ویژگی های کیفی هستند که به سودمندی اطلاعات منجر می شوند. با در نظر گرفتن تئوری نمایندگی، حسابرسی با کیفیت، از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان صورتهای مالی، اثرات منفی جدایی مالکیت از مدیریت و ریسک اطلاعاتی استفاده کنندگان را کاهش می دهد. که این امر منجر به افزایش تقاضا به خدمات حسابرسی شده است. ارزش افزوده ای که حسابرسی به فرایند گزارشگری مالی می افزاید مربوط به کیفیت حسابرسی صورتهای مالی می باشد. با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان و همچنین استمرار تقاضای خدمات حسابرسی، کیفیت حسابرسی به عنوان عامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی که محصول نهایی فرایند حسابرسی می باشند، قلمداد می شود. کیفیت حسابرسی و عوامل تاثیر گذار بر آن مورد توجه محققین می باشد. یکی از عوامل تاثیر گذار بر کیفیت حسابرسی، ساز و کارهای راهبری (حاکمیت شرکتی) است. با توجه به انجام آزمون های کنترل های صورت گرفته توسط واحد حسابرسی داخلی و همچنین ایفای مسئولیت های محول شده به کمیته حسابرسی شرکت در رابطه با حسابرسان مستقل و وجود نظارت های ذکر شده بر کار حسابرسان مستقل توسط کمیته حسابرسی قاعدتا کیفیت حسابرسی شرکت ها افزایش می یابد. تحقیقات انجام شده در این زمینه نیز این موضوع را اثبات می کند، بطوریکه اران (۲۰۰۸)، دریافتند که کیفیت حسابرسی در شرکت هایی که کنترل های داخلی ضعیفی دارند پایین تر بوده، در صورت اجرای کنترل های داخلی بر اساس راهنمای کوزو (۱۹۹۲) و نیز قانون سارینز آکسلی بهبود می یابد. همچنین اگنوا و همکاران (۲۰۰۷)، نشان دادند که ضعف در کنترل های داخلی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی می گردد (۱۶).

یکی دیگر از پیامدهای اجرایی شدن قوانین و دستورالعمل ها، تاثیر آنها بر هزینه های حسابرسی است. حق الزحمه حسابرسی یکی از موضوعات حائز اهمیت هم برای حسابرس و هم برای شرکت ها می باشد و یکی از مسئولیت های کمیته حسابرسی، مذاکره با حسابرس و پیشنهاد حق الزحمه حسابرسی است. عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی شامل ویژگی های موسسه حسابرسی و ویژگی های صاحب کار یا شرکتی است که از موسسه ی حسابرسی دعوت به عمل می آورد (گریفین و دیگران، ۲۰۰۹). در واقع بالا بودن کیفیت نظام راهبری شرکت سبب کاهش ریسک حسابرسی و در نتیجه کاهش حجم عملیات حسابرسی می گردد، و به تبع آن کاهش هزینه حسابرسی را در پی خواهد داشت. نتایج مطالعات بین المللی انجام شده موید این امر می باشد، برای نمونه، گریفین و همکاران (۲۰۰۷)، به بررسی حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های آمریکایی بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ پرداختند. نتایج مطالعه آنان حاکی از آن بود

که وجود نظام حاکمیت شرکتی بهتر در شرکت ها، هزینه انجام حسابرسی را کاهش می دهد. استدلال آنان در رابطه با نتایج بدست آمده این بود که، ایجاد نظام حاکمیت شرکتی بهتر به کیفیت صورتهای مالی و کنترل های داخلی قوی تر می انجامد و این موضوع حسابرسان را قادر می سازد ریسک حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهند.

روش تحقیق

این تحقیق، از جهت همبستگی و روش شناسی تحقیق، از نوع شبه تجربی و پس رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته و در حوزه ی تحقیقات اثباتی حسابداری است و مبتنی بر اطلاعات واقعی است. ما به دنبال کشف و بررسی روابط بین عوامل و شرایط خاص یا نوع رویدادی که قبلا وجود داشته یا رخ داده، از طریق مطالعه نتایج حاصل از آنها هستیم. به عبارت دیگر در این نوع تحقیق، پژوهشگر در پی بررسی امکان وجود روابط علت و معلولی از طریق مشاهده نتایج موجود و زمینه قبلی آنها به امید یافتن علت وقوع پدیده می باشد. این تحقیق از نظر هدف، کاربردی است، زیرا نتایج حاصل از این تحقیق می تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات توسط استفاده کنندگان و ذینفعان مورد استفاده قرار گیرد. اطلاعات مربوط به ادبیات تحقیق و مباحث نظری از پایگاه های علمی، مقالات داخلی و خارجی جمع آوری شد.

یافته ها

در این قسمت به منظور آزمون فرضیه (تأثیر متغیرها) از آماره t و سطح معناداری آن استفاده می کنیم. در صورتی که قدر مطلق t محاسبه شده از t جدول بزرگ تر باشد، فرضیه صفر رد می شود و ضریب موردنظر معنی دار خواهد بود و در غیر این صورت نمی توان فرضیه صفر را رد کرد. همچنین سطح معناداری نیز نشان دهنده حداقل احتمال تأیید فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب موردنظر را بیان می کند که اگر این احتمال از پنج درصد بزرگ تر باشد، فرض صفر را نمی توان رد کرد و در غیر این صورت، ضریب موردنظر معنی دار است.

جدول ۱- نتایج آزمون فرضیه

متغیر	علامت مورد انتظار	ضریب متغیر	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدا	-/+	-۰/۷۲۲	-۲/۷۷۷	۰/۰۰۵
متغیر مجازی	+	۰/۲۱۱	۲/۱۰۶	۰/۰۳۵
اندازه شرکت	-/+	۰/۰۵۵	۲/۵۳۴	۰/۰۱۱
بازه دارایی ها	-/+	۰/۴۵۷	۱۷/۶۵۰	۰/۰۰۰
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام	-/+	۰/۰۰۱	۴/۵۸۷	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-/+	۰/۰۸۶	۴/۲۲۶	۰/۰۰۰
نوسانات درآمد	-/+	۰/۰۱۱	۲/۱۸۶	۰/۰۲۹
ضریب تعیین	۰/۹۵۲	آماره F	سطح معناداری	۳/۲۱۴ (۰/۰۰۰)
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۴۲	دوربین واتسون		۱/۶۷۷

در بررسی معنادار بودن این مدل با توجه به این که مقدار احتمال آماره F از ۰/۰۵ کوچکتر است، با اطمینان ۹۵ درصد معنادار بودن کل مدل برای بررسی فرضیه تحقیق تایید می شود. همچنین آماره دوربین واتسون معادل ۱/۶۷۷ است که حاکی از عدم وجود هم خطی می باشد، ضریب تعیین نیز معادل ۰/۹۴۲ می باشد و بیانگر آن است که ۹۴ درصد تغییرات متغیر کیفیت حسابداری به وسیله متغیرهای مورد بررسی تبیین می شود.

فرضیه این تحقیق به این شرح می باشد که بین دستورالعمل کنترل های اداره کل دادگستری استان گلستان و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج آزمون فرضیه در جدول شماره (۱) آورده شده است. همان طور که ملاحظه می گردد ضریب متغیر مجازی (Post) معادل ۰/۲۱۱ و آماره t آن معادل ۲/۱۰۶ می باشد که در سطح معناداری ۰/۰۳۵ مورد تأیید قرار می گیرد. می توان گفت الزامی شدن دستورالعمل با تأکید بر افزایش نظارت بیشتر بر فعالیت ها و

محدود کردن رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت در استفاده از منابع در جهت اهداف خود و نادیده گرفتن منافع ذینفعان، از طریق ایجاد ساز و کارهای نظارتی داخلی مانند پیاده سازی کنترل های داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی و استفاده از اظهارنظر حسابرس مستقل در خصوص کفایت اجرای این ساز و کارهای داخلی به عنوان یک عنصر نظارتی خارجی، زمینه ای را فراهم می کند تا با قابلیت اتکا و اعتبار اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی به وسیله افزایش کیفیت حسابرسی، سبب می گردد تا استفاده کنندگان رویدادهای آتی را با ریسک کمتری پیش بینی و تصمیمات آگاهانه تری اتخاذ کنند. در واقع با توجه به نتیجه بررسی انجام شده در خصوص افزایش کیفیت حسابرسی می توان گفت دستورالعمل ذکر شده از اثربخشی لازم برخوردار میباشد.

نتایج آزمون متغیرهای کنترلی در جدول شماره (۱) آورده شده است. همان طور که ملاحظه می گردد سطح معناداری متغیر اندازه شرکت معادل ۰/۰۱۱ و آمارها آن معادل ۲/۵۳۴ می باشد در نتیجه این متغیر از لحاظ آماری، معنادار بوده و با توجه به ضریب آن ۰/۰۵۵ ارتباط مثبت و معناداری بین اندازه شرکت و کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی وجود دارد، به عبارتی با افزایش اندازه شرکت، کیفیت حسابرسی افزایش پیدا می کند. در واقع چنین استنتاج می شود که شرکت های بزرگ به دلیل، جذب نظر سرمایه گذاران و اعتباردهندگان، ... تمایل بیشتری جهت بکار گیری دستور العمل کنترل های داخلی و ایجاد فضای شفاف مالی در داخل مجموعه خود هستند. برای متغیر بازده دارایی ها سطح معناداری برابر ۰/۰۰۰، آماره t برابر ۱۷/۶۵۰ می باشد، در نتیجه این متغیر از لحاظ آماری، معنادار بوده و با توجه به ضریب آن ۰/۴۵۷ ارتباط مثبت و معناداری بین بازده دارایی ها و کیفیت حسابرسی وجود دارد، به عبارتی با افزایش بازده دارایی ها، کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی افزایش می یابد. و می توان این گونه بیان کرد که، پیاده سازی کنترل های داخلی در شرکت ها، با افزایش نظارت بر مدیریت باعث می گردد که مدیران در استفاده از دارایی ها کارآمدتر عمل نمایند.

برای متغیر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام، سطح معناداری برابر ۰/۰۰۰، آماره ابرابر ۴/۵۸۷ می باشد، در نتیجه این متغیر از لحاظ آماری، معنادار بوده و با توجه به ضریب آن ۰/۰۰۱ ارتباط مثبت و معناداری بین نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی وجود دارد، به عبارتی با افزایش نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام، کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی افزایش می یابد. زیرا استفاده از ساز و کارهای نظارتی بیشتر در داخل شرکت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می گردد و در نتیجه این اطمینان را در استفاده کنندگان ایجاد می نماید که اطلاعات ارائه شده عاری از هرگونه تحریف با اهمیتی می باشند و سرمایه گذاری آنها با کمترین ریسک همراه خواهد بود. بنابراین سرمایه - گذاران تمایل بیشتری جهت سرمایه گذاری در شرکت هایی دارند که این دستورالعمل را اجرا می کنند.

برای متغیر اهرم مالی، سطح معناداری برابر ۰/۰۰۰، آماره t برابر ۴/۲۲۶ می باشد، در نتیجه متغیر اهرم مالی از لحاظ آماری، معنادار بوده و با توجه به ضریب آن ۰/۰۸۶ ارتباط مثبت و معناداری بین اهرم مالی و کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی وجود دارد، به عبارتی با افزایش اهرم مالی، کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی افزایش می یابد. زیرا افزایش اهرم مالی باعث انجام آزمون های محتوا بیشتر و افزایش حجم نمونه مورد بررسی توسط حسابرس خواهد شد. برای متغیر نوسانات در آمد، سطح معناداری برابر ۰/۰۲۹، آماره t برابر ۲/۱۸۶ می باشد، در نتیجه متغیر نوسانات در آمد از لحاظ آماری، معنادار بوده و با توجه به ضریب آن ۰/۰۱۱ ارتباط مثبت و معناداری بین نوسانات در آمد و کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی وجود دارد، به عبارتی با افزایش نوسانات در آمد، کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی افزایش می یابد. برای متغیر اقلام تعهدی سال قبل، سطح معناداری برابر ۰/۰۰۰، آمارها برابر ۹/۴۳۴ می باشد، در نتیجه متغیر اقلام تعهدی سال قبل از لحاظ آماری، معنادار بوده و با توجه به ضریب آن ۰/۰۰۴ ارتباط مثبت و معناداری بین اقلام تعهدی سال قبل و کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی وجود دارد، به عبارتی با افزایش اقلام تعهدی سال قبل، کیفیت حسابرسی در شرکت های مورد بررسی افزایش می یابد.

نتیجه گیری

از مهم ترین ویژگی های ادارات تفکیک مالکیت از مدیریت آنها است. بر این اساس برای مدیران امکان دسترسی انحصاری به بخشی از اطلاعات و نیز تهیه و ارائه اطلاعاتی همچون صورت های مالی به وجود آمده است و این امکان و انگیزه را برای مدیران به وجود می آورد تا در جهت منافع خود و در تضاد با منافع سایر گروهها اقدام کنند. این امر منجر به ایجاد بحث های متعددی شده است، که موضوع حاکمیت شرکتی از اصلی ترین آنها است. در بحث حاکمیت شرکتی، برای محدود کردن رفتارهای فرصت طلبانه مدیران تدوین کنندگان قوانین و سازمان های ذیربط، شرکت ها را ملزم به رعایت مکانیزم های نظارتی می کنند تا از این طریق همسویی منافع سهامداران و مدیران را تضمین کند. برخی از این ساز کارها در داخل سازمان اجرا می شوند مانند پیاده سازی کنترل های داخلی، و برخی دیگر به صورت خارجی هستند مانند استفاده از حسابرسان مستقل. از جمله هدف های اجرای این مکانیزم ها علاوه بر محدود کردن رفتارهای فرصت طلبانه مدیران، ایجاد زمینه ای برای اطمینان بیشتر استفاده کنندگان از اطلاعات ارائه شده توسط مدیران می باشد.

در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش رگرسیون چند متغیره با داده های تابلویی استفاده شده است. متغیرهای وابسته در این پژوهش عبارتند از: کیفیت حسابداری و حق الزحمه حسابداری. الگوی تعدیل شده کاسنیک (۱۹۹۹) با توجه به محیط اقتصادی ایران برای اندازه گیری اقلام تعهدی در مقایسه با سایر الگوها مناسب تر می باشد. در این پژوهش برای تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری از مدل تعدیل شده سری زمانی کاسنیک استفاده شده است. از یک متغیر مجازی به عنوان متغیر مستقل استفاده شد. در آزمون فرضیه تحقیق، به بررسی این موضوع پرداخته شد که آیا رابطه مثبت و معناداری بین دستورالعمل کنترل های داخلی اداره کل دادگستری استان گلستان با کیفیت حسابداری وجود دارد یا خیر. نتایج بیانگر وجود رابطه مثبت و معناداری بین دستورالعمل کنترل های داخلی و کیفیت حسابداری در شرکت های مورد بررسی می باشد، به عبارتی اجرای دستورالعمل کنترل های داخلی باعث افزایش کیفیت حسابداری می شود. فرضیه مورد تأیید قرار می گیرد. یکی از دلایل تأثیر گذاری دستورالعمل کنترل های اداره کل دادگستری استان گلستان بر کیفیت حسابداری را می توان چنین بیان کرد که در راستای نظام حاکمیت شرکتی و در نظر گرفتن منافع کلیه ذینفعان، شرکت ها ملزم به تشکیل کمیته حسابداری زیر نظر هیئت مدیره و متشکل از اعضا مستقل و دارای تخصص مالی می باشند. علاوه بر این، شرکت ها باید واحد حسابداری داخلی را زیر نظر کمیته حسابداری تشکیل و به طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی به منظور دستیابی به اطمینان معقول در خصوص به موقع بودن و قابلیت اتکا گزارشگری مالی را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهند. از طرف دیگر بر اساس این دستورالعمل حسابرس مستقل موظف است در گزارش خود در خصوص استقرار سیستم کنترل های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت، در گزارش خود اظهار نظر کند. موارد نظارتی بیان شده باعث ایجاد تأثیر مثبت بر کیفیت گزارش حسابداری می گردد. که با نتیجه تحقیق لورن سپرد (۲۰۱۵) که نشان دهنده ی رابطه مثبت و معناداری می باشد، مطابقت دارد.

با توجه به بدست آوردن رابطه مثبت و معنادار بین دستورالعمل کنترل های داخلی و کیفیت حسابداری به اداره کل دادگستری استان گلستان پیشنهاد می گردد، رعایت این دستورالعمل توسط شرکت ها را می توان به عنوان شاخصی جهت سنجش کیفیت اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی استفاده نمود و موسسات حسابداری نیز می توانند جهت کاهش ریسک حسابداری نسبت به اجرا یا عدم اجرای این دستورالعمل در شرکت های مورد رسیدگی خود توجه بیشتری به عمل آورند. همچنین به مدیران شرکت هایی که دستورالعمل فوق را اجرا نمی کنند پیشنهاد می گردد با توجه به این که اجرای دستورالعمل فوق الذکر باعث افزایش کیفیت حسابداری می گردد، آنها می توانند با اجرای این دستورالعمل از مزایای افزایش کیفیت حسابداری از جمله جلب اعتماد سهامدار به عملکرد خود، جذب سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و بهره مند گردند.

منابع

1. Xie, Biao, Davidson, Wallace III & DaDalt, Peter J. (2013). Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee. *Journal of Corporate Finance*, 9 (3): 295-316.

2. Chambers D, Payne J.(2018).Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Pre-and Post-Sarbanes-Oxley Periods. Working Paper; Available at SSRN: <http://ssrn.Com/abstract>
3. Griffin, A., and H. Lont & Yuan sun.(2019). Agency Problems and Audit fees: Further Tests of the Free Cash Flow Hypothesis,Journal of Finance Vol 1,1-35.
4. Ashbaugh- Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., LaFond, R. (2018). "The Effect of Internal Control Deficienciesand Their Remediation on Accrual Quality", Accounting Reviw, Vol.83, No. 1, 217- 250.
5. Bedard,J.C.and Johnstone,K.M.(2004).Earning Manipulation Risk,Cororate Governance Risk,and Auditors Planning and Pricing Decisions. The Accounting Review,vol 19,No.2.277-304.
- Francis,J.(2011).A Framework for understanding & researching Audit Quality,Journal of Practice&Theory,2,152-125.
6. Dey, A. (2008).Corporate Governance and Agency Conflicts, Journal ofAccounting Research, 46(5),1143-1181.
7. Bronson, S. N., Carcello, J. V., Hollingsworth, C. W. and Neal, T. L. (2009). Are Fully Independent Audit Committees Really Necessary Account. Public Policy, 28, 265–280.
8. Catanach,A.H.Jr,and P.L.Walker.(1999).The International Debate over Mandatory Auditor Rotation.A Conceptual Reasearch Farmwork,Journal of International Accounting , Auditing &Taxation,vol.8,43-66.
9. Davidson,R.A&Neu;D.(1993)."A note on the Association Between audit firm size and audit quality", Contemporary Accounting Research, Vol. 9, No. 2, pp. 479-88.
- DeAngelo,L.(1981).Auditor size and Audit Quality , Journal of Accountingand Economics,vol.3,189-199.
10. Ghosh, A., Marra, A. and Moon, D. (2010).Corporate boards, audit committees, and earnings management: pre and post-SOX evidence. Journal of Business Finance & Accounting, 37, 1145–1176.
11. Kamarudin K A, Ismail W A,Samsuddin M E.(2012).The Influence of CEO Duality on the Relationship between Audit Committee Independence and Earnings Quality. Social and Behavioral Sciences 65 ,919 –924.
12. Libby,R.&D.Frederick.(1990).Experience and the Ability to Explain Audit Findins.Journal of Accounting Research,vol.28,348-367.
13. Krishnan, J., Wen, Y., & Zhao, W.(2011). Legal Expertise on Corporate Audit Committees and Financial Reporting Quality. The Accounting Review Vol. 86, No. 6 , 2099–2130.
14. PWC. Audit Committees: Good Practices for Meeting Market Expectations, 1st (1999) and 2nd (2003) Editions, Available at: www.pwc.com/corporatereporting.
- Palmrose,Z.(1988).An Analysis of Auditor Litigation&Audit Service Quality THE Accounting Review,73-55.
15. Peecha,Mark E ,et al.(2005).Itis all about audit quality perspectives on strategic-system auditing;Accounting or ganization and society,Vol 12,129-145.
16. Rich, K. T. (2009). Audit Committee Accounting Expertise and Changes in Financial Reporting Quality . phd dissertation. Department of Accounting and the Graduate School of the University of Oregon.
17. Spizzirri, Antonio & Matt Fullbrook.(2011). Audit Committee Analysis: 2001-2010,