

دکتر روح اله رجبی*

مقدمه

افزایش توجه به موضوع استقلال حسابرسان و قدرت حرفه ای حسابرس مستقل باعث شده است تا در سال های اخیر پدیده تعویض حسابرس به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه ای تبدیل شود. تغییر حسابرس غالباً باعث می شود اعتماد سرمایه گذاران به اتکاء پذیری صورت های مالی کاهش یابد، به خصوص اگر تعویض حسابرس با بار معنایی منفی، اخبار ناخوشایند، و تردید به حسابرس جایگزین همراه باشد. کاهش اعتماد استفاده کنندگان به صورت های مالی نه تنها به ناکامی اهداف حسابرسی می انجامد، بلکه موجب افت اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد. به علاوه این امر می تواند مانع از جریان صحیح، کارا و اثربخش سرمایه در بازار اوراق بهادار شود و هزینه های تامین مالی را افزایش دهد (ناپ و الیکای، ۱۹۸۸). بنابراین تعویض حسابرس از یک سو بر عملکرد حرفه حسابرسی و اعتبار آن اثر دارد و از سوی دیگر بر جریان سرمایه در بازارهای مالی. در این مقاله سعی شده است برخی ابعاد مسئله تعویض حسابرس و دلایل آن بررسی شود.

چالش های تعویض حسابرس

۱- بازار خدمات حسابرسی

اگرچه حسابرسی را یک صنعت به معنای خاص آن تلقی نمی کنیم، اما به عنوان یک حرفه که خدمات عام النفعه ارائه می کند از یک بازار برخوردار است که در چارچوب محدودیت هایی که از ویژگی های

"حرفه ای گری" نشأت می گیرند از یک ساز و کار عرضه و تقاضای خاص تبعیت می نماید. والاس^(۱۹۸۵) سه منبع تقاضا را برای ارائه خدمات حسابرسی معرفی و تحت سه فرضیه ارائه نموده است. در ادامه در این باره بحث می شود.

فرضیه اول: فرضیه مباشرت یا کارگزاری

این فرضیه حسابرسی را به عنوان عامل کاهنده هزینه های نمایندگی ناشی از رفتارهای منفعت طلبانه کارگزار و ناقصینگی اطلاعات بین کارگزار و کارگزار معرفی می نماید.

فرضیه دوم: فرضیه اطلاعات

این فرضیه بیان می دارد که انتخاب حسابرس قابل اعتماد، علامتی در جهت اثبات درستکاری و کیفیت مدیریت محسوب می شود و این فرآیند نظارت باعث کاهش هزینه های کارگزاری می شود.

فرضیه سوم: فرضیه بیمه

طبق این فرضیه بیان می شود که سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان در مقابل زیان های مالی از طریق مسئولیت حرفه ای حسابرسان تضمین می شوند. نتایج تحقیقات نشان می دهند عوامل مربوط به طرف تقاضای خدمات حسابرسی نظیر اندازه، اهرم های مالی و ترکیب مدیریت و غیره بر انتخاب حسابرسان اثر می گذارد (دی آنجلو^۳، ۱۹۸۱). هم چنین انتخاب حسابرس از عوامل مربوط به به طرف عرضه خدمات حسابرسی نظیر ویژگی ها و کیفیت حسابرس و عوامل دیگری نظیر حق الزحمه حسابرس و اظهار نظر حسابرس نیز اثر می پذیرد.

شواهد جمع آوری شده در رابطه با دلایل تغییر حسابرس عمدتاً مربوط به کشورهای نظیر آمریکا، انگلیس، استرالیا، و کانادا است و در کشورهای در حال توسعه نظیر هنگ کنگ و سنگاپور نیز آزمون مجدد انجام و بخش عمده ای از نتایج تایید شده اند. (وو^۴ و چایکوه^۵، ۲۰۰۱).

شناسایی عوامل موثر بر تغییر حسابرسان اهمیت بسیار زیادی دارد چرا که نخست، شناسایی این عوامل منجر به اتخاذ تصمیم صحیح در رابطه با کیفیت و

میزان افشاء یا اعلام موارد مربوط به تعویض حسابرس به بازار یا مراجع قانونی می شود؛ دوم، درک بیش تر از پدیده تعویض حسابرس منجر به تقویت اعتبار فرآیند حسابرسی می شود؛ و نهایتاً از این اطلاعات می توان برای ایجاد یک مدل در رابطه با تغییر حسابرسان در جوامع مختلف استفاده کرد.

بررسی عوامل موثر بر تعویض حسابرس مستلزم توجه خاص به ویژگی خودنظمی و استقلال حسابرسان است تا بتوان فضای حاکم بر فعالیت حسابرسان را تحلیل نمود.

۲- خود نظمی و مسئولیت فردی حسابرسان

اساساً سه نیروی اصلی رفتار هر حسابرس حرفه ای را جهت می دهند:

- ۱- قوانین و مقرراتی که عموماً با ابهام تعریف می شوند اما به هر حال خواسته جامعه را از یک گروه خاص (حسابرسان) تعریف می کنند.
- ۲- ساز و کارهای خودنظمی حرفه ای، و
- ۳- درستکاری فردی حسابرسان.

از بین این سه عامل آنچه بیش ترین اهمیت را دارد درستکاری فردی است. حرفه ها بدون درستکاری فردی راه به جایی نمی برند. به عبارت دیگر الزامات ناشی از قانون ساربینز- آکسلی^۶ در آمریکا و گزارش هیگز^۷ و اسمیت^۸ در انگلستان نیز در صورت عدم وجود درستکاری فردی حسابرسان نمی توانند تضمین کننده سلامت حرفه حسابرسی باشند. در هر فعالیت اجتماعی بدون یک تعهد درون حرفه ای، تصمیم گیری در قبال تضادها در بالاترین سطح رفتاری و برخاسته از وجدان نخواهد بود. در واقع رفاه صاحبکاران در گرو دانش، قضاوت و وجدان حرفه ای ها قرار دارد و این یک رابطه اعتباری دوسویه است. قوانینی که توسط جامعه وضع می شوند حرفه ها را کنترل می کنند و در مقابل به آنها اجازه

بررسی عوامل موثر بر
تعویض حسابرس مستلزم
توجه خاص به ویژگی
خودنظمی و استقلال
حسابرسان است تا
بتوان فضای حاکم بر
فعالیت حسابرسان را
تحلیل نمود

می تواند شرایط را برای دست یابی حرفه حسابرسی به اهداف خود فراهم کند.

۳- استقلال، سنگ بنای حرفه حسابرسی

افراد زیادی با مفاهیم و ادبیات مربوط به استقلال درگیر بوده اند. حتی این ادعا نیز بیراه نیست که مفهوم استقلال در گذر زمان تغییر کرده است و با تغییراتی که در پاسخ به نیازهای جامعه در حوزه خدمات قابل ارائه توسط حسابداران رسمی ایجاد می شود، باز هم تغییر خواهد کرد. در سال ۱۹۴۶ جان کری^۱ که مدت ها از مقامات ارشد انجمن حسابداران رسمی آمریکا بود در رابطه با معنی استقلال چنین گفت:

“استقلال یک مفهوم مطلق و مجرد است و ارائه تعریف عام یا خاص از آن برای حرفه حسابداری بسیار مشکل است. به خصوص آن که استقلال به یک وضعیت ذهنی مربوط می شود. تا حدودی هم معنی صداقت، درستکاری، شجاعت و... است. در ساده ترین شکل آن بدین معناست که حسابدار حرفه ای واقعیت را چنان که می بیند بیان می کند و تحت تأثیر احساسات یا منافع مادی موضع اش عوض نمی شود.”

به عبارتی دیگر استقلال در سطح رفتار انسانی مورد توجه قرار می گیرد. حدود یک نسل بعد در سال ۱۹۸۵ اظهار نظر او به شرح زیر تغییر نمود:

“استقلال مفهومی با بیش از ۱۵ معنی مختلف است. کلمه استقلال از اول با حسابداران حرفه ای همراه بوده است و به معنی تحت اختیار نبودن و کنترل دیگری بود. کلمه استقلال به معنای عالی ترین سطح و بزرگی تحت تأثیر یا کنترل دیگران نبودن در موضوعات مربوط به رفتار و اظهار نظر است. و بیراه نیست که بگوییم حسابدار حرفه ای با از خودگذشتگی آمیخته با عالی ترین کیفیت استقلال، به ارضاء خود می پردازد.”

فعالیت می دهند. این قوانین، قراردادهای اجتماعی را وضع می کنند که طی آن به حرفه ها در عرصه های تخصصی معین اعتماد می شود.

به هر حال فعالیت توسط یک شخص انجام می گیرد، یک فرد نمادی از حرفه ای است که در آن فعالیت می کند و این شخص است که بار مسئولیت حرفه را برای انجام رسالتش بر دوش می کشد. قوانین حدود را مشخص می کنند و تخطی از آن ها مجازات به همراه خواهد داشت. اما وقتی تصمیمی گرفته شد افرادی این تصمیم را می گیرند و صاحبکاران آنها پی آمدهای آن را تحمل می کنند یا منافعش را کسب می کنند. نهادهای خود نظم و اصول اخلاقی به افراد کمک می کنند که در موقعیت های خاص بهترین تصمیمات را اتخاذ کنند. این اصول توسط گروه های هم حرفه استخراج و تدوین می شوند و برآمده از انباشت تجارب آنها هستند، و تبعاً با توسعه و بهبود تجارب، این اصول نیز بهبود می یابند. آنها یک چارچوب محافظ برای تصمیم گیری افراد ایجاد می کنند. با این وجود، نهادهای نمی توانند در لحظه بحرانی تصمیم گیری حضور یابند و در هر حال، تصمیمات را افراد اتخاذ می کنند. افراد حرفه ای زمانی در انجام وظایفشان نسبت به صاحبکاران و عموم شکست می خورند که در تحصیل و حفظ مهارت های لازم جهت ایفای نقش خود ناکامی داشته باشند. این مسئولیت شخصی در چند حوزه مختلف تعریف می شود که یکی از آنها آموزش حرفه ای مستمر است. این امر منجر به ضرورت مشارکت در فعالیت های جامعه حرفه ای می شود و افراد را به سمت جریان اصلی توسعه تخصص یا کسب تخصص جدید سوق می دهد. مراجع اعطاءکننده پروانه های حرفه ای به طور روزافزونی به آموزش حرفه ای مستمر توجه می نمایند و آن را یکی از الزامات دریافت پروانه می دانند. با این وجود، حتی این تمهیدات نیز نمی توانند احساس های درونی و جهت دار افراد را تضمین کنند. وجود دانش، تجربه تخصصی و سباز و کار خودنظمی حرفه در پناه استقلال حرفه ای و رفتار وجدانی حسابداران

استقلال مفهومی است با
بیش از ۱۵ معنی مختلف،
کلمه استقلال اولین بار
با حسابداران حرفه ای همراه
بود و به معنی نبودن
تحت اختیار و کنترل دیگری
بود. کلمه استقلال به معنای
عالی ترین سطح و بزرگی
تحت تأثیر یا کنترل دیگران
نبودن در موضوعات مربوط
به رفتار و اظهار نظر است.
و بیراه نیست که بگوییم
حسابدار حرفه ای با از
خودگذشتگی آمیخته با
عالی ترین کیفیت استقلال،
به ارضاء خود می پردازد

نوع خدمات داشته باشد، به اهمیت نسبی صاحبکار بستگی دارد.... توانایی حسابرس در مقاومت در برابر خواسته های صاحبکار بستگی به درجه وابستگی حسابرس به صاحبکار دارد. هر چقدر این وابستگی بیشتر باشد، درجه فشار بیشتر است. هر چقدر مؤسسه حسابرسی نسبت به صاحب کار کوچک تر باشد، مستعد تحمل فشار بیشتری است.

با ثابت بودن سایر عوامل، اندازه مؤسسه حسابرسی عاملی تعیین کننده در مقابل حفظ استقلال حسابرس است. یک صاحبکار می تواند حق الزحمه کم تری بدهد یا تهدید کند که حسابرس دیگری پیدا خواهد کرد. اعمال مقررات سختگیرانه در رابطه با استقلال حسابرسان یا اعمال فشار بر صاحبکاران منجر به نتایج بهتری برای حرفه نخواهد شد. چراکه صاحبکاران راه حل خود را پیدا خواهند کرد. کوچکی اندازه مؤسسات منجر به مشکلات استخدام، پیدا کردن صاحبکار، کاهش توانایی رقابت و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی و نهایتاً کاهش استقلال خواهد شد. استقلال حسابرس تابعی از توازن سالم قدرت بین مؤسسه حسابرسی و صاحبکار است.

۴- پدیده تعویض حسابرس

پدیده تعویض حسابرسان در سال های اخیر توجهات بسیاری از جانب محافل دانشگاهی و فعالان حرفه ای را به خود جلب نموده است. این بحث کاربردهای بسیاری برای درک وضعیت بازار برای خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی دارد. الزامات افشاء و عکس العمل های بازار درباره تعویض حسابرسی باهدف دل سرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ گزارش های حسابرسی مطلوب یا مجوز استفاده از روش های خاص حسابداری ایجاد شده اند.

این الزامات افشاء با این هدف صورت می گیرند که حسابرسان بتوانند با استقلال بیشتری موضوعی

به عبارتی از استقلال به عنوان یک کیفیت روحی، روانی تعبیر می شود، از سویی او معتقد است:

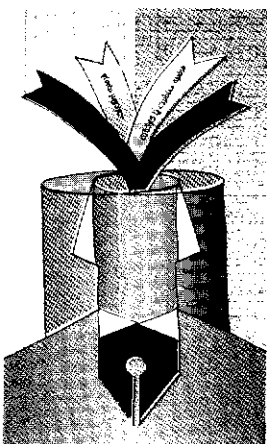
”واضح است که در دنیای واقعی انسان نمی تواند تحت تأثیر چیزی قرار نگیرد، مگر آن که معتکف و گوشه نشین باشد، آن هم اگر شیطان بگذارد.“

بحث در مورد استقلال خاتمه پیدا نمی کند و نمی توان انتظار داشت که یک پاسخ واحد برای تمام موقعیت ها پیدا شود. اما می توان انتظار داشت که از بین رفتن سنگ بنای حرفه حسابرسی باعث رکود و از بین رفتن حرفه شود.

بسه منظور عملیاتی کردن تعاریف موجود از استقلال، اقدامات انجام شده محدود به مقالات و اظهار نظرهای علمی نمی شود. آئین های رفتار حرفه ای تدوین شده توسط کشورهای مختلف هر کدام به نحوی سعی داشته اند مصادیق عملی از استقلال را در چارچوب معاملات، منافع مالی و روابط تجاری و غیر تجاری ممنوعه تعریف نمایند. علاوه بر موارد فوق در اکثر کشورها در رابطه با ارائه خدمات حرفه ای به شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، قوانین و مقررات مصوب کمیسیون بورس اوراق بهادار نیز الزامات سختگیرانه بیشتری را به دلیل حساسیت موضوع ضروری دانسته است. الزامات آئین های رفتار حرفه ای فقط محدود به ارائه خدمات گواهی نبوده و عمدتاً تأکید می شود که در کلیه خدمات ارائه شده، حتی الامکان می بایست از تضاد منافع دوری شود. در ارائه خدمات مشاوره مالیاتی، حسابدار حرفه ای می بایست بی طرفی را حفظ کند. در ارائه خدمات مشاوره و برنامه ریزی نیز می بایست از تصمیم گیری پرهیزد و فقط نقطه نظرات خود را اعلام کند.

مارسل کات^(۲۰۰۲) در رابطه با استقلال بیان می دارد:

”استقلال حسابرس بیش از آن که بستگی به



محققین می گویند شرکت ها سطح مشخصی از خدمات حسابرسی را درخواست می کنند که بستگی به میزان نزدیکی و همسویی منافع مالکیت و مدیریت دارد (فرانسیس^{۱۳} و ویلسون^{۱۴}، ۱۹۸۸) و (دوفاند^{۱۵}، ۱۹۹۲). **بتی^{۱۶} و فی ارنلی^{۱۷}** (۱۹۹۵) نشان دادند که عدم رضایت از خدمات حسابرسی یکی از دلایل اصلی تعویض حسابرس است. **دی آنجلو** (۱۹۸۱) نشان داد که مؤسسات حسابرسی بزرگ تر منابع بیش تری برای ارائه سطح خدمات بالاتر و انگیزه کم تری برای کاهش کیفیت خدمات حسابرسی برای حفظ یک صاحبکار دارند.

گواهی صورت های مالی توسط موسسه حسابرسی معتبرتر، می تواند یکی از دلایل تعویض حسابرس باشد. چرا که از یک سو مسئولیت تقلب مدیریت یا سهل انگاری حسابرس قبلی را پوشش می دهد و از سوی دیگر آن را در برابر ادعاهای بالقوه مدیریت بیمه می کند. این توجیه با فرض بیمه که توسط **واندا والاس** مطرح گردید همخوانی دارد. چرا که این امر توجیه مناسبی برای تقاضا برای حسابرس معتبرتر و هم چنین احتمالاً "جیب گشادتر" محسوب می شود؛ چرا که مؤسسات برتر ریسک را بین صاحبکاران بیش تری توزیع می کنند و هم چنین کارکنان بخش مشاوره و بخش حقوقی آنها از توانایی های بالاتری برخوردارند. نتایج تحقیقات دیگر از جمله **شوارتز^{۱۸} و منان^{۱۹}** (۱۹۸۵) نشان داد که انگیزه تعویض حسابرسان در شرکت هایی که مشکلات مالی دارند یا در حال ورشکستگی هستند بیش از سایر شرکت ها است.

مشکل کیفیت و تقاضا برای آن در فعالیت حسابرسی به رابطه سه جانبه حسابرس، صاحبکار و جامعه مربوط می شود. با این که قراردادی بین حسابرس و صاحبکار منعقد می شود اما مصرف کننده نهایی محصول حسابرسی ضرورتاً صاحبکار نیست.

اتخاذ کنند که لزوماً منطبق بر ترجیحات صاحبکاران نیست. عوامل متنوعی در رابطه با بروز این پدیده شناسایی شده اند. عمده ترین عوامل اظهار شده در دو دسته عوامل مرتبط با حسابرس و عوامل مرتبط با واحد مورد حسابرسی به شرح زیر خلاصه می شود.

۴-۱-۴ - عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرس

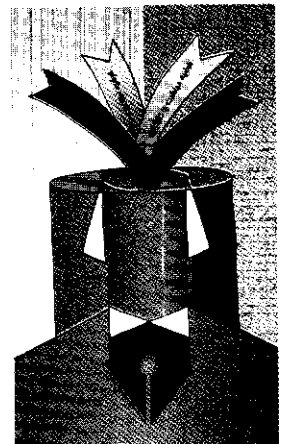
۴-۱-۱-۱ - حق الزحمه حسابرس

با منطق اقتصادی و برای سطح مشخصی از کیفیت خدمات حسابرسی، صاحبکاران به دنبال مؤسسه ای هستند که حداقل هزینه را به آنها تحمیل نماید. تحقیقات در کشورهای مختلف این عامل را به عنوان عامل دارای اثر مثبت در تعویض حسابرس اثبات نموده اند. اما در صورتی که ساز و کارهای منطقی نظارت در یک جامعه نهادینه نشده باشند ممکن است صاحبکار تمایل داشته باشد حق الزحمه بیش تری را برای کیفیت کمتر پرداخت نماید و در مقابل از مزایای ناکامی حسابرسی بهره غیر قانونی ببرد.

۴-۱-۱-۲ - اظهار نظر حسابرسی

یافته های تحقیقات نشان می دهند بندهای توضیحی گزارش حسابرسی اثر منفی بر روی قیمت سهام دارد (چاو^{۲۰} و رایس^{۲۱}، ۱۹۸۲) هم چنین اظهار نظر حسابرس و بندهای توضیحی بر تغییر حسابرس اثر مثبت دارد. صرف نظر از واکنش های مالکیت یا بازارهای مالی، واحدهای مورد حسابرسی ترجیح می دهند گزارش های حسابرسی خلوت تر و "خوش نما" تری داشته باشند. به عبارتی گزارش حسابرسی به عنوان نتایج ارزیابی منتقدانه عملکرد گزارشگری مالی صاحبکاران تلقی می شود و از این بابت مدیران بر نوع و محتوای آن حساسیت زیادی دارند.

۴-۱-۱-۳ - کیفیت حسابرسی



جایگزین و انتقال مسؤلیت به مدیریت و حسابرس قبلی باشد. انگیزه ساده دیگر برای مدیریت جدید می تواند تنها سابقه همکاری و رابطه با حسابرس دیگر در شرکت قبلی و تمایل به تداوم همکاری با آن حسابرس باشد.

۲-۲-۴- فرصت های دستکاری سود

وجود فرصت های دستکاری سود به معنی وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و زمینه ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرس خواهد بود. تحقیقات، وجود ارتباط مستقیم بین این عامل و تغییر حسابرس را اثبات نموده اند.

۳-۲-۴- اهرم های مالی

جنسون^{۲۱} و ماکلینگ^{۲۲} (۱۹۷۶) نشان دادند که مدیران و مالکان همواره فرصت انتقال ثروت از اعتبار دهندگان را به خود دارند. هرچه میزان بدهی شرکت بیش تر باشد، ثروت بالقوه انتقال پذیری بیش تری دارد. در این شرایط استقلال حسابرس اهمیت بیش تری می یابد تا بتواند از رعایت شرایط قرارداد استقراض اطمینان بیش تری ارائه دهد.

۴-۲-۴- اندازه شرکت

پالمروس^{۲۳} (۱۹۸۴) نشان داد که هر چه اندازه شرکت بزرگ تر شود تعداد قراردادهای کارگزاری و کارگزاری نیز افزایش می یابد و این امر نظارت مالکیت بر مدیریت و هم چنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکیت و مدیریت را با دشواری بیش تری مواجه می کند. این امر ضرورت استقلال حسابرس را بیش تر می کند. جانسون^{۲۴} و لیز^{۲۵} (۱۹۹۰) و هاسکینز^{۲۶} و ویلیامز^{۲۷} (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تعویض حسابرسان اثر قابل ملاحظه ای دارد.

۵-۲-۴- پیچیدگی واحد مورد رسیدگی

عامل پیچیدگی نیز مانند اندازه شرکت موجب افزایش تعداد قراردادهای دوری بیش تر کارگزار و دشواری نظارت بر عملکرد کارگزار می شود.

مصرف کننده نهایی جامعه است. محصول با کیفیت تر ممکن است صاحبکار را با تنبیه جامعه مواجه کند. این تنبیه می تواند در قالب قیمت سهام کم تر و یا هزینه تأمین مالی بیش تر یا حتی سهم بازار محصول کم تر بروز نماید. بدین ترتیب منطق اقتصادی حکم می کند صاحبکار در بسیاری از موارد انگیزه کمتری برای کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی داشته باشد. این امر به خصوص در مواقعی که صاحبکار ریگی به کفش دارد تشدید می شود و برحسب اتفاق این موقعیت جایی است که جامعه عمومی حساسیت بیشتری نسبت به آن دارد. و این ناسازه ای است که حرفه حسابرسی و جامعه از آن آسیب زیادی می بیند.

۲-۴- عوامل مرتبط با ویژگی های واحد مورد رسیدگی

۱-۲-۴- مدیریت

تحقیقات بتی و فی ارنلی^{۲۸} (۱۹۹۵ و ۱۹۹۸) نشان دادند که تغییر در مدیریت یکی از عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس است. هم چنین پراکندگی مالکیت بر حدود تضاد منافع بین مدیریت و مالکیت اثرگذار است، پالمروس^{۲۹} (۱۹۸۴) و فرانسیس و ویلسون^{۳۰} (۱۹۸۸) نیز نشان دادند پراکندگی مالکیت بر تغییر حسابرسی اثر قابل ملاحظه ای دارد و وجود مالکیت عمده موجب کاهش تغییرات حسابرس می شود، چون تضاد منافع کم تر است.

تغییرات مدیریت نیز می تواند به دلیل عدم رضایت از خدمات حسابرسان قبلی، عدم توافق با حق الزحمه حسابرسی، منجر به جستجوی حسابرسان جدید شود. مدیریت جدید ممکن است متمایل به استفاده از روش های حسابداری سودافزا باشد و به دنبال حسابرسی برای تأیید روش مذکور باشد. مدیریت جدید هم چنین ممکن است به دلیل سوء ظن یا نارضایتی از مجموعه مدیریت و حسابرس قبلی درصدد انجام حسابرسی توسط حسابرس

جنسون و ماکلینگ

نشان دادند که مدیران

و مالکان همواره فرصت

انتقال ثروت از

اعتبار دهندگان را به

خود دارند. هر چه میزان

بدهی شرکت بیش تر

باشد، ثروت بالقوه

انتقال پذیری بیش تری

دارد

یافته های شوارتز و منان (۱۹۸۵) نیز بر این حالت صحه گذارده اند.

۴-۲-۷- رشد واحد مورد رسیدگی

رشد سریع واحد مورد رسیدگی صرفه جویی ناشی از مقیاس را که پیش تر برای حسابرس وجود داشت از بین می برد. یک شرکت در حال رشد ممکن است به دنبال حسابرس جایگزین باشد که خدمات حسابرسی بهتری را با هزینه کم تر ارائه نماید. هم چنین به دلیل شهرت، اعتبار یا کیفیت خدمات نیز واحدهای در حال رشد انگیزه بیش تری برای تغییر حسابرس خود دارند.

۴-۲-۸- فعالیت های تأمین مالی

یک شرکت اطلاعات خصوصی زیادی در رابطه با وضعیت آینده اش دارد که برای سرمایه گذاران در دسترس نیست. این ناقربینی اطلاعات ممکن است منجر به تقاضای بیشتری برای حسابرسی قابل اعتماد شود، تا در رابطه با ارزش شرکت علائم مثبت به بازار ارسال دارد و هزینه های نظارت را کاهش دهد. فرانسیس و ویلسون (۱۹۸۸) و جانسون و لیز (۱۹۹۰) دریافته اند که عرضه عمومی سهام یا اوراق مشارکت شرکت ها، همراه با تغییر در اندازه و شهرت حسابرس بوده است.

۵- عوامل توصیفی تعویض حسابرس

اگرچه عوامل یاد شده به شکل اثباتی دلایل گوناگون و روش های مختلف و بعضاً متضاد اثرگذار بر تعویض حسابرس را بیان می کنند، اما به لحاظ توصیفی دلایل عمده تعویض حسابرس عبارت اند از:

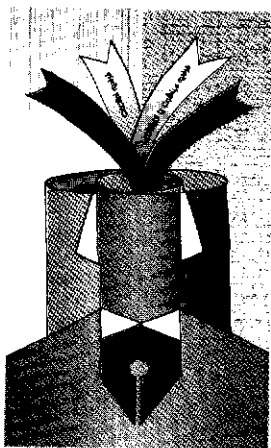
- ۱- اختلافات بر سر محتوای گزارش های مالی یا
- ۲- اختلافات بر سر محتوای گزارش های حسابرسی،
- ۳- تغییرات و جابه جایی مدیریتی صاحبکار،
- ۴- تغییرات و جابه جایی مالکان عمده صاحبکار،
- ۵- عدم توافق بر سر

۶-۲-۴- وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی

یافته های تحقیقات نشان می دهند در صورتی که شرکت با مشکلات مالی مواجه باشد یا بقاء شرکت مورد تهدید واقع شود، برنامه های جبرانی مدیریت همراه با دید کوتاه مدت خواهد بود. شوارتز (۱۹۸۲) دریافت که شرکت های بحران زده و دارای مشکلات مالی، بیش تر از رویه های حسابداری استفاده می کنند که سود را بیش تر نشان می دهند. هم چنین تغییرات حسابداری انجام شده توسط این شرکت ها به نحوی است که احساس یا ادعای مدیریت در رابطه با مناسب بودن وضعیت شرکت را به استفاده کنندگان صورت های مالی منتقل نمایند. در این راستا معمولاً حسابرسان موضعی اتخاذ می کنند که منطبق بر تمایلات مدیریت نیست و حتی ممکن است اظهار نظر مشروط ارائه نمایند. مدیریت نیز ممکن است ادعا کند دریافت چنین گزارش هایی از حسابرسان ممکن است به کاهش قیمت سهام و حمایت کمتر اعتباردهندگان از شرکت و نهایتاً افزایش ریسک شرکت بینجامد. در چنین شرایطی یکی از راهکارهای پیش روی مدیریت، جستجوی حسابرسی است که نقطه نظراتشان با ترجیحات مدیریت هم سوئی بیش تر یا حداقل اختلاف کم تری دارد.

از سوی دیگر هرچه آشفتگی وضعیت مالی، ریسک اقتصادی و حسابرسی یک واحد مورد رسیدگی بیش تر باشد، حسابرس جدید در شرایط عادی روش های رسیدگی خود را افزایش می دهد و روش های حسابداری احتیاط آمیزتری را از صاحبکار می پذیرد. حتی در شرایطی که ریسک حسابرسی خیلی زیاد باشد، ممکن است استعفا دهد. از سوی دیگر واحدهای اقتصادی که وضعیت مالی مناسبی ندارند، ممکن است به امید دریافت گزارش حسابرسی مورد نظر خود اقدام به تعویض حسابرس فعلی نمایند.

از سوی دیگر هرچه آشفتگی وضعیت مالی، ریسک اقتصادی و حسابرسی یک واحد مورد رسیدگی بیش تر باشد، حسابرس جدید در شرایط عادی روش های رسیدگی خود را افزایش می دهد و روش های حسابداری احتیاط آمیزتری را از صاحبکار می پذیرد



ساختار کنترل های داخلی صاحبکار و عملیات آن عمق بیش تری می بخشد و موجب اثربخشی بیش تر فرآیند حسابرسی می شود. تغییر ادواری اجباری حسابرسان در برخی کشورها نظیر ایتالیا و اسپانیا اجباری شده است و در اتحادیه اروپا نیز در حال بررسی است. تحقیقات **برادی^{۲۷}** و **موسکوف^{۲۸}** (۱۹۹۸) نشان داد تغییر اجباری حسابرس، حسابرسان را در موقعیت برتری قرار می دهد تا در مقابل فشارهای مدیریت مقاومت کنند و در عین حال به حسابرسان اجازه می دهد قضاوت حرفه ای بی طرفانه تری را اعمال نمایند. اغلب ادعا می شود حضور طولانی مدت حسابرس در کنار یک صاحبکار باعث ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه نظرهای مدیریت صاحبکار می شود که موجب می شود بی طرفی و استقلال مخدوش شود. در مقابل ادعاهایی نیز مبنی بر این وجود دارد که حسابرسان ممکن است بیش تر توسط مدیریت صاحبکار جدید تحت تأثیر قرار بگیرند تا صاحبکارانی که برای طولانی مدت مورد حسابرسی قرار گرفته اند. هم چنین تعویض حسابرس می تواند مشکلاتی را برای خوش نامی و شهرت مؤسسه و هم چنین هزینه های اضافی برای حسابرس جدید برای انجام کار جدید به همراه داشته باشد. **ماتز^{۲۹}** و **شرف^{۳۰}** در رساله فلسفی خود اگرچه تغییر ادواری حسابرس را توصیه نکرده اند، اما ادعان داشته اند وجود رابطه طولانی باعث بروز مشکلاتی در استقلال می شود.

تحقیق دی آنجلو^{۳۱} (۱۹۹۸) نشان داد حسابرس در حال تصدی، شبه امتیازاتی از حفظ صاحبکاران فعلی خود به دلیل هزینه های اولیه شروع حسابرس^{۳۲} جدید دارند و صاحبکاران نیز در مواقع تعویض حسابرس متحمل هزینه اضافی می شوند. هم چنین تحقیقات **پالمروس^{۳۳}** (۱۹۸۹) نشان داد وقتی رابطه بین حسابرس و صاحبکار طولانی تر می شود

حق الزحمه حسابرسی، ۶- شهرت و اندازه مؤسسات حسابرسی و جستجوی حسابرس جدید جهت افزایش اعتماد عمومی، ۷- تقاضا برای خدمات حرفه ای و حسابرس بیشتر (تنوع خدمات یا تخصص مؤسسات حسابرسی)، ۸- بروز مشکلات مالی در واحد مورد رسیدگی، ۹- نارضایتی از حسابرسان به دلیل کیفیت خدمات حسابرسی (عمدتاً عدم کشف ضعف های ساختار کنترل داخلی)، و ۱۰- وجود الزامات قانونی یا قراردادی برای تعویض حسابرس.

از نقطه نظر حرفه ای، وجود چنین شرایطی در بازار ارائه خدمات حسابرسی و اقدام صاحبکاران به تعویض حسابرس به معنی باور جامعه صاحبکاران و مآلاً جامعه فعالان اقتصادی، در رابطه با احتمال بالقوه موفقیت صاحبکاران در یافتن حسابرسان جایگزین و دستیابی به اهداف و انگیزه های خود برای تغییر حسابرس تلقی می شود. در بعد کلان حرفه ای وجود چنین شواهدی می تواند دلیلی برای ناکامی حرفه ای تلقی شود. در صورتی که صاحبکاران اطمینان داشته باشند در بین مؤسسات حسابرسی، مؤسسه ای یافت نخواهد شد که روش های حسابداری نامطلوب شان را تأیید کند، حق الزحمه کم تری را به بهای کاهش کیفیت انجام خدمات حسابرسی دریافت دارد، موارد قابل درج در گزارش حسابرسی را کتمان یا کمرنگ نماید، یا در رعایت استانداردهای حرفه ای سهل انگاری ورزد، تکرار پدیده تعویض حسابرس به حداقل خواهد رسید.

۶- تغییرات ادواری حسابرس

الزامات مؤسسات حسابرسی به تغییر ادواری صاحبکاران خود، اغلب به عنوان راه حلی برای حفظ استقلال حسابرسان مطرح می شود. رابطه بلندمدت حسابرس و صاحبکار از یک سو منجر به ایجاد روابط خاص، کاهش اعتماد عمومی و کاهش استقلال می شود و از سوی دیگر شناخت حسابرس را از

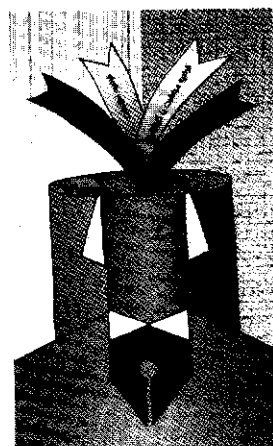
استقلال حسابرس، آن را تحلیل می برد. موافق با این تحلیل ها برخی نیز ادعا می کنند رابطه طولانی مدت بین حسابرس و صاحبکار استقلال را تحت تأثیر قرار نمی دهد، بلکه عملاً از آن نفع می برد. آنان ادعا می کنند که طی سال ها حسابرس می تواند دانش خود از عملیات تجاری و سیستم های پردازشگر صاحبکار را که نقش حیاتی در انجام اثربخش حسابرسی دارند، عمق ببخشد (پتی^{۴۰} و کوگانسان^{۴۱}، ۱۹۹۶، و بل^{۴۲} و دیگران ۱۹۹۶). همچنین نقطه نظرات انجمن حسابداران رسمی امریکا و نیز مقالات چاپ شده در وال استریت در دهه ۱۹۹۰ و تحقیقات دیگر نشان می دهند بخش عمده ای از حسابرسی های زیر استاندارد در سال های اخیر به دلیل آشنایی ناکافی حسابرس با فعالیت صاحبکار بوده است. این تحقیقات سؤالات اساسی را بر سر راه حل تعویض ادواری حسابرس ایجاد کرده است. این ادعا با نتایج تحقیقات پالمروس (۱۹۸۶ و ۱۹۹۱) همخوانی دارد، او دریافت که احتمال طرح دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان به دلیل عدم رعایت کافی استانداردهای حسابرسی، در عمده موارد ناشی از فقدان دانش کافی در رابطه با مشکلات مربوط به احتمال خطرهای خاص صاحبکاران تازه بوده است.

تحقیقات منان و شوارتز (۱۹۸۷) نشان داد شرکت هایی که وضعیت مالی ابهام آمیزی دارند بیشتر علاقمند به تغییر حسابرس خود هستند. نتایج تحقیقات کریشنان^{۴۳} (۱۹۹۴)، کریشنان و استفانز^{۴۴} (۱۹۹۵) و گایگر^{۴۵} و دیگران (۱۹۹۸) تحقیقات اخیر را تأیید کردند، لیکن این نکته را نیز افزودند که شرکت هایی که حسابرس خود را عوض کرده اند، نتوانستند اظهار نظر مطلوب تری نسبت به شرکت هایی که حسابرس خود را عوض نکرده اند دریافت دارند. به طور کلی تحقیقات به عمل آمده نشان می دهند شرکت ها عموماً نتوانسته اند با تغییر حسابرس به اهداف خود دست یابند.

ساعات کار واقعی کاهش می یابد. این شبه امتیاز به ورود حسابرسان در اقدامات رقابتی نظیر قیمت گذاری خدمات حسابرسی پایین تر از هزینه های قابل اجتناب^{۴۶} به منظور حفظ صاحبکاران خود می انجامد. ضمن این که از نقطه نظر اقتصادی، این پدیده یک پاسخ رقابتی طبیعی حسابرسان برای جلب صاحبکاران جدید با هدف انتفاع آتی از شبه امتیازات مربوطه است، انگیزه حسابرسان برای حفظ صاحبکاران در سال های بعد، استقلال حسابرس را مورد تردید قرار خواهد داد.

در حالی که هزینه های انجام شده برای حسابرس در سال اول هزینه های از دست رفته^{۴۷} است و نباید در تصمیم گیری سال های بعد دخالت داده شوند تحقیقات انجام شده توسط استاو^{۴۸} (۱۹۷۶)، راس^{۴۹} و استاو (۱۹۸۷) و کلین منز^{۵۰} و پالمان^{۵۱} (۲۰۰۰) نشان دادند این هزینه ها در تصمیم گیری ها نادیده گرفته نمی شوند. بنابراین حسابرسان تمایل دارند صاحبکاران خود را تا زمانی نگهدارند که بتوانند هزینه های شروع را مستهلک نمایند.

در سال های اخیر بیم از دست دادن صاحبکاران باعث شده است قضاوت حرفه ای حسابرسان از این بابت تأثیر بپذیرد. این نقطه نظر اقتصادی استدلال می کند که رابطه بلندمدت بین صاحبکار و حسابرس قابل توصیه نیست و در عوض گردش ادواری حسابرس موجب افزایش بی طرفی و استقلال می شود. این نقطه نظر با تحقیقات انجام شده نیز همخوانی دارد. تحقیقات دای^{۵۲} (۱۹۹۱) نشان داد پدیده قیمت گذاری خدمات حسابرسی پایین تر از هزینه های قابل اجتناب حسابرسان را تشویق می کند که حسابرسان در گزارش های خود به نحوی رفتار کنند که توانایی خود را برای کسب منافع از شبه امتیازات مربوط به حفظ صاحبکار بالا ببرند. هم چنین مطالعات سامر^{۵۳} (۱۹۹۸) نیز منجر به این نتیجه شد که تعویض اجباری ادواری حسابرس، به جای تقویت



مطالعات انجام شده توسط گایگر و راگاناندان^{۴۶} (۲۰۰۲) در رابطه با شرکت هایی که طی سال های ۱۹۹۶ الی ۱۹۹۸ درخواست ورشکستگی داده اند نشان داد ارتباط مثبت بین طول مدت همکاری حسابرس با صاحبکار و احتمال این که شرکت ورشکسته در سال قبل از ورشکستگی گزارش مشروط از بابت تداوم فعالیت دریافت کرده باشد، وجود دارد. بنابراین احتمال ناکامی حسابرسی در سال های اول حسابرسی بیش تر است. بنابراین به استناد نتایج این تحقیق، تغییر ادواری حسابرس توصیه نمی شود. به عبارت دیگر می توان استنتاج کرد که یک منحنی یادگیری یا بهبود دانش در گذر زمان در رابطه با وضعیت صاحبکار در مورد حسابرس وجود دارد. بنابراین تغییر ادواری اجباری حسابرس موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی شود. همانگونه که ملاحظه می شود تحقیقات نتایج گوناگون و بعضاً متفاوتی را ارائه می کنند و این مسئله مستلزم کند و کاو بیش تری است.

۷- جمع بندی و نتیجه گیری

پدیده تعویض حسابرسان مانند تیغ دولبه ای است که هم می تواند جهت اصلی بازار ارائه خدمات حرفه ای را سامان بخشد و هم می تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند. در بازار سرمایه نیز این پدیده هم توانایی ارسال علائم خوش بینانه و اصلاح جریان سرمایه به شکل کارا و اثربخش را دارد و هم می تواند منجر به تخصیص غیر بهینه منابع گردد. استفاده مفید و موثر از این پدیده در جهت افزایش کارایی و اثربخشی بازار سرمایه مستلزم شناسایی ابعاد وجودی آن و اتخاذ تمهیدات مناسب و اقتضایی در رابطه با تکرار این پدیده است. این مهم جز با انجام تحقیقات و استفاده از نتایج آنها در صورت بندی راهبردها و برنامه های بازار اوراق بهادار و تدوین الزامات تشکل حرفه ای کشور انجام پذیر نخواهد بود.

* عضو هیأت علمی دانشگاه

تغییر ادواری حسابرس
توصیه نمی شود.
به عبارت دیگر می توان
استنتاج کرد که یک منحنی
یادگیری یا بهبود دانش
در گذر زمان در رابطه
با وضعیت صاحبکار در مورد
حسابرس وجود دارد.
بنابراین تغییر ادواری اجباری
حسابرس موجب افزایش
کیفیت حسابرسی نمی شود.

- 1- Auditor switching
- 2- Professionalism
- 3- De Angelo, L.E.
- 4- Woo, E.
- 5- Chye Koh, H.
- 6- Sarbanes-Oxley
- 7- Higgs
- 8- Smith
- 9- John Cary
- 10- Marcle Cut
- 11- Chow, C.W.
- 12 - Rice, S.J.
- 13- Francis, J.R.
- 14- Wilson, E.R.
- 15 - De Fond, M.L.
- 16- Fearnley
- 17- Beattie
- 18- K.B. Schwartz
- 19- Menon, K.
- 20- Palmrose
- 21- Jensen
- 22- Mackling
- 23 - Johnson, W.B.
- 24- Lys, T.
- 25 - Haskins, M.E.
- 26- Williams, D.D.
- 27 - Brody
- 28- Moscove
- 29- Moutz
- 30- Sharaf
- 31- Start up Cost
- 32 - Low balling
- 33- Sunk cost
- 34- Staw, B.
- 35- J. Ross.
- 36- Kleinman, G.
- 37- D. Palmon
- 38- Dye
- 39- Summer
- 40- Petty
- 41- Cuganesan
- 42- Bell
- 43- Krishnan, J.
- 44- R.G. Stephons
- 45- Geiger
- 46- K. Raghunandan

association between changes in client firm agency costs and auditor switching. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 11 (Spring): 16-31.

9-Dye, R. 1991. *Informationally motivated auditor replacement.* Journal of Accounting and Economics 14: 347-374.

10-Francis, J. R. and Wilson, E. R. 1988. *Auditor changes: a joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation.* Accounting Review, 63 (October): 663-682.

11-Geiger, and Raghunandan .2002 . *Pricing the audit services,* Auditing A Journal of Practice & Theory, March, 70-78.

12-Geiger, M. A., K. Raghunandan, and D. V. Rama. 1998. *Costs associated with going-concern modified audit opinions: An analysis of auditor changes, subsequent opinions, and client failures*

. Advances in Accounting 16: 117-139.

13-Haskins, M. E. and Williams. D. D. 1990. *A contingent model of intra-Big 8 auditor changes* . Auditing: A Journal of Practice and Theory, 9 (Fall): 55-74.

14-Jensen, M. and Meckling, W. H. 1976. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure* . Journal of Financial Economics, 3 (October): 305-360.

15-Johnson, W. B. and Lys, T. 1990. *The market for audit services: evidence from voluntary auditor changes* . Journal of Accounting and Economics, 12 (January): 281-308.

16-Kleinman, G., and D. Palmon. 2000. *A negotiation-oriented model of auditor-client relationships* . Group Decision and Negotiation 9: 17-45.

17-Knapp, M. & Elikai, F. 1988. *Auditor changes: a note on the policy implications of recent analytical & empirical researches* . Journal of

منابع فارسی

۱. انجمن حسابداری امریکا. (۱۳۷۹). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی*، ترجمه علی نیکخواه آزاد، تهران:

سازمان حسابرسی

۲. رجیبی، روح اله. (۱۳۸۴). *عوامل مؤثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل*، رساله دکتری حسابداری،

تهران: دانشگاه علامه طباطبایی

۳. والاس، واندای، (۱۳۸۱). *نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و...*، ترجمه حامی امیراصلانی، تهران:

سازمان حسابرسی، (۱۹۸۵)

منابع انگلیسی

1-Beattie, V. and Fearnley, S. 1995. *The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies.* Accounting and business Research, 25 (Autumn): 227-239.

2-Beattie, V. and Fearnley, S. 1998: *Auditor changes and tendering: UK interview evidence.* Accounting, Auditing and Accountability Journal, 11 (Number 1): 72-98

3-Bell T., F. Marrs. I. Solomon, and H. Thomas. 1997. *Auditing organizations through a strategic lens: The KPMG Business Measurement Process.* Montvale, NJ: KPMG Peat Marwick, Llp.

4-Brody, R. G., and S. A. Moscové. 1998. *Mandatory auditor rotation.* National Public Accountant (March): 32-35.

5- Chow, C. W. and Rice, S. J. 1982. *Qualified audit opinions and auditor switching.* Accounting Review, 57 (April): 326-335.

6-Côté, M. 2002. *Auditor independence.* CA Magazine, Sept

7-DeAngelo, L. E. 1981. *Auditor size and audit quality" Journal of Accounting and Economics, 3* (December): 183-199.

8-DeFond, M. L. 1992. *The*

- 499.
- 27-Petty, R., and S. Cuganesan. 1996. *Auditor rotation: Framing the debate*. Australian Accountant (May): 40-41.
- 28-Schwartz, K. B. and Menon, K. 1985. *Auditor switches by failing firms*. Accounting Review, 60 (April): 248-261.
- See, C. P. and Mock, T. J. (1999). "The market for assurance services in Singapore". Accounting and Business Review, 6 (July): 289-305.
- 29-Schwartz, K. B., 1982, *Accounting changes by corporations facing possible insolvency*, Journal of Accounting, Auditing and Finance (Fall), pp. 32-43.
- 30-Simunic, D. A. and Stein, M. T. 1987. *Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues*. British Columbia: The Canadian Certified General Accountants. Research Foundation.
- 31-Staw, B. 1976. *Knee-deep in the big muddy: A study of escalating commitment to a chosen course of action*. Organizational Behavior and Human Performance 16: 27-44.
- 32-Staw, B., and J. Ross. 1987. *Behavior in escalation situations: Antecedents, prototypes, and solutions*. Research in Organizational Behavior 9: 39-78.
- 33-Sommer, M. 1998. *Does mandatory rotation enhance auditor independence?* Zeitschrift Fur Wirtschafts- u. Sozialwissenschaften 118: 327-359
- 34-Williams, D. D. 1988. *The Potential determinants of auditor change*. Journal of Business Finance and Accounting, 15 (Summer): 243-261.
- 35-Woo, E. and Chye Koh, H.. 2001, *Factors associated with auditor changes: a Singapore study*. Accounting and Business Research. vol 31. No. 2. pp. 133-144, 2001.
- Accounting, Auditing & Finance, 3 (Winter): 76-86
- 18-Krishnan, J. 1994. *Auditor switching and conservatism*. The Accounting Review 69 (January): 200-215.
- 19-Krishnan, J. and R.G. Stephens. 1995. *Evidence on Opinion Shopping from Audit Opinion Conservatism*. Journal of Accounting and Public Policy (Autumn): 179-201.
- 20-Magill and Previts. 1991. *CPA professional responsibilities: An introduction*, south-western pub, USA.
- 21-Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1961. *The philosophy of auditing*. American Accounting Association Monograph No. 6. Sarasota. FL: American Accounting Association.
- 22-Menon, K., and K.B. Schwartz. 1987. *An Empirical Investigation of Audit Qualification Decisions in the Presence of Going Concern Uncertainties*. Contemporary Accounting Research (Spring): 302-315.
- 23-Palmrose, Z. (1984). *The demand for quality differentiated audit services in an agency cost setting: an empirical investigation*. Auditing Research Symposium (University of Illinois), 229-252.
- 24-Palmrose, Z. V. 1986. *Audit fees and auditor size: Further evidence*. Journal of Accounting Research (Spring): 97-110.
- 25-Palmrose, Z. V. 1991. *Trials of legal disputes involving independent auditors: Some empirical evidence*. Journal of Accounting Research (Supplement): 149-185.
- 26-Palmrose, Z.-V. 1989. *The relation of audit contract type to audit fees and hours*. The Accounting Review 64 (July): 488-

