



## فرضیه‌ها و پیامدهای تغییر حسابرِس

دکتر ابوالقاسم مسیح‌آبادی<sup>۱</sup>

گروه حسابداری، واحد سبزوار، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزوار، ایران

حجت اله آتشی گلستانی

گروه حسابداری، واحد سبزوار، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزوار، ایران

(تاریخ دریافت: ۳۰ مرداد ۱۳۹۵؛ تاریخ پذیرش: ۱۳ دی ۱۳۹۵)

در دوران اخیر، که به دلیل برخی رسوایی‌های مالی نظیر رسوایی‌های حسابداری شرکت‌های انرون، ورلدکام و نظایر آن استقلال حسابرسان مورد سوال قرار گرفت، نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به منظور تقویت استقلال حسابرسان، تغییر منظم آنها را به عنوان یکی از راهکارها پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته‌اند. در این مقاله ابتدا فرضیه‌های وابستگی اقتصادی حسابرِس و حفظ شهرت از دیدگاه نظری و تجربی توضیح و انواع تغییر اختیاری و اجباری حسابرِس طبقه‌بندی شده است. سپس تحلیلی از اثر تغییر حسابرِس بر هزینه‌های حسابرِس، عملکرد شرکت، کیفیت حسابرِس و استقلال حسابرِس به طور جداگانه انجام شده است. با بررسی ادبیات در این زمینه نتیجه‌گیری می‌شود که احتمالاً پیامد تغییر حسابرِس به دلایل تغییر و انگیزه‌های مدیران و حسابرسان بستگی دارد.

**واژه‌های کلیدی:** تغییر حسابرِس، استقلال حسابرِس، کیفیت حسابرِس، وابستگی اقتصادی، حفظ شهرت.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

<sup>۱</sup> massihabadi@gmail.com

## مقدمه

مرور مجله‌ها و پایان‌نامه‌های دانشگاهی، مجله‌های حرفه‌ای و مقررات حسابداری نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر، تغییر حسابرس یکی از زمینه‌های مهم مطالعاتی و مقررات‌گذاری حسابداری بوده است. از منظر تئوری نمایندگی، دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل، وظیفه اعتباردهی است. اعتباربخشی مذکور، زمینه‌ی مساعدی را برای اتکای افراد برون سازمانی به اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت فراهم می‌نماید و اطلاعات مزبور با اطمینان بیشتری می‌تواند مبنا و اساس تصمیم‌گیری اقتصادی قرار گیرد.

سوء استفاده‌های مالی و ورشکستگی برخی شرکت‌ها در دوران اخیر باعث توجه عمومی به مباحث استقلال و کیفیت حسابرسی گردید و مراجع قانون‌گذاری نیز چندین تغییر قانونی به‌وجود آوردند. از جمله این که چون فرض می‌شود که تداوم همکاری بین حسابرس و شرکت باعث تغییر در روابط می‌گردد و استقلال حسابرس را تضعیف می‌کند، در برخی کشورها قانون‌گذاران، تغییر حسابرس را در دوره‌های چند ساله اجباری نمودند. اما این موضوع انتقادهایی نیز در برداشت. از جمله اینکه تغییر حسابرس باعث افزایش هزینه حسابرسی و کاهش شناخت حسابرس از شرکت و کیفیت حسابرسی می‌شود.

## فرضیه‌های در ارتباط با استقلال حسابرس و تحقیقات درباره‌ی آن

در بیشتر کشورها، انتخاب حسابرس مستقل به پیشنهاد هیات مدیره و تصویب مجمع عمومی سهامداران، صورت می‌گیرد. در کشورهایی با قوانین جدیدتر، کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار، حسابرس مستقل را انتخاب می‌کند. اما در گزارش، کمیته‌ی بلوریبون<sup>۱</sup> (۱۹۹۹) اعلام شده، علی‌رغم تأکید بر نقش بیشتر کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار در انتخاب یا تعویض حسابرسان، در کشور امریکا همچنان مدیریت صاحبکار نقش مهمی در انتخاب یا عزل حسابرسان مستقل ایفا می‌نماید. اوکونور<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) پس از انجام تحقیقی به این نتیجه رسید که، میزان تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس مستقل، عامل مهمی در حفظ یا مخدوش شدن استقلال حسابرس است.

پارک<sup>۳</sup> (۱۹۹۰) معتقد است، در شرایطی که مدیریت، صورت‌های مالی را بر اساس اصول متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد که این عدم رعایت را گزارش ننماید، حسابرس باید میان پذیرش خواسته‌های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود، یکی را انتخاب کند. ممکن است مدیریت در صورت عدم پذیرش درخواستش، تهدید به تغییر حسابرس یا تغییر نرخ‌های حق الزحمه‌ی حسابرسی نماید [۱۰].

تأثیر از دست دادن یک صاحبکار مهم برای موسسات حسابرسی با اهمیت است؛ زیرا این امر می‌تواند درآمد این موسسات را به طور با اهمیتی کاهش دهد. در عین حال، انجام حسابرسی با کیفیت پایین نیز

<sup>۱</sup> - Blue Ribbon Committee

<sup>۲</sup> - O'connor

<sup>۳</sup> - Park

می‌تواند شهرت حسابرس و حفظ و کسب صاحبکاران جدید را تحت تاثیر قرار دهد [۳۱]. موسسات حسابرسی بزرگ سعی دارند که شهرت خود را حفظ کنند و مسلماً حاضر نمی‌شوند کاری انجام دهند که به استقلال و اعتبار آنها لطمه وارد شود [۲]. در واقع، ممکن است حسابرسان در سطحی بالاتر از میانگین از شایستگی حرفه‌ای و درستکاری خود استفاده کنند تا در نتیجه‌ی آن در بلندمدت، شهرت و دستمزد حسابرسی بالاتر از میانگین را برای خود به ارمغان آورند [۶]. بدین ترتیب، دو دیدگاه متضاد در ارتباط با تاثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار بر استقلال حسابرسان مخصوصاً در شرایط تغییر حسابرس مطرح می‌باشد: فرضیه حفظ شهرت و فرضیه وابستگی اقتصادی.

حجم وسیعی از تحقیقات نظری و تجربی نشان می‌دهد که به دلیل موضوع شهرت موسسات حسابرسی و هزینه دعاوی علیه آنها، حسابرسان انگیزه‌های مبتنی بر بازار و ذاتی برای عمل مستقلانه دارند [۲۶]. برای مثال، کراسول<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۲) با استفاده از داده‌های شرکت‌های استرالیایی دریافتند که هیچ رابطه‌ای میان وابستگی حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر مشروط حسابرسی وجود ندارد. همچنین رینولدز و فرنسیس<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) با استفاده از داده‌های سال ۱۹۹۶ نشان دادند که حسابرسان ۵-بزرگ در اظهارنظر نسبت به صاحبکاران بزرگتر محافظه‌کارتر می‌باشند. علاوه بر این، چانگ و کالپور (۲۰۰۳) با استفاده از نسبت حق الزحمه حسابرسی و غیر حسابرسی به کل درآمد موسسه حسابرسی، رابطه معنی‌داری بین اهمیت صاحبکار و مدیریت سود نیافتند. همچنین چن و همکاران (۲۰۱۰) با استفاده از یک نمونه از شرکت‌ها در کشور چین برای دوره قبل و بعد از وضع قانون حاکمیتی در سال ۲۰۰۱، دریافتند که اهمیت صاحبکار قبل از وضع تغییرات بطور منفی و بعد از آن بطور مثبت با اظهارنظر تعدیل یافته حسابرس وابسته است [۲۹].

علیرغم مسئله حفظ شهرت برای موسسات حسابرسی، در عین حال فشارهایی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرس را تهدید نماید. در این ارتباط، تحقیقاتی وجود دارد که نشان می‌دهد اهمیت اقتصادی صاحبکار کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. برای مثال، فرگوسن و همکاران (۲۰۰۴) با استفاده از داده‌های شرکت‌های انگلستان، دریافتند که میزان حق الزحمه‌های خدمات غیر حسابرسی صاحبکاران خاص با اقلام تعهدی اختیاری و احتمال تجدید ارائه بیشتر وابسته است. بطور مشابه باسیودس و همکاران (۲۰۰۶) دریافتند که حق الزحمه غیرحسابرسی بیشتر با اظهارنظر حسابرسی مشروط کمتر برای شرکت‌های دارای استرس مالی وابسته است [۲۹]. طبق مطالعه آینی (۲۰۰۴) در چین وابستگی اقتصادی بر انگیزه حفظ شهرت و اعتبار نفوذ داشته، به گونه‌ای که در گزارشگری مالی تهاجمی به صاحبکاران مهم، نسبت به صاحبکاران غیر مهم انعطاف‌پذیری بیشتری داده می‌شود [۱۳]. در هر حال این سوال مطرح است که آیا حسابرسان در تقابل بین حفظ شهرت (تئوری حفظ شهرت) و حفظ صاحبکار (تئوری وابستگی اقتصادی)، سعی در حفظ استقلال خود دارند؟ از آنجا که استقلال ظاهری حسابرس تنها راه اولیه و مستقیمی است که استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی می‌توانند

<sup>1</sup> . Craswell

<sup>2</sup> . Reynolds and Francis

صداقت حسابرس و اظهارنظر وی را مورد قضاوت قرار دهند، در عمل نظارت‌هایی را بر حرفه حسابرسی مشاهده می‌کنیم که هدف آنها تامین این استقلال ظاهری است مانند نظارت‌های قانونی [۶]. نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به منظور تقویت استقلال حسابرسان، تغییر منظم آنها را به عنوان یکی از راهکارها پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته‌اند [۵].

### انواع تغییر حسابرس

تغییر حسابرس از زوایای مختلفی مورد بررسی و پژوهش قرار گرفته است. یک طبقه‌بندی که با توجه به الزامات افشای کمسیون بورس و اوراق بهادار امریکا انجام شده است، شامل سه نوع تغییر حسابرس بر اساس گروه آغازکننده تغییر است. تغییر حسابرس توسط صاحبکار، توسط حسابرس و عوامل بیرونی (مانند ادغام یا قوانین) [۱۱]. بررسی ادبیات موضوع نشان می‌دهد که پنج نوع تغییر حسابرس به شرح زیر را می‌توان در نظر گرفت.

- ۱- تغییر موسسه حسابرسی از طرف صاحبکار به طور اختیاری
  - ۲- تغییر موسسه حسابرسی به دلیل کناره‌گیری حسابرس از کار به طور اختیاری
  - ۳- تغییر موسسه حسابرسی با توجه به الزامات قانونی
  - ۴- تغییر شریک مسئول کار حسابرسی توسط موسسه حسابرسی متصدی به طور اختیاری
  - ۵- تغییر شریک مسئول کار حسابرسی توسط موسسه حسابرسی متصدی با توجه به الزامات قانونی.
- و به طور خلاصه به آنها تغییر اختیاری یا اجباری می‌گویند.

### تغییر اجباری حسابرس

تغییر حسابرس غالباً باعث می‌شود اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاء‌پذیری صورت‌های مالی کاهش یابد، به خصوص اگر تعویض حسابرس با بار معنایی منفی، اخبار ناخوشایند، و تردید به حسابرس جایگزین همراه باشد. کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی نه تنها به ناکامی اهداف حسابرسی می‌انجامد، بلکه موجب افت اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد [۲۴].

این بحث کاربردهای بسیاری برای درک وضعیت بازار برای خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی دارد. الزامات افشاء و عکس‌العمل‌های بازار درباره تعویض حسابرس با هدف دل‌سرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ گزارش‌های حسابرسی مطلوب یا مجوز استفاده از روش‌های خاص حسابداری ایجاد شده‌اند. این الزامات افشاء با این هدف صورت می‌گیرند که حسابرسان بتوانند با استقلال بیشتری، موضعی اتخاذ کنند که لزوماً منطبق بر ترجیحات صاحبکاران نیست [۷].

### تغییر اجباری حسابرس (الزامات قانونی چرخش حسابرس)

یکی از پیشنهاداتی که در جهت حفظ استقلال مطرح گردیده است، تغییر دوره‌ای حسابرس است که توسط قانون‌گذاران کشورهای مختلف نیز اجرای آن الزامی شده است. در ایتالیا قانون وضع شده در سال ۱۹۷۴ مقرر می‌کند موسسه حسابرسی باید هر پنج سال برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار چرخش داشته باشد. قوانین کشورهای دیگری نظیر اتریش، یونان و آلمان نیز تغییرات

ادواری حسابرس را الزامی می‌کنند. بانک مرکزی برزیل در سال ۱۹۹۶، به‌دنبال رسوایی‌های سازمان-های مالی در سال ۱۹۹۰ چرخش موسسه‌های حسابرسی برای موسسات مالی را هر چهار سال الزامی می‌کند. کمسیون اوراق بهادار برزیل هم در سال ۱۹۹۹ مقرر می‌کند که تمام شرکت‌های پذیرفته شده باید هر پنج سال موسسه حسابرسی جدید یا یک فرد حسابرس جدید را با حداقل سه سال فاصله زمانی قبل از استخدام مجدد، به‌کار گیرند [۲۷]. در استرالیا بر اساس قانون شرکت‌های سال ۲۰۰۱، چرخش دوره‌ای شرکای اصلی حسابرسی اجباری است [۲۲]. در ایالات متحده امریکا بر اساس قانون ساربینز-آکسلی که توسط مجلس آمریکا در سال ۲۰۰۲ تصویب شد، این نوع چرخش از هفت سال به پنج سال کم شد. در سال ۲۰۰۲، کمسیون اروپا نیز چرخش شرکای حسابرسی را هر هفت سال پیشنهاد کرد. اغلب کشورهای عضو این پیشنهاد را دنبال کرده‌اند [۳۰]. در ایران سازمان حسابرسی از اوایل دهه هشتاد دستور چرخش کارهای مدیران فنی را هر سه سال یک بار صادر نمود (چرخش شریک) [۸]. همچنین، با تصویب دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۸۶ توسط شورای عالی بورس و اوراق بهادار، تغییر منظم حسابرس مستقل در دوره‌ی زمانی چهار ساله الزامی شد.

در مقابل، برکناری حسابرس، علایم ارزشمندی برای بازار به حساب می‌آید. در چرخش اجباری، اگر صاحبکار در خصوص روندهای حسابداری تضادهایی با حسابرس خود داشته باشد، و حسابرس مجبور به چرخش باشد، بازار علائم ارزشمندی که در چرخش اجباری اتفاق افتاده است را از دست می‌دهد (در مقایسه با چرخش اختیاری). بزرگترین شرکت‌های حسابرسی نیز طبق چرخش اجباری سهم بازار خود را افزایش می‌دهند؛ مثل مورد ایتالیا که منجر به محیط کم رقابتی‌تر می‌شود [۲۲].

#### دلایل تغییر حسابرس

دلایل متعددی برای تغییر حسابرس وجود دارد. مهمترین این دلایل در ادامه آمده است [۱۱].

- ۱- کاهش هزینه حسابرسی یا کاهش حق‌الزحمه حسابرس (حق‌الزحمه کمتر از طریق کاهش مخارج شرکت، عملکرد شرکت را بهبود می‌بخشد. از طرفی اگر حسابرسی با هزینه کمتر، کیفیت حسابرسی را کاهش دهد، در بلندمدت به عملکرد شرکت لطمه می‌زند)
- ۲- ضعف کنترل‌های داخلی شرکت (افزایش ریسک حسابرسی)
- ۳- برقرار نبودن فرض تداوم فعالیت (ناراضی بودن صاحبکار از چنین اظهارنظری یا کناره‌گیری حسابرس به دلیل افزایش ریسک)
- ۴- ارائه مجدد صورت‌های مالی (این نشانه‌ای از ضعف کنترل‌های داخلی و وجود مشکل در بخش حسابداری شرکت است. بنابراین حسابرس به دلیل افزایش ریسک انصراف داده یا شرکت بر این باور است که عدم افشای ضعف‌های کنترل داخلی توسط حسابرس منجر به ارائه مجدد صورت‌های مالی شده و حسابرس را تغییر می‌دهد)

- ۵- عدم توافق در مورد اصول حسابداری (عدم رعایت اصول و یا مدیریت فرصت طلبانه سود توسط مدیریت یا محافظه‌کاری زیاد حسابرس [۲۰])
- ۶- اتکا نکردن به مدیریت (زمانی که حسابرس نتواند به اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت اتکا کند، شک و تردید در مورد صداقت مدیریت و کلیت صورت‌های مالی افزایش می‌یابد)
- ۷- دریافت اظهارنظر مشروط (مدیران به دلیل تاثیر اظهارنظر مشروط بر روی قیمت سهام و پاداش خود تمایل دارند حسابرس را تغییر دهند)
- ۸- محدودیت در رسیدگی
- ۹- تغییرات مدیریت شرکت
- ۱۰- اقدامات غیرقانونی (در این‌گونه موارد نوع اظهارنظر حسابرس مقبول نیست، لذا صاحبکار حسابرس را تغییر می‌دهد. همچنین، در صورت خودداری صاحبکار از انجام اصلاحات، حسابرس ممکن است از کار انصراف بدهد)
- ۱۱- محدودیت منابع لازم حسابرسان برای انجام حسابرسی
- ۱۲- ورشکستگی و بحران‌های مالی
- ۱۳- ادغام (ادغام صاحبکاران یا موسسات حسابرسی)
- ۱۴- رشد شرکت (راه‌یابی شرکت به بازارهای جدید و قراردادهای جدید نیازمند سطح متفاوتی از خدمات حسابرسان است).

### ۱- اثرات تغییر حسابرس

#### تأثیر تغییر حسابرس بر عملکرد شرکت

بررسی دلایل تغییر گویای این است که تغییر حسابرس همیشه به مثابه چراغ قرمز نیست. بلکه باید قبل از قضاوت در مورد اهمیت آن، با دقت بیشتری تجزیه و تحلیل شود. ممکن است تغییر حسابرس تأثیر مثبتی بر عملکرد شرکت داشته باشد. زمانی که تغییر از تمایل مدیریت به بهبود عملیات شرکت سرچشمه می‌گیرد و به خاطر رشد شرکت و تغییر در محیط قراردادی شرکت، به کارگماردن حسابرس اثربخش‌تر، نیاز به موسسه حسابرسی بزرگتر و خدمات بیشتر و ... انجام می‌شود، انتظار می‌رود که تغییر حسابرس به نفع سهامداران باشد.

اما در حالی که مدیریت، موسسه حسابرسی با کیفیت پایین را انتخاب می‌کند تا از الزامات گزارشگری ساده‌تر منتفع شود، کیفیت اطلاعات ارسالی به بازارهای مالی کاهش می‌یابد. مدیریت امیدوار است که بتواند از افزایش عدم تقارن اطلاعاتی به نفع خود استفاده کند. این نوع تغییر حسابرس تأثیر منفی بر عملکرد دارد و دلایل آن بیشتر تحکیم جایگاه تیم مدیریت از طریق گزارش سود بیشتر و افزایش در پاداش مدیریت مبتنی بر سود است.

در برخی موارد هم تغییر حسابرس تأثیری بر عملکرد شرکت ندارد. مانند مواردی که به دلیل محافظه-کاری زیاد حسابرس و اعتقاد مدیریت بر این که تغییر به موسسه حسابرسی ریسک‌پذیرتر عملکرد واقعی شرکت را بهتر منعکس می‌کند [۱۱].

**تأثیر تغییر حسابرِس بر هزینه‌های حسابرِس**

انتظار می‌رود هنگام تغییر حسابرِس، هزینه‌های گزارشی متحمل تمام اشخاص شود. برای مثال، صاحبکاران در آشناسازی حسابرِس جایگزین با کنترل داخلی، سیستم‌های حسابداری و سایر روش‌های خاص شرکت، از وقت مدیران و کارمندان استفاده می‌کنند [۳۴]. این کسب شناخت برای حسابرِس جدید نیز زمان‌بر است، لذا حق‌الزحمه بیشتری درخواست می‌نماید که باز هم هزینه‌های صاحبکار افزایش می‌یابد.

فرید و شیف<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) هزینه‌های غیرمستقیم برای صاحبکار را نیز در نظر می‌گیرند. این‌ها هزینه‌هایی هستند که از انتساب ریسک زیاد به صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان ناشی می‌شود. استفاده-کنندگانی که نسبت به تغییر حسابرِس مشکوک هستند و بر این باورند که صاحبکار برای دستکاری سود به دنبال یک حسابرِس سازگارتر و انعطاف‌پذیرتر بوده است. افزون بر این، دی<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) بیان می‌دارد که ابهامات در خصوص اقدامات آتی حسابرِس جایگزین، هزینه‌های انتقال را برای صاحبکار افزایش می‌دهد [۱۱].

برای حسابرِس قبلی نیز یک صاحبکار می‌تواند منبع مهمی از درآمد حسابرِس باشد و حسابرِس تمایلی ندارد این جریان درآمد را به مخاطره ببیند [۲۲]. حسابرِس قبلی نه تنها متحمل کاهش دستمزد از سوی صاحبکار می‌شود بلکه هزینه‌های مرتبط با به دست آوردن صاحبکاران جدید و انتصاب دوباره کارمندان حسابرِس را متقبل می‌شود. بنابراین، انتقال حسابرِس تنها زمانی محتمل است که مزایای عینی این انتقال بیشتر از هزینه‌های مرتبط با صاحبکار یا حسابرِس متصدی (قبلی) باشد [۳۴].

**تأثیر تغییر حسابرِس بر کیفیت حسابرِس**

بحث شده است که در چرخش اجباری، زمانی که حسابرِس مجبور به برکناری از کار می‌شود، شناخت از صاحبکار که طی حسابرِس کسب می‌شود، از دست رفته است [۲۲]. با افزایش دوره تصدی حسابرِس، دانش مربوط به تجارت صاحبکار قطعاً در ارزیابی ریسک و طراحی حسابرِس به حسابرِس کمک می‌کند. بنابراین، دوره تصدی طولانی‌تر حسابرِس، احتمالاً صلاحیت حسابرِس و در نتیجه کیفیت حسابرِس را افزایش می‌دهد. چندین مقاله آکادمیک اخیر شواهد پشتیبانی این نظریه را ثابت می‌کنند که دوره تصدی کوتاه‌تر با کیفیت پایین‌تر حسابرِس همراه است. برای مثال، صاحبکاران دارای روابط کوتاه‌تر با حسابرِس، تعهدات اختیاری بزرگتری را گزارش کرده‌اند. همچنین، بعد از مرور ۴۰۷ مورد از شکست‌های حسابرِس، کمیته کنترل کیفیت انجمن حسابداران رسمی آمریکا به این نتیجه رسید که اتهامات شکست حسابرِس طی دو سال اول کار حسابرِس سه برابر بیشتر از سال‌های بعدی رخ می‌دهد [۲۳].

<sup>۱</sup> . Fried and Schiff

<sup>۲</sup> . Dye

ما در اینجا دیدگاه جدیدی را مطرح می‌کنیم. درست است که در دوره تصدی طولانی شناخت و درک حسابرس نسبت به صاحبکار بیشتر می‌شود و این می‌تواند بر اثربخشی و کیفیت حسابرسی اثر مثبتی داشته باشد، ولی این علاوه بر مسائل استقلال دارای جنبه‌ی دیگری هم است. همیشه این بحث بوده که حسابرسان با سیستم صاحبکار آشنا می‌شوند، اما طرف دیگر یعنی شرکت هم باید در نظر گرفت. مدیران و کارکنان شرکت نیز با روش‌های کار حسابرس متصدی آشنا می‌شوند و لذا توانایی انتخاب روش‌هایی که برای وی متقاعدکننده است یا انجام اقداماتی که احتمال کشف آن توسط حسابرس متصدی کمتر است، را به دست می‌آورند. این موضوع می‌تواند بر اثربخشی و کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. لذا از این دیدگاه تغییر حسابرس اثر مثبتی بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت. علاوه بر این، اگر صاحبکار در پی حسابرس جدید است، حسابرسان برای برنده شدن در مناقصه و متمایز کردن خودشان، به لحاظ بهبود کیفیت حسابرسی با دیگر موسسات حسابرسی به رقابت بر می‌خیزند [۲۲]. لذا، استدلال می‌شود که حسابرس جدید انگیزه زیادی برای اثبات توانایی‌های خود و همچنین استقلال بیشتری نسبت به صاحبکار دارد، بنابراین با تغییر حسابرس کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد [۲۸].

در مجموع نمی‌توان بیان نمود که پس از تغییر حسابرس کیفیت حسابرسی افزایش یا کاهش می‌یابد. احتمالاً آن به شرایط و انگیزه‌های مدیران و حسابرسان بستگی دارد و شواهد بیشتر این موضوع را روشن‌تر خواهد کرد.

#### تأثیر تغییر حسابرس بر استقلال حسابرس

استقلال جوهره‌ی حسابرسی است و این موضوع نشان می‌دهد که هر چیزی که مانع استقلال حسابرس شود، باید موجب نگرانی گردد. زیرا با گذاشتن استقلال اگرچه با حفظ صاحبکار در کوتاه‌مدت برای حسابرس منافع دارد، اما در دوره‌های زمانی بلندمدت، ممکن است عدم پایداری او به استقلال در مواجهه با مدیریت توسط عموم شناخته شود و باعث کاهش تقاضای خدمات حسابرسی از وی شود. یا موجب شود که حرفه حسابرسی خودنظم، برای جایگزین کردن دیگران به جای وی دخالت کند [۶]. از نقطه‌نظر قانون‌گذاران، تغییر دوره‌ای موسسه حسابرسی، احتمالاً بیشتر باعث می‌شود حسابرسان مستقل، تسلیم فشارهای مدیریت نشده و بنابراین بتوانند سعی و پشتکار و تعهد به استقلال و اصول اخلاقی را در انجام کارشان حفظ کنند [۲۷].

استانداردگذاران، بحث می‌کنند که رابطه‌ی طولانی مدت، بین حسابرس و صاحبکارش استقلال را تهدید می‌کند. آنها اعلام می‌دارند که روابط شخصی بین گروه‌ها توسعه می‌یابد، که ممکن است باعث کم شدن هوشیاری حسابرس شود و حتی منجر به نگرشی اجباری در جهت مدیران رده بالای شرکت شود. جدا از خطری که متوجه استقلال می‌شود، کار حسابرسی در طول زمان روتین می‌شود و در این صورت، حسابرس تلاش کمتری را به تعیین نقاط ضعف کنترل داخلی و منابع ریسک اختصاص می‌دهد [۳۰]. بنابراین باور بر این است که موسسات حسابرسی در طول زمان صورتهای مالی را با عینک‌های خوش‌بینی و نه چشم بدبینی بررسی می‌کنند [۲۷]. طرفداران چرخش موسسه حسابرسی بحث می‌-



کنند که چرخش اجباری، استقلال حسابرس و عینیت را افزایش داده و دیدگاه جدیدی در خصوص ریسک‌های تجاری و گزارشگری صاحبکار ارائه می‌دهد. دوپوچ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۱)، در یک مجموعه آزمایشی با پشتیبانی از این بحث‌ها مشاهده می‌کنند که چرخش اجباری تمایل حسابرس به انتشار گزارشات مغرضانه به نفع مدیریت را کاهش می‌دهد [۲۳]. به هر حال، قوانین می‌توانند فقط محیطی را برای استقلال حسابرس ایجاد کنند ولی آن را تضمین نمی‌کنند [۶].

### تحقیقات درباره‌ی تغییر حسابرس

تحقیق شوکلی و شیفلر (۱۹۸۴) نشان داد، میزان موافقت حسابرسان مستقل هشت موسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان، سایر حسابرسان مستقل، اعتباردهندگان و تحلیلگران مالی با چرخش اجباری موسسه‌های حسابرسی هر سه تا پنج سال به ترتیب صفر، پنج، سی و پنج، و نود و یک درصد بوده است. در حقیقت، حسابرسان مستقل با چرخش اجباری موسسه‌های حسابرسی به طور مطلق مخالف بوده‌اند [۳۲].

آنتل و نالیوف (۱۹۹۱) مشاهده می‌کنند که بحث‌های بین صاحبکار - حسابرس که منجر به تغییرات حسابرس می‌شود، بیشتر زمانی رخ می‌دهد که حسابرس معتقد است به‌کارگیری صحیح اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری نسبت به کاربردی که از سوی مدیریت تایید شده ارائه‌ی محافظه‌کارانه‌تری از عملکرد مالی را نشان می‌دهد [۱۴].

دفوند و سابرامنیام (۱۹۹۸) ثابت می‌کنند که تعهدات اختیاری طی سال قبل از تغییر حسابرس کاهنده‌ی سود هستند. آنان نتیجه می‌گیرند که ریسک حسابرسی صاحبکار حسابرسان را بر آن می‌دارد گزینه‌های حسابداری محافظه‌کار را ترجیح داده و صاحبکاران حسابرس متصدی را به امید یافتن یک جایگزین کم محافظه‌کارتر اخراج می‌کنند [۲۰].

تحقیقات برادی و موسکوف<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) نشان داد تغییر اجباری حسابرس، حسابرسان را در موقعیت برتری قرار می‌دهد تا در مقابل فشارهای مدیریت مقاومت کنند و در عین حال به حسابرسان اجازه می‌دهد قضاوت حرفه‌ای بی‌طرفانه‌تری را اعمال نمایند [۷].

شو (۲۰۰۰) نیز در می‌یابد که برکناری حسابرس از کار با حدود خطر قانونی صاحبکار (ریسک‌دار بودن) رابطه مثبتی دارد [۳۳].

ویسنانت (۲۰۰۳) سطح کیفیت حسابرسی را به وسیله دلایل گزارش شده‌ی مدیران برای تغییر حسابرس، مورد بررسی قرار داده است. این محقق نتیجه گرفت: صاحبکارانی که اختلافات حسابداری را به عنوان دلیل ذکر می‌کنند، مطابق با مدیرانی است که در جستجوی حسابرسان کم محافظه‌کارتر هستند [۳۴].

<sup>1</sup> - Dopuch

<sup>2</sup> - Brody and moscove

ناگی (۲۰۰۵) تاثیر تصدی حسابرِس بر روی کیفیت حسابرِسی (ارزیابی شده به صورت تعهدات اختیاری) در یک مجموعه با چرخش اجباری حسابرِس را بررسی می‌کند، به گونه‌ای که صاحبکاران آرتوراندرسون مجبور بودند حسابرسان را تغییر دهند. او بین دوره‌ی تصدی حسابرِس و کیفیت حسابرِسی برای شرکت‌های کوچک‌تر رابطه‌ای منفی مشاهده می‌کند [۲۸].

داویدسون و همکاران (۲۰۰۵) با اجرای رگرسیون مدیریت سودها را به هنگام تغییر حسابرِس طی سال‌های ۱۹۹۳-۱۹۹۷ بررسی نموده‌اند. آنها مشاهده می‌کنند به طور متوسط، مدیریت سودها به دنبال تغییرات حسابرِس افزایش نمی‌یابد [۱۹].

گوش و مون<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) مشاهده کردند که کیفیت حسابرِسی با افزایش دوره تصدی بهبود می‌یابد [۸]. کاری و سیمنت<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) در بررسی اثرات دوره تصدی حسابرِس بر پدیده گزارش‌فروشی (فروش اظهارنظر) مشاهده کردند، میانگین طول قرارداد حسابرِسی در شرکت‌هایی که در آنها گزارش‌فروشی مشاهده شده کمتر است. آنها دریافتند هرچه دوره تصدی کوتاهتر است، حسابرسان بیشتر سعی دارند به منظور بازیافت سرمایه‌گذاری خود که صرف شناخت صاحبکار کرده‌اند، از هرگونه عدم توافق با صاحبکار امتناع نمایند. بنابراین درسال‌های اولیه شروع به کار، استقلال آنها کمتر است [۸].

جکسون (۲۰۰۷) تاثیر قانون چرخش اجباری موسسه حسابرِسی بر روی کیفیت حسابرِسی را در استرالیا بررسی می‌کند. این مطالعه نشان می‌دهد، زمانی که شاخص کیفیت حسابرِسی با سطح اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری شود، کیفیت حسابرِسی تحت تاثیر قرار نمی‌گیرد. این محقق نتیجه می‌گیرد که با وجود هزینه‌های اضافی همراه با تغییر حسابرِس، مزایای چرخش اجباری شرکت حسابرِسی حداقل است [۲۲].

مطالعه سینگوپتا و شین (۲۰۰۷) نشان داد که ریسک اطلاعات می‌تواند در توضیح تصمیمات حسابرِس مفید واقع شود. آنان کیفیت اقلام تعهدی را برای نشان دادن ریسک اطلاعات شرکت مورد استفاده قرار داده و نتیجه گرفتند که شرکت دارای کیفیت اقلام تعهدی ضعیف‌تر با دستمزدهای حسابرِسی بیشتر، احتمال بیشتر دریافت اظهارنظر حسابرِسی تداوم فعالیت و احتمال بیشتر چرخش حسابرِس همراه است [۳۱].

کریشنان و همکاران (۲۰۰۸) تغییر کیفیت حسابرِسی را در نمونه‌ای از صاحبکاران حسابرِسی که طی سال‌های ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۶، از چهار موسسه بزرگ حسابرِسی به حسابرسان رده دوم روی آورده‌اند، بررسی نموده‌اند. آنان مشاهده می‌کنند که طی دوره‌ی پیش از ساربینز - آکسلی حسابرسان رده دوم متحمل مدیریت سود بیشتری بودند. ولی، در دوره‌ی پس از ساربینز - آکسلی حسابرسان رده دوم محافظه‌کارتر شده‌اند و مدیریت سود را محدود کرده‌اند [۲۵].

چنا و همکاران (۲۰۰۹) طی پژوهشی از شرکت‌های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرِس با صدور گزارش حسابرِسی مقبول رابطه مستقیم دارد [۲۹].

<sup>1</sup> . Ghosh and Moon

<sup>2</sup> . Carey and Simnet

مارتینز و ریز (۲۰۱۰) برای تحلیل تاثیر تغییر حسابرس (اجباری یا اختیاری) بر روی مدیریت سود، از داده‌های شرکت‌های عمومی برزیلی استفاده نمودند. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد، تغییر موسسه حسابرسی تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر روی مدیریت سودها ندارد. آنها بیان می‌دارند یک عامل در این خصوص می‌تواند این باشد که چهار موسسه بزرگ حسابرسی برای چرخش کارمندان تخصیص یافته به شرکت‌های حسابرسی شده خاص دارای سیاست‌های داخلی هستند [۲۷].

فریس و همکاران (۲۰۱۲) تاثیر گونه‌های مختلف چرخش حسابرس (اجباری در مقابل اختیاری و چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی و در سطح موسسه حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌های تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد در شرکت‌هایی که چرخش شریک موسسه حسابرسی اجباری است، نسبت به شرکت‌هایی که این اجبار در آنها وجود ندارد، حسابرسی با کیفیت-تری ارائه می‌شود. همچنین نتایج این تحقیق نشان می‌دهد سایر انواع چرخش حسابرس (چرخش اجباری موسسه حسابرسی و چرخش داوطلبانه شریک حسابرسی) هیچ اثری بر کیفیت حسابرسی ندارد [۲۱].

باری لیت و همکاران (۲۰۱۴) با رویکرد نوینی اثر چرخش شریک حسابرسی را بر کیفیت گزارشگری مالی تعیین می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد که در طول دو سال اول بعد از تغییر شریک کیفیت گزارشگری مالی نسبت به دو سال قبل از آن پایین‌تر آمده است. این نتیجه برای صاحبکاران بزرگ شایع‌تر است [۱۷].

کمبران و همکاران (۲۰۱۵) در محیط چرخش اجباری ایتالیا منافع و هزینه‌های تغییر حسابرس را بررسی کردند. یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابرس خارج شونده از تلاش یا کیفیت شانه خالی نمی‌کند، اما حق الزحمه سال آخر ۷ درصد بالاتر از عادی است، که امکان قیمت‌گذاری فرصت‌طلبانه را نشان می‌دهد. حق الزحمه حسابرسان جانشین هم حتی با اعمال تخفیف بیشتر بوده است. بنابراین هزینه‌های چرخش اجباری جزئی نیستند. هزینه‌های بالاتر اگر کیفیت حسابرسی بهبود یابد، قابل پذیرش است. اما، آنان شواهدی مخالف این یافتند. یعنی کیفیت سودهای حسابرسی شده در سه سال اول بعد از چرخش نسبت به سالهای بعدی آن، پایین‌تر است. بنابراین نتایج این تحقیق از چرخش اجباری حمایت نمی‌کند [۱۸].

زارعی مروج (۱۳۸۴) نیز تاثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس (حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرس) و ویژگی‌های شرکت صاحبکار (تغییر مدیریت، رشد شرکت، اندازه شرکت، پیچیدگی واحد مورد رسیدگی، اهرم‌های مالی، وضعیت مالی و فعالیت‌های تامین مالی) را بر تغییر حسابرس در ایران بررسی نموده است. نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی، کیفیت کار حسابرس، تغییر مدیران شرکت‌ها، اندازه شرکت و نرخ بازگشت سرمایه شرکت‌ها بر تغییر حسابرسان از سوی شرکت‌ها تاثیر مثبت دارد. سایر متغیرهای مورد بررسی بر تغییر حسابرس شرکت‌ها تاثیری نداشته است [۹].

بولو و همکاران (۱۳۸۹) دو فرضیه زیر را با استفاده از اطلاعات سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۷ آزمون نمودند.

فرضیه یک: تغییر حسابر مستقل، سبب افزایش رتبه شفافیت شرکت‌ها می‌شود.  
فرضیه دو: تغییر حسابر مستقل، سبب افزایش میزان تعدیلات سنواتی شرکت‌ها می‌شود.  
پس از رد هر دو فرضیه فوق نتیجه‌گیری شده است که تغییر حسابر مستقل بر شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها تاثیری ندارد [۵].

بنی‌مهد (۱۳۹۰) گزارش نمود که تغییر حسابر رابطه مستقیم با دریافت گزارش مقبول حسابرسی دارد. همچنین، گزارش نمود که اندازه شرکت از عوامل تاثیرگذار بر انتشار گزارش حسابرسی مقبول است [۳]. در تحقیق دیگر، بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۲) با استفاده از یک نمونه شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۹ دریافتند که تغییر حسابر رابطه‌ای مستقیم با تغییر اظهارنظر حسابرسی دارد؛ که به اعتقاد آنها این امر نشان دهنده پدیده گزینش اظهارنظر در بازار حسابرسی ایران می‌باشد. همچنین، یک رابطه مثبت از ارتباط میان اندازه شرکت و تغییر اظهارنظر حسابرسی گزارش نمودند [۴].

آقایی و جاری (۱۳۹۲) مدلی شامل شش متغیر پیشگوی تغییر حسابرسی را آزمون می‌کنند. در این مدل بین دریافت اظهارنظر مشروط و تغییر حسابرسی ارتباط معنی‌دار آماری مشاهده نمی‌شود. بنابراین، بیان می‌دارند که وجود اظهارنظر فروشی در بورس اوراق بهادار تهران تایید نمی‌شود [۱].  
رحیمیان و جان‌فدا (۱۳۹۳) تاثیر چرخش‌های اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (نوع اظهارنظر) را طی سال‌های ۸۵-۹۱ مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی تاثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد [۸].  
نتایج تحقیق نمازی و همکاران (۱۳۹۰) نشان می‌دهد که بین مدیریت سود و اندازه حسابرسی (حسن شهرت حسابرسی) یک رابطه مثبت ولی غیرمعنی‌دار و همچنین بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد [۱۲].

باقرپور (۲۰۰۸) با استفاده از مدل رگرسیون لوجستیک عوامل موثر بر تغییر حسابرسی را در محیط حسابرسی ایران بررسی نموده است. نتایج نشان می‌دهد که افزایش رقابت، وضعیت صاحبکار-حسابرس، تغییر در مدیر عامل، مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسی مشروط ناشی از تضادهای حسابرسی-مدیریت به طور معنی‌داری با تغییر حسابرسی ارتباط دارد. این محقق بیان می‌دارد: نتایج نظر کلی که افزایش رقابت در بازار حسابرسی تغییر حسابرسی را افزایش می‌دهد، تایید می‌کند [۱۵].  
باقرپور و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهش خود دریافتند که احتمال تغییر حسابرسی زمانی افزایش می‌یابد که آنها برخلاف میل مدیریت بر استفاده از روش‌های محافظه‌کارانه حسابداری که منجر به اقلام تعهدی منفی (کاهش سود) می‌شود، تاکید نمایند [۱۶].

### نتیجه‌گیری

چندین مطالعه نشان می‌دهد، انتخاب حسابرسان با متغیرهای هزینه‌ی نمایندگی و نیاز به علامت-دهی همراه است. با توجه به تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب و تغییر حسابرسی، آنها می‌توانند برای دستیابی به اهداف خود اثربخشی این ابزار نظارتی ارزشمند را تحت تاثیر قرار دهند. بر این اساس به

مبانی نظری در زمینه فرضیه‌های حفظ شهرت و وابستگی اقتصادی و تغییر حسابرس پرداخته شد. حامیان تغییر حسابرس باور دارند در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کرده و قضاوت‌های بی‌طرفانه‌تری را اعمال نمایند.

در مورد اثرات چرخش حسابرس می‌توان این‌طور بیان کرد که این موضوع حداقل در سطح استقلال ظاهری موجب افزایش استقلال می‌گردد. اما هزینه و منافع آن نیاز به تجزیه و تحلیل بیشتر دارد. تغییر حسابرس باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی و حسابرس می‌شود. همچنین شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی از دست می‌رود. به این دلیل استدلال می‌شود که کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر حسابرس جدید دیدگاه‌ها و توجه خاصی به ریسک‌ها دارد و کمتر تحت تاثیر روابط است. لذا کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. علاوه بر این، تغییر حسابرس ممکن است بر عملکرد شرکت نیز تاثیر مثبت یا منفی بگذارد. احتمالاً این موضوعات به دلایل تغییر و انگیزه‌های مدیران و حسابرسان بستگی دارد. بر این اساس، پیشنهاد می‌گردد که افشای دلایل تغییر حسابرس الزامی شود. در هر حال، شواهد بیشتر روشن‌گر خواهد بود.

#### فهرست منابع

۱. آقایی، آرزو، جاری، اعظم، (۱۳۹۲)، "عوامل تعیین کننده تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۸، صص ۱۰۰-۱۱۵.
۲. انصاری، عبدالمهدی، طالبی نجف آبادی، عبدالحسین، کمالی کرمانی، نرجس، (۱۳۹۲)، "بررسی تاثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه موسسه حسابرسی و میزان حق الزحمه غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس در شرایط ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی از دیدگاه دانشجویان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ش ۲۰، صص ۲۰-۳۵.
۳. بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۰)، "بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس"، **فصلنامه بورس اوراق بهادار**، ۴(۱۳)، صص ۸۳-۵۹.
۴. بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، زینالی، مهدی، (۱۳۹۲)، "رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی"، **دانش حسابداری**، سال ۴، ش ۱۴، صص ۱۰۸-۹۱.
۵. بولو، قاسم، مهمام، کیهان، گودرزی، اسماعیل، (۱۳۸۹)، "تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **دانش حسابداری**، سال اول، شماره ۱، صص ۱۱۱-۱۳۵.
۶. **فلسفه حسابرسی**، (۱۳۹۲)، تهران، انتشارات علمی فرهنگی.

۷. رجبی، روح اله، (۱۳۸۵)، "چالش‌های تعویض حسابرس"، فصلنامه حسابدار رسمی، سال سوم، شماره‌های ۸ و ۹، صص ۵۳-۶۴.
۸. رحیمیان، نظام الدین، جان‌فدا، رضا، (۱۳۹۳)، "بررسی تاثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی"، حسابرسی: نظریه و عمل، سال اول، شماره ۱، صص ۶۷-۸۹.
۹. زارعی مروج، کمال، (۱۳۸۴)، "شناسایی عوامل موثر بر تغییر حسابرس در ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
۱۰. سجادی، سید حسن، ابراهیمی‌مند، مهدی، (۱۳۸۸)، "عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس مستقل"، پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره اول، شماره اول، صص ۹۵-۱۱۲.
۱۱. مهدوی، غلامحسین، ابراهیمی، شهلا، (۱۳۸۹)، "تغییر حسابرس چراغ قرمز یا سبز"، حسابرس، شماره ۴۹، صص ۱۱۳-۱۲۱.
۱۲. نمازی، محمد، بایزیدی، انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید، (۱۳۹۰)، "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری، انجمن حسابداری ایران، شماره ۹، صص ۱-۱۸.
13. Aini, Q., (2004), "Audit Quality and Earnings management –Empirical Evidence from chain's stock market", school of Accounting and finance the Hong Kong polytechnic university.
14. Antle, R., Nalebuff, B., (1991), "Conservatism and auditor – client negotiations". **Journal of Accounting Research**, Vol. 29 (supplement): 31- 59.
15. Bagherpour, M., (2008), "Auditor Switching in an Increasingly Competitive Audit Market", working paper, The Australian National University.
16. Bagherpour, M., Monre, G. S., Shailer, G., (2014), "Government and managerial influence and auditor switching under partial privatization", **Journal accounting public policy**.
17. Barri Litt, Divesh S. Sharma, Thuy Simpson, and Paul N. Tanyi, (2014), "Audit Partner Rotation and Financial Reporting Quality", **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 33, No. 3, pp. 59-86.
18. Cameran, Mara, Jere R. Francis, Antonio Marra, Angela Pettinicchio, (2015), "Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience", **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 34, No. 1, pp. 1-24.
19. Davidson, W. N., Jiraporn, P., DaDalt, P., (2005), "Causes and consequences of Audit shopping: An analysis of Auditor opinions, Earning management, and Auditor changes", Working paper, Southern Illinois University, USA.
20. Defond, M. L., subramanyam, K. R., (1998), "Auditor changes and discretionary accruals", **Journal of Accounting and Economics**, 25: 35-67.
21. Firth, M. A., Rui, O. M. B. and Wu, X. c., (2012), "How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from china", **The international journal of accounting**, 46- 109-138.

22. Jackson. A.B., (2007), "Mandatory Audit firm Rotation and Audit Quality", Working paper, The University of new south Wales.
23. Jankins, D. S., Velury, u., (2008), "Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings?", **Journal of Accounting and public policy**, 27: 115-132.
24. Knapp, M., Eilkai, F., (1988), "Auditor changes: a note on the policy implications of recent analytical and empirical researches", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, 3 (winter): 76-86.
25. Krishnan, G. V., park, M. S., Vijayakumer, J., (2008), "Does the flight of clients from the big 4 to second tier auditors indicate Lower audit Quality?", working paper, Lehigh university.
26. Li, C., (2009), "Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical: Evidence from Going-Concern Opinions", **Contemporary Accounting Research**, Vol 26, No.1, pp. 21-230.
27. Martinez, A. L., Reis, G. M. R., (2010), "Audit firm Rotation and earnings management in Brazil", Working paper, FUCAPE Business School.
28. Nagy, A. (2005). "Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen", **Accounting Horizons**, 19 (2): 51-68.
29. Omidfar, M., Atashi golestani, H., Einafshar, H., Taheri, M., (2013). "Investigating the relationship between client importance and audit quality: Evidence from TSE". **European Online Journal of Natural and Social Sciences**, vol.2, No. 3(s), pp. 2177-2183
30. Piot, C., Janin, R., (2005). "Audit Quality and earnings management in france", Working paper, Montpellier Business School.
31. Sengupta, p., shen, M., (2007). "Can accruals Quality explain auditor's decision making? The impact of accruals Quality on audit fees, going concern opinions and auditor change". Working paper, George Mason University.
32. Shckley, R., Shcefler, s., (1984). "Perception of auditors independence: An empirical analysis". **The Accounting Review**. oct., 785- 800.
33. Shu, S., (2000), "Auditor Resignations: Clientele Effects and Legal Liability", **Journal of Accounting and Economics**, 29 (2): 173-205.
34. Whisenant, S., (2003), "Evidence on the auditor and client Relationship: what can be learned from reasons reported by managers for changing auditors?", Working paper. University of Houston.



## Hypothesis and Consequences of Auditor Switch

**Abolgasem Masihabadi (PhD)**<sup>1</sup>©

Department of Accounting, Sabzevar Branch, Islamic Azad University, Sabzevar, Iran

**Hojatollah Atashi Golestani**

Department of Accounting, Sabzevar Branch, **Islamic Azad University**, Sabzevar, Iran

(Received: 5 April 2016; Accepted: 2 January 2017)

Recent times, that because of some financial scandals such as Enron Company's accounting scandal, World com and others, auditors' independence is questioned, as one of the strategies to reinforce the auditors' independence regulatory institutions of accounting profession and capital market have advised and implemented the auditors' switch. In this study the auditor's economic dependence and maintaining the reputation hypothesis are explained from theoretical and empirical vantage point and different kinds of arbitrary and mandatory auditor switch are classified firstly. Then the effects of auditor switch on the audit costs, company's operation, audit quality and auditor's independence is analyzed separately. By studying the literature in this case can conclude that the consequence of auditor switch depends on the causes of switch and managers' and auditors' motives

**Keywords:** Auditor Switch, Auditor Independence, Audit Quality, Economic Dependence, Maintaining the Reputation.

---

<sup>1</sup> massihabadi@gmail.com ©(Corresponding Author)





پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی