

پویشی در چرخش حسابرس

جواد سالاری اسکری^۱، عباس شیبانی^۲

^۱ دانشجوی دکتری دانشگاه آزاد اسلامی، سیرجان، ایران. (نویسنده مسئول)

^۲ استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، سیرجان، ایران

چکیده

طی ادوار گذشته، مقررات متعددی در راستای استقلال حسابرسی وضع شده است. چرخش حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از جمله این مقررات هستند. علاقه به بررسی و مطالعه پدیده چرخش حسابرس در میان دانشگاهیان و دست‌اندرکاران حرفه افزایش یافته است انگیزه آنها از پژوهش در زمینه چرخش حسابرس ناشی از نیاز به درک بهتر تقاضا برای خدمات حسابرسی است زیرا موضوع تغییر حسابرس در درک عوامل موثر بر بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی تأثیر دارد. هدف این تحقیق، بررسی مبانی در زمینه چرخش مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی است. 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 گذاشته اند. در این مقاله مفهوم، سابقه شکل گیری، دیدگاه ها و عوامل موثر بر چرخش حسابرس طبقه بندی شده است. با بررسی ادبیات در این زمینه نتیجه گیری می شود که احتمالاً پیامد تغییر حسابرس به دلایل تغییر و انگیزه های مدیران و حسابرسان بستگی دارد.

واژه‌های کلیدی: چرخش حسابرس، گزارش حسابرسی، نوع تغییر حسابرس، شاخص های حسابرسی

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

مقدمه

فرانسیس و ویلسون (۱۹۸۸) بیان می کنند که فرآیند تغییر حسابرِس به دو مرحله تقسیم می شود. زیرا دلایل مربوط به کنارگذاری حسابرِس قبلی ممکن است ربطی به معیارهای خاص مورد استفاده در تغییر حسابرِس جدید نداشته باشد. از نظر آنان در مرحله اول، شرکت تصمیم به تغییر حسابرِس می گیرد و در مرحله بعد، حسابرِس جدید را انتخاب می کند (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹). از طرف دیگر، کارلس و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند به طور کلی انتخاب حسابرِس یک تصمیم اقتصادی است. صاحبکار خدمات حسابرِس را در سطح کیفیت مورد انتظار خود با کمترین هزینه از فروشنده (حسابرِس) می خرد و تغییر حسابرِس پاسخی به تغییر در مقدار و نوع خدمات مورد نیاز صاحبکار است. از نظر داویدسون و همکاران (۲۰۰۶) انتخاب موسسه حسابرِس برای حیات شرکت های سهامی تصمیم گیری مهمی محسوب می شود و تصمیم برای تغییر حسابرِس نباید به سادگی انجام و بی اهمیت تلقی شود. کناپ و الیکای (۱۹۸۸) معتقدند که افزایش تغییر حسابرِس به توانایی حسابرِس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت های مالی صدمه می زند. خزانه داری امریکا (۲۰۰۸) بیان می کند که تغییرات حسابرِس به شدت در حال افزایش است و هنوز هم اجباری برای افزایش دلیل تغییر وجود ندارد و یا اگر که وجود دارد کافی نیست. بنابراین لازم است که کمیسیون بورس اوراق بهادار همه شرکت های امریکایی را ملزم کند که دلایل تغییر حسابرِس خود را افشا کنند. بررسی سوابق در کشور ایران در این زمینه نشان می دهد که فرآیند تغییر حسابرِس مستقل در سال های گذشته به دلیل محدود بودن حسابرسی توسط چند موسسه بزرگ از جمله موسسه حسابرسی صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و موسسه حسابرسی شاهد به شکل مدون و رسمی و در غالب مفاد قانونی وجود نداشت و فقط گروه های حسابرسی مسئول اجرای تعدادی از کارهای خاص؛ با نظر مدیران موسسه تغییر می کرد. در سال ۱۳۶۶ سازمان حسابرسی با ادغام این موسسه ها تشکیل شد. در سازمان حسابرسی به دلیل تنوع و تعدد صاحبکاران و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه های حسابرسی مسئول اجرای کار در دوره های زمانی با میانگین سه سال تغییر می یابند. این جابجایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل آن سازمان محول کند. بنابراین، فرآیند تغییر صرفاً بین گروه های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می شود و در زمره مقررات تغییر حسابرِس، آنگونه که در سایر کشورها مدنظر است قرار نمی گیرد. اما در نهایت با تصویب دستورالعمل موسسه های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در هشتم مرداد ۱۳۸۶ توسط شورای عالی بورس و اوراق بهادار، تغییر منظم حسابرِس مستقل در دوره زمانی چهارساله الزامی شد و تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و سایر اشخاص تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار موظف به رعایت آن شدند (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴).

^۱ - Francis & Wilson

^۲ - Charles

^۳ - Davidson & et al

^۴ - Knapp & Elikai

^۵ - U.S. Treasury

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سابقه شکل گیری طرح چرخش حسابرس

بعد از رسوایی های مالی اخیر در سطح جهان (انرون و وردکام در ایالات متحده و پارمالات در اروپا) در بین متقاضیان خدمات حسابرسی (سرمایه گذاران و اعتباردهندگان و...) این اندیشه شکل گرفته که افزایش مدت دوره تصدی حسابرس با صاحب کار، موجب ایجاد رابطه ی دوستی بین حسابرس و مدیریت صاحب کار شده و مدیریت صاحب کار می تواند با سوء استفاده از این رابطه، حسابرس را به شدت تحت تاثیر قرار دهد و باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود. این اندیشه باعث شکل گیری طرح چرخش موسسات و شریک حسابرس شده است (لی، ۲۰۰۷).

تغییر ادواری حسابرسان در ایران برای نخستین بار در آیین رفتار حرفه ای جامعه ی حسابداران رسمی ایران مورد اشاره قرار گرفته است. براساس بند ۱۶-۱۶، هیچ کاری بیش از سه سال توسط یک مسئول کار بیش از پنج سال با مسئولیت یک شریک نباید انجام شود. سازمان بورس و اوراق بهادار نیز، در اجرای بیست و چهارمین مصوبه شورای عالی آن سازمان، در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه گذاران، سامان دهی و توسعه ی بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالی بر امور بازار سرمایه، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را تصویب کرد. براساس مفاد این دستورالعمل، چرخش منظم موسسات و شریک حسابرسی در دوره ی زمانی چهارساله الزامی شده است (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲).

دیدگاه های مرتبط با چرخش حسابرس

یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناخت ارائه نادرست اقلام صورت های مالی مورد رسیدگی است و می تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به ویژگی های موسسه های حسابرسی وابسته است و این خصوصیات می تواند به شکل مثبت یا منفی به کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد (تیتمان و همکاران، ۱۹۸۶). حسابرسی با کیفیت تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می بخشد و به سرمایه گذاران اجازه می دهد تا برآورد دقیق تری از ارزش شرکت به دست آورند (چامبرز و همکاران، ۲۰۰۸).

یکی از عوامل اصلی تهدید کننده استقلال حسابرس و در نهایت کیفیت حسابرسی، وابستگی او به صاحبکار است که بر گزارشگری تحریفات با اهمیت تاثیر می گذارد. نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی برای محدود کردن این روابط شده است. یکی از این قوانین که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و پژوهش قرار گرفته است، چرخش حسابرس در دوسطح موسسه یا شریک حسابرسی، به عنوان عاملی تاثیر گذار بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بوده است. حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت های مالی و دیگر اطلاعات مورد رسیدگی، موجب شفافیت اطلاعاتی شرکت ها می شوند. رسوایی های مالی اخیر در سطح جهان، از انرون و وردکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما عموماً از این

^۱ Titman & et al

^۲ Chambers & et al

وقایع به عنوان شکست حسابرسی یاد می‌شود. در واقع تلقی عموم این است که دلیل بروز چنین وقایعی، عدم استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی است. در پی این اتفاق ها، قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لی، ۲۰۰۷). به همین دلیل، قانون ساربینز آکسلی در جولای ۲۰۰۲ (بخش ۲۰۳) موسسات حسابرسی را ملزم می‌کند شرکا و مدیران خود را پس از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار تغییر دهند (کنگره آمریکا، ۲۰۰۲). بدین ترتیب یکی از راهکارهای افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی، تدوین قوانینی در رابطه با چرخش حسابرسان در نظر گرفته شده است. این در حالی است که درباره این موضوع ۲ دیدگاه متضاد به شرح زیر وجود دارد:

دیدگاه موافقین چرخش حسابرسان

یکی از دغدغه های اصلی حرفه حسابرسی استقلال حسابرسان است کاهش تدریجی استقلال حسابرسان یک تهدید جدی به شمار می‌رود. رابطه طولانی حسابرسان با صاحبکار باعث ایجاد سطحی از نزدیکی بین این دو می‌شود که به موجب آن برای حسابرسان بسیار سخت خواهد بود، بتواند کار حسابرسی را به صورتی انجام دهد که سطح مناسبی از تردید حرفه ای حفظ شده و به استقلال وی لطمه وارد نشود. در واقع، حامیان تغییر حسابرسان بر این باورند که در صورت چرخش اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته های مدیران مقاومت کرده و قضاوت بیطرفانه تری را اعمال کنند. حضور طولانی مدت حسابرسان در کنار یک صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه نظرات مدیریت صاحبکار می‌شود، وضعیتی که استقلال و بی طرفی او را مخدوش می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). افزون بر این، نزدیکی بیش از حد این دو باعث می‌شود که با افزایش امید کارمندان موسسه حسابرسی به استخدام آن ها توسط صاحبکار، استقلال حسابرسان خدشه دار شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵).

حامیان تغییر حسابرسان معتقدند، تعویض ادواری حسابرسان باعث خواهد شد منافع حسابرسان و صاحبکار در یک جهت نباشد و این تضاد منافع به افزایش کیفیت حسابرسی کمک خواهد کرد. از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرسان باعث اعتماد به نفس بیش از حد و عدم نوآوری و کاهش بکارگیری روش های دقیق و موشکافانه در بین حسابرسان می‌شود (شاکلی، ۱۹۸۱). هم چنین اغلب حسابرسان در بازگشت به کار قبلی، برای اموری مانند برنامه ریزی حسابرسی، بودجه بندی و تهیه اطلاعات مورد نیاز برای حسابرسی سال جاری، به کاربرد های سال گذشته تکیه می‌کنند. این تکیه بیش از حد و پیش بینی نتایج به جای توجه به تغییرات کوچک و مهم ممکن است باعث عدم دست یابی به اهداف حسابرسی شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵).

تمایل به داشتن درآمد سالانه بلندمدت و مستمر از محل حق الزحمه حسابرسی هم یکی از دلایلی است که ممکن است، حسابرسان برای حفظ صاحبکار، در شرایط نبود قوانین چرخش اجباری، در تصمیم گیری های خود در نظر بگیرد و بدین ترتیب کیفیت اجرای حسابرسی را کاهش دهد (سجادی و همکاران، ۱۳۸۹). چرخش اجباری حسابرسان، مدافعان و مخالفان فراوانی

^۵ Li, D.

^۶ U.S. Congress

^۷ Shockley, R.A.

^۸ Arel, B., R. G. Brody, and K. Pany.

دارد. مدافعان آن ایجاد نگاه تازه ای به صورت های مالی ارائه شده از سوی صاحبکار و افزایش استقلال حسابرسان و کشف تحریف های موجود در صورت های مالی را به عنوان دلایل خود در دفاع از چرخش اجباری حسابرسان عنوان می کنند (بزرگ اصل و شایسته مند، ۱۳۹۰).

دیدگاه مخالفین چرخش حسابرسان

در مقابل دیدگاه موافقین، مخالفین تغییر اجباری حسابرسان عقیده دارند، حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت های صاحبکار بدست می آورند و تجربه بیش تری کسب می کنند و توانایی شان در اظهار نظر راجع به مناسب بودن یا نبودن رویه های حسابداری و گزارشگری افزایش می یابد. بنابراین، رابطه طولانی مدت حسابرسان و صاحبکار، کیفیت حسابرسان را بهبود می بخشد. به اعتقاد آنان تغییر حسابرسان باعث خواهد شد اعتماد سرمایه گذاران به اتکا پذیری صورت های مالی کاهش یافته و از این رو اعتبار حسابرسان کاهش پیدا کند. از سوی دیگر، هزینه های حسابرسان، چه برای حسابرسان و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (سینت، ۲۰۰۴). به باور آنان، عوامل دیگری وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می کنند. به عنوان مثال، تلاشی که حسابرسان برای حفظ اعتبار و شهرت خود می کنند و یا ترس از دعوی حقوقی علیه آن ها مکانیزم هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می شوند (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۹). به این ترتیب، برخلاف دیدگاه موافقین چرخش حسابرسان، از نظر مخالفین، تعویض حسابرسان موجب بهبود کیفیت حسابرسان نمی شود، بلکه به دلیل عدم آشنایی عمیق حسابرسان با سیستم صاحبکار و نیاز به صرف زمان و هزینه بیشتر برای کسب این شناخت، کاهش کیفیت حسابرسان را در پی دارد. اما، نکته قابل توجه این است که بحث در مورد تغییر حسابرسان شامل دو مقوله مجزا است. یکی چرخش در سطح شرکای حسابرسان و دیگری چرخش در سطح موسسه حسابرسان است (همیلتون و همکاران، ۲۰۰۵). هر کدام از این اشکال می توانند تاثیرهای مثبت و منفی را اجزای کیفیت حسابرسان داشته باشند.

عوامل موثر بر تغییر حسابرسان

تشخیص عوامل موثر بر تغییر حسابرسان در برنامه ریزی برای تقویت استقلال حسابرسان و تدوین مقررات لازم برای شفاف سازی علل تغییر حسابرسان، نقش بسزایی دارد. بطور کلی عوامل موثر بر تغییر حسابرسان را می توان به دو گروه تقسیم کرد:

۱. عوامل مرتبط با حسابرسان و حسابرسان

۲. عوامل مرتبط با واحدهای متقاضی حسابرسان

بنا به اظهار دی انجلو (۱۹۸۱) عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسان به خصوصیات شرکت ها و مساله نمایندگی از قبیل اندازه شرکت، اهرم مالی و ترکیب مدیران دلالت دارد. با وجود این، انتخاب حسابرسان تحت تاثیر عوامل مرتبط با ویژگی های موسسات حسابرسان - به عنوان عرضه کنندگان این خدمت - از قبیل حق الزحمه حسابرسان، نوع اظهار نظر حسابرسان و در نهایت کیفیت کار حسابرسان نیز هست. در ادامه به تشریح عوامل تشکیل دهنده هر یک از این دو دسته پرداخته می شود (رضازاده و زارعی، ۱۳۸۸).

^{۱۱} Sinnett, W.

^{۱۲} Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, and S. Taylor

عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرسی و حسابرسان:

عوامل این دسته شامل حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسان و کیفیت حسابرسی است که به ترتیب مورد بحث قرار می گیرد.

- حق الزحمه حسابرسی: بنابر منطق اقتصادی و برای سطح معینی از کیفیت خدمات حسابرسی، شرکت ها به دنبال جلب همکاری حسابرسانی هستند که حداقل هزینه حسابرسی را به آنها تحمیل نمایند. شرکت ها سعی دارند با انتخاب استراتژی تغییر حسابرسان، هزینه حسابرسی را کاهش دهند (پالمروز ۱۹۸۴). عیسی وو و چای کو (۲۰۰۱) در تحقیقی که در مالزی انجام داده اند، ارتباط معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند.
- نوع اظهار نظر حسابرسان: نتایج تحقیقات نشان می دهد بندهای شرط گزارش حسابرسی بر روی قیمت سهام اثر منفی دارد. بنابراین، احتمال این که شرکت هایی که گزارش مشروط دریافت می کنند حسابرسان خود را تغییر دهند، زیاد است (دی انجلو ۱۹۸۱). شوارتز و منن (۱۹۸۵) رابطه معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند. اما، وو و چای کو (۲۰۰۱) نشان دادند که اظهار نظر مشروط حسابرسان بر تغییر آنها تاثیر مستقیم دارد.
- کیفیت حسابرسی: شرکت هایی که اندازه بیشتری برای متعهد نشان دادن خود و براءت از هرگونه سوء استفاده دارند، معمولا موسسات حسابرسی بزرگ تر مشهورتر را انتخاب می کنند. در اینجا شهرت و بزرگی موسسات حسابرسی، جانشینی برای کیفیت حسابرسی است. بیٹی و فیرنلی (۱۹۹۵) نشان دادند که عدم رضایت از کیفیت حسابرسی یکی از دلایل اصلی تغییر حسابرسان است. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز دریافتند که کیفیت حسابرسی با تغییر حسابرسان شرکت ها رابطه معکوس دارد.

عوامل مرتبط با ویژگی های واحد مورد رسیدگی

عوامل این دسته شامل تغییر ترکیب مدیریت شرکت، فرصت دستکاری سود، اهرم مالی، اندازه شرکت، رشد شرکت و فعالیت های تامین مالی شرکت است که به ترتیب مورد بحث قرار می گیرد.

- تغییر در ترکیب مدیریت شرکت: با تغییر مدیریت شرکت این امکان وجود دارد که مدیریت جدید متمایل به استفاده از روشهای حسابداری سودافزا و به دنبال کسب همکاری حسابرسانی برای تایید روش مذکور باشد. همچنین مدیریت جدید ممکن است به دلیل سوء ظن یا نارضایتی از مجموعه مدیریت و حسابرسان قبلی، درصدد انجام حسابرسی توسط حسابرسان جایگزین و انتقال مسئولیت به مدیریت و حسابرسان قبلی باشد. انگیزه ساده دیگر برای مدیریت جدید در خصوص تغییر حسابرسان می تواند تنها به دلیل نداشتن سابقه همکاری و رابطه با حسابرسان فعلی

^{۱۴} Palmrose

^{۱۵} Woo E-Sah., and H. Chye Koh

^{۱۶} Deangelo

^{۱۷} Schwartz & Menon

^{۱۸} Beattie & Fearnley

شرکت باشد (رجبی ۱۳۸۳). کارپنتر و استراوزر (۱۹۷۱) و بیتی و فیرنلی (۱۹۹۵) دریافتند که تغییر در مدیریت شرکتها یکی از عوامل اصلی تغییر حسابرسان است.

- فرصت دستکاری سود: وجود فرصت های دستکاری در سود به معنی وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و زمینه ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرسان است. هیلی (۱۹۸۵) اعتقاد دارد که تعهدات کوتاه مدت به صورت بالقوه انگیزه دستکاری در سود را برای مدیریت ایجاد می کند. دوفاند (۱۹۹۲) نشان داد که وجود فرصت های دستکاری در سود برای مدیریت زمینه تغییر حسابرسان را به دنبال دارد و برای این کار از نسبت تعهدات کوتاه مدت به دارایی ها در سال قبل از تغییر حسابرسان استفاده کرد و هرچه این نسبت بالاتر بود، تغییر حسابرسان نیز بیشتر اتفاق می افتد. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز وجود یک رابطه مثبت را بین فرصت های دستکاری در سود و تغییر حسابرسان از سوی شرکت های نشان دادند.

- اهرم مالی: جنسن و مکلینگ (۱۹۷۶) نشان دادند که مدیران و مالکان همواره فرصت انتقال ثروت را از اعتباردهندگان به خود دارند. هرچه میزان بدهی شرکت بیشتر باشد، ثروت بالقوه قابل انتقال بیشتر است. در این شرایط استقلال حسابرسان اهمیت بیشتری پیدا می کند؛ زیرا مدیران شرکت ها بدین وسیله می خواهند در خصوص رعایت شرایط قرارداد استقراض به اعتبار دهندگان اطمینان بیشتری بدهند. لذا مدیران و مالکان برای کسب اعتماد اعتبار دهندگان، اقدام به استفاده از خدمات حسابرسانی می نمایند که از همه لحاظ مورد اعتماد سرمایه گذاران بالقوه باشند. شیلدز (۱۹۸۹) و دوفاند (۱۹۹۲) و وو و چای کو (۲۰۰۱) ارتباط معنی دار بین اهرم مالی شرکت ها و تغییرات حسابرسان یافتند. اما، پالمروز (۱۹۸۴)، هیلی و لایز (۱۹۸۶) ارتباط معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند.

- اندازه شرکت: پالمروز (۱۹۸۴) نشان داد که هرچه اندازه شرکت بزرگتر می شود، تعداد قراردادهای نمایندگی شرکت (بین شرکت به عنوان کارفرما- نماینده همچون مدیران، کارکنان و اعتبار دهندگان) نیز افزایش می یابد و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین نظارت اعتبار دهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می کند و در نتیجه استقلال حسابرسان اهمیت و ضرورت بیشتری می یابد. بنابراین، مالکان و مدیران برای این که نشان دهند همکاری قبلی آنها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کار حرفه ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می دهند. همچنین با افزایش میزان دارایی ها نیاز به موسسات حسابرسانی بزرگتر و معتبرتر نیز احساس می شود و هرچه مبلغ دارایی های شرکت بالاتر باشد، احتمال تغییر حسابرسان بیشتر است. جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه ای دارد. از طرفی شوارتز و منن (۱۹۸۵) و وو و چای کو (۲۰۰۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه معنی داری وجود ندارد.

^{۱۹} Carpenter & Strawser

^{۲۰} Jensen & Meckling

^{۲۱} Defond

^{۲۲} Healy & Lys

^{۲۳} palmrose

- رشد شرکت: یک شرکت در حال رشد ممکن است به دنبال حسابرسان جایگزین باشد که خدمات حسابرسی بهتری را با هزینه کمتر ارائه نماید. همچنین به دلیل شهرت، اعتبار و یا کیفیت خدمات نیز واحدهای در حال رشد انگیزه بیشتری برای تغییر حسابرسان خود دارند. جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) گزارش کردند که رشد واحد مورد رسیدگی با تغییر حسابرسان ارتباط معناداری دارد. برخلاف تحقیقات فوق، بارتن و رابرتز (۱۹۶۷) و چو و رایس (۱۹۸۲) و وو چای کو (۲۰۰۱) ارتباط معنی داری را بین رشد شرکت ها و تغییر حسابرسان نیافتند.
- فعالیت های تامین مالی: معمولاً شرکت ها در رابطه با وضعیت آتی خود اطلاعات زیادتری دارند که در دسترس سرمایه گذاران نیست. این عدم تقارن اطلاعاتی ممکن است منجر به تقاضای بیشتری برای حسابرسی قابل اعتماد شود تا در رابطه با ارزش شرکت علائم مثبت به بازار مخابره کند و هزینه های نظارت را کاهش دهد، فرانسیس و ویلسون (۱۹۸۸) و جانسون و لایز (۱۹۹۰) دریافتند که عرضه عمومی سهام یا اوراق مشارکت با تقاضای خدمات حسابرسی از موسسات حسابرسی بزرگ و مشهور همراه بوده است. اما در تحقیق وو و چای کو (۲۰۰۱) این ارتباط مشاهده نشده است.

تحلیل رابطه تغییر حسابرسان و گزارش حسابرسی

در واقع، حامیان تغییر اجباری حسابرسان بر این عقیده هستند که حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار، به دلیل وابستگی های اقتصادی انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه ها و خواسته های وی خواهند داشت که این امر استقلال آنها را مخدوش می کند. به اعتقاد آنها دوره تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می شود تا حدی که احساس وظیفه شناسی یا وفاداری در حسابرسان ایجاد می کند و بدین ترتیب، استقلال آنها را به خطر می اندازد. مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تأیید کنند اما آنان اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است. از طرفی، آن ها استدلال می کنند که عوامل دیگری نظیر نیاز به حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آن ها وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می کند (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۹).

چنین تصور می شود که شرکت ها بعد از دریافت گزارش تعدیل شده حسابرسی، حسابرسان خود را تغییر می دهند که این الزاماً با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است. به همین دلیل پژوهش های زیادی در این زمینه انجام شده و پژوهشگران به نتایج مختلفی دست یافته اند. چاو و رایس (۱۹۸۲) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که بندهای توضیحی گزارش حسابرسی

^{۲۴} Johnson & Lys

^{۲۵} Haskins & Williams

^{۲۶} Burton & Roberts

^{۲۷} Chow & Rice

^{۲۸} Woo E-Sah., and H. Chye Koh

^{۲۹}- Francis & Wilson,

^{۳۰} Chow & Rice

اثر منفی بر روی قیمت سهام دارد. افزون بر این، اظهارنظر حسابرسان و بندهای توضیحی بر تغییر حسابرسان اثر مثبت داشته و شرکت ها تمایل دارند پس از دریافت اظهارنظر مشروط، حسابرسان خود را تغییر دهند، به امید اینکه حسابرسان دیگر اظهارنظر بهتری ارائه کنند. همچنین راکو و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند که ممکن است یک صاحبکار به منظور نظارت بیشتر بر گزارش های مدیریتی و در اختیار قرار دادن این گزارش ها به اشخاص ثالث، از حسابرسان با تخصص بیشتری استفاده کند و ترسی از نوع گزارش حسابرسانی نداشته باشند، در حالی که صاحبکاران دیگری نیز وجود دارند که به دنبال حسابرسانی هستند که به رویه های حسابداری و سایر ویژگی های حسابداری آنها نظر مساعدتری داشته و گزارش خود را در رابطه با این موضوعات تعدیل نمی کنند. پژوهشگرانی همچون وو و چای کو (۲۰۰۱) و هودیپ و کوکی (۲۰۰۵) در پژوهش های خود به این نتیجه رسیدند که احتمال تغییر حسابرسان به دنبال صدور اظهارنظر مشروط افزایش می یابد. ولی پژوهشگران دیگری چون اسمیت (۱۹۸۶) تفاوتی بین اظهارنظر حسابرسان قبلی و حسابرسان جانشین پیدا نکردند. از سوی دیگر، ناگی (۲۰۰۵)؛ چان و ژانگ (۲۰۰۶) و کریشنان و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهش های خود به این نتیجه رسیدند که شرکتهایی که حسابرسان خود را تغییر می دهند حسابرسان جانشین و حسابرسان قبلی به یک اندازه سیاست های محافظه کارانه را بکار می برند در نتیجه کیفیت حسابرسانی لطمه نمی بیند و الزاماً این شرکت ها بعد از تغییر حسابرسان اظهار نظر مقبول دریافت نمی کنند.

تأثیر چرخش حسابرسان بر شاخص های حسابرسانی

طرح چرخش موسسات و شریک حسابرسان بر سه عامل تأثیرگذار موثر است که هر یک از این عوامل خود موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسانی می شوند:

۱. ارتباط با مدیریت صاحب کار
۲. توجه به فرایند حسابرسانی سال های قبل
۳. اشتیاق برای راضی نگه داشتن صاحب کار

ماهیت چرخش موسسات یا شریک حسابرسان این گونه است که بر هر یک از عوامل پیش گفته تأثیر دو سویه دارد و از این طریق موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسانی می شود. از یک سو، چرخش موسسات و شریک حسابرسان موجب قطع ارتباط دراز مدت حسابرسان با صاحب کار، نداشتن توجه به فرایند تکراری حسابرسانی سال های قبل و از بین رفتن میل ناآگاهانه ی حسابرسان برای خشنود کردن صاحب کار می شود. در نگاه نخست، با مطالعه ی هر یک از عوامل پیش گفته می توان نتیجه

^{۳۱} Rakow

^{۳۲} Woo

^{۳۳} Hudaib

^{۳۴} Smith

^{۳۵} Nagy

^{۳۶} Chen & Zhang

^{۳۷} Krishnan

گرفت که چرخش موسسات و شریک حسابرِس موجب بهبود کیفیت حسابرِس می شود. اما از بعد دیگر با بررسی هر یک از عوامل حاصل شده در اثر فرایند چرخش موسسات و شریک حسابرِس کاهش کیفیت خدمات حسابرِس حاصل می شود. زیرا این فرایند چرخش موسسات و شریک حسابرِس موجب قطع ارتباط حسابرِس و صاحب کار می شود و در نتیجه مدیریت صاحب کار با حسابرِس جدید احساس راحتی نمی کند و در صورت وجود مشکلات آن ها را با وی در میان نمی گذارد (جعفری، ۱۳۸۷).

توجه به فرایند حسابرِس سال های قبل به دلیل درک بهتر از تغییرات، جابه جایی و طبقه بندی اطلاعات که در اثر شناخت حسابرِس در سال های قبل حاصل شده است، موجب بهبود کارایی حسابرِس می شود. مرور پرونده های حسابرِس در سال های قبل علاوه بر تاثیر روی کارایی حسابرِس، فرایند حسابرِس را نیز اثربخش تر می کند، زیرا شرکت ها با نوع سوالات حسابرِس آشنا هستند و حسابرِس با مرور کاربرد های قبلی از ایجاد وقفه در فرایند حسابرِس زمان بر جلوگیری می کند، اما اتکای صرف به پرونده های سال قبل مانع از اجرای کنترل های جدید و در خور نیاز برای حسابرِس دوره جاری می شود.

اشتیاق برای راضی نگه داشتن صاحب کار سومین عاملی است که نتیجه ی ماهیت چرخش موسسات و شریک حسابرِس است. فرایند چرخش موجب از بین رفتن میل آگاهانه و یا ناآگاهانه ی راضی نگه داشتن مشتری می شود و از این طریق موجبات حفظ استقلال حسابرِس را فراهم می آورد، اما ممکن است کیفیت خدمات حسابرِس تحت تاثیر این تمایلات حسابرِس برای انتخاب به عنوان حسابرِس مستقل در دوره ی مجاز بعدی ی شرکت های تحت نفوذ صاحب کار قرار گیرد که چرخش نمی تواند مانع از انجام چنین کاری شود (لی، ۲۰۰۷) چگونگی تاثیر طول دوره ی تصدی حسابرِس بر کیفیت حسابرِس و اظهار نظر حسابرِس در قالب دو فرضیه ی تخصص حسابرِس و فرضیه استقلال حسابرِس ارائه می شود. فرضیه تخصص حسابرِس بر این باور است که با افزایش طول دوره ی تصدی حسابرِس، کیفیت حسابرِس افزایش می یابد. برعکس، فرضیه ی استقلال معتقد به کاهش کیفیت حسابرِس با افزایش طول دوره ی تصدی حسابرِس است (ارل و همکاران، ۲۰۰۵).

پدیده ی چرخش حسابرِس مانند تیغ دولبه است که هم می تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرِس را فراهم آورد و هم می تواند فلسفه ی وجودی حسابرِس را متزلزل کند. استفاده ی مفید و موثر از این پدیده به منظور افزایش کارایی و اثر بخشی بازار سرمایه مستلزم شناسایی ابعاد وجودی آن و اتخاذ تمهیدات مناسب و اقتضایی و در زمینه ی تکرار این پدیده است (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲).

نتیجه گیری

نتیجه کلی که می توان از این پویا استنباط کرد که با چرخش حسابرِس، انجام عملیات و برنامه حسابرِس متفاوت از موسسه قبلی صورت می گیرد که به نوعی شاهد افزایش در کیفیت حسابرِس خواهیم بود. چرخش حسابرِس از نظر درک وضعیت بازار خدمات حسابرِس و میزان رقابت در حرفه حسابرِس اهمیت ویژه ای دارد.

از دیدگاه صاحب نظران و مراجع حرفه ای حسابداری و حسابرِس، فرایند چرخش مؤسسه های حسابرِس با قطع ارتباط بلندمدت میان صاحبکار و حسابرِس موجبات حفظ استقلال حسابرِس را فراهم می آورد، و زمانی که حسابرِس چند سال به

طور مستمر در شرکت صاحبکار فعالیت می کند، افزایش انعطاف پذیری صاحبکار در مدیریت سود با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش می یابد. در ایران باید با احتیاط بیش تری در مورد لزوم چرخش حسابرسان، استدلال کرد.

الزام سازمان بورس به تغییر حسابرس توسط شرکت ها مسلماً نشانگر نگرانی فعالان حرفه و مسئولان بورس اوراق بهادار در رابطه با موضوع استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی بوده است. با توجه به دستاوردهای این تحقیق ها و آموخته های سایر کشورها تلاشی در جهت ترقی هرچه بیشتر در این قانون صورت گیرد.

منابع و ماخذ

منابع فارسی

- رحیمیان، نظام الدین؛ هدایتی، علی (۱۳۹۲). عوامل موثر بر اظهارنظر حرفه ای حسابرسان. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۲۴، صص ۷۷-۸۵
- رجیبی روح الله، ۱۳۸۳، عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- رضازاده، جواد؛ زارعی مروج، کمال (۱۳۸۸). عوامل موثر بر تغییر حسابرسان در شرکت های ایرانی. مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، صص ۹۰-۱۰۵
- کرمی، غلامرضا وآمنه بذرافشان (۱۳۸۸). «بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۷، صص ۸۰-۵۵
- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن و قربانی، صادق. (۱۳۹۱) «تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی»، مجله پیشرفت های حسابداری، شماره ۶۲، صص ۱۰۹-۸۱.
- بزرگ اصل موسی و حمیدرضا شایسته مند، ۱۳۹۰، رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۳۱، صص ۲۱۳-۳۳.
- رجیبی، روح اله. (۱۳۸۵). «چالش های تعویض حسابرس»، حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۶۲-۵۳.

منابع انگلیسی

- Arel, B., R. G. Brody, and K. Pany. 2005. «Audit firm rotation and audit quality». The CPA Journal 75(1): 36- 39
- Beattie V., and S. Fearnley, 1995, The Importance of Audit Firm Characteristics, Accounting and Business Research 25: 227-239.
- Burton, J. C., and W. Roberts, 1967, A Study of Auditor Changes, Journal of Accountancy 123: 31-36.
- Carpenter C. G., and R. H. Strawser, 1971, Displacement of Auditors when Clients go Public. Journal of Accounting 131: 55-58
- Chambers D, Payne J. «Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Pre and Post-Sarbanes-Oxley Periods». Working Paper 2008; Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1136787>.
- Chow C., and S. J. Rice, 1982, Qualified Audit Opinions and Auditor Switching, Accounting Review 57: 326-335.

- Deangelo L. E. 1981, Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics* 3 : 183-199.
- Defond M. L., 1992, The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11: 6-31.
- Francis J. R., and E. R. Wilson, 1988, Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation, *Accounting Review* 63: 663-682.
- Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, and S. Taylor. (2005). «Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism». Working paper, University of Technology, Sydney, and University of New South Wales
- Haskins M. E., and D. D. Williams, 1990, A Contingent Model of intera-Big8 Auditor Changes, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 9: 55-74
- Healy P., and T. Lys, 1986, Auditor Changes following Big 8 mergers with Non-Big 8 Audit Firms, *Journal of Accountancy and Public* 5: 251-265.
- Healy P., 1985, The Impact of Bonus Schemes on the Selection of Accounting Principles, *Journal of Accounting and Economics* 7: 85-107.
- Jensen M., and W. H. Meckling, 1976, Theory of The Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of financial Economics* 3: 305-360
- Johnson W. B. and T. Lys, (1990). The Target for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes, *Journal of Accounting and Economics* 12:281-308.
- Li, D. (2007). «Auditor tenure and accounting conservatism». PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.
- 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.
- 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.
- Schwartz, K. B. and K. Menon, 1985, Auditor switches by failing firms, *The Accounting Review* 60 (April): 248-61
- Shockley,R.A. (1981).»Perceptions of auditors, independence: A conceptual model». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. Vol.5 No.2,pp.126143
- Sinnett, W. (2004). «Are there good reasons for auditor rotation? «*Financial Executive* 20 (7): 2932-.
- Titman S, Trueman B. «Information quality and the valuation of new issues». *Journal of Accounting & Economics* 1986; 8: 159621-.
- U.S. Congress. (2002). the Sarbanes-Oxley Act of 2002. 107th Congress of the United States of America. H.R. 3763. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- Woo E-Sah., and H. Chye Koh, 2001, Factors Associated with Auditor Changes: a Singapore Study, *Accounting and Business Research* 31: 133-144