



نقش چرخش حسابسان در

ارتقای کیفیت موسسه‌های حسابرسی؛

مروری بر تحقیقات انجام شده

دکتر نظام‌الدین رحیمیان
مینا شکری

«دو چیز بود که مرا پیر کرد و کشت
غوغای عاشقی و درد معلمی»

به پاس کوشش‌های بی‌دریغ استاد در عرصه علم و پژوهش و عمری که به پای آن نهاد؛
استاد والامقام زنده‌یاد آقای دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی، و برای ارج نهادن به
مقام والای «معلمی»؛ این مقاله را با احترام فراوان به ایشان تقدیم می‌داریم.

مقدمه

استقلال حسابرسی^۱، الزامی ضروری در فراهم آوردن کیفیت مناسب حسابداری و حسابرسی است. در دنیای امروز، اهمیت استقلال حسابرسی اعم از استقلال واقعی^۲ و استقلال ظاهری^۳ بخوبی درک شده است. موضوع چرخش اجباری حسابسان^۴ و موسسه‌های حسابرسی^۵ به منظور ارتقای استقلال حسابسان، مورد توجه قرار گرفته و اهمیت بسیاری یافته است (Velte & Stiglbauer, 2012). فرایند چرخش (اجباری) حسابسان و موسسه‌های حسابرسی، به معنای تغییر حسابرس یا موسسه حسابرسی پس از انجام چند دوره حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی است که براساس مقررات یا تصویب مجامع عمومی انجام می‌شود. این کار، موافقان و مخالفان بسیاری دارد (حساس‌یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). در مورد چرخش حسابسان، تحقیقات زیادی صورت گرفته است که در بسیاری از موارد، نتایج این پژوهش‌ها همسو نیست. در این مقاله، به اختصار تحقیقاتی انجام شده درباره نقش چرخش حسابسان در ارتقای کیفیت موسسه‌های حسابرسی بررسی می‌شود.

چرخش اجباری فراهم می‌کند و چرخش کارکنان و مدیریت صاحبکار، بررسی شریک دوم و بررسی همپیشگان، مشابه چرخش اجباری عمل می‌کند.

- نتایج تحقیق‌های پیر و اندرسون (Pierre & Anderson, 1984) نشان می‌دهد احتمال طرح دعوای حقوقی علیه حسابرسان در سالهای ابتدایی کار آنان بیشتر است.
- واگر و همکاران (Walker et al., 2001) مشاهده کردند که میزان شکست‌های حسابرسی در روابط طولانی حسابرس و صاحبکار، کمتر است.
- گایگر و راگوناندان (Geiger & Raghunandan, 2002) با بررسی شرکت‌های ارائه‌دهنده درخواست رسیدگی به ورشکستگی طی سالهای ۱۹۹۶ تا ۱۹۹۸ به این نتیجه رسیدند که رابطه مستقیمی بین دوره تصدی حسابرس و این احتمال وجود دارد که شرکت ورشکسته در سال قبل از ورشکستگی، بابت تداوم فعالیت گزارش مشروط دریافت کرده باشد.



- چوی و دوگار (Choi & Doogar, 2005) نشان دادند با افزایش دوره تصدی، تمایل حسابرسان به انتشار گزارش حاوی شرط تداوم فعالیت کاهش می‌یابد.
- کاپلی و دوسه (Copley & Doucet, 1993) نیز دریافتند حسابرسی با کیفیت ضعیف، با افزایش دوره تصدی افزایش می‌یابد.
- تحقیق وانسترالن (Vanstraelen, 2000) حاکی از این است که همکاری درازمدت حسابرس و صاحبکار، احتمال صدور گزارش مقبول از سوی حسابرسان را افزایش می‌دهد.
- نتایج تحقیق‌های بیتز و همکاران (Bates et al., 1982)

نظریه‌های موافق و مخالف با چرخش حسابرسان

الف- نظریه‌های موافقان

چرخش حسابرسان، موافقان و مخالفان گوناگونی دارد. جانبداران تغییر حسابرس بر این باورند که در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که بتوانند در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کنند و قضاوت بیطرفانه‌تری را به کار برند. حضور درازمدت حسابرس در کنار صاحبکار، موجب ایجاد گرایش‌هایی برای حفظ و رعایت نظر مدیریت صاحبکار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و بیطرفی او را مخدوش می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). آنان همچنین تمایل حسابرسان به حفظ صاحبکار از طریق حمایت از او را دلیل دیگری برای تصویب قوانین محدودکننده می‌دانند؛ زیرا حسابرس مستقل در سالهای اولیه حسابرسی صاحبکار جدید، متحمل هزینه‌های اولیه می‌شود و به منظور جبران آنها، تمایل دارد تا صاحبکار خود را حفظ کند (به نقل از: کرمی و همکاران، ۱۳۹۰).

ب- نظریه‌های مخالفان

در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرس، عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنان، عوامل دیگری هست که حسابرس را به حفظ استقلال و ادار می‌کند؛ برای نمونه، تلاش حسابرسان در حفظ اعتبار و شهرت خود یا ترس از احتمال طرح دعوای حقوقی علیه آنان، ساختارهایی است که مانع رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. مخالفان معتقدند حسابرسان با گذشت زمان، شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب، توانایی آنها در مورد مناسب بودن یا نبودن روش‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین رابطه درازمدت حسابرس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (Chen et al., 2004). به اعتقاد آنان، با تغییر حسابرس، اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی و در نتیجه اعتبار حسابرسی کاهش و از سوی دیگر، هزینه‌های حسابرسی برای حسابرس و صاحبکار، افزایش خواهد یافت (Sinnett, 2004).

مخالفان چرخش اجباری همچنین بیان می‌کنند که استانداردها و روش‌های موجود، امکانات لازم را برای جانبداران

این باورند که تعامل‌های درازمدت حسابرس و صاحبکار به افزایش کاربرد روش‌های محافظه‌کارانه از سوی صاحبکار منجر می‌شود، حسابرسان جدید به دلیل نداشتن شناخت کافی درباره فعالیت‌های تجاری و سامانه‌های کنترل داخلی صاحبکار، مجبور می‌شوند بیشتر به تصمیم‌های مدیران در مورد گزارشگری مالی اتکا کنند و در نتیجه احتمال بیشتری وجود دارد که با روش‌های فرصت‌طلبانه مدیران موافقت کنند. این امر می‌تواند به کاهش استفاده از روش‌های محافظه‌کارانه منجر شود. اما با افزایش دوره تصدی و به‌دست‌آوردن شناخت بیشتر، هوشیاری آنها نسبت به کار افزایش می‌یابد و از هرگونه خطرپذیری حسابرسی بالقوه پرهیز می‌کنند و درخواست استفاده از روش‌های محافظه‌کارانه تری را از مدیریت خواهند کرد (نقل از: کر می و همکاران، ۱۳۹۰).

چرخش واحدهای مورد رسیدگی

بین گروه‌های حسابرسی و

موسسه‌های حسابرسی

موافقان و

مخالفان مختلفی دارد



نشان می‌دهد قضاوت حسابرسان تحت تاثیر روابط درازمدت حسابرس و صاحبکار است.

- **جانسون و همکاران** (Johnson et al., 2002) طی تحقیقی به این نتیجه رسیدند رابطه کوتاهمدت حسابرس و صاحبکار، منجر به کاهش در کیفیت گزارش‌های مالی می‌شود.
- **کیم و همکاران** (Kim, 2004) و **چونگ** (Chung, 2004) در تحقیق‌های خود در بازار کره دریافتند در پی تغییر حسابرس، سطح ارقام تعهدی اختیاری کاهش می‌یابد. به اعتقاد آنها، اعمال هرگونه محدودیت بر روابط حسابرس و صاحبکار، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد.
- **استنلی و دیزورت** (Stanley & Dezoort, 2007) مشاهده کردند با افزایش دوره تصدی حسابرسان، احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی، کاهش می‌یابد.
- **نتایج تحقیق‌های مایرز و همکاران** (Myers et al., 2003) نشان می‌دهد با طولانی‌شدن همکاری حسابرس و صاحبکار، پراکندگی در توزیع ارقام تعهدی اختیاری کاهش می‌یابد؛ به عبارت دیگر، روابط درازمدت می‌تواند به اعمال قدرت از سوی حسابرسان منجر شود تا بدین وسیله دستکاری ارقام تعهدی توسط مدیریت کاهش یابد.
- **الیتزور و فالک** (Elitzur & Falk, 1996) و **دی و ژبرو** (Deis & Giroux, 1992) در تحقیق‌های خود به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی به‌طور معکوس تحت تاثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس است.
- **گانش و مون** (Ghosh & Moon, 2005) مشاهده کردند کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی حسابرسان بهبود می‌یابد.
- **لنوکس** (Lennox, 1998) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که تغییر حسابرس، دقت و صحت گزارش حسابرس را کاهش می‌دهد.
- **مانسی و همکاران** (Mansi et al., 2003) نیز در بررسی رابطه ویژگی‌های کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرسان و هزینه سرمایه، دریافتند که با افزایش دوره تصدی، هزینه سرمایه کاهش می‌یابد.
- طبق یافته‌های **همیلتون و همکاران** (Hamilton et al., 2005) و **لی** (Li, 2007) در حالی که گروهی بر

رسیدند که چرخش اجباری، استقلال حسابرسان را افزایش می‌دهد.

• **گیتزمن و سن** (Gietzmann and Sen, 2002) به این نتیجه رسیدند که پیشنهاد چرخش اجباری حسابرسان معقول به نظر می‌رسد.

• **وو و همکاران** (Wu et al., 2002) تاثیر شهرت حسابرسان را بر کارایی چرخش اجباری حسابرسان و بهبود استقلال آنان بررسی کردند. آنان به این نتیجه رسیدند که قانونگذاران



(استانداردگذاران) باید قبل از تدوین قاعده جدید، به دقت شرایط موجود بازار حسابرسی را بررسی کنند.

• **مارا و همکاران** (Mara et al., 2005) در تحقیق خود دریافته‌اند چرخش اجباری حسابرسان بر استقلال ظاهری تاثیر مستقیمی دارد؛ اما تاثیر آن بر استقلال واقعی حسابرسان معکوس است (به نقل از: سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹).

چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی عبارت از احتمال این است که حسابرس، اشتباه‌ها، موارد رعایت نشدن استانداردها و الزام‌های قانونی و از قلم افتادگی‌های بااهمیت در سیستم کنترل داخلی صاحبکار را کشف و به‌طور کامل گزارش کند. این احتمال به عواملی مانند بیطرفی، مراقبت‌های حرفه‌ای و تضاد منافع بستگی دارد.

• **بیتز و همکاران** (۱۹۸۲) معتقدند تدوین قواعدی برای

نمونه‌هایی از تحقیق‌های انجام شده در مورد چرخش حسابرسان

چرخش حسابرسان و استقلال حسابرس

استقلال حسابرسان، موضوعی مهم در اتکاپذیری گزارش حسابرسان به‌شمار می‌رود. اول اینکه استقلال حسابرس می‌تواند اعتبار گزارش‌های مالی را بهبود بخشد و سپس به طبقه‌های مختلف سرمایه‌گذاران ارزش دهد. کاربرد دوم به‌طور مستقیم معطوف به حرفه است. استقلال حسابرس، بهترین راه برای نشان دادن این موضوع به قانونگذار و عموم است که حسابرسان وظایف خود را براساس اصول اخلاقی مانند بیطرفی و کامل بودن انجام می‌دهند. استقلال حسابرس، قاعده‌ای خشک و مطلق نیست تا این‌گونه تفسیر شود که حسابرس باید از همه جوانب مستقل باشد. برای تعیین استقلال حسابرس باید شرایط خاصی را در نظر گرفت که حسابرس در آن مشغول فعالیت است. استقلال حسابرسان به‌وسیله عوامل متعددی تهدید می‌شود که باید به‌دقت تجزیه و تحلیل شوند.

• **اولیری** (O'Leary 1996) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که ۹۷ درصد از حسابرسان و ۸۷ درصد موسسه‌های عمومی با چرخش اجباری حسابرسان مخالف هستند.

• **سامر** (Summer, 1998) نیز به این نتیجه رسید که حسابرسان در حسابرسی کوتاهمدت صاحبکار نسبت به حسابرسی درازمدت، دارای استقلال کمتری هستند و قاعده چرخش اجباری حسابرسان بر استقلال آنان تاثیر معکوس دارد؛ زیرا این موضوع انگیزه برای ایجاد شهرت و درستکاری را کاهش می‌دهد.

• **ریوز و همکاران** (Riuz et al., 2000) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که چرخش اجباری حسابرسان، راهکار مناسبی برای بهبود استقلال حسابرس نیست.

• **هاسی و لان** (Hussey and Lan, 2001) در تحقیق خود دریافته‌اند که اگرچه با چرخش حسابرسان، درک و فهم از استقلال حسابرس بالا خواهد رفت؛ اما در مجموع، اظهار نظرها در مورد قواعد چرخش حسابرسان منفی است.

• **دپوچ و همکاران** (Dopuch et al., 2001) به این نتیجه

چرخش حسابرسان ضروری است تا تاثیر روان شناختی روابط درازمدت حسابرس و صاحبکار را کاهش دهد.

• پیر و آندرسون (۱۹۸۴) در بررسی خود به این نتیجه رسیدند که در ۳۰ مورد از ۱۲۰ مورد دعوای حقوقی علیه حسابرسان، حسابرسان کمتر از سه سال تجربه کار با صاحبکار خود داشتند. بنابراین، می توان نتیجه گرفت که در هر کار جدید حسابرسی، ریسک افزایش می یابد و این موضوع را باید در زمینه چرخش اجباری حسابرسی در نظر گرفت.

• کاپلی و دوست (۱۹۹۳) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که هر چه رابطه با صاحبکار طولانیتر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که کیفیت کار حسابرسی کاهش پیدا کند. همچنین، آنان دریافتند که چرخش دوره ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی را بهبود می بخشد.

• الیتزور و فالک (۱۹۹۷) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که سیاست چرخش اجباری بر کیفیت حسابرسی تاثیر منفی دارد.

• **آرونادا و همکاران** (Arrunada et al., 1997) به این نتیجه رسیدند که قواعد چرخش اجباری، احتمال کشف موارد بااهمیت در صورتهای مالی توسط حسابرسان را کاهش می دهد.

• لنوکس (۱۹۹۸) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که تغییر حسابرسان، اعتبار گزارشهای حسابرسی را کاهش می دهد.

• وانسترالن (۲۰۰۰) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که تداوم حسابرسی صاحبکار، احتمال اظهار نظر مشروط حسابرسان را کاهش می دهد. به نظر او، کارایی چرخش اجباری حسابرس برای حفظ کیفیت حسابرسی ضروری است.

• گایگر و راگوناندان (۲۰۰۲) رابطه درازمدت حسابرس با صاحبکار معین را با احتمال وجود نقص در گزارش حسابرسی بررسی کردند. نتایج بررسی آنان این موضوع را تایید می کند که ممکن است چرخش حسابرسان در سالهای اولیه حسابرسی موثرتر باشد، اما نظر کسانی را نیز تایید نمی کند که معتقدند باید چرخش حسابرسان اجباری باشد.

• جانسون و همکاران (۲۰۰۲) در تحقیقی نتیجه گرفتند که چرخش اجباری حسابرسان بهترین راه حل نخواهد بود.

• نتیجه بررسی مایرز و همکاران (۲۰۰۳) نشان داد کیفیت حسابرسی با تداوم حسابرسی خدشه دار نمی شود.

• واکر و همکاران (۲۰۰۳) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که در ابتدای رابطه حسابرس - صاحبکار، ریسک بالاست و هر چه این مدت افزایش پیدا کند، ریسک کاهش می یابد؛ بنابراین چرخش اجباری حسابرسان ضروری نیست.

• **کارسلو و ناگی** (Carcello & Nagy, 2004) به رابطه مستقیم معنیداری بین تداوم کوتاهمدت رابطه حسابرس صاحبکار و تقلبهای گزارشهای مالی رسیدند؛ اما رابطه مستقیم معنیداری بین تداوم درازمدت حسابرسی صاحبکار و تقلبهای گزارشهای مالی نیافتند. همان طور که احتمال بیشتری وجود دارد که تقلب در سالهای اولیه رابطه حسابرس - صاحبکار اتفاق بیفتد، چرخش اجباری حسابرسان می تواند تاثیر منفی بر کیفیت حسابرسی ایجاد کند.

• نتایج تحقیق **ناشوا** (Nashwa, 2004) نشان داد که خطر وجود نقص در گزارش حسابرس تنها در سالهای اولیه رابطه حسابرس - صاحبکار افزایش می یابد و پس از آن به مرور زمان کاهش پیدا می کند. همچنین، نتایج به دست آمده فرض تاثیر چرخش اجباری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی را رد می کند.

• مایرز و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که وجود قاعده چرخش اجباری، کیفیت اظهار نظر حسابرس را کاهش می دهد و دلیل آن، اطلاعات محدود حسابرس جدید در سالهای اولیه حسابرسی در مورد شرکت صاحبکار است.

• **ناگی** (Nagy, 2005) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که چرخش اجباری حسابرس باعث بهبود کیفیت حسابرسی می شود (نقل از: سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹).

چرخش حسابرسان و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی

در تحقیق حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)، تاثیر چرخش موسسه های حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه قرار گرفته است. در واقع، این تحقیق پاسخی به این پرسش است که «چرخش موسسه های حسابرسی چه تاثیری بر کیفیت حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران دارد؟». در این تحقیق، منظور از چرخش موسسه های حسابرسی، جابجایی و تعویض حسابرسان در دوره های

• ون استریل (۲۰۰۱) به بررسی رابطه بین ارتباط حسابرس- صاحبکار و کیفیت حسابرسی پرداخت. در این بررسی، ارتباط درازمدت بین حسابرس و صاحبکار و رفتار حسابرسان مورد مطالعه قرار گرفت. این تحقیق براساس اطلاعات تاییدشده بانک مرکزی بلژیک برای دوره زمانی ۱۹۹۲ الی ۱۹۹۶ انجام شد. محقق شرکت‌ها را به دو دسته شرکت‌های تحت فشار مالی و شرکت‌های فاقد نیازهای مالی تقسیم کرد. نتایج نشان داد حسابرسان در سال‌های بعد، تمایل زیادیتری به انتشار گزارش‌های غیرشفاف نسبت به سال قبل دارند. بنابراین دوره ارتباط درازمدت، علاقه حسابرسان را برای انتشار گزارش‌های معتبر کاهش می‌دهد.

• دانشکده مدیریت بوچونی

(SDA Bocconi School of Management, 2004)

به بررسی تاثیر چرخش موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. این تحقیق از طریق اطلاعات تجربی، جمع‌آوری پرسشنامه و انجام مصاحبه صورت گرفت و نشان داد که کیفیت حسابرسی در سال‌های اولیه پس

از چرخش کاهش می‌یابد.

• کارسلو و ناگی (۲۰۰۴) به مطالعه رابطه بین کیفیت حسابرسی و چرخش موسسه‌ها از دیدگاه گزارشگری مالی پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که رابطه‌ای مستقیم بین دوره ارتباط کوتاهمدت حسابرسی و تعداد گزارش حاوی تحریف‌های بااهمیت وجود دارد. به‌طور کلی، تحریف‌های بااهمیت در سال‌های اولیه حسابرسی رخ می‌دهد؛ لذا در این شرایط، چرخش موسسه‌های حسابرسی، تاثیر معکوسی بر کیفیت حسابرسی دارد.

• چونگ (۲۰۰۴)، تاثیر دوره ارتباط حسابرسی را بر درآمد و کیفیت حسابرسی در کشور کره بررسی کرد و در یافته‌های خود به این نتیجه رسید که با محدود کردن طول دوره ارتباط، حسابرس مستقل باقی می‌ماند و با مشخص کردن مدت ارتباط حسابرس مستقل و صاحبکار، کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد.

زمانی حداکثر چهارساله و کیفیت حسابرسی نیز حاصل جمع شایستگی (توانایی کشف اشتباه‌ها) و استقلال حسابرسان (انگیزه گزارش موارد کشف‌شده) می‌باشد. این تحقیق، با استفاده از اطلاعات مالی آن گروه از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار صورت گرفته که چرخش موسسه‌های حسابرسی را تجربه کرده‌اند. نتایج تحقیق بیانگر این است که چرخش موسسه‌های حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

• کاپلی و دوسه (۱۹۹۳)، رابطه میان دوره تصدی حسابرس و کیفیت خدمات حسابرسی را بررسی کردند. طبق نتایج این تحقیق با افزایش دوره ارتباط حسابرس

و صاحبکار، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد؛ اما دوره ارتباط بسیار طولانی، باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

• گایگر راگوناندان (۲۰۰۲)، به بررسی رابطه میان دوره ارتباط حسابرس- صاحبکار و اشتباه‌های حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی پرداختند. این دو محقق، گزارش حسابرسی شرکت‌هایی را مورد آزمون قرار دادند

که طی سال‌های ۱۹۹۶ تا ۱۹۹۸ در زمره اختلاس‌های بانکی قرار گرفته بودند. نتایج بررسی نشان داد که در گزارش‌های حسابرسان جدید، اشتباه‌های بیشتری پیدا می‌شود. این نتیجه‌گیری به دلیل موقعیت حسابرسانی است که شاید از سال اول فعالیت خود تاثیر پذیرفته‌اند.

• جانسون و همکاران (۲۰۰۲) رابطه بین صاحبکاران و موسسه‌های حسابرسی را با توجه به کیفیت گزارش‌های مالی بررسی کردند. این محققان در مطالعه خود ارتباط حسابرسان و شرکت‌ها را به سه دوره (کوتاهمدت کمتر از ۳ سال، میانمدت بین ۴ تا ۸ سال و درازمدت بیش از ۹ سال) تقسیم کردند. طبق نتایج تحقیق مشخص شد که بهبود در کیفیت گزارشگری دوره‌های کوتاهمدت، بیشتر از دوره میانمدت است؛ ولی چرخش موسسه‌های حسابرسی نمی‌تواند بهترین راه حل باشد.



• **ناگی (۲۰۰۵)** به مطالعه تاثیر چرخش موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. تحقیق وی در محیطی انجام شد که در اثر قصور موسسه آرتور اندرسون، تعدادی از شرکتها مجبور به تغییر حسابرس شده بودند. شرکت‌های این تحقیق در شرایط وجود قانون چرخش موسسه‌های حسابرسی فعالیت می‌کردند و شامل دو دسته شرکت‌های بزرگ و کوچک بودند. نتایج تحقیق نشان داد که درصد افزایش در بهبود کیفیت حسابرسی شرکت‌های کوچک، بیشتر از شرکت‌های بزرگ بوده است. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی زمانی بهبود می‌یابد که واحدهای حسابرسی شونده کوچکتر هستند.

• **آرونادا و آرس (Arrunada & Ares, 2005)** به انجام تحقیق پیرامون اثر چرخش موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین دوره ارتباط حسابرس - صاحبکار و شایستگی حسابرسان، ارتباط مستقیمی وجود دارد. سپس موضوع استقلال حسابرسان با توجه به ۳ موضوع حق الزحمه قراردادهای بالقوه بررسی شد. نتایج تحقیق آنها در این ارتباط نشان می‌دهد که چرخش موسسه‌های حسابرسی نمی‌تواند احتمال جستجوی حسابرسان را افزایش دهد (به نقل از: حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹).



چرخش حسابرسان و رقابت در بازار حسابرسی

درباره تاثیر چرخش حسابرسان بر رقابت در بازار حسابرسی، مبنای نظری زیادی پیدا نمی‌شود؛ زیرا این موضوع کمتر از نظر حسابداری درخور بررسی است. به نظر می‌رسد قاعده چرخش می‌تواند رقابت در بازار حسابرسی را اصلاح و آن را از حالت انحصاری خارج کند. افزون بر این، طرفداران چرخش اجباری معتقدند که بازار حسابرسی بیش از اندازه متمرکز است و چرخش می‌تواند رقابت بین موسسه‌های

بزرگ و کوچک حسابرسی را بهبود بخشد؛ مشروط به اینکه شرکت‌های مورد حسابرسی مجبور به تغییر حسابرس‌های فعلی خود باشند.

• **آرونادا و همکاران (۱۹۹۷)** در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که رقابت، سهم بازار موسسه‌های حسابرسی کوچک را افزایش و سهم موسسه‌های بزرگ را کاهش می‌دهد تا تمام موسسه‌های حسابرسی سهم بازار یکسانی داشته باشند.

• **یافته‌های مارا و همکاران (Mara et al., 2005)** نشان می‌دهد احتمال زیادی وجود دارد که شرکت‌های با اندازه بزرگ، از موسسه‌های بزرگ حسابرسی برای فرایند حسابرسی دعوت کنند. افزون بر این، چرخش اجباری حسابرسان احتمال تبانی بین موسسه‌های حسابرسی همکار را در جذب صاحبکاران افزایش می‌دهد (به نقل از: سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹).

چرخش حسابرسان و هزینه‌های حسابرسی

این ادعا که چرخش اجباری، هزینه‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد، نکته مهمی است که باید هنگام بحث در مورد چرخش حسابرسان به آن توجه داشت. این هزینه‌ها هم به حسابرس و هم به صاحبکار تحمیل می‌شوند. برای حسابرس می‌توان هزینه‌های شروع حسابرسی را ذکر کرد. دلیل ایجاد این هزینه‌ها، آشنا شدن حسابرس با فرایندهای حسابداری صاحبکار است. آشنایی با سیستم حسابداری صاحبکار برای به دست آوردن اطلاعات کافی و معقول درباره شرکت مورد رسیدگی ضروری است. از سوی دیگر، صاحبکار باید برای اجرای اولین حسابرسی منابعی (مادی و غیرمادی) اختصاص دهد. اینها هزینه‌های آشکاری هستند که هنگام تغییر حسابرس (انتخاب حسابرس جدید) باید دوباره انجام شوند. همچنین، هزینه‌های ضمنی را نیز باید در نظر گرفت. این هزینه‌ها شامل زیان از دست دادن داراییهایی هستند که در کار حسابرسی قبلی ایجاد شده بودند. مهمترین آنها اطلاعات محرمانه کسب شده به وسیله حسابرس و اعتماد دوجانبه ایجاد شده طی این سالهاست.

• **آرونادا و همکاران (۱۹۹۷)** در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که اگر شرکت تداوم حسابرسی حسابرسان خود را از

خواهند داشت. همچنین، انتصاب حسابرسان جدید این پیام را به بازار خواهد داد که کیفیت اطلاعات بالاتر است.

- مارا و همکاران (۲۰۰۵) واکنش قیمت‌های سهام پس از تغییر حسابرسان را بررسی کردند. نتیجه بررسی این بود که اگر چرخش تأثیری بر هزینه سرمایه نداشته باشد. همچنین، اگر چرخش به‌خاطر نبود تجربه و هزینه‌های بالای آموزش

۴۰ سال به ۹ سال کاهش دهد، هزینه‌های حسابرسی بین ۷ تا ۲۰ درصد افزایش می‌یابند.

- مارا و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیق خود نتیجه گرفتند چرخش اجباری حسابرسان، هزینه‌های اولیه حسابرسی موسسه‌های حسابرسی و شرکت مورد رسیدگی را افزایش می‌دهد (به نقل از: سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹).

در دنیای امروز

موضوع چرخش اجباری حسابرسان و

موسسات حسابرسی به‌منظور

ارتقای استقلال حسابرسان اهمیت زیادی دارد



هزینه‌های حسابرسی (مشهود یا نامشهود) را افزایش دهد، اثر آن بر ارزش سهامداران منفی خواهد بود.

- گاش و مون (۲۰۰۵) شواهد معدودی به‌دست آوردند که نشان می‌دهد سازمانهای مستقل رتبه‌بندی تداوم درازمدت حسابرسی صاحبکار را به‌عنوان عامل موثر بر کیفیت سود ارزیابی می‌کنند (به نقل از: سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹).

چرخش حسابرسان و مدیریت سود

در تحقیق کرمی و همکاران (۱۳۹۰)، رابطه میان طول دوره تصدی حسابرس و میزان مدیریت سود در مورد ۱۳۳ شرکت از شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ مورد بررسی قرار گرفته است. در این تحقیق، ابتدا رابطه میان دوره تصدی حسابرس و قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری به‌عنوان انعطاف‌پذیری در مدیریت سود مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد با افزایش دوره تصدی حسابرس، انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش

چرخش حسابرسان و واکنش بازار سرمایه

حسابرسان دو نقش باارزش اطلاع‌رسانی و اطمینان‌بخشی را برای فعالان بازار سرمایه انجام می‌دهند. آنان صورتهای مالی تهیه‌شده توسط مدیریت را به‌طور مستقل بررسی می‌کنند و می‌توانند مانع از تضاد منافع بین مدیر و مالکان شوند؛ بنابراین، ارزش شرکت را افزایش می‌دهند.

حسابرسان هنگامی اظهارنظر مشروط می‌کنند که درمی‌یابند بعضی اطلاعات، افشا نشده یا دست‌کاری شده‌اند. اعلام این نوع اظهارنظر به‌عموم باعث تأثیر منفی در قیمت‌های سهام می‌شود. مشکل زمانی به‌وجود می‌آید که فرض شود مدیران و حسابرسان با هم رابطه نزدیکی دارند. تحمیل چرخش اجباری حسابرسان پس از دوره‌ای معین، راهی برای حل این مشکل و ایجاد این اطمینان از نظارت واقعی حسابرسان بر رفتار مدیریت خواهد بود. چرخش، این اطمینان را ایجاد می‌کند که اگر حسابرسان فعلی به‌صورت فرصت‌طلبانه‌ای خلاف منافع سهامداران عمل کنند، حسابرسان جدید جایگزین آنان

برای ارتقای استقلال حسابرسان مستقل و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی بوده است. چرخش حسابرسان موافقان و مخالفان مختلفی دارد و تحقیقات زیادی در مورد آن انجام شده که نتایج این تحقیقات در بسیاری از موارد با یکدیگر همسو نیستند. در ایران، طبق دستورالعمل موسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۸ مرداد ماه ۱۳۸۶، چرخش منظم موسسه‌های حسابرسی در دوره‌های زمانی چهارساله مورد تصویب قرار گرفته است. انجام تحقیقات بیشتر و ارزیابی نحوه اجرای قانون چرخش مصوب بورس اوراق بهادار تهران در مورد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، برابری بخشی چرخش حسابرسان، بیش از پیش خواهد افزود. 

پانوشتها:

- 1- Auditor Independence
- 2- Independence in Fact (Actual Autonomy)
- 3- Independence in Appearance
- 4- Auditors Mandatory Rotation (Internal Rotation)
- 5- Audit firm Mandatory Rotation (External Rotation)

منابع:

- حساس یگانه یحیی و ولی‌اله جعفری، بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، سال سوم، بهار ۱۳۸۹
- سازمان بورس اوراق بهادار، دستورالعمل موسسات حسابرسی سازمان بورس اوراق بهادار، مصوب سال ۱۳۸۶
- سجادی سیدحسین و میثم جعفری‌پور، چرخش اجباری حسابرسان و اثرات آن، جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۰، ۱۳۸۹، صص ۶۴-۶۹
- کرمی غلامرضا، آمنه بذرافشان و امیر محمدی، بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود، مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴، بهار ۱۳۹۰، صص ۸۲-۶۵
- Velte Patrick and Markus Stiglbaaur, **Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of the EC Regulation Draft**, International Conference Improving Financial Institutions: the Proper Balance Between Regulation and Governance, Helsinki, Finland, April 19, 2012

استقلال حسابرس

الزامی ضروری برای

فراهم آوردن

کیفیتی مناسب برای

حسابداری و حسابرسی

است

می‌یابد. سپس در بررسی رابطه میان دوره تصدی و سطح ارقام تعهدی اختیاری، نتایج به رابطه معکوس معناداری رسیده و گویای این است که مدیریت از انعطاف‌پذیری به وجود آمده در جهت معکوس استفاده می‌کند. بنابراین با توجه به یافته‌های این تحقیق می‌توان گفت وجود رابطه درازمدت میان صاحبکار و حسابرس، باعث افزایش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از ارقام تعهدی اختیاری می‌گردد؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه‌کارانه) است. این یافته‌ها با این ادعا سازگار است که وجود روابط طولانی‌تر حسابرسان با صاحبکاران به احتمال زیاد، آزادی عمل بیشتری برای صاحبکاران آنها در استفاده از ارقام تعهدی اختیاری به منظور مدیریت سود، به ارمغان می‌آورد. این نتایج با ادعای کمیته‌های نظارتی بورس اوراق بهادار سازگار است که بیان می‌کنند استقلال حسابرس در روابط درازمدت با صاحبکار کاهش می‌یابد. (کرمی و همکاران، ۱۳۹۰)

خلاصه و نتیجه‌گیری

استقلال حسابرس، الزامی ضروری برای فراهم آوردن کیفیتی مناسب برای حسابداری و حسابرسی است. در سالهای اخیر، چرخش حسابرسان، یکی از راهبردهای مراجع حرفه‌ای و بورس‌های اوراق بهادار اغلب کشورها