

## دلایل تغییر حسابرسان

کاظم مرادی<sup>۱</sup>، علی محمدی<sup>۲</sup> و امیرفرزانه فر<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup>کارشناس ارشد حسابداری مدیریت موسسه آموزش عالی پرندک ، kazem.moradi۱۹۹۱@gmail.com

<sup>۲</sup>کارشناس ارشد حسابداری مدیریت موسسه آموزش عالی پرندک ، Mohamadi.ali۳۱۶@gmail.com

<sup>۳</sup>کارشناس ارشد حسابداری مدیریت موسسه آموزش عالی پرندک ، afarzanefer@gmail.com

### چکیده :

تغییر حسابرس غالباً باعث می شود اعتماد سرمایه گذاران به اتکاء پذیری صورت های مالی کاهش یابد، به خصوص اگر تغییر حسابرس 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. پدیده تغییر حسابرسان مانند تیغ دو لبه ای است که هم می تواند جهت اصلی بازار ارائه خدمات حرفه ای را سامان بخشد و هم می تواند فلسفه وجود حسابرسی را متزلزل کند. تغییرات حسابرس مستقل و بازرس قانونی می تواند به دلایل مانند محتوای گزارش حسابرس مستقل، کیفیت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و تغییر در اعضای هیات مدیره باشد. این مقاله پژوهش های انجام شده در سال های اخیر در مورد تغییر حسابرسان را مرور بررسی و ارزیابی می کند.

**کلمات کلیدی:** حسابرس مستقل، تغییر حسابرس، بازرس قانونی

### ۱-مقدمه

در دوره ای که اطلاعات مربوط و بهنگام در جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی حائز اهمیت است و طیف گسترده استفاده کننده گان صورت های مالی به دنبال اطلاعات قابل اتکاء، معتبر و به موقع می باشند. حسابرسان نقش حیاتی در تعیین میزان اعتبار اطلاعات ایفا می کنند. حسابرسی از جمله ارکان اساسی فرآیند پاسخ گویی است و از آنجا که پاسخ گویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاء است از این رو بررسی آن توسط شخصی مستقل از تهیه کنندگان آن انجام می شود. و از سویی دیگر این شخص نباید در هیچ شرایطی تحت تاثیر یا نفوذ دیگران واقع شود. این مفاهیم را می توان در تعریف حسابرسی و مقررات مندرج در آیین رفتار حرفه ای ملاحظه نمود [۱].

حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعای مربوط به فعالیت و منابع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی نفع [۲].

یک گزارش حسابرسی عاری از هرگونه جانبداری و کاملاً بی طرفانه به تصمیم سازی و ایجاد بازاری کارا کمک شایانی می نماید چنانچه حسابرس بدون توجه‌های مناسب تغییر یابد، آنگاه بر استقلال حسابرس که مهم‌ترین رکن از ارکان حسابرسی و تابعی از توازن سالم قدرت بین موسسه حسابرسی و صاحبکار، تاثیر گذار است. بنابراین آشنایی با مفهوم استقلال حسابرسان و عوامل تاثیر گذار بر آن اهمیت فراوانی دارد. از بین رفتن سنگ زیر بنای هر حرفه باعث رکود و از بین رفتن آن حرفه می شود [۳].

تغییر حسابرسان شرکت اغلب باعث می شود قابلیت اتکاء سرمایه گذاران به صورت های مالی کاهش یابد به خصوص اگر تغییر حسابرس با بار معنایی منفی اخبار ناخوشایند همراه باشد. کاهش اعتماد استفاده کنندگان از صورت های مالی نه تنها منجر به ناکامی به از دستیابی به اهداف حسابرسی می شود بلکه منجر به کاهش فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد [۴].

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 میزان افشاء یا اعلام موارد مربوط به تغییر حسابرس به بازار یا مراجع قانونی می شود؛ دوم، درک بیش تر از پدیده تغییر حسابرسان 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.

## ۲- بیان مسئله :

نقش اصلی حسابرس مستقل اعتماد بخشیدن و اعتبار بخشی به صورت های مالی است. صورت های مالی مرکز ثقل و محور گزارش ها و اطلاعات مالی است. صورت های مالی ابزار پاسخ گویی و تصمیم گیری شناخته می شود. این صورت ها زمانی در تصمیم گیری و پاسخ گویی مفید واقع می شود که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. طبعاً اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب در تصمیم گیری ها و تخصیص بهینه منابع و کارآرایی بازار اثر مثبت دارد که خود رشد، توسعه و رفاه اجتماعی را به دنبال دارد. از این بابت است که مطالعه پدیده تغییر حسابرسان از لحاظ آثاری که می تواند بر کیفیت کار حسابرسی یا افکار عمومی استفاده کنندگان داشته باشد حائز اهمیت است [۱].

پدیده تغییر حسابرسان در سالهای 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 تغییر حسابرسان با هدف دلسرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ گزارش های حسابرسی مطلوب یا

مجوز استفاده از روشهای خاص حسابداری ایجاد شده اند. این الزامات افشاء با این هدف صورت می‌گیرند که حساب‌رسان بتوانند با استقلال بیشتری مواضعی اتخاذ کنند که لزوماً منطبق بر ترجیحات صاحبکاران نیست [۳].

## ۱-۲- تعریف حسابرس و بازرس قانونی:

حسابرس شخصی مستقل است که با رسیدگی به دفاتر و حسابها و اسناد و مدارک مالی یک موسسه، در خصوص صورتهای مالی (ترازنامه، سود و زیان، صورت تغییرات در وضعیت مالی و صورت جریان وجوه نقد) استخراج شده از آنها اظهار نظر نموده و نسبت به موضوع رسیدگی شده گزارشی تهیه و به مقام مسئول تسلیم می‌کند. حسابرس به شخصی مستقل با هر نوع رسیدگی به منظور تایید یا اظهار نظر نسبت به صحت هرگونه مدارک و اسناد ارایه شده توسط تهیه کننده این مدارک و اسناد گفته می‌شود.

بازرس (مفتش) در زمان گذشته، بیشتر نماینده حکومت بیدادگر و چپاولگر و مظهر زور بود. در آن زمان حاکمان همواره مفتشهای خود را جهت واخواهی و تفتیش بر رعیت می‌گماشتند. آنان برای خود نیز باجگیری می‌کردند و برای حاکمان، مالیات بیشتری می‌گرفتند و این مسئله باعث شد، در اذهان عمومی بازرس بیشتر مظهر زور، ظلم و ستم باشد.

بازرس یا بازرسان قانونی براساس مفاهیم استخراج شده از مفاد اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷، یکی از ارکان شرکتهای سهامی هستند که از بین سهامداران یا خارج از آنها، از طرف مجامع عمومی برای حفظ و حراست و حصول اطمینان از رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام که طبق قانون حق دخالت مستقیم در امور شرکت را ندارند، انتخاب می‌شوند؛ به عبارت دیگر رکنی از شرکت محسوب می‌شوند که امین و وکیل صاحبان سهام برای اعمال نظارت و کنترل فعالیت مدیریت و شرکت می‌باشند.

## ۲-۲- وظایف حسابرس و بازرس قانونی:

حسابرس شخصی است مستقل که از ارکان شرکت نیست و علاوه بر حفظ و حراست منافع سهامداران حافظ منافع عمومی جامعه نیز هست. حسابرس نماینده و وکیل کلیه اشخاص ذی‌نفع یا به عبارت دیگر تمام جامعه می‌باشد. رسیدگی حسابرس براساس آخرین استانداردهای حسابرسی بوده و بیشتر در خصوص مطلوبیت صورتهای مالی از دیدگاه استانداردهای حسابداری می‌باشد.

بازرس یا بازرسان قانونی (مفتش) مطابق قانون تجارت موظف به حفظ و حراست منافع سهامداران و رعایت تساوی حقوق آنان است، بازرس یا بازرسان تنها به عنوان نماینده و وکیل قانونی سهامداران، به منظور نظارت بر فعالیت مدیریت و اعمال کنترل از طرف آنان بدون حق دخالت در مدیریت می‌باشند و رسیدگی بازرس براساس قوانین و مقررات جاری و حاکم (قانون تجارت) بر کشور می‌باشد و در هر زمانی، هر نوع رسیدگی را که لازم بدانند انجام می‌دهند و یا به مسئولیت خود از نظر کارشناسان استفاده می‌کنند.

بنابراین وظایف و نتایج کار حسابرس مستقل طیف وسیعی دارد و بسیار فراتر از وظایف بازرسی می باشد. اعتبار گزارش حسابرس برخلاف گزارش بازرسی با توجه به استقلال، محدود به صاحبان سهام شرکت سهامی نمی‌شود و بسیاری از نهادهای اجتماعی و افراد علاقه‌مند می‌توانند به گزارش و اظهار نظر وی استناد کنند حتی بازرسی قانونی نیز می‌تواند از این خدمات تخصصی حسابرس استفاده نماید [۵].

### ۲-۳- دلایل تغییرات حسابرسان مستقل و بازرسی قانونی :

#### پدیده تغییر حسابرسان:

پدیده تغییر حسابرسان به دلیل موارد بسیار مهم این تغییر در سالهای اخیر مورد توجه حرفه و قانون گذاران قرار گرفته است. بدلیل اهمیت بسیار زیاد موضوع کمیسیون بورس اوراق بهادار در آمریکا شرکت‌ها را به پر کردن فرم K8 الزام نموده است. در این فرم اطلاعاتی شامل:

۱- آیا شرکت اقدام به خاتمه رابطه کرده است یا حسابرس

۲- انواع گزارش‌های منتشر شده طی دو سال گذشته توسط حسابرس

۳- هر گونه عدم توافق در رابطه با اصول حسابداری استفاده شده توسط شرکت

۴- هر گونه ضعف و کاستی در کنترل داخلی شرکت در ارتباط با قانون ساربینز-اکسلی

۵- عدم اطمینان حسابرس به مدیریت و نمایندگان آن

۶- آیا حسابرس با توضیحات شرکت در مورد علت خاتمه خدمت حسابرس موافق است. این موضوع با یک نامه توسط حسابرس قبلی باید به اطلاع SEC برسد.

پدیده تغییر حسابرسان به دو شکل می‌تواند به وجود آید اول استعفاء توسط حسابرس عمدتاً به دلیل اوضاع وخیم مالی صاحب کار مثلاً افزایش خطر ناشی از یک ریسک دعوی حقوقی رخ می‌دهد که تحقیقات نشان می‌دهد این گونه تغییر در حسابرس با یک کاهش در ارزش سهام شرکت همراه است.

دوم برکناری حسابرس: شرکت‌ها عمدتاً سعی در کتمان دلیل برکناری حسابرس دارند و این مشکل تغییر در حسابرس معمولاً به طور مکرر در شرکت اتفاق می‌افتد.

## ۴-۲- دلایل تغییر حسابرسان براساس تحقیقات انجام یافته:

وضعیت های گوناگون سبب می شود تا شرکت و حسابرس تصمیم به پایان رابطه فی مابین بگیرند از جمله می توان به ضعف در کنترل های داخلی، عدم توافق با یک رویه حسابداری انتخاب شده توسط شرکت، عدم امکان اعتماد به مدیریت شرکت، محدودیت در دامنه رسیدگی و اعمال غیر قانونی اشاره کرد.

### ۴-۲-۱- اظهار نظر حسابرس:

محصول نهایی حسابرس مستقل یک اظهار نظر صریح حرفه ای نسبت به مطلوبیت صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت در انطباق با اصول استاندارد های حسابداری. اظهار نظر به نتیجه گیری و نظر صریح درباره مجموعه صورت های مالی گفته می شود. {۶} تحقیقات متعددی در زمینه وجود رابطه بین اظهار نظر حسابرس و تغییر حسابرس انجام گرفته که می توان به موارد زیر اشاره کرد: تحقیقات کریشنان [۷] وی با بررسی فرم K۸ نتایج زیر را استخراج نموده است:

۱- چهار درصد بین اطلاعات ارائه شده توسط شرکت با نامه حسابرس مغایرت وجود دارد.

۲- بیست و هشت درصد تغییر حسابرس به علت عدم توافق نسبت به بندهای گزارش حسابرس بوده است.

۳- دوازده درصد از موارد تغییر حسابرسان فرم مربوط را پر نکرده اند.

تحقیقات لینوکس [۸] وی در تحقیق خود دلایل متعددی را برای تغییر حسابرس ذکر میکند از جمله نوع اظهار نظر حسابرس را یکی از عوامل اصلی تغییر حسابرس نام می برند.

تحقیقات وینتن [۹] یکی از عوامل تغییر حسابرسان را به خرید اظهار نظر اشاره دارد به این معنی که تغییر حسابرس به منظور دریافت کردن یک اظهار نظر مطلوب در مورد رویه های حسابداری و به طور کلی صورت های مالی است.

تحقیقات جانسون و لایز [۱۰] در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که شرکت ها زمانی که اظهار نظر مشروط دریافت می کنند به فکر تغییر حسابرس خود می افتند.

تحقیقات چاوو و رایس [۱۱] نشان می دهند بندهای توضیحی گزارش حسابرس اثر منفی بر روی قیمت سهام دارند همچنین اظهار نظر حسابرس و بندهای توضیحی در تغییر حسابرسان اثر مثبت دارند.

تحقیقات کیم و پارک [۱۲] تحقیقات تجربی آنها نشان می دهد عکس العمل بازار به تغییر حسابرس بر روی ارزش سهام شرکت ها منفی است. در مقایسه با شرکت هایی که اقدام به تغییر حسابرس نکرده اند.

ریدوشیف [۱۳] یافته‌های آنها نشان می‌دهد عکس‌العمل بازار نسبت به تغییر حسابرس بر روی ارزش بازار سهام منفی است بنابراین شرکت‌های بزرگ سعی در اجتناب و تغییر حسابرس دارند ولیکن بیشتر تغییر حسابرس در شرکت‌هایی با مقیاس کوچک اتفاق می‌افتد شرکت طی سال‌های ۲۰۰۶ حداقل ۲ بار حسابرس خود را تغییر داده‌اند که اکثر آنها از جمله شرکت‌های کوچک محسوب می‌شود.

#### ۲-۴-۲- کیفیت حسابرسی :

مطالعاتی درباره رابطه بین کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس انجام شده است. از جمله کیم و پارک [۱۲] اظهار می‌کنند مدیریت به دلایل گوناگون اقدام به تغییر حسابرس می‌کند همچون نائل شدن به سطر بالاتری از خدمات حسابرسی چنانچه هدف مدیریت از درخواست، سطح بالاتر خدمات حسابرسی باشد نتیجتاً باعث کیفیت بهتر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باشد. لکن ممکن است در پس این درخواست هدف دیگری وجود داشته باشد که مدیریت بخواهد از یک سو مسئولیت تقلب مدیریت یا سهل‌انگاری حسابرس قبلی را پوشش دهد و مدیریت را در برابر ادعاها بالقوه بیمه کند این توجیه با فرضیه بیمه که توسط واندراوالاس مطرح گردید همخوانی دارد. نتایج تحقیقات شوارتز و منان [۱۴] نشان داد که انگیزه تغییر حسابرس در شرکت‌هایی که مشکلات مالی دارند یا در حال ورشکستگی هستند بیش از سایر شرکت‌هاست. مشکل کیفیت و تقاضا برای حسابرسی به رابطه سه‌جانبه حسابرس، صاحب‌کار و جامعه مربوط می‌شود. با توجه به انعقاد قرارداد بین حسابرس و صاحب‌کار لزوماً مصرف‌کننده نهایی محصول حسابرسی صاحب‌کار نیست. مصرف‌کننده نهایی به طور عام جامعه می‌باشد. محصول با کیفیت تر ممکن است صاحب‌کاران و با تنبیه جامعه مواجهه کند این تنبیه می‌تواند در قالب قیمت سهام کمتر مواجه گردد. بدین ترتیب منطق اقتصادی حکم می‌کند که صاحب‌کار در بسیاری از موارد انگیزه کمتری برای کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی داشته باشد [۱۵].

#### ۲-۴-۳- کاهش حق الزحمه حسابرسی:

با منطق اقتصادی و برای سطح مشخصی از کیفیت خدمات حسابرسی صاحب‌کاران به دنبال موسساتی هستند که حداقل هزینه را به آنها تحمیل نمایند. تحقیقات در کشورهای مختلف این عامل را دارای اثری مثبت در تغییر حسابرسان اثبات نمودند. اما در صورتی که سازوکارهای منطقی در یک جامعه نهادینه نشده باشد ممکن است صاحب‌کار تمایل داشته باشد حق الزحمه بیشتری را برای کیفیت کمتر پرداخت نماید و در مقابل از مزایای ناکامی حسابرس بهره‌گیر قانونی برد.

تحقیقات کیم و پارک [۱۲] نشان داد چنانچه تغییر حسابرس از موسسات حسابرسی کوچک به موسسات حسابرسی بزرگ باشد تغییر در ارزش سهام بسیار کم و ناچیز می باشد و اگر تغییر در موسسه حسابرسی بزرگ به کوچک باشد آنگاه بایستی با احتیاط و احتمال خرید اظهار نظر برخورد کرد و تغییر در ارزش سهام با اهمیت و زیاد است.

#### ۲-۴-۴- تغییر مدیریت:

وو و چای کو [۱۶] در تحقیق خود وجود یک رابطه مثبت بین تغییر مدیریت شرکت و تغییر حسابرسان را نشان دادند زیرا تغییر مدیران می تواند به دلیل عدم رضایت از حسابرس قبلی یا عدم توافق با حق الزحمه حسابرسان باشد و منجر به انتخاب حسابرسان جدید شود مدیریت جدید ممکن است متمایل به استفاده از روش های حسابداری سودافزا باشد و به دنبال حسابرسی برای تایید روش مذکور باشد همچنین مدیریت جدید ممکن است به دلیل سوءظن یا ناراحتی از مجموعه مدیریت و حسابرس قبلی در سبب انجام حسابرسی توسط حسابرس جدید گردد.

تحقیقات دیفاند [۱۷] به این نتیجه رسید که تغییر در مدیرانی که سهام دار شرکت نیز هستند سبب تغییر حسابرس نیز می شود و عمدتاً از موسسات حسابرسی بزرگتر دعوت می شود.

تحقیقات پالمروز [۱۸] و فرانسیس و ویلسون [۱۹] نشان داد پراکندگی بر تغییر حسابرس اثر قابل ملاحظه ای دارد و وجود مالکان عمده موجب کاهش تغییرات حسابرسان می شوند چون تضاد منافع کمتر است .

تحقیقات کارپنتر نشان داد تغییر در مدیریت شرکت ها می تواند یکی از عوامل اثر گذار بر تغییر حسابرس باشد همچنین تعداد بالای سهام داران بر روی میزان تضاد منافع بین مدیریت و مالکیت اثر گذار است. اما در (۱۹۸۵). انجام دادند ارتباط معنی داری بین مدیریت و تغییر حسابرسان مشاهده نمودند.

#### ۲-۴-۵- پیچیدگی واحد مورد رسیدگی:

تحقیقات پالمروز [۱۸] نشان داد که بین تعداد واحد های شرکت مورد رسیدگی و تغییرات حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد همچنین وو و چای کو [۱۶] نیز در تحقیقات خود نشان دادند هر چه تعداد واحد های تابعه شرکت بیشتر باشد احتمال تغییر حسابرسان بیشتر است. عامل پیچیدگی نیز مانند اندازه شرکت موجب افزایش قراردادهای و دشواری نظارت بر عملکرد کارگزار می شود. یکی از مصادیق واحد مورد رسیدگی داشتن شرکت های تابعه می باشد.



#### ۲-۴-۶- وضعیت مالی مورد رسیدگی:

یافته های تحقیقات نشان می دهند در صورتی که شرکت با مشکلات مالی مواجه باشند یا بقاء شرکت مورد تهدید واقع شود، برنامه های جبرانی مدیریت همراه با دید کوتاه مدت خواهد بود. شوارتز [۱۴] دریافت که شرکت های بحران زده و دارای مشکلات مالی، بیشتر از رویه های حسابداری استفاده می کنند که سود را بیشتر 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 موضوعی اتخاذ می کنند که منطبق بر تمایلات مدیریت نیست و حتی ممکن است احساس کند دریافت چنین گزارش هایی از حسابرسان ممکن است به کاهش قیمت سهام و حمایت کمتر اعتبار دهندگان از شرکت و نهایتاً افزایش ریسک شرکت بیانجامد. در چنین شرایطی یکی از راهکارهای پیش روی مدیریت، جستجوی حسابرسانی است که نقطه نظراتشان با ترجیحات مدیریت هم سویی بیش تر یا حداقل اختلاف کمتری دار [۱۵].

از سوی دیگر هر چه آشفته گی وضعیت مالی، ریسک اقتصادی یک واحد مورد رسیدگی بیشتر 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 تغییر حسابرس فعلی نمایند. یافته های شوارتز و منان [۱۴] نیز بر این حالت صحنه گذارده اند.

#### ۲-۴-۷- فعالیت تامین مالی:

تحقیقات فرانسویس و ویلسون [۱۹] و جانسون و لایز [۱۰] نشان دادند که عرضه عمومی سهام یا اوراق مشارکت شرکت ها همراه با تغییر در اندازه شهرت حسابرس بوده است. یک شرکت اطلاعات خصوصی زیادی در رابطه با وضعیت آینده اش دارد که برای سرمایه گذاران در دسترس نیست. اطلاعات ممکن است منجر به تقاضای بیشتری برای حسابرسی قابل اعتماد شود تا در رابطه با ارزش شرکت علائم مثبت به بازار ارسال دارد.



## ۲-۴-۸ ادغام:

شرکت‌ها همچنین در نتیجه تغییرات در حق کنترل یا ادغام حساب‌رسان را تغییر می‌دهند. سرمایه‌گذاران باید فقط برای حوزه‌هایی از هزینه حساب‌رسی افشا شده نگران شوند که ممکن است سیستم گزارش‌گری مالی شرکت را مورد تردید قرار دهد.

## ۲-۴-۹- تغییرات ادواری حساب‌رس:

الزامات موسسات حساب‌رسی به تغییر ادواری صاحبکاران خود، اغلب به عنوان راه‌حلی برای حفظ استقلال حساب‌رسان مطرح می‌شود. رابطه بلندمدت حساب‌رس و صاحبکار از یک سو منجر به ایجاد روابط خاص، کاهش اعتماد عمومی و کاهش استقلال می‌شود و از سوی دیگر شناخت حساب‌رس را از ساختار کنترل‌های داخلی صاحبکار و عملیات آن عمق بیشتری می‌بخشد و موجب اثربخشی بیشتر فرایند حساب‌رسی می‌شود. تغییر ادواری اجباری حساب‌رسان در برخی کشورها نظیر ایتالیا و اسپانیا اجباری شده است البته این موضوع در ایران در مورد شرکت‌های بورسی اجرا شده است که شرکت‌ها ملزم هستند هر ۴ سال یکبار حساب‌رس خود را تغییر دهند. تغییر اجباری حساب‌رس، حساب‌رسان را در موقعیت برتری قرار می‌دهد تا در مقابل فشارهای مدیریتی مقاومت کنند و در عین حال به حساب‌رسان اجازه می‌دهد قضاوت حرفه‌ای بی‌طرفانه‌تری را اعمال نمایند. اغلب ادعا می‌شود حضور طولانی مدت حساب‌رس در کنار یک صاحبکار باعث ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه نظرهای مدیریتی صاحبکار می‌شود که موجب می‌شود بیشتر توسط مدیریت صاحبکار جدید تحت تاثیر قرار بگیرند تا صاحبکارانی که برای طولانی مدت مورد حساب‌رسی می‌توانند مشکلاتی را برای خوش‌نامی و شهرت موسسه و همچنین هزینه‌های اضافی برای حساب‌رس جدید برای انجام کار جدید به همراه داشته باشد. ماتز و شرف در رساله فلسفی خود تغییر ادواری حساب‌رس را توصیه نکرده‌اند، اما اذعان داشته‌اند وجود رابطه طولانی باعث بروز مشکلاتی در استقلال می‌شود.

تحقیق دی آنجلو [۲۰] نشان داد حساب‌رس در حال تصدی، شبه‌امتیازاتی از حفظ صاحبکاران فعلی خود به دلیل هزینه‌های اولیه شروع حساب‌رس جدید دارند و صاحبکاران نیز در مواقع تغییر حساب‌رس متحمل هزینه اضافی می‌شوند. هم‌چنین تحقیقات پالمروس [۱۸] نشان داد وقتی رابطه بین حساب‌رس و صاحبکار طولانی‌تر می‌شود ساعات کار واقعی کاهش می‌یابد. این شبه‌امتیاز به ورود حساب‌رسان در اقدامات رقابتی نظیر قیمت‌گذاری خدمات حساب‌رسی پایین‌تر از هزینه‌های قابل اجتناب 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.

#### ۹- بحث و نتیجه گیری :

لینوکس [۸] در تحقیق خود دلایل متعددی را برای تغییر حسابرس ذکر میکند از جمله نوع اظهار نظر حسابرس را یکی از عوامل اصلی تغییر حسابرس نام می برند  
جانسون ولایز [۱۰] در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که شرکت ها زمانی که اظهار نظر مشروط دریافت می کنند به فکر تغییر حسابرس خود می افتند.  
پژوهش و تحقیقات نشان می دهد که دلایل متعددی برای تغییر حسابرس وجود دارد که از شرکتی به شرکت دیگر و از جامعه ای به جامعه ای دیگر و همچنین در زمان های مختلف متفاوت است.

#### ۱۰- نتیجه گیری:

تغییرات حسابرسان دلایل متفاوتی دارد که در جوامع و شرکت های مختلف متفاوت است از آن جمله می توان به حق الزحمه حسابرسی، تغییرات مدیریت را نام برد. تغییر حسابرس غالباً باعث می شود اعتماد سرمایه گذاران به اتکاء پذیری صورت های مالی کاهش یابد، به خصوص اگر تغییر 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.

#### مراجع:

۱. حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۴) "فلسفه حسابرسی" انتشارات علمی و فرهنگی
۲. نیکجواه آزاد، علی، (۱۳۷۹) "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی" سازمان حسابرسی
۳. رجیبی، روح الله (۱۳۸۴) "چالش های تعویض حسابرسی" مجله حسابدار رسمی ایران شماره ۹۰۸ صفحه ۶۳-۵۳
- ۴- Knapp, M.& Elikai, F. ۱۹۸۸. "Auditor changes": a note on the policy implications of recent. analytical & Empirical. Journal of
۵. عظیمی، سعید (۱۳۸۵) "انتخاب حسابرس و بازرس قانونی" حسابدار شماره ۱۳۱

۶. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۶) "استاندارد های حسابرسی "سازمان حسابرسی
۷. Krishnan , ۱۹۹۴. "Auditor Switching and Conservatism". *The Accounting Review* ۶۹ (January): ۲۰۰-۲۱۵
- ۸- Lennox " Audit Fee and Auditor Change redution" *Journal of Business Finance tY Accounting*, ۲۳ (1), January ۲۰۰۳, pp: ۳۰۶-۶۸۶
۹. Vinten " Do Spanish Firms Change Auditor to Avoid a Qualified Audit Report? *International Journal of Auditing. Int. J. Audit.* ۷: ۳۷- (۲۰۰۳)
- ۱۰ . Johnson, W. B. and Lys, T. ۱۹۹۰. "The market for audit services: evidence from voluntary auditor changes". *Journal of Accounting and Economics.* ۱۲ (January): ۲۸۱- ۳۰۸
- ۱۱ . Chow, C. W. and Rice, S. J. ۱۹۸۲. "Qualified audit opinions and auditor switching". *Accounting Review*, ۵۷ (April): ۳۲۶ – ۳۳۵.
- ۱۲- Kim and Park " Analyzing Auditor Changes" *The CPA Journal*; Dec ۲۰۰۷; ۷۷, ۱۲; ABI/INFORM Global
۱۳. Rid and Shif. "The potential determints Of Auditor Change". *Journal Of Business Finance And Accounting*, ۱۵ (Summer) : ۲۴۳-۲۶۱
- ۱۴ Schwarts and Menon. ۱۹۸۸. "Auditor changes": a note on the policy implications of recent analytical & Empirical. *Journal of*
- ۱۵- Mohammad Hudaie and Cooke " The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching" *Journal of Business Finance&Accounting*, ۳۲(۹) & (۱۰), November/December ۲۰۰۵, ۳۰۶-۶۸۶
- ۱۶ . Woo, E. and Chye Koh, H. ۲۰۰۱, "Factors Associated With Auditor Changes": A Singapore Study. *Accounting and Business Research Vol ۳۱. No. ۲. pp. ۱۳۳-۱۴۴, ۲۰۰۱*

۱۷. De FonD. ۱۹۹۸: "Auditor change and tendering": UK interview evidence. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ۱۱ (Number۱): ۷۲ – ۹۸
۱۸. Palmrose.(۱۹۸۶)"Audit fees and Auditor Size".*Journal of accounting research*(Spring):۹۷-۱۱۰
۱۹. Francis J.R and E.Rwilson. (۱۹۹۸)"Auditor change :A Joint of the Theories to agency cost and Auditor differen tiatin".*Accounting Review* ,pp:۶۶۳-۶۸۲
۲۰. DeAngelo, L. E. ۱۹۸۱. "Auditor size and audit quality" *Journal of Accounting and Economics*, ۳ (December): ۱۸۳ – ۱۹۹