

بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

یحیی حساس یگانه^۱ / ولی‌اله جعفری^۲

چکیده

در این تحقیق تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه قرار گرفته است. در واقع این تحقیق پاسخی به این پرسش است که، "چرخش موسسات حسابرسی چه تأثیری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران دارد؟". منظور از چرخش موسسات حسابرسی جابجایی و تعویض حسابرسان در دوره‌های زمانی حداکثر چهار ساله و کیفیت حسابرسی نیز حاصل جمع شایستگی (توانایی کشف اشتباهات) و استقلال حسابرسان (انگیزه گزارش موارد کشف شده) می‌باشد. تحقیق حاضر از نوع توصیفی بوده و اطلاعات مورد نیاز نیز از گزارش‌های مالی جمع آوری شده است. در راستای انجام این تحقیق اطلاعات مالی مربوط به شرکت‌هایی از بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت که چرخش موسسات حسابرسی را تجربه کرده‌اند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده و آزمون فرضیه تحقیق نشان می‌دهد که چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

واژگان کلیدی: چرخش موسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، اصلاح اشتباهات سنواتی

طبقه‌بندی موضوعی: M42

۱. استادیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

۲. کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می باشد، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم گیری در مورد مبادله اوراق بهادار منتشره از سوی آن به حساب می آید. در جوامع حرفه ای امروز، از دید استفاده کنندگان، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری شرکت ها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورت های مالی نظارت نماید. نمونه ای از این گونه سازمان های مستقل، موسسات حسابرسی می باشند که عمدتاً در واحدهای تجاری، ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی، یعنی صورت های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار می دهند.

بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار موسسات حسابرسی که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی قلمداد می شوند، در سرلوحه توجه آنان قرار گرفته است. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال موسسات حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از پیشنهاد های مورد توصیه آنان، چرخش منظم موسسات حسابرسی می باشد. در سال های اخیر پدیده چرخش موسسات حسابرسی به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه ای اغلب کشورها تبدیل شده است. در این کشورها کارگروه های مشخصی جهت مطالعه این موضوع تشکیل یافته اند تا اثر به کارگیری این فرآیند را از جهات مختلف مورد بررسی قرار دهند.

در این تحقیق سعی شده است تا به بررسی اثر به کارگیری این راهکار به عنوان یکی از راهبردهای عملی برای حل مسئله استقلال حسابرس و در نتیجه قابلیت اتکای بیشتر به گزارش حسابرسی و گزارش های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.

تاریخچه چرخش موسسات حسابرسی

چرخش موسسات حسابرسی برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ در کشور ایتالیا برای تعدادی از شرکت های پذیرفته شده در بورس این کشور اجرا شد. الزام برای چرخش موسسات حسابرسی بعد از گذشت سی سال به شرکت های دیگر هم تحمیل گردید (برای نمونه شرکت های بیمه عمر و خسارت). در قوانین تدوین شده توسط مراجع حرفه ای کشور ایتالیا، چرخش موسسات حسابرسی برای شرکت های خصوصی هر سه سال و برای موسسات دولتی هر نه سال اجرا می شود. اما در لوایح

جدید منتشره از سوی قانونگذاران حرفه‌ای کشور ایتالیا حداکثر زمان تصدی حسابرسان به دوازده سال افزایش یافته است.

بعد از کشور ایتالیا، از سال ۱۹۸۹ در اسپانیا قانون چرخش موسسات حسابرسی برای دوره حداکثر نه سال و قبول کار توسط مؤسسه حسابرسی قدیمی بعد از گذشت حداقل سه سال اجرا شد. اما در سال ۱۹۹۵ این قانون مورد بازنگری قرار گرفت و حداکثر مدت حسابرسی به صورت متغیر اعلام گردید. بدین معنی که بعد از یکبار چرخش، هر سال فرآیند چرخش موسسات حسابرسی باید انجام شود. اجبار چرخش موسسات حسابرسی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کانادا تصویب نشده است، ولیکن در سال ۱۹۹۱ فقط بانک‌های این کشور ملزم به چرخش موسسات حسابرسی شدند. در سال ۱۹۹۶ در کشور برزیل قانونی مشابه با چرخش موسسات حسابرسی به دلیل فساد مالی برای دو بانک اصلی این کشور اجرا شد. بعد از آن قانون چرخش موسسات حسابرسی برای دوره پنج ساله به تصویب رسید که اولین دوره چرخش برای بانک‌ها از سال ۲۰۰۱ و برای شرکت‌ها از سال ۲۰۰۴ بوده است.

در سال ۲۰۰۳ قانونی توسط مراجع حرفه‌ای کشور کره جنوبی تصویب شد مبنی بر این که شرکت‌های به ثبت رسیده در این کشور به استثنای شرکت‌های ذیل، قانون چرخش موسسات حسابرسی را برای هر شش سال یکبار انجام دهند. اما شرکت‌های ذیل در زمره این قانون قرار نمی‌گیرند:

۱. شرکت‌های سرمایه‌گذاری خارجی که در زمره واحد فرعی شرکت مادر خارجی بودند و می‌بایست براساس قوانین آن کشور حسابرسی می‌شدند،
۲. شرکت‌های صرافی خارجی که به ثبت رسیده اند.

در کشور اتریش از سال ۲۰۰۴ قانون چرخش موسسات حسابرسی برای دوره شش ساله و با حداقل زمان بازگشت حسابرسان قبلی در مدت سه سال تصویب شد. اما اجرای این قانون به تعویق افتاد و در نهایت در سال ۲۰۰۵ در قالب قانون شرکت‌ها که موضوع و عناوین قانون تجارت اتریش را تغییر می‌داد، اجرا گردید.

بعد از آن در کشورهای هند و سنگاپور قانون مزبور صرفاً برای برخی از شرکت‌ها اجباری شد. در کشور سنگاپور قانون چرخش موسسات حسابرسی برای نهادهای مالی و به مدت دوره پنج ساله الزامی گردید. ضمن آن که این قانون برای شرکت‌های خارجی مصداق نداشت.

در هند نیز چرخش موسسات حسابرسی برای بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های دولتی برای دوره‌های چهار ساله الزامی شد، اما برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس این کشور، اجباری در پیروی از این قانون وجود ندارد.

در پی اقدامات صورت گرفته توسط کشورهای فوق، مطالعه چرخش موسسات حسابرسی قبل از تدوین قانونی برای آن، توسط تعداد دیگری از کشورها از جمله سوئد، آمریکا و انگلستان صورت گرفت که به دلیل تضاد نتایج حاصله با اصول و مقررات آن کشورها، در پیروی از این قانون امتناع کردند (GAO, 2003).

در ایران، فرآیند چرخش موسسات حسابرسی در سال‌های گذشته به دلیل محدود بودن انجام فعالیت 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 قالب مفاد قانونی وجود نداشت و فقط گروه‌های حسابرسی مسئول انجام تعدادی از کارهای خاص با نظر مدیران موسسه مورد چرخش قرار می‌گرفتند.

پس از ادغام موسسات فوق و تشکیل سازمان حسابرسی، به دلیل تنوع صاحب‌کاران و زیاد بودن تعداد آن‌ها و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه‌های حسابرسی مسئول انجام کار در دوره‌های زمانی با میانگین سه سال مورد چرخش قرار می‌گیرند. این جابجایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل سازمان حسابرسی محول کند. فرآیند چرخش صرفاً بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره قانون چرخش موسسات حسابرسی همگام و هم مفهوم با سایر کشورها قرار نمی‌گیرد.

سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران، ساماندهی و توسعه بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالیه بر امور بازار سرمایه، در تاریخ ۸ مرداد ۱۳۸۶، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را که چرخش منظم موسسات حسابرسی را در دوره‌های زمانی چهار ساله الزامی می‌نمود، تصویب کرد (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۸۶).

ادبیات و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو (De Angelo, 1981) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال این موضوع تعریف کرده است که حسابرس:

۱. موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند.

۲. تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید.

احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند به استقلال حسابرس بستگی دارد.

پالمروس (Palmerose, 1988) کیفیت حسابرسی را حسب میزان اعتباردهی حسابرسی تعریف می کند. از آنجا که هدف از حسابرسی ایجاد اطمینان نسبت به صورت های مالی است، کیفیت حسابرسی به این عنوان تعریف می شود که صورت های مالی حسابرسی شده عاری از تحریفات با اهمیت باشد. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می نماید. یعنی قابلیت اطمینان به صورت های مالی حسابرسی شده، کیفیت حسابرسی را منعکس می کند.

تیتمان و ترومن (Titman et al., 1986) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه گذاران قرار می گیرد.

دیویدسون و نیو (Davidson et al., 1993) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسی در کشف و حذف تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می دانند.

جعفری (۱۳۸۵) مقیاس اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی را مجموع شایستگی (کشف تحریفات با اهمیت) و استقلال حسابرسان (گزارش تحریفات کشف شده) عنوان کرده است.

گزارش حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی، ماهیت کالای (خدمات) عمومی را دارد، که استفاده از آن مانع استفاده از دیگر خدمات عمومی نمی شود و مصرف آن در انحصار هیچ مصرف کننده ای نیست. این کالای عمومی مانند سایر کالاها و خدمات باید از کیفیت مناسبی برخوردار باشد تا تقاضا برای آن استمرار داشته باشد. اگر حسابرسی یک وسیله نظارتی باشد که نقش های متعدد مذکور را به عهده گیرد، پس با ثابت فرض کردن سایر شرایط، صورت های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده اند، از قابلیت اتکاء و اعتماد بیشتری نزد مصرف کنندگان این کالا

(خدمات) برخوردار خواهند بود. پژوهش‌های انجام شده و یافته‌های تجربی در ایران نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی عمدتاً تابع دو متغیر کلیدی مرتبط با عملکرد حسابرسی (مؤسسه حسابرسی) است، ۱. شایستگی، شامل دانش و تجربه و ۲. استقلال و اجرای حرفه‌ای عملیات حسابرسی و مانند این‌ها. یافته‌های میدانی و تجارب حرفه‌ای حکایت از این دارد که کیفیت حسابرسی شدیداً متأثر از دو عامل کلیدی مذکور است. یا به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی یعنی کشف تحریف‌های بااهمیت (شایستگی) و انعکاس آن‌ها در گزارش حسابرسی (استقلال) است (حساس‌یگانه، ۱۳۸۵).

پژوهش‌های خارجی

کاپلی و داکت (Copley et al., 1993) رابطه میان دوره تصدی حسابرس و کیفیت خدمات حسابرسی را بررسی کردند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که با افزایش دوره ارتباط حسابرس و صاحبکار کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. اما دوره ارتباط بسیار طولانی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. محققان چرخش دوره‌ای را برای افزایش کیفیت خدمات حسابرسی پیشنهاد می‌کنند.

گیگر و راژوناندان (Geiger et al., 1993) به بررسی رابطه میان دوره ارتباط حسابرس - صاحبکار و اشتباهات حسابرسی پرداختند. هدف از این بررسی کشف رابطه بین دوره ارتباط حسابرس - صاحبکار و اشتباهات مندرج در گزارش حسابرسی بود. این دو محقق گزارش حسابرسی شرکت‌هایی که در طی سال‌های ۱۹۹۶ الی ۱۹۹۸ در زمره اختلاس‌های بانک قرار گرفتند را مورد آزمون قرار دادند. نتایج بررسی نشان داد که در گزارش‌های حسابرسان جدید اشتباهات بیشتری یافت می‌شود. این نتیجه‌گیری بدلیل موقعیت حسابرسان است که شاید متأثر از سال اول فعالیت خود قرار گرفتند.

جانسون و همکاران (Johnson, et al., 1993) رابطه بین صاحبکار و مؤسسه حسابرسی را با توجه به کیفیت گزارش‌های مالی بررسی کردند. این محققان در مطالعه خود ارتباط حسابرسان و شرکت‌ها را به سه دسته تقسیم کردند (کوتاه مدت، کمتر از ۳ سال، میان مدت، بین ۴ تا ۸ سال و بلندمدت که بیش از ۹ سال می‌باشد). با نمونه‌گیری از شرکت‌های بزرگ در طی سال‌های ۱۹۸۶ الی ۱۹۹۵ مشخص شد که بهبود در کیفیت گزارشگری دوره‌های کوتاه‌مدت بیشتر از دوره میان‌مدت است، ولی چرخش موسسات حسابرسی نمی‌تواند بهترین راه‌حل باشد.

ون استریلن (Vanstraelen, 2001) به بررسی رابطه بین دوره ارتباط حسابرس - صاحبکار و کیفیت حسابرسی پرداخت. در این بررسی ارتباط بلندمدت بین حسابرس و صاحبکار و رفتار

حسابرسان مورد مطالعه قرار گرفت. برای انجام این تحقیق اطلاعات تأیید شده از بانک ملی بلژیک در طی سال‌های ۱۹۹۲ الی ۱۹۹۶ اخذ شد. محقق شرکت‌ها را به دو دسته تقسیم نمود، شرکت‌های تحت فشار مالی و شرکت‌های فاقد نیازهای مالی. نتایج بررسی نشان داد حسابرسان تمایل بیشتری به انتشار گزارش‌های غیر شفاف نسبت به سال قبل دارند. بنابراین دوره ارتباط بلندمدت علاقه حسابرسان را برای انتشار گزارش‌های معتبر کاهش می‌دهد. با توجه به ملاحظات فوق مشخص می‌شود که چرخش موسسات حسابرسی به جهت حفظ ارزش حسابرسی برای استفاده‌کنندگان مناسب به نظر می‌رسد.

واکر و همکاران (Walker, et al. 2001) رابطه تجربی بین مدت حسابرسی و رسوایی مالی را بررسی کردند. برای این منظور ۱۱۰ شرکت آمریکایی که حد فاصل سال‌های ۱۹۸۰ الی ۱۹۹۱ دچار فساد مالی شده بودند مورد مطالعه قرار گرفتند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که بیشترین رسوایی مالی در دوره ارتباط طولانی‌مدت بوده است، ولی بالاترین نرخ رسوایی مالی در دوره کوتاه‌مدت اتفاق می‌افتد. به دلیل این که نرخ فساد مالی در دوره طولانی‌مدت کم بود، محققان نتیجه گرفتند که چرخش موسسات حسابرسی برای کاهش نرخ شکست‌های مالی لازم نمی‌باشد.

دانشگاه بوچونی (Bocconi, School of Management, 2004) به بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. تحقیق فوق که هم از طریق اطلاعات تجربی و هم از طریق جمع‌آوری پرسشنامه و انجام مصاحبه صورت گرفت، نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی در سال‌های اولیه پس از چرخش کاهش می‌یابد.

کارسلو و ناگی (Carcello et al., 2004) به مطالعه رابطه بین کیفیت حسابرسی و چرخش موسسات از نقطه نظر گزارشگری مالی پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که یک رابطه مستقیم بین دوره ارتباط کوتاه‌مدت حسابرسی و تعداد گزارش حاوی تحریفات بااهمیت وجود دارد. به طور کلی تحریفات بااهمیت در سال‌های اولیه حسابرسی رخ می‌دهد، لذا در این شرایط چرخش موسسات حسابرسی تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد.

چانگ (Chung, 2004) تأثیر دوره ارتباط حسابرسی را بر درآمد و کیفیت حسابرسی بررسی کرد. وی در بررسی‌های خود نشان داد که حکومت خاص حاکم بر کره جنوبی متمایل به تدوین قانونی برای چرخش موسسات حسابرسی بود. محقق در یافته‌های خود به این نتیجه رسید که با محدود کردن طول دوره ارتباط، حسابرس مستقل باقی می‌ماند. ضمن آنکه وی پیشنهاد می‌کند با مشخص کردن مدت ارتباط حسابرس و صاحبکار کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد.

ناشوا (Nashwa, 2005) تلاش کرد تا این مطلب که دوره ارتباط طولانی می‌تواند احتمال شکست‌های حسابرسی را افزایش دهد، اثبات کند. شکست ۹۰ شرکت آمریکایی در طول سال‌های ۱۹۹۶ الی ۲۰۰۱ به سه بخش دعاوی قضایی، ورشکستگی و تحریم شده از سوی کمیسیون بورس اوراق بهادار تقسیم بندی شد. نتایج بررسی وی نشان می‌دهد که اغلب شکست‌ها در طول سال‌های ابتدایی حسابرسی رخ می‌دهد. در طی سال‌های اخیر، ریسک رابطه میان حسابرسان و صاحبکار افزایش یافته است. در نهایت محقق نتیجه می‌گیرد که نتایج بررسی‌های وی این فرضیه را که چرخش موسسات حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود، تأیید نمی‌کند.

ناگی (Nagy, 2005) به مطالعه تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. تحقیق وی براساس محدودیت‌های محیطی که در اثر قصور آرتواندرسون تعدادی از شرکت‌ها را مجبور به تغییر حسابرسان کرده بود انجام شد. شرکت‌های استفاده شده در نمونه آماری که در سایه وجود قانون چرخش موسسات حسابرسی فعالیت می‌کردند به دو دسته شرکت بزرگ و شرکت‌های کوچک تقسیم‌بندی شدند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد 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 et al., 2005) به انجام تحقیق پیرامون اثر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که بین دوره ارتباط حسابرسان - صاحبکار و شایستگی حسابرسان ارتباط مستقیم وجود دارد. سپس موضوع استقلال حسابرسان با توجه به سه موضوع حق الزحمه ارتباط با صاحبکار، ارزش مابقی قراردادهای موسسه و حق الزحمه قراردادهای بالقوه بررسی شد. نتایج تحقیق آن‌ها در این ارتباط نشان می‌دهد که چرخش موسسات حسابرسی نمی‌تواند احتمال جستجوی حسابرسان را افزایش دهد.

لنوکس (Lennox, 1998) به مطالعه این موضوع پرداخت که تغییر حسابرسان می‌تواند نشانه‌ای برای ورشکستگی یا اعمال تحریفات توسط شرکت‌ها باشد. وی با نمونه‌گیری از شرکت‌های ورشکسته به این نتیجه رسید شرکت‌هایی که میزان فروش آن‌ها واهی است تمایل زیادی به تغییر حسابرسانی دارند که گزارش‌های معتبر ارائه می‌کنند. این موضوع نشان می‌دهد که این شرکت‌ها تمایل به کاهش دقت در گزارش‌های حسابرسی را دارند که نمایانگر اختلالات حسابرسی آن‌ها است. این محقق تأکید می‌کند سیاست‌های حسابرسان که بر یافته‌های آنان تأثیرگذار است باعث تغییر دوره‌ای حسابرسان می‌شود.

اینگرم و رکرس (Ingram et al., 1982) به مطالعه موارد عدم توافق بین حسابرس و صاحبکار پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بیشترین موارد عدم توافق میان حسابرس و صاحبکار در گروه‌های غیر چرخشی بوده است. به عبارت دیگر نتایج تحقیق فوق نشان می‌دهد که نیاز بالقوه برای چرخش در روابط بین مشتری و حسابرس وجود دارد.

پژوهش‌های داخلی

علیرغم انجام تحقیقات متعدد خارجی پیرامون موضوع پژوهش، در داخل کشور تحقیقات زیادی صورت نگرفته است. تنها تحقیقات داخلی زیر پیرامون موضوع صورت گرفته که عبارتند از:

آقای (۱۳۸۳) در پایان نامه‌ای با عنوان "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دید حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان"، با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، بیانیه‌ها و با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل را شناسایی نمود.

جامعه آماری پژوهش فوق متشکل از دو گروه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، شامل مدیران (کارشناسان ارشد) شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مدیران (کارشناسان ارشد) بخش اعتبارات بانک‌ها و حسابرسان مستقل، شامل شرکای موسسات حسابرسی، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی بود. یافته‌های تحقیق فوق نشان می‌دهد که عواملی مانند دوره تصدی حسابرس، تخصص صنعت، تکمیل حسابرسی بر اساس بودجه زمانی، شهرت صاحبکار، حق الزحمه حسابرسی، نظارت شرکا و مدیران حسابرسی بر مراحل انجام فعالیت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مستقل تأثیر گذارند.

ابراهیمی‌مند (۱۳۸۴) در پایان نامه‌ای با عنوان "عوامل افزایشدهنده استقلال حسابرسان مستقل" به بررسی چهار عامل افزایشدهنده استقلال حسابرسان پرداخت. این عوامل شامل، رقابت میان موسسات حسابرسی، وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار است. نتایج تحقیق وی نشان می‌دهد که از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی صاحبکار، اندازه و سابقه موسسات حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایشدهنده استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی به عنوان عامل کاهنده استقلال حسابرسان مستقل به شمار می‌آیند.

جعفری (۱۳۸۵) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخت. ایشان با جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه و آزمون فرضیات مشخص نمود که میان عوامل مؤثر بر شایستگی حسابرسان و شاخص‌های استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

در مرحله دوم محقق با اسناد کاوی گزارش های حسابرسی و صورت های مالی ۱۶۷ شرکت بورسی در فاصله سال های ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۲ به این نتیجه رسید که حسابرسی های حسابداران رسمی در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در صورت های مالی از اثر بخشی لازم برخوردار نمی باشد.

روش پژوهش

فرضیه تحقیق

در تحقیق حاضر فرضیه مورد آزمون به شرح زیر صورت بندی شده است:

چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی می شود.

تعریف عملیاتی متغیرها

چرخش موسسات حسابرسی: اشاره به این دارد که حسابرس مستقل یک واحد انتفاعی در دوره زمانی حداکثر ۴ ساله تعویض گردد و از بین سایر موسسات واجد شرایط یک موسسه به عنوان حسابرس جدید انتخاب شود.

بعلت عدم وجود الزام قانونی برای چرخش موسسات حسابرسی در قلمرو زمانی تحقیق، دوره های زمانی چرخش موسسات حسابرسی در کلیه شرکت ها یکسان نمی باشد، لذا در این تحقیق دوره های زمانی حداکثر ۴ ساله (دوره زمانی مصوب در دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار تهران) بعنوان معیار چرخش در نظر گرفته شده است. به عبارت دیگر، در تحقیق حاضر از اطلاعات شرکت هایی استفاده شد که در دوره های زمانی ۳،۲ و یا ۴ سال یکبار حسابرس خود را مورد تعویض قرار داده اند.

کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی بر این موضوع دلالت دارد که حسابرسان تحریفات با اهمیت موجود در صورت های مالی را کشف و گزارش کرده باشند. در این تحقیق، کیفیت حسابرسی حاصل جمع دو احتمال به شرح زیر می باشد: اولاً، حسابرسان تحریفات موجود در صورت های مالی را کشف کرده باشند (شایستگی) و ثانیاً، تحریفات کشف شده را گزارش کرده باشند (استقلال). شاخص اصلاح اشتباهات سنواتی مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی در بخش گردش سود و زیان انباشته صورت های مالی سال پس از چرخش و بندهای شرط مرتبط با اصلاح اشتباهات سنواتی مندرج در گزارش حسابرسان جدید و قبلی معیار تعیین کیفیت حسابرسی است.

قلمرو تحقیق

قلمرو مکانی: جامعه آماری در این پژوهش شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

تهران می باشد که در فواصل زمانی حداکثر ۴ سال چرخش موسسات حسابرسی را تجربه نموده اند.

قلمرو زمانی: دوره زمانی متصور در انجام این تحقیق انتخاب شرکت های مذکور در فاصله زمانی

سال های ۱۳۷۸ الی ۱۳۸۵ می باشد.

نحوه استخراج اطلاعات جهت مطالعه تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

مرحله اول: طبق تعریف عملیاتی کیفیت حسابرسی، شاخص اصلاح اشتباهات سنواتی مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی در بخش گردش سود و زیان انباشته به عنوان معیار اندازه گیری کیفیت حسابرسی تلقی می شود. ضمن آنکه ممکن است صورت های مالی سال جاری حاوی تحریفات با اهمیت ناشی از سنوات گذشته باشد ولی به دلیل عدم توافق حسابرسان جدید و صاحبکار برای درج این موارد در صورت های مالی، صاحبکار از افشای آن ها خودداری کند، لذا در کنار صورت های مالی سال پس از چرخش (استفاده از شاخص اصلاح اشتباهات سنواتی)، گزارش حسابرسان جدید را نیز برای یافتن اصلاح اشتباهات سنواتی در بندهای شرط آن ها مورد استفاده قرار دادیم. بنابراین، در تحقیق حاضر برای مطالعه کیفیت حسابرسی از شاخص اصلاح اشتباهات سنواتی و بندهای شرط حسابرسان جدید که مربوط به تحریفات با اهمیت سنوات گذشته می باشد، استفاده شده است. جدول زیر متغیرهای مورد مطالعه در تعیین کیفیت حسابرسی را با ذکر منبع مورد استفاده نشان می دهد.

جدول (۱): متغیرهای مورد مطالعه در تعیین کیفیت حسابرسی

منبع	متغیرهای مورد مطالعه
صورت های مالی حسابرسی شده و گزارش های حسابرسان قبل و بعد از سال چرخش	۱- تحریفات با اهمیت ناشی از اشتباهات ریاضی
	۲- تحریفات با اهمیت ناشی از اشتباه در بکارگیری نادرست رویه های حسابداری
	۳- تحریفات با اهمیت ناشی از تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت های موجود در زمان تهیه صورت های مالی
	۴- تحریفات با اهمیت ناشی از تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری
	۵- تحریفات با اهمیت ناشی از موارد تقلب

مرحله دوم: با توجه به آنکه اصلاح اشتباهات سنواتی مربوط به تحریفات سال قبل است لذا مبلغ

اهمیت با استفاده از شاخص اهمیت ارائه شده در دستورالعمل حسابرسی محاسبه شده و با رقم مزبور مقایسه شد. در گام بعدی با گذشت اصلاح اشتباهات سنواتی از آستانه اهمیت، جزئیات تشکیل دهنده

اقدام آن مورد بررسی قرار گرفت و آن دسته از اصلاح اشتباهات سنواتی برای ادامه بررسی انتخاب شدند که اولاً، به تنهایی بیش از سطح اهمیت محاسبه شده بودند و ثانیاً، تحریفات مزبور در نتیجه تحریف در عوامل مرتبط با اصلاح اشتباهات سنواتی ایجاد شده‌اند. زیرا ممکن است اقدام مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری و یا عواملی همچون بخشودگی جرایم، برگشت از فروش و امثال این‌ها باشند که ارتباطی با عمل حسابداری شرکت ندارند.

مرحله سوم: مطابق دستورالعمل و همچنین استانداردهای حسابرسی، حسابرس می‌باید تحریفات مزبور را کشف و به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی (سال قبل) مطرح می‌کرد. بدین سبب گزارش حسابرسی مربوط به سال قبل برای درج یا عدم درج اصلاح اشتباهات سنواتی مورد کنکاش قرار گرفت و ارائه یا عدم ارائه بند شرط در آن به عنوان معیار کیفیت حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت بکار رفته است.

مرحله چهارم: ماحصل طی مراحل فوق نتیجه‌گیری از تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بود. در حالت اول، اصلاح اشتباهات کشف شده در سال پس از چرخش در بندهای شرط گزارش حسابرسی قبلی نیز درج شده بود (اصلاحات تکراری)، لذا به دلیل تکرار اصلاح اشتباهات در دوره‌های متوالی چرخش موسسات حسابرسی نمی‌تواند موجب افزایش کیفیت حسابرسی شود. اما در حالت دوم، به اصلاح اشتباهات کشف شده در سال پس از چرخش در بندهای شرط گزارش حسابرسی قبلی اشاره نشده بود (اصلاحات غیر تکراری)، بنابراین جابجایی حسابسان و در پی آن کشف تحریفات با اهمیت سنوات گذشته موجب افزایش کیفیت حسابرسی شده است.

خلاصه اطلاعات استخراج شده و آزمون فرضیه

با مراجعه به پایگاه اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران و پی‌گیری اطلاعات مالی شرکت‌های متصور در جامعه آماری، متغیرهای مورد مطالعه با طی مراحل فوق انتخاب شدند که خلاصه اطلاعات استخراج شده برای مطالعه کیفیت حسابرسی در جداول زیر مشخص شده است.

جدول (۲): خلاصه وضعیت استخراج اطلاعات از جامعه آماری تحقیق

خلاصه وضعیت استخراج اطلاعات از جامعه آماری	درصد	فراوانی
شرکت هایی که دارای اصلاح اشتباهات سنواتی بودند	٪۶۶	۵۲
شرکت هایی که فاقد اصلاح اشتباه سنواتی بودند	٪۳۴	۲۷
تعداد شرکت های مشاهده شده	٪۷۶	۷۹
شرکت هایی که اطلاعات آن ها در دسترس نبود	٪۲۴	۲۵
کل شرکت های بورسی که چرخش حسابرس را تجربه کرده اند		۱۰۴

جدول (۳): توزیع و درصد فراوانی اصلاحات تکراری و غیر تکراری کشف شده در صورت های مالی

نسبت به کل مشاهده

ردیف	نوع تحریف	اصلاحات (تکراری)	اصلاحات (غیر تکراری)	کل مشاهده
۱	اشتباهات ریاضی	۳	۸	۱۱
۲	تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت های موجود در زمان تهیه صورت های مالی	۲۴	۱۲	۳۶
۳	بکارگیری نادرست رویه های حسابداری	۳	۲	۵
	اصلاحات کشف شده در سال پس از چرخش	۳۰	۲۲	۵۲
	درصد تأثیر چرخش بر کیفیت حسابرسی	٪۵۸	٪۴۲	٪۱۰۰

جدول (۴): میزان تاثیر چرخش موسسات حسابرسي بر کيفيت حسابرسي

مقدار آماره	نسبت مورد آزمون	نسبت مشاهده شده	موارد مشاهده شده	رده
-۱,۱۱	۵۰٪	۴۲٪	۲۲	افزايش کيفيت حسابرسي به واسطه چرخش موسسات
		۵۸٪	۳۰	عدم تاثير بر کيفيت حسابرسي
		۱۰۰٪	۵۲	کل

آزمون نسبت يا دوجمله‌اي (Binomial):

هرگاه هدف بررسی نسبت يك متغير دو حالتی مانند شکست- موفقیت باشد، می توان از آزمون نسبت استفاده نمود که فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0: P \leq 0/50 \\ H_1: P > 0/50 \end{cases}$$

فرض صفر: نسبت افزایش کیفیت حسابرسي به واسطه چرخش موسسات حسابرسي کمتر يا برابر با ۵۰ درصد کل است.

فرض مقابل: نسبت افزایش کیفیت حسابرسي به واسطه چرخش موسسات حسابرسي بیشتر از ۵۰ درصد کل است.

نتیجه گیری

مبانی نظری و یافته‌های تجربی را می توان به دو دسته تقسیم بندی نمود:

۱. از دید صاحب نظران و مراجع حرفه‌ای حسابداری و حسابرسي، فرآیند چرخش موسسات حسابرسي با قطع ارتباط بلندمدت میان صاحبکار و حسابرس موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم می آورد، اما همین فرآیند موجب می شود که کیفیت خدمات حسابرسي موسسات جدید در سال‌های ابتدایی پس از چرخش بدلیل عدم آشنایی کافی با فعالیت و صنعت صاحبکار کاهش یابد.

۲. طبق اظهار مسئولین بورس های اوراق بهادار و هیات های نظارت بر فرآیند گزارشگری شرکت ها در اغلب کشورها، وجود قانون چرخش موسسات حسابرسی به صورت مدون و رسمی موجب گرایش سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه به استفاده از گزارش های حسابرسی در زمینه تصمیم گیری برای مبادله اوراق بهادار می شود. در گزارش های ارائه شده از سوی مراجع فوق، فرآیند چرخش موسسات حسابرسی موجب می شود که در ذهن ذی نفعان گزارش حسابرسی نگاهی تازه نسبت به جایگاه این حرفه در جامعه متبادر شود.

با عنایت به مبانی نظری و اظهارات هیات های نظارت بر گزارشگری شرکت ها در اغلب کشورها، آزمون فرضیه این تحقیق نشان می دهد که چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نمی شود.

پیشنهادهای برای تحقیقات آتی

۱. مطالعه چرخش موسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی: علاقه مندان می توانند با گذشت چهار سال از تصویب دستورالعمل بورس (۸ مرداد ۱۳۸۶) و اتفاق اولین چرخش موسسات حسابرسی، اثر چرخش موسسات حسابرسی را در سایه وجود قوانین و دوره های منظم بررسی کنند. تفاوت تحقیق پیشنهادی با تحقیق حاضر این است که تحقیق انجام شده در قالب این پژوهش در شرایط فقدان وجود قوانین و مقررات مشخصی برای چرخش موسسات حسابرسی صورت گرفته است.

۲. مقایسه دوره های زمانی چرخش موسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی: در این تحقیق، محققان می توانند اثر دوره های زمانی دو ساله، سه ساله، و یا چهار ساله را از لحاظ تأثیر بر کیفیت حسابرسی با یکدیگر مقایسه کنند. بدین ترتیب که محقق ابتدا با مطالعه کیفیت حسابرسی در دوره های زمانی گوناگون، اثر این مطالعات را با هم مقایسه می کند. در واقع در این تحقیق هدف بر آن است که تأثیر تعداد سال های ماندگاری حسابرس (دوره تصدی حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی مورد مطالعه قرار گیرد.

۳. تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر حق الزحمه حسابرس و رقابت در بازار حسابرسی: در تحقیق حاضر، محقق می تواند با توزیع پرسشنامه به مطالعه واکنش رقابت در بازار حسابرسی و با مقایسه قرارداد موسسات حسابرسی قبل و بعد از چرخش (با در نظر گرفتن شرایط تورمی) اثر چرخش موسسات حسابرسی را بر این دو متغیر کلیدی مورد مطالعه قرار دهد. مبانی نظری و مطالعات تجربی

حکایت از این دارند که چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش حق الزحمه حسابرس در سالهای ابتدایی پس از چرخش و رقابت در بازار حسابرسی می شود.

منابع و مأخذ:

۱. آذر، عادل و مومنی، منصور (۱۳۸۵)، *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، چاپ دهم، انتشارات سمت.
۲. جعفری، علی (۱۳۸۵)، "عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی"، پایان نامه مقطع دکترای حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۳. جعفری، ولی اله (۱۳۸۷)، "چرخش موسسات حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
۴. حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۵)، "در جستجوی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره های ۸ و ۹، بهار و تابستان.
۵. سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۸۶)، "دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار"، تهران.
۶. سجادی، سید حسین و ابراهیمی مند، مهدی (۱۳۸۴)، "عوامل افزایشدهی استقلال حسابرسی مستقل"، *مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۴۰، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
۷. مجتهد زاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳)، "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دید حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان"، *مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۳۸، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
8. Arrunada B. and Paz-Ares C (2004), "Mandatory rotation Of Company Auditors: A critical examination". *International Review of Law and Economics*, pp. 55-69.
9. Bates H.L., Ingram R.W. And Reckers M.J. (1982), "Auditor- Client Affiliation: the impact on "Materiality"(a study of the effect of auditor rotation on materiality judgment). *Journal Of Accountancy*, pp. 60-63.
10. Carcello J.V. and Nagy A.L (2004), "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting". *Auditing: A Journal of practice & Theory*, Vol. 23, Issue 2, pp. 55-69.
11. Chung H. (2004), "Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: an Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea". Working Paper.
12. Copley P. and Doucette M.S. (1993), "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits". *Public Budgeting & Finance*, vol. 13, pp 23-26.

13. Davidson, R.A. and D. Neu. (1993) "A note on Association between Audit Firm size and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*. Vol.9, pp479-488.
14. De Angelo, L.E. (1981) "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economic*. Vol.3.no3. pp.1.
15. Geiger M.A. and Raghunandan K. (2002), "Auditor tenure and audit reporting failures". *Auditing: A journal of practice & theory*, Vol 21, Issue 1, pp68-78.
16. Johnson V.E., Khurana I.k. and Reynolds J.k. (2002), "Audit-firm tenure and the quality financial reports". *Contemporary Accounting research*, Vol.19, Issu4pp.637-660.
17. Lennox C.S. (1998), "Bankruptcy, Auditor Switching and audit Failure. Evidence from the UK1987-1994". Working Paper.
18. Nagy A. (2005), "Mandatory Audit Firm turnover, financial reporting quality and client bargaining power: the case of Arthur Andersen ". *Accounting Horizons*, Vol.19, Issue2, pp51-68.
19. Nashwa G. (2004), "Auditor Rotation and the Quality of Audit". *The CPA Journal*, pp.22-26.
20. Palmerose, Z. (1988) "An Analysis of Auditor Litigation and Audit service Quality". *The Accounting review*. Vol.64, pp.55-73.
21. SDA Bocconi School of Management, (2004) "The impact of mandatory audit rotation on audit quality and on audit pricing: the case of Italy ". Academic research Unpublished.
22. Titman, S. and B. Trueman, (1986) "Information Quality and the Valuation of New Issues". *Journal of Accounting and Economics*. Vol.8, pp159-172.
23. United States General Accounting Office (GAO) (2003) "Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation", p83-88.
24. Vanstraelen A. (2001), "Impact of renewable Long-term audit mandates on audit quality". *The European Accounting Review*, Vol 10, Issue2.
25. Walker P.L., Lewis B.L. and Casterella J.R. (2001), "Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence ". *Accounting Enquiries*, Vol.10 Issue 2.