

حسابرسان مستقل به دلیل اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی منتشر شده توسط شرکت‌های سهامی عام و در نتیجه کاهش ریسک اطلاعات، نقش با ارزشی در بازار سرمایه ایفا می‌کنند. حرمت و ارزش این نقش حسابرسی بستگی زیادی به ماهیت شهادت‌دهی حسابرسان دارد. استدلال می‌شود که رابطه‌ی درازمدت حسابرس - صاحب‌کار می‌تواند باعث عافیت طلبی و سهل‌انگاری و قصور حسابرس در انجام نقش شهادت‌دهی خود شود. ضعف استقلال حسابرس خود موضوعی مهمی است که نگرانی زیادی به همراه دارد. یک راهکار پیشنهادی برای رفع این نگرانی، چرخش اجباری حسابرسان است. به همین دلیل، چرخش اجباری حسابرسان این اواخر در محافل حقوقی و قانونی توجه زیادی به خود جلب کرده است (تانگ لو، ۲۰۰۹).

مخالفان چرخش اجباری استدلال می‌کنند که حسابرس جدید، مزیت داشتن دانش اختصاصی شرکت را ندارد و این دانش ضعیف^۱ حسابرس جدید، اثر بخشی فرایند حسابرسی را مختل می‌کند و می‌تواند زیان سنگینی را بر جامعه تحمیل کند (اداره کل حسابداری آمریکا^۲، ۲۰۰۳). ساندر^۳ (۲۰۰۳) یک قدم جلوتر رفته و مخالفت خود را این گونه بیان می‌کند: «حسابرسی اجباری حذف شود و به هر شرکت اجازه داده شود تصمیم بگیرد که آیا علاقه‌مند است یک گواهی حسابرسی^۴ (گزارش حسابرسی) درباره‌ی گزارش‌های مالی خود داشته باشد؟».

از سوی دیگر، موافقان چرخش اجباری حسابرس ادعا می‌کنند که حسابرس جدید یک نگاه تازه^۵ به کار حسابرسی خواهد داشت و این موثرترین راهکار برای اطمینان از استقلال



چرخش اجباری حسابرسان:

پی‌آمدهای متفاوت در شرکت‌های کوچک و بزرگ

دکتر سید حسین سجادی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

مهدی دلفی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

در این مقاله، نوشتارهای مربوط به چرخش اجباری حسابرسان و نظرات موافقان و مخالفان آن بررسی شده است. موافقان چرخش اجباری بیشترین تاکیدشان بر جنبه‌ی استقلال حسابرس و نگاهی تازه به حسابرسی است که ادعا می‌کنند در رابطه‌های طولانی مدت حسابرس - صاحب‌کار خدشه دار می‌شوند. از سوی دیگر، مخالفان چرخش اجباری بر ضعف اطلاعاتی حسابرس در مدت کوتاه تصدی حسابرسی تاکید کرده و معتقدند چرخش اجباری باعث به وجود آمدن ضعف اطلاعاتی حسابرس و در نتیجه، باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحب‌کار و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

حسابرس و جلوگیری از خریدن اظهار نظر^۶ حسابرسی است. به همین دلیل در این مقاله سعی شده که نظرات موافقان و مخالفان چرخش اجباری بررسی شود.

نحوه‌ی انتخاب حسابرس در دو نظام متفاوت

به اعتقاد کریشنان^۷ (۱۹۹۴) حسابرسان به دو دسته محافظه کار و متهور^۸ یا بلند پرواز تقسیم می‌شوند. در زمان مواجهه با عدم اطمینان، حسابرس محافظه کار، گرایش به کم‌گویی^۹ دارد و این در حالی است که حسابرس متهور تمایل به بیش‌گویی دارد. گفته می‌شود اگر شرکتی تمایل به داشتن حسابرس متهور دارد، و حسابرس حال حاضر آن هم متهور است، سعی می‌کند آن را نگه دارد. در غیر این صورت، می‌تواند حسابرس خود را تغییر دهد و به حسابرس دلخواه برسد. در نظامی که در آن چرخش حسابرسان اجباری است، صاحب‌کار باید حسابرس جدید انتخاب کند اما، از سوی دیگر، این اختیار را دارد که بین حسابرس محافظه کار و متهور یکی را انتخاب کند. در نظام‌هایی که چرخش حسابرسان اختیاری است شرکت‌ها افزون بر داشتن حق انتخاب از بین حسابرس محافظه کار و متهور، این اختیار را دارند که حسابرس قبلی^{۱۰} خود را حفظ کنند. لینوکس^{۱۱} (۲۰۰۰) معتقد است شرکت‌ها اغلب اقدام به خرید اظهار نظر می‌کنند.

خرید اظهار نظر اشاره به انگیزه‌ی شرکت برای تغییر دادن حسابرس برای رسیدن به اظهار نظر حسابرسی مطلوب و دلخواه است. به‌وضوح می‌توان گفت که خرید اظهار نظر یک مسئله محتمل در نظام‌هایی است که چرخش اجباری ندارند. زیرا، در این نظام‌ها تغییر حسابرس به طور کلی اختیاری است. با این وجود، در نظام‌هایی که چرخش



اجباری حسابرسان استدلال می‌کنند که حسابرسان در حسابرسی‌های طولانی دچار یک نوع عافیت طلبی می‌شوند و این به نوبه‌ی خود صلاحیت حسابرسان را برای انجام یک حسابرسی با کیفیت و اثر بخش زیر سوال می‌برد (دان لی، ۲۰۱۰).

موتز و شرف (۱۹۶۱) معتقد بودند چرخش اجباری حسابرسان برای برخی صاحب‌کاران به منظور بهبود کیفیت حسابرسی از طریق حفظ استقلال حسابرسی و نگاهی نو به حسابرسی، توصیه می‌شود.

دیس و گیروکس^{۱۲} (۱۹۹۲) با بررسی ادبیات مربوط به کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی با افزایش طول مدت ارتباط حسابرس صاحب‌کار، کاهش می‌یابد.

کوپلی و دوست^{۱۳} (۱۹۹۳) با انجام مطالعه‌ای دریافته‌اند که با افزایش طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب‌کار، احتمال دریافت خدمات حسابرسی پایین‌تر از حد استاندارد توسط صاحب‌کار افزایش می‌یابد.

اجباری وجود دارد، شرکت‌ها می‌توانند تا شناخت کامل وضعیت مالی خود منتظر بمانند و بعد، از اختیار خود برای انتخاب از بین حسابرس محافظه کار و یا متهور استفاده کنند (لینوکس، ۲۰۰۰).

موافقان چرخش اجباری: نگاهی تازه
چرخش اجباری حسابرسان در نتیجه شکست‌های حسابرسی در دهه ۱۹۹۰ مورد توجه قرار گرفت و حتی منجر به وضع قانون ساربنز - اکسلی در سال ۲۰۰۲ شد. این قانون اداره‌ی کل حسابداری آمریکا را ملزم کرد تا در مورد طول مدت تصدی حسابرسی یک شرکت مطالعه‌ای را انجام دهد. نتیجه این مطالعه این شد که چرخش اجباری، به دلیل تحمیل هزینه‌های مالی اضافی و از دست دادن دانش سازمانی^{۱۴} حسابرس قبلی، توصیه نمی‌شود. اما اداره‌ی کل حسابداری آمریکا پیشنهاد کرد، که اگر دیگر الزامات قانون ساربنز - اکسلی نتواند کیفیت حسابرسی را ارتقا بدهد، چرخش اجباری حسابرس ممکن است لازم باشد. موافقان چرخش



دوپاچ و همکاران (۲۰۰۱) در تحقیقی دریافتند که چرخش اجباری حسابرسان باعث کاهش اشتیاق حسابرسان به دادن گزارش‌های جانبدارانه به نفع مدیریت می‌شود.

گیگر و راگوناند^{۱۴} (۲۰۰۲) معتقدند احتمال این که حسابرسان در سال‌های اولیه کار با یک صاحب‌کار جدید، اظهار نظر خودشان در مورد فرض تداوم فعالیت (قبل از ورشکستگی) را تعدیل کنند، خیلی کم است.

کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب‌کار با ناموفق بودن حسابرسی‌ها ارتباط مستقیم دارد.

ناگی (۲۰۰۵) با بررسی تاثیر طول مدت ارتباط حسابرس صاحب‌کار بر کیفیت حسابرسی در سیستمی که چرخش اجباری در آن الزامی بود، به این نتیجه رسید که بین طول مدت ارتباط حسابرس صاحب‌کار و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های کوچک رابطه‌ی منفی وجود دارد.

کری و سیمنت^{۱۵} (۲۰۰۶) در مطالعه‌ای در استرالیا دریافتند که ارتباط درازمدت حسابرس - صاحب‌کار با تمایل کم حسابرس در اظهارنظر در مورد فرض تداوم فعالیت رابطه دارد. و همچنین، این ارتباط طولانی مدت با تمایل زیاد صاحب‌کار برای مدیریت سود و رسیدن به سود مورد انتظار رابطه دارد.

استانلی و دی زورت^{۱۶} (۲۰۰۷) یک رابطه‌ی منفی بین طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب‌کار و احتمال ارائه‌ی مجدد صورت‌های مالی یافتند.

دیویس^{۱۸} و همکاران (۲۰۰۹) دریافتند شرکت‌هایی که دارای ارتباط طولانی (۱۳-۱۵ سال) با حسابرس هستند، به احتمال زیاد برای رسیدن به

سودهای پیش بینی شده، بیشتر از اقلام تعهدی اختیاری استفاده می‌کنند.

مخالفان چرخش اجباری: دانش کم

استدلال مخالفان این است که چرخش اجباری پرهزینه است. این هزینه‌ها شامل، هزینه‌های آشنایی با محیط تجاری صاحب‌کار جدید است. عدم آشنایی کامل با محیط تجاری باعث ایجاد هزینه‌هایی از جمله حسابرسی با کارایی و اثر بخشی پایین می‌شود. این ضعف اطلاعاتی حسابرس در نهایت یک عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحب‌کار بوجود می‌آورد. در نتیجه، باعث افزایش احتمال عدم موفقیت حسابرسی می‌شود.

ارونادا و پاس ارس^{۱۹} (۱۹۹۷) معتقدند چرخش اجباری هزینه‌های هنگفتی از جمله آشنایی با محیط تجاری صاحب‌کار را به دنبال دارد.

پیر و اندرسون^{۱۹} (۱۹۸۴) معتقد هستند احتمال اینکه موسسه‌های حسابرسی در سال‌های اولیه کار حسابرسی با یک صاحب‌کار جدید، بیشتر اشتباه کنند، بیشتر است.

جانسون و همکاران (۲۰۰۲) در تحقیقی نشان دادند کیفیت صورت‌های مالی با افزایش طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب‌کار، خراب نمی‌شود. میرز و دیگران^{۲۰} (۲۰۰۳) بیان کردند که با کاهش طول مدت ارتباط حسابرس و صاحب‌کار، احتمال گزارش مقدار اقلام تعهدی اختیاری زیاد، افزایش خواهد یافت. همچنین، بازار به اعلام سود این شرکت‌ها کم واکنش نشان می‌دهد زیرا، اعتماد کمتری به کیفیت سود این شرکت‌ها دارد.

میرز و دیگران^{۲۰} (۲۰۰۳) و کارسلو و ناگی (۲۰۰۴)، به این نتیجه رسیدند که چرخش اجباری حسابرسان رابطه‌ی منفی با کیفیت حسابرسی دارد.

کارسلو و ناگی^{۲۰} (۲۰۰۴) به این نتیجه رسیدند به احتمال زیاد گزارش‌های متقلبانه در سال‌های اولیه ارتباط حسابرس - صاحب‌کار بیشتر اتفاق می‌افتد.

قوش و مون^{۲۱} (۲۰۰۵) بین درک بازار از کیفیت حسابرسی (اندازه‌گیری شده با ضریب پاسخ سود)^{۲۲} و طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب‌کار،

رابطه مثبت یافتند.

جنکینز و ولوری (۲۰۰۸) در تحقیقی به بررسی ارتباط بین طول مدت تداوم فعالیت حسابرس و محافظه کاری در گزارش سود پرداختند. در این تحقیق آنان نشان دادند که در تغییر از دوره کوتاه تصدی حسابرس به دوره متوسط، محافظه کاری افزایش پیدا می کند اما، چنین افزایشی در تغییر از متوسط به بلند مشهود نیست.

افزون بر این تحقیق آنان نشان داد که محافظه کاری در گزارشگری سود در سال های اولیه پذیرش یک کار حسابرسی جدید، نسبتاً پایین است. در نهایت، آنان یک رابطه مثبت بین طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب کار و محافظه کاری در گزارشگری سود یافتند.

دان لی (۲۰۱۰) با انجام تحقیقی در رابطه با طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب کار و ارتباط آن با گزارشگری محافظه کارانه به این نتیجه رسید که در شرکت های بزرگ و شرکت هایی که

از سوی حسابرس کنترل و مراقبت^{۳۳} می شوند این ارتباط مثبت است اما در مورد شرکت های کوچک و شرکت هایی که از سوی حسابرسان مراقبت شدیدی نمی شوند، این ارتباط منفی است.

نتیجه گیری

گفته می شود مشکل ذاتی تحقیقاتی که اثر چرخش اجباری را بررسی کرده اند، این است که رابطه ی حسابرس صاحب کار را تنها تحت نظام جاری مشاهده کردند. به بیان دیگر، در این تحقیقات نمی توان مزیت های نسبی سیستم چرخش اجباری را در مقایسه با سیستمی که چرخش اجباری را ملزم نکرده، ارزیابی کرد. برای مثال، چارچ و ژانگ^{۲۴} (۲۰۰۷) معتقد هستند در آمریکا به دلیل عدم وجود نظام چرخش اجباری حسابرس، نمی توان این سیستم را با سیستم چرخش اختیاری مقایسه و ارزیابی کرد.

با توجه به تحقیقات انجام شده در زمینه ی چرخش اجباری می توان

گفت که نتایج برخی تحقیقات موید چرخش اجباری است و برخی دیگر چرخش اجباری را توصیه نمی کنند. موافقان چرخش اجباری ادعا می کنند که این راهکار موثرترین راه برای حفظ استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی است. اما، نتایج تحقیقات نشان می دهد که این راهکار بیشتر برای صاحب کاران کوچک توصیه می شود که کارکنان کمتری دارند و احتمال زیر سوال رفتن استقلال حسابرس بیشتر است.

از سوی دیگر، نتایج برخی از تحقیقات موید چرخش اجباری نیست و ادعا می شود که چرخش اجباری پر هزینه است. و چرخش اجباری باعث کاهش تسلط اطلاعاتی حسابرس نسبت به محیط تجاری صاحب کار می شود و این به نوبه ی خود عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحب کار را بیشتر کرده و منجر به حسابرسی با کیفیت پایین می شود. در نهایت می توان گفت که چرخش اجباری برای شرکت های بزرگ توصیه نمی شود.

گزیده منابع

1. Carcello, J., Nagy, A., 2004a. Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. Managerial Auditing Journal 19 (5), 651-668.
2. Carcello, J., Nagy, A., 2004b. Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. Auditing: A Journal of Practice and Theory 23 (2), 55-69.
3. Carey, P., Simnett, R., 2006. Audit partner tenure and audit quality. The Accounting Review 81 (3), 653-676.
4. Chung, H., Kallapur, S., 2003. Client importance, nonaudit services and abnormal accruals. The Accounting Review 78 (4), 931-955.
5. Church, B., Zhang, P., 2007. Auditor Rotation, Financial Reporting Quality, and Auditor Tenure. Working Paper, Georgia Institute of Technology and University of Toronto.
6. Davis, R.L., Soo, B.S., Trompeter, G.M., 2009. Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. Contemporary Accounting Research 26 (2), 517-548.
7. Dan li. 2010. Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. J.Acounting. Public policy 29,226-241
8. Geiger, M.A., Raghunandan, K., 2002. Auditor tenure and audit reporting failures. Auditing: A Journal of Practice and Theory 21 (1), 67-78.

پی نویس ها

1-poor knowledge
2-GAO
3-sunder
4-audit certificate
5-fresh look
6-opinion shopping
7-krishnan
8-aggressive
9-understatement

10-incumbent auditor
11-lennox
12-loss of institutional knowledge
13-deis and giroux
14-Copley and doucet
15-Geiger and raghunandan
16-carey and simnett
17-Stanley and dezoort
18-davis

19-arrunada and pas-ares
20-carcello and nagy
21-Ghosh and moon
22-earning response coefficient
23-monitoring
24-church and zhang