

عوامل مؤثر بر اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسان



دکتر نظام‌الدین رحیمیان

عضو هیات علمی مؤسسه آموزش عالی خاتم

علی هدایتی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی دانشگاه علامه طباطبائی

که زاییده‌ی ماهیت حسابرسی است، تنها با اتکا به قضاوت حرفه‌ای مقدور است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

حسابرس برای اطمینان‌دادن به استفاده‌کنندگان اطلاعات و پذیرش بی‌طرفانه بودن اظهار نظر حسابرس، نباید هیچ‌گونه منافع مالی مستقیم (یا بااهمیت غیرمستقیم) در رابطه با واحد مورد رسیدگی داشته باشد بلکه وی باید صلاحیت‌های کافی برای اظهار نظر را کسب کند. در غیر این صورت، استفاده‌کنندگان ممکن است قضاوت حسابرس را جهت‌دار

حسابرسی از ارکان اساسی فرایند پاسخ‌گویی است. زیرا پاسخ‌گویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات، مستلزم بررسی آن‌ها به دست شخصی مستقل از تهیه‌کننده‌ی اطلاعات است. در فرایند پاسخ‌گویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می‌کند. منشاء ارزش حسابرسی صورت‌های مالی را قضاوت حرفه‌ای حسابرس و قضاوت‌های جمعی تشکیل می‌دهد. به اعتقاد کارشناسان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات



برای رسیدن به اظهارنظر انجام می‌دهند، متأثر از قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای است.

در تعریف قضاوت، می‌توان عنوان کرد که قضاوت به مفهوم عام آن فرایندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسئله‌ی مورد تصمیم‌گیری، اظهار نظر می‌کنند. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به مفهوم به کارگیری دانش و تجربه‌ی مربوط در محیط استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است تا تصمیم‌های لازم برای گزینش راه کارهای مختلف اتخاذ شود (حساس‌یگانه، ۱۳۸۵). طبق تعریف، حسابرسان در موارد استفاده‌ی درست از استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی و هم در فرایند حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای استفاده کنند. برنامه‌ریزی، جمع‌آوری شواهد، بررسی کلی و گزارشگری حسابرس همواره تحت تأثیر قضاوت حرفه‌ای قرار می‌گیرد. حسابرسان با توجه قضاوت خود باید روش‌ها و فرایند حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کنند که خطر حسابرسی را به سطح مورد انتظار کاهش دهند و امکان ارائه‌ی اطمینان معقول از نبود تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی را کسب کنند. عدم صلاحیت حسابرس در انجام قضاوت‌های حرفه‌ای می‌تواند منجر به تصمیمات نادرستی شود که اغلب دارای تأثیرات منفی روی کیفیت حسابرسی، صاحب‌کار و اشخاص ذی‌نفع مرتبط با صورت‌های مالی است.

تلقی کنند. در پاسخ به نگرانی‌های موجود و افزایش کیفیت قضاوت و اظهارنظر حسابرس، مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران حرفه راهکارهای مختلفی ارائه کرده‌اند. آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی به عنوان تنظیم‌کننده‌ی رابطه‌ی جامعه با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، ویژگی‌های حسابرس و روابط اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی با صاحب‌کاران را به عنوان عواملی تلقی می‌کند که کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و آینده‌ی حرفه را در رعایت الزامات آن می‌داند. تأکید آیین رفتار حرفه‌ای بر ارائه‌ی خدمات در بالاترین سطح در صورتی امکان‌پذیر خواهد شد که عوامل متعدد اثرگذار بر قضاوت و اظهارنظر حسابرس شناسایی گردد.

در مقاله‌ی حاضر، بر اساس مرور نوشتارهای نظری مربوط، عوامل تأثیرگذار بر قضاوت و اظهار نظر حسابرس مورد بررسی قرار می‌گیرد که برخاسته از ویژگی‌های حسابرس و محیط فعالیت حرفه‌ی حسابرسی است و مبنایی برای تحقیق و مطالعات بیش‌تر در این حوزه فراهم می‌آورد.

۱. قضاوت حرفه‌ای^۱

براساس استانداردهای حسابرسی هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره‌ی انطباق صورت‌های مالی تهیه‌شده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهارنظر کند. اظهارنظر حرفه‌ای همواره با محدودیت‌های ذاتی مانند قضاوت حسابرس در فرایند انجام کار همراه بوده و فعالیت‌هایی که حسابرسان

۲. اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس

گزارشگری حرفه‌ای حسابرس به عنوان فعالیتی تلقی می‌شود که مستلزم اظهارنظر حرفه‌ای وی نسبت به اطلاعات مالی است. حسابرس در فرایند ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای ممکن است با موضوع تضاد منافع روبرو شود. این موارد تضاد منافع به شکل‌های بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسایل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز می‌کند. از طرفی، پیچیدگی روزافزون موضوعات اقتصادی و فرایند گزارشگری آن‌ها نیز ممکن است با اشکالاتی همراه باشد. با این حال، حسابرس باید نظر حرفه‌ای خود درباره‌ی صورت‌های مالی بر اساس ارزیابی نتایج به‌دست آمده از شواهد حسابرسی به صورت گزارش‌ی کتبی جهت استفاده جامعه اظهار نماید. حساس‌یگانه (۱۳۸۵) اظهارنظر حسابرس را مجموع قضاوت‌های حرفه‌ای، تصمیم‌گیری‌ها و توجیه‌های حسابرس به صورت فشرده به‌عنوان نظر کارشناسی و حرفه‌ای تعریف می‌کند. حسابرس در اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی باید از نبود تحریف با اهمیت اطمینان معقول کسب کند. لازمه‌ی اظهارنظر حسابرس گردآوری شواهد و انجام قضاوت‌های گسترده در انطباق صورت‌های (فعالیت‌های) مالی با استانداردهای حسابداری است.

بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای، حفظ اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابرسی زمانی میسر است که حسابداران رسمی خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته‌ی اعتماد جامعه باشند، از این رو، خدمات حسابداران رسمی از جمله اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند.

۳. عوامل مؤثر بر اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس

ارزش نهایی فعالیت حسابرسی در کمک به استفاده‌کننده برای تشخیص کیفیت اطلاعات دریافت شده است، از این رو استفاده‌کنندگان اطلاعات باید صلاحیت حسابرس را پذیرفته تا به اظهار نظر او اعتماد کنند و در شرایطی که اطمینان استفاده‌کنندگان جلب نشود، هدف‌های حسابرسی به صورت کامل تحقق نمی‌یابد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). اظهارنظر حسابرس ممکن است تحت تأثیر شرایط مختلفی قرار گیرد. بر اساس تحقیق دریجر و رایس^۲ (۱۹۹۹) شرکت‌های خدماتی عمدتاً بر اساس مهارت‌های کارکنان شکل گرفته‌اند. توان فکری و اندیشه‌های کارکنان در سازمان به‌عنوان سرمایه‌ی نهفته

و راکد است. تغییرات فنی سازمان‌ها را مجبور به توسعه‌ی شایستگی‌های نیروی انسانی می‌کند که عاملی مهم در دستیابی به موفقیت و کسب مزیت رقابتی است. مؤسسات حسابرسی نیز به عنوان ارائه‌دهندگان خدمات اعتباربخشی، از این قاعده مستثنی نیستند و اظهارنظر آن‌ها تاحدودی به ویژگی‌های فردی حسابرس بستگی دارد. همچنین، تجربه نشان داده است که مهارت (تخصص) در صنعت خاص، کیفیت گزارش‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. شرایط محیطی نیز ممکن است اظهارنظر حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد. وابستگی غیر متعارف به صاحب‌کاران، ریسک حسابرسی را زیاد کرده و حسابرس استقلال لازم را از دست می‌دهد. وابستگی مالی حسابرس به مشتریان و قرارگرفتن آن‌ها در وضعیت وسوسه‌انگیز نیز می‌تواند انگیزه‌ای برای چشم‌پوشی از تحریفات با اهمیت ایجاد کند (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). از طرفی، نگرانی ناشی از آثار روابط درازمدت حسابرس و صاحب‌کار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی مبنی بر محدود کردن این روابط شده است (لی^۳، ۲۰۰۷).

عوامل اثرگذار بر اظهارنظر حسابرس عبارتند از:

۴-۱. منابع انسانی

هر سازمانی برای رسیدن به هدف‌های خود، به کارکنانی کارآمد و کارشناس با سطح و دامنه‌ای مشخص از وظایف، دانش و مهارت‌ها نیاز دارد. توانایی کارکنان در کاربرد دانش تخصصی یا تخصص‌های ویژه به عنوان مهارت‌های کاری شناخته می‌شود (رایینز، ۱۳۷۷). این توانایی‌ها و مهارت‌ها را می‌توان به عنوان منابع انسانی در اختیار سازمان‌ها برای پیشبرد اهداف آن‌ها قلمداد کرد. براساس تعریف ایوربرگ^۴ (۱۹۷۲) منابع انسانی انرژی‌ها، مهارت، و دانش نیروی انسانی است که به طور بالقوه می‌تواند و یا باید برای تولید کالا و یا ارائه‌ی خدمات به‌کار گرفته شود. بنابراین، این واژه شامل انسان‌ها در ارتباط با دنیای کار می‌شود که در تولید کالاها و فراهم کردن انواع خدمات در اجتماع، سیاست، فرهنگ و توسعه‌ی اقتصادی ملت‌ها نقش دارند. منابع انسانی از عوامل کسب مزیت رقابتی برای سازمان‌ها است و کم توجهی به این موضوع می‌تواند نتایج نامناسبی برای سازمان‌ها داشته باشد. از این رو، منابع انسانی ماهر و متخصص برای سازمان مانند دارایی‌های مشهود دارای اهمیت است و مدیران سازمان‌ها به منظور افزایش کارایی سازمان تحت سرپرستی خود هزینه‌هایی

را صرف آموزش کارمندان می‌کنند. آموزش و کسب مهارت فرد را قادر می‌سازند تا کار را ماهرانه (نظیر تصمیم‌های درست و انجام کارهای اثربخش (در موقعیت‌های پیچیده و نامعین انجام دهد، مانند کار حرفه‌ای و تعهدات اجتماعی. بنابراین، نیروی انسانی به عنوان یکی از منابع اصلی سازمان‌ها مطرح است. توفیق در به‌کارگیری این منابع در فرایند تولید کالا و خدمات، منشاء رشد و توسعه‌ی سازمان خواهد بود. در صورت عدم ایجاد بسترهای مناسب برای بهره‌گیری از این منابع، علاوه بر هدر دادن منابع و از دست دادن فرصت‌ها، سازمان خودبه‌خود به سوی بحران کشیده خواهد شد.

حسابرس نیز برای آن‌که بتواند از عهده‌ی وظایفی که عرفاً یا به موجب قوانین و مقررات بر عهده‌ی او گذاشته شده است، به نحوی رضایت‌بخش و قابل اطمینان برآید، لازم است از مهارت کافی در امور مربوط به حسابداری و حسابرسی برخوردار باشد تا قضاوت حرفه‌ای مناسبی ارائه دهد. بنابراین، شایستگی و مهارت کارکنان را می‌توان به عنوان یکی از دارایی‌های ارزشمند مؤسسات حسابرسی تلقی کرد که نقش اساسی در فرایند حسابرسی ایفا می‌کنند.

بر اساس اصول بنیادی رفتار حرفه‌ای، حسابدار رسمی باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتواند اطمینان حاصل کرد خدمات وی به‌گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

در دوران گذشته، حسابرسان مهارت و دانش اندکی در حسابداری و حسابرسی داشته‌اند و به تدریج در طی چند دهه‌ی اخیر، حسابرسان به مرحله‌ای رسیده‌اند که دارای دانش و مهارت حرفه‌ای شده‌اند. این فرایند تغییر در مهارت‌ها، نیز در طی چند دهه ثابت حرفه‌ای ایجاد کرده است. اکنون، انتظار می‌رود که حسابرسان در اغلب موقعیت‌های کاری مختلف در چند زمینه‌ی مربوطه، صلاحیت حرفه‌ای داشته باشند و سپس به انجام حسابرسی بپردازند (حساس یگانه، ۱۳۹۱).

از طرفی، عامل تغییرات و جابه‌جایی زیاد کارکنان مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود بخشی از بدنه‌ی تخصصی مؤسسات حسابرسی که علاوه بر دانش فنی و تجربه‌ی حرفه‌ای اطلاعات ذهنی بسیار ارزشمندی از صاحب‌کاران دارند به طور کارا و اثربخش در اختیار اهداف حرفه‌ای قرار نگیرد و حتی با فرض استمرار حضور آن‌ها در حرفه‌ی حسابرسی، جابه‌جایی

باعث می‌شود از اطلاعات آن‌ها استفاده‌ی بهینه‌ای به عمل نیامده و به دلیل هزینه‌های ناشی از جایگزینی کارکنان لایق، موجب کاهش قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل شود (رجبی، ۱۳۸۴).

این موضوع به‌روشنی بیان می‌کند که عدم به‌کارگیری یا تغییرات کارکنان حرفه‌ای در حسابرسی عاملی است که می‌تواند بر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس در فرایند حسابرسی تأثیرگذار باشد.

۲-۴. تخصص حسابرس در صنعت

هنگامی که هزینه‌های نمایندگی افزایش می‌یابد، تقاضا برای حسابرسی‌های با کیفیت بالا افزایش می‌یابد. این امر یا به طور داوطلبانه توسط مدیران به عنوان یک سازوکار رابط صورت می‌گیرد یا از بیرون به صورت سازوکار کنترلی توسط سهام‌داران یا اعتباردهندگان تحمیل می‌شود (واتر و زیمرمن^۵، ۱۹۸۶). بدون شک، تخصص صنعت بر ماهیت تجربه و کار حسابرسی و دستیابی به مهارت تأثیر می‌گذارد و ممکن است برای کارشناسان انفرادی شرایطی را فراهم نماید تا بهتر مسائل و موضوعات پیرامون خاص صنعت را شناسایی و مورد توجه قرار دهند (سولومون و شیلد^۶، ۱۹۹۵). همچنین، با افزایش تخصص در صنعت در سطح انفرادی، تخصص صنعت در سطح مؤسسه نیز افزایش می‌یابد. تخصص صنعت حسابرس شامل خلق ایده‌های سازنده برای کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحب‌کاران، همچنین فراهم کردن دیدگاه‌ها یا راهکارهای تازه برای برخی از موضوعاتی تعریف می‌شود که صاحب‌کاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می‌شوند (کند^۷، ۲۰۰۸). تجربه، دانش و تخصص حسابرس بر تصمیم‌گیری وی و همچنین کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. با افزایش پیچیدگی مبادلات تجاری، تغییرات در رویه‌های مالی و همچنین روش‌های حسابداری (مانند ابزارهای مالی)، در مواردی حسابداران و مؤسسات حرفه‌ای و نیز دانشگاهیان مرتبط با حسابداری، در فهم محتوای منابع صورت‌های مالی با مشکل مواجه می‌شوند، بنابراین در موارد حسابرسان متخصص در صنعت، می‌توانند در حل مشکلات و ارائه‌ی اطلاعات قابل اتکا، نقش اساسی داشته باشند. از طرفی، میزان تجربه‌ی بالای حسابرس در ارتباط با صاحب‌کاران و همچنین تخصص در صنعتی خاص، شرایط کاهش قصور حسابرس و جلوگیری از شکست حسابرسی را فراهم می‌کند (اچ یانگ و شو لی^۸، ۲۰۱۲). از طرفی، صرفه‌جویی



با افزایش تخصص حسابرسان و پیشرفت حرفه‌ای آنان، حسابرسان دارای توانایی بیشتری در کسب و گردآوری شواهد بوده و قضاوت حرفه‌ای مناسب‌تری خواهند داشت. بنابراین تقاضا برای حسابرسان متخصص بیش از پیش احساس می‌شود.

۳-۴. وابستگی اقتصادی حسابرس

مؤسسه‌ی حسابرسی هنگام ارائه‌ی خدمات به مشتری حق‌الزحمه دریافت می‌کند، در نتیجه حسابرس از لحاظ مالی به مشتری وابسته است (دی آنجلو، ۱۹۸۱). حق‌الزحمه‌ی حسابرسی منبع اصلی درآمد حسابرسان به‌شمار می‌رود. بر اساس نظریه‌های اقتصادی هرچه اهمیت صاحب‌کار بیش‌تر باشد، احتمال به خطر افتادن استقلال حسابرس بیش‌تر خواهد بود (اچ یانگ و شو لی، ۲۰۱۲). ارائه‌ی خدمات از جانب حسابرسان بسته به نوع خدمات حسابرسی یا غیرحسابرسی دو نوع رابطه‌ی قراردادی ایجاد می‌کند. در زمینه‌ی قراردادهای خدمات غیرحسابرسی می‌توان عنوان کرد که حرفه‌ی حسابرسی طی چند دهه‌ی اخیر از رشد مناسبی برخوردار بوده است. پس از توزیع جغرافیایی و افزایش رقابت، مؤسسات حسابرسی به سمت سودآوری و رشد رفتند تا قدرت رقابتی خود را حفظ کنند. صنعت حسابرسی مجبور شد تا درآمد بیش‌تری از طریق به‌دست آوردن صاحب‌کاران حسابرسی جدید و نگهداشتن صاحب‌کاران فعلی کسب کند. به‌دلیل تقاضای صاحب‌کاران فعال در سطح بین‌المللی، سایر

در هزینه‌های ناشی از به‌کارگیری حسابرس متخصص، از دیگر مزایا است. زیرا اغلب، حسابرسانی که سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت را رسیدگی می‌کنند (حسابرس متخصص در آن صنعت) به دلایلی مانند تجارب قبلی، نسبت به سایر حسابرسان از صرفه‌جویی بیش‌تری نسبت به مقیاس بهره می‌برند و بنابراین در حالت عادی، حق‌الزحمه‌ی کمتری نسبت به دیگر حسابرسان طلب می‌کنند و انتظار می‌رود این‌گونه حسابرسان مشاوره و راهنمایی بهتری در زمینه‌ی نحوه‌ی تهیه و افشای اطلاعات ارائه دهند و برای برطرف ساختن مشکلات و ایرادات فرایند حسابداری و گزارشگری مالی نیز اقدامات اصلاحی مناسب‌تری به عمل آورند (کیمبرلی و برایان، ۲۰۰۴).

از آنجایی که حالات مختلف تخصص حسابرس در صنعت به طور مستقیم قابل مشاهده نیست، رویکردهای مختلفی را برای تخصص صنعت حسابرسی به‌کار گرفته‌اند. بر اساس رویکرد سهم بازار فرض می‌شود، مؤسسه‌ی دارای سهم بزرگ‌تر از بازار، از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت خاص برخوردار باشد. در رویکرد سهم پرتفوی، مؤسسه‌ای که سهم بزرگ پرتفوی صنعت را دارد به عنوان حسابرس متخصص در نظر می‌گیرد. برخی از پژوهشگران نیز، تعداد مشتریان حسابرسی شده به‌وسیله‌ی حسابرس را، به عنوان معیاری برای تعیین حسابرسان متخصص در صنعت لحاظ می‌کنند.



اضافی ناشی از خدمات غیر حسابرسی را به دست آورد. در چنین شرایطی خطر اخلاقی از لحاظ قانونی با حق الزحمه‌ی غیر حسابرسی اضافی پوشانده می‌شود. از این رو، حسابرس دارای انگیزه‌های فرصت طلبانه می‌شود که ممکن است منجر به قضاوت سوگیرانه در خصوص ماهیت و دامنه‌ی بررسی‌های (کار حسابرسی) انجام شده و گزارشگری سوگیرانه در این زمینه شود که آیا صورت‌های مالی به طور منصفانه‌ای وضعیت مالی شرکت حسابرسی شده را نشان می‌دهند، یا خیر (کالتن، روداک و تیلور ۲۰۰۷).^{۱۱}

در قراردادهای حسابرسی (صورت‌های مالی)، حسابرس وظیفه‌ی متفاوتی در مقابل ذی‌نفعان دارد. حسابرسی صورت‌های مالی از انواع خدمات اطمینان‌بخشی محسوب می‌شود. اطمینان‌بخشی، خدمتی است که طی آن حسابرس نظر خود را درباره‌ی حاصل ارزیابی یا اندازه‌گیری موضوع براساس معیارهای از پیش تعیین‌شده، برای افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان موردنظر، اظهار می‌کند. استفاده از حسابرس مستقل یکی از سازوکارهای کنترلی برای کاهش ریسک فرصت‌طلبی مدیر تلقی می‌شود و علاوه بر این، حسابرس در معرض نظارت قانونی قرار می‌گیرد. از این منظر، صرفاً حق الزحمه‌ی خدمات حسابرسی، به عنوان عامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرس بررسی می‌شود و می‌توان عنوان کرد که مؤسسات حسابرسی دارای مجموعه‌ای (پرتقویی) از صاحب‌کاران بوده که نسبت به صورت‌های مالی آن‌ها

خدمات، تبدیل به جایگزین‌های سودآور شدند. از این رو، درصد روبه‌رشدی از درآمد کل مؤسسات حسابرسی بزرگ از خدمات غیرحسابرسی نظیر مشاوره‌ی مالیاتی، طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی، مدیریت منابع انسانی و مشاوره‌ی عمومی تأمین می‌شود. این افزایش، بیانگر رشد قابل توجهی در فعالیت‌های غیرحسابرسی و در کنار آن رکود در بازار خدمات حسابرسی است. اما ارائه‌ی همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی به یک صاحب‌کار، بیانگر وجود روابط قراردادی متفاوت بین حسابرس و صاحب‌کار است. ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی به صاحب‌کاران حسابرسی وابستگی اقتصادی بین مؤسسه‌ی حسابرسی و صاحب‌کار را افزایش می‌دهد. این وابستگی می‌تواند به کاهش استقلال منجر شود، زیرا:

۱. مؤسسه‌ی حسابرسی نمی‌خواهد کاری را که به مدد بخش خدمات غیرحسابرسی خود ارائه می‌کند زیر سؤال ببرد.
۲. مؤسسه‌ی حسابرسی نمی‌خواهد خدمات غیرحسابرسی سودآور خود به صاحب‌کار را از دست دهد.

۳. مؤسسه‌ی حسابرسی نمی‌خواهد قرارداد حسابرسی را از دست دهد.

حسابرس در چنین شرایطی ممکن است با تفاسیر مدیریت از موضوعات مختلف حسابداری موافقت کند. از این منظر، خطر اخلاقی می‌تواند حسابرس را به سمتی ببرد که با سطح معینی از استقلال با صاحب‌کار توافق کند تا حق الزحمه‌های

اطمینان بخشی می کنند. در مواردی که مشتری (صاحب کار) خاص بخش نسبتاً بزرگی از پرتفوی مؤسسه را تشکیل دهد، حسابرس انگیزه‌ی بیش‌تری برای حفظ آن به عنوان یک منبع درآمد و سود خواهد داشت. بنابراین احتمال اقدام به سازش و عمل در جهت حفظ منافع صاحب کار وجود خواهد داشت (بلای^۲، ۲۰۰۵).

نظریه‌های حسابرسی نیز وابستگی‌های اقتصادی را مورد بررسی قرار داده‌اند. بر این اساس، دو نیروی رقیب وابستگی اقتصادی و حفاظت از شهرت در زمان کشف تقلب، فرایند گزارشگری حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهند. (رینولدز و فرانسیس^۳، ۲۰۰۱). براساس عامل وابستگی اقتصادی، حسابرس با زیر پا گذاشتن استقلال، منافع آتی خود را با راضی نگه‌داشتن صاحب کار فعلی حفظ خواهد کرد. در مقابل، انگیزه‌ی حفاظت از شهرت مانع از به خطر انداختن استقلال حسابرس شده و در نتیجه از کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مشتریان جدید یا اخراج به دست صاحب کاران فعلی جلوگیری می‌کند (دیویس و سیمون^۴، ۱۹۹۲).

در زمینه‌ی مقررات حاکم بر تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و وابستگی حسابرس، بورس اوراق بهادار ایران تاکنون مقرراتی وضع نکرده است. اما این موضوع مورد تأکید آیین رفتار حرفه‌ای قرار گرفته است. بر اساس بند ۱۱-۱۶ آیین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمد مستمر سالانه‌ی حسابدار رسمی از صاحب کار برای مدت بیش از دو سال مجاز نیست. همچنین بر اساس بند ۱۲-۱۶ حسابداران رسمی مجاز به ارائه‌ی خدمات بر اساس حق‌الزحمه‌ی مشروط نیستند.

۴-۴. چرخش حسابرس

بعد از رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان (انرون و وردکام در ایالات متحده و پارمالات در اروپا) در بین متقاضیان خدمات حسابرسی (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و...) این اندیشه شکل گرفته که افزایش مدت دوره‌ی تصدی حسابرس با صاحب کار، موجب ایجاد رابطه‌ی دوستی بین حسابرس و مدیریت صاحب کار شده و مدیریت صاحب کار می‌تواند با سوءاستفاده از این رابطه، حسابرس را به شدت تحت تأثیر قرار دهد و باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود. این اندیشه باعث شکل‌گیری طرح چرخش مؤسسات و شریک حسابرس شده است (لی^۵، ۲۰۰۷).

طرح چرخش مؤسسات و شریک حسابرس بر سه عامل

تأثیرگذار مؤثر است که هریک از این عوامل خود موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی می‌شوند:

۱. ارتباط با مدیریت صاحب کار

۲. توجه به فرایند حسابرسی سال‌های قبل

۳. اشتیاق برای راضی نگه‌داشتن صاحب کار

ماهیت چرخش مؤسسات یا شریک حسابرس این گونه است که بر هریک از عوامل پیش‌گفته تأثیر دو سویه دارد و از این طریق موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود. از یک سو، چرخش مؤسسات و شریک حسابرس موجب قطع ارتباط درازمدت حسابرس با صاحب کار، نداشتن توجه به فرایند تکراری حسابرسی سال‌های قبل و از بین رفتن میل ناآگاهانه‌ی حسابرس برای خشنود کردن صاحب کار می‌شود. در نگاه نخست، با مطالعه‌ی هریک از عوامل پیش‌گفته می‌توان نتیجه گرفت که چرخش مؤسسات و شریک حسابرس موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. اما از بُعد دیگر با بررسی هر یک از عوامل حاصل شده در اثر فرایند چرخش مؤسسات و شریک حسابرس کاهش کیفیت خدمات حسابرسی حاصل می‌شود. زیرا فرایند چرخش مؤسسات و شریک حسابرس موجب قطع ارتباط حسابرس و صاحب کار می‌شود و در نتیجه مدیریت صاحب کار با حسابرس جدید احساس راحتی نمی‌کند و در صورت وجود مشکلات آن‌ها را با وی در میان نمی‌گذارد (جعفری، ۱۳۸۷).

توجه به فرایند حسابرسی سال‌های قبل به دلیل درک بهتر از تغییرات، جابه‌جایی و طبقه‌بندی اطلاعات که در اثر شناخت حسابرس در سال‌های قبل حاصل شده است، موجب بهبود کارایی حسابرس می‌شود. مرور پرونده‌های حسابرسی در سال‌های قبل علاوه بر تأثیر روی کارایی حسابرس، فرایند حسابرسی را نیز اثربخش‌تر می‌کند، زیرا شرکت‌ها با نوع سؤالات حسابرس آشنا هستند و حسابرس با مرور کاربرگ‌های قبلی از ایجاد وقفه در فرایند حسابرسی زمان بر جلوگیری می‌کند، اما اتکای صرف به پرونده‌های سال قبل مانع از اجرای کنترل‌های جدید و در خور نیاز برای حسابرسی دوره جاری می‌شود.

اشتیاق برای راضی نگه‌داشتن صاحب کار سومین عاملی است که نتیجه‌ی ماهیت چرخش مؤسسات و شریک حسابرس است. فرایند چرخش موجب از بین رفتن میل آگاهانه و یا ناآگاهانه‌ی راضی نگه‌داشتن مشتری می‌شود و از این طریق موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم

بر امور بازار سرمایه، دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را تصویب کرد. بر اساس مفاد این دستورالعمل، چرخش منظم مؤسسات و شریک حسابرسی در دوره‌ی زمانی چهارساله الزامی شده است.

۵. نتیجه‌گیری

در حسابرسی صورت‌های مالی قضاوت نقش بسیار مهمی را بازی می‌کند. همان‌طور که عنوان شد حسابرس در فرایند حسابرسی (برنامه‌ریزی، گردآوری شواهد، بررسی کلی و گزارشگری) همواره با موقعیت‌ها و پیچیدگی‌هایی روبه‌رو می‌شود. موضوعات و ابهاماتی که در فرایند حسابرسی پدید می‌آید، با اتکای به قضاوت حرفه‌ای قابل حل خواهد بود. بنابراین، اعتباربخشی و اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی پیوسته تحت تأثیر قضاوت‌هایی است که حسابرس به‌کار گرفته است.

ازاین‌رو، انتظار می‌رود حسابرسان در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود به شیوه‌ای عمل کنند که تحت تأثیر نفوذ صاحب‌کار و عوامل اقتصادی قرار نگیرند. از طرفی، حسابرسان باید نسبت به مسئولیت‌هایی که جامعه از آنان انتظار دارد به گونه‌ای عمل کنند که خدمات خود را در بالاترین سطح ارائه دهند. براساس مباحث ارائه شده، به‌کارگیری نیروی انسانی که صلاحیت و شایستگی لازم را دارند، از عوامل کلیدی موفقیت حسابرسان به شمار می‌رود. تدوین ضوابط و مقررات توسط نهادهای نظارتی نیز از دیگر عواملی است که می‌تواند نقشی اثرگذار در این زمینه را فراهم آورد.

در این مطالعه، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر قضاوت و اظهارنظر حسابرس مورد بحث قرار گرفت. شناسایی این عوامل می‌تواند موجبات بهبود کیفیت قضاوت حسابرس را فراهم آورد و کیفیت خدمات حسابرس را افزایش دهد.

می‌آورد، اما ممکن است کیفیت خدمات حسابرسی تحت تأثیر این تمایلات حسابرس برای انتخاب به‌عنوان حسابرس مستقل در دوره‌ی مجاز بعدی یا شرکت‌های تحت نفوذ صاحب‌کار قرار گیرد که چرخش نمی‌تواند مانع از انجام چنین کاری شود (لی، ۲۰۰۷).

چگونگی تأثیر طول دوره‌ی تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان در قالب دو فرضیه‌ی تخصص حسابرس و فرضیه‌ی استقلال حسابرس ارائه می‌شود. فرضیه‌ی تخصص حسابرس بر این باور است که با افزایش طول دوره‌ی تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. برعکس، فرضیه‌ی استقلال معتقد به کاهش کیفیت حسابرسی با افزایش طول دوره‌ی تصدی حسابرسی است (ارل و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۵).

پدیده‌ی چرخش حسابرسان مانند تیغ دولبه است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه‌ی وجودی حسابرسی را متزلزل کند. استفاده‌ی مفید و مؤثر از این پدیده به منظور افزایش کارایی و اثربخشی بازار سرمایه مستلزم شناسایی ابعاد وجودی آن و اتخاذ تمهیدات مناسب و اقتضایی در زمینه‌ی تکرار این پدیده است.

تغییر ادواری حسابرسان در ایران برای نخستین بار در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد اشاره قرار گرفته است. براساس بند ۱۶-۱۶، هیچ کاری بیش از سه سال توسط یک مسئول کار و بیش از پنج سال با مسئولیت یک شریک نباید انجام شود. سازمان بورس و اوراق بهادار نیز، در اجرای بیست و چهارمین مصوبه‌ی شورای عالی آن سازمان، در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران، سامان‌دهی و توسعه‌ی بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالی

پی‌نوشت

1- Judgment Professional

2- Drejer and Riis

3- Li

4- Iver Berg (ed.)

5- Watts and Zimmerman

6- Solomon and Shields

7- Kend

8- Hsiang-Tsai Chiang , and Shu-Lin Lin

9- DeAngelo

10- Hsiang-Tsai Chiang , and Shu-Lin Lin

11- Jeff Coulton, Caitlin Ruddock, Stephen Taylor

12- Blay

13- Reynolds, J., and J. Francis

14- Davis, L., and D. T. Simon

15- li

16- Arel, B., R., G. Brody R.G., & Pany K

• DeAngelo, L. E. 1981a. "Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation". *Journal of Accounting and Economics* 127-113 :3

• Drejer, A. and Riis, J.O. (1999), "Competence development and technology: how learning and technology can be meaningfully integrated", *Technovation*, Vol. 19 No. 13, pp. 44-631.

• Hsiang-Tsai Chiang, and Shu-Lin Lin. (2012) "Effect Of Auditor's Judgment And Specialization On Their Differential Opinion Between Semiannual And Annual Financial Reports," *Global Journal Of Business Research*, volume. 4(6) , p. 44-1

• Iver Berg (ed.), *Human Resource and Economic Welfare* (New York: Columbia University Press, 1972), p.129.

• Kend M. (2008)."Client industry audit expertise: towards a better understanding", *Pacific Accounting Review*, Vol 20, pp. 62-49.

• Li, D. (2007)"Auditor tenure and accounting conservatism" PHD Thesis, Georgia Institute of Technology

• Reynolds, J., and J. Francis)2001(, "Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions", *Journal of Accounting and Economics* ,30 400-375

• Solomon, I., and M. D. Shields. (1995). "Judgment and decision research in auditing. Judgment and decision making research in accounting and auditing", eds. A. H. Ashton and R. H. Ashton, 75-137. New York: Cambridge University Press

• Watts, R. L., and J. L. Zimmerman. (1986). "Positive accounting theory". Prentice Hall International.

الف: منابع فارسی

• جعفری، ولی اله. (۱۳۸۷). چرخش مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

• حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۹۱). فلسفه حسابرسی. تهران: انتشارات علمی و فرهنگی. چاپ پنجم. صفحه ۶۳.

• حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). چالش‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، حسابداری رسمی، شماره دهم و یازدهم، صص ۲۹-۴۰.

• رایبیز، استیفن. (۱۳۷۷). رفتار سازمانی. ترجمه: علی پارسایان و سید محمد اعرابی. تهران: دفتر پژوهشهای فرهنگی. چاپ اول.

• رجبی، روح اله. (۱۳۸۴). عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی.

• کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۱). استانداردهای حسابرسی، تهران: سازمان حسابرسی.

• نیکخواه آزاد، علی، (برگرداننده). (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۲۱.

• یعقوب نژاد، احمد و امیری، محمد. (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و تأثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام، پژوهش نامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره اول، صص ۸۱-۱۱۸.

ب: منابع انگلیسی

• Arel, b.R and pany, k. (2005) "Audit firm rotation and audit quality", *The CPA Journal* 39-36: (1) 75.

• Blay, A. D. 2005. "Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process". *Contemporary Accounting Research* 789-759 : (4) 22.

• Davis, L., and D. T. Simon. (1992). "The impact of SEC disciplinary actions on audit fees". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 68-58 : (1) 11.