

اثر چرخش حساب‌رسان بر مدیریت سود با در نظر گرفتن متغیر تعدیل‌کننده کیفیت حسابرسی

فرشید نامیان^۱، Farshidnamamian@gmail.com

شهرام کوه‌نشین^۲، meratkia@yahoo.com

چکیده - از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی که در سال‌های اخیر مورد توجه قرار گرفته است، چرخش حساب‌رسان است. حرفه حسابرسی، حرفه‌ای آسیب‌پذیر است، چرا که حساب‌رسان از یک طرف همچون سایر واحدهای اقتصادی نیازمند مشتریانی هستند که در قبال ارائه خدمات به آنها، کسب درآمد کنند و از طرفی دیگر باید استقلال حرفه‌ای خود را حفظ کرده و تحت نفوذ مشتریان خود قرار نگیرند. استقلال حساب‌رسان و کیفیت حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر رابطه طولانی بین حساب‌رسان و صاحبکار قرار گیرد. در نتیجه، این رابطه می‌تواند استقلال حساب‌رسان را خدشه‌دار نموده و در نتیجه بر سطح محافظه‌کاری سود تأثیرگذار باشد. مدیریت می‌تواند از رابطه طولانی با حساب‌رسان استفاده نموده و کیفیت سود را تحت تأثیر قرار داده و مدیریت سود نماید. با توجه به این رابطه که ممکن است استقلال حساب‌رسان کیفیت حسابرسی و کیفیت سود را خدشه‌دار نماید، این پژوهش به دنبال اثر چرخش حساب‌رسان بر مدیریت سود بوده و روش آن، کتابخانه‌ای می‌باشد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که با توجه به شرایط خاص هر کشور، نمی‌توان دستورالعملی یکسان در مورد چرخش یا عدم چرخش حساب‌رسان ارائه نمود.

کلمات کلیدی: استقلال حساب‌رسان، کیفیت حسابرسی، مدیریت سود، محافظه‌کاری.

مقدمه

استقلال حساب‌رسان، علاوه بر آنکه بر کیفیت و نتایج حساب‌رسان تأثیر می‌گذارد، به لحاظ حفظ و ارتقای حرفه نیز امری ضروری است. استقلال حساب‌رسان، تحت تأثیر روابط حساب‌رسان و صاحبکار قرار می‌گیرد و در نهایت، در کیفیت حسابرسی و سطح محافظه‌کاری سودها مؤثر واقع می‌شود

۱. استادیار گروه مدیریت بازرگانی، واحد علوم و تحقیقات کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران

(ملکیان و عبدی پور، ۱۳۹۳). به دنبال تفکیک مالکیت از مدیریت، تئوری نمایندگی [۱] شکل گرفت که بیان می‌کند هدف مدیریت حداکثر کردن منافع خود است که این هدف لزوماً همسان و همسو با حداکثر کردن ارزش شرکت نیست. از سوی دیگر به این دلیل که اطلاعات به صورت یکسان در اختیار استفاده کنندگان قرار نمی‌گیرد، بین مدیران و سرمایه‌گذاران عدم تقارن اطلاعاتی ایجاد می‌شود. مطالعات وطن پرست و قائمی، ۱۳۸۴ (به طوری که وکیلی فرد، محمدی و نوری، ۱۳۹۳، خاطر نشان می‌سازند) نشان می‌دهد که از مهمترین عوامل در تصمیم‌گیری صحیح سهامداران، اطلاعات مناسب و مرتبط با موضوع تصمیم است که اگر به درستی فراهم و پردازش نشود، آثار منفی برای فرد تصمیم‌گیرنده در پی خواهد داشت. بنابراین، اطلاعات شفاف را می‌توان به عنوان یکی از ابزارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران دانست. هر قدر توزیع اطلاعات در جوامع بیشتر باشد، امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و پاسخگویی بخش خصوصی و دولتی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع بیشتر می‌شود و امکان رشد فساد کاهش می‌یابد (نوبخت، ۱۳۸۵).

با توجه به اینکه ممکن است بین مدیران و سرمایه‌گذاران، عدم تقارن اطلاعاتی [۲] ایجاد شود، مدیران انگیزه و فرصت این را پیدا می‌کنند، که با استفاده از روش‌های مدیریت سود، سود شرکت را در آینده نزدیک به نفع خودشان مدیریت کنند.

به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی، گزارش‌های تهیه شده توسط مدیریت باید توسط اشخاصی مستقل و ذیصلاح حسابرسی شود. ارزش حسابرسی، به کیفیت حسابرسی بستگی دارد و کیفیت حسابرسی نیز، به صلاحیت و استقلال حسابرسان وابسته است. (ملکیان و عبدی پور، ۱۳۹۳). نگرانی‌ها درباره شکست حسابرسی رو به افزایش است. وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکاران، عامل انگیزشی منفی برای گزارشگری تحریفات است. هر چه این وابستگی بیشتر باشد، احتمال مصالحه بین حسابرسان و صاحبکار برای صدور گزارش دلخواه افزایش می‌یابد.

تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود و عواملی را ایجاد می‌کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود. در حالی که در مقابل، از تغییر حسابرسان به عنوان یک ابزار در جهت تقویت استقلال حسابرسان و بهبود دهنده کیفیت حسابرسی یاد می‌کنند. راه حلی که در کشورهای مختلف برای مقابله با مشکل عدم استقلال حسابرسان ارائه شده است، الزامی نمودن چرخش حسابرسان [۳] است. عمل چرخش اجباری در هر شرکت به تغییر حسابرسان آن بیان شده و یا حداقل

تغییر شریک حسابرسی خود، پس از یک دوره معینی از زمان (آرل و همکاران، ۲۰۰۵). 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 عالی 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).

در نقطه مقابل چرخش اجباری حسابرس [۴]، مدیران شرکت‌ها ممکن است بنا به علل مختلفی اقدام به تغییر اختیاری حسابرس [۵] مستقل واحد اقتصادی خود کنند. یکی از عوامل وقوع چنین تغییری، فرصت‌های دستکاری سود است. وجود فرصت‌های دستکاری سود می‌تواند نشان‌دهنده وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و در نتیجه، زمینه‌ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرس باشد. تغییر حسابرس، لازم و حتی توسط قانون در کشورهای مختلف اعمال شده است و به طور عمده به دو دلیل مورد نیاز است. اول، به منظور حفظ استقلال حسابرس و دوم، به منظور افزایش کیفیت حسابرسی از طریق ترویج خلاقیت در روش‌های تست و روش‌های حسابرسی که ممکن است به دلیل افزایش آشنایی و رابطه با مشتری (صاحبکار) محدود گردد. (کری و سیمنت، ۲۰۰۶). مدیر ممکن است بنا به دلایلی نظیر ابقاء در شرکت و یا دریافت پاداش و سایر عوامل، خواسته یا ناخواسته وضعیت شرکت را مطلوب جلوه دهد بنابراین، کیفیت سود شرکتها تحت تأثیر مبانی گزارشگری و صلاحدید مدیران نیز قرار می‌گیرد (خوش‌طینت و اسماعیلی، ۱۳۸۵). با توجه به مطالب عنوان شده در این مقاله سعی شده است، اثر چرخش حسابرسان بر مدیریت سود مورد بررسی قرار گیرد.

بیان مسأله

با توجه به اینکه تغییر حسابرس و شرکای حسابرسی به عنوان ابزاری برای تقویت استقلال حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی تلقی می‌گردد، این موضوع، طی سال‌های اخیر به زمینه بااهمیتی در تحقیقات حسابرسی تبدیل شده است. مدافعان تغییر حسابرس بر این باورند که در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که خواهند توانست در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت، و قضاوت بیطرفانه‌تری را اعمال کنند (ملکیان و عبدی پور، ۱۳۹۳). مدافعان، ایجاد

1. Arel et al., 2005
2. Carey and Simnett., 2006

نگاه تازه ای به صورت‌های مالی ارایه شده توسط صاحبکار و افزایش استقلال حسابرسی و کشف تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی را به عنوان دلایل دفاع از چرخش اجباری حسابرسان می‌دانند. طرفداران تغییر ادواری حسابرسی و مؤسسات حسابرسی، مدت تصدی طولانی حسابرسی، بی‌طرفی و استقلال وی را خدشه‌دار می‌نماید.

مخالفان چرخش اجباری حسابرسان، مقررات قانونی، شکایت‌های قضایی و انگیزه‌های حسابرسان جهت حفظ شهرت را به عنوان دلایل عدم نیاز به چرخش اجباری حسابرسان بر می‌شمرند. مخالفان تغییر ادواری حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بر این اعتقاد هستند که این امر منجر به افزایش هزینه حسابرسی شده و انگیزه‌های حسابرسان در پذیرش حسابرسی صنایع خاص را کاهش می‌دهد. ضمن آنکه به دلیل کاهش شناخت حسابرسی از صاحب کار، کیفیت حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. از سوی دیگر به نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا [۶] چرخش اجباری حسابرسان می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و افزایش هزینه‌ها برای سرمایه‌گذاران و صاحبکار شود (دیویس و همکاران، ۲۰۰۰).

تغییر اختیاری حسابرسی

عوامل گوناگونی برای وقوع پدیده تعویض اختیاری حسابرسی شناسایی شده است. عمده‌ترین این عوامل در دو دسته عوامل مرتبط با حسابرسی و عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی قابل طبقه‌بندی می‌باشد.

عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی شامل این موارد می‌باشد

۱- حق الزحمه حسابرسی: با وجود مسائل اقتصادی در برابر سطح مشخصی از کیفیت خدمات حسابرسی، انتظار می‌رود صاحبکاران به دنبال موسسه‌ای باشند که حداقل هزینه را به آنها تحمیل کند.

۲- اظهارنظر حسابرسی: نتایج تحقیقات چاو [۷] و رایس [۸] نشان می‌دهد که بندهای توضیحی گزارش حسابرسی تاثیر منفی بر قیمت سهام دارد. آنها دریافتند یک رابطه مثبت بین تمایل شرکت برای تغییر حسابرسی و دریافت اظهارنظر غیر مقبول در سالهای قبل از تغییر وجود دارد. بنابراین، این احتمال وجود دارد شرکت‌هایی که در مورد آنها اظهارنظر مشروط صادر شده، اقدام به تغییر حسابرسی خود نمایند.

۳- کیفیت حسابرسی: به اعتقاد محققین، شرکتها سطح معینی از خدمات حسابرسی را درخواست می‌کنند که بستگی به میزان نزدیکی و همسویی منافع مالکیت و مدیریت دارد.

شرکت‌هایی که انگیزه بیشتری برای متعهد نشان دادن خود در قبال هرگونه سوء استفاده را دارند، معمولاً موسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتر را انتخاب می‌کنند.

ضرورت و اهمیت تحقیق

آغاز مالکیت شرکتی از طریق مالکیت سهام تاثیر چشمگیری بر روش کنترل شرکت‌ها داشت و به این ترتیب، مالکان اداره شرکت را به مدیران تفویض کردند. جدایی مالکیت از مدیریت (کنترل) منجر به یک مشکل سازمانی مشهور، به نام «مشکل نمایندگی» ناشی از وجود تفاوت در تابع مطلوبیت ذی‌نفعان شد. با در نظر گرفتن تئوری تضاد منافع میان مدیران و مالکان، می‌توان ادعا کرد که مدیران واحدهای تجاری می‌توانند از انگیزه لازم برای دستکاری سود به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردار باشند. این مشکل ضرورت کنترل مدیریت شرکت‌ها توسط سهامداران را نمایان ساخت. یکی از با اهمیت‌ترین و در عین حال موثرترین روش‌های هماهنگ نمودن منافع سهامداران و مدیران، حسابرسی مستقل است (باقرآبادی، دادبه، طیبی، ۱۳۹۰).

مدیران، بالقوه انگیزه دارند که وضعیت شرکت را مطلوب جلوه دهند و به علت اختیارات مدیریت در ارائه گزارشات، فرصت اعمال این رویه‌ها را به دست می‌آورند (ملکیان و عبدی پور، ۱۳۹۳). چون یکی از اهداف مدیر مطلوب نشان دادن وضعیت شرکت در نظر سهامداران و ذینفعان می‌باشد. بنابراین، می‌تواند کیفیت سود را تحت تاثیر قرار دهد و سود را مدیریت نماید. دیچو و همکاران (۱۹۹۶) مدیریت سود را دخالت هدفمند مدیریت در فرآیند گزارشگری مالی برون سازمانی به منظور کسب منافع شخصی می‌دانند. انگیزه‌های مدیریت سود شامل بهبود روابط با اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و کارکنان و تعدیل چرخه‌های تجاری از طریق فرآیندهای روان‌شناختی است. مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران از قضاوت خود در گزارشگری مالی و سازماندهی معاملات استفاده می‌کنند تا گزارش‌های مالی را در راستای گمراه کردن برخی ذی‌نفعان و در مورد عملکرد اقتصادی بخصوصی در شرکت تغییر دهند یا بتوانند بر نتایج مفاد قراردادها که مبتنی بر ارقام حسابداری است اثر گذارند باقرآبادی، طیبی (۱۳۹۰). واضح است که، وابستگی مالی حساب‌سازان به صاحبکاران، عامل انگیزشی منفی برای گزارشگری تحریف‌ات است. حرفه حسابرسی در مسیری باریک حرکت می‌کند به طوری که هر انحراف جزئی از این مسیر باعث آسیب دیدگی حرفه می‌شود، زیرا حساب‌سازان از یک طرف همچون سایر واحدهای اقتصادی نیازمند مشسترانی هستند که در قبال ارائه خدمات به آنها، کسب درآمد کنند و از طرفی دیگر باید استقلال حرفه‌ای خود را حفظ کرده و تحت تاثیر و نفوذ مشتریان خود قرار نگیرند. به عبارت دیگر حساب‌سازان هم باید رضایت مشتریان را به

دست آورند و هم در جهت ارائه اظهار نظر صحیح به جامعه استفاده کنندگان دارای تضاد منافع تلاش همراه با صداقت از خود نشان دهند (باقرآبادی، دادبه، طیبی، ۱۳۹۰). با انجام این تحقیق تلاش می‌شود تا به سؤال ذیل پاسخ داده شود:

آیا چرخش حسابرسان موجب کاهش مدیریت سود می‌شود؟ در همین راستا، این تحقیق به دنبال اثر چرخش حسابرسان بر مدیریت سود است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مدیر ممکن است بنا به دلایلی نظیر ابقاء در شرکت و یا دریافت پاداش و سایر عوامل، خواسته یا ناخواسته وضعیت شرکت را مطلوب جلوه دهد بنابراین، کیفیت سود شرکتها تحت تأثیر مبانی گزارشگری و صلاحدید مدیران نیز قرار می‌گیرد (خوش طینت و اسماعیلی، ۱۳۸۵).

حامیان تغییر حسابرس بر این باورند که در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که خواهند توانست در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت، و قضاوت بیطرفانه‌تری را اعمال کنند. حضور طولانی مدت حسابرس در کنار صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نظر مدیریت صاحبکار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و بیطرفی او را مخدوش می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). محققین داخل و خارج کشور در رابطه با چرخش حسابرسان تحقیقاتی انجام داده‌اند که در جدول ذیل به تعدادی از آنها اشاره می‌گردد.

| ردیف | عنوان مقاله تحقیقات داخلی: | نویسنده و سال | روش تحقیق | نتایج |
|------|--|---------------------------------------|--|---|
| ۱ | کیفیت سود و انتخاب حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران | وکیلی فرد، محمدی و نوری، ۱۳۹۳ | این پژوهش کاربردی است و از طرح شبه تجربی و رویکرد پس رویدادی استفاده می‌کند. | تأثیر کوچکی و بزرگی مؤسسه های حسابرسی بر میزان استفاده از روشهای حسابداری |
| ۲ | بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود | کریمی، بذرافشان، محمدی، ۱۳۹۰ | رگرسیون چند متغیره | میان دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری رابطه مستقیمی هست. هوشیاری حسابرس با افزایش دوره تصدی زیاد می‌شود و به چرخش اجباری حسابرس نیازی نیست. |

| | | | | |
|--|------------------------|--|---|---|
| مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق الزحمه حسابرسی و مالکیت دولتی بر اظهار نظر حسابرسی تاثیر گذار است. | توصیفی، از نوع همبستگی | بنی مهد، حساس یگانه، یزدانیان ۱۳۹۳ | مدیریت سود و اظهار نظر حسابرسی: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی | ۳ |
| کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی به شدت بر کاهش مدیریت سود اثرگذار هستند. | رگرسیون چند متغیره | مایکو ^۱ ، کاماردین ^۲ ، 20۱4 | تحقیقات خارجی: تأثیر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر جلوگیری از مدیریت سود در قبل و پس از کد ۲۰۱۱ شرکت‌های دولتی نیجریه [۹]. | ۴ |
| رابطه طولانی مشتری - حسابرسی موجب بدتر شدن کیفیت حسابرسی گردیده و موجب عدم استقلال حسابرسی می‌گردد. استفاده از چرخش اجباری حسابرسی به منظور حفظ استقلال حسابرسی، ترویج کیفیت حسابرسی و افزایش رقابت در بازار حسابرسی | | مصطفی محمد ^۳ ، حسین حبیب ^۴ ، ۲۰۱۳ | استقلال حسابرسی، کیفیت حسابرسی و چرخش اجباری حسابرسی در مصر [۱۰]. | ۵ |
| روش‌های یکنواخت چرخش حسابرسان در سطح مؤسسه حسابرسی و شریک حسابرسی در سراسر جهان. | رگرسیون لجستیک | فیرت ^۵ ، ری ^۶ ، دبلیو یو ^۷ ، ۲۰۱۱ | چگونه فرم‌های (روش‌های) چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟ شواهدی از کشور چین [۱۱]. | ۶ |

جدول ۱

از دیگر تحقیقات انجام شده در این زمینه می‌توان به برخی از آنها به شرح ذیل اکتفا نمود:

چرخش حسابرسان و مدیریت سود با در نظر گرفتن متغیر تعدیل کننده کیفیت حسابرسی

یافته‌های کیم و همکاران^۸ (۲۰۰۴) و چانگ^۹ (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که با تغییر حسابرسی، مدیریت سود در صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. نتایج تحقیق میرز و همکاران^{۱۰} (۲۰۰۳) نشان می‌دهد با

1. Miko
2. Kamardin
3. Mostafa Mohamed
4. Hussien Habib
5. Firth
6. Rui
7. Xi Wu
1. Kim and et al., 2004
9. Chung., 2004
10. Myers and et al., 2003

طولانی شدن دوره تصدی حسابر س در یک شرکت، پراکندگی اقلام تعهدی اختیاری (مدیریت سود) در صورتهای مالی کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر نتایج حاصل از این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که با تغییر حسابر س، اعمال نفوذ حسابر س بر مدیریت شرکت افزایش می‌یابد و امکان دستکاری اقلام تعهدی توسط مدیریت کاهش می‌یابد. نمازی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابر سی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. برای تعیین کیفیت حسابر سی از دو معیار اندازه حسابر س و دوره تصدی حسابر س و به منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده شد نتایج حاصل از پژوهش مبین این است که بین مدیریت سود و اندازه حسابر س، یک رابطه مثبت ولی غیر معنی‌دار و همچنین بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابر س رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد.

چن و همکاران (۲۰۰۴)^۱ در کشور تایوان ارتباط بین مدت تصدی شریک و مؤسسه حسابر سی و کیفیت سود را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری و دوره تصدی شریک حسابر سی دارای رابطه معکوس هستند. بنابراین بین مدت تصدی شریک حسابر سی و کیفیت سود رابطه مثبت وجود دارد. ایشان همچنین مشاهده نمودند هرگاه تغییر شریک در مؤسسات حسابر سی الزامی باشد، ارتباط معناداری بین دوره تصدی مؤسسه حسابر سی و کیفیت سود وجود ندارد. ایشان نتیجه گرفتند در صورت الزامی بودن تغییر اجباری شریک در مؤسسات حسابر سی نیازی به تدوین مقررات سخت‌تری چون تغییر اجباری مؤسسات حسابر سی وجود ندارد.

همیلتون و همکاران (۲۰۰۵)^۲ به بررسی رابطه چرخش شریک حسابر سی و کیفیت سود پرداختند. آنها مشاهده کردند در آن دسته از صاحبکارانی کیفیت سود بالاتر و گزارشگری محافظه کارانه‌تر است که شرکا و مدیران حسابر سی به تناوب تعویض می‌شوند. آنها با استفاده از ۳۶۲۱ سال - شرکت طی دوره زمانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۳ نشان دادند که شرکت‌ها بعد از تغییر شرکای حسابر سی، اقلام تعهدی غیرمنتظره پایین‌تری گزارش کرده‌اند. در رابطه با صاحبکاران، پنج مؤسسه بزرگ حسابر سی نیز مشاهده نمودند اقلام تعهدی غیر منتظره مثبت به دنبال تغییر شرکای حسابر سی، کوچک‌تر است. علاوه بر این، همیلتون و همکاران (۲۰۰۵) به آزمون مستقیم محافظه‌کاری نیز پرداختند، آنها با بهره‌گیری از مدل‌های باسو و بال و شیواکومار^۳ دریافتند بعد از چرخش شرکا،

4. Chen et al., 2004

2. Hamilton et al., 2005

3. Ball and Shivakumar

سودها محافظه کارانه‌تر هستند.

برخی از محققین ادعا می‌نمایند که تصدی بلند مدت حسابرسان اثری بر کاهش کیفیت حسابرسی نداشته و یا حتی موجب افزایش کیفیت حسابرسی هم می‌شود. عده‌ای نیز، اعتقاد دارند که رابطه طولانی حسابرسان با صاحبکار، کیفیت حسابرسی را پایین آورده و استقلال حسابرسان را خدشه‌دار می‌نماید. در مقابل، چرخش اجباری حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشیده و استقلال حسابرسان حفظ گردد. محققین دیگر اظهار می‌کنند، هو شیاری حسابرسان با افزایش تصدی حسابرسان زیاد می‌شود و نیاز به چرخش اجباری حسابرسان نیست. با توجه به نظرات فوق، در مجموع به نظر می‌رسد اگر حسابرسان آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و بدان عمل نمایند و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان را رعایت نمایند، نیاز به چرخش حسابرسان احساس نگردد.

تعریف عملیاتی متغیرها

کیفیت حسابرسی [۱۲]

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱)، ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را «ارزیابی (استنباط بازار)» از احتمال این موضوع تعریف کرده است که حسابرسان:

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

۲. تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید.

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

پالمروس^۲ (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را حسب میزان اعتباردهی حسابرسان تعریف می‌کند. از آنجا که هدف از حسابرسی ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی به این عنوان تعریف می‌شود که صورت‌های مالی حسابرسان شده عاری از تحریفات با اهمیت باشد. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌نماید. یعنی قابلیت اطمینان به صورت‌های مالی حسابرسان شده، کیفیت حسابرسی را منعکس می‌کند.

1. De Angelo
2. Palmerose

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

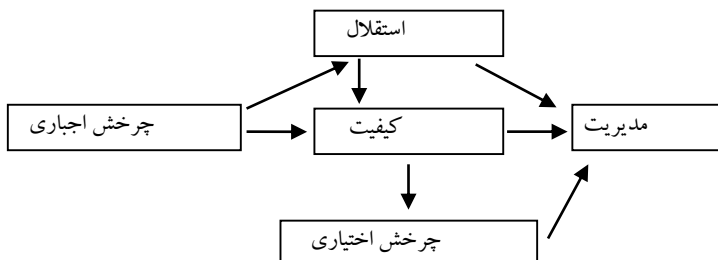
اشاره به این دارد که حسابرس مستقل یک واحد انتفاعی در دوره زمانی حداکثر ۴ ساله تعویض گردد و از بین سایر موسسات واجد شرایط یک موسسه به عنوان حسابرس جدید انتخاب شود. به علت عدم وجود الزام قانونی برای چرخش موسسات حسابرسی در قلمرو زمانی تحقیق، دوره‌های زمانی چرخش موسسات حسابرسی در کلیه شرکت‌ها یکسان نمی‌باشد، لذا در این تحقیق دوره‌های زمانی حداکثر ۴ ساله (دوره زمانی مصوب در دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار تهران) به عنوان معیار چرخش در نظر گرفته شده است. به عبارت دیگر، در تحقیق حاضر از اطلاعات شرکت‌هایی استفاده شد که در دوره‌های زمانی ۲، ۳ و یا ۴ سال یکبار حسابرس خود را مورد تعویض قرار داده‌اند (حساس یگانه، جعفری، ۱۳۸۹).

مدیریت سود [۱۳]

حالتی است که در آن مدیران واحدهای تجاری، سود را مطابق با میل خود گزارش می‌نمایند و نه مطابق با محتوای اقتصادی فعالیت‌های واحد تجاری (بنی مهد، حساس یگانه، یزدانیان، ۱۳۹۳). اسکات، (۲۰۰۹) مدیریت سود را انتخاب رویه‌های حسابداری توسط مدیر تعریف می‌نماید. به عقیده او، هدف مدیر به واسطه این انتخاب آن است تا به اهداف خاصی از جمله دریافت پاداش بیشتر، کاهش نسبت بدهی، کاهش مالیات و کاهش هزینه‌های سیاسی و امثالهم نایل آید. مدیریت سود، گزینش و انتخاب رویه‌های حسابداری خاصی است به منظور دستیابی به اهداف مورد نظر مدیران. اگر سود تصویری واقعی از ارزش شرکت و وضعیت مالی ارائه ندهد، دارای کیفیت پایینی است (مصطفی محمد، حسین حبیب، ۲۰۱۳).

کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ای مستقیم با کیفیت حسابرسی دارد. هر چه کیفیت حسابرسی افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری نیز افزایش می‌یابد. پژوهش‌های مختلف نشان داده‌اند شرکت‌هایی که حسابرسان بزرگ و با کیفیت دارند، مدیریت سود در آن‌ها کمتر از شرکت‌هایی بوده است که توسط موسسات حسابرسی کوچک حسابرسی شده‌اند (چن و همکاران، ۲۰۱۰). از این رو نقش حسابرسی در کنترل و دستکاری اقلام تعهدی و در نتیجه گزارش سودهای مدیریت شده توسط مدیران، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مدل مفهومی تحقیق حاضر را می‌توان به

صورت مدل ذیل ترسیم نمود:



مدل محقق ساخته می‌باشد.^۱

نتیجه گیری

با توجه به مطالب فوق می‌توان نتیجه گرفت که پدیده چرخش حسابسان مانند تیغ دو لبه‌ای عمل می‌کند. هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند. از دید صاحب‌نظران و مراجع حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، فرآیند چرخش موسسات حسابرسی با قطع ارتباط بلندمدت میان صاحبکار و حسابرس، موجبات حفظ استقلال حسابسان را فراهم می‌آورد، از طرفی، چرخش حسابسان به خاطر فشارهای رقابتی، می‌تواند تهدید بزرگی برای کیفیت حسابرسی باشد. و از طرف دیگر، تغییر حسابرس می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی و در راستای آن افزایش کیفیت سود شود.

با توجه به نکات مثبت و منفی و نتایج تحقیقات انجام شده در مورد چرخش حسابسان، می‌توان نتیجه گرفت که با توجه به شرایط خاص هر کشور، نتایج مختلفی بدست آمده، در نتیجه نمی‌توان دستورالعملی یکسان برای کشورها ارایه نمود.

پی نوشت:

۱. از تغییر حسابرس به عنوان یک ابزار در جهت تقویت استقلال حسابرس و بهبوددهنده کیفیت حسابرسی یاد می‌کنند. استقلال حسابرس موجب افزایش کیفیت حسابرسی شده و کیفیت حسابرسی بالا، مدیریت سود پایین‌تر را به دنبال دارد. به اعتقاد محققین، شرکتها سطح معینی از خدمات حسابرسی را درخواست می‌کنند که بستگی به میزان نزدیکی و همسویی منافع مالکیت و مدیریت دارد. شرکت‌هایی که انگیزه بیشتری برای متعهد نشان دادن خود در قبال هرگونه سوء استفاده را دارند، معمولاً موسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتر را انتخاب می‌کنند.

[۱] تئوری نمایندگی (کارگزاری) در متون مختلف از جمله اقتصاد (موریس و دیگران: ۲۰۰۱) بیمه (هابریچ: ۲۰۰۱) مدیریت (جنسن: ۱۹۹۸) و حسابداری (بیمن: ۱۹۸۲) و نمازی (۱۳۶۹) ظاهر شده است. این نظریه مربوط به موردی است که یک نفر مسئولیت تصمیم‌گیری در خصوص توزیع منابع مالی و اقتصادی و یا انجام خدمتی را طی قرارداد مشخصی به شخص دیگری واگذار می‌نماید. شخص اول را در اصطلاح صاحبکار (مالک) و شخص دوم را اصطلاحاً نماینده (کارگزار) می‌نامند. رابطه بین سهامدار و مدیر، مدیرعامل و مدیران دایره‌های مختلف سازمان، شخص (حقیقی یا حقوقی) با وکیل قانونی و بیمه‌گر و بیمه‌گذار نمونه‌هایی از تئوری نمایندگی هستند.

[۲] Information asymmetry یعنی در یک دادوستد یک طرف نسبت به طرف دیگر منافع اطلاعاتی بیشتری دارد.

[3] Auditor rotation

[4] Mandatory auditor rotation

[5] Voluntary auditor rotation

[6] Accountants American Institute of Certified Public (AICPA)

[7] Chow

[8] Rice

[9] Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011

[10] Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt

[11] How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China

[12] Audit Quality

[13] Earning Management

منابع:

- ۱- باقرآبادی، سید محمد و رضاطیبی (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر حضور و تغییر حسابرسان مستقل بر مدیریت سود شرکت‌ها، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۷۶۲.
- ۲- بزرگ اصل، موسی؛ آزمون، فاطمه و داریوش اختر شناس (۱۳۹۴)، چرخش اجباری حسابرسان و پیامدهای ناشی از آن، مجله حسابرس، شماره ۷۶.
- ۳- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴)، فلسفه حسابرسی، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، تهران.
- ۴- حساس یگانه، یحیی و کامران پاکیزه (۱۳۸۶)، کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی و حاکمیت شرکتی، مجله حسابداری، شماره ۱۸۲، بهار ۸۶.
- ۵- حساس یگانه، یحیی و ولی‌اله جعفری (۱۳۸۹)، بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه

- بورس اوراق بهادار، شماره ۹، بهار ۸۹، سال سوم.
- ۶- جعفری، ولی‌اله و سعید رضوانی فرد (۱۳۸۷)، چرخش موسسات حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
- ۷- خوش طینت، محسن و شاهپور اسماعیلی (۱۳۸۵)، رابطه بین کیفیت سود و بازده سهام، مطالعات حسابداری، شماره ۱۲ و ۱۳، ۵۶-۲۷.
- ۸- رحیمیان، نظام‌الدین و رضا جان فدا (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، حسابرسی، نظریه و عمل سال اول، شماره ۱، تابستان ۹۳، صص ۸۹-۶۷.
- ۹- رجبی، روح‌اله (۱۳۸۵)، چالش‌های تعویض حسابررس، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۸ و ۹، صص ۵۳-۶۲.
- ۱۰- رضازاده، جواد و کمال زارعی مروج (۱۳۸۶)، عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسان در شرکت‌های ایرانی، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، زمستان، صص ۸۹-۱۰۶.
- ۱۱- سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۸۶)، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار، تهران.
- ۱۲- سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۸۶)، مجموعه قوانین و مقررات بازار سرمایه ایران، تهران.
- ۱۳- قائمی، محمدحسین و محمدرضا وطن‌پرست (۱۳۸۴)، بررسی نقش اطلاعات حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱، دوره ۱۲، پاییز، صص ۸۵-۱۰۳.
- ۱۴- ملکیان، اسفندیار و فرازنده عبدی‌پور (۱۳۹۳)، رابطه بین تغییر موسسه حسابرسی و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۴۱، بهار، صص ۱۷۱-۱۱.
- ۱۵- نوبخت، زهرا (۱۳۸۵)، ارزیابی شفافیت اطلاعات شرکتها در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره‌های ۵۴ و ۵۵، شهریور و مهر، صص ۱۸-۲۳.
- ۱۶- وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ محمدی، سامان و سپیده کاظمی‌نوری (۱۳۹۳)، کیفیت سود و انتخاب حسابررس (مورد مطالعه: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، فصلنامه علمی

پژوهشی حسابداری مالی، سال ششم، شماره ۲۲، تابستان، صص ۱۶۸-۱۵۱.

- 17- Arel, B., Brody, R. and Pany, K. (2005), "Audit firm rotation and audit quality", The CPA Journal, January
- 18- Carey and Simnett, 2006. "Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt"
- 19- Corbella, s, Florio,c, Gotti, G and Mastrolia, Stacy A.(2015), "Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The Experience of Italian Public Companies"
- 20- Davis, L.R., Soo, B. and Trompeter, G. (2000), "Auditor tenure, auditor independence and earnings management", Working Papers Series of Boston College, Chestnut Hill, MA.
- 21- Dechow, P. M. and I. Dichev, (2002). "The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors." The Accounting Review. No. 77, pp. 35-59.
- 22- Hamilton, J., Ruddock, C., Stockes, D. and Taylor, S. (2005), "Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism", working paper, available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4740846
- 23- Lennox C. S. (1998) , "Bankruptcy, Auditor Switching and audit Failure. Evidence from the UK1987-1994". Working Paper.
- 24- Miko , N. U. and Kamardin,H.(2014), "Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011.
- 25- Martinez, A. L. and G. M. R. Reis (2010). "Audit Firm Rotation and Earnings Management in Brazil." papers. ssrn. com/ sol3/ Delivery. . . /SSRN_ID1640260_code544594. Pdf. [14 July 2010].
- 26- Mauts R.K.and H.A Sharaf .(1961) . "The Phylosophy of Auditing ". Evanston American Accounting Association.
- 27- Mohamed Mostafa, D. ,& Hussien Habib ,M(2012). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt.
- 28- Schipper, K. (1989). "Commentary on earnings management". Accounting Horizons, 3(4): 91-102.
- 29- Schwartz, K. B. and K. Menon (1985). "Auditor Switches by Failing Firms." The Accounting Review, No. 60 (4), pp. 248-261.
- 30- Vanstraelen, A. (2000), "Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality", The European Accounting Review, Vol. 9 No. 3, pp. 419-442.
- 31- Walker P. L. , Lewis B. L. and Casterella J. R. (2001) , " Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence ". Accounting Enquiries, Vol. 10 Issue 2.