

## تأثیر اظهار نظر حسابرس بر فعالیت شرکت‌ها و پیامدهای آن بر دوره تصدی حسابرس

### محبوبه کمالی دولت آبادی، رویا دارابی\*

گروه حسابداری، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

#### چکیده

اهمیت حاکمیت شرکتی به خصوص پس از پیشامد رسوایی‌های مالی معاصر، مورد توجه محققان و سیاست‌گذاران قرار گرفته است و در این راستا حجم گسترده‌ای از تحقیقات به کیفیت صورت‌های مالی و قابلیت اطمینان آنها معطوف شده است، زیرا در اکثر موارد صورت‌ها و گزارشات مالی وضعیت واقعی شرکت را به درستی نشان نمی‌دادند. ابزار اصلی حاکمیت شرکتی برای اعتبار بخشی به صورت‌های مالی حسابرسی است و در این راستا حسابرس مستقل حسب استقلالی که داراست، نقش کلیدی دارد. از منظر دیگر، استفاده کنندگان از صورت‌های مالی (تصمیم گیرندگان) خواستار انجام حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل هستند زیرا انجام حسابرسی توسط شخصی حرفه‌ای که مستقل از واحد تجاری می‌باشد ارزش افزوده دارد، بدین نحو که با کاهش خطر اطلاعات، باعث کاهش هزینه سرمایه شرکت می‌گردد. لذا حفظ استقلال مقوله‌ای مهم برای حسابرس صورت‌های مالی می‌باشد حسابرسی ابزاری اطمینان‌بخش در زمینه کیفیت صورت‌های مالی است که به استفاده کنندگان صورت‌های مالی امکان اتخاذ تصمیماتی معقول را می‌دهد. در سال‌های اخیر با خصوصی شدن حرفه حسابرسی و گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی، تغییر حسابرس و تغییر اظهار نظرهای حسابرسی به پدیده‌ای مرسوم مبدل شده است. این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرس را خدشه‌دار کند و پیامد نامطلوب واکنش منفی سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش حسابرسی تعدیل شده (به ویژه اظهار نظر مشروط) را به همراه داشته باشد. از آنجا که تداوم تصدی بطور بالقوه تأثیرات متناقضی روی کیفیت حسابرسی دارد و اینکه تعریف کلاسیک کیفیت حسابرسی بصورت احتمال پیوسته اینکه یک حسابرس تحریفات بااهمیت را هم تشخیص (شایستگی) و هم گزارش (استقلال) نماید، ارائه می‌گردد. تأثیرات منفی تداوم تصدی روی شایستگی و استقلال می‌تواند منجر به تأثیرات متناقض روی احتمال شروط حسابرس شود.

**واژه‌های کلیدی:** اظهار نظر، حسابرسی، فعالیت‌های شرکت، دوره تصدی، ابقای حسابرس.

## ۱- مقدمه

با ایجاد شرکت‌های سهامی و به تبع آن منفک شدن مالکیت از مدیریت در شرکت‌های سهامی که تضاد منافع بین مدیران و سهامداران را به همراه داشته است، مفهومی به نام رابطه نمایندگی ایجاد شده است. زیرا این احتمال می‌رود که مدیران دست به رفتارهای فرصت طلبانه زده و تصمیماتی در جهت منافع خود و عکس منافع سهامداران بگیرند. از این رو، به خصوص پس از بحران‌های مالی معاصر مفهومی به نام حاکمیت شرکتی مورد توجه محققان و سیاست‌گذاران قرار گرفت. از آنجاکه طبق تحقیقات انجام شده روی رسوایی‌های مالی معاصر بالاخص شرکت‌هایی مانند انرون<sup>۱</sup>، ورلدکام<sup>۲</sup>، پارمالات<sup>۳</sup> و برادران لهنمن<sup>۴</sup> نتایج حاکی از آن بود که صورت‌های مالی وضعیت واقعی شرکت را نشان نمی‌داده‌اند. لذا بخشی از توجهات در بحث حاکمیت شرکتی به سوی کیفیت صورت‌های مالی معطوف شده است. حسابرس مستقل به عنوان شخص کلیدی در تضمین کیفیت صورت‌های مالی شناخته شده و گزارش صادره حسابرس به عنوان یکی از ابزارهای سودمند در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. بطوری که تصمیم‌گیرندگان در بازارهای مالی بطور اخص و سایر استفاده‌کنندگان چنین فرض می‌کنند که گزارش حسابرس بیانگر وضعیت جاری شرکت است. درجه ارتباطات حسابرس با صاحبکار یک موضوع عمده در برخورد علایق حسابرس بوجود می‌آورد، به دلیل اینکه روابط طولانی مدت ممکن است سبب رضایت حسابرس شده، که این رضایت مانع از کاوش بیشتر وی می‌شود. این برخورد علایق مربوط به ارتباط با صاحبکار، ممکن است استقلال او نسبت به صاحبکار و نهایتاً اعتبارش را، هنگام قضاوت در مورد صورت‌های مالی صاحبکارش تحلیل ببرد. این تحلیل رفتن به شکل تأثیر گذاشتن بر اظهارنظر حسابرس است. گزارش حسابرس بطور کلی به دو صورت تعدیل نشده (مقبول) و تعدیل شده است که قضاوت حسابرس در تشخیص و اظهارنظر نقش به‌سزایی دارد (گارسیا بلاندنا و آرگیلس بوش، ۲۰۱۳). چنانچه حسابرس با محدودیت دامنه حسابرسی یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط صاحبکار مواجه شود، منجر به اظهارنظر مشروط می‌شود. اظهارنظر مشروط فقط زمانی که حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، به نحو مطلوب ارائه شده است، منتشر می‌شود. اگر حسابرس معتقد باشد که وضعیتی که موجب تعدیل اظهارنظر شده، فراگیر و بااهمیت است، باید عدم اظهارنظر یا اظهارنظر مردود ارائه کند. بنابراین، اظهارنظر مشروط خفیف‌ترین نوع انحراف از اظهارنظر تعدیل نشده است (رفیعی و همکاران، ۱۳۹۳). در این مقاله به بررسی تأثیر اظهارنظر حسابرس بر فعالیت شرکت‌ها و پیامدهای آن بر دوره تصدی حسابرس پرداخته شده است.

## ۲- تقاضا برای حسابرسی

رسوایی‌های مالی اخیر در سطح بین‌الملل نظیر: برادران لمن، ساتیام<sup>۵</sup>، انگل<sup>۶</sup> و ایریش بانک<sup>۷</sup>، انرون، ورلدکام، تلکام<sup>۸</sup> و ... نگرانی‌هایی را در مورد کیفیت سود پدید آورده است. حسابرس مستقل نقش اساسی در فرآیند گزارشگری مالی و قابلیت اعتبار آن بازی می‌کند. در حالی که مسئولیت تهیه صورت‌های مالی برعهده مدیریت شرکت است ولی

<sup>1</sup> Enron

<sup>2</sup> World com

<sup>3</sup> Parmalat

<sup>4</sup> Lehman Brothers

<sup>5</sup> Satiyam

<sup>6</sup> Engel

<sup>7</sup> Irish Bank

<sup>8</sup> Telecom

در پی این رسوایی ها، انگشت اتهام به سوی حسابرسان نیز نشانه رفته است. برای مثال در رسوایی انرون علاوه بر مدیریت ارشد شرکت، حسابرس (مؤسسه حسابرسی آرتور اندرسون)<sup>۱</sup> نیز به خاطر عدم کشف تقلب های صورت پذیرفته مقصر شناخته شد. در این ارتباط این اجماع نظر وجود دارد که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین رسوایی هایی گشته است. در پی این وقایع، قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در پی ساز و کارهایی برای بهبود استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی بوده اند (حساس یگانه و آدینفر ۱۳۸۹). نیاز به حل تناقضات نمایندگی نیز محرک دیگری برای تقاضای حسابرسی با کیفیت بالا است. نامتقارن بودن اطلاعات بین صاحب سرمایه (ذینفعان) و نماینده (مدیر) موجب بروز اغتشاش ذهنی می شود و این نگرانی را پدید می آورد که نماینده، منافع شخصی خود را به هزینه صاحب سرمایه دنبال می کند بر اساس تئوری نمایندگی، صاحب سرمایه و نماینده به این نتیجه می رسند که به نفع هر دو طرف است که اغتشاش ذهنی کاهش یابد. لذا ترتیباتی را دنبال می کنند که منافع شخصی آن ها را هم راستا سازد. یکی از این ترتیبات، حسابرس مستقل است که ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی شرکت و افزایش تقارن اطلاعاتی است. هر چه تناقض نمایندگی بین مدیران و صاحبان سرمایه بزرگتر باشد، هزینه های نمایندگی بیشتر و نیاز به حسابرس مستقل با کیفیت بالا افزون تر خواهد بود نامتقارن بودن اطلاعات بین صاحب سرمایه (ذینفعان) و نماینده (مدیر) موجب بروز اغتشاش ذهنی می شود. حسابرس مستقل ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی شرکت و افزایش تقارن اطلاعات و در نتیجه کاهش اغتشاشات ذهنی است (علوی طبری و بذرافشان، ۱۳۹۲).

با در نظر گرفتن تئوری تضاد منافع میان مدیران و مالکان، می توان ادعا کرد که مدیران واحد های تجاری می توانند از انگیزه لازم برای دستکاری ارقام صورت های مالی به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردار باشند. به طور کلی ارقام تعهدی معمولاً همراه با برآوردها، پیش بینی ها و قضاوت های مدیریت می باشد. و به همین خاطر (یعنی ذهنی بودن آن) می تواند منجر به خطاهای عمدی و غیر عمدی در اندازه گیری ها شود. اما با توجه به مساله تضاد منافع بین مالکیت و مدیریت احتمال این که این خطاها به صورت عمدی از طرف مدیریت صورت گیرد بیشتر است. سئوالی که به وجود می آید، این است که چگونه می توان از سرمایه گذاران در برابر دستکاری ارقام صورت های مالی که به گفته شیفر<sup>۲</sup> دخالت هدفمند مدیران در فرآیند گزارشگری مالی برون سازمانی به منظور تحصیل منافع شخصی است، حمایت کرد. از طرفی حسابرسان با ارزیابی مستقل صورت های مالی از صحت و بی طرفی اطلاعات مربوط به وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان وجوه نقد مندرج در این صورت ها و این که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده اند، گزارش می دهند و به صورت های مالی اعتبار می بخشند. بنابراین یکی از راه های مؤثر در کنترل دستکاری توسط مدیران و اعمال نظره های مدیریت در انتخاب رویه های حسابداری، انجام حسابرسی می باشد. بدین صورت یک پل ارتباطی بین یافته های حسابرسان با افراد داخل و خارج شرکت از طریق اظهار نظر حسابرسی به وجود می آید که نقش مهمی در هشدار به استفاده کنندگان از صورت های مالی نسبت به شناخت مشکلات پیش روی شرکت ایفا می کند (رحیمیان و معصومی، ۱۳۹۳).

<sup>1</sup> Arthur Anderson

<sup>2</sup> Shleifer

## ۲- مسئولیت حسابرسان

با توجه به گسترش فعالیت های تجاری، کلیه افراد یک جامعه به طور مستقیم یا غیر مستقیم با سرمایه گذاری اندوخته خود در این فعالیت شرکت می کنند. قانون گذاران هم برای حفظ منافع مردم و سرمایه گذاران قوانین خاصی را تدوین نموده اند که سبب شده افراد، منابع مالی خود را با توجه به اطلاعاتی که حسابرسان از طریق اظهار نظر و گزارش حسابرسی در اختیار آنها قرار می دهند در بخش های مختلف سرمایه گذاری نمایند. بنابراین اگر این اطلاعات، نادرست و یا گمراه کننده ارائه شود، سبب زیان می گردد. بنابراین مسئولیت حسابرسان در برابر گزارش نادرست بیشتر از سایر افراد است و در مورد شرکت های سهامی عام و شرکت هایی که سهام آنها در بورس مورد معامله قرار می گیرد از حساسیت و اهمیت بیشتری برخوردار است. حسابرسان در برابر دو طبقه از اشخاص مسئول هستند :

۱. مسئولیت در مقابل صاحبکار ۲. مسئولیت در مقابل اشخاص ثالث صاحبکار و مدیران و یا صاحبان سرمایه، که رسیدگی به دفاتر اسناد و صورت های مالی را به حسابرس ارجاع و با وی قرارداد امضاء می کنند. این گزارش ها که عملکرد شرکت در یک دوره مالی است، برای استفاده سهامداران شرکت و طرح در مجامع عمومی شرکت ها تهیه می گردد. اشخاص ثالث افراد و مؤسساتی هستند که نسبت به صورت های مالی رسیدگی شده توسط حسابرس مستقل علاقمندند که با توجه به اطلاعات مندرج در گزارش های حسابرس اتخاذ تصمیم و یا سرمایه گذاری می کنند. از این رو اگر حسابرسان در گزارش خود سوء استفاده ها و اعمال خلاف رویه ای را عمداً یا سهواً گزارش نداده باشند، ممکن است زیان هایی متوجه هر دو طبقه بشود (وکیلی فرد و مران جوری ۱۳۹۳).

حسابرسان نسبت به عملیات حسابرسی دو نوع مسئولیت دارند: ۱. مسئولیت حاصل از قصور و اهمال و سهل انگاری در انجام وظیفه ۲. مسئولیت ناشی از اظهار نظر خلاف واقع با سوء نیت. مواردی که مسئولیت حاصل از قصور و اهمال و سهل انگاری در انجام وظیفه ممکن است پیش آید : ۱. عدم مراجعه حسابرس به اساسنامه، صورتحساب هیئت مدیره شرکت و یا مصوبات مجامع عمومی عادی و فوق العاده صاحبان سهام و یا عدم مراعات مقررات هنگام پرداخت سود و یا مزایای غیر نقدی به صاحبان سهام. ۲. قرارداد فیما بین حسابرس و مؤسسه، شرایط رسیدگی و وظایف و مسئولیت حسابرس را بطور کامل مشخص نکرده باشد. ۳. سهل انگاری و قصور کارکنان به عهده حسابرس و مدیری که گزارش حسابرسی را امضاء می کند، می باشد. ۴. در مورد موجودی های کالا وظیفه حسابرس این است که پیگردهای آنرا کنترل نماید و نحوه قیمت گذاری موجودی های کالا را مورد بررسی قرار دهد و بررسی کند تمام هزینه ها و بدهی های مربوط به موجودی های کالا در حساب ها منظور شده باشد. ۵. در صورتی که حسابرس بداند که جزء اقلام حساب های دریافتنی مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول وجود دارد وظیفه دارد مراتب را در گزارش حسابرسی اعلام نماید. ۶. حسابرس وظیفه دارد در مورد کفایت و یا عدم کفایت ذخیره کافی نسبت به بدهی های مالیاتی و یا سایر بدهی ها در گزارش خود اشاره نماید. ۷. حسابرس باید در مورد صورت های مالی صریحاً اظهار نظر نماید. ۸. حسابرس باید در حفظ اسرار مؤسسه مراقبت های کافی به عمل آورد. ۹. حسابرس نمی تواند صرفاً به عذر اینکه کشف تقلب یا اختلاس مشکل بوده است از خود سلب مسئولیت نماید. زیرا کشف تقلب و اختلاس از وظایف حسابرس است. مواردی که مسئولیت گزارش خلاف واقع ناشی از سوءنیت شناخته می شود: ۱. در صورتی که حسابرس بر عدم صحت صورت های مالی آگاه شود و موضوع را گزارش نکند. ۲. در صورتی که مجمع عمومی شرکت حسابرس را برای رسیدگی به حساب های سال جاری انتخاب نکرده، حسابرس از جهت عدم تقدیم گزارش مسئولیتی ندارد. ۳. اگر حسابرس در مورد ترازنامه اظهار نظر مطلوب و مقبول ارائه نماید و معلوم گردد یک قلم دارایی ارزش کمتری داشته و در نتیجه این امر، هیچ ضرری به شرکت وارد نگردیده حسابرس مسئولیتی نخواهد داشت. ۴. اگر

حسابرس بداند مدیران شرکت خارج از محدوده اختیارات خود عملی انجام داده اند و آنرا گزارش ننماید، مسئول است (جامعی و همکاران، ۱۳۹۱).

#### ۴- مدل های نقش حسابرسی

اغلب تحلیل گران مدل های نقش حسابرسی را در موارد زیر تقسیم بندی می کنند:

##### ۱- مدل شبه قضایی

بر طبق این مدل، نقش حسابرسان را قانون تعیین می کند و قانون از طریق اعطای اختیارات به حسابرس، نقشی شبیه قضایی برای وی قائل است. مثلاً قانون شرکتها مصوبه سال ۱۹۸۵ انگلستان، وظیفه و نقش حسابرس را بررسی دقیق و انعکاس عادلانه شرکت از طریق صورت های مالی تعیین می کند. بر طبق ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت ایران مصوب ۱۳۴۷ "بازرسان مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته اند، اظهار نظر کنند".

##### ۲- مدل مسئولیت اجتماعی

برخی استدلال می کنند که نقش حسابرس را نمی توان در چارچوب مسئولیت های صرفاً قانونی محدود کرد. انتظارات جامعه، مسئولیت های دیگری را در مقابل حسابرس قرار می دهد که بعضاً به طور داوطلبانه مورد پذیرش حرفه حسابرسی قرار می گیرد. بر طبق پژوهش های بعمل آمده انتظارات جامعه از حسابرس بر اساس این مدل به ویژه در کشورهای پیشرفته صنعتی به شرح زیر است:

- کشف تقلب و کارهای غیر قانونی مدیران.
- گزارش در مورد کارایی و شایستگی مدیران.
- گزارش در مورد کنترل های داخلی شرکتها.
- حفظ منافع سایر استفاده کنندگان از صورت های مالی (به جز سهامداران) از قبیل سرمایه گذاران بالقوه، کارکنان شرکت، دولت و غیره در گزارشگری حسابرسی.

##### ۳- نظریه مباشرت و نظارت

علاوه بر دو نظریه فوق، نظریه سومی وجود دارد که بر اساس آن مدیران، مباشران سهامداران تلقی می شوند و در جهت اطمینان بخشی برای سرمایه گذاران و تأیید عملکرد برای مدیران از حسابرس یک نقش نظارتی مورد انتظار است. از مجموع تئوری های فوق چنین می توان نتیجه گرفت که:

الف) در چارچوب مسئولیت های قانونی، نقش حسابرس مشابه نقش قاضی است. به عبارت دیگر قانون گذار به عنوان نماینده جامعه از حسابرس انتظار دارد که در ارتباط با صورت های مالی، نقش مشابه نقش قاضی در ارتباط با دعوی قانونی به عهده بگیرد و لذا جهت تسهیل اجرای این نقش اختیاراتی که در قوانین کشورهای مختلف میزان آن فرق می کند، به وی اعطاء می نماید.

ب) در یک چارچوب وسیع تر از مسئولیت های صرفاً قانونی، جامعه از حسابرس انتظاراتی دارد که این انتظارات با وظیفه ای که حسابرس به موجب قانون یا سایر معیارها برای خود قائل است، فاصله دارد که آن فاصله را "فاصله انتظارات" می نامند.

پ) مدیران به عنوان مباشران سهامداران به اهمیت صورت‌های مالی حسابرسی شده، واقفند و خواهان انجام حسابرسی با کیفیتی مطلوب توسط حسابرسان مستقل می‌باشند.

بررسی تحولات اخیر در گزارشگری حسابرسی محافل حرفه‌ای جوامع پیشرفته نشان می‌دهد که نمی‌توان تحولات اخیر را صرفاً از زاویه یکی از این نظریه‌ها توجیه نمود. بلکه این مدل‌ها همزمان و با تأثیرات متقابل بر یکدیگر در تعیین نقش کنونی حسابرس و نحوه گزارشگری وی دخالت داشته‌اند. در عین حال از میان تئوری‌های فوق، مدل مسئولیت اجتماعی حسابرسان بیش از مدل‌های دیگر پاسخگوی تحولات اخیر گزارشگری است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۰).

##### ۵- هدف از حسابرسی صورت‌های مالی

فلسفه اصلی حسابرسی اعتباربخشی به اطلاعات صورت‌های مالی است؛ زیرا اطلاعات مزبور مبنای تصمیم‌گیری گروه‌های مختلفی نظیر: سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، کارگزاران، مدیران، مشاوران مالی، تحلیلگران، اعتبار دهندگان و دولت قرار می‌گیرد. بنابراین حسابرسی از دیدگاه کاربران مزبور به ویژه سهامداران زمانی سودمند است که حسابرسان طی رسیدگی‌های خود به بررسی و ارزیابی برقراری تداوم فعالیت، عاری بودن صورت‌های مالی از اشتباه، تخلف و تقلب با اهمیت و اعمال غیر قانونی مؤثر، بر فعالیت واحد مورد رسیدگی بپردازند و میزان موافقت خود را با رعایت موارد مزبور اعلام کنند. بر اساس بیانیه شماره یک هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری باید اطلاعاتی را فراهم کند که برای سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و سایر تصمیمات مشابه مفید واقع شود. برای مفید بودن اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری افراد مزبور، هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی ایجاد می‌کند که اطلاعات مربوط به گونه‌ای مناسب و بدون دستکاری و سوءگیری کامل افشا شود. افشای اطلاعات در حسابداری واژه‌ای فراگیر است و بعضاً به عنوان اصل افشای اطلاعات شناخته می‌شود که تقریباً تمام فرایند گزارشگری مالی را در بر می‌گیرد و بر کلیه جوانب از جمله نوع گزارش صادره مؤثر است. شایان ذکر است که با جدایی مالکیت از مدیریت در شرکت‌های سهامی، مدیران به عنوان نماینده سهامداران شرکت را اداره می‌کنند و مسئولیت تشریح چگونگی اداره شرکت و قابلیت‌های مدیریت در مصرف منابعی که در اختیار آنها قرار گرفته، بر عهده حسابرس از طریق صدور گزارش حسابرسی می‌باشد (امینی و همکاران، ۱۳۹۰).

هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس در باره درستی تهیه و ارائه صورت‌های مالی از کلیه جنبه‌های بااهمیت در انطباق با اصول متداول حسابداری، اظهارنظر کند. حسابرس باید درباره اینکه آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. حسابرس برای تعیین نوع اظهارنظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر (استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، ۱۳۸۹).

##### ۶- گزارش و اظهارنظر حسابرسی

گزارش و اظهارنظر حسابرسی را می‌توان به صورت زیر تبیین کرد:

محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار ارائه می‌کنند. شهادت‌دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای آنها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده

حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است. شهادت‌دهی عبارت است از: گزارش قضاوتی، بر مبنای شواهد متقاعدکننده، توسط فردی مستقل، ذیصلاح و مطلع، در خصوص درجه انطباق تمامی جوانب بااهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط یک بنگاه با معیارهایی که از قبل تعیین شده است. بنابراین، مهمترین و با ارزش‌ترین خدمت حرفه ای حسابرس، اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره مطلوبیت صورت‌های مالی است. خلاصه انواع اظهارنظر حسابرسان بر طبق استانداردهای حسابداری ایران، به شرح ذیل است:

۱- اظهارنظر مقبول ۲- اظهارنظر مشروط ۳- اظهارنظر مردود ۴- عدم اظهارنظر

۱- نظر مقبول باید در مواردی اظهار شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، از تمام جنبه های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. نظر مقبول به طور ضمنی بیانگر آن است که هر گونه تغییر در اصول حسابداری یا در روش‌های کاربرد این اصول و آثار آنها به نحوی مناسب تعیین و در صورت‌های مالی درج و یا افشا شده است.

در مواردی که حسابرس نظری غیر از مقبول اظهار می کند باید تمام دلایل اصلی را به روشنی در گزارش خود توصیف و در صورت امکان، آثار مالی مربوط را بر صورت‌های مالی بیان کند. این گونه اطلاعات در بند یا بندهای جداگانه و پیش از بند اظهارنظر ارائه می شود و می‌تواند به یادداشت توضیحی صورت‌های مالی که موضوع را به تفصیل شرح داده است، نیز عطف داشته باشد.

اظهارنظر حسابرس با این نوع تأمین اطمینان در شکل غیر مطلق، اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. اما عواملی چون قضاوت، استفاده از نمونه‌گیری در رسیدگی‌ها، محدودیت‌های ذاتی سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی موجب این است که دستیابی به اطمینان مطلق در حسابرسی ممکن نشود. بند اظهارنظر گزارش حسابرس حاوی نظر صریح حسابرس در این باره می باشد که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر (استاندارد حسابداری شماره ۷۰، ۱۳۸۴). گزارش حسابرسی وسیله ای است که از طریق آن حسابرس، نظر خود را در خصوص قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان از آن صورت‌ها منتقل می کند.

## ۷- تأثیر اظهارنظر حسابرس بر فعالیت شرکت‌ها

ماده ۱۰ آیین نامه انضباطی بورس مقرر می دارد:

"حساب‌ها و صورت‌های شرکت باید به گونه ای تنظیم گردد که حسابرس و بازرس قانونی نسبت به آنها اظهارنظر مردود و یا عدم اظهارنظر ارائه نکرده باشد. در آن صورت بلافاصله معاملات سهام شرکت متوقف و تا رفع مواردی که موجب ارائه اظهارنظر مردود و یا عدم اظهارنظر گردیده است، به تشخیص هیئت مدیره سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار توقف ادامه خواهد داشت." بعنوان یک مصداق عملی بورس اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۷۸/۵/۲۴ معاملات سهام ۵ شرکت پذیرفته شده در بورس را متوقف کرد. گزارش حسابرسی چهار شرکت از نوع عدم اظهارنظر و گزارش حسابرسی یک شرکت از نوع مردود بوده است. از نظر سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار، گزارش مردود یا عدم اظهار نظر، نمایانگر اعتبار پایین صورت‌های مالی است و به همین دلیل داد و ستد سهام شرکت‌های یاد شده متوقف گردید. این کار اصولی و منطقی است، زیرا داد و ستد بر مبنای سود هر سهم (EPS) و دیگر اطلاعات نامعتبر صورت‌های مالی به سهامداران به ویژه سهامداران جزء صدمات مالی جدی وارد می کند. این اقدام در بلند مدت به

تقویت سیستم های اطلاعاتی شرکت ها و در نتیجه استحکام پایه های اطلاعاتی بورس کمک می کند و تأمین کننده شفافیت اطلاعات مورد لزوم خواهد بود (وکیلی فرد و مران جوری، ۱۳۹۳).

## ۸- گزارش مشروط حسابداری و پیامدهای آن

به دلیل نیاز به حسابرسی و همچنین به دلیل این که گزارش حسابرسی پل ارتباطی بین حسابرس و استفاده کنندگان از آن محسوب می شود، این گزارش باید از دید استفاده کنندگان، قابل فهم، عینی و منبع اطلاعاتی مربوط به شمار آید. ارتباط در اینجا به این معنی است که گزارش حسابرسی، باعث تغییر در تصمیمات شود، در غیر این صورت، استفاده کنندگان به گزارش حسابرسی اتکا نخواهند کرد.

یکی از اطلاعاتی که سرمایه گذاران در تصمیم گیری های خود از آن بهره می برند، گزارش مشروط حسابرسی است. با توجه به این موضوع که حسابرس هنگامی اظهار نظر مشروط ارائه می کند که حداقل در طی دوره مورد رسیدگی، یک عدم قطعیت قابل توجه، که مدیریت نمی تواند یا مایل نیست آن را تقویم و در صورت های مالی منعکس کند، وجود داشته باشد (مهدوی و غیوری مقدم، ۱۳۸۹). می توان انتظار داشت که گزارش مشروط، سبب ایجاد پیامدهای اقتصادی و مالی برای مؤسسات و بنگاه های اقتصادی در بازارهای مالی شود. فرایند تصمیم گیری را می توان در تأثیر اطلاعات منتشر شده از صورت های مالی در گزارش مشروط، ملاحظه کرد. یعنی اطلاعات مالی منتشر شده، زمینه ساز پیش بینی و صدور گزارش مشروط توسط حسابرسان است. در صورتی که نظر حسابرس با نظر سهامداران و سرمایه گذاران متفاوت باشد، با توجه به دسترسی رسمی حسابرس به اطلاعات درون سازمانی نظر وی مورد واکنش سهامداران قرار می گیرد و ممکن است موجب به وجود آمدن پیامدهایی برای شرکت های دریافت کننده گزارش مشروط حسابرسی شود.

گزارش حسابرسی موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و همچنین موجب اعتبار بخشیدن به گزارش های سالانه شرکت ها می شود، اما دریافت گزارش تعدیل شده موجب کاهش کیفیت اطلاعات و بیانگر نوعی شکاف اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه گذاران است، به بیان دقیق تر دریافت گزارش تعدیل شده توسط شرکت ها، نشان دهنده عدم تقارن اطلاعاتی است اعلام گزارش مشروط حسابرسی یک زمینه را برای این ادعا فراهم می آورد که استفاده کنندگان از یک ریسک غیرعادی در شرکت آگاه می شوند؛ بنابراین اگر گزارش مشروط به ایجاد تغییرات مشخص و واضح در ریسک عادی شرکت منجر گردد، آنگاه حسابرس توانسته است پیام خود را به اطلاع خوانندگان برساند. گزارش مشروط، بر اعتبار صورت های مالی شرکت ها تأثیر منفی می گذارد (ستایش و گرگانی فیروزجاه، ۱۳۹۳).

تحقیقات تجربی انجام شده درباره شروط حسابرسی به دو گروه تقسیم می گردند: یک گروه فرایند تصمیم گیری حسابرس را برای رسیدن به گزارش مشروط (به خصوص شروط مهم و اساسی) مورد مطالعه قرار می دهد و گروه دیگر، تأثیر گزارش های مشروط بر گروه های استفاده کننده را بررسی می نماید.

در تحقیقات فرایند تصمیم گیری می توان، تأثیر اطلاعات منتشر شده در صورت های مالی را در گزارش مشروط ملاحظه نمود. یعنی اطلاعات مالی منتشر شده، زمینه ساز پیش بینی و صدور گزارش مشروط توسط حسابرسان می باشد.

در تحقیقات گروه دوم، میزان مفید بودن شروط حسابرسی مورد پژوهش قرار گرفته است. نتایج این تحقیقات، تأثیر انتشار شروط حسابرسی بر اشخاص مختلف را نشان می دهند. در حالیکه در مورد تأثیر آنها روی قیمت بازار و سهام، نتایج یکنواخت حاصل نشده است. نظرات حسابرس ممکن است با ارزیابی های قبلی بازار همسو باشد و اطلاعاتی را



منعکس کند که بازار سهام از آنها مطلع است، در آن صورت نمی‌توان شروط حسابرسی را بر رفتار اقتصادی چندان موثر دانست (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱).

در بسیاری از تحقیقات رابطه بین واکنش منفی بازار سرمایه و اظهارنظر مشروط حسابرسی یافت شده است (دوپاچ<sup>۱</sup> و همکاران، ۱۹۸۶؛ جونز<sup>۲</sup>، ۱۹۹۶؛ فلیک و خبر ویلسون<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴؛ منون و ویلیامز، ۲۰۱۰). بنابراین به اظهارنظر مشروط حسابرسی با این دید نگریسته می‌شود. تحقیقات دیگری به بررسی چگونگی تأثیر اظهارنظر مشروط بر به موقع بودن افشای سود را مورد بررسی قرار داده‌اند. تحقیقاتی از جمله تحقیق ویترو<sup>۴</sup> (۱۹۸۰)، الیوت<sup>۵</sup> (۱۹۸۲) و سلطانی (۲۰۰۲) عموماً به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌های دارای اظهارنظر مشروط نسبت به شرکت‌های دارای اظهارنظر مقبول حسابرسی سود خود را دیرتر اعلام می‌کنند (کولینان<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰). بنی مهد و محسنی شریف (۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی عوامل مؤثر بر رتبه بندی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از لحاظ کیفیت افشای اطلاعات و به موقع بودن پرداختند. عوامل تأثیر گذار بر رتبه بندی شرکت‌ها شامل اندازه شرکت، بازده دارایی‌ها، اهرم مالی، نوع حسابرس، نوع گزارش حسابرسی، درصد مالکیت سهامدار عمده، نوع واحد تجاری و نوع صنعت در نظر گرفته شده بود. در این تحقیق برای متغیر نوع گزارش حسابرسی متغیری مصنوعی تعریف شده بود، به این صورت که اگر شرکت‌ها اظهارنظر مقبول دریافت کرده باشد عدد ۲ و در غیر این صورت عدد ۱ در نظر گرفته می‌شود. در نهایت، نتایج تحقیق حاکی از این بود که رتبه افشای اطلاعات با اندازه و نوع صنعت ارتباط معنی دار مثبت، اما با نوع گزارش حسابرسی و درصد مالکیت سهام رابطه معنی دار و منفی دارد. یعنی اگر گزارش حسابرسی مقبول باشد، نشان از افشای به موقع اطلاعات شرکت دارد. مرادی و پورحسینی (۱۳۸۹) به بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های بورس تهران پرداختند. یکی از این ویژگی‌ها نوع اظهارنظر حسابرسی بود. آنها دریافتند که شرکت‌هایی که اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد آنها به شکل مقبول باشد، زودتر از شرکت‌هایی که اظهارنظر غیر مقبول دریافت می‌کنند، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند. در نتیجه تأخیر در انتشار صورت‌های مالی آنها نیز کمتر است.

## ۹- دوره تصدی حسابرسی

دوره تصدی حسابرسی به تعداد سال‌های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحبکار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می‌دهد، اطلاق می‌شود. انجام عملیات حسابرسی صاحبکار توسط یک مؤسسه حسابرسی طی سنوات متمادی، به دلیل آشنایی تیم حسابرسی با عملیات حسابرسی صاحبکار، می‌تواند مؤثرتر صورت گیرد (پیرر<sup>۷</sup> و همکاران، ۱۹۸۴ و الموتاری<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). دوره تصدی حسابرسی کوتاه مدت تعریف می‌شود، زمانی که حسابرسی، حسابرسی صورت‌های مالی شرکت را برای مدت دو یا سه سال در اختیار داشته باشد. دوره تصدی حسابرسی زمانی بلندمدت تعریف می‌شود که حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت را برای مدت نه یا ده سال در اختیار داشته باشد.

<sup>1</sup> Dupuch

<sup>2</sup> Jones

<sup>3</sup> Flake & Wilson Khebr

<sup>4</sup> Whittred

<sup>5</sup> Eliot

<sup>6</sup> Cullinan

<sup>7</sup> Pierre

<sup>8</sup> Almutairi

بر مبنای این دو تعریف دوره حسابرسی میان مدت دوره زمانی است که حسابرس صورت‌های مالی یک شرکت را به مدت چهار تا هشت سال انجام دهد (آدیمی<sup>۱</sup> و همکاران ۲۰۱۲).

### ۱-۹- لزوم چرخش حسابرس و نظریه های مرتبط با آن

قصور در حسابرسی و در نتیجه ایجاد تردید در کیفیت کار حسابرسان به صورت جدی بر قیمت سهام در بازار سرمایه تأثیر گذاشته و علاوه بر آن، اثر آن بر فرآیند تصمیم گیری منطقی استفاده‌کنندگان، تقاضای عمومی دال بر توجه بیشتر به قابلیت اعتماد گزارش های حسابرسی و نظارت گسترده بر فعالیت حسابرسان را به دنبال داشته است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و سازمان‌های ناظر حرفه از دیرباز نگران تأثیر دوره تصدی بلند مدت حسابرسی شرکت توسط یک حسابرس بوده‌اند. سازمان‌های ناظر بر حرفه، به دلیل اثرات منفی دوره تصدی بلند مدت بر استقلال حسابرس، از آن به عنوان یک تهدید بر کیفیت حسابرسی یاد می‌کنند. براین اساس آنها به دنبال محدود نمودن طول دوره تصدی حسابرسان در سطح مؤسسه حسابرسی و یا شرکاء حسابرسی بوده‌اند و نگرانی اصلی در این زمینه این است که با افزایش طول دوره تصدی حسابرس، استقلال حسابرس کاهش خواهد یافت و در نتیجه، حسابرسان تمایل بیشتری برای کنار آمدن و پذیرفتن شیوه‌های گزارشگری شرکت‌ها خواهند داشت و این به معنای کاهش کیفیت حسابرسی با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی می‌باشد. در نقطه مقابل، عده‌ای بر این باور هستند که افزایش طول دوره تصدی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود زیرا که حسابرسان برای ارتقاء کیفیت حسابرسی نیاز به شناخت کسب و کار خاص مشتری بوده و این دانش و شناخت در طول زمان به دست می‌آید. از این‌رو، این گروه اعتقاد دارند که افزایش طول دوره تصدی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در پی ساز و کارهایی برای بهبود، استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی بوده اند (لی<sup>۲</sup> ۲۰۰۷). از جمله این تلاش‌ها می‌توان به موضوع چرخش اجباری حسابرسان اشاره کرد. چرخش اجباری حسابرسان ممکن پیامدهای اقتصادی مهمی از جمله افزایش کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد. مجامع حرفه‌ای و صاحب نظران با توجه به اینکه چرخش اجباری حسابرس بر هر یک از عناصر کیفیت حسابرسی یعنی تخصص و استقلال حسابرس، تأثیر مختلفی دارد، دارای دیدگاه‌های متفاوتی در این خصوص می‌باشند. مطالعاتی که تاکنون در این خصوص انجام گرفته است بعضاً دارای نتایج کاملاً متفاوتی می‌باشد. در این رابطه فدراسیون بین‌المللی حسابداران در آئین رفتار حرفه‌ای خود بیان می‌دارد: هنگامی که شرکای حسابرسی با تجربه و دانش لازم، محدود باشند، چرخش شریک ممکن است حفاظت مناسبی نباشد و در این رابطه باید حفاظت‌های دیگری به کار گرفته شود مثل درگیر ساختن حسابدار حرفه‌ای دیگری از داخل یا خارج مؤسسه، جهت مرور کار انجام شده یا در صورت لزوم جهت مشورت که ارتباطی با تیم اطمینان ندارد (آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، برگردان: ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳).

<sup>1</sup>Adimee

<sup>2</sup>Li

## ۲-۹- حامیان و مخالفان تغییر حسابرِس

حامیان تغییر حسابرِس 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 بیطرفانه تری را اعمال کنند. حضور طولانی مدت حسابرِس 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). همچنین آنها تمایل حسابرسان را به حفظ صاحبکار از طریق حمایت از او را، دلیل دیگری برای تصویب قوانین محدود کننده مطرح می‌کنند؛ چرا که حسابرِس در سال‌های اولیه فعالیت برای صاحبکار جدید متحمل هزینه‌های اولیه‌ای می‌گردند که به منظور جبران آنها، به حفظ صاحبکار خود تمایل دارد (دیویس<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرِس عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنها عوامل دیگری هست که حسابرسان را به حفظ استقلال وادار می‌کند؛ به عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می‌گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه آنها ساختارهایی است که مانع رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. آنها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان، شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب توانایی آنها در مورد مناسب بودن یا نبودن روشهای حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین رابطه طولانی مدت حسابرِس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (چن<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۴). به اعتقاد آنها تغییر حسابرِس باعث خواهد شد، اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی کاهش، و از این رو اعتبار حسابرسی کاهش یابد. از سوی دیگر هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرِس و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (ساینیت<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴).

مخالفان چرخش اجباری هم چنین بیان می‌کنند که استانداردها و روش‌های جاری، منافع مطرح شده در دیدگاه حامیان چرخش اجباری را فراهم می‌کند و چرخش عادی کارکنان و مدیریت صاحبکار، بررسی‌های شریک دوم و بررسی همپیشگان همانند چرخش اجباری عمل می‌کند. در همین راستا؛ باتز<sup>۴</sup> و همکاران (۱۹۸۲) در تحقیق خود شواهدی ارائه می‌کنند که همان طور که چرخش حسابرِس می‌تواند به سطوح پایین‌تر اهمیت منجر گردد، چرخش کارکنان نیز می‌تواند تأثیرات مشابهی داشته باشد. نتایج تحقیقات پیر و اندرسون<sup>۵</sup> (۱۹۸۴) نشان می‌دهد، احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در سالهای ابتدایی کار حسابرسان افزایش می‌یابد. والکر<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۰۱) نیز مشاهده کردند که میزان شکست‌های حسابرسی در روابط طولانی حسابرِس- صاحبکار کمتر است. گایگر و راگاناندان<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) با بررسی شرکت‌هایی که طی سال‌های (۱۹۹۶ تا ۱۹۹۸) درخواست ورشکستگی داده بودند، به این نتیجه رسیدند رابطه مثبتی بین دوره تصدی حسابرِس و احتمال اینکه شرکت ورشکسته در سال قبل از ورشکستگی، گزارش مشروط از بابت تداوم فعالیت دریافت کرده باشد، وجود دارد. چی و دوگار<sup>۸</sup> (۲۰۰۵) نشان دادند با افزایش دوره تصدی، تمایل حسابرسان به انتشار گزارش حاوی شرط تداوم فعالیت کاهش می‌یابد. کاپلی و دوسه<sup>۹</sup> (۱۹۹۳) نیز دریافتند حسابرسی‌های با کیفیت ضعیف با افزایش دوره تصدی افزایش می‌یابد. نتایج تحقیق

<sup>1</sup>Davis<sup>2</sup>Chung<sup>3</sup>Sinnett<sup>4</sup>Batz<sup>5</sup>Pierre and Anderson<sup>6</sup>Walker<sup>7</sup>Geiger and Raghunandan<sup>8</sup>Choi and Doogar<sup>9</sup>Copley and Doucet

وانسترالن<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) حاکی از این است که همکاری‌های طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، احتمال صدور گزارش مقبول از سوی حسابرسان را افزایش می‌دهد. نتایج تحقیقات باتز و همکاران (۱۹۸۲) نشان می‌دهد قضاوت حسابرسان تحت تأثیر روابط بلندمدت حسابرس و صاحبکار است. رابرت کنچل و وانسترالن<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) معتقدند دوره تصدی کوتاه مدت ممکن است صلاحیت حسابرس را تحلیل ببرد به دلیل اینکه حسابرس اطلاعات کمی در مورد آن شرکت دارد. از طرف دیگر استقلال حسابرس را ممکن است تحت تأثیر قرار دهد، زیرا حسابرس تمایل به حفظ صاحبکار جدید برای مدت به اندازه کافی بلند دارد تا بتواند هزینه‌های اولیه حسابرسی نخستین را جبران کند.

برخی از صاحب نظران نیز بر این باورند، که هرچند چرخش حسابرس دارای منافع است و لیکن هزینه‌های ناشی از آن بیش از منافع حاصل شده می‌باشد. چی و دوگار (۲۰۰۵) معتقد است اعمال سیستم چرخش اجباری حسابرس می‌تواند منجر به افزایش حق الزحمه حسابرس، هزینه‌های نظارت و کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود. بنابراین وضع این قانون به منظور حفاظت از منافع عموم می‌تواند منجر به تحمیل هزینه‌های اقتصادی شود که می‌توان در سایه وجود کمیته حسابرسی خوب از آن اجتناب نمود. با مطالعه تحقیق‌های انجام گرفته راجع به چرخش حسابرس و طول دوره تصدی مشاهده می‌شود که عمده دلایل مخالفان با چرخش حسابرس به شرح زیر می‌باشد:

۱- از دست رفتن شناخت نسبت به عملیات صاحبکار و کاهش اثربخشی حسابرسی.  
 ۲- وجود عواملی که با هزینه کمتر، استقلال حسابرس را حفظ می‌کنند، نظیر: انگیزه‌های حسابرس برای حفظ شهرت و نگرانی وی از ترس دعاوی حقوقی علیه وی.

۳- هزینه‌های سنگین حسابرسی نخستین.

از طرفی طرفداران معتقدند از ۳ طریق ذیل چرخش حسابرس باعث حفظ و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود:

۱- محدود نمودن سودهای آتی حسابرس و از بین رفتن انگیزه‌های اقتصادی جهت مخدوش شدن استقلال وی.  
 ۲- از بین بردن ارتباطاتی که در نتیجه تصدی طولانی مدت حسابرس بین وی و صاحبکار شکل می‌گیرد و منجر به کاهش استقلال فکری وی می‌شود.

۳- ایجاد یک دیدگاه نو در حسابرس و عمق بخشیدن به شناخت حسابرس از ساختار کنترل داخلی و عملیات صاحبکار و به دنبال آن انجام حسابرسی با اثربخشی و کیفیت بیشتر.

طرفداران و منتقدان چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، هر کدام دلایل قابل توجهی برای انجام و عدم انجام این کار دارند. قابل توجه اینکه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در نشریه مفهومی شماره ۳۷ تشخیص داده است که چرخش مؤسسات حسابرسی تغییر قابل توجهی در وضع موجود ایجاد می‌کند که این امر ریسک و هزینه‌های عمده‌ای را در برخواهد داشت. گزارش دیوان محاسبات آمریکا نشان می‌داد که در سال اول چرخش الزامی مؤسسات حسابرسی هزینه‌های مرتبط با حسابرسی بیش از ۲۰ درصد افزایش خواهد یافت. همچنین، مطالعات دیوان محاسبات آمریکا نشان می‌دهد که به دنبال چرخش الزامی مؤسسات حسابرسی هزینه‌های مرتبط با حسابرسی در سال اول در مقایسه هزینه‌های تکراری ناشی از عدم تغییر مؤسسات ممکن است بین ۴۳ درصد تا ۱۲۸ درصد افزایش یابد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۴).

<sup>1</sup> Vanstraelen

<sup>2</sup> Robert knechel and Vanstraelen

### ۱۰- لزوم چرخش حسابرس در ایران - دوره تصدی حسابرس

مطابق با تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار "مؤسسات حسابرسی و شرکاء یا مدیران مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی (شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار یا بازارهای خارج از بورس و شرکت‌های فرعی متعلق به آنها - شرکت‌های سهامی عام با عرضه عمومی - نهادهای مالی موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران و حسابرس طرحهایی که متقاضی انتشار عمومی اوراق مشارکت مشمول ثبت نزد سازمان هستند) مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص مذکور پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره ۴ ساله مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکاء یا مدیران از مؤسسه قبلی، شریک یا مدیر مسئول کار در دوره ۴ سال قبل، نمی‌تواند تا ۲ سال با حضور به عنوان شریک یا مدیر در مؤسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند." مطابق با دستورالعمل مذکور تعویض حسابرس برای اشخاص حقوقی فوق بعد از ۴ سال اجباری گردید.

سازمان حسابرسی به عنوان شخصیت قانون‌گذاری اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در کشور، در نشریه ۱۲۳ آئین رفتار حرفه‌ای چنین بیان شده است: بکارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سال‌های متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد و در چنین شرایطی حسابدار حرفه‌ای مستقل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بیطرفی انجام دهد. از جمله اقدامات کنترلی و حفاظت‌هایی که می‌توان در این زمینه انجام داد چرخش اعضای ارشد تیم حسابرسی، درگیر نمودن یک حسابدار حرفه‌ای اضافی جهت مرور کار انجام شده اعضای ارشد یا مشورت در صورت لزوم، و در نهایت مرور کیفیت کار به صورت داخلی اما مستقل می‌باشد (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۸۹).

### بحث و نتیجه گیری

در سال‌های اخیر با خصوصی شدن حرفه حسابرسی و گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی تغییر حسابرس و تغییر اظهارنظرهای حسابرسی به پدیده‌ای مرسوم تبدیل گردیده است این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرسی را خدشه دار کند و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد به علاوه این اثر می‌تواند مانع از جریان صحیح، کارا و اثربخش سرمایه در بازار اوراق بهادار شود و هزینه‌های تامین مالی را افزایش دهد. تحقیقات نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران واکنش منفی نسبت به گزارش حسابرسی تعدیل شده (به ویژه اظهارنظر مشروط) نشان می‌دهند و این تعدیل را به عنوان خبری منفی تلقی می‌کنند (منون و ویلیامز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). این تحقیقات نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران، گزارش مقبول را ترجیح می‌دهند. انتشار گزارشات مالی در راستای ادای وظیفه پاسخگویی مدیران در برابر استفاده‌کنندگان و ذینفعان شرکتی است و بالتبع شفافیت در گزارشات مالی، بر فرآیند تصمیم‌گیری و کاهش مخاطرات مربوط اثر گذار است. اما با توجه به شکاف ناشی از تضاد نمایندگی بین مدیریت و مالکیت از کجا می‌توان اطمینان یافت که اطلاعات گزارش شده گویای واقعیت و پاسخگویی منصفانه مدیریت است. به عنوان یک راه حل در چنین شرایطی برای اجتناب یا حداقل کردن چنین تضادی، مالک می‌تواند به سیستم نظارتی متوسل شود. حسابرسی صورت‌های مالی یک ساز و کار نظارتی کاهش اطلاعات نامتقارن است. حسابرسان مستقل به دلیل اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی منتشر شده توسط شرکت‌های سهامی عام و در نتیجه کاهش

<sup>1</sup> Menon and Williams

ریسک اطلاعات، نقش با ارزش در بازار سرمایه ایفا می‌کنند. اما به دنبال رسوایی‌های مالی شرکتی و بحران مالی طی دو دهه اخیر که منجر به فروپاشی شرکت‌های بزرگ مثل انرون، آدلفی<sup>۱</sup> و ورلدکام شد، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی سال ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند (حساس یگانه و غلامزاده‌لداری، ۱۳۹۱). استدلال می‌شود که رابطه دراز مدت حسابرس - صاحبکار می‌تواند باعث سهل انگاری و قصور حسابرس در انجام نقش اعتبار دهی خود شود (لی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

با توجه به رسوایی‌های مالی ذکر شده و همچنین به منظور افزایش نقش اعتباردهی حسابرسی، از یک طرف، سیاست‌گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش‌هایی را برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. برای مثال، شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را تحت عنوان "چارچوب کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. همچنین خزانه‌داری استرالیا گزارش "کیفیت حسابرسی در استرالیا - یک مرور راهبری" را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود (حساس یگانه و غلام زاده لداری، ۱۳۹۱). از طرف دیگر مقررات‌گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دادند. برای مثال در کنگره ایالات متحده قوانین جدیدی نظیر قانون ساربینز آکسلی<sup>۳</sup> به تصویب رسید (المیر و سبوی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). بخش ۲۰۳ این قانون مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند شرکاء و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند.

پدیده تغییر حسابرس باعث مطرح شدن استدلال‌های از سوی مخالفان و موافقان این پدیده گردید. مخالفان تغییر، استدلال می‌کنند بعد از اینکه حسابرس صاحبکار جدید را پذیرفت، گاهی اوقات لازم است که از صاحبکار شناخت بدست آورد، که اغلب شامل سطوحی است که حسابرس را مستعد از دست دادن تحریف‌های عمده می‌نماید. وقتی دوره تصدی افزایش یابد، حسابرس اطلاعات کامل‌تری از ریسک‌های صاحبکار و چگونگی عملکرد سیستم‌های وی بدست می‌آورد و همچنین حسابرس می‌تواند رویه‌ها و فرآیندهای حسابرسی را جهت کشف تحریف‌ها تعدیل نماید (آراد و آقایی دانشور، ۱۳۹۱). همچنین معتقدند که دوره تصدی کمتر باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰). از سوی دیگر موافقان تغییر حسابرس تاکیدشان بر جنبه استقلال حسابرس است. آنها می‌گویند اگر حسابرس بیش از حد عرف با صاحبکار رابطه صمیمانه داشته باشد، ممکن است تحت این شرایط که عمدتاً ناشی از دوره تصدی گری بالاست، در برابر تغییرات تجاری و ریسک مرتبط هیچ نوع تعدیلی اعمال نکند. در این موارد حسابرس در گردآوری شواهد کمتر به تردید حرفه‌ای متکی خواهد بود و تلاش کمتری را مبذول خواهد داشت (جنکینز و ولوری<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸).

حسابرسی می‌تواند تضاد منافع بین مالک مدیر و نیز بین مالکان واحد تجاری را کاهش دهد، حسابرسی را نیز می‌توان به عنوان ابزاری اطمینان بخش در زمینه کیفیت صورت‌های مالی دانست که باعث می‌شود استفاده کنندگان صورت‌های مالی بر اساس آن اطلاعات تصمیمات سودمندی اتخاذ نمایند. اظهارنظر مشروط بر ابقای حسابرس تأثیرگذار است. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه اصلی این پژوهش مبنی بر تأثیر اظهارنظر مشروط بر ابقای

<sup>1</sup> Adelphi

<sup>2</sup> Li, D

<sup>3</sup> Sarbanes-Oxley Act

<sup>4</sup> Elmir & Seboui

<sup>5</sup> Jenkins. & velury

حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأیید گردید. تأثیر اظهارنظر مشروط بر ابقای حسابرس پدیده گزینش اظهارنظر را در بازار حسابرسی ایران تأیید می‌کند. گزینش اظهارنظر، حالتی است که در آن حسابرس جدید مطابق نظر صاحبکار گزارش خود را تنظیم می‌نماید. این موضوع عامل تهدید کننده برای استقلال حسابرس به شمار می‌رود، از این رو می‌توان استدلال نمود؛ خصوصی سازی حرفه حسابرسی موجب گسترش پدیده ای به نام گزینش اظهارنظر در حرفه حسابرسی ایران شده است. پدیده مزبور یکی از عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس بوده و در نهایت موجب تضعیف حرفه حسابرسی خواهد شد.

## منابع

۱. آراد حامد و آقایی‌دانشور بهنوش، (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی. مجله حسابداری، سال بیست و هفتم، شماره ۵ (پیاپی ۲۴۲)، ص ۵۴-۶۰.
۲. آقایی علی و بابائی ساسان، (۱۳۹۳). رابطه بین تعدیل اظهارنظر حسابرس و زمان بندی افشای اطلاعات، مطالعات تجربی حسابداری، مقاله ۱، دوره ۱۱، شماره ۴۲، ص ۱-۲۹.
۳. استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، (۱۳۸۹)، سازمان حسابرسی، ایران.
۴. استاندارد حسابداری شماره ۱، (۱۳۸۰)، سازمان حسابرسی، ایران.
۵. استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۵، (۱۳۹۰)، سازمان حسابرسی، ایران.
۶. استاندارد حسابرسی شماره ۷۰، (۱۳۸۴)، سازمان حسابرسی، ایران.
۷. استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰، (۱۳۸۹)، سازمان حسابرسی، ایران.
۸. ارباب سلیمانی عباس، (۱۳۹۳). آئین رفتار حرفه ای برای حسابداران حرفه ای: هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه ای برای حسابداران، تهران، شهریاس، ص ۱۹۲.
۹. امینی پیمان، محمدی کامران و عباسی شعیب، (۱۳۹۰). بررسی عوامل مؤثر بر صدور گزارش مشروط حسابرسی: کاربرد روش شبکه عصبی. حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۱، ص ۲۵-۳۹.
۱۰. برادران حسن‌زاده رسول، پاک‌مرام عسگر، حسین‌بابایی قادر، فریادی بناب علی، (۱۳۹۵). تأثیر برخی ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر محتوای گزارش حسابرسان. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۲، ص ۱۵۵-۱۷۲.
۱۱. بزرگ اصل موسی و شایسته مند حمیدرضا، (۱۳۸۹). رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود. فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، ص ۲۱۳-۲۳۳.
۱۲. بنی مهد بهمن و محسن محسنی شریف، (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر رتبه بندی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از لحاظ کیفیت افشا و به موقع بودن. مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره هفتم، ص ۳۹-۹۱.
۱۳. بنی مهد بهمن، (۱۳۹۱). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس. فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره ۱۹، سال چهارم، ص ۳۹-۹۳.
۱۴. رفیعی افسانه و همکاران، (۱۳۹۳)، اصول حسابرسی، سازمان حسابرسی، جلد اول، ص ۶۹۹.
۱۵. رحیمیان نظام الدین، جان فدا رضا، (۱۳۹۴). بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی حسابرسی. نشریه نظریه و عمل، سال اول، شماره ۱، ص ۶۷-۸۹.

۱۶. ستایش محمدحسین و ابوالفضل گرگانی فیروزجاه، (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و روشهای تأمین مالی شرکتها. پژوهشنامه حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۲، ص ۴۱-۶۰.
۱۷. سجادی سیدحسین و همکاران، (۱۳۹۱). تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی. مجله پیشرفت های حسابرسی، سال چهارم، دوره ۱، ص ۸۱-۱۱۰.
۱۸. سجادی سیدحسین و دلفی مهدی، (۱۳۹۰). چرخش اجباری حسابرسان: پیآمدهای متفاوت در شرکت های کوچک و بزرگ. مجله حسابدار رسمی، دوره ۱۳، ص ۷۸-۸۱.
۱۹. حساس یگانه یحیی و غلام زاده لداری مسعود، (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت های تحقیقاتی. دهمین همایش حسابداری، دانشگاه الزهرا.
۲۰. حساس یگانه یحیی، سلیمی محمدجواد و محمودی مهدی، (۱۳۹۴). رابطه بین ویژگی های کیفی حسابرسی و هزینه حقوق صاحبان سهام (با توجه به اندازه صاحبکار). فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال هشتم، شماره ۳۱، ص ۱۱۳-۱۴۰.
۲۱. حساس یگانه و جعفری ولی اله، (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، دوره ۳، شماره ۹، ص ۲۵-۴۲.
۲۲. خواجوی شکراله، حسینی نیا سمیه، (۱۳۹۳). رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی و ضریب واکنش سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله نظریه و عمل، دوره ۱، شماره ۲، ص ۶۷-۸۹.
۲۳. کاشانی پور محمد و همکاران، (۱۳۹۱). رابطه بین تصدی حسابرس و ارقام تعهدی اختیاری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری، دوم ۱۳۹۱، ص ۵، ۱۱۳-۱۲۶.
۲۴. کیقبادی پرویز و ستاری حسن، (۱۳۵۴). آمار و کاربرد آن در مدیریت، ویرایش ۲، دانشگاه تهران، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی، تهران، ص ۴۵۱.
۲۵. عرب صالحی مهدی، کاظمی جواد و ذولفعلی زاده مهرداد، (۱۳۸۹). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی. دانش حسابداری، دوره ۲، شماره ۵، ص ۱۲۷-۱۴۷.
۲۶. علوی طبری سیدحسین، بذرافشان آمنه، (۱۳۹۲). کیفیت سود: شواهدی از نقش دوره تصدی حسابرس و تخصص در صنعت. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره ۷، ص ۹۱-۱۰۱.
۲۷. کرمی غلامرضا، بذرافشان آمنه و محمدی امیر، (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود. دانش حسابداری، دوره ۲، شماره ۴، ص ۶۵-۸۲.
۲۸. مرادی مهدی، پورحسینی سیدمهدی، (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیرمالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، ص ۱۶۸-۱۸۵.
۲۹. مهدوی غلامحسین و غیوری مقدم علی، (۱۳۸۹). بررسی محتوایی اطلاعاتی گزارش مشروط حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره ۶، ص ۶۸-۸۵.



۳۰. نورزاددولت آبادی محمد و جدیری نقاش کار جهانگیر، (۱۳۹۲). تاثیر نوع اظهارنظر حسابرسی بر حجم معاملات سهام در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۸، ص ۸۸-۱۰۳.

۳۱. نمازی محمد، بایزیدی انور و جبارزاده کنگرلویی سعید، (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله تحقیقات حسابداری، سال سوم، شماره ۹، ص ۹-۱.

۳۲. وکیلی فرد حمیدرضا و مران جویری مهدی، (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری حسابداری در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۴، شماره ۱، ص ۲۰۹-۲۲۴.

33. Adeyemi, S. B.; Okpala, O.; and Dabor, E. L. (2012). Factors Affecting Audit Quality in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*, 3(20), 198-209.
34. Abdul Nasser Abu Thahir , Emelin Abdul Wahid, Sharifah Nazatul Faiza Syed Mustapha Nazri, Mohammad Hudaib (2008) “ Auditor- Client relationship : the case of tenure and auditor switching in Malaysia” *managerial Auditing Journal* , VOL 21, Issue 7 , PP. 724-737
35. Almutairi, A. R.; Kimberly, A. D.; and S. Terrance (2009). “Auditor Tenure, Auditor Specialization, and Information Asymmetry”. *Managerial Auditing Journal*, 24(7): 600-623.
36. Bates, H.L, Ingram, R.W, Reckers, M.J, (1982).”Auditor client affiliation: The impact on materiality”. *Journal of Accountancy*, 60-65.
37. Bell, T., & Tabor, R. (1991). Empirical analysis of audit uncertainty qualifications. *Journal of Accounting Research*, 29, 350– 370.
38. Chen, C. Y.; Lin, C. J.; and Lin, Y. C. (2004). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445.
39. Cameran, M., Francis, J.R., Marra, A. & Pettinicchio, A. (2015). Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 1-24.
40. Corbella, S., Floria, C., Gotti, G. & Mastrolia, S. A. (2015). Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The Experience of Italian Public Companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66.
41. Choi, J.H, Doogar, R. (2005).”Auditor tenure and audit quality: evidence from going-concern qualifications issued during 1996-2001”. Working Paper, Hong Kong University of Science and Technology, University of Illinois at Urbana- Champaign.
42. Chuanlian Song (2010). “Audit Recognition to Falsified Methods in Financial Statements of Listed Companies in China
43. Davis, RL. Soo, B.S. and Trompeter, G. M. (2009).”Auditor tenure and ability to meet or beat earning forecasts”, *Contemporary Accounting Research*, No: 26, pp: 517- 548.
44. Elmir, A. & Seboui, S. (2008). Corporate governance and the relationship between EVA and created shareholder value, *Corporat governance*, No 8, pp 46-58.
45. Elliott, J. A. (1983). ""Subject to" audit opinions and abnormal security returns" *Journal of Accounting Research*. Vol. 20, No. 2, pp. 617-638.
46. Firth, M., Rui, O. M. & Wu, X. (2012). How Do Various Form of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 47 (1), 109-138.

47. Francis, B., Hasan, I., Song, L. and Waisman, M. (2013). "Corporate Governance and Investment-Cash Flow Sensitivity: Evidence from Emerging Markets". *Emerging Markets Review*, Vol. 15, pp. 57-71.
48. Geiger M. A. and Raghunandan, K. (2002). "Auditor tenure and audit reporting failures." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, Issue 1, pp. 67-78.
49. Ghosh A. and Moon D., "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality". *The Accounting Review*, Vol. 80, Issue 2, pp. 585-612, April 2005;
50. García Blandóna Josep, Maria Argilés Bosch Josep. (2013), Audit firm tenure and qualified opinions: New evidence from Spain. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review* 16 (2) (2013) 118–125.
51. Hudaib, M. and T.E. Cooke (2005), The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9 & 10), pp. 1170–1210.
52. Robert Knechel .W and Vanstraelen Ann. (2007), The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, Vol. 26, No. 1, May 2007, pp 113–131.
53. Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., De Fuentes-Barberá, C., & García-Benau, M. A. (2004). Audit quality and the going-concern decision making process: Spanish evidence. *European Accounting Review*, 13(4), 597–620.
54. Jenkins, D. S. & Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservatism earnings, *Journal of Accounting and public policy*, No 27, pp 115- 132.
55. Johnson, V. E., Khurana, I. K. and Reynolds, J. K. (2002). "Audit-firm tenure and the quality of financial Reports." *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, Issue 4, pp. 637-660.
56. Kwon, S.Y., Lim, Y. & Simnett, R. (2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167-196.
57. Lin, Z. J; Liu, M.; and Wang, Z. (2009). Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 20 (1): 35-68.
58. Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism. Working paper, Georgia Institute of Technology, August.
59. Lehn, K., and Poulsen, A., (1989), "Free Cash Flow and Stockholder Gains in Going Private
60. Lin, Z. J; Liu, M.; and Wang, Z. (2009). Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China. *Journal of Finance*.
61. Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *J. Account. Public Policy*, No 29, pp 226-241
62. Pierre K. St and Anderson J.A. (1984). "An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants". *The Accounting Review*, Vol. 59, Issue 2, pp. 242-264
63. Malek, M, Saidin, S. F. (2014). Auditor Switching and Investors' Reliance on Earnings: Evidence from Bursa Malaysia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(7): 777-785.

64. Menon, Krishnagopal and Williams, David D., Investor Reaction to Going Concern Audit Reports (June 17, 2010). The Accounting Review, November 2010; Fisher College of Business Working Paper No. 1626447.
65. Schwartz, K. B. & Menon, K. (1985). Auditor switches by failing firms, Accounting Review, 60, pp 248-261.
66. Sinnett, W. (2004). "Are there good reasons for auditor rotation?" Financial Executive, Vol. 20. pp. 29-32.
67. Tijani Oladipupo Muhrtala, Uthman Ahmad Bukola, Abdul-Baki Zayyad and Okec Lukman Adebayo. (2014). Audit pricing, start-up cost and opinion shopping. Accounting and Management Information Systems, Vol. 13, No. 4, pp. 686-718.
68. Tsipouridou, M. and Spathis, Ch. (2014). Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece. Accounting Forum 38 (1): 38- 54.
69. Vanstraelen A. (2000). "Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality". The European Accounting Review, Vol. 9, Issue 3, pp. 419-443.
70. Walker P.L. Lewis B.L. and Casterella J.R. (2001). "Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence". Accounting Enquiries, Vol.10, Issue 2.

# The effect of the auditor's opinion on the companies' activities and its consequences on the auditor's tenure

Mahboubeh Kamali Dolatabadi, Roya Darabi\*

*Department of Accounting, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran*

---

## Abstract

The importance of corporate governance, especially after the occurrence of contemporary financial scandals, has been considered by researchers and policy makers, and in this regard, a large amount of research has focused on the quality of financial statements and their reliability, because in most The financial statements and reports did not accurately reflect the actual situation of the company. The main tool of corporate governance for accreditation is financial auditing, and in this regard, the independent auditor has a key role in terms of independence. On the other hand, users of financial statements (decision makers) want the financial statements to be audited by an independent auditor because auditing by a professional who is independent of the business unit has added value, thus reducing risk. Information reduces the cost of the company's capital. Therefore, maintaining independence is an important issue for the auditor of financial statements. Auditing is a reassuring tool in the field of financial statement quality that allows users of financial statements to make reasonable decisions. In recent years, with the privatization of the auditing profession and the expansion of private auditing firms, the change of auditor and the change of audit statements have become a common phenomenon. This can undermine the auditor's professionalism and independence, with the unintended consequence of investors' negative reaction to the adjusted audit report (especially conditional comments). Because tenure has potentially adverse effects on audit quality, and the classical definition of audit quality is presented as the consistent probability that an auditor will recognize both material misstatement (competency) and reporting (independence). The negative effects of tenure on competency and independence can lead to conflicting effects on the probability of the auditor's conditions.

**Keywords:** comment, audit, company activities, tenure, auditor retention.

---