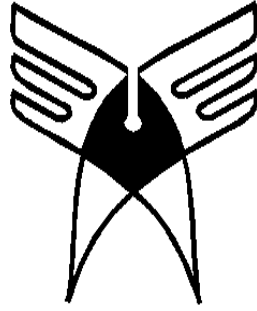


بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تهران مرکز

دانشکده اقتصاد و حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M.A)

**گرایش:**

حسابداری

**عنوان:**

**تاثیر تغییر موسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری**

**استاد راهنما:**

دکتر علی جعفری

**استاد مشاور:**

دکتر فرزانه حیدرپور

**نگارش:**

حسن تراب پور خراز

تابستان ۹۰

## **تقدیم به :**

**پدر عزیزم به این خاطر که به من درس استقامت و بردباری آموخت،  
مادر عزیز تر از جانم که فداکاری و از خود گذشتگی را در حقم تمام کرد  
و همسر مهربانم که طلای پر ارزشش، زمان، همان زمانهایی را که باید با  
ایشان می بودم را در اختیارم قرار داد ...**

## **تشکر و قدردانی :**

**با سپاس از تمامی کسانی که در این مهم مرا یاری کردند**

## تعهد نامه اصالت پایان نامه کارشناسی ارشد

اینجانب  
دانشجویی  
دانش آموخته مقطع کارشناسی ارشد ناپیوسته به شماره  
در رشته  
که در تاریخ  
از پایان نامه خود تحت عنوان :

- با کسب نمره و درجه دفاع نموده ام بدینوسیله متعهد می شوم:
- ۱- این پایان نامه حاصل تحقیق و پژوهش انجام شده توسط اینجانب بوده و در مواردی که از دستاوردهای علمی و پژوهشی دیگران (اعم از پایان نامه، کتاب، مقاله و...) استفاده نموده ام، مطابق ضوابط و رویه های موجود، نام منبع مورد استفاده و سایر مشخصات آن را در فهرست ذکر و درج کرده ام.
  - ۲- این پایان نامه قبلاً برای دریافت هیچ مدرک تحصیلی (هم سطح، پایین تر یا بالاتر) در سایر دانشگاهها و موسسات آموزش عالی ارائه نشده است.
  - ۳- چنانچه بعد از فراغت از تحصیل، قصد استفاده و هر گونه بهره برداری اعم از چاپ کتاب، ثبت اختراع و ... از این پایان نامه داشته باشم، از حوزه معاونت پژوهشی واحد مجوزهای مربوطه را اخذ نمایم.
  - ۴- چنانچه در هر مقطع زمانی خلاف موارد فوق ثابت شود، عواقب ناشی از آن را بپذیرم و واحد دانشگاهی مجاز است با اینجانب مطابق ضوابط و مقررات رفتار نموده و در صورت ابطال مدرک تحصیلی ام هیچگونه ادعایی نخواهم داشت.

**نام و نام خانوادگی :**

**تاریخ و امضاء**

## بسمه تعالی

در تاریخ :

دانشجوی کارشناسی ارشد آقای/خانم

بحروف و با درجه

مورد تصویب قرار گرفت .

از پایان نامه خود دفاع نموده و با نمره

**امضاء استاد راهنما :**

بسمه تعالی  
دانشکده اقتصاد و حسابداری

(این چکیده به منظور چاپ در پژوهش نامه دانشگاه تهیه شده است)

نام واحد دانشگاهی: تهران مرکزی	کد واحد: ۱۰۱	کد شناسایی پایان نامه:
عنوان پایان نامه:		
نام و نام خانوادگی دانشجو:	تاریخ شروع پایان نامه:	
شماره دانشجویی:	تاریخ اتمام پایان نامه:	
رشته تحصیلی:		
استاد / استادان راهنما:		
استاد/استادان مشاور:		
آدرس و شماره تلفن ::		
<p>چکیده پایان نامه (شامل خلاصه، اهداف، روش های اجرا و نتایج به دست آمده):</p> <p>این تحقیق تاثیر «تغییر موسسات حسابرسی» بر «کیفیت حسابرسی» در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی می کند. هدف اصلی تحقیق پاسخ به این سوال است که آیا بین تغییر موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟ جهت بررسی کیفیت حسابرسی، از تحریفات مالیاتی، تحریفات در برآورد های حسابداری، تحریفات قوانین، تحریفات ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه های حسابداری و سایر تحریفات به عنوان متغیرهای وابسته استفاده شد. از این رو ۵۶ شرکت به عنوان گروه آزمون و تعداد ۵۶ شرکت دیگر به عنوان گروه کنترل برای یک دوره ۴ ساله از تاریخ ۱۳۸۵/۰۱/۰۱ لغایت ۱۳۸۸/۱۲/۲۹، مورد مطالعه قرار گرفتند و داده های مورد نیاز تحقیق شامل نسبت موفقیت کشف تحریفات قبل و بعد از تغییر موسسات حسابرسی می باشد. برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش مقایسه میانگین زوجی استفاده شده است. نتایج نشان می دهد تغییر موسسات حسابرسی با کشف تحریفات مالیاتی و تحریفات ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه های حسابداری رابطه معناداری دارد و باعث افزایش نسبت موفقیت کشف این تحریفات شده است اما چنین رابطه ای بین تغییر موسسات حسابرسی و تحریفات در برآوردهای حسابداری، تحریفات قوانین و سایر تحریفات دیده نشد.</p>		

مناسب است  نامناسب است

تاریخ و امضاء: \_\_\_\_\_ نظر استاد راهنما برای چاپ در پژوهش نامه دانشگاه

مناسب نیست

## فهرست

۱	فصل اول کلیات پژوهش :
۲	مقدمه
۳	۱-۱. بیان مساله تحقیق:
۶	۱-۲. اهمیت موضوع تحقیق و انگیزه انتخاب آن
۸	۱-۳. هدفهای تحقیق
۸	۱-۳-۱. اهداف نظری تحقیق
۹	۱-۳-۲. اهداف عملی و کاربردی تحقیق
۹	۱-۴. سوالات یا فرضیه های تحقیق
۱۰	۱-۴-۱. فرضیه اصلی
۱۰	۱-۴-۲. فرضیه های فرعی
۱۰	۱-۵. جامعه آماری
۱۱	۱-۶. متغیرها و واژه های کلیدی
۱۳	فصل دوم مبانی نظری و پیشینه پژوهش :
۱۴	مقدمه
۱۶	۲-۱. تعریف حسابرسی
۱۸	۲-۲. ماهیت حسابرسی
۱۸	۲-۳. ارتباط بین حسابداری و حسابرسی
۱۹	۲-۴. حسابرسی در ایران
۲۳	۲-۵. انواع حسابرسی از جهت رسیدگی
۲۴	۲-۶. انواع حسابرسی براساس مجریان آن
۲۴	۲-۷. فلسفه و جایگاه حسابرسی
۲۵	۲-۸. نقش اصلی حرفه حسابرسی
۲۶	۲-۹. نظریات مختلف در مورد نقش و جایگاه حسابرسی



۲۸	۱۰-۲. نقش حسابرسی در توسعه اقتصاد کشور
۳۱	۱۱-۲. حسابرسی و ضرورت پاسخگویی
۳۲	۱۲-۲. حسابرسی و ارزش افزوده
۳۳	۱۳-۲. استقلال، شالوده حرفه حسابرسی
۳۵	۱۴-۲. چالش های پیش روی موسسات حسابرسی
۴۰	۱۵-۲. تحول هدف های حسابرسی
۴۱	۱۶-۲. مفهوم کیفیت حسابرسی
۴۳	۱۷-۲. تمایز بین کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی
۴۳	۱۸-۲. چارچوب کیفیت خدمات حسابرسی
۴۴	۱۹-۲. عوامل کلیدی مؤثر بر کیفیت حسابرسی
۵۰	۲۰-۲. سیستم کنترل کیفیت در بین موسسات حسابرسی
۵۳	۲۱-۲. عرضه و تقاضای حسابرسی با کیفیت بالا
۵۴	۲۲-۲. مطالعات مربوط به انگیزه عرضه حسابرسی با کیفیت بالا
۵۶	۲۳-۲. مطالعات مرتبط با انگیزه تقاضای حسابرسی با کیفیت بالا
۵۷	۲۴-۲. اداره موسسات حسابرسی
۵۹	۲۵-۲. پدیده تغییر حسابرسان
۶۴	۲۶-۲. ماهیت تغییر موسسات حسابرسی و ابعاد آن
۶۶	۲۷-۲. عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسان
۷۰	۲۸-۲. پیشینه تحقیق
۷۲	۲۹-۲. تحقیقات انجام شده
۷۳	۱-۲۹-۲. تحقیقات انجام شده در جهان
۷۶	۲-۲۹-۲. تحقیقات انجام شده در ایران
۸۰	<b>فصل سوم روش شناسی تحقیق:</b>
۸۱	مقدمه:
۸۲	۱-۳. روش تحقیق
۸۳	۲-۳. جامعه آماری

۸۴	..... ۳-۳. انتخاب نمونه و تشریح نمونه گیری
۸۵	..... ۳-۴. انتخاب نمونه
۸۶	..... ۳-۵. فرضیه های تحقیق
۸۷	..... ۳-۶. متغیرهای تحقیق
۸۷	..... ۳-۷. قلمرو تحقیق
۹۱	..... <b>فصل چهارم تجزیه و تحلیل داده ها:</b>
۹۲	..... مقدمه
۹۳	..... ۴-۱. شرحی کلی از داده های تحقیق و انتخاب شرکت های نمونه:
۹۶	..... ۴-۲. توصیف آماری داده های تحقیق
۹۸	..... ۴-۳. آزمون فرضیه ها:
۱۰۰	..... ۴-۳-۱. آزمون فرضیه اول:
۱۰۲	..... ۴-۳-۲. آزمون فرضیه دوم:
۱۰۴	..... ۴-۳-۳. آزمون فرضیه سوم:
۱۰۶	..... ۴-۳-۴. آزمون فرضیه چهارم:
۱۰۸	..... ۴-۳-۵. آزمون فرضیه پنجم:
۱۱۰	..... <b>فصل پنجم نتیجه گیری و پیشنهادات:</b>
۱۱۱	..... مقدمه
۱۱۱	..... ۵-۱. خلاصه تحقیق
۱۱۳	..... ۵-۲. نتایج کلی آزمون فرضیه های تحقیق
۱۱۵	..... ۵-۳. نتیجه گیری
۱۱۶	..... ۵-۴. محدودیتهای تحقیق
۱۱۷	..... ۵-۵. پیشنهادات:
۱۲۱	..... منابع
۱۲۶	..... پیوست:
۱۵۰	..... Abstract

## فهرست جداول

- جدول ۱-۲: تفاوت انواع حسابرسی براساس مجریان آن..... ۲۴
- جدول ۲-۲: زمینه های نه گانه ای را نشان می دهد که انجمن حسابداران رسمی آمریکا داشتن کنترل کیفیت در آن زمینه ها را مناسب می داند. .... ۵۱
- جدول ۱-۳: ساختار آزمون مقایسهی زوجها ..... ۸۹
- جدول ۲-۳: معرفی آماره ها و پارامترهای آزمون مقایسه زوجها ..... ۹۰
- جدول ۱-۴: توصیف آماری داده های گروه آزمون..... ۹۶
- جدول ۲-۴: توصیف آماری داده های گروه کنترل ..... ۹۷
- جدول ۳-۴: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه اول برای گروه آزمون و کنترل ..... ۱۰۱
- جدول ۴-۴: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه دوم برای گروه آزمون و کنترل ..... ۱۰۳
- جدول ۵-۴: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه سوم برای گروه آزمون و کنترل ..... ۱۰۵
- جدول ۶-۴: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه چهارم برای گروه آزمون و کنترل ..... ۱۰۷
- جدول ۷-۴: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه پنجم برای گروه آزمون و کنترل ..... ۱۰۹
- جدول ۱-۵: نتایج آزمون فرضیه های تحقیق ..... ۱۱۴

## فهرست جداول پیوست

- جدول ۱: لیست شرکت‌های نمونه انتخابی گروه‌های آزمون و کنترل ..... ۱۲۶
- جدول ۲: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه آزمون در سال ۸۶ به تفکیک تحریفات ..... ۱۲۹
- جدول ۳: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه آزمون در سال ۸۶ به تفکیک تحریفات ..... ۱۳۱
- جدول ۴: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه آزمون در سال ۸۷ به تفکیک تحریفات ..... ۱۳۳
- جدول ۵: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه آزمون در سال ۸۸ به تفکیک تحریفات ..... ۱۳۵
- جدول ۶: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه کنترل در سال‌های ۸۵ به تفکیک تحریفات ..... ۱۳۷
- جدول ۷: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه کنترل در سال‌های ۸۶ به تفکیک تحریفات ..... ۱۳۸
- جدول ۸: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه کنترل در سال‌های ۸۷ به تفکیک تحریفات ..... ۱۴۱
- جدول ۹: نحوه جمع آوری تحریفات کشف شده، کشف نشده، و محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریفات توسط موسسات حسابرسی برای شرکت‌های گروه کنترل در سال‌های ۸۸ به تفکیک تحریفات ..... ۱۴۲
- جدول ۱۰: محاسبه نسبت‌های موفقیت کشف تحریفات قبل و بعد از تغییر موسسات حسابرسی در شرکت‌های گروه آزمون. .... ۱۴۵
- جدول ۱۱: محاسبه نسبت‌های موفقیت کشف تحریفات قبل و بعد از مقطع در نظر گرفته شده برای تغییر موسسات حسابرسی در شرکت‌های گروه کنترل ..... ۱۴۷

# فصل اوّل :

## کلیّات پژوهش

## مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می باشد، از ارکان ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم گیری در مورد مبادله اوراق بهادار منتشره از سوی آن می باشد. در جوامع حرفه ای امروز، از دید استفاده کنندگان، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری شرکت ها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورت های مالی نظارت نماید. نمونه ای از این گونه سازمان های مستقل، موسسات حسابرسی می باشند که عمدتاً در واحدهای تجاری ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی یعنی صورت های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار می دهند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار موسسات حسابرسی که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی قلمداد می شوند، در سرلوحه توجه آنان قرار گرفته است. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال موسسات حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از پیشنهاد های مورد توصیه آنان، تغییر منظم موسسات حسابرسی می باشد. در سال های اخیر پدیده تغییر موسسات حسابرسی به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه ای اغلب کشورها تبدیل شده است. در این کشورها کار گروه های مشخصی جهت مطالعه این موضوع تشکیل یافته اند تا اثر به کارگیری این فرآیند را از جهات مختلف مورد بررسی قرار دهند.

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

## ۱-۱. بیان مساله تحقیق:

با جدایی مالکیت و مدیریت در شرکت های سهامی، تضاد منافع بین مدیران و ذینفعان بیرونی شرکت ایجاد می شود. از آنجایی که این تضاد منافع، عدم تقارن اطلاعات را به همراه دارد، به منظور کاهش هزینه های نمایندگی، گزارش های تهیه شده توسط مدیریت باید توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت حسابرسی شود. به عبارت ساده تر شخص یا اشخاص دیگری (اعم از حقیقی یا حقوقی) غیر از تهیه کنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان از اطلاعات باید وجود داشته باشند تا اطمینان بخشی به صورت های مالی را بهبود ببخشند.

امروزه با افزایش تعداد موسسات حسابرسی رقابت میان آنها نیز افزایش یافته است. استفاده کنندگان از صورتهای مالی برای اخذ تصمیم های مناسب و سودمند به عنوان مشتریان این بازار رقابتی قلمداد می شوند. در هر بازار رقابتی برطرف کردن نیازهای اطلاعاتی مشتریان که همان صورت های مالی قابل اتکا و اعتماد است، در اولویت قرار دارد. صورت های مالی زمانی قابل اتکا و اعتماد هستند که حسابرسی شده باشند و حسابرسی صورت گرفته دارای کیفیت لازم باشد.

ورشکستگی شرکتهایی نظیر انرون<sup>۱</sup>، ورلد کام<sup>۲</sup>، پارمالات<sup>۳</sup> و در سالهای اخیر، ورشکستگی بانکهای بزرگی همچون لهمان برادرز<sup>۴</sup>، نورتن راک<sup>۵</sup> و ... منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابداری و گزارشگری مالی به ویژه حسابرسان شد.

---

<sup>۱</sup>. Enron  
<sup>۲</sup>. Worldcom  
<sup>۳</sup>. Parmalat  
<sup>۴</sup>. Lehman Brothers

در این مورد الزامات موسسات حسابرسی به تغییر دوره ای صاحب کاران خود به عنوان راه حلی برای حفظ استقلال مورد توجه قرار گرفت. چرا که بسیاری از افراد به ویژه قانون گذاران اعتقاد داشتند روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، توان نظارتی حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می دهد.

در پی این وقایع قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. در این میان می توان به تصویب قانون ساینز – آکسلی<sup>۶</sup> در جولای ۲۰۰۲ اشاره کرد. در قسمتی از این قانون موسسات حسابرسی را ملزم می کند که شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند.

این قانون نیز همانند دیگر قوانین وضع گردیده موافقان و مخالفان خود را داشته است. موافقان تغییر اجباری حسابرس بر این عقیده هستند که حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار به دلیل وابستگی های اقتصادی انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه ها و خواسته های وی خواهند داشت که این امر استقلال آنها را مخدوش می کند. به اعتقاد آنها دوره ی تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می شود تا حدی که احساس وظیفه شناسی یا وفاداری در حسابرسان ایجاد می کند و بدین ترتیب استقلال آنها را به خطر می اندازد. مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تایید کنند اما آنها اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است. از طرفی، آنها استدلال می کنند که عوامل دیگری نظیر نیاز به حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آنها وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می کند.

---

<sup>۵</sup>. Northen Rock

<sup>۶</sup>. Sarbanes – Oxley , ۲۰۰۲



کیفیت حسابرس نشان دهنده شایستگی و لیاقت یک حسابرس بوده و اینکه حسابرس در انجام رسیدگی های خود کیفیت داشته است، اما کیفیت حسابرسی نشان دهنده کیفی بودن (کیفیت داشتن) هریک از پروژه های حسابرسی است.

دی آنجلو<sup>۷</sup> کیفیت حسابرسی را مشتمل بر دو احتمال تعریف کرد. **اول اینکه حسابرس نقص سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و دوم اینکه آن نقص را گزارش کند.** کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه گیری میکند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه های حسابرس برای افشاگری دارد. در تعریف فوق هنگامی که حسابرس بتواند موارد تحریفات با اهمیت موجود در صورت های مالی را کشف کند در واقع کیفیت حسابرسی با کیفیت حسابرس یکی فرض می شود.

لام و چنگ<sup>۸</sup> معتقدند که کیفیت حسابرسی باید برای هر پروژه حسابرسی بطور جداگانه تعریف شود. زیرا موسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. به عبارت دیگر کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم **کیفی بودن حسابرسی های موسسه حسابرسی** است در حالیکه کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم **کیفیت واقعی هر یک از پروژه های حسابرسی** است.

بر طبق مطالب ارائه گردیده تحقیق حاضر تاثیر تغییر موسسات حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی مورد مطالعه قرار داده است. در واقع این تحقیق پاسخی به این پرسش است که،

**تغییر موسسات حسابرسی چه تاثیری بر کیفیت حسابرسی دارد؟**

---

<sup>۷</sup> . De Angelo , ۱۹۸۱

<sup>۸</sup> . Lam, S. and.S. Chang , ۱۹۹۴

## ۱-۲. اهمیت موضوع تحقیق و انگیزه انتخاب آن

در جوامع حرفه ای امروز، از دید استفاده کنندگان از صورتهای مالی<sup>۹</sup>، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری شرکتها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورتهای مالی نظارت نماید. نمونه ای از این گونه سازمانهای مستقل، موسسات حسابرسی می باشند که عمدتاً در واحدهای تجاری ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی یعنی صورت های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار می دهند.

بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار موسسات حسابرسی که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی قلمداد می شوند، در سرلوحه توجه آنان قرار گرفته است.

حسابرسان قوت قلبی برای ذینفعان شرکتها می باشند. در یک دنیای نامطمئن، از حسابرسان شرکتها انتظار می رود تا به کمک اطمینان دادن به سهامداران، آرامش لازم را برایشان فراهم کنند، آرامشی که بوسیله کنترل عینی و خارجی بر روی روش تهیه صورتهای مالی و ارائه آنها صورت می گیرد. به عبارت روشن تر، حسابرسی نقش های متعدد اجتماعی، اقتصادی و روانشناختی را به عهده دارد.

گزارش حسابرسی<sup>۱۰</sup> به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی، ماهیت کالای (خدمات) عمومی را دارد، که استفاده از آن مانع استفاده از دیگر خدمات عمومی نمی شود و مصرف آن در انحصار هیچ مصرف کننده ای نیست. این کالای عمومی همانند سایر کالاها و خدمات باید از کیفیت مناسبی برخوردار باشد تا تقاضا برای آن استمرار داشته باشد. اگر حسابرسی یک وسیله نظارتی باشد که نقش های متعدد مذکور را به عهده دارد، پس با ثابت

---

<sup>۹</sup>. Financial Statements

<sup>۱۰</sup>. Audit report

فرض کردن سایر شرایط، صورتهای مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده اند، از قابلیت اتکا و اعتماد بیشتری نزد مصرف کنندگان این کالا (خدمت) برخوردار خواهند بود.

اما افزایش شمار و پیچیدگی قوانین گزارشگری و حسابداری، امکان تضاد بین حسابرسان و صاحبکاران را افزایش می دهد و اغلب ممکن است به کشانده شدن فرآیند حسابرسی به چانه زنی بین دو گروه یاد شده بیانجامد. با توجه به اینکه در زمینه حسابرسی، ترازوی قدرت تقریباً همیشه به طرف صاحبکاران است، در صورت وجود مجادله بین حسابرس و صاحبکار، مدیریت ممکن است از طریق تهدید به خاتمه کار با حسابرس، وی را مجبور به پذیرش رویه های حسابداری کند. در صورتی که مدیریت در انجام این کار موفق نشود، با اعمال قدرت خود ممکن است حسابرس را بر کنار کرده و حسابرس انعطاف پذیر تری جستجو کند.

از این رو انتقادهایی وجود دارد مبنی بر اینکه افزایش تغییر حسابرس در سالهای اخیر، به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورتهای مالی صدمه می زند. این انتقادات براساس این عقیده قرار دارد که تغییر حسابرس باعث کاهش استقلال حسابرس و در نتیجه بی اعتبار شدن صورتهای مالی می شود.

از سوی دیگر، مقامات قانون گذار نگران این هستند که افزایش فراوانی تغییر حسابرس، اعتماد استفاده کنندگان به کلیه صورتهای مالی و نه فقط صورتهای مالی شرکتهای تغییر دهنده حسابرس، را کاهش دهد.

از این رو، با توجه به اینکه این موضوع، فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل می کند، بررسی پدیده تغییر موسسات حسابرسی و ارزیابی عوامل موثر بر آن و همچنین پیامدهای احتمالی آن و در نتیجه استفاده بهینه از این ابزار به عنوان بهبود دهنده کیفیت حسابرسی و تقویت استقلال حسابرس از اهمیت خاصی برخوردار است.

### ۳-۱. هدفهای تحقیق

استفاده کنندگان برون سازمانی، صورتهای مالی تهیه شده توسط شرکت ها و واحدهای تجاری را در تصمیم گیری های اقتصادی مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهند. اگر به پیامدهای اقتصادی مهمی که صورتهای مالی در جامعه خواهند داشت توجه کنیم لزوم انجام حسابرسی نیز در واحد ها مشهود می شود. حسابرسی در واقع به اطلاعات مندرج در صورت های مالی ارزش افزوده<sup>۱۱</sup> می بخشد.

به طور کلی اهداف مورد نظر در تحقیق حاضر را به دو بخش تقسیم می نمایم:

### ۱-۳-۱. اهداف نظری تحقیق

- ۱-۳-۱-۱. کسب دانش بیشتر در زمینه ی حسابرسی و مفهوم تغییر حسابرس برای محقق.
- ۱-۳-۱-۲. ایجاد زمینه های لازم جهت انجام تحقیقات آتی در زمینه حسابرسی و کیفیت آن.
- ۱-۳-۱-۳. مطالعه متون، ماخذ، پایان نامه ها و مقالات داخلی و خارجی در زمینه حسابرسی و مفهوم کیفیت حسابرسی و ارتباط آن با تغییر موسسات حسابرسی.
- ۱-۳-۱-۴. ارائه پیشنهادات لازم به منظور فراهم کردن بستری مناسب در راستای افزایش کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی در ایران.
- ۱-۳-۱-۵. شناسایی اقلام عمده تشکیل دهنده تحریفات با اهمیت در صورت های مالی.
- ۱-۳-۱-۶. ارزیابی اثر تغییر موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس.

---

<sup>۱۱</sup> . Value added