

## چرخش اجباری حسابرس

طه احمدزاده<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۲/۲۹

تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۶/۱۷

### چکیده

بعد از ورشکستگی شرکت‌هایی همچون انرون و ورلد کام، توجه و نظر قانونگذاران و نهادهای نظارتی به سوی حسابرس و چرخش آنها بیشتر جلب گردید. در این ارتباط دو بخش ۲۰۳ و ۲۰۷ از قانون ساربنز آکسلی (۲۰۰۲) به موضوع منع تصدی گری شرکای حسابرسی بمدت بیش از ۵ سال و انجام مطالعه در خصوص چرخش اجباری موسسات حسابرسی اختصاص یافته است. استدلال‌ها پشتوانه چرخش اجباری در دو مقوله ارتقای استقلال حسابرسان و تمرکززدایی در بازار حسابرسی است و در نقطه مقابل آن مطالعات نشان می‌دهند که این عمل نه تنها سبب بهبود کیفیت حسابرسی نشده است، بلکه افزایش هزینه‌های حسابرسی را به همراه داشته است. افزایش هزینه‌ها بدلیل ضرورت کسب شواهد، شناخت در سال‌های اولیه حسابرسی و تمرکزگرایی بیشتر در بازار باعث افزایش رقابت و کمتر شدن شانس موسسات کوچک بوده است که این موارد سبب به خطر افتادن امنیت شغلی حسابرسان می‌شود. به عبارتی مفهوم حسابرسی اثربخش (انجام کارآمدترین حسابرسی با کمترین هزینه) مطابق با آنچه که مدنظر قوانین بوده است؛ محقق نشده است.

**واژه‌های کلیدی:** چرخش اجباری موسسات حسابرسی، استقلال، کیفیت حسابرسی

طبقه‌بندی موضوعی: M42

### مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب است، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد مبادله اوراق بهادار منتشر شده از سوی آن بحساب می‌آید در جوامع حرفه‌ای امروز، از دید استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری شرکت‌ها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورتهای مالی نظارت نماید. نمونه‌ای از این سازمان‌های مستقل، موسسات حسابرسی می‌باشند که عمدتاً در واحدهای تجاری ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی سیستم کنترل داخلی آن را که صورتهای مالی است، مورد بررسی و نظارت قرار می‌دهند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار موسسات حسابرسی که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی قلمداد می‌شوند، در سرنوشت توجه آنان قرار گرفته است. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال موسسات حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از این پیشنهادات، چرخش منظم موسسات حسابرسی می‌باشد. در سال‌های اخیر پدیده چرخش موسسات حسابرسی به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه‌ای اغلب کشورها تبدیل شده است (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹).

حسابرس دارای دو نقش اساسی و با ارزش در بازار سرمایه شامل نقش اطلاعاتی و نقش بیمه است. کامران و دیگران (۲۰۰۶) بیان می‌کنند که حسابرسان بررسی مستقلی از صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیران دارند که می‌تواند از تضاد منافع بین مالکان و مدیران پیشگیری نماید. بنابراین آنها برای شرکت ایجاد ارزش می‌نمایند. ایده کمیسیون اروپا در خصوص چرخش اجباری موسسات حسابرسی به این موضوع نسبت داده می‌شود که چرخش اجباری در آینده برای شرکت ارزش افزوده ایجاد می‌کند، که منجر به تغییر استانداردهای حرفه‌ای حسابرسان شد و هدف اصلی آن افزایش کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرسی و پیشگیری از متمرکز شدن بازار حسابرسی است (کامران و دیگران، ۲۰۰۶).

مطابق با مقررات کمیسیون اروپا (منتشر شده در ۳ نوامبر ۲۰۱۱) چرخش اجباری موسسات حسابرسی بنا به دو موضوع؛ الف) کاهش تمرکزگرایی در بازار حسابرسان و ب) پیشگیری از

تهدیدات احتمالی استقلال حسابرسان، می‌باشد و بر چرخش اجباری موسسات حسابرسی (چرخش خارجی) و مدیر فنی حسابرسی (چرخش داخلی) تأکید می‌نماید. در این ارتباط باور کمیسیون بر آن است که تصدی‌گری بر یک صاحبکار طی یک دوره زمانی بلندمدت باعث سستی استقلال بنا به دلایلی همچون آشنایی و رفاقت، ترس و تهدید و خود منافع حسابرسان می‌شود. چرخش اجباری با هدف ارتقا استقلال حسابرسان در حذف اینگونه ریسک‌ها می‌کوشد. بنابراین برای بهبود استقلال حسابرس، کمیسیون اروپا چرخش اجباری موسسات حسابرسی (۶ سال و قابل کاهش به ۴ سال) را پیشنهاد نموده است. چرخش داخلی نیازمند تغییر دادن مدیران فنی در داخل موسسات حسابرسی است، در حالیکه چرخش خارجی نیازمند جایگزینی یک موسسه حسابرسی به جای موسسه فعلی می‌باشد. قبلاً در سال ۱۹۹۸ فدراسیون حسابرسان و حسابداران اروپا در خصوص چرخش اجباری موسسات حسابرسی اعتراض نمودند تا اینکه موضوع چرخش اجباری در اتحادیه اروپا مطرح و برای بار اول در هلند اجرایی شد و این منجر به نارضایتی حسابداران هلند شد، زیرا آنها ادعا می‌کردند که اغلب کشورهای اروپا به این نوع قانون به دلیل اینکه باعث افزایش هزینه‌ها می‌شود، رأی منفی خواهند داد (اصلاحت انور و همکاران، ۲۰۱۲).

مطابق گزارش کمیته دی ویت در ۲۰ ژانویه ۲۰۱۰ (کمیته موقت در خصوص بررسی علل بحران مالی اخیر در هلند) نتایج بررسی خود را به زبان هلندی "de crisis was voorspelbaar en vermijdbaar" (به معنی، بحران اقتصادی قابل پیش‌بینی و اجتناب‌پذیر است) ارائه نمود. اعتقاد کمیته بر آن شد که بخش حسابداری در خصوص نقش حسابرسی و پاسخگویی اجتماعی با شکست مواجه شده است و تعجب برآنگیز است، اگر حسابداران نقشی در پیشگیری و علامت‌دهی از یک بحران را نداشته باشند، پس سوال مطرح آن است که ارزش افزوده دریافت خدمات از آنها چیست؟! در خصوص بحران انرون و ورلد‌کام، حسابداران خود را بی‌تقصیر جلوه دادند. در حالیکه در رسوایی انرون، بدهی‌های کلانی با بکارگیری ساختار پیچیده و متنوع از ترازنامه حذف شده بود. بنابراین در گرداب بحران اخیر، جای بحث و مباحثه وجود دارد که تا چه حدی یک حسابدار می‌تواند در این گونه رویدادها نقش داشته باشد و به استناد آن بتوان به نواقص فعالیت حسابداران در حسابرسی و گزارشات سالانه پی برد (اصلاحت انور و همکاران، ۲۰۱۲).

حال سوال قابل طرح این است که آنها چگونه می‌توانند به طور واقعی از وقوع بحران پیشگیری نمایند؟ رسوایی انرون و ورلدکام در ایالت متحده آمریکا، تصویب قانون ساربنز آکسلی را در سال ۲۰۰۲ بدنبال داشت. بر همین اساس دو بخش ۲۰۳ و ۲۰۷ از قانون مذکور به موضوع چرخش شریک حسابرسی و مطالعه در خصوص چرخش اجباری موسسات حسابرسی اختصاص یافته است که به شرح زیر توصیف خواهد شد:

۲۰۳- قسمت ۸۱۰ قانون بورس اوراق بهادار مصوب ۱۹۳۴ بوسیله این قانون اصلاح می‌گردد، به منظور تجدید نظر، به آن این بند که «برای یک موسسه حسابرسی، ارائه خدمات به یک ناشر (شرکت بورسی)، چنانچه شریک حسابرسی مدیر مسئول و یا مسئول نظارت بر کار حسابرسی در طی ۵ سال گذشته آن صاحبکار بوده است، مجاز نمی‌باشد» اضافه شده است.

۲۰۷- ممیز کل ایالات متحده بایستی مطالعه و بررسی‌های در خصوص اثرات بالقوه الزامات چرخش اجباری موسسات حسابرسی را انجام دهد و در عرض کمتر از یکسال از اجرای این قانون ممیزی بایستی گزارش خود را به کمیته بانکداری، مسکن و امورات شهری به مجلس سنا و کمیته خدمات مالی مجلس نمایندگان مطابق الزامات این قانون ارائه نماید. برای هدف این بخش، اصطلاح چرخش اجباری به اعمال محدودیت بروی تعداد سال‌هایی که یک موسسه حسابرسی خاص می‌تواند حسابرس یک ناشر ویژه باشد، تفسیر شده است (ایالات متحده، ۲۰۰۲).

هدف اصلی از انجام این مطالعه از یکطرف ارائه چارچوب مفهومی چرخش اجباری و استدلال‌های پشتوانه آن و از طرف دیگر، نتایج خروجی آن و دلایل مخالفان آن می‌باشد که در نهایت به نتیجه‌ای کلی منجر خواهد شد. بر این اساس سه سوال برای بحث بیشتر در این رابطه مطرح شده است که عبارتند از:

آیا استمرار تصدی‌گری حسابرسان بایستی محدود گردد؟ اگر چنین است بازه زمانی آن چقدر باید باشد؟

آیا چرخش اجباری به ارتقاء استقلال حسابرس می‌انجامد؟

آیا چرخش اجباری به کاهش تمرکزگرایی در بازار حسابرسی کمک می‌نماید؟

### کیفیت حسابرِس و چرخش اجباری

در خصوص کیفیت حسابرِس تعریف‌های مختلفی وجود دارد، یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرِس، تعریفی است که توسط دی آنجلو ارایه شده است. او کیفیت حسابرِس را این‌گونه تعریف کرده است: "ارزیابی (استنباط) بازار" از احتمال این که حسابرِس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید. احتمال این که حسابرِس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرِس، و احتمال این که حسابرِس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرِس بستگی دارد. تعریف "دی آنجلو" از کیفیت واقعی حسابرِس مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرِس است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرِس با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرِس، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرِس است. به خاطر بسپاریم که همواره فرض اساسی این است که سطوح متفاوت کیفیت حسابرِس فراهم شده توسط حسابرسان به سطح کیفیت درخواستی از طرف صاحبکار بستگی دارد که این به نوبه خود از هزینه مباشرت و نمایندگی که صاحبکار حاضر به تقبل آن است نشأت می‌گیرد (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

پالمروس کیفیت حسابرِس را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرِس تعریف می‌کند. از آنجا که هدف حسابرِس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، بنابراین کیفیت حسابرِس به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرِس شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرِس تأکید می‌ورزد. به عبارتی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرِس شده، کیفیت بالای حسابرِس را منعکس می‌کند (حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی، ۱۳۸۶).

کامران و دیگران در سال ۲۰۰۵ سه عامل اصلی شامل عملکرد، انگیزهای اقتصادی و ساختار بازار حسابرِس را به عنوان سنگ زیر بنای کیفیت حسابرِس ارائه نمود که به ترتیب به دانش و تجربیات حسابرِس، عملکرد یک مؤسسه حسابرِس با عنایت به ملاحظات اقتصادی (حق‌الزحمه، هزینه و منافع) و اخلاق حرفه‌ای در خصوص قابل نمایش بودن اعمال نفوذ حرفه و واکنش با گروه‌های همتای حرفه‌ای، مربوط می‌شوند (کامران و دیگران، ۲۰۰۵).

مخالفان بحث می‌کنند که کیفیت حسابرسی در سال‌های اولیه پایین بوده و بالاترین سطح کیفیت بعد از سال‌های اولیه حاصل می‌شود، زیرا حسابرس در آن برهه از زمان دانش و تخصص کافی در خصوص صاحبکار بدست می‌آورد. پیر و آندرسون در سال ۱۹۸۴ در مطالعه‌ای به بررسی کیفیت حسابرسی و دوره تصدی‌گری ۱۳ ساله (۱۹۷۳-۱۹۶۰) پرداختند (مطالعه به بررسی جوانب قوانین چرخش اجباری مربوط نمی‌شود) که حاصل پژوهش آنها افزایش ریسک اشتباه در سال‌های اولیه در رابطه بین یک صاحبکار و حسابرس مشخص، به طور صریح نمایان است (اصلاحت انور و همکاران، ۲۰۱۲).

نتایج مطالعات والکل و همکاران در سال ۲۰۰۱ بیانگر وجود همبستگی بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی‌گری می‌باشد. همچنین نتایج پژوهش کاسلو و ناجی در سال ۲۰۰۴ بیانگر وجود رابطه مثبت بین وجود تقلب در گزارشات مالی و دوره کوتاه مدت تصدی‌گری (کاسلو و ناجی، ۲۰۰۴). میرز و دیگران در سال ۲۰۰۳ در پژوهش خود به نتایجی که نشان‌دهنده وجود شواهدی دال بر کاهش کیفیت حسابرسی به دلیل رابطه بلندمدت بین حسابرس و صاحبکار دست نیافتند، در حالیکه شواهدی از اثر مثبت دوره بلندمدت همچون ارائه تعهدات در سطح کیفیت بالاتر، قدر مطلق کوچک تعهدات غیرعادی و قدرت پیش‌بینی بالاتر اطلاعات مالی ارائه نمودند. همچنین آنها بیان کردند که تعهدات غیرمنتظره در دوره رابطه کوتاه‌مدت نسبت به بلندمدت کمتر مشهود است (میرز و دیگران، ۲۰۰۳). جانسون در سال ۲۰۰۲ بیان می‌دارد که کیفیت حسابرسی در دوره تصدی‌گری کوتاه‌مدت پایین‌تر است. او در بیان نتایج بررسی خود بیان کرده است که چرخش اجباری موسسات حسابرسی یک راه حل برای این مشکل نیست و کیفیت حسابرسی در ۳ سال اولیه رابطه حسابرس و صاحبکار پایین‌تر است، زیرا تعهدات غیر قانونی بزرگتر و بیشتر می‌باشند (جانسون، ۲۰۰۲).

مطالعه انجام شده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۹۲ دال بر این است که اغلب اشتباهات اتفاق افتاده زمانی است که حسابرس فاقد دانش تخصصی و تجربه کافی در خصوص صنعت و زمینه فعالیت مورد حسابرسی می‌باشد. مطابق با این مطالعات در صورت فقدان دانش و تجربه کافی، حسابرس بطور وسیعی بر برآوردها و ادعاهای صاحبکار اتکا می‌نماید همچنین تحقیقات انجام شده توسط دانشگاه باس سوی در سال ۲۰۰۲ نشان می‌دهد که دانش عملیاتی در خصوص صاحبکار اغلب بعد از سه سال تصدی‌گری اتفاق می‌افتد و اینکه

بعد از ۶ سال کیفیت دوباره کمی افزایش می‌یابد، اما نه به اندازه بعد از سه سال اولیه و همچنین چرخش اجباری احتمالاً به تخریب کیفیت حسابرسی بیانجامد (اصلاحت انور و همکاران، ۲۰۱۲).

محققین زیادی از جمله مایرس (۲۰۰۳) و جانسون (۲۰۰۲) در تحقیقات خود به وجود رابطه بین دوره تصدی‌گری حسابرس و حفظ صاحبکار و کیفیت سود اشاره نمودند که نتایج حاکی از آن بود که حسابرسان با دوره تصدی‌گری کوتاه‌تر نسبت به حسابرسان با دوره تصدی‌گری بلندتر، سود با کیفیت پایین‌تری را تجربه خواهند نمود. سه تفسیر متفاوت برای این رابطه وجود دارد (میرز و دیگران، ۲۰۰۳ و جانسون، ۲۰۰۲):

الف) استدلال می‌شود که دوره تصدی‌گری کوتاه مدت و کمبود دانش تخصصی در مورد صاحبکار، مستلزم انجام حسابرسی با کیفیت بالا می‌باشد. علاوه بر این، گفتمان حرفه حسابداری بر این واقف است که دوره تصدی‌گری کوتاه دارای ریسک بالایی برای شکست حسابرسی می‌باشد، زیرا حسابرسان جدید به دلیل فقدان دانش ویژه در مورد صاحبکار، بیشتر بر آنچه که توسط صاحبکار ارائه و برآورد شده است، اتکا می‌نمایند.

ب) تأکید بر روی عملکرد ضعیف از طریق دستمزد حسابرسان می‌باشد. به عبارتی حق الزحمه حسابرسی پایین‌تر جهت حفظ و کسب صاحبکاران جدید و همچنین جبران زیانها در سال‌های بعدی اشتغال حسابرسی می‌باشد. این استدلال پیشنهاد می‌کند که دوره تصدی‌گری کوتاه مدت ممکن است باعث سهل‌انگاری حسابرس در سال‌های اولیه رابطه‌اش با صاحبکار گردد و همچنین آنها می‌توانند موقعیت خود را برای مدت طولانی حفظ و زیان‌های اولیه را جبران نمایند و این موارد باعث انجام حسابرسی با کیفیت پایین‌تر و به تبع آن کیفیت پایین‌تر سود خواهد شد.

پ) استدلال سوم این است که شرکت‌ها با کیفیت بالای سود به احتمال زیاد حسابرسان متصدی (با کیفیت بالا) را حفظ می‌نمایند و حسابرسان با کیفیت بالا نیز صاحبکاران مخاطره آمیز که دارای کیفیت پایین‌تر سود هستند را کنار گذاشته و آنها را به حسابرسان با کیفیت پایین محول می‌نمایند.

### استقلال حسابرس

استقلال حسابرس می‌تواند به مفهوم رضایت به گزارش، تحریفات کشف شده تفسیر شود. اتفاق نظر موافقین چرخش اجباری موسسات حسابرسی در بهبود بی‌طرفی و استقلال حسابرس نهفته است. ماهیت کار حسابرسان نیازمند تعامل و ارتباط با صاحبکار می‌باشد. یک حسابرس می‌تواند در یک رابطه بلندمدت با صاحبکار بصورت دوستانه و مساعد رفتار نماید. بنابراین استقلال حسابرس برای قابلیت اتکا و اعتمادپذیری گزارش حسابرس ضروری می‌باشد. تحقیقات نشان داده است که قانون چرخش موسسات حسابرسی، تعامل فراوان بین مدیران و حسابرسان را کاهش داده که این باعث کمتر شدن شانس تبانی بین آن دو می‌شود. استقلال حسابرس نه تنها از دید سهامداران مفید می‌باشد، بلکه در انظار عموم مردم نیز تأثیرگذار است. اغلب جامعه بر این باور هستند که حسابرسان، مستقل هستند و اینکه ریسک گریز می‌باشند که این بطور کامل با اصول اخلاقی حرفه سازگار است، اما نباید فراموش شود که چرخش اجباری تنها راه حل حفظ و ارتقا استقلال و حل مسئله تبانی بشمار نمی‌آید (اصالت انور و همکاران، ۲۰۱۲).

طبق بخش ۱۰۳ (حسابرسی، کنترل کیفیت و قوانین و استانداردهای استقلال) قانون ساربز آکسلی، در همه موارد مرتبط با کار حسابرسی، موسسه حسابرسی به طور عام و شخص حسابرس به طور خاص، اعم از شخصیت دولتی و خصوصی، بایستی فارغ از هرگونه روابط شخصی، خارجی و سازمانی (ارائه خدمات غیر حسابرسی) برای استقلال باشد و همچنین از پیدایش همچنین مواردی نیز اجتناب نماید (ایالات متحده، ۲۰۰۲).

مسئولیت اولیه و اصلی حسابرسان حفظ منافع دولت و مودیان مالیاتی است. بهرحال، کارایی و اثر بخش حسابرسان به توانایی آنان برای توسعه و ارزشگذاری حقایق جهت رسیدن به نتایج معنادار عینی (عاری از تعصب) و مستقل (غیر قابل کنترل و تأثیر پذیری از طرف دیگران) مربوط می‌شود. حسابرسان و موسسه حسابرسی بایستی استقلال در مواردی همچون اظهار نظر، یافته‌ها، شواهد، قضاوت و پیشنهادات خود را حفظ نمایند. هر حسابرس دارای تعهدی به منظور خودداری از مداخله در هرگونه رابطه (مالی، اجتماعی و...) با پیمانکاران، مدیران و پرسنل که موجب مختل نمودن دستیابی به اهداف و بدنامی سازمان و یا حرفه حسابرسی می‌شود، است. علاوه بر این، حسابرس رعایت قوانین اخلاقی را به منظور اطمینان از برآورده نمودن اهداف



استانداردهای حرفه‌ای، مورد عنایت قرار می‌دهد. مطابق با استاندارد استقلال، یک حسابرس بایستی نسبت به موقعیت‌هایی که اشخاص ثالث با دانش قبلی از اطلاعات مربوط مانع از حفظ استقلال توسط حسابرس می‌شوند، هشیار باشد که در این میان سه طبقه کلی تخریب استقلال یعنی روابط شخصی، خارجی و سازمانی، هر کدام به تنهایی می‌توانند استقلال حسابرس را سست نمایند (ایالات متحده، ۲۰۰۲).

استقلال یک حسابرس تنها به عنوان یک پیامد یا مولفه اخلاقی در حرفه حسابرسی نیست، بلکه سنگ بنای موفقیت حسابرس می‌باشد. به طور کلی استقلال حسابرس در برگیرنده دو شکل اخلاقی و عملی می‌باشد که به ترتیب بیان‌کننده طرز فکر و نگرش حسابرس و عدم جانبداری در ارائه نوع گزارش و میزان انگیزه حسابرس برای افشای تحریفات با اهمیت کشف شده در جریان حسابرسی می‌باشد. مخالفین قانون چرخش اجباری بر این باور هستند که حسابرسان همواره انگیزه کافی برای حفظ استقلال دارند که مهمترین آن حفظ و ارتقای شهرت موسسه می‌باشد. علیرغم اینکه موسسات تحقیقات مالی بر این باور هستند که چرخش اجباری موسسات حسابرسی در بهبود استقلال حسابرس نقش دارد، اما در خصوص اینکه تأثیر منفی بر روی کیفیت و هزینه‌های حسابرسی داشته باشد، دارای شک و تردید هستند. در نهایت تصمیم آنها بر این بوده که بدلیل فزونی جنبه‌های منفی آن بر جنبه مثبت، پیاده‌سازی آن ممکن نمی‌باشد. چرخش اجباری موسسات حسابرسی یک ابزار سیاسی خوب است، زمانی که بازار حسابرسی از کارایی و شایستگی کافی برخوردار نباشد. به عبارتی بازار دربرگیرنده تعداد اندکی صاحبکار بزرگ باشد، وضع این قوانین به حفظ و ارتقا استقلال حسابرس می‌انجامد. در خصوص بازار حسابرسی توسعه یافته یعنی بازار وسیع با تعداد زیادی صاحبکاران بزرگ، قانون چرخش اجباری کمتر می‌تواند منفعتی داشته باشد. حسابرسان از تبانی با صاحبکار طفره می‌روند، زیرا آنها شهرت خود را تخریب نمی‌کنند و وضع این قوانین در بازارهای توسعه یافته به افزایش هزینه‌های غیر ضروری منجر می‌شود (اصلاحت انور و همکاران، ۲۰۱۲).

نتایج تحقیقات انجام شده در اسپانیا حاکی از آن است که وابستگی حسابرسان در سال‌های اولیه بدلیل اینکه حسابرس در پی حفظ و پوشش سرمایه‌گذاری اولیه خود می‌باشد، بیشتر است و اینکه قانون چرخش اجباری نمی‌تواند راه حلی برای بهبود و استقلال حسابرسی باشد. سامر در سال ۱۹۹۸ بیان می‌دارد که چرخش اجباری دارای تأثیر عکس بر روی استقلال حسابرس

می‌باشد، زیرا آنها همواره انگیزه‌هایی برای حفظ و ارتقای شهرت خود دارند. بدیل‌های زیادی برای قوانین چرخش اجباری موسسات حسابرسی وجود دارد. برای مثال، چرخش اجباری داخلی، ایجاد رقابت بین موسسات حسابرسی و رقابت در بازار سرمایه می‌تواند راه بهتر و جایگزینی برای چرخش اجباری به منظور حفظ و ارتقا استقلال حسابرس باشد (اصلا نت انور و همکاران، ۲۰۱۲). فدراسیون بین‌المللی حسابداران، چرخش اجباری موسسات حسابرسی را پیشنهاد نمی‌کند و بر چرخش داخلی بعنوان سبب برای حفظ استقلال حسابرسان تاکید می‌کند (می‌هیلا و دیگران، ۲۰۱۲).

### تاریخچه استقلال حسابرس

تاریخچه استقلال تاحدودی بوسیله حرفه ایالات متحده آمریکا، مقررات و تشکل‌های قانونی تحت الشعاع قرار گرفته است. اغلب دولتها از طریق انجمن یا تشکل‌های حرفه حسابرسی، استانداردهای حسابرسی را پیاده سازی کرده که بطور خاص بر روی استقلال حسابرس تمرکز نموده‌اند. اکثر این استانداردها دارای مشروعیت اجرایی برای خارج نمودن آن دسته از حسابرسانی که به هر نحوی در تلاش جهت طفره رفتن از آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای هستند، می‌باشد. مدینیک در سال ۱۹۹۰ استدلال می‌نماید که قسمت قابل حل جهت شکست‌های اخلاقی صرفنظر از تهدیدات احتمالی برای استقلال حسابرسان، تأکید بیشتر بر روی آیین اخلاق حرفه‌ای کشورهای خاص که با آیین‌نامه‌های اخلاقی فدراسیون بین‌المللی حسابداری (IFAC) بیشتر تقویت شده است، می‌باشد. نگرش و نگاه امروزی از جانب تشکل‌های حرفه‌ای و قانونگذاران چیزی متفاوت از شکل گذشته آن است. به طور واضح نمایان است که استقلال در گذر زمان در سایه فشارها و قوانین از سوی تشکل‌های حرفه و قانونگذاران استنتاج گردیده است که همه آنها در راستای حفظ استقلال در زمان دوره بلندمدت رابطه حسابرس با صاحبکار می‌باشد. نگاره زیر نگاهی به تاریخچه استقلال حسابرس در گذر زمان در سایه اعمال تشکل‌های حرفه و وضع قوانین و مقررات می‌باشد (اتین چیا و دیگران، ۲۰۱۲).

## نگاره (۱): تاریخچه استقلال حسابرِس در گذر زمان

سال	تشکل حرفه‌ای / قانونگذار	گزاره‌های ایجابی بر روی استقلال حسابرِس
۱۸۸۷	انجمن حسابداران عمومی آمریکا	عدم توجه به استقلال در قانون (عدم شمول استقلال به عنوان رکن اصلی و مربوط در حسابرِس)
۱۹۰۷	انجمن حسابداران عمومی آمریکا	بازنگری در قانون به منظور ایجاد اشتیاق اجتناب از وظایف ناسازگار
۱۹۳۱	موسسه حسابداران آمریکا	شناخت کامل اهمیت استقلال علی‌الخصوص زمانی که حسابرسان دارای نقش دوگانه حسابرِس و اداره کننده در خصوص یک صاحبکار بر عهده داشته باشد.
۱۹۴۰	موسسه حسابداران آمریکا	نهادینه شدن قانون استقلال مالی به عنوان بخشی از آیین رفتار حرفه‌ای
۱۹۵۰	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	نشر یک مقاله که بر اهمیت استقلال به عنوان رکن اصلی حرفه حسابرِس تأکید می‌نمود.
ژانویه ۱۹۶۲	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	وضع قانون ممنوعیت حسابرسان از ارائه گزارش حسابرسی صورتهای مالی به صاحبکار مگر اینکه در واقع مستقل از آن واحد باشند.
مارس ۱۹۶۲	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	ممنوعیت وجود منافع مالی مستقیم و غیر مستقیم در شرکت مورد رسیدگی
ژانویه ۱۹۷۲	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	اتخاذ قوانین جدید در خصوص استقلال (در عمل و ظاهر) حسابرِس
نوامبر ۱۹۷۲	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	انتشار بیانیه‌ای در خصوص تأکید بر روی هر دو جنبه عملی و ظاهری استقلال حسابرِس
۱۹۸۳	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	تشکیل کمیته آندرسون به منظور بازنگری در آیین رفتار حرفه‌ای
۱۹۸۸	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	نتایج تشکیل کمیته آندرسون به وضع یک عنصر حرفه‌ای مشتمل بر شایستگی، رازداری، افشاگری و استقلال
ژانویه ۱۹۹۴	انجمن حسابداران رسمی آمریکا	انتشار تفسیر موضوع برجسته نمودن تمایز بین وکالت صاحبکار و خدمات صاحبکار در آیین رفتار حرفه‌ای (تأکید بر استقلال حرفه‌ای قبل از پذیرش کار و حفظ استقلال ظاهری و واقعی که استانداردهای حسابرسی و اصول اخلاق حرفه‌ای بدان تأکید می‌نمودند).
فوریه ۱۹۹۴	بخش عملی شورای بورس اوراق بهادار	ارائه و تحمیل طرح پیشنهادی در خصوص استقلال حسابرِس به منظور اینکه بخش عملی شورای بورس اوراق بهادار، حرفه حسابداری و شورای بورس اوراق بهادار بایستی بهتر از قبل در خصوص استقلال حسابرِس کار کند که این موضوع به منظور تقویت استقلال حسابرِس علاوه بر رازداری و عینیت آنها در خصوص قضاوت در آینده ضروری می‌باشد.

سال	تشکل حرفه‌ای /قانونگذار	گزاره‌های ایجابی بر روی استقلال حسابرس
مارس ۱۹۹۴	هیأت ناظر عام	تشکیل کارگروه ویژه در خصوص زیر نظر داشتن عینیت (بی طرفی) و استقلال حسابرس
سپتامبر ۱۹۹۴	هیأت ناظر عام	ارائه یک خبرنامه ویژه به منظور تحکیم حرفه‌ای استقلال حسابرس
۱۹۹۶	کمیسیون اروپا	ارائه مجموعه‌ای از اصول اساسی به منظور مرفی نمودن استقلال حسابرس
۱۹۹۸	کمیسیون اروپا	اشاره به استقلال حسابرس بوسیله آنچه در مقاله شماره ۳ و برخی از جنبه‌های مرتبط با استقلال که در مقاله شماره ۱۱، همچون خدمات مشاوره، دریافت منافع از صاحبکار و منافع اقتصادی ارائه گردیده است.
۲۰۰۰	شورای بورس اوراق بهادار	سرازیر شدن مجموعه‌ای از مواد قانونی در قانون نهایی استقلال به منظور پیروی حسابسان جهت فراهم نمودن خدماتی همچون حسابرسی داخلی، خدمات مشاوره‌ای و... به صاحبکار در موقعیتی که آنها اطلاعات معینی را در قالب صورتهای مالی سالانه افشا می‌نمایند.
۲۰۰۲	کنگره ایالات متحده آمریکا	تدوین قانون ساربنز آکسلی بعد از ورشکسته شدن شرکت‌های انرون و ورلدکام

Resource: Etienne Chia-Ah et al (2010)

### تاریخچه چرخش اجباری

چرخش حسابرس برای بار اول در زمان دادرسی مکسون رایبیز در اواخر ۱۹۳۰ مطرح شده. مکسون رایبیز بر سر رسوایی بزرگ عدم کشف ۱۹ میلیون دلار اشتباه در حساب موجودی کالا و حسابهای دریافتی توسط موسسه حسابرسی پرایس واترهاوس، مورد دادرسی قرار گرفت. در این ارتباط ثبت‌های حسابداری مکسون رویبیز تقلبی تلقی و اعتبار صورتهای مالی آن تأیید نشد که افشای آن، کنگره دادرسی و قانونگذاران را به اصلاح حرفه حسابداری و داشت که نتیجه اولیه آن اصلاح اولیه استانداردهای حسابرسی بود. سرانجام در رسوایی‌های اخیر مالی در قرن بیستم و ناتوانی حسابسان در این خصوص، الزامات اضافی بر حسابسان تحمیل شد که حرفه را با چرخش اجباری روبرو نموده است (مارکیوتا، ۲۰۰۳).

چرخش موسسات حسابرسی در کشورهای مختلف به شیوه‌های متنوعی انجام می‌شود. برخی از کشورها آن را در خصوص شرکت‌های بورسی و عده‌ای در مورد صنعت خاصی همچون بیمه و بانکداری اعمال نموده‌اند. نگاره زیر هر دو نوع چرخش خارجی (موسسات حسابرسی) و داخلی (شریک حسابرسی) را در کشورهای مختلف نشان می‌دهد.

## نگاره (۲): چرخش داخلی و خارجی حسابرسی

کشور	مقررات چرخش موسسه حسابرسی	مقررات چرخش شریک حسابرسی
استرالیا	در سال ۲۰۰۴ قبل از پیاده‌سازی آن لغو گردیده است.	از سال ۲۰۰۱ وجود دارد.
بحرین	ندارد	برای نهادهای مالی ۵ ساله
بنگلادش	برای شرکت‌های بورسی ۳ ساله	ندارد
بولیوی	برای نهادهای مالی و شرکت‌های بورسی	ندارد
بلژیک	بمدت ۳ سال که بدون محدودیت به همان میزان برای یک‌دوره قابل تمدید می‌باشد.	برای شرکت‌های بورسی، بیمه‌ای و موسسات اعتباری بمدت ۶ سال
بوسنی هرزگوین	دوره تصدی‌گری بمدت ۵ سال که در صورت تغییر شریک حسابرسی بمدت ۲ سال قابل تمدید است.	ندارد
برزیل	برای شرکت‌های بورسی غیر بانکی ۵ سال و در صورت داشتن کمیته حسابرسی ۱۰ سال می‌باشد.	ندارد
بلغارستان	ندارد	دارد
کاستاریکا	در سال ۲۰۰۵ الزامی، در سال ۲۰۰۶ و ۲۰۰۷ مردود و در سال ۲۰۱۰ مجدداً پیاده‌سازی شد.	ندارد
کانادا	به نفع چرخش شریک کنار گذاشته شد.	دارد
چین	برای سازمانهای دولتی و نهادهای مالی بمدت ۵ سال	دارد
کرواسی	برای بانک‌ها ۷ سال و جهت شرکت‌های لیزینگ و بیمه‌ای ۴ سال	ندارد
جزیره قبرس	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
جمهوری چک	در بین سال‌های ۱۹۹۲ و ۱۹۹۵ اتخاذ شده و بعد از آن کنار گذاشته شده است.	دارد بمدت ۷ سال
دانمارک	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
اکوادور	برای نهادهای مالی ۵ سال و شرکت‌های بیمه‌ای ۶ سال	ندارد
استونی	ندارد	دارد
فنلاند	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
فرانسه	ندارد	شرکت‌های بورسی و بیمه‌ای و موسسات اعتباری بمدت ۶ سال
آلمان	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
یونان	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
مجارستان	ندارد	نهادهای عام المنفعه بمدت ۵ سال

کشور	مقررات چرخش موسسه حسابرسی	مقررات چرخش شریک حسابرسی
ایسلند	برای نهادهای مالی و شرکت‌های بیمه‌ای بمدت ۵ سال	ندارد
هند	برای بانک و شرکت‌های بیمه‌ای بمدت ۴ سال، تراست‌های مقتصد ۲ سال و نهادهای بخش عمومی ۴ یا ۵ سال	چرخش شریک حسابرسی و ۵۰٪ تیم حسابرسی اجباری
اندونزی	برای بانک مرکزی ۵ سال و شرکت‌های خصوصی و عمومی ۶ سال	ندارد
اسرائیل	در سال ۱۹۷۰ اجرا که بمدت دو تا سه سال برای شرکت‌های دولتی وجود داشت و بعد از آن ملغی شد.	ندارد
ایتالیا	برای شرکت‌های بورسی و عام‌المنفعه ۹ سال	ندارد
ژاپن، مالزی، آمریکا	ندارد	ندارد
لاتویا	برای بانک‌ها ۱۹۹۸، ۱۹۹۹ و ۲۰۰۰ ملزم و در سال ۲۰۰۲ ملغی شد.	دارد بمدت ۷ سال
لیتوانیا	ندارد	برای شرکت‌های عام‌المنفعه ۷ سال و سایر ۷ سال
لوکزامبورگ	ندارد	بمدت ۷ سال وجود داشت. چرخش برای پرسنل علاوه بر چرخش شرکای کلیدی بود.
مقدونیه	برای بانک‌ها و شرکت‌های بیمه‌ای بمدت ۵ سال	ندارد
مالتا	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
مراکش	ندارد	برای بانک‌ها ۶ سال و شرکت‌های بورسی ۱۲ سال
هلند	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
عمان	برای شرکت‌های بورسی، شرکت‌های تحت کنترل دولت و شرکت‌های سرمایه‌گذاری خصوصی بمدت ۴ سال	ندارد
پاکستان	برای شرکت‌های بورسی در سال ۲۰۰۰ اما در آوریل ۲۰۰۳ لغو شد.	ندارد
پاراگوئه	برای نهادهای مالی، شرکت‌های بیمه‌ای و بیمه انکایی و بورسی ۳ سال	ندارد
پرو	برای نهادهای دولتی ۲ سال	ندارد
فلیپین	دارد	ندارد
لهستان	برای شرکت‌های بیمه‌ای ۵ سال	برای شرکت‌های عام‌المنفعه ۵ سال
پرتغال	برای شرکت‌های بورسی ۸ یا ۹ سال	برای شرکت‌های عام‌المنفعه ۷ سال

کشور	مقررات چرخش موسسه حسابرسی	مقررات چرخش شریک حسابرسی
قطر	برای بانک‌ها و شرکت‌های هلدینگ قطر ۵ سال (۳ سال نیز توصیه شده است)	ندارد
رومانی	ندارد	برای شرکت‌های عام‌المنفعه ۷ سال
عربستان سعودی	برای شرکت‌های بورسی سهام مشترک به استثنای بانک‌ها و نهادهای عام‌المنفعه ۵ سال و برای بانک‌ها بنا به درخواست بانک مرکزی	ندارد
سیبری	برای بانک‌ها و شرکت‌های بیمه‌ای ۵ سال و در صورت همراه بودن با چرخش شریک تا ۱۰ سال قابل ارتقا است.	دارد
سنگاپور	برای بانک‌های محلی از سال ۲۰۰۲ و در سال ۲۰۰۸ موقتاً معلق و در سال ۲۰۱۲ دو باره از سر گرفته شد.	برای شرکت‌های بورسی ۵ ساله
اسلوواکی	در سال ۱۹۹۶ برای بانک‌ها که در سال ۲۰۰۰ لغو گردید.	دارد بمدت ۵ سال
اسلوانیا	برای شرکت‌های بیمه‌ای و مدیریت سرمایه‌گذاری بمدت ۵ سال و شرکت‌های سهامی عام ۵ سال پیشنهاد شده است.	دارد بمدت ۷ سال
کره جنوبی	در سال ۲۰۰۳ اتخاذ و در سال ۲۰۰۶ برای شرکت‌های بورسی الزامی گردید که در ۲۰۰۹ ملغی شد.	تدارد
اسپانیا	ندارد	دارد بمدت ۷ سال
سريلانكا	ندارد	برای شرکت‌های بورسی ۵ سال
سوئد	ندارد	برای شرکت‌های بورسی و بیمه‌ای و نهادهای مالی ۷ سال
تانزانیا	برای شرکت‌های مالی چرخش دوره‌ای دو تا سه ساله، برای شرکت‌های بورسی و غیر بورسی سه ساله و برای موسسات کمتر از سه شریک ۵ ساله و برای موسسات بیش از سه شریک چرخش شریک اجباری است.	دارد
ترکیه	ندارد، البته در حد فاصل ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ برای بانک‌ها ۸ ساله، شرکت‌های بیمه‌ای ۷ ساله، برای شرکت‌های انرژی و بورسی ۵ ساله وجود داشت.	دارد
اکراین	برای بانک ۷ سال و بانک ملی ۵ سال	دارد
انگلستان	ندارد	برای شرکت‌های بورسی ۵ سال
ازبکستان	برای همه شرکت‌هایی که ملزم به حسابرسی هستند ۶ سال	ندارد
ونزوئلا	برای بانک‌ها سه سال از سال ۲۰۱۴ شروع می‌شود.	ندارد

Source: ICAS (2012)

### چرخش اجباری موسسات حسابداری در ایران

در کشور ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به موضوع چرخش شریک حسابرسی و چرخش اجباری موسسات حسابرسی به ترتیب پرداخته‌اند که در ادامه به آنها اشاره خواهد شد.

طبق قسمت «ب» بند ۲۴ بخش ۱ استانداردهای حسابرسی ایران تحت عنوان «استانداردهای کنترل کیفیت»، مدیر مسئول کار حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، جهت رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، بایستی پس از مدت مشخصی تغییر کند که این مورد حداکثر ۵ سال در نظر گرفته شده است (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۱).

مطابق تبصره ۲ بند ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۸ مرداد ۱۳۸۵، مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی زیر مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. ضمناً در صورت خروج شرکاء از مؤسسه قبلی، شریک مسئول کار در دوره ۴ سال قبل، نمی‌تواند با حضور به عنوان شریک در مؤسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند. شروع این مهلت از تاریخ تصویب این دستورالعمل خواهد بود. اشخاص حقوقی مورد توجه سازمان بورس و اوراق بهادار در برگیرنده موارد زیر هستند (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۸۶):

۱. شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار،
۲. شرکت‌های فرعی شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار،
۳. شرکت‌های سهامی عام با عرضه عمومی،
۴. نهادهای مالی موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران شامل شرکت‌های کارگزاری، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌های تأمین سرمایه، صندوق‌های بازنشستگی، شرکت‌های هلدینگ، بورس‌ها، بازارهای خارج از بورس، شرکت‌های سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه، و
۵. حسابرسی طرح‌های که متقاضی انتشار عمومی اوراق مشارکت مشمول ثبت نزد سازمان هستند.



### استدلال‌های موافق با چرخش اجباری موسسات حسابرسی

چرخش اجباری موسسات حسابرسی در برگیرنده مجموعه‌ای از محدودیت‌ها بر روی تعداد سال‌هایی که یک موسسه حسابرسی ممکن است حسابرسی صورتهای مالی یک شرکت را عهده داشته باشد، است. بعد از دوره تعیین شده یک موسسه حسابرسی فاقد واجد شرایط به منظور حفظ سمت حسابرس آن شرکت می‌باشد و این محدودیت‌ها (الزامات) ممکن است تنها بر روی بخش ویژه‌ای مثلاً قسمت بیمه‌ای اعمال گردد. در ادامه به استدلال‌های پشتوانه چرخش اجباری موسسات حسابرسی خواهیم پرداخت.

اول) بحث اصلی و مطلوب در ارتباط با چرخش اجباری، افزایش استقلال حسابرس و به تبع کیفیت حسابرسی می‌باشد. به عبارت دیگر، تصدی‌گری بلندمدت حسابرس منجر به آشنایی بیشتر بین صاحبکار و حسابرس می‌شود که به طور بالقوه ناکارآمدی رویه‌های حسابرسی و اعتماد افراطی بر روی برنامه‌های حسابرسی ایستا (قبلی) و نتایج سنوات گذشته می‌شود. با حداقل نمودن حداکثر دوره تصدی‌گری، حسابرسان مجبور به توجه بیشتر در خصوص جزئیات و شک و تردید بیشتر در رویکرد حسابری خود می‌شوند. اغلب تحقیقات تحلیلی بر جنبه مثبت چرخش بر روی استقلال تأکید می‌نمایند که شدت اثر آن در خصوص متمرکز بودن بازار حسابرسی بیشتر است. لازم به ذکر است که نتیجه این تحقیقات ضمن تأیید افزایش و حفظ استقلال حسابرس، به همان میزان افزایش کیفیت حسابرسی را تأیید نموده و بر این مساله که کیفیت حسابرسی در سال‌های اولیه پایین می‌باشد تأکید دارد.

دوم) وجود تأثیر مثبت چرخش اجباری بر روی استقلال ظاهری حسابرس. به عبارت دیگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، استقلال حسابرس بعد از چرخش اجباری را درک نموده که دارای منافع و مزایایی بر روی صورتهای مالی و واکنش بازار در این خصوص خواهد بود.

سوم) فراهم نمودن فرصت برای موسسات حسابرسی کوچک به منظور مشارکت در بازار و افزایش رقابت می‌باشد. چرخش اجباری موسسات حسابرسی ایتالیا نشان‌دهنده این است که چرخشها اغلب زمینه گفتگو و چانه‌زنی در خصوص تعیین متوسط هر ساعت کار حسابرسی را فراهم می‌کند که این نشانه افزایش رقابت در بازار است (کورینا و همکاران، ۲۰۱۲).

### استدلال‌های مخالفت با چرخش اجباری موسسات حسابرسی

در مقابله با ادله‌های اعمال این قانون، مخالفان اجرای آن دلایل خود را در موارد زیر خلاصه نموده‌اند:

- ۱- دوره تصدی‌گری کوتاه مانع پیشرفت اثربخشی رابطه‌کاری بین حسابرس و مدیریت می‌شود. بنابراین به طور معمول نیازمند جبران و پوشش هزینه‌ها است که این سبب ملایمت‌کاری بیشتر مدیریت و انتقاد کمتر صاحبکار در مقایسه با یک دوره تصدی‌گری بلندمدت می‌باشد
- ۲- وجود نگرانی بابت افزایش ریسک شکست حسابرسی، زیرا حساب‌برسان در توسعه و تکامل دانش خاص در مورد صاحبکار ناتوان بوده‌اند.
- ۳- چرخش اجباری منجر به افزایش هزینه‌های همچون، مقدمه‌چینی حسابرس جدید برای فهم مدل تجاری و ساختار سازمانی صاحبکار علاوه بر هزینه‌های مدیریت صاحبکار و به منظور حمایت حساب‌برسان جدید در یادگیری فرآیند و رویه می‌شود
- ۴- در حالیکه چرخش اجباری فرصت وارد شدن آسان در بازار برای موسسات حسابرسی کوچکتر را فراهم می‌نماید، اما امکان دارد همین منجر به متمرکز شدن شدید بازار شود، زیرا شرکت‌های بزرگ درصدد انتخاب موسسات حسابرسی بزرگتر هستند (کورینا و همکاران، ۲۰۱۲).
- ۵- چرخش اجباری موسسات حسابرسی نمی‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسی بینجامد. در واقع، تحقیقات نشان می‌دهند که چرخش اجباری دارای تأثیرات عکس بر روی کیفیت حسابرسی است، بخصوص زمانی که دوره چرخش کوتاه‌مدت باشد. در مقابل، مزیت عمده تصدی‌گری موسسه حسابرسی نایل آمدن حسابرس به دانش و تجربه با اهمیت و پر محتوا در طول زمان می‌باشد.
- ۶- الزامات چرخش موسسات حسابرسی ممکن است برخی از شرکت‌ها را در یافتن حساب‌برسان با تخصص صنعت آنها مشکل ساز نماید. که این باعث تخریب کیفیت حسابرسی و افزایش تمرکزگرایی در بازار حسابرسی می‌شود. تصدی‌گری بلندمدت، توانایی حسابرس را برای بهبود کیفیت کار حسابرسی در یک بخش صنعتی افزایش می‌دهد که در این خصوص، نوع طبقه‌بندی موسسات حسابرسی، با توجه به تخصصی آنها پدیدار گشته و از احتمال آنکه

مؤسسات حسابرسی به هر کاری خارج از تخصص خود در کار حسابرسی بپردازند، پیشگیری بعمل می‌آورد.

۷- بعثت منحنی یادگیری، مؤسسات حسابرسی با هر کار حسابرسی جدید ممکن است کارایی کمتری در شروع آن داشته باشند، در حالیکه مؤسسات حسابرسی می‌توانند مبادلات و مراودتها را به نحوی کارا مدیریت نمایند و این چیزی فارغ از ریسک و هزینه می‌باشد. در این موارد حسابرس و شرکت متحمل هزینه‌های جهت تسریع در امورات حسابرسی می‌شوند.

۸- چرخش اجباری می‌تواند چالش‌های عمده و با اهمیتی در یک محیط جهانی پدیدار نماید. مثلاً یک شرکت جهانی با عملیاتی در چند کشور، چندین الزام چرخش اجباری بر آن حاکم می‌گردد که در این راستا بایستی در سطح بین‌المللی مؤسسات حسابرسی هر زمانی که چرخش طبق حاکمیت آن کشور الزامی شد، تغییرات ضروری را اعمال نماید و یا اینکه مؤسسات حسابرسی متفاوتی تحت حاکمیت آن کشورها استخدام نماید که این موضوع برای شرکت‌ها هزینه‌بر و ممکن است منجر به حسابرسی ناکارآمد شود.

۹- چرخش اجباری بر روی سهامداران از طریق تخریب ساختار حاکمیت نهادی شرکت‌های که در آن سرمایه‌گذاری کرده‌اند، تأثیرات منفی خواهد داشت. در اغلب کشورها، یا پیشنهاد و یا الزام نمودن شرکت‌ها به داشتن کمیته حسابرسی یا تشکلی مشابه به منظور نظارت رابطه بین حسابرسان مستقل و شرکت‌ها به منظور حفظ استقلال حسابرسان وجود دارد. استقلال کمیته حسابرسی معیار و جایگزینی بهتری است که آیا حسابرس به طور مستقل و با کیفیت بالا کار می‌کند یا مستلزم جایگزینی است و این نقش برای کمیته به لحاظ اجرایی و کارایی بهتر نسبت به قانون چرخش است.

۱۰- هزینه‌های بکارگماری و حفظ اشخاص لایق حسابرسی چالش‌ها را افزایش می‌دهد. عبارتی مؤسسات حسابرسی با عده‌ای از مشکلات، ریسک و کسب فرصت برای پذیرش صاحبکار جدید با صلاحیت تیم‌های آن موسسه روبرو خواهد شد (ارنست و یانگ، ۲۰۱۳).

### بحث و نتیجه‌گیری

چرخش اجباری به مفهوم تعداد سال‌هایی که یک حسابرس (اعم از مسئول کار یا موسسه) می‌تواند صاحبکار خاصی را حفظ نماید، تعبیر گردیده است. این موضوع در سال ۱۹۷۴ برای

بار اول در کشور ایتالیا مطرح شده است و استدلال‌های پشتوانه آن شامل افزایش کیفیت حسابداری در سایه ارتقای استقلال حسابرسان از یکطرف و کاهش تمرکزگرایی در بازار خدمات حسابداری از طرف دیگر عنوان شده است. صرفنظر از اینکه چرخش اجباری منافع عموم جامعه را تأمین می‌نماید یا خیر، قبل از هر چیزی این سوال ذهن را مشغول خواهد نمود که آیا استمرار تصدی‌گری حسابرسان بایستی محدود گردد؟ اگر چنین است بازه زمانی آن چقدر باید باشد؟

دو احتمال اساسی برای بررسی محدودیت زمانی انتصاب حسابرسان شامل بهبود استقلال حسابرسان و تمرکززدایی در بازار حسابداری وجود دارد. باور مطالعات انجام شده در این حوزه بر این است که این مساله نه تنها استقلال را حفظ نمی‌کند، بلکه شواهدی دال بر اثر منفی آن بر کارایی و اثربخشی وجود دارد، اما این تحقیقات تأکیدی بر شکست سیستم چرخش شرکا از لحاظ حفظ استقلال با شکست ندارند. به هر حال، پیامدهای چرخش و تأکید اجباری بر روی آن را می‌توان در قالب مفاهیمی چون گریز از تمرکز در بازار حسابداری جستجو نمود.

حال با فرض محقق شدن دو مولفه فوق، آیا معیار شناخته شده‌ای برای تعیین تعداد سال‌های تصدی‌گری و دوره تنفس وجود دارد؟

در بخش تاریخیچه چرخش اجباری، ملاحظه گردید که اغلب کشورهای اعمال هر دو نوع چرخش (داخلی و خارجی) را ضروری می‌دانند. علاوه بر آن کشورها در اینکه در چه صنعتی این چرخش اعمال شود و بازه آن چه مدت باشد از یکسانی نسبتاً کاملی برخوردار می‌باشند. همچنین عطف به نتایج تحقیقات انجام شده در این خصوص نشان می‌دهد که چرخش اجباری اگر سبب تخریب مولفه‌های کیفی کار حسابداری نشود به بهبود آنها کمکی نخواهد نمود. بنابراین می‌توان استنتاج نمود که آیا چرخش باعث کارایی بهتر حسابرسان در کشورهای مختلف است یا خیر و تنها جنبه تقلید از دیگران را داشته است و مبنای فلسفی و علمی پشتوانه موضوع نمی‌باشد.

مبنای عملی این بررسی رسیدن به پاسخی برای سنجش سنخیت ارتقای استقلال حسابرسان و به تبع آن کیفیت حسابداری و همچنین کاهش تمرکزگرایی در بازار حسابداری می‌باشد. چرخش اجباری یا بعبارتی تغییر حسابرسان می‌تواند برای صاحبکار و حسابرسان (جدید) هزینه‌های اضافی در بر داشته باشد. این هزینه‌ها شامل ریسک شکست حسابرسان در سال‌های اولیه حسابداری، هزینه‌های حمایت و انتخاب حسابرسان و افزایش هزینه حسابداری می‌شود. مطابق با ادبیات نظری

موضوع بیشترین هزینه برای جایگزینی موسسات، هزینه‌های واقعی جایگزینی و هزینه‌های نمایندگی می‌باشد. هزینه‌های جایگزینی به عنوان هزینه‌های شروع به کار یک حسابرس جدید است و هزینه‌های نمایندگی در برگیرنده مخارج نظارت توسط مالکان، هزینه‌های تعهد (رابطه) توسط نهاد و کاهش در رفاه مورد انتظار مالکان است که منجر به غیرفعال شدن نهاد در کسب منافع بهتر برای مالکان می‌شود.

چرخش اجباری موسسات حسابرسی باعث ایجاد مشکل افق برنامه‌ریزی می‌شود، زیرا در یک بازار حسابرسی مبتنی بر چرخش اجباری، حسابرس از قبل می‌داند که بعد از چه مدت زمانی رابطه او با صاحبکار قطع می‌شود و این منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود بنابراین چرخش اجباری نمی‌تواند خارق‌العاده و معجزه‌آسا باشد، زیرا حسابرسان انگیزه کمتری برای حداکثر استفاده از تلاش خود در حسابرسی دارند. آنچه در بالا اشاره شد می‌تواند نقطه عطف و اجماع نظری باشد که می‌تواند به مخالفت با قانون چرخش اجباری موسسات حسابرسی منجر شود و آن سپری است جهت اذعان اینکه رابطه نزدیکی بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی-گری وجود دارد و اینکه دوره تصدی‌گری بلندمدت نمی‌تواند تأثیر منفی بر روی کیفیت حسابرسی داشته باشد.

فلسفه اصلی چرخش اجباری موسسات حسابرسی در مفهوم ارتقای استقلال حسابرس در مقابل صاحبکار می‌باشد و افزایش هزینه‌های ناشی از بکارگماردن حسابرس جدید در سال اول حسابرسی نقطه عکس این موضوع می‌باشد. سیاست دوپانت در خصوص چرخش موسسات حسابرسی، به استفاده از موسسه حسابرسی در هر سال و پس از هر چند سال جایگزینی آن اشاره دارد با این هدف که بی‌طرفی (نسبت به) حسابرس (مورد حسابرسی) نسبت به صاحبکار برقرار باشد. همچنین این باور که حسابرسی بایستی به موسسات واگذار شود که با شرکت مورد رسیدگی فاقد درگیری و گرفتاری قبلی باشند، نیز وجود دارد (دوپانتس، ۲۰۰۳).

کمیسیون اروپا توجه خود را معطوف متمرکز نمودن صنعت حسابرسی نموده و بر این باور است که متمرکز نمودن، سبب انتخاب محدود و رقابت می‌شود. علاوه بر این استقلال موسسات حسابرسی را نیز مدنظر قرار داده است که در این راستای چرخش اجباری موسسات حسابرسی و همچنین منع پذیرش خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران حسابرسی را مورد توجه قرار داده است. کمیسیون اروپا در این اعلامیه حداکثر دوره تصدی‌گری را ۶ سال که در صورت

حسابرسی مشترک تا ۹ سال قابل ارتقا می‌باشد و پذیرش مجدد صاحبکار نیازمند ۴ سال وقفه در ارائه خدمات می‌باشد، بیان کرده است. همچنین کمیسیون به اینکه دریافت خدمات حسابرسی تابعی از ویژگی‌های خاص آن موسسه حسابرسی از جمله، اندازه، تخصص، سابقه، حسن شهرت و غیره می‌باشد و اعمال چرخش اجباری در صورت وجود شرکت‌های بزرگ در سطح وسیع به احتمال زیاد می‌تواند به کاهش تمرکزگرایی و ایجاد رقابت در بازار حسابرسی منجر شود، تاکید کرده است. با توجه به اینکه کلیه چرخش‌های اعمالی در کشورهای مختلف در خصوص صنعت خاصی مانند بیمه و یا شرکت‌های بورسی به طور کلی اعمال گردیده است، پس صاحبکاران دنبال حسابرسی می‌روند که دارای تخصص صنعت آنها بوده‌اند. بنابراین این چرخش در یک صنعت خاص ممکن است مابین تعداد محدودی موسسه حسابرسی بچرخد در نتیجه این نه تنها تمرکزگرایی را کاهش نداده، بلکه بدان سبب امنیت شغلی موسسات کوچک را به خطر انداخته و در راه انحصارگری بیشتر قدم برمی‌دارد. به نظر می‌رسد تنها راه ایجاد رقابت در بازار و سهم نمودن موسسات کوچک حسابرسی در امر رسیدگی شرکت‌های بزرگ و همچنین انجام حسابرسی اثر بخش، حسابرسی مشترک می‌باشد.

به طور خلاصه نتیجه‌گیری می‌شود که چرخش اجباری حسابرس نه تنها سبب بهبود کیفیت حسابرسی و گزارش‌گری مالی نمی‌شوند، بلکه ضمن تخریب آن، کارایی کمیته حسابرسی را نیز مختل خواهد نمود. جایگزینی حسابرسان باید پاسخگویی و اثر آن بر بهبود کیفیت فراگیر حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی برای سرمایه‌گذاران را ارائه دهد، اما چرخش اجباری جهت دستیابی به این هدف نمی‌باشد. علاوه بر آن امنیت شغلی موسسات کوچک حسابرسی را به خطر انداخته و تمرکزگرایی را بیشتر دامن می‌زند.

#### منابع

- استانداردهای حسابرسی نشریه ۱۲۴ (۱۳۹۱)، سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، چاپ ۲۲.
- حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی (۱۳۸۶)، «کیفیت حسابرسی: مروری بر ادبیات و تحقیقات»، مجله بورس، شماره ۶۶.

حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی الله (۱۳۸۹)، «بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۳ (۹).

سازمان بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۶)، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار. <http://www.tse.ir/cms/Portals/1/ghavanin/hesabresi.pdf>.

- Aslant Onur et al (2012) , Mandatory audit firm rotation: A cure or a placebo? Unpublished master's thesis, Tilburg University, ANR: 458361.
- BIS (8 Dec 2010) , UK Government response to the European Commission's Green Paper on Audit, Department for Business Innovation & Skills.
- Cameran, M, et al (2005) , The audit firm rotation rule: A review of the literature, Unpublished master's thesis, Bocconi University.
- Cameran, M, et al (2006) , Auditor tenure and auditor change: Does mandatory Audit rotation really improve audit quality, business.
- Carcello, J. v. , A. Nagy (2004) ; Audit firm tenure and fraudulent financial reporting, Unpublished master's thesis, Tennessee University
- Corinna E. K et al (2012) , what do we know about mandatory audit firm rotation? ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland, <http://icas.org.uk/research>
- DeAngelo, L. E. (1981) , Auditor size and audit quality, Journal of accounting and economics, 3, 3, pp. 183-199.
- Du Pans, 2003, Early policy on the rotation of audit firm, Journal of Accounting and Public Policy, 22, pp. 1-18.
- Ernst & Yang's, mar 2013; Q & A on mandatory firm rotation; Point of view. Available: <http://www.Ey.com>
- Etienne Chia-Ah et al (2010) , the impact of extended audit tenure on auditor independence; Auditors perspective, UMEA University.
- European Commission (2011) , Summary of Responses: Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis (Brussels: European Commission
- Ferdinand A. Gul et al (2009) , Earnings Quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors industry expertise, Journal of Accounting and Economics, 47, 265-287.
- Johnson, V. E. , I. K. Khurana, and J. K. Reynolds. 2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. Contemporary Accounting Research (winter): 637- 660.
- Marquita T. B (2003) , Analysis of the mandatory auditor rotation debate, unpublished master's thesis, university of Tennessee-Knoxville, U. S.
- Mihaela, M. et al (2011) , Auditor Rotation: a critical and comparative analysis, Working Paper, Bucharest Academy of Economic Studies, Hungary.
- Myers, J. N. , L. A. Myers, and T. C. Omer. (2003) , Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? The Accounting Review (July): 779-799.
- United States. Congress. (2002, January 23) Sarbanes-Oxley Act of 2002. One Hundred Seventh Congress, Second Session. Washington, D. C. Available: <http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi>

Walkel, P. I, Lewis, B. L and Casterella, J. R. (2001): Mandatory Auditor Rotation: Argument and Current Evidence; Accounting Enquires 10 (2): 209-242.

