

چرخش اجباری حسابرس

و

پیامدهای ناشی از آن



✍ دکتر موسی بزرگ اصل
فاطمه آزمون
داریوش اخترشناس

مقدمه

در تمام اقتصادهای توسعه یافته امروزی، حسابرسی مستقل صورتهای مالی شرکت‌های سهامی عام نیازی بدیهی است و مؤسسه‌های حسابرسی که این کار را انجام می‌دهند به استانداردهای بی‌شمار استقلال پایبندند. با این حال، سال به سال و دهه پس از دهه، برخی از شرکت‌هایی که گزارش حسابرسی تعدیل نشده دریافت کرده‌اند، بحران‌های مالی پیش‌بینی نشده‌ای را تجربه می‌کنند و در آن زمان، درست یا غلط، توجه رسانه‌ها، سرمایه‌گذاران و مقررات‌گذاران به استقلال حسابرس جلب می‌شود. گاهی اوقات به تصدی طولانی که بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ با مشتریان خود داشته‌اند، اشاره می‌شود. بعضی می‌پرسند با وجود برخی از حسابرسان که برای زمانی به اندازه نیم‌قرن به شرکت‌های خاصی خدمت می‌کنند، چگونه این حسابرسان می‌توانند به‌طور واقعی مستقل باشند. مهم است تصدیق کنیم که با توجه به تقلب و اشتباه، حسابرسی، اطمینانی منطقی و نه مطلق را درباره صورتهای مالی یک شرکت فراهم می‌کند و پایداری آینده شرکت را تضمین نمی‌کند.

به دنبال رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان و ورشکستگی‌های شرکت‌هایی مانند انرون، ورلدکام، پارمالات و... همچنین بروز نگرانی‌هایی در مورد توان اتکای صورت‌های مالی، انگشت اتهام به سوی حساب‌رسان نشانه رفته است تا جایی که در عموم از این وقایع به عنوان «شکست حسابرسی» یاد می‌شود. تلقی عمومی این است که نبودن استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین مسائلی شده است. با توجه به تصدی طولانی حساب‌رسان برخی از شرکت‌ها، مفهومی که به طور مداوم در بحث عمومی بر سر استقلال حساب‌رسان دوباره ظاهر می‌شود، نظریه چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی است.

در برخی موارد، این موضوع از یک بحث به وضع قانون منجر شده است. در پاسخ به بحران مالی، برخی از کشورها قوانینی برای محدود کردن مدت زمان قراردادهای حسابرسی تصویب کردند. کشورهایی که از تصویب حکمی مطلق خودداری کردند، راه‌های جایگزینی برای رسیدن به استقلال بیشتر حساب‌رسان پیشنهاد و اجرا کرده‌اند. در سال‌های اخیر و پس از بحران مالی سال ۲۰۰۸، در بسیاری از کشورها این موضوع دوباره احیا شد؛ چراکه آنها به دنبال حرکت به سوی چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بودند.

سیاست‌های چرخش از کشوری به کشور دیگر متفاوت‌اند، و تعدادی از کشورها در الزامهای چرخش اجباری شریک حسابرسی خود تجدید نظر کرده‌اند. برای مثال، کانادا الزامهای چرخش شریک را در سال ۲۰۰۴ تصویب کرد؛ اما در سال ۲۰۱۰ چرخش ۷ ساله را جایگزین چرخش ۵ ساله کرد (Daugherty et al., 2013).

مقاله پیش‌رو به بررسی مطالعه‌های انجام‌شده در مورد چرخش اجباری شرکا یا مؤسسه‌های حسابرسی در کشورهای مختلف می‌پردازد و پیامدهای مثبت و منفی ناشی از آن را مورد بررسی قرار می‌دهد.

تحولهای کلیدی چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در سراسر جهان

استرالیا در سال ۲۰۰۴ دوره چرخش شریک حسابرسی برای واحدهای پذیرفته‌شده در بورس را به تصویب رساند که چرخش شریک قرارداد حسابرسی را پس از ۵ سال متوالی الزامی کرده است. در ژوئیه ۲۰۱۲، قانون شرکت‌های سال ۲۰۰۱ اصلاح شد که اجازه می‌دهد یک واحد پذیرفته‌شده در بورس مدت زمان چرخش را تا حداکثر ۷ سال تمدید کند؛ مشروط به اینکه هیئت‌مدیره قبل از پایان ۵ سال با آن موافقت کند. هیئت‌مدیره وظیفه دارد بیان کند که این موضوع تأثیری بر کیفیت حسابرسی نمی‌گذارد و منجر به تضاد منافع نمی‌شود.

برزیل قانون ۵ ساله چرخش مؤسسه‌های حسابرسی را در سال ۱۹۹۹ تصویب و آن را در نوامبر ۲۰۱۱ تعدیل کرد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار برزیل (CVM)، در دستورعمل شماره ۵۰۹ (منتشرشده در ۱۶ نوامبر

۲۰۱۱) قانون ۵ ساله را به ۱۰ سال برای شرکت‌هایی که یک کمیته حسابرسی قانونی (CAE) دارند و هدف آن کنترل حساب‌رسان داخلی و مستقل است، افزایش داد. طبق دستورعمل ۲۰۱۱/۵۰۹، شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی قانونی را طبق شرایط مورد نیاز در دستورعمل مذکور تشکیل می‌دهند، ممکن است حساب‌رسان مستقل را استخدام کنند تا خدمات حسابرسی را به مدت ۱۰ سال متوالی ارائه کند.

کانادا سیاست چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی را برای بانک‌ها اجرا می‌کرد که به دلیل عواقب ناخواسته، در سال ۱۹۹۱ کنار گذاشته شد. اما شریک حسابرسی پس از ۷ سال باید تغییر کند و تا ۵ سال نباید آن کار به او منتقل شود.

مالزی قانون چرخش اجباری برای مؤسسه‌های حسابرسی ندارد. این موضوع در راهبری شرکتی قوانین مالزی که از سوی کمیسیون اوراق بهادار مالزی در سال ۲۰۱۲ منتشر شد، گنجانده نشده است. با این حال، یک استاندارد حرفه‌ای برای حساب‌رسانی که به چرخش شرکای

مجدد که در شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) مطرح شد، لازم است.

اروپا پیشینه‌ای مرکب دارد. به‌طور کلی، مقررات نوامبر ۲۰۱۱ اتحادیه اروپا (EU) چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی را پس از مدت حداکثر ۶ سال تعیین کرده است. این دوره ممکن است تحت برخی از «شرایط استثنایی» (تعریف‌نشده) تا ۸ سال افزایش یابد. برای شرکت سهامی عامی که بیش از یک حسابرس و یا مؤسسه حسابرسی قانونی منصوب کرده است، حداکثر طول مدت قرارداد ۹ سال خواهد بود. باز هم، براساس «شرایط استثنایی»، چنین مدت زمانی ممکن است تا ۱۲ سال تمدید شود. همچنین قبل از اینکه مؤسسه حسابرسی دوباره قادر به انجام حسابرسی قانونی همان واحد باشد، لازم است یک دوره وقفه وجود داشته باشد. به‌منظور اطمینان از انتقال صحیح حسابرس قبلی، انتقال «پرونده تحویل دادنی» با اطلاعات مربوط، به حسابرس جدید موردنیاز است.

خلاصه کردن چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی و قوانین مربوط، به‌ویژه با وجود این قوانین معوق برای تمام

حسابرسی الزام شدند، وجود دارد که مشابه با استانداردهای نیوزیلند و ایالات متحده آمریکا است. بند ۲۹۰/۱۵۱ از آیین‌نامه مؤسسه‌های حسابداری مالزی تصریح می‌کند که در مورد شرکت‌های سهامی عام، یک شخص نباید برای بیش از ۵ سال شریک کلیدی کار حسابرسی باشد. پس از این مدت، فرد نباید به مدت ۲ سال عضو گروه کاری و یا یک شریک کلیدی حسابرسی برای مشتری باشد. دوره وقفه برای مؤسسه‌های مالی تا ۵ سال افزایش می‌یابد. چرخش اجباری برای حسابرس به‌کار می‌رود و نه برای مؤسسه‌های حسابرسی. این امر، با استانداردهای مالزی و استانداردهای بین‌المللی سازگار است و به حساب سطح بالای تمرکز در مؤسسه‌های حسابرسی شرکت‌های مالی مالزی گذاشته می‌شود.

راهبری شرکتی نیوزیلند، در اصول و راهنمای منتشرشده از سوی کمیسیون اوراق بهادار نیوزیلند توصیه‌هایی را با توجه به چرخش حسابرس بیان می‌کند. طبق این ضوابط، چرخش ۵ ساله برای شریک حسابرسی الزامی شده است.

انگلستان طرح جدیدی را در مجموعه قوانین راهبری شرکتی خود در سپتامبر ۲۰۱۲ منتشر کرد که مناقصه مجدد قرارداد حسابرسی را در هر ۱۰ سال برای ۳۵۰ شرکت برتر فهرست اف‌تی‌اس‌ئی (FTSE 350) پیشنهاد می‌کند. قوانین رسمی انگلستان، شرکت‌ها را به مطابقت با این قانون یا به توضیح اینکه چرا آن را انجام نداده‌اند، ملزم می‌کند. این رویکرد به اصطلاح «رعایت یا افشا» از سوی شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده در بورس انگلستان استفاده می‌شود. براساس این طرح جدید، این امکان برای حسابرس فعلی وجود دارد تا در صورتی که خودش بتواند ثابت کند که نسبت به دیگر پیشنهاددهندگان در فرایند مناقصه مجدد، برتر است، اختیارهای حسابرسی را حفظ کند. این روش معادل چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی نیست؛ اما به دنبال همان هدف آزاد گذاشتن حسابرسی مستقل به رقابت بیشتر است.

کمیسیون رقابت، برای بزرگترین شرکت‌های بریتانیا مناقصه اجباری را در هر ۵ سال پیشنهاد می‌دهد. بنابراین در حال حاضر یک تغییر درخور توجه از دوره ۱۰ ساله مناقصه

چرخش اجباری

ممکن است

بر افزایش تراکم بازار

اثر خوبی داشته باشد



اجباری ۱۵ ساله را در صورت مناقصه عمومی پیشنهاد می‌کند. در ایالات متحده آمریکا، در حال حاضر چرخش مؤسسه حسابرسی الزامی نیست. با این حال، در بیش از ۱۰ سال گذشته، علاقه مداومی در مورد این موضوع وجود داشته است. هنگامی که کنگره نسخه‌های اولیه قانون ساربینز اکسلی را در سال ۲۰۰۲ بررسی می‌کرد، برخی از قانونگذاران در مورد چرخش مؤسسه‌های حسابرسی بحث کردند. در پایان، قانون چرخش اجباری تصویب نشد. در مقابل، چرخش حسابرس ارشد و بررسی شرکای حسابرسی در هر ۵ سال و همچنین اعمال تغییرات دیگری در رویه‌های حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی اجباری شد.

در سال ۲۰۰۳، دیوان محاسبات (GAO) چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی را مورد مطالعه قرار داد و به این نتیجه رسید که زمان اجرای این روش مناسب نیست. این نهاد اعلام کرد که کمیسیون بورس اوراق بهادار و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) باید مطالعه بیشتری را به منظور ارزیابی کفایت اقدامهای قانون ساربینز اکسلی قبل از اجرای چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی انجام دهند.

در ماه اوت سال ۲۰۱۱، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مفهومی را در مورد استقلال حسابرس و چرخش مؤسسه‌های حسابرسی منتشر کرد که مهلت آن تا تاریخ نوزدهم نوامبر سال ۲۰۱۲ بود. در طول این مدت، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بیش از ۶۰۰ نظر دریافت کرد که به‌طور عمده مخالف چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بودند. این دیدگاه منفی در مورد چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در طول سال ۲۰۱۲ و زمانی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مجموعه‌ای از جلسه‌های عمومی با موضوع مذکور در سراسر کشور برگزار کرد، تکرار شد.

در همین حال و در تاریخ ۱۵ اوت سال ۲۰۱۲، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام استاندارد حسابرسی شماره ۱۶، با موضوع ارتباط با کمیته حسابرسی و اصلاحات مربوط به دیگر استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را تصویب کرد.

بزرگترین مسئله به

نیاز به یادگیری کامل

یک صنعت جدید و

مشتریان جدید

مربوط می‌شود



۲۷ کشور عضو اتحادیه اروپا عملی نیست. با این حال، ذکر نکته‌های زیر الزامی است:

• اتریش حکم ۶ ساله چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی را در سال ۲۰۰۴ به تصویب رساند.

• ایتالیا حکم ۹ ساله چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی را در سال ۲۰۰۳ به تصویب رساند.

• در دسامبر ۲۰۱۲، قوه مقننه هلند به چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در هر ۸ سال برای شرکت‌های سهامی عام رأی داد که اجرای آن از تاریخ ۱ ژانویه سال ۲۰۱۶ آغاز می‌شود.

در پیشرفت‌های اخیر در اوایل ماه اکتبر سال ۲۰۱۳ و پس از توافق کشورهای عضو در مذاکره با پارلمان اروپا، اتحادیه اروپا به سمت تحمیل چرخش اجباری بر حسابرسان پیش رفت. در حال حاضر، کمیته نمایندگان دائمی شورای اروپا، برای شرکت‌های اروپایی چرخش اجباری ۲۰ ساله مؤسسه‌های حسابرسی و برای مؤسسه‌های اعتباری و بیمه، چرخش

زمانی ۴ ساله تصویب کرد. این چرخش یکی از پرچالش‌ترین موضوعهای حسابرسی در بخش خصوصی بود.

مسائل مطرح شده در زمینه چرخش اجباری حسابرسی

در مورد چرخش حسابرسان، تحقیق‌های زیادی صورت گرفته است که گاهی نتایج متناقضی هم در این بین مشاهده می‌شود. اما آنچه که مشهود است، این است که این موضوع موافقان و مخالفان زیادی دارد؛ از اینرو، بحث بر سر آن کماکان ادامه دارد. در ادامه به برخی مسائل مطرح شده پیرامون این موضوع پرداخته می‌شود.

چرخش حسابرسی و کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی عبارت است از احتمال اینکه حسابرس به اشتباه، موارد رعایت نشدن استانداردها و الزام‌های قانونی و از قلم‌افتادگی‌های بااهمیت در نظام کنترل داخلی صاحبکار را کشف و به‌طور کامل گزارش کند. این احتمال به عواملی مانند بی‌طرفی، مراقبت‌های حرفه‌ای و تضاد منافع بستگی دارد (رحیمیان و شکر، ۱۳۹۲).

همچنین یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به‌وسیله **دی آنجلو (De Angelo, 1981)** در سال ۱۹۸۱ ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال این موضوع تعریف کرده است که حسابرس:

- ۱- موارد تحریف بااهمیت در صورتهای مالی و یا نظام حسابداری صاحبکار را کشف کند، و
- ۲- تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش کند.

داگرتی و همکاران (Daugherty et al., 2013)

بررسی شرکای حسابرسی به این نتیجه رسیدند که شرکای مورد بررسی به چرخش اجباری به‌عنوان بهبود استقلال حسابرس (مربوط به نگرش مستقل ذهنی) و استقلال ظاهری حسابرس (مربوط به برداشت دیگران از استقلال حسابرس) که در نتیجه به تأثیری مثبت در کیفیت حسابرسی منجر می‌شود، می‌نگرند. با این حال، آنها دریافتند که به‌دلیل چرخش حسابرسی، دانش خاص مشتری از دست می‌رود و تصدی طولانی‌تر حسابرس منجر به کیفیت بالاتر حسابرسی می‌شود. زمانی که یک عضو کلیدی گروه کاری که دانش خاصی از یک مشتری به‌دست آورده است از گروه حذف شود،

بعضی از نظرها اشاره می‌کنند که با توجه به این استاندارد، چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی دیگر لازم نیست و برخی اعتقاد دارند که تغییرات بیشتری مورد نیاز است؛ اما بسیاری از طرفداران تغییر، استانداردهای داوطلبانه و نه اجباری را توصیه می‌کنند.

پیشرفت‌های اخیر ایالات متحده در مورد چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، در ماه ژوئیه سال ۲۰۱۳ انجام شد؛ زمانی که مجلس نمایندگان لایحه‌ای را تصویب کرد که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را از الزام شرکت‌های سهامی عام به تغییر خودکار مؤسسه‌های حسابرسی، منع می‌کرد. آنها استدلال می‌کنند که انتخاب یک مؤسسه حسابرسی مستقل باید توسط هیئت مدیره یک شرکت سهامی عام انجام و از سوی سهامدارانش تصویب شود و معتقدند که این امر نباید توسط یک نهاد ناظر انجام شود (The Institute of Directors in Southern Africa, 2013).

چرخش مؤسسه‌های حسابرسی در ایران

در ایران، طی سالهای گذشته به دلیل محدود بودن انجام فعالیت حسابرسی به چند مؤسسه بزرگ از جمله مؤسسه حسابرسی صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد، فرایند چرخش مؤسسه‌های حسابرسی به‌شکل مدون، رسمی و در قالب مفاد قانونی وجود نداشته و تنها گروه‌های حسابرسی مسئول انجام تعدادی از کارهای خاص، با نظر مدیران مؤسسه جابه‌جا می‌شدند.

پس از ادغام مؤسسه‌های یادشده در بالا و تشکیل سازمان حسابرسی، به‌دلیل تنوع صاحبکاران و زیاد بودن تعداد آنها و به‌منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه‌های حسابرسی مسئول انجام کار در دوره‌های زمانی با میانگین ۳ سال تغییر می‌کنند. این جابه‌جایی ممکن بود مسئولیت انجام حسابرسی شرکتی را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل سازمان حسابرسی محول کند. فرایند چرخش تنها بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود. سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۸۶ چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی را برای دوره

در بررسی‌های انجام‌شده به‌وسیله فدراسیون بانکداری اروپا، حساب‌رسان تازه منصوب‌شده به‌زمان درخورد توجهی برای آشنایی با مشتری جدید نیاز دارند، که پیچیده هستند. در نتیجه، خطری درخورد توجه وجود دارد که حساب‌رسی اولیه از سطح اطمینان پایین‌تری برخوردار باشد. همچنین این خطر وجود دارد که در طول حساب‌رسی، انگیزه کمتری برای تمرکز بر مسائل دراز مدت وجود داشته باشد که این امر باعث کاهش کیفیت حساب‌رسی خواهد شد. اگر مؤسسه‌های حساب‌رسی در فواصل زمانی کوتاه به‌طور مرتب تغییر داده شوند، خطر کاهش کیفیت به‌طور درخورد ملاحظه‌ای افزایش خواهد یافت. این خطر زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که حساب‌رسی مربوط به یک گروه بزرگ و پیچیده چندملیتی باشد.

چرخش حساب‌رسی و هزینه‌های ناشی از آن
چرخش حساب‌رسی باعث افزایش هزینه‌ها برای حساب‌رس

الزام شرکت‌ها به

تغییر حساب‌رسان

هزینه‌های غیر ضروری را

هم بر حساب‌رس و

هم بر مشتری

تحمیل می‌کند



کیفیت حساب‌رسی می‌تواند به‌صورت منفی تحت تأثیر قرار گیرد.

در تحقیقی که در چین توسط بانادیپادیا و همکاران (Bandyopadhyay et al., 2014) در مورد چرخش اجباری شریک حساب‌رسی انجام شد، محققان به این نتیجه رسیدند که چرخش اجباری شریک حساب‌رسی پس از ۳ سال، کیفیت حساب‌رسی را بهبود می‌دهد.

چرخش حساب‌رس و کیفیت زندگی شریک حساب‌رسی
داگرتی و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که چرخش اجباری شریک حساب‌رسی، حجم کاری شریک واردشده، شریک خارج‌شده و دیگر اعضای گروه را در سالهای اولیه چرخش افزایش می‌دهد. آنها همچنین در تحقیقی که انجام دادند، ملاحظه کردند که چرخش اجباری احتمال نیاز به نقل مکان در طول زندگی حرفه‌ای را افزایش می‌دهد و رفت‌وآمد گسترده، کارکنان را از پیگیری مسیر پیشرفت شغلی دلسرد می‌کند. همچنین از دیدگاه شرکای حساب‌رس، الزام به جابه‌جایی پیامدهای منفی بر کیفیت زندگی آنها دارد (مانند، تغییر شغل همسر و مدارس فرزندان).

اثر چرخش بر کیفیت حساب‌رسی از طریق شناخت صنعت جدید

از نظر شرکای حساب‌رس، نیاز به شناخت کامل یک صنعت و مشتریان که تاکنون دانشی درباره آن نداشته‌اند، بزرگترین مسئله پیش‌روی آنهاست. شناخت صنعت جدید به‌طور متوسط ۲/۵ سال طول می‌کشد. این یافته‌ها با نتیجه‌های حاصل از پژوهش‌های قبلی هماهنگ است. با توجه به این موضوع به‌نظر می‌رسد شرکای حساب‌رس از نقل مکان به دلیل نگرانی در مورد کیفیت زندگی و همچنین یادگیری صنعت جدید خودداری می‌کنند. این یافته‌ها در مجموع نشان می‌دهد که پیامدهای ناخواسته چرخش حساب‌رسی ممکن است کیفیت حساب‌رسی را دستکم در کوتاه‌مدت کاهش دهد. همچنین، راهبردهای انتقال دانش بین شرکای حساب‌رسی و دیگر اعضای گروه کاری حساب‌رسی مهم هستند. اما هماهنگی شرکای خروجی و ورودی حساس و وقت‌گیر است و در نهایت، به این دو شریک وابسته است (Daugherty et al., 2013).

و صاحبکار می‌شود. یافته‌های جکسون و همکاران (Jackson et al., 2007) حاکی از آن است که با توجه به هزینه‌های مورد بحث در طول مراحل اولیه حسابرسی، الزام شرکت‌ها به تغییر حساب‌رسان هزینه‌های غیر ضروری را بر حساب‌رسان و مشتری تحمیل می‌کند. به‌منظور کاهش نگرانی‌هایی که پیرامون مسائل مربوط به استقلال حساب‌رسان به‌وجود آمده است، آنها به این نتیجه رسیدند که احتمالاً طرح‌های دیگر، تأثیر بیشتری نسبت به چرخش مؤسسه‌های حسابرسی دارند و هزینه‌های غیر ضروری را افزایش نمی‌دهند. مهم‌ترین هزینه حسابرسی، هزینه به‌دست آوردن شناخت از صاحبکار جدید و هزینه از دست دادن صاحبکار قبلی است.

آرونادا و همکاران در تحقیق خود در سال ۱۹۹۷ به این نتیجه رسیدند که اگر شرکت تداوم حسابرسی توسط حساب‌رسان خود را از ۴۰ سال به ۹ سال کاهش دهد، هزینه‌های حسابرسی بین ۷ تا ۲۰ درصد افزایش می‌یابد. مارا و همکاران در تحقیق خود در سال ۲۰۰۵ نتیجه گرفتند که چرخش اجباری حساب‌رسان، هزینه‌های اولیه مؤسسه‌های حسابرسی و شرکت مورد رسیدگی را افزایش می‌دهد (رحیمیان و شگری، ۱۳۹۲).

اثر چرخش بر کیفیت حسابرسی در سال‌های آخر دوره تصدی حساب‌رسان

در نظرسنجی انجام‌شده از شرکای حساب‌رسان در آمریکا، برخی از شرکا ادعا کردند که کارایی شریک خروجی نیز ممکن است تا حدودی در سال آخر کاهش یابد. چون آنها از جایگزینی‌شان به‌وسیله کمیته‌های حسابرسی، مدیریت ارشد و ... آگاهند. اگر این مطلب درست باشد، نشان می‌دهد که شرکای حساب‌رسان تنها ممکن است در طول ۳ یا ۴ سال از تصدی ۵ ساله تعهد حسابرسی خود، کارایی بهینه داشته باشند. این تأثیر ممکن است با افزایش طول دوره وقفه ترکیب شود؛ یعنی دوره‌ای که طی آن ممکن است تغییرهای نهادی در خور توجهی در مشتری رخ دهد (Daugherty et al., 2013).

چرخش حساب‌رسان و مدیریت سود

جکسون و همکاران (۲۰۰۷) در بررسی خود که در استرالیا انجام دادند به این نتیجه رسیدند که چرخش

اجباری مؤسسه‌های حسابرسی کیفیت حسابرسی را بهبود نمی‌بخشد. آنها با استفاده از دو عامل، تمایل به صدور نظر حسابرسی تداوم فعالیت و سطح ارقام تعهدی اختیاری، برای کیفیت حسابرسی دریافتند که افزایش طول دوره تصدی مؤسسه‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی را به‌صورت منفی تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. با استفاده از عامل تمایل به صدور نظر تداوم فعالیت، آنها دریافتند که افزایش طول دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و با استفاده از سطح ارقام تعهدی اختیاری به این نتیجه رسیدند که افزایش و کاهش در کیفیت حسابرسی مشاهده نمی‌شود.

بین مدت تصدی حساب‌رسان و قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری، رابطه مستقیم و معنی‌داری وجود دارد. با افزایش مدت تصدی حساب‌رسان، احتمال مدیریت سود، چه در جهت افزایش و چه در جهت کاهش سود، بیشتر می‌شود و جهت مدیریت سود به انگیزه‌های خاص مدیریت بستگی دارد (بزرگ‌اصل و شایسته‌مند، ۱۳۹۰).

چرخش حسابرسی و رقابت در بازار

به نظر می‌رسد قاعده چرخش می‌تواند رقابت در بازار را اصلاح و آن را از حالت انحصاری خارج کند. افزون بر این، طرفداران چرخش اجباری معتقدند که بازار حسابرسی بیش از اندازه متمرکز است و چرخش می‌تواند رقابت بین مؤسسه‌های بزرگ و کوچک حسابرسی را بهبود بخشد؛ مشروط به اینکه شرکت‌های مورد حسابرسی مجبور به تغییر حساب‌رسان‌های فعلی خود باشند.

آرونادا و همکاران در تحقیق خود در سال ۱۹۹۷ به این نتیجه رسیدند که رقابت، سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی کوچک را افزایش و سهم بازار مؤسسه‌های بزرگ را کاهش می‌دهد تا تمام مؤسسه‌های حسابرسی سهم بازار یکسانی داشته باشند. یافته‌های مارا و همکاران در سال ۲۰۰۵ نیز نشان می‌دهد احتمال زیادی وجود دارد که شرکت‌های با اندازه بزرگ، از مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی برای فرایند حسابرسی دعوت کنند. علاوه بر این، چرخش اجباری حساب‌رسان احتمال تبانی بین مؤسسه‌های حسابرسی همکار را در جذب صاحبکاران افزایش می‌دهد (رحیمیان و شگری، ۱۳۹۲).

ارتباط بین حسابرس ورودی و خروجی با کیفیت حسابرسی

در تحقیقی که توسط لی و همکاران (Li et al., 2013) روی داده‌های کشور چین انجام شد، نتایج نشان دهنده آن بود که چرخش شریک حسابرسی زمانی که شرکای حسابرسی فعلی و ورودی با هم ارتباط نزدیک دارند، ممکن است به درستی صورت نگیرد. در اصل، کیفیت حسابرسی ممکن است بعد از چنین چرخش نادرستی، بهبود نیابد.

همچنین آن‌ها دریافته‌اند که چرخش نادرست در مؤسسه‌های حسابرسی این کشور وجود دارد و در بیشتر موارد شریک ورودی در واقع همان روبه‌های حسابرسی اجرا شده از سوی شرکای حسابرسی قبلی را ادامه می‌دهد. این نوع رابطه شخصی بین شرکای حسابرسی به طور درخور توجهی می‌تواند اثر چرخش شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تغییر دهد. آنها رابطه شخصی را به این صورت تعریف می‌کنند که آیا شرکای حسابرسی قبلی و جدید یک ارتباط کاری قبلی با هم دارند یا نه. اگر هر دو به عنوان حسابداران رسمی خدمت کنند و یک گزارش حسابرسی را امضا کنند، در واقع آنها نوعی رابطه شخصی با هم دارند. آنها همچنین دریافته‌اند که اگر بین شرکای قبلی و جدید هیچ رابطه شخصی وجود نداشته باشد، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد.

با این حال اگر بین شرکای گذشته و جدید یک رابطه شخصی وجود داشته باشد، بهبود کیفیت حسابرسی به طور درخور توجهی کاهش می‌یابد و در برخی موارد پس از کنترل دیگر متغیرها، به طور کامل از بین می‌رود.

یافته‌های فبریان‌تو و سوگیری (Febrianto & Sugiri, 2011) در اندونزی، حاکی از آن است که برخی از مؤسسه‌های حسابرسی با استفاده از منحل کردن و تشکیل مؤسسه جدید از خلاء چرخش اجباری حسابرسی استفاده کرده و به ارائه خدمت به همان مشتری ادامه می‌دهند؛ در حالی که چرخش نیز انجام گرفته است. آنها همچنین دریافته‌اند که اندازه مؤسسه‌های حسابرسی قبل از چرخش اجباری با کیفیت حسابرسی مرتبط است.

سیاست‌های چرخش

از کشوری به کشور دیگر

متفاوت است و

تعدادی از کشورها در

الزامهای چرخش اجباری


شریک حسابرسی خود

تجدیدنظر کرده‌اند



اثر چرخش بر استقلال حسابرس

برخی بر این باورند که تصدی طولانی یا به‌طور خاص تر و نامحدود، استقلال حسابرس را بدتر خواهد کرد. تصدی طولانی‌تر جریان نقدی را برای حسابرس تضمین خواهد کرد و در نتیجه حسابرس را به لحاظ مالی به مشتریانش وابسته می‌کند. با این حال، برخی دیگر با این ادعا که تصدی طولانی، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد (چرا که حسابرس تخصص بیشتری به دست خواهد آورد)، با این موضوع مخالفت می‌کنند. بنابراین، بحث تا به امروز ادامه دارد و تمام بحث‌ها در ایالات متحده آمریکا متمرکز شده است: جایی که چرخش حسابرس، در مورد مؤسسه حسابرسی اجباری نیست.

از آنها بیان شد. اما آنچه که باید مورد توجه قرار گیرد، این است که با توجه به شرایط خاص هر کشور ممکن است نتایج متفاوتی از به‌کارگیری این قانون به‌دست آید و نسخه واحدی را نمی‌توان برای کشورهای مختلف توصیه کرد. 

منابع:

- بزرگ اصل، موسی و حمیدرضا شایسته‌مند، رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، سال چهارم، ۱۳۹۰، ۲۳۳-۲۱۳
- رحیمیان، نظام‌الدین و مینا شکری، نقش چرخش حسابرسان در ارتقای کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی؛ مروری بر تحقیقات انجام‌شده، حسابرس، شماره ۶۴، ۱۳۹۲
- Bandyopadhyay S.P., CH. Chen, & Y. Yu, **Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Market Concentration, and Audit Quality: Evidence from China**, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Volume 30, Issue 1, 2014, PP. 18-31
- Daugherty B.E., D. Dickins, R.C. Hatfield, & J.L. Higgs, **Mandatory Audit Partner Rotation: Perceptions of Audit Quality Consequences**, *American Accounting Association, Current Issues in Auditing*, Volume 7, Issue 1, 2013, PP. 30-35
- De Angelo L.E., **Auditor Size and Audit Quality**, *Journal of Accounting and Economic*, Volume 3, No. 3, 1981, PP. 183- 199
- European Banking Federation, and Finance for Europe, **Mandatory Audit Firm Rotation Requirement under the European Statutory Audit Directive**, 2013
- Febrianto R., & S. Sugiri, **Does Mandatory Auditor Rotation Increase Audit Quality? A Test of Indonesian Ministry of Finance's Decree Effectiveness**, *The 14th National Accounting Symposium*, 2011
- Jackson A.B., M. Moldrich, & P. Roebuck, **Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality**, 2007
- Li X., H. Xu, & M. Zhang, **Mandatory Audit Partner Rotation and Audit Quality: Effect of Personal Relationships between Audit Partners**, 2013
- The Institute of Directors in Southern Africa, **Mandatory Audit Firm Rotation**, Practice Note, 2013

چرخش حسابرسی و شرکت‌های چند ملیتی

مؤسسه‌های مالی چندملیتی پیچیده بیشتر مواقع به یک حسابرس منحصر به‌فرد در سراسر جهان اتکا می‌کنند. این موضوع انتخاب جایگزین‌هایی را برای مؤسسه‌هایی که قادر به ارائه خدمات با کیفیت در سطح جهانی هستند، به‌شدت محدود می‌کند. با اینکه برخی از این مؤسسه‌ها تأمین‌کنندگان عمده خدمات غیرحسابرسی هستند، اما به احتمال زیاد کنار گذاشته می‌شوند.

ترکیبی از این عوامل بدان معنی است که کمیته حسابرسی گروه مالی چندملیتی بزرگ ممکن است قادر به شناسایی بیش از چند حسابرس جایگزین که از نظر آنها دارای مهارت‌های لازم برای شرکت در مناقصه هستند، نباشد. بنابراین، این موضوع که آیا چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در مورد این‌گونه شرکت‌ها می‌تواند اثربخش باشد یا نه، مطرح است. تعدادی از کشورها در گذشته الزام‌های چرخش اجباری را لغو کرده‌اند؛ چرا که این الزامها در برآوردن هدفهای مورد نظر شکست خورده است. گرچه، چرخش اجباری ممکن است بر افزایش تراکم بازار اثر خوبی داشته باشد (European Banking Federation, 2013).

نتیجه‌گیری

همه اقتصادهای توسعه‌یافته امروزی به حسابرسی مستقل صورتهای مالی شرکت‌های سهامی عام نیاز دارند، و مؤسسه‌های حسابرسی که این کار را انجام می‌دهند به استانداردهای استقلال پایبندند. برخی از کارشناسان بر این باورند که تصدی طولانی، استقلال حسابرس را خدشه‌دار خواهد کرد. با این حال، برخی دیگر به‌دلیل اینکه تصدی طولانی کیفیت حسابرسی را به‌دلیل دستیابی به تخصص بیشتر در مورد صاحبکار افزایش می‌دهد، با این ادعا مخالفت می‌کنند.

بنابراین، بحث پیرامون چرخش اجباری حسابرس کماکان جریان دارد. در حالی که تعدادی از کشورها دوره‌های چرخش اجباری متفاوتی را برای حسابرسان در نظر گرفته‌اند، در برخی از کشورها، الزامی برای چرخش اجباری وجود ندارد. تحقیقاتی زیادی در این رابطه انجام شده است که نتایج حاصل از برخی