

چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی (سیر تاریخی آمریکا)

وحید منتی^۱ - مهیار تقی‌زاده ارمکی^۲

بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یک ابتکار برای تنظیم استاندارد جهت اعمال این موضوع در نظر گرفته است. هدف از این مطالعه بررسی ملاحظات ایالات متحده درباره‌ی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از یک رویکرد تاریخی و ردیابی استدلال‌های موافق و مخالف این مبحث به ریشه‌های تاریخی آن است.

هنگامی که کنگره برای اولین بار در سال ۱۹۳۲ حسابرسی تمام شرکت‌های سهامی عام را اجباری کرد، آن‌ها تعهد این حرفه را پذیرفتند که حسابرسان توسط وجدان خود هدایت می‌شوند (کی سر، ۲۰۱۵). به عبارت دیگر حسابرسان انگیزه‌های جلب رضایت مدیریت را نادیده می‌گیرند و در مقابل به نفع سرمایه‌گذاران عمل می‌کنند. متأسفانه، وجدان حسابرسان همیشه به این شکل برای غلبه بر انگیزه‌های قدرتمند مدل پرداخت حسابرس کافی نبوده است. وزنه‌های تعادل اضافی برای مدل پرداخت حسابرس طی ۸۸ سال

منجر به در نظر گرفتن چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی شد، می‌پردازد. همچنین، بحث‌های اصلی که در طول بررسی این موضوع در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به وجود آمد با ریشه‌های تاریخی آن‌ها ارائه می‌شود.

۱. مقدمه

از زمان شروع حسابرسی اجباری شرکت‌های سهامی عام، یک موضوع کلیدی، مدل پرداخت حسابرس بوده است. حسابرسان مستقل توسط مدیریت شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند، انتخاب می‌شوند، حفظ می‌شوند، حقوق می‌گیرند؛ که در نهایت انگیزه‌هایی برای جلب رضایت مدیریت به جای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، ایجاد می‌شود. یک جایگزین برای کاهش انگیزه جهت خشنود کردن صاحب‌کار، اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی است. اخیراً، هیأت نظارت

چکیده

در سال ۲۰۱۱، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پروژه‌ای را برای بررسی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی آغاز کرد. در حالی که برخی معتقدند ایده‌ی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در دهه‌ی ۱۹۷۰ آغاز شد، مطالعه‌ی حاضر نشان می‌دهد که این موضوع برای اولین بار در طول تحقیقات کمیسیون بورس و اوراق بهادار درباره‌ی رسوایی شرکت مکسون و رابینز در اواخر دهه‌ی ۱۹۳۰ آغاز شد. این مطالعه بینش جدیدی درباره‌ی اهمیت تقلب مکسون و رابینز از نظر پی‌آمدهای آن برای حرفه‌ی حسابداری ارائه می‌کند. چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی چندین بار از زمانی که حسابرسی صورت‌های مالی که توسط قوانین اوراق بهادار الزامی شد، به وجود آمده است. این مقاله به شرح این رویدادها، از جمله شرایطی که



گذشته اضافه شده است.

وزنه‌های تعادلی مدل پرداخت حسابرس عموماً پس از این که حسابرسان موفق به شناسایی گزارشگری مالی متقلبانه نشدند، به وجود آمد. یکی از اولین وزنه‌های تعادل برای مدل پرداخت حسابرس در اواخر دهه‌ی ۱۹۳۰ ایجاد شد که در واکنش به تقلب شرکت مکسون و رابینز با تنظیم استانداردهای حسابداری و حسابرسی بود. کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیز احکام استقلال محدودکننده‌ی بیش‌تری را به‌عنوان یک وزنه‌ی تعادلی اضافی به مدل پرداخت حسابرس اضافه کرده است. در اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰، مؤسسات حسابرسی عمومی (حسابرسان شرکت‌های سهامی عام) الزام کردند که شریک دوم «بررسی هم‌زمان» (اکنون بررسی کیفیت کار نامیده می‌شود) را برای کاهش تأثیر انگیزه‌های حفظ صاحب‌کار که ممکن است بر شرکای مسئول کار داشته باشند را اجرا کند. با تهدید مقررات دولتی در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰،

انجمن حسابداران رسمی آمریکا بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۳ را ایجاد کرد که اعضا را ملزم به موافقت با معیارهای کیفیت حسابرسی‌های مختلف از جمله بررسی کیفیت کار و بررسی هم‌پیشگان کرد. پس از انبوهی از شکست‌های حسابرسی در اوایل دهه‌ی ۲۰۰۰، به‌ویژه شرکت‌های انرون و ورلد‌کام، کنگره، قانون ساربینز-آکسلی را با وزنه‌های تعادلی زیادی برای مدل پرداخت حسابرس وضع کرد (مجلس نمایندگان ایالات‌متحده، ۲۰۰۲). قانون ساربینز-آکسلی اختیار انتخاب و پایان دادن کار حسابرسان مستقل را از مدیریت به کمیته‌ی حسابرسی منتقل کرد. این قانون همچنین هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را با اختیارات وضع استانداردهای حسابرسی، بازرسی و اجرا ایجاد کرد. در ۱۶ اوت سال ۲۰۱۱، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یک نشریه‌ی مفهومی^۴ برای بررسی امکان‌سنجی اعمال موضوع چرخش

اجباری مؤسسه‌ها منتشر کرد (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۱). هشت سال از آغاز بازرسی‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام می‌گذرد و مسلماً زمان کافی برای قانون ساربینز-آکسلی جهت اثرپذیری وجود داشته است. این نهاد ادعا کرد که قانون ساربینز-آکسلی به‌طور کامل اثربخش نبوده؛ چراکه آن‌ها ادعا داشتند که بازرسان آن‌ها سال‌به‌سال به کاستی‌های پرتکرار حسابرسی برخورد کرده‌اند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۱، ۵ و ۶). این نهاد ۶۸۴ نامه‌ی توضیحی درباره‌ی نشریه‌ی مفهومی منتشرشده دریافت کرد؛ به این شکل که ۹۴ درصد آن‌ها مخالف تصویب موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بودند (رید و کارسلو، ۲۰۱۷). هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام همچنین ۳ مجمع عمومی در سال ۲۰۱۲ با هدف جلب بازخورد در مورد

در سال ۱۹۳۹ آغاز شده است. پرونده‌ی مکسون و رابینز تأثیر چشمگیری بر روی حرفه حسابداری عمومی داشت (بار و گالیپر، ۱۹۸۷). علی‌رغم اهمیت آن، پرویتز و رابینسون (۱۹۶۶) گزارش دادند که از منظر تاریخی به‌خوبی به این پرونده از منظر پرداخته نشده است و شینده، پوزنیچ و بوچنه (۲۰۱۰) دریافتند که دانشجویمان حسابداری اطلاعات کمی در مورد آن دارند. تحقیقات قبلی در مورد تقلب مکسون، بر اقدامات انجام‌شده برای جلوگیری از تقلب‌های آینده متمرکز است (مانند وضع استانداردهای حسابداری برای الزام به مشاهده موجودی‌ها و کسب تأییدیه برای مطالبات) اما سایر رویکردهای جایگزین‌های در نظر گرفته‌شده را بررسی نکرده است، از جمله چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری (بکستر ۱۹۹۹؛ فاستر و استراچ ۲۰۰۹). تحقیق حاضر به‌عنوان پاسخی به پژوهش پرویتز و رابینسون (۱۹۹۶)، در فراخوان برای اجرای پژوهش‌های بیش‌تر درباره‌ی تقلب مکسون و رابینز و رسیدگی کمیسیون بورس و اوراق بهادار به‌عنوان بخشی از تحقیقات خود در مورد رسوایی آن، تلقی می‌شود. منابع اولیه برای این مطالعه شامل رونوشت‌های اظهارات قبل از قانون‌گذاری و بیانیه عمومی توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار، کنگره، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام است. این مقاله به‌صورت زیر سازمان‌دهی می‌شود: بخش دوم، پنج مقطع زمانی که موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری در ایالات‌متحده در نظر گرفته‌شده است را توصیف می‌کند. بخش سوم، استدلال‌های کلیدی در این موضوع را توضیح می‌دهد و منشأ تاریخی آن‌ها را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد. در نهایت، بخش چهارم نکات پایانی را ارائه می‌دهد.



قرار داده است.^۷ تحقیقات قبلی، موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری در ایالات‌متحده را از منظر تاریخی مورد بررسی قرار نداده‌اند. مطالعه‌ی حاضر با بررسی تاریخی این بحث در ایالات‌متحده آمریکا، نقصان نظری در ادبیات، از جمله شرایطی که منجر به پدیدار شدن این موضوع در زمان‌های مختلف و همچنین تکامل استدلال‌های موافق و مخالف آن شده است را پوشش می‌دهد. بسیاری معتقدند بحث چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ آغاز شد (مانند دیوید، سو و ترومپتر، ۲۰۰۹؛ ادواردز، ۲۰۱۴؛ هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۱)، اما این مطالعه نشان می‌دهد که بررسی این موضوع در ایالات‌متحده خیلی زودتر، در طول تحقیقات کمیسیون بورس و اوراق بهادار درباره‌ی رسوایی شرکت مکسون و رابینز

موضوع فوق‌برگزار کرد. در مواجهه با مخالفت‌های قاطع از جمله تهدید اقدام کنگره، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام سریعاً این پروژه را در سال ۲۰۱۳ رها کرد.^۵ تحقیقات زیادی انجام شده است که این موضوع را از رویکردهای مختلف، از جمله رویکرد کتابخانه‌ای (مانند رید و کارسلو، ۲۰۱۷؛ رید و یزگل، ۲۰۱۶؛ کن، لیم و سکنت، ۲۰۱۴)، رویکرد تجربی (مانند بولین، هابسون و پیرسی؛ دنیلز و بوکر؛ ونگ و تاتل ۲۰۰۹) و رویکرد تحلیلی (مانند لو و سیواراماکریشان، ۲۰۰۹) مورد بررسی قرار داده‌اند.^۶ با این حال، تنها یک مطالعه وجود دارد که موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری را از منظر تاریخی بررسی کرده است. داتین (۲۰۱۷) چرخش شریک حسابداری و چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری را در فرانسه مورد بررسی

۲. بررسی تاریخی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی

قبل از سال ۱۹۳۳، هیچ قانون یا مقرراتی وجود نداشت که شرکت‌ها را ملزم به حسابرسی صورت‌های مالی خود کند (زف، ۲۰۰۳ الف). از زمانی که کنگره بر اساس قوانین اوراق بهادار ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ حسابرسی صورت‌های مالی را اجباری کرد، موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی چندین بار پیشنهاد شده است. یک شرکت آمریکایی به نام «ای. آی. دوپونت نمورس»، چرخش داوطلبانه مؤسسه‌ی

حسابرسی را از اوایل ۱۹۱۰، قبل از اجباری شدن حسابرسی صورت‌های مالی آغاز کرد و این کار تا سال ۱۹۵۴ ادامه داشت (زف، ۲۰۰۳ ب). کمیسیون بورس و اوراق بهادار موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را در جریان تحقیقاتش در مورد رسوایی مکسون و رابینز در سال ۱۹۳۹ در نظر گرفت. کمیته‌ی فرعی سناتور لی متکالف این موضوع را به‌عنوان راهی برای افزایش رقابت در بازار حسابرسی در سال ۱۹۷۶ توصیه کرد. ظرفیت این موضوع که برای افزایش استقلال

حسابرس بود، به‌طور خلاصه در طول جلسات کنگره دینگل در سال ۱۹۸۵ مطرح شد. کنگره در نظر گرفت که آیا این موضوع را در قانون ساربینز-آکسلی قرار دهد یا خیر. اخیراً، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یک نشریه‌ی مفهومی را منتشر کرد تا بررسی کند که آیا این بحث ممکن است حجم نقص‌های حسابرسی شناسایی شده از طریق برنامه‌ی بازرسی آن‌ها را کاهش دهد یا خیر. جدول زمانی رویدادهای کلیدی در زیر قابل مشاهده است.

جدول ۱. جدول زمانی رویدادها

سال	نهاد یا شخص	شرح
۱۹۳۹	کمیسیون بورس و اوراق بهادار	در بررسی رسوایی مکسون و رابینز، کمیسیون بورس و اوراق بهادار بررسی کرد که آیا مدیریت ممکن است تأثیر نامناسبی بر دامنه‌ی حسابرسی داشته باشد یا خیر. از شاهدان دربارهی ظرفیت موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی برای محافظت از استقلال حسابرس سؤال شد.
۱۹۷۶	کمیته‌ی فرعی سنا	کمیته‌ی فرعی سناتور «لی متکالف» حرفه‌ی حسابداری را مورد بررسی قرار داد و گزارشی را صادر کرد که موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را به‌عنوان سازوکاری برای افزایش رقابت بین شرکت‌های حسابداری پیشنهاد می‌کرد.
۱۹۷۸	کمیسیون کوهن	کمیسیون کوهن به این نتیجه رسید که منافع بالقوه‌ی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از هزینه‌ی آن فراتر نمی‌رود و این که بیش‌تر مزایای آن را می‌توان از طریق چرخش شریک به دست آورد.
۱۹۸۵	کمیته‌ی فرعی مجلس	در طی یک سری جلسات در مورد حسابداری بخش عمومی، بحث مختصری در مورد موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی صورت گرفت اما جلسات به‌زودی بر رسوایی ESM (فروشنده اوراق بهادار دولتی) متمرکز شد.
۲۰۰۲	مجلس و سنا	موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی به‌طور گسترده توسط کمیته‌ی فرعی «جان دینگل»، عضو کنگره میان جلسات کنگره مورد بحث قرار گرفت که منجر به تصویب قانون ساربینز-آکسلی شد. اگرچه کنگره موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را تحمیل نکرد، اما دیوان محاسبات آمریکا را مجبور کرد که این موضوع را بررسی کرده و گزارش دهد.
۲۰۰۳	دیوان محاسبات آمریکا	دیوان محاسبات آمریکا نتیجه گرفت که موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی نباید تا فرارسیدن زمان مناسب برای ارزیابی این که قانون ساربینز-آکسلی برای رفع نگرانی‌های مربوط به استقلال و اثربخشی حسابرس کافی است یا خیر، در نظر گرفته شود.
۲۰۱۱	هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام	هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نشریه‌ی مفهومی را منتشر کرد که در آن درخواست بازخورد در مورد این که آیا موضوع چرخش اجباری مؤسسات استقلال، واقع‌بینی و تردید حسابرس را بهبود می‌بخشد یا خیر را داشت. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌طور گسترده درگیر گسترش از طریق فرایندی نظیر نامه‌ها و میزگردهای عمومی شد. این نهاد این پروژه را در سال ۲۰۱۳ پس‌از آن که مجلس نمایندگان، لایحه‌ای را برای جلوگیری از اعمال موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تصویب کرد، کنار گذاشت.

بررسی کمیسیون بورس و اوراق بهادار درباره‌ی مکسون و رابینز

کمیسیون بورس و اوراق بهادار اولین بار چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی را در جریان تحقیقاتش در مورد تقلب مکسون و رابینز در سال ۱۹۳۹ مورد بررسی قرار داد. این تقلب بیش‌تر به دلیل الزامات استانداردهای حسابرسی برای مشاهده‌ی موجودی‌ها و کسب تأییدیه برای حساب‌های دریافتنی شناخته‌شده است. با این حال، تحقیقات کمیسیون بورس و اوراق بهادار شامل شواهدی که طی آن ممکن است دامنه‌ی حسابرسی ممکن است تحت تأثیر مدیریت قرار گیرد و طرح سؤالاتی در مورد چگونگی تقویت استقلال حسابرِس، بوده است. (جدول ۱) مکسون و رابینز، نام یک تولیدکننده‌ی دارو و مشروبات الکلی بود که در سال ۱۸۳۳ تأسیس شد (آلن و مکدرموت ۱۹۹۳). در نوامبر ۱۹۲۶، مکسون توسط شرکت حقوقی جرارد خریداری شد و فرانک دونالد کاستر به‌عنوان رئیس آن منصوب شد. در واقعیت، دونالد کاستر یک مجرم به نام فیلیپ موزیکا بود. او پس از خرید مکسون به قیمت یک میلیون دلار و ادغام آن با شرکت حقوقی جرارد، مجموع ارزش این واحد اقتصادی تلفیق شده را به ۸۲ میلیون دلار افزایش داد که ده برابر اندازه‌ی سایر عمده فروشان دارو در ایالات‌متحده بود.

مدت کوتاهی پس از خرید مکسون، موزیکا یک شرکت با مسئولیت محدود کانادایی به نام مکسون و رابینز تأسیس کرد. این شرکت فرعی که تجارت آن کاملاً ساختگی بود، ابزاری بود که موزیکا برای سوءاستفاده از دارایی‌ها استفاده می‌کرد. موزیکا و سه برادر او که آن‌ها نیز تحت نام‌های جعلی کار می‌کردند، مدارک لازم برای فریب حسابرسان در مورد وجود مقدار زیادی موجودی کالا و مانده حساب‌های

دریافتنی در کانادا را ایجاد کردند. صورت‌های مالی مکسون در سال ۱۹۳۷، ۸۷ میلیون دلار گزارش شد که در بخش فروش، ۱۸ میلیون دلار از آن تقلبی و ساختگی بود. زمانی که این تقلب در اوایل دسامبر ۱۹۳۸ فاش شد، دارایی‌های ساختگی آن بالغ بر ۲۱ میلیون دلار گزارش شد. مکسون اولین شرکت بزرگی بود که تحت فصل دهم قانون چندلر تجدید ساختار شد (بیلینگ، دیرسمیت و فگارتی، ۱۹۹۶). تقلب شرکت مکسون و رابینز به چند دلیل تکان‌دهنده بود که یکی از آن‌ها طولانی شدن دوره‌ی کشف تقلب بود (پرویتز و رابینسون، ۱۹۹۶). پرایس واترهاوس نظرات حسابرسی غیرقابل درستی را درباره‌ی صورت‌های مالی سالانه شرکت مکسون در طول ۱۴ سال منتشر کرده بود (دورون، ۲۰۰۹). کمیسیون بورس و اوراق بهادار جلسات عمومی برای درک و شناخت روش‌های حسابرسی که در واقع توسط تیم کار حسابرسی پرایس واترهاوس انجام شده بود، برگزار کرد تا ارزیابی کند که آیا تیم حسابرسی، حسابرسی را طبق استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده اجرا کرده است یا خیر و این که کفایت آن استانداردها به چه شکل بوده است (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، الف).

تحقیقات کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشان داد که مدیران اجرایی شرکت مکسون تأثیر قابل توجهی بر دامنه‌ی حسابرسی داشته است. از آنجایی که شرکت مکسون، صاحب‌کار مهمی برای پرایس واترهاوس بود، به تیم کار حسابرسی دستور داده شد تا اختلافات را به سرعت حل کنند (دورون، ۲۰۰۹) و ساعات کار حسابرسی را به حداقل برسانند (بکستر، ۱۹۹۹). تیم کار حسابرسی حتی دستورالعمل‌های حسابرسی برای صاحب‌کار را فراهم کرده بود. نکته‌ی

مهم این‌که تیم حسابرسی تلاشی برای مشاهده موجودی‌ها در کانادا نکرد و مطالبات کانادایی‌ها را از طریق کسب تأییدیه، اثبات نکرده بود. تأثیر مدیریت بر دامنه‌ی حسابرسی سؤالاتی را در مورد استقلال حسابرِس ایجاد کرد. با این حال، حرفه‌ی حسابداری، به جای این‌که این مشکل را به‌عنوان مشکلی در بحث استقلال حسابرِس تلقی کند (رابرتز ۲۰۱۰)، آن را به‌عنوان یک مسئله‌ی فنی (مانند استانداردهای حسابرسی ناکافی) در نظر گرفت.

ویلیام ورنترز حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار از حسابداران خواست که به‌عنوان بخشی از تحقیقات کمیسیون در مورد شرکت رسوایی مکسون و رابینز شهادت بدهند (پرویتز و فلشر، ۱۹۹۶). در مجموع، ۱۱ حسابدار شاغل و یک حسابدار دانشگاهی در طول جلسات شهادت دادند. ورنترز از حسابدارانی که شهادت دادند پرسید که آیا برای شرکت‌ها مطلوب است که حسابرسان را به صورت دوره‌ای عوض کنند یا خیر. دو حسابدار، چارلز او. ولینگتون و جوزف جی. کلین، موافق چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی بودند در حالی که ده شاهد دیگر مخالف بودند. هر یک از شاهدان نظرات خود را در خصوص مزایا و معایب چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی ارائه کردند.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار بر اساس تحقیقات خود به این نتیجه رسید که تیم حسابرسی پرایس واترهاوس به‌طور کلی از روش‌های حسابرسی، همان‌طور که در زمان حسابرسی شرکت مکسون و رابینز آن‌ها را پذیرفته بود، پیروی کرده است (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰). این نهاد همچنین به این نتیجه رسید که این روش‌های حسابرسی ناکارآمد هستند، زیرا فاقد الزامی برای مشاهده موجودی‌ها یا کسب تأییدیه برای حساب‌های دریافتنی هستند.



حرفه حسابداری به سرعت برای ایجاد استانداردهای حسابرسی برای رسیدگی به موارد بدیهی نقص در حسابرسی پرونده مکسون و رابینز وارد عمل شد. بیانیه شماره ۱ درباره‌ی روش‌های حسابرسی^۸ که حساب‌رسان را ملزم به مشاهده موجودی و کسب تأییدیه برای حساب‌های دریافتی در هر حسابرسی در مورد اقلام با اهمیت می‌کرد، در اکتبر ۱۹۳۹ صادر شد (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۳۹).

کمیسیون بورس و اوراق بهادار همچنین دو توصیه مهم در زمینه‌ی انتصاب حساب‌رسان ارائه کرد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰). اول، توصیه کرد سهامداران برای انتصاب حساب‌رسان رأی دهند. دوم، اعضای غیرموظف (غیر صاحب‌منصب^۹) هیأت‌مدیره باید مسئول انتخاب حساب‌رسان و عقد قرارداد باشند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار به این نتیجه رسید که این توصیه‌ها به اندازه‌ی کافی استقلال حساب‌رسان را تقویت کرده؛ به طوری که اعمال موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی غیرضروری خواهد بود.

تشکل‌های حرفه‌ای حسابداری^{۱۰}

در اواخر سال ۱۹۷۵، سناتور لی متکالف، رئیس کمیته‌ی فرعی گزارش‌ها، حسابداری و مدیریت سنا کمیته عملیات دولت، تحقیقاتی را در مورد حرفه‌ی حسابداری آغاز کرد. هدف اعلام‌شده او از تحقیقات «افشای مستمر تخلفات گزارش‌نشده‌ی قبلی توسط شرکت‌های بزرگ و همچنین یک سری از شکست‌های شرکتی و مشکلات مالی» که در اواخر دهه‌ی ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ به وجود آمد، بود (متکالف ۱۹۷۶). کارکنان کمیته‌ی فرعی گزارشی با عنوان تشکل‌های حرفه‌ای حسابداری تهیه کردند که حاوی توصیه‌ای بود که کنگره قوانینی را برای افزایش رقابت بین مؤسسات

حساب‌رسانی از هرگونه منافع بالقوه فراتر خواهد رفت. کمیسیون بورس و اوراق بهادار در آن زمان با کمیسیون کوهن موافقت کرد، اما توصیه کرد که این موضوع در آینده تجدیدنظر شود (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۷۸). کنگره در آن زمان هیچ اقدامی برای اعمال مبحث چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی انجام نداد.

جلسات دینگل

روز چهارشنبه، ۲۰ فوریه ۱۹۸۵، جان دینگل، عضو کنگره، رئیس کمیته‌ی مجلس نمایندگان انرژی و تجارت، جلساتی را در مورد حسابداری بخش عمومی را آغاز کرد. اولین شاهد در آن روز دکتر رابرت چاتوف، دانشیار دانشگاه بوفالو سانی، بود. دکتر چاتوف (۱۹۸۵) در سخنان آغازین خود، مدل اساسی را که در آن صاحب‌کار به

حسابداری در نظر بگیرد (مجلس سنا ایالات‌متحده ۱۹۷۶، ۲۱). این گزارش تا پیشنهاد جایگزینی برای افزایش رقابت که یکی از آن‌ها موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بود، ادامه یافت.

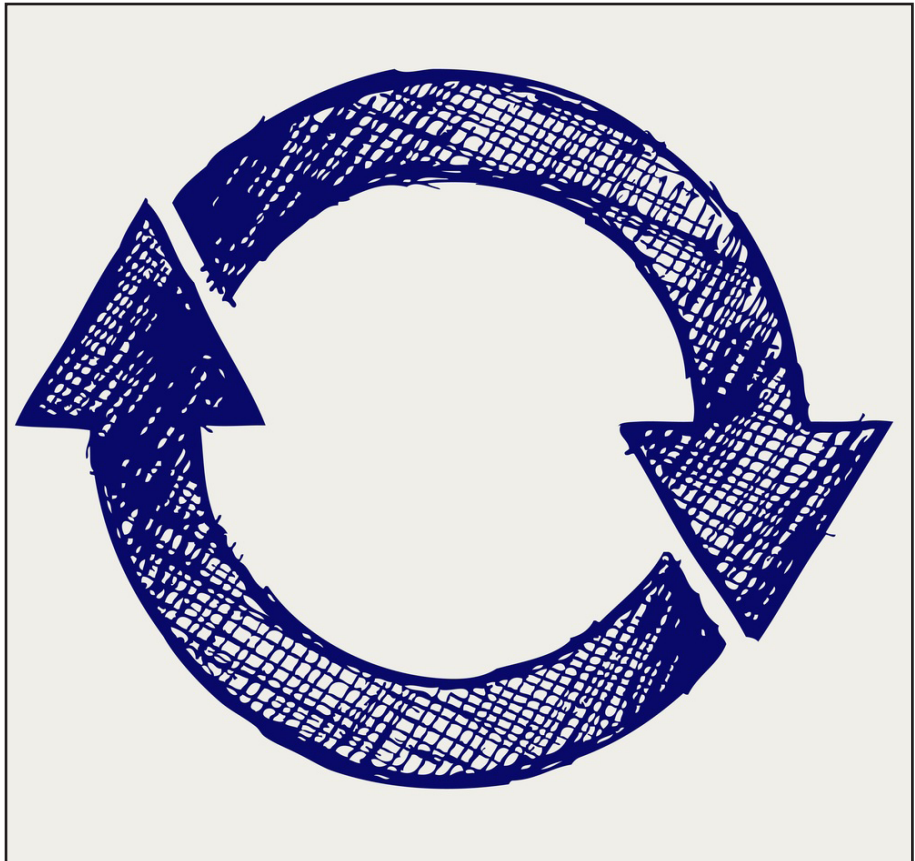
سناتور متکالف و جان ماس، عضو کنگره، پس از انتشار عمومی تشکل‌های حرفه‌ای حسابداری جلساتی را برگزار کردند. این جلسات فرصتی را برای حرفه‌ی حسابداری فراهم کرد تا انتقادات را رد کند، در برابر توصیه‌ها از استدلال استفاده کند و جایگزین ارائه کند (پرویتز و مرینو ۱۹۹۸). در طول جلسات، همه‌ی ۸ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ علیه موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی شکایت کردند. همچنین، گزارش (کمیسیون کوهن، ۱۹۷۸) به این نتیجه رسید که هزینه موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی

قانون ساربینز-آکسلی در سال

۲۰۰۲

در اواخر دهه‌ی ۱۹۹۰، شرکت انرون یکی از بزرگ‌ترین و معتبرترین شرکت‌ها در ایالات متحده بود (کارنگیه و نیپیر، ۲۰۱۳). پس از اعلام ورشکستگی انرون در نوامبر ۲۰۰۱، جلساتی توسط چند کمیته‌ی سنا و مجلس نمایندگان سنا برگزار شد. موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی به‌طور گسترده توسط کمیته‌ی امور بانکی، مسکن و شهرسازی سنا به ریاست سناتور پل اس. ساربینز و کمیته‌ی خدمات مالی مجلس نمایندگان، به ریاست مایکل جی. آکسلی، نماینده‌ی کنگره، مورد بحث قرار گرفت. پس از شنیدن همه شهادت‌ها، لایحه‌ای که در سنا پیش‌نویس شد، شامل موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی نمی‌شد. سناتور ساربینز در سخنرانی خود در ۸ ژوئن ۲۰۰۲، جهت معرفی قانون در مجلس سنا، تصمیم خود را مبنی بر عدم اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی اعلام کرد:

بحث چرخش حسابرس را پیش روی خود داشتیم. بسیاری از شاهدان فکر می‌کردند که می‌بایست خود مؤسسه‌ی حسابرسی هر چند سال به‌صورت دوره‌ای چرخش داشته باشد. ما تا این حد پیش نرفتیم. ما در این جا توصیه می‌کنیم که شریک اصلی (شریک مسئول کار) و شریک بررسی‌کننده کار باید هر پنج سال یک‌بار تغییر کنند، نه خود مؤسسه‌ی حسابرسی. با این حال، ما اعلام می‌داریم که به دلیل اهمیت موضوع، چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی مستلزم انجام مطالعه‌های بیشتر که می‌بایست این مطالعه‌ها با هدایت دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا انجام شود، است (مجلس نمایندگان ایالات متحده ۲۰۰۲، ۱۱۵۲).



دینگل آشکار شد. کمیته‌ی فرعی رسوایی ESM را به‌عنوان بخشی از این جلسات بررسی کرد و توجه خود را معطوف به مسئولیت حسابرس در قبال قلب و اعمال غیرقانونی کرد. پس از آن که کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبان، پیش‌نویس گزارش خود را در سال ۱۹۸۷ منتشر کرد، جیمز سی. تردوی در برابر کمیته‌ی فرعی شهادت داد. ران وایدن، نماینده کنگره از آقای تردوی پرسید که چگونه یک سیستمی که در آن مدیریت حسابرس را استخدام می‌کند، می‌تواند از مردم محافظت کند. آقای تردوی تنها جایگزین واقعی را، «ایجاد ارتش عظیمی از حسابرسان دولتی» دانست (مجلس نمایندگان ایالات متحده ۱۹۸۸، ۵۲). پتانسیل موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی برای کاهش خطرات مدل پرداخت حسابرس مورد بحث قرار نگرفت.

حسابرس پول پرداخت می‌کند را زیر سؤال برد. روز چهارشنبه، ۶ مارس ۱۹۸۵، ریچارد شلیبی نماینده کنگره، سؤال پرسید: چگونه یک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌تواند نسبت به یک صاحب‌کاری که رابطه شخصی و حرفه‌ای درازمدت با آن دارد و کار حسابرسی آن را برای سال‌های طولانی، حدود ۱۰، ۲۰ و ۳۰ سال انجام می‌دهد، می‌تواند به معنای واقعی کلمه مستقل بماند؟ و سؤال من این است که آیا دوره‌های حسابرسی باید توسط بورس اوراق بهادار محدود شود؟ می‌دانید که پس از حسابرسان قبلی، نگاهی تازه توسط حسابرسان جدید هر چند سال یک‌بار در محیط این حرفه رخ می‌دهد؟ (مجلس نمایندگان ایالات متحده، ۱۹۸۵، ۵۵۱) رسوایی ESM (فروشنده اوراق بهادار دولتی) اندکی پس از شروع جلسات

بر اساس الزامات بخش ۲۰۷ قانون ساربینز-آکسلی سال ۲۰۰۲، دیوان محاسبات آمریکا یک مطالعه در مورد موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را تکمیل کرد و گزارشی را در ۲۱ نوامبر ۲۰۰۳ منتشر کرد. مطالعه‌ی دیوان محاسبات آمریکا شامل بررسی مؤسسات حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، بالاترین مقام مالی شرکت‌ها و روسای کمیته حسابرسی می‌شد که تقریباً همه آن‌ها مخالف موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بودند. دیوان محاسبات آمریکا به این نتیجه رسید با توجه به ناروشن بودن آثار قانون ساربینز-آکسلی، باید در ابتدا صبر کرد تا اثرات قانون مزبور مشخص شود و پس از ارزیابی آن، به فکر تحمیل هزینه‌های احتمالی ناشی از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بود (دیوان محاسبات آمریکا، ۲۰۰۴).

پروژه‌ی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام

در ۱۶ اوت ۲۰۱۱، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، نشریه‌ی مفهومی را برای به دست آوردن نظرات ذی‌نفعان در مورد ظرفیت چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی برای افزایش استقلال حسابرسی، واقع‌بینی و تردید حرفه‌ای منتشر کرد (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۱). این نشریه‌ی مفهومی، چهار دلیل اصلی که این نهاد موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را در نظر گرفت را آشکار می‌کند. دلیل اول مربوط به نقص‌های پرتکرار است که به‌عنوان نتیجه فرایند بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شناخته می‌شود. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ادعا کرد که بازرسان آن‌ها «چند صد مورد» شکست

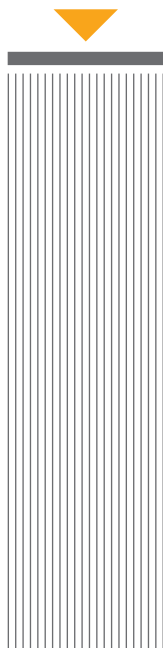
حسابرسی را در نتیجه‌ی بازرسی «بیش از ۲,۸۰۰ کار حسابرسی» کشف کرده‌اند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲۰۱۱، پنجم). دلیل دوم برای در نظر گرفتن چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، شکست شرکت‌ها در طول بحران مالی جهانی ۲۰۰۸ بود که قبلاً در گزارش حسابرسی آن‌ها بند اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت وجود نداشته است. دلیل سوم، گروه مشاوران سرمایه‌گذار هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، نگرانی‌هایی را مطرح کردند که به دلیل ارتباطات بیش‌از حد حسابرسان با مدیران اجرایی، واقع‌بینی و تردید حرفه‌ای آن‌ها، کاهش می‌یابد. دلیل آخر این بود که موضوع چرخش اجباری حسابرسان در سایر حوزه‌های قضایی خارج از ایالات متحده، در نظر گرفته شده بود.

نشریه‌ی مفهومی منتشر شده سه استدلال موافق چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی و دو استدلال مخالف آن را شناسایی کرد. استدلال انگیزه‌ی (مشوق) اقتصادی حاکی از آن است که در غیاب چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی همانند اقساط مادام‌العمری است که حسابرسان را وادار می‌کند تا به دیدگاه‌های مدیریت تن دهند. رویکرد تجدیدنظر شده اما فرض می‌کند که پس از تعداد نامشخص حسابرسی سالانه، حسابرسان در شناسایی خطرات حسابرسی و اجرای روش‌های آن، از خودراضی می‌شوند. استدلال ساده گرایانه فرض می‌کند که حسابرسان چون در طول زمان با مدیریت بیش‌تر آشنا می‌شوند، واقع‌بینی‌شان کم‌تر می‌شود و کم‌تر تردید می‌کنند (خطر قرابت). در نشریه‌ی مفهومی منتشر شده، استدلال‌هایی علیه چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ذکر شده‌اند که بحث «افزایش هزینه»^{۱۱} و «کاهش کیفیت حسابرسی»^{۱۲} را مطرح می‌کنند.

استدلال افزایش هزینه، بر این فرض استوار است که حسابرسی‌های سال اول، به دلیل تلاش حسابرسان برای کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی، به‌طور قابل‌توجهی گران‌تر از حسابرسی‌های بعدی هستند. استدلال «کاهش کیفیت حسابرسی» پیشنهاد می‌کند حسابرسان از بعد از اجرای چند حسابرسی و کسب شناخت کافی از فعالیت صاحب‌کار خود آنگاه می‌توانند تحریف‌های با اهمیت را کشف کنند. پاسخ به نشریه‌ی مفهومی منتشر شده توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام «بی‌سابقه» بود (رید و کارسلو ۲۰۱۷، ۱۸۷). هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲۳ و ۱۵۵ نامه (نظر مکتوب) در مورد شناسایی شرکای قراردادی و مدل گزارشگری حسابرسان دریافت کرد که ۶۸۴ نامه‌ی نظر در مورد نشریه‌ی مفهومی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بود. اکثریت فوق‌العاده (۹۴ درصد) از نظرها، مخالفت خود را با این موضوع بیان می‌کردند.

علاوه بر فرایندنامه‌ی نظرها (نظرخواهی کتبی)، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بازخورد ذی‌نفعان را از طریق یک جلسه‌ی عمومی دوازده در تاریخ ۲۱ و ۲۲ مارس ۲۰۱۲ دریافت کرد. چهارده پنل مجزا، نظرات‌شان را در زمینه‌ی جوانب مثبت و منفی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارائه کردند. استدلال‌های مطرح شده توسط اعضای پنل و نظرات کتبی نویسندگان در بخش سوم مورد بحث قرار می‌گیرد.

یک هفته پس از جلسات عمومی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، کمیته‌ی فرعی مجلس نمایندگان ایالات متحده در مورد بازار سرمایه و شرکت‌های تحت حمایت



دولت جلسه‌ای برگزار کردند که در آن درباره‌ی نشریه‌ی مفهومی منتشرشده هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بحث کردند. اسکات گرت (نماینده مجلس) رئیس کمیته، پیشنهاد کرد که نشریه‌ی مفهومی منتشرشده یک پیشنهاد «از نوع فعال» است و به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یادآوری کرد که نقش آن تنظیم حرفه‌ی حسابرسی و سیاست‌گذاری نیست (مجلس نمایندگان ایالات متحده، ۲۰۱۲، ۲). جیمز دوتی رئیس هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، تلاش کرد تا به کمیته‌ی فرعی اطمینان دهد که به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را پیشنهاد نکرده است و تجزیه و تحلیل هزینه - فایده‌ی آن می‌بایست قبل از ارائه‌ی چنین پیشنهادی انجام شود (مجلس نمایندگان ایالات متحده، ۲۰۱۲، ۳۲). علی‌رغم تضمین‌ها و اطمینان‌هایی که رئیس هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارائه کرده بود، مجلس نمایندگان در نهایت لایحه‌ای را برای منع هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در ۸ ژوئن ۲۰۱۳ تصویب کرد (مجلس نمایندگان ایالات متحده، ۲۰۱۳). اگرچه این لایحه هرگز توسط سنا تصویب نشد، اما به‌طور مؤثر بررسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام درباره‌ی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را خاتمه داد.

۳. استدلال‌های چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی
هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تعداد قابل توجهی بازخورد از ذی‌نفعان در

زمینه‌ی مزایا و معایب موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی دریافت کرد. در این قسمت دلایل در نظر گرفتن چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی مورد بحث قرار می‌گیرد. علاوه بر این، استدلال‌های مطرح‌شده در طول ملاحظات هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از این موضوع، در ریشه‌های تاریخی آن‌ها یافت می‌شود.

انگیزه‌های در نظر گرفتن چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی

موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در ابتدا به‌عنوان یک راه حل بالقوه برای نقض‌های حسابرسی در قلب شرکت مکسون و رابینز پیشنهاد شد. شواهدی وجود داشت مبنی بر این که مدیران اجرایی مکسون درجاتی از نفوذ بر دامنه‌ی حسابرسی داشته که کمیسیون را بر آن دارد که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را به‌عنوان یک پاسخ بالقوه در نظر بگیرد. حرفه حسابداری گام‌های زیادی برداشته است، از جمله صدور بیانیته‌ی شماره ۱ درباره‌ی روش‌های حسابرسی، جهت رسیدگی به نگرانی‌های مربوط به قلب شرکت مکسون و رابینز. در نهایت، کمیسیون بورس و اوراق بهادار به این نتیجه رسید که پیشنهاد چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی غیرضروری بود.

چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی دوباره به‌عنوان یک راه‌حل بالقوه در دهه ۱۹۷۰، پس از یک رشته شکست‌های حسابرسی مطرح شد (مثل تأمین مالی از محل حقوق مالکانه، بازاریابی ملی دانشجویی). در پاسخ به جلسات کنگره و خشم عمومی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، هیأت ناظر بر شرکت‌های سهامی عام ۱۳ را تأسیس کرد. مؤسسات حسابرسی عضو بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار موافقت

کردند که مشمول بررسی هم‌پیشگان سه‌ساله بررسی‌های نظارت‌شده توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شوند. مؤسسات حسابرسی همچنین با سایر روش‌های بهبود کیفیت حسابرسی، از جمله بررسی هم‌زمان شریک (بررسی‌کننده‌ی کار) و موضوع چرخش شریک مسئول کار، موافقت کردند؛ اما کنگره هیچ اقدامی برای اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی انجام نداد.

اگرچه موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی توسط شلیب نماینده‌ی کنگره در طول جلسات دینگل در سال ۱۹۸۵ مطرح شد، کمیته این موضوع را بررسی نکرد. کنگره تا سال ۲۰۰۲ به‌طور جدی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را در نظر نمی‌گرفت، اما پس از رخداد تقلب‌های بزرگ، پرسش‌هایی درباره‌ی کیفیت حسابرسی‌ها مطرح شد که موجب شد کنگره دوباره این موضوع را مدنظر قرار دهد. کنگره اقدامات قانونی قابل توجهی را در واکنش به این تقلب‌ها با تصویب قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ انجام داد اما از اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی سر باز زد.

هنگامی که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۱ اعمال بالقوه‌ی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را مطرح کرد، این چهارمین بار بود که این مفهوم در معرض بررسی و بحث و جدل عمومی قرار می‌گرفت. در هر یک از سه مورد قبلی، مقدمه‌ی بحث، شکست‌های حسابرسی بود که منجر به زیان سرمایه‌گذاران می‌شد. در مورد اول، بحث چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در طول تحقیقات کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مورد تقلب مکسون و رابینز مطرح شد. در مورد دوم، کنگره جلساتی را در پاسخ به تقلب‌های متعدد، از جمله تأمین مالی



از محل حقوق مالکانه و بازاریابی ملی دانشجویی آغاز کرد. در مورد سوم، کنگره پس از چندین شکست حسابرسی، شرکت‌های انرون و ورلدکام را فاحش‌ترین موارد چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در نظر گرفت. ملاحظات هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ناشی از شکست‌های حسابرسی نبود، بلکه ناشی از نقص‌های حسابرسی بود که در طول فرایند بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ذکر شده است.

یک استدلال برای چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی این است که کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار، کنگره و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ظرفیت موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را در پاسخ به نقص‌های حسابرسی افزایش داده‌اند. موافقان چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ادعا می‌کنند که اعمال این موضوع استقلال حسابرس را تقویت می‌کند. به این ترتیب که اگر حسابرسان واقع‌بینانه‌تر و شکاک‌تر (تردیدگرایانه‌تر) باشند، نقص‌های این حرفه نیز کاهش می‌یابد.

استدلال‌های موافق موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی

چندین استدلال در طرفداری موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی مطرح شده‌اند. این استدلال‌ها عبارت‌اند از: «انگیزه‌های اقتصادی»، «نگاه تازه»، «به‌عنوان شکلی از بررسی هم‌پیشگان»، «راحت بودن بیش از اندازه با مدیریت»، «استقلال ظاهری» و «چشم‌انداز رقابتی». این استدلال‌ها در جدول ۲ خلاصه شده‌اند.

استدلال موافق شماره ۱: انگیزه‌های اقتصادی

به نظر می‌رسد استدلال انگیزه‌های اقتصادی توسط سلطان کلمبیایی مواد مخدر، پابلو امیلیو اسکوبار گویریا، مطرح شده است که از او نقل شده است: «هرکسی قیمتی دارد، مهم این است بدانیم که آن چیست». با توجه به استدلال انگیزه‌های اقتصادی، حسابرسان به دلیل ترس از دست دادن صاحب‌کار و حق‌الزحمه‌ای که می‌پردازند، کم‌تر مدیریت را به چالش می‌کشند. در صورت عدم وجود چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، پرداخت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تبدیل به پرداخت‌های سالیانه می‌شود که بسیار پرهزینه است. بحث انگیزه‌های اقتصادی در جریان تحقیقات کمیسیون بورس و اوراق بهادار درباره‌ی رسوایی شرکت مکسون و رابینز مطرح نشد. این

بحث برای اولین بار در طول مطالعه‌ی کمیسیون کوهن مطرح شد. کمیسیون کوهن در گزارش نهایی خود به این موضوع اشاره می‌کند که در صورت اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، انگیزه‌های حسابرسان برای مقاومت در برابر فشار مدیریت صاحب‌کار افزایش می‌یابد (کمیسیون کوهن ۱۹۷۸)، اما با جزئیات شرح نمی‌دهد. در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲، جان بیگر رئیس وقت انجمن بیمه معلمان و مستمری آمریکا- صندوق سهام بازنشستگی کالج (TIAA_CREEF)، استدلال انگیزه‌های اقتصادی را توضیح داد:

یک نوع تحلیل ساده‌ی اقتصادی نیز وجود دارد. من معتقدم که کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی آرتور اندرسون حساب انرون را یک حساب جاودانه

اگر نظر خود را تغییر دهند، تصمیم قبلی‌شان به چالش کشیده می‌شود و این‌جاست که ممکن است تناقض به وجود بیاید؛ بنابراین، حساب‌رسان تعهد خود (مترجم: به تصمیمات اشتباه قبلی‌شان) را افزایش می‌دهند تا به صاحب‌کار این اجازه را بدهند که پا را فراتر بگذارد. چرخش مؤسسه‌ی حساب‌رسانی به طرز قابل‌توجهی به حل این مشکل کمک می‌کند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲ الف، ۳۱۴).

استدلال موافق شماره‌ی ۲: نگاه

تازه

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به اهمیت دیدگاه‌های جدید در مورد موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حساب‌رسانی اشاره کرد (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲۰۱۱). در ابتدا، استدلال رویکرد نگاه تازه در جریان تحقیقات کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مورد تقلب مکسون و رایبیز مطرح شد. ساموئل جی. براد، شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسانی پیت، مارویک و میچل و سایر شرکا، اولین حسابداری بود که در این جلسه شهادت داد. او اذعان داشت که «اگر حساب‌رسان یک کار تکراری داشته باشد، خطرناک است» (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۱۱). هنری‌ای. هورن، شریک وبستر، هورن، بلانچارد و تیلور، موافقت کرد: «همیشه این احتمال وجود دارد و من فکر می‌کنم یک فرد ممکن است به دلیل آشنایی قبلی کمی بی‌تفاوت شود» (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۳۲۲). با این حال، هردوی آن‌ها پیشنهاد کردند که چرخش کارکنان تیم کار حساب‌رسانی برای جلوگیری از خشنودی و رضایت، مناسب است.

کمیسیون کوهن همچنین این



و دان مور تقویت شد. پروفیسور بازرمن توضیح داد که چگونه منافع شخصی اقتصادی می‌تواند کیفیت حساب‌رسانی را مختل کند:

این‌جاست که نفع شخصی ما و ترجیحات انسانی ما می‌تواند بر نحوه‌ی تفسیر شواهد تأثیر بگذارد و کاملاً واضح است که ما در تفسیر شواهد مبهم به روشی که با منافع شخصی ما سازگار است، بسیار خوب هستیم (سوگیری خود خدمتی). یکی از راه‌هایی که مردم تصمیمات خود را برای محافظت از خود توجیه می‌کنند، تشدید تعهد به یک‌راهکار از قبل تعیین‌شده است و این یک مشکل اساسی است. حساب‌رسان معمولاً این کار را زمانی انجام می‌دهند که در یک سال تصمیمی را اتخاذ می‌کنند و سال بعد آن تصمیم درست از آب در نمی‌آید؛ اما حساب‌رسان احساس می‌کنند که

می‌دانستند. این مبلغ ۵۵ میلیون دلار صرفاً حق‌الزحمه در سال بعد نبود. آن‌ها تصور می‌کردند که قرار است هر سال ۵۵ میلیون دلار دریافت کنند و اگر آن را با نرخ تنزیل معقولی، تنزیل کنیم، ارزش فعلی آن حدود نیم میلیارد تا یک میلیارد دلار دارایی برای شرکت آرتور اندرسون بوده است. وقتی صحبت از این حجم از پول باشد، فکر می‌کنم فشار بر افرادی که اگر در مقابل مدیریت بایستند ممکن است حساب خود را از دست بدهند، عادلانه است. نمی‌توانید انتظار داشته باشید انسان‌ها از این مقدار پول بگذرند. چرخش فقط کل این اثر را قطع می‌کند (مجلس سنا ایالات متحده ۲۰۰۲، ۳۴۸). (جدول ۲) استدلال انگیزه‌های اقتصادی در طول جلسات هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از طریق شهادت پروفیسور مکس بازرمن

جدول ۲. استدلال‌های موافق موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی

عنوان	استدلال
انگیزه‌های اقتصادی	حسابرسان نمی‌توانند واقعاً مستقل باشند زیرا توسط صاحب‌کار حسابرسی خود استخدام می‌شوند و حقوق می‌گیرند. انگیزه‌ی جلب رضایت مدیریت و در نتیجه حفظ ارتباط با صاحب‌کار و جریان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، قوی‌تر از انگیزه‌ی حفظ واقع‌بینی، داشتن تردید حرفه‌ای و انجام حسابرسی با کیفیت بالاست. چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی انگیزه‌ی حفظ صاحب‌کار را تا حدی کاهش می‌دهد که این کار بیش‌تر از انگیزه‌های کیفیت حسابرسی نباشد.
نگاه تازه	حسابرسان ممکن است پس از چندین بار انجام کار حسابرسی یک صاحب‌کار خاص، از خودراضی شوند. آن‌ها ممکن است تلاش کم‌تری برای بروز کردن دانش‌شان از صاحب‌کار و کسب‌وکارشان داشته باشند. حسابرس جدید یک نگاه تازه برای حسابرسی را به ارمغان خواهد آورد و با پشتکار برای به دست آوردن شناخت درست از صاحب‌کار و کسب‌وکارش، تلاش خواهد کرد.
به‌عنوان شکلی از بررسی هم‌پیشگان	بررسی هم‌پیشگان دو مزیت را فراهم می‌سازد: (۱) بازرسان ممکن است نقص‌هایی در کار پیدا کنند و (۲) تیم‌های کار حسابرسی ممکن است کار خود را با جدیت بیش‌تری انجام دهند، زیرا این امکان وجود دارد که کار آن‌ها مورد بازرسی قرار گیرد. بررسی هم‌پیشگان این مزایا را به ارمغان می‌آورد، اما احتمال انتخاب هر یک از تیم‌های کار حسابرسی خاص جهت بازرسی قرار گرفتن، نسبتاً کم است. اگر چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی اعمال شود، کیفیت حسابرسی در سال اول تصدی حسابرسی افزایش می‌یابد؛ زیرا حسابرسان به دنبال هرگونه تحریف هستند که می‌تواند به حسابرس قبلی نسبت داده شود. همچنین، کیفیت حسابرسی در سال‌های بعدی تصدی حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت تا زمانی که حسابرس دیگری قضاوت‌های او (حسابرس قبلی) را مورد بررسی قرار دهد.
بیش از اندازه راحت بودن با مدیریت	حسابرسان پس از کار با کارمندان صاحب‌کار در مدت‌زمان طولانی، واقع‌بینی خود را از دست می‌دهند. چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی این روند را مختل می‌کند، به‌طوری‌که حسابرسان هرگز با صاحب‌کاران خود بیش‌از حد نزدیک نمی‌شوند (خطر قرابت).
استقلال ظاهری	سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی درک می‌کنند که زمانی که مدت‌زمان تصدی حسابرسان طولانی می‌شود، استقلال آن‌ها کاهش می‌یابد. چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از تصدی درازمدت جلوگیری می‌کند و در نتیجه استقلال ظاهری حفظ می‌شود.
چشم‌انداز رقابتی	در صورت وجود رقابت بیش‌تر در بازار حسابرسی، حسابرسان، کار حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام خواهند داد. چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی رقابت را افزایش خواهد داد؛ زیرا صاحب‌کار پس از هر دوره چرخش به دنبال حسابرسان جدید خواهند بود.

ارائه دیدگاهی تازه کافی است (مجلس سنا ایالات‌متحده، ۲۰۰۲، ۸۲۱). بحث‌های کنگره شامل الزامات مربوط به چرخش هر پنج سال یک‌بار شریک حسابرسی و تغییر شریک بررسی کیفیت حسابرسی می‌شد که مربوط به بخش ۲۰۳ قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ بود (مجلس نمایندگان ایالات‌متحده، ۲۰۰۲).

در طول جلسات هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، اعضای هیأت‌مدیره ابراز نگرانی کردند که الزامات چرخش شرکای موجود برای ارائه‌ی رویکردی تازه و تجدیدنظر

تأسیس کرد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۹). مؤسساتی که به بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار پیوستند، موافقت کردند که شرکای تیم حسابرسی را پس از پنج سال متوالی در یک کار به‌صورت چرخشی تغییر دهند. هنگامی که کنگره در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی در حال بررسی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بود، جیمز کولپند، مدیرعامل دیپولیت شهادت داد که الزامات موجود در بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای چرخش شریک کار حسابرسی برای

دیدگاه را پذیرفت که چرخش کارکنان تیم کار حسابرسی تقریباً به‌اندازه‌ی چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی مؤثر است. در گزارش نهایی آمده است: بسیاری از مزایای اعلام‌شده چرخش (اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی) را می‌توان در صورتی به دست آورد که مؤسسه‌ی حسابرسی فعال در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام به‌طور روشمند کارمندان تیم کار حسابرسی را تغییر دهد (کمیسیون کوهن ۱۹۷۸، ۱۰۹). انجمن حسابداران رسمی آمریکا بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار را در ۱۷ سپتامبر ۱۹۷۷

شده کافی نیست. برخی عنوان کردند که شریک جدید از همان شرکت ممکن است خود را ملزم به پذیرش قضاوت‌های انجام‌شده توسط شریک قبلی بداند. دیگران اما اذعان داشتند که حسابرسان یک شرکت جدید آموزش‌های متفاوتی دیده‌اند و سیاست‌های متفاوتی خواهند داشت و تبعاً روش متفاوتی را نسبت به حسابرسان شرکت فعلی اعمال خواهند کرد. نمایندگان سیستم بازنشستگی معلمان ایالت کالیفرنیا به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام عنوان کردند که زمانی که آن‌ها مؤسسات حسابرسی را تغییر دادند، مؤسسه‌ی حسابرسی جدید چشم‌انداز جدیدی را ارائه کرده است (ایمی و مدسن، ۲۰۱۲).

استدلال موافق شماره‌ی ۳: موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی نوعی بررسی هم‌پیشگان است.

بررسی هم‌پیشگان که مربوط به برنامه‌های اجرایی بررسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۱۵} می‌شد، برای بررسی گزارش‌های منتشرشده شرکت و منتقل کردن نقش‌ها به حسابدار در دهه‌ی ۱۹۶۰ آغاز شد (مارینکوویچ، ۱۹۷۴). به‌عنوان شرط پیوستن به بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار، مؤسسات حسابداری موافقت کردند که به‌صورت سه‌ساله مورد بررسی هم‌پیشگان قرار گیرند. این استدلال که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی می‌تواند نوعی بررسی هم‌پیشگان را ارائه دهد، توسط جان بیگز در جلسات قانون ساربینز-آکسلی در ۲۷ فوریه‌ی ۲۰۰۲ مطرح شد (مجلس سنا ایالات‌متحده، ۲۰۰۲، ۳۴۸). استدلال بررسی هم‌پیشگان عنوان می‌دارد که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از دو جهت بر رفتار حسابرس تأثیر مثبت می‌گذارد. (۱) حسابرسان فعلی

وقتی بدانند که کار و تصمیمات آن‌ها توسط حسابرس جانشین موردبررسی قرار می‌گیرد، رفتار متفاوتی از خود نشان خواهند داد (نلسون، ۲۰۱۲)؛ و (۲) حسابرسان جانشین انگیزه‌های قوی برای یافتن تحریف‌ها در سال اول دوره انجام کار حسابرسی‌شان دارند؛ به‌این ترتیب که آن‌ها دلیل هرگونه تجدید ارائه را به حسابرس قبلی نسبت می‌دهند (مک نیکلز، ۲۰۱۲).

استدلال موافق شماره‌ی ۴: راحت بودن بیش‌ازاندازه با مدیریت استدلال موافق دیگر این است که حسابرسان روابط نزدیکی را با کارکنان صاحب‌کار در طول حسابرسی ایجاد می‌کنند که در نهایت موجب از دست دادن واقع‌بینی آن‌ها می‌شود. طرفداران این استدلال عنوان می‌کنند که حسابرسان، به‌جای داشتن سطوح بالایی از تردید حرفه‌ای، تصور می‌کنند که مدیریت صادق است و بیش‌ازحد به ادعاهای آنان تکیه می‌کنند. این مسئله در طول جلسات کمیسیون بورس و اوراق بهادار درباره‌ی تقلب مکسون و رابینز توسط پروفیسور هیرام تی. اسکویل و جوزف جی. کلین شریک مؤسسه‌ی حسابرسی کلین، هیندز و فینک، مطرح شد. اگرچه وی با موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی مخالف بود، پروفیسور اسکویل تصدیق کرد که حسابرسان ممکن است با مدیریت بسیار راحت بشوند:

ممکن است به مانند ... مواردی وجود داشته باشد که به‌عنوان مزایای چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بیان شود. آشنایی بیش‌ازحد با مدیریت این مشکل را ایجاد می‌کند که آن‌ها (حسابرسان) ممکن است تحت تأثیر صداقت و درستکاری اغراق‌آمیز کارکنان صاحب‌کار قرار گیرند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۴۷۱).

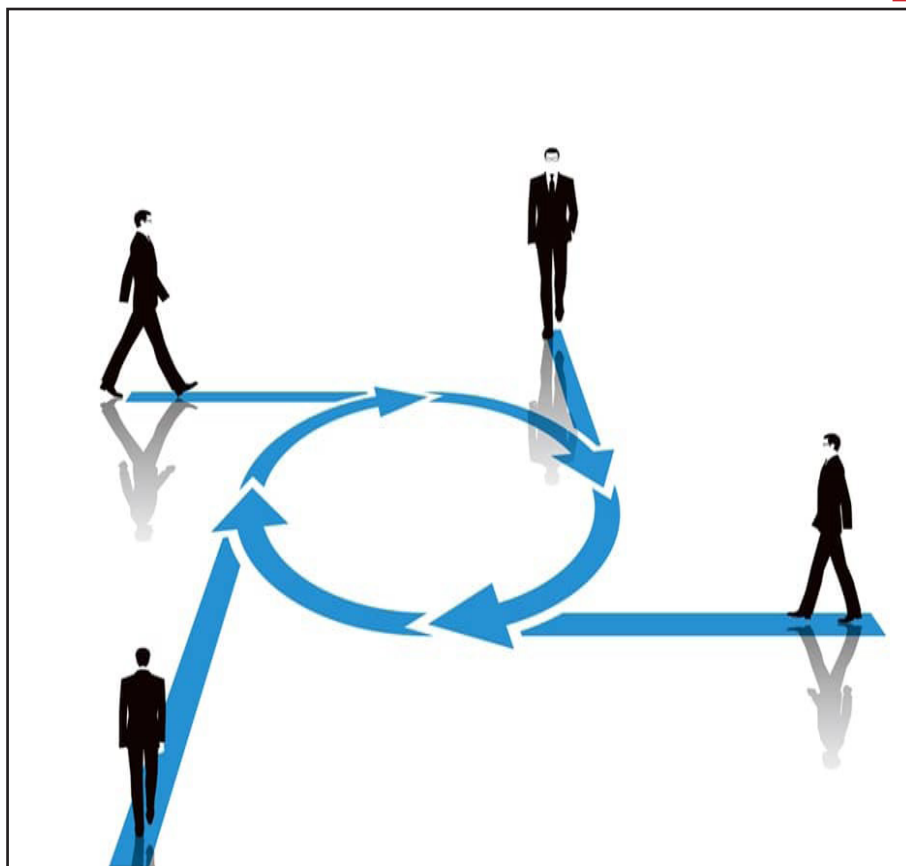
جوزف جی. کلین طرفدار موضوع

چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بود. او اذعان داشت که اگرچه درصد وقوع آن بسیار پایین خواهد بود، اما چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از احتمال این‌که حسابرسان با کارمندان صاحب‌کار «روابط بسیار دوستانه» برقرار کنند، اجتناب خواهد کرد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۴۸۴).

در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲، سناتور کریس داد دوره‌های درازمدت تصدی حسابرس را به سفیرانی تشبیه کرد که برای دوره‌ی طولانی کار نمایندگی (سفیر بودن) را انجام می‌دهند. او مشاهده کرد که کنگره خدمات سفیر را به چند سال محدود می‌کند؛ زیرا «پس از مدتی، حتی افرادی که بهترین در کار خود هستند، ممکن است فراموش کنند که نماینده‌ی کدام کشور هستند» و به‌جای نمایندگی کشوری که آن‌ها را به آن‌جا فرستاد، به «نمایندگی کشوری که در آن‌جا کار می‌کنند» مشغول شوند (مجلس سنا ایالات‌متحده، ۲۰۰۲، ۱۰۷۸). در آخرین بررسی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، اعضای گروه مشاوران سرمایه‌گذاری هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ابراز نگرانی کردند که به دلیل روابط درازمدتی که برخی از حسابرسان با صاحب‌کاران خود دارند، ممکن است آن‌قدر صمیمی شوند که واقع‌بینی‌شان خدشه‌دار شود (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۱).

استدلال موافق شماره‌ی ۵: استقلال ظاهری

استدلال دیگر در طرفداری چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی این است که استقلال ظاهری به‌مرورزمان با تداوم تصدی حسابرس از بین می‌رود. یک قالب اولیه از استدلال استقلال



ظاهری توسط جوزف جی. کلین، از طرفداران چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، در طول تحقیقات پرونده شرکت مکسون و رابینز مطرح شد:

استقلال به معنی آزادی می‌باشد که به یک‌دیگر گره‌خورده‌اند. پیمان‌هایی که با دوستی، رابطه‌ی خانوادگی، داشتن سهام مالی و ... گره‌خورده است. من معتقدم که این ادای احترام به صداقت اساسی و درستکاری موجود در حسابدار رسمی است که با وجود نزدیک بودن رابطه و وجود صمیمیت بین او و صاحب‌کارش که ممکن است گاهی اتفاق بیفتد، گزارش‌های او واقع‌بینانه و بی‌طرفانه است. با این حال، مواردی وجود دارد که نمی‌توان قربانی را به دلیل مشکوک بودن به این که نوع رابطه‌ای که من به آن اشاره کردم، عاملی در صدور بیانیه‌ای غیر صادقانه از گواهی دهی بوده است، سرزنش کرد. درجایی که منافع عمومی قابل توجه است و مواردی که مالکیت تا حد زیادی به مدیریت غیرمالکی (سایر سهامداران) متکی است، همه‌ی رویکردهای نظری و مطمئناً استدلال قبلی آشکار می‌سازد که علیرغم افزایش ناگزیر هزینه‌ها، بایستی چرخش حسابرسانی که صورت‌های سالانه را تأیید می‌کنند، به کار گرفته شود (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۵۳۱).

در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی، دیوید ام. واکر، رئیس اداره حسابداری بخش عمومی ایالات متحده، نظر خود را بیان کرد که چرخش اعضای تیم کار حسابرسی به جای چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، «استقلال ظاهری مؤسسه‌ی حسابرسی را احراز می‌نماید» (مجلس سنا ایالات متحده ۲۰۰۲، ۵۷۸). نگرانی‌های مشابهی در طول بررسی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مطرح شد.

مؤسسه‌ی حسابرسی رقابت را افزایش می‌دهد، در طول جلسات «متکالف» در دهه‌ی ۱۹۷۰ مطرح شد:

کنگره باید روش‌های افزایش رقابت بین مؤسسات حسابرسی را برای انتخاب حسابرسان مستقل برای شرکت‌های سهامی بزرگ در نظر بگیرد. در حال حاضر، یک مؤسسه‌ی حسابرسی واحد که توسط مدیریت معرفی شده است، در برگیرنده رأی صاحبان سهام در مجامع سالانه قرار می‌گیرد. تسلط سرمایه‌گذاران نهادی و مدیریت بر فرایند انتخابات شرکت‌های سهامی اطمینان حاصل می‌کند که مؤسسه‌ی حسابرسی معرفی شده توسط مدیریت، انتخاب شده است. پیوستگی طولانی مدت بین یک شرکت سهامی و یک مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است منجر به شناسایی دقیق مؤسسه‌ی حسابرسی با هدف کسب

به نظر می‌رسید که اتفاق نظری وجود داشته باشد که اگر سرمایه‌گذاران تصور کنند که دوره‌ی درازمدت تصدی حسابرس به استقلال آسیب وارد می‌کند، آنگاه اقداماتی بایستی صورت گیرد (مانند چیپمن ۲۰۱۲؛ پارسونز ۲۰۱۲). به‌طور مثال جک پارسونز به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گفت:

این موضوع تماماً در مورد اعتماد سرمایه‌گذاران به فرایند حسابرسی است. اگر سرمایه‌گذاران تصور کنند که دوره‌ی تصدی درازمدت حسابرس، استقلال وی را دچار مشکل می‌کند، آنگاه بایستی اقداماتی انجام داد (پارسونز، ۲۰۱۲).

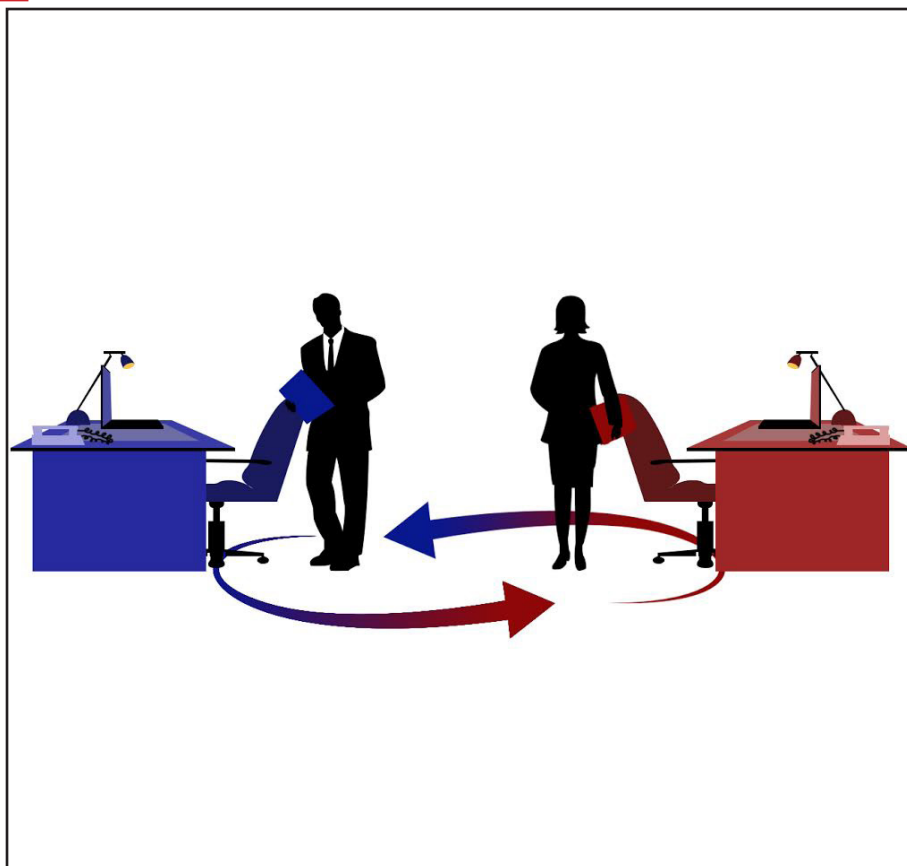
استدلال موافق شماره‌ی ۶: چشم‌انداز رقابتی

این استدلال که چرخش اجباری

افزایش یا کاهش رقابت یا هرگونه اثرات غیرمستقیم رقابت بر کیفیت حسابرسی می‌شود، وجود نداشت. برخی از ذی‌نفعان پیشنهاد کردند که اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، فرصت‌های گسترده‌ای را برای مؤسسات حسابرسی دیگر (به‌غیر از چهار مؤسسه‌ی بزرگ) فراهم می‌کند که وارد بازار حسابرسی شوند (مانند سیسیلسکی، ۲۰۱۲؛ مارتینز، ۲۰۱۲). سایر ذی‌نفعان استدلال کردند که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی رقابت را محدود می‌کند و بازار را برای انجام خدمات حسابرسی محدود می‌کند (مانند هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲ ب، ۳۳۷، ۳۵۹).

هارولد ویلیامز، رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار، عنوان کرد که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، مؤسسات کوچک‌تر را جهت سرمایه‌گذاری لازم برای خدمت به صاحب‌کاران بزرگ‌تر، تشویق می‌کند (ویلیامز، ۲۰۱۲). سایر ذی‌نفعان گمان می‌کردند که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، مؤسسات حسابرسی را که مایل به خدمت به شرکت‌های پذیرفته‌شده نزد کمیسیون بورس اوراق هستند را اضافه خواهد کرد و یا به ۲۵ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ اجازه می‌دهد تا با ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی (Big4) رقابت کنند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲ ب، ۱۷۰). گروه‌های اقلیت نیز توضیح دادند که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، فرصت‌ها را برای مؤسسات متعلق به اقلیت گسترش می‌دهد (مارتینز، ۲۰۱۲).

استدلال‌های مخالف موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی
استدلال‌های علیه چرخش



سال ۲۰۰۲، مخالفت با افزایش رقابت در بازار حسابرسی نیز وجود داشت. لی جی. سیدلر، معاون رئیس کمیسیون کوهن به کمیته بانکی سنا گفت که افزایش رقابت می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد:

من دارای مدرک اقتصاد هستم و قرار نیست رقابت قیمت را محکوم کنم. باین‌حال، در زمینه‌ی حسابرسی، سطح بالایی از صداقت و نظارت حرفه‌ای وجود ندارد که می‌تواند کار را از حالت استاندارد خارج کند (مجلس سنا ایالات‌متحده، ۲۰۰۲، ۷۳۴).

تأثیر بالقوه‌ی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بر رقابت، در طول بررسی این موضوع توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مورد بحث قرار گرفت. باین‌حال، هیچ استدلالی مبنی بر این‌که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی موجب

منافع صاحب‌کار خود شود که در این صورت اقدام مستقل توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دشوار می‌شود. یکی از راه‌های حل این مشکل می‌تواند تغییر اجباری حسابرسی پس از یک دوره معین (هرچند سال یک‌بار) یا پس از هر کشفی از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار (زمانی که مؤسسه‌ی حسابرسی نتواند اقدام مستقلی برای حمایت از سرمایه‌گذاران و مردم انجام دهد)، باشد (مجلس سنا ایالات‌متحده ۱۹۷۶، ۲۱).

کمیسیون کوهن اذعان داشت که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است رقابت را تشدید کند، اما عنوان کرد که رقابت منجر به فشارهای زمانی و بودجه‌ای می‌شود که در نهایت باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (کمیسیون کوهن ۱۹۷۸، ۱۰۹). در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی در

اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی شامل «فزونی مخارج بر منافع»، «کیفیت حسابرسی کاهش یافته»، «حاکمیت ضعیف شرکتی»، «غیرعملی بودن»، «پی‌آمدهای ناخواسته»، «سیاست عمومی بد» و در نهایت «استدلال فقدان اختیار»، می‌شود که خلاصه‌ای از این استدلال‌ها در جدول ۳ قابل مشاهده است.

استدلال مخالف شماره ۱: فزونی مخارج بر منافع

در طول جلسات پرونده‌ی مکسون و رابینز، چندین نفر از حسابداران شهادت دادند که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، هزینه‌های حسابرسی را افزایش خواهد داد. برای مثال، لیبراند، برادران راس و شریک مونگومری، نورمن لنهارت، عنوان

کردند که هزینه‌ی حسابرسی سال اول، دو برابر حسابرسی‌های بعدی خواهد بود. کمیسیون کوهن در سال ۱۹۷۸ به نتیجه‌ی مشابهی رسید:

از آنجایی که هزینه‌ی چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بالا خواهد بود و مزایایی که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ممکن است به دست بیاورند، با از دست دادن منافع ناشی از ادامه‌ی رابطه از دست خواهد رفت، چرخش مؤسسات نباید انجام شود (کمیسیون کوهن ۱۹۷۸). (جدول ۳)

این استدلال که هزینه‌های چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از مزایای آن بیش‌تر است، هر بار که موضوع مورد بحث قرار گرفته است، مطرح شده است. کنگره یک الزام برای دیوان محاسبات آمریکا برای

مطالعه‌ی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی زمانی که قانون اصلاحات ساربینز-آکسلی را تصویب کرد، ایجاد کرد. بر اساس یک نظرسنج (پژوهش پیمایشی) از مؤسسات حسابرسی عمومی (حسابرسان شرکت‌های سهامی عام) و مدیران مالی شرکت‌های سهامی عام و روسای کمیته حسابرسی، دیوان محاسبات آمریکا در سال ۲۰۰۳ برآورد کرد که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی منجر به افزایش متوسط ۲۰ درصدی در حواله‌ی حسابرسی سال اول می‌شود (دیوان محاسبات آمریکا، ۲۰۰۴). در پاسخ به نشریه‌ی مفهومی منتشر شده توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، نظردهندگان در مورد هزینه‌های چرخش اجباری

جدول ۳. استدلال‌های مخالف موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی

نام	استدلال
فزونی مخارج بر منافع	حسابرسی‌های سال اول به دلیل زمان زیادی که طول می‌کشد تا شناختی از صاحب‌کار و کسب‌وکارش به دست آید، به‌طور قابل توجهی گران‌تر از حسابرسی‌های بعدی هستند. هزینه‌ها فقط به حق‌الزحمه‌ی حسابرسی محدود نمی‌شود، بلکه شامل زمان صرف شده توسط کارکنان صاحب‌کار برای پاسخ به سؤالات حسابرس و ارائه‌ی اسناد به حسابرسان جدید نیز می‌شود.
کیفیت حسابرسی کاهش یافته	حسابرسان برای انجام حسابرسی‌های باکیفیت باید از نزدیک با صاحب‌کاران و کسب‌وکار آن‌ها آشنا باشند. در یکی دو سال اول حسابرسی، حسابرسان شناخت کافی از صاحب‌کاران ندارند و نمی‌توانند مواردی را که غیرمعمول و غیرعادی هستند را شناسایی کنند. همچنین، با توجه به موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، حسابرسان ممکن است در سال آخر، حسابرسان با عملکرد پایین‌تر را در تیم کارشان منصوب کنند.
حاکمیت ضعیف شرکتی	کنگره اقدامات زیادی را برای تقویت حاکمیت شرکتی انجام داده است، از جمله واگذار کردن مسئولیت نظارت حسابرس به کمیته‌های حسابرسی. کمیته‌های حسابرسی، در بهترین جایگاه برای اتخاذ تصمیمات مربوط به حفظ حسابرس قرار دارند. چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، تصمیمات حفظ حسابرس را از کمیته‌های حسابرسی می‌گیرد و منجر به تصمیم‌گیری‌های خودسرانه می‌شود.
غیرعملی بودن	به دلیل ماهیت بازار حسابرسی، اجرای چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی غیرعملی است. فقط چهار مؤسسه وجود دارد که به‌اندازه‌ی کافی بزرگ و پیچیده هستند و می‌توانند به بزرگ‌ترین شرکت‌ها خدمت کنند. این شرکت‌ها از نظر زمینه‌های خاص تخصص و محل‌های جغرافیایی متفاوت هستند.
پی‌آمدهای ناخواسته	چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است عواقب ناخواسته‌ای مانند افزایش خرید اظهارنظر حسابرسی، مشکل در استخدام استعدادها و مشکلاتی در زمان نامناسب چرخش را ایجاد کند.
سیاست عمومی بد	چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است به‌جای افزایش استقلال حسابرسان، اهرم حسابرسان را در برابر صاحب‌کار تضعیف کند. صاحب‌کاران انگیزه کم‌تری برای حفظ رابطه‌ی حسابرسی موجود خواهند داشت. همچنین، از آنجا که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی نوعی تنبیه برای کیفیت ضعیف حسابرسی ایجاد شده از سوی برخی مؤسسات است، تعمیم دادن این تنبیهات به همه‌ی مؤسسات حسابرسی ناعادلانه است.

مؤسسه‌ی حسابرسی تأکید کردند که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تنها یک جزء از کل هزینه‌هاست. به عقیده‌ی حساب‌رسان، تهیه‌کنندگان و کمیته‌های حسابرسی، چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی موجب اخلاص می‌شود زیرا زمان و تلاش بیش‌تری را از مدیریت و حسابرس برای «به‌روزرسانی» مؤسسه‌ی جدید طلب می‌کند (مانند گارد، ۲۰۱۲؛ کواتینز، ۲۰۱۲). برخی از نظردهندگان بر این عقیده بودند که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی هزینه‌های مناقصه را افزایش می‌دهد زیرا مؤسسات و کمیته‌های حسابرسی، به دلیل دقت عمل، زمان بیش‌تری را برای پیشنهاددهی صرف می‌کنند (مانند هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲ ب، ۲۴).

استدلال مخالف شماره ۲: کیفیت حسابرسی کاهش یافته

استدلال دیگر علیه چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی این است که کیفیت حسابرسی زمانی آسیب می‌بیند که حساب‌رسان در مورد صاحب‌کار خود و کسب‌وکار آن‌ها آگاهی نداشته باشند. این استدلال در طول تحقیقات مکسون و رابینز مطرح شد. ارنست و شریک او جورج بیلی توضیح دادند که «داشتن اطلاعات کامل از فعالیت و کسب‌وکار صاحب‌کار، باعث حسابرسی بهتر می‌شود» (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۵۷۹). در حالی که آرتور چارلز دلیبو، جونیور، شریک شرکت اندرسون گفت: «چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از شناخت کامل کسب‌وکار صاحب‌کار از طرف حسابرس در طی چند سال، جلوگیری می‌کند» (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۶۱۸).

کمیسیون کوهن موارد حسابرسی غیراستاندارد را مورد مطالعه قرار داد و متوجه شد که تعدادی از آن‌ها

حسابرسی‌های سال اول یا دوم بودند (کمیسیون کوهن ۱۹۷۸، ۱۰۹). در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲، هاروی پیت، رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار، عنوان کرد که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی به‌طور بالقوه بر کیفیت حسابرسی در آغاز و پایان دوره انجام کار تأثیر منفی می‌گذارد:

فرض کنید من یک حسابرس هستم و در حال حاضر می‌خواهم بدترین فرضیات را در نظر بگیرم. با آن که به‌طور قطع به واقعیت نمی‌پیوندد. در دو سال اول کار حسابرسی، آن قدر باهوش نیستم که بدانم منشأ همه‌ی مشکلات کجاست؛ و در دو سال و یا سال آخر من می‌دانم که دارم این صاحب‌کار را از دست می‌دهم، بنابراین واقعاً اهمیتی نمی‌دهم، حتی اگر اکنون به تمام موضوعات اشراف کامل داشته باشم. حالا اگر یک چرخش پنج‌ساله دارید، شما چهارپنجم این دوره را از بین برده‌اید (مجلس سنا ایالات متحده، ۲۰۰۲، ۱۰۷۹).

این استدلال که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار کند، توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بیش‌تر توضیح داده شد. مطابق با اظهاراتی که هاروی پیت، رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار به کنگره در سال ۲۰۰۲ داشت، برخی از ذی‌نفعان ابراز نگرانی کردند که مؤسسات حسابرسی ممکن است منابع شریک خود از بررسی‌های حسابرسی را مجدداً به جذب صاحب‌کاران احتمالی تخصیص دهند (مانند آدامز، ۲۰۱۲) و برخی دیگر معتقد بودند که مؤسسات حسابرسی ممکن است تمایل کم‌تری به سرمایه‌گذاری برای بهبود کیفیت حسابرسی داشته باشند (بولر، ۲۰۱۲؛ کاپلان، ۲۰۱۲). سایر ذی‌نفعان مدعی شدند که کارکنان صاحب‌کار به

درخواست‌هایی که از سوی حساب‌رسانی که با آن‌ها آشنا هستند مطرح می‌شود، بیش‌تر و بهتر پاسخ می‌دهند (استرینگر، ۲۰۱۱). در نهایت، چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است توانایی شرکت‌ها را برای انتخاب واجد شرایط‌ترین مؤسسه‌ی حسابرسی محدود کند (بولر، ۲۰۱۲).

استدلال مخالف شماره ۳: چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ساختار حاکمیت شرکتی موجود را تضعیف خواهد کرد.

در زمان تحقیقات پرونده‌ی مکسون، هیچ نگرانی مبنی بر این که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است ساختار حاکمیت شرکتی موجود را تضعیف کند، وجود نداشت. در واقع، کمیسیون بورس و اوراق بهادار کمبودهایی را در ساختار حاکمیت شرکتی موجود شناسایی کرد و توصیه‌هایی نیز برای تقویت آن ارائه کرد. به‌عنوان مثال، یک توصیه این بود که شرکت‌ها کمیته‌ای از هیأت‌مدیره و مستقل از مدیران اجرایی را برای معرفی و انعقاد قرارداد با حسابرس مستقل تشکیل دهند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰، ۳۶۸).

در سال ۲۰۰۲، کنگره اقداماتی را برای تقویت حاکمیت شرکتی به‌عنوان بخشی از قانون ساربینز-آکسلی انجام داد. به‌منظور کاهش تهدید برای استقلال حسابرس زمانی که مدیریت حسابرس را استخدام می‌کند، بخش ۳۰۱ قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲، مسئولیت انتخاب و تداوم همکاری با حساب‌رسان مستقل را به کمیته‌ی حسابرسی واگذار کرد (مجلس نمایندگان ایالات متحده، ۲۰۰۲)؛ بنابراین، کمیته‌های حسابرسی این اختیار را خواهند داشت که رابطه‌ی حسابرس و صاحب‌کار را به‌طور نامحدود ادامه دهند و چرخش

مؤسسات حسابرسی را در هر زمان انجام دهند.

مخالفان چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام اعلام داشتند که اعمال این موضوع باعث تضعیف کمیته‌ی حسابرسی خواهد شد (مانند چیپمن، ۲۰۱۲). رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار رودریک هیلز (۲۰۱۲) معتقد بود که مهم‌ترین استدلال علیه چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی این است که اعمال این موضوع اختیارات و نقش کمیته‌های حسابرسی را کاهش خواهد داد. بسیاری از ذی‌نفعان اظهار داشتند که کمیته‌های حسابرسی در بهترین جایگاه برای تصمیم‌گیری در مورد انتخاب و حفظ حسابرس هستند؛ به این دلیل که شناخت آن‌ها از سازمان و نیازهای آنان مطلوب می‌باشد و همچنین، توانا در رفع این نیازها هستند (مانند چیپمن، ۲۰۱۲).



استدلال مخالف شماره ۴: چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی غیرعملی است.

استدلال دیگر علیه چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی این است که اجرای آن به دلیل ماهیت بازار حسابرسی و قوانین استقلال، غیرقابل انجام است. این نگرانی‌ها در جلسات مکسون و رابینز مطرح نشد. در آن زمان، تمرکز بر روی مؤسسات بزرگ وجود نداشت.

در زمانی که بحث قانون ساربینز-آکسلی مطرح شد، بازار حسابرسی شامل ۵ شرکت بزرگ بود (Big 5) که یکی از آن‌ها در شرف فروپاشی بود و یک بازار بزرگ حاوی مؤسسات بسیار کوچک‌تر وجود داشت. برای شرکت‌های بزرگ، انتخاب حسابرسان به ۴ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ (Big 4) محدود می‌شد. در جلسات قانون

ساربینز-آکسلی، سناتور کریس داد معتقد بود که ۵ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ از نظر تخصص در صنعت شبیه به یکدیگر نیستند:

من همیشه فکر می‌کردم یک بحث بسیار ارزشمند این است که مؤسسات حسابرسی مختلف تخصص‌های متفاوتی دارند، حتی در بین پنج مؤسسه‌ی بزرگ این تفاوت‌ها به چشم می‌خورد. این ایده که در این‌جا یک رویکرد قالب‌شیرینی‌پزی وجود دارد که یک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌تواند کار هر مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری را انجام دهد، زیرا شما آینه‌ای از یک‌دیگر هستید، اساساً اشتباه است. در هر صورت تخصص‌ها و غیره وجود دارد که غیرقابل‌انکار است. (مجلس سنا ایالات متحده ۲۰۰۲، ۸۳۸).

زمانی که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در حال بررسی

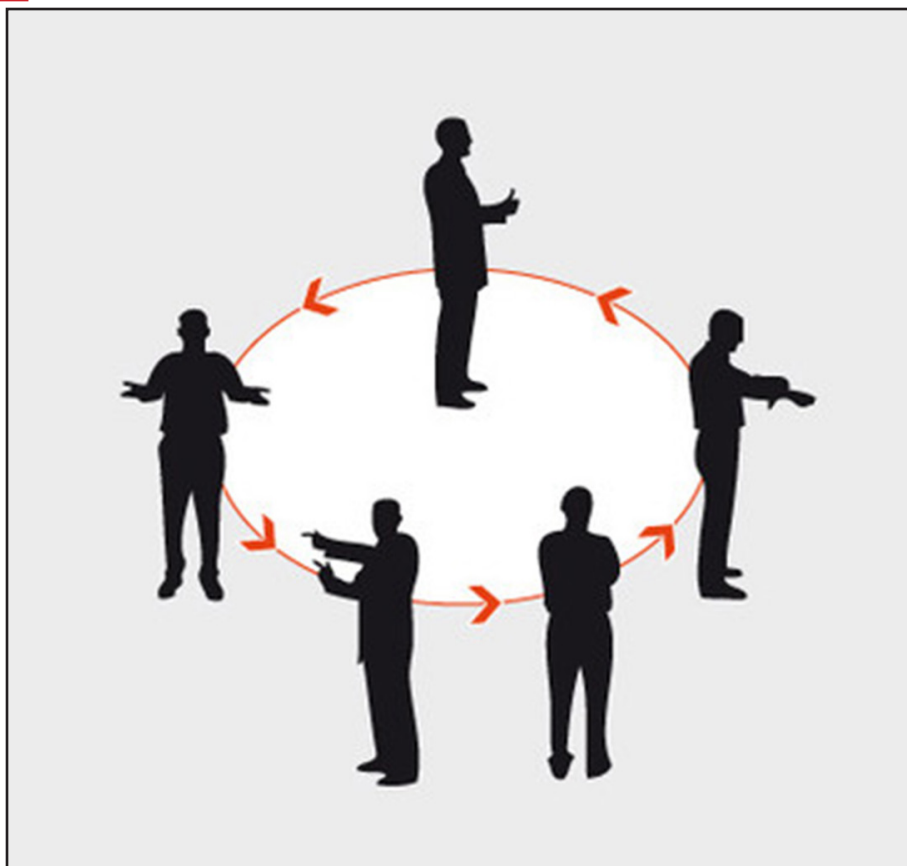
موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بود، دو مؤسسه‌ی حسابرسی به ترتیب ۷۰ درصد، ۷۲ درصد، ۸۹ درصد و ۹۱ درصد از حسابرسی شرکت‌های بانکداری تجاری، انرژی، مخابرات و صنایع آب و برق را انجام دادند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲ ب، ۳۵۸). علاوه بر نگرانی در مورد تخصص صنعت، چالش‌های جغرافیایی نیز وجود دارد. در مکان‌های مشخصی در اطراف جهان، یک مؤسسه‌ی حسابرسی از ۴ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ، به‌منظور ارائه‌ی خدمات حسابرسی به زیرمجموعه یا بخشی از یک شرکت چندملیتی، وجود دارد. اگر یکی از این شرکت‌های چندملیتی چرخش حسابرسان را انجام دهد، ممکن است در مکان‌های خاصی جایگزینی برای حسابرس وجود نداشته باشد.

لزوم، به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا خرید اظهارنظر را پنهان کنند (مجلس سنا ایالات متحده، ۲۰۰۲، ۸۲۱).

سناتور مایکل انزی عقیده دارد که کنگره سیستمی را طراحی کرده است که تغییر حسابرسان به‌عنوان علامتی است که بیانگر خطاکاری یا امری اشتباه تلقی می‌شود، درحالی‌که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی باعث می‌شود تغییرات حسابرس را به‌عنوان یک موضوع مثبت نشان دهد:

ما در مورد اجبار چرخش حسابرسان صحبت کردیم. باید بگوییم که این کنگره بود که باعث شد این مشکل شروع شود. ما تمام اسناد و سؤالات و موارد لازم را نوشته‌ایم تا از شرکت‌ها در برابر خرید اظهارنظر از حسابرسان جلوگیری کنیم. این امر موجب می‌شود از این‌که شرکت‌ها زمان کافی را به افراد می‌دهند تا از کسب‌وکار را شناخت کامل کنند و با تهدید به اخراج حسابرسان، فشاری بر آنها وارد نمی‌کنند، اطمینان حاصل کنیم؛ بنابراین هر کاری که ما تا به الان انجام داده‌ایم در راستای انتقال این موضوع بوده است که اگر یک حسابرس اخراج شد، بررسی دقیق‌تری داشته باشید چون اتفاق بدی در آن‌جا می‌افتد. حالا ما در شرف انجام یک واکنش، شاید یک فرا واکنش هستیم و می‌گوییم اگر حسابرس را تغییر ندهید، کار اشتباهی انجام می‌دهید (مجلس سنا ایالات متحده ۲۰۰۲، ۸۳۶).

استدلال‌های مشابهی در طول بررسی موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارائه شد. به‌عنوان مثال، دکتر مایکل کواتینتز پیشنهاد کرد که اگر چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی تحمیل شود، انگ (برچسب) کم‌تری در ارتباط با تغییرات حسابرس وجود خواهد داشت.



به مؤسسه‌ای شوند که فاقد تخصص در صنعت است که این موضوع درنهایت بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد. **استدلال مخالف شماره ۵:** **ممکن است چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی پی‌آمدهای ناخواسته داشته باشد.**

استدلال دیگر علیه چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی این است که به‌طور بالقوه پی‌آمدهای ناخواسته‌ای را به همراه دارد (به‌عنوان مثال، خرید اظهارنظر، مشکل جذب استعداد، زمان نامناسب چرخش). یکی از پی‌آمدهای ناخواسته بالقوه که در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ مطرح شد، مربوط به خرید اظهارنظر بود. مدیرعامل دیلویت عنوان کرد که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، با کمک به شرکت‌ها در تصویر کشیدن تغییرات داوطلبانه حسابرس در صورت

احکام استقلال، شرکت‌ها را از دریافت اکثر خدمات مشاوره‌ای از مؤسسه‌ی حسابرسی خود منع می‌کند. شرکت‌های زیادی خدمات حسابرسی را از یکی از ۴ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ و خدمات غیر حسابرسی را از سایر مؤسسات حسابرسی بزرگ (۴ مؤسسه‌ی بزرگ) دریافت می‌کنند (گلدمن، ۲۰۱۲). در صورت اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، شرکت‌ها باید استقلال خود را از حداقل دو مؤسسه‌ی حسابرسی از چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ، مؤسسه‌ی حسابرسی فعلی و مؤسسه‌ای که پیش‌بینی می‌کنند آن مؤسسه جایگزین مؤسسه‌ی حسابرسی فعلی شود، حفظ کنند. در صنایعی که تنها دو مؤسسه‌ی حسابرسی از ۴ مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ در آن تخصص دارند، شرکت‌ها ممکن است مجبور به چرخش

استدلال مخالف شماره ۶:

چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی یک سیاست عمومی بد است.

در طول جلسات مکسون و رایبیز، جورج بیلی، شریک ارنست و ارنست، این نگرانی را مطرح کرد که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی یک سیاست عمومی بد خواهد بود؛ زیرا اهرم حسابرسی را در مذاکره با صاحب‌کاران را کاهش خواهد داد:

اگر بخواهیم به‌عنوان یک سیاست عمومی کار حسابرسی را تقویت کنیم، سیاست چرخش حسابداران، سودمند نخواهد بود (کمیسرین بورس و اوراق بهادار ۱۹۴۰، ۵۷۰).

کمیسرین بورس و اوراق بهادار از آقای بیلی نخواستند که توضیح دهد چگونه چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی کار حسابرسی را ضعیف می‌کند، اما برخی شاهدان در طول جلسات قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ به کنگره اصرار کردند که همراه با اعمال چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، شرایط ثابتی را ایجاد کنند که طی آن حسابرسان اخراج نشوند. به‌عنوان مثال، هارولد ویلیامز رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار توصیه زیر را ارائه کرد:

من از کمیسیون می‌خواهم شرایطی را در نظر بگیرد که یک شرکت سهامی عام، حسابرسی خود را برای مدت معینی حفظ کند و حقی برای خاتمه همکاری یا اخراج بیش از موعد آن‌ها نداشته باشد. این شرایط می‌تواند برای پنج سال یا شاید هفت سال پابرجا باشد. پس از آن مدت ثابت، شرکت باید حسابرسان را تغییر دهد. در نتیجه چنین الزامی، حسابرسی از موضوع انتصاب مطمئن خواهد شد و تهدیدی مبنی بر از دست دادن صاحب‌کار وجود نخواهد داشت و می‌تواند به‌صورت مستقل تصمیم‌گیری و قضاوت خود را انجام دهد (مجلس سنا ایالات متحده

۲۰۰۲، ۲۴).

ایده‌ی شرایط ثابت نیز در طول بررسی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مطرح شد (مانند هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲۰۱۲، آ، ۲۸۷). از آنجایی که توجه چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در نشریه‌ی مفهومی منتشرشده توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، نقض‌های حسابرسی پرتکرار بود، برخی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را به‌عنوان یک مجازات در نظر می‌گرفتند (مانند آدامز، ۲۰۱۲؛ دانبار، ۲۰۱۲). آن‌ها عنوان کردند برای شناسایی «چند مورد دارای نقص»، اعمال جریمه (مانند چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی) برای همه‌ی مؤسسات حسابرسی، یک سیاست عمومی بد و نادرست است (آدامز، ۲۰۱۲). به‌جای این که اکثریت مؤسسات حسابرسی را به خاطر عملکرد چند مورد اندک جریمه کنند، آن‌ها از هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام خواستند تا صرفاً متخلفان را تنبیه کنند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲۰۱۲، پ، ۱۸۴).

خلاصه

این بخش شش استدلال در موافقت با چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی و شش استدلال در مخالفت با این موضوع را توضیح می‌دهد. درحالی که اکثر این استدلال‌ها را می‌توان به جلسات کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مورد تقلب مکسون و رایبیز ریشه‌یابی کرد، برخی از استدلال‌ها به‌تازگی مطرح شدند. به‌طور مثال، این بحث که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی سازوکارهای حاکمیت شرکتی موجود را تضعیف می‌کند تا

قبل از این موضوع توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، به این دلیل که سازوکارها به‌عنوان بخشی از قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ تقویت شدند، مطرح نشده بود.

۴. نتیجه‌گیری

هدف از این مطالعه، بررسی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی از دیدگاه تاریخی است. تحقیقات قبلی از رویکرد کتابخانه‌ای، تجربی و تحلیلی استفاده کردند و به این موضوع پرداختند. (داتین، ۲۰۱۷) از یک رویکرد تاریخی برای مطالعه‌ی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در فرانسه استفاده کرده است. تحقیقات قبلی، سیر تحول این موضوع را در ایالات متحده بررسی نکرده، درحالی که مطالعه حاضر به این شکاف نظری پرداخته است. چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی اولین بار به‌عنوان سازوکاری برای مقابله با مدل پرداخت حسابرسی در زمان بروز تقلب مکسون و رایبیز در سال ۱۹۳۹ مورد بررسی قرار گرفت. تحقیقات قبلی، رسوایی مکسون و رایبیز را بررسی کرده است، اما ملاحظات کمیسیون بورس و اوراق بهادار درباره‌ی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در طول بررسی این تقلب را تجزیه و تحلیل نکرده‌اند. ۹ نفر از ۱۱ کارشناسان حسابداری که در آن جلسات شهادت دادند، مخالف چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بودند. با این حال، آن‌ها پیش‌تر استدلال‌های موافق و مخالفی را که در بحث‌های بعدی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی مطرح شد را بیان کردند. این مطالعه به‌عنوان پاسخی به درخواست پرویتز و رایبسنسون (۱۹۹۶) برای انجام تحقیقات بیشتر در مورد رسوایی مکسون و رایبیز تلقی می‌شود و یکی دیگر از نتایج مهم آن را فاش می‌کند. توجه هیأت نظارت بر

حسابداری شرکت‌های سهامی عام به چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی حداقل از دو جهت منحصر به فرد بود. یک، شرایطی که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را به سمت در نظر گرفتن چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی سوق داد، متفاوت از مواردی بود که در تنظیمات قبلی باعث بررسی این موضوع شده بود. در سال ۱۹۳۹، کمیسیون بورس و اوراق بهادار در واکنش به تقلب مکسون و رابینز، چرخش اجباری حسابرسان را مورد بررسی قرار داد. هر زمان که کنگره چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را در نظر گرفت، در پاسخ به تقلب‌های متعدد در حسابداری و زیان سرمایه‌گذاران بود. در مقابل، ملاحظات

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی پاسخ مستقیمی به تقلب‌های اخیر نبود، اگرچه این اتفاق پس از رکود بزرگ (سال ۲۰۰۸) رخ داد. همچنین، توجه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، به دلیل تمرکز محدود آن بر این موضوع منحصر به فرد بود. در گذشته، هر زمان که چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی در نظر گرفته می‌شد، یکی از گزینه‌های مورد توجه برای رسیدگی به کیفیت حسابرسی بود. زمانی که نشریه‌ی مفهومی منتشر شده در سال ۲۰۱۱ توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام

صادر شد، اگرچه از ذی‌نفعان خواسته شد راهکارهای دیگری ارائه دهند، چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی تنها گزینه ارائه شده برای بهبود کیفیت حسابرسی بود. این تحلیل تاریخی نشان می‌دهد از زمانی که حسابرسی صورت‌های مالی طبق قوانین اوراق بهادار الزامی شد، چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی بارها مورد بحث قرار گرفته است. چرخش اجباری حسابرس مدت کوتاهی پس از این که قوانین اوراق بهادار اجرای اجباری حسابرسی را الزامی دانست، آغاز شد و شواهد نشان می‌دهد که استدلال‌های اصلی پیرامون این بحث، همچنان به صورت یکسان پابرجاست.

پی‌نوین:

۱- استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران و عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (ایمیل: V_menati@sbu.ac.ir)

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

3- SEC Practice Section (SECPS)

۴- نشریه‌ی مفهومی درباره‌ی «استقلال و چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی» در ۱۶ اوت سال ۲۰۱۱ توسط PCAOB منتشر شده که در این مقاله «نشریه‌ی مفهومی» خوانده شده است.

۵- اگرچه ایالات متحده تاکنون موضوع چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی را رد کرده است، کمیسیون اروپا این مفهوم را برای نهادهای عام المنفعه در سال ۲۰۱۴ اعمال کرد.

۶- برای بررسی این موضوع از منظر ادبی به مقاله کاسترلا و جانسون در سال ۲۰۱۱ و مقاله جنکینز و ورم در سال ۲۰۱۳ رجوع کنید.

۷- داتین (۲۰۱۷) اقدامات انجام شده در فرانسه برای محافظت از استقلال حسابرس را از زمانی که حسابرسی برای اولین بار در سال ۱۸۶۷ در فرانسه مورد استفاده قرار گرفت، بررسی می‌کند. زمانی که فرانسه در سال ۱۹۶۶ اقدامی برای تقویت استقلال حسابرس انجام داد، آن‌ها در مورد شریک حسابرسی یا چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی بحثی نکردند، در

منابع

Keyser, John D. 2021. The Recurring Debate in the United States over Mandatory Firm Rotation, Accounting Historians Journal (2021) 48 (1): 15–29.