

ترجمه: مریم گوارا

ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی

ظهور مؤسسه‌های خدمات حرفه‌ای در سالیان اخیر، ناشی از تقاضای روزافزون سازمانها برای دریافت توصیه‌ها و دیدگاه‌های متخصصان به منظور کمک به دستیابی به مزیت تجاری در بازاری به شدت رقابتی است.

مؤسسه‌های حسابرسی با درخواستهای مشاوره و راهنمایی بسیاری روبه‌رو هستند و اولین دلیل آن این است که حسابرسان یاد می‌گیرند روند کاری کسب‌وکارها را از دید ناظر بیرونی درک کنند و اینکه بیشتر اوقات دیدگاه ناظر بیرونی ممکن است مسائل و مشکلاتی را روشن کند که از درون سازمان، مهارنشده‌ی و غیرقابل کنترل به نظر می‌رسند.

خدمات غیرحسابرسی^۱ ارائه‌شده از سوی حسابرسان به صاحبکاران به سه دسته تقسیم می‌شوند:

۱- خدمات الزامی شده از سوی قانونگذار یا خدماتی که طبق قرارداد، حسابرسان واحد تجاری ملزم به انجام آنها هستند. این خدمات عبارتند از:

- گزارش بازده، برای مثال، به اداره مقررات‌گذاری احتیاطی؛
- الزامهای قانونی برای گزارش مسائلی مانند انتشار سهام برای ملاحظات غیرنقدی، صورت هزینه‌ها برای درخواست اعطای کمک

حامیان این دیدگاه معتقدند که تنها راه حل این مشکل آن است که حسابرسان اجازه نداشته باشند به جز حسابرسی، خدمات دیگری به صاحبکاران خود ارائه دهند. حال باید ببینیم تدابیر موجود چگونه به ایمن‌سازی آن دسته

و غیره؛ و

- الزامهای قراردادی، برای مثال، گزارش خالص داراییها به وام‌دهندگان یا تأمین‌کنندگان، الزامهای مربوط به تعهدها و غیره.

۲- خدماتی که به دلیل دانش حسابرسان در خصوص آن تجارت، یا به دلیل آنکه اطلاعات مورد نیاز محصول جانبی فرایند حسابرسی هستند، ارائه آنها از سوی حسابرسان بسیار کارآمد خواهد بود. این خدمات عبارتند از:

- خدماتی از قبیل موارد اشاره شده در مورد ۱ که پیشتر اشاره شد؛ یعنی خدماتی که حسابرسان طبق قانون موظف به انجام آنها نیستند، اما اطلاعات مربوط تا حد زیادی از اسناد مالی حسابرسی شده استخراج می‌شوند؛

- رعایت قوانین مالیاتی، که بیشتر اطلاعات مربوط به آن از اسناد مالی حسابرسی شده به دست می‌آید؛ و

- گزارشهای کوتاه یا دیگر گزارشهای مربوط به تحصیل یا سازمان‌دهی مجدد که تکمیل آنها در کوتاه مدت از اهمیت بالایی برخوردار است.

۳- خدماتی که برخی مؤسسه‌ها قادر به ارائه آنها هستند. در این مورد، مؤسسه حسابرسی به شکل تصادفی و فقط به دلیل برای مثال برنده شدن، در مناقصه انتخاب شده است. برخی از این خدمات عبارتند از:

- مشاوره مدیریت،

- مشاوره مالیاتی، و

- مشاوره منابع انسانی.

بحث در خصوص ممنوعیت‌های کلی

هنگامی که شرکتی ورشکسته می‌شود، به طور معمول کیفیت حسابرسی زیر سؤال خواهد رفت.

در بیشتر موارد، این اتهام مطرح می‌شود که حسابرسان امکان به‌کارگیری روشهای نامناسب حسابداری را فراهم آورده‌اند؛ چرا که استقلال آنها خدشه‌دار شده است یا به دلیل اینکه بیش از اندازه به شرکتی که در حال حسابرسی آن هستند، نزدیک شده‌اند (خطر «قرابت») یا اینکه بی‌طرفی آنها به دلیل وابستگی بیش از حد به درآمدهای حاصل از فقط یک منبع درآمدی، نقض شده است.

براساس آیین اخلاقی انجمن

در صورتی که

خدمات غیر حسابرسی ارائه شده

از سوی حسابرسان

خطری برای

استقلال آنها بوده و

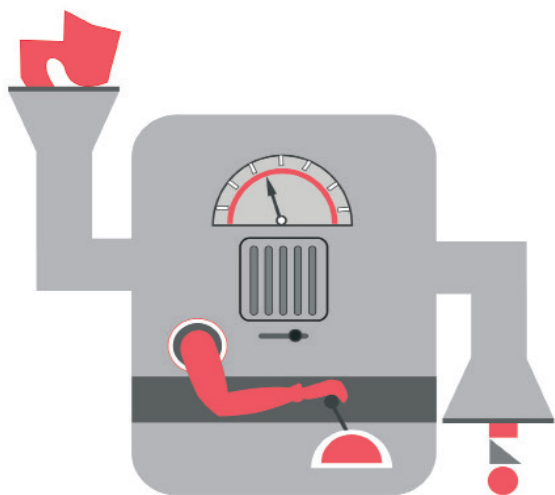
هیچ‌گونه تدابیر ایمن‌ساز مناسبی

در مقابل این تهدید

وجود نداشته باشد

حسابرسان نباید

آن خدمات را ارائه دهند



براساس آیین ترکیبی راهبری شرکتی

کمیته حسابرسی

به‌عنوان

نماینده سهامداران

باید رابطه با

حسابرسان را

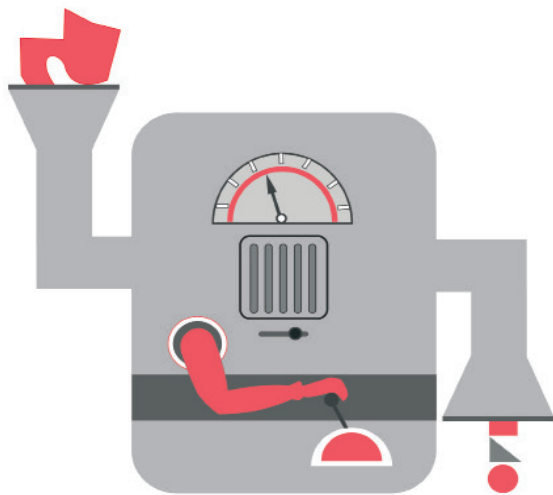
زیر نظر داشته و

ماهیت و میزان

خدمات غیرحسابرسی را

به‌دقت

بررسی کند



از منابع مختلف، غیرواقعی است. آیین اخلاقی به‌روشنی مشخص می‌کند که اگر صاحب‌کار، برای هر کاری، بخش درخور توجهی از درآمد ناخالص مؤسسه حسابرسی را تأمین می‌کند، قرارداد حسابرسی نباید پذیرفته شود.

از خدمات غیرحسابرسی که استقلال حسابرسان را خدشه‌دار می‌کنند، منجر می‌شوند.

اول اینکه، براساس آیین اخلاقی انجمن، در صورتی که خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده از سوی حسابرسان خطری برای استقلال آنها بوده و هیچ‌گونه تدابیر ایمن‌ساز مناسبی در مقابل این تهدید وجود نداشته باشد، حسابرسان نباید آن خدمات را ارائه دهند.

در چنین شرایطی، مؤسسه یا باید از سمت خود به‌عنوان حسابرس استعفا داده یا از ارائه خدمات غیرحسابرسی خودداری کند. در این آیین، به فعالیت‌های خاصی اشاره شده که هیچ ایمن‌ساز قابل قبولی در مقابل آنها وجود ندارد (برای مثال، تبلیغ سهام صاحب‌کاران حسابرسی) و در نتیجه، ارائه چنین خدماتی ممنوع است.

دوم اینکه، براساس آیین ترکیبی راهبری شرکتی، کمیته حسابرسی به‌عنوان نماینده سهامداران، باید رابطه با حسابرسان را زیر نظر داشته و ماهیت و میزان خدمات غیرحسابرسی را به‌دقت بررسی کند.

کمیته حسابرسی باید به این نتیجه برسد که استقلال و بی‌طرفی حسابرس خدشه‌دار نشده است. این وظیفه مهم به‌وسیله استانداردهای حسابرسی بریتانیا پایه‌ریزی شده است و به‌طور ویژه از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس انتظار دارد که شرکای مسئول کار حسابرسی خود را که مسئولیت حسابرسی شرکت را دارند، به موارد زیر ملزم کنند:

- تمامی روابط میان مؤسسه حسابرسی و صاحب‌کار را که ممکن است مانعی برای استقلال مؤسسه و بی‌طرفی شریک مسئول کار حسابرسی و کارمندان آن باشند (از جمله تدابیری برای تضمین آنکه استقلال در هنگام اجرای خدمات غیرحسابرسی، همچنان پابرجا می‌ماند) و تدابیر ایمن‌ساز موجود برای مقابله با این روابط را به‌طور کتبی به کمیته حسابرسی اعلام کنند؛ و

- با قضاوت حرفه‌ای خود تأیید کنند که مؤسسه مستقل بوده و بی‌طرفی شریک مسئول کار حسابرسی و کارمندان آن، خدشه‌دار نشده است.

سوم اینکه، باور داریم تمایز میان ارزش درآمد حاصل

خواهد یافت و در عمل، به درکی ضعیفتر از کسب‌وکار مربوط و احتمال کمتری برای شناسایی مسائل کلیدی، منجر خواهد شد. وقتی حسابرسان آشنایی کمتری با کسب‌وکار شرکت داشته باشند، به احتمال با تأخیر و در حین کار متوجه چنین مسائلی خواهند شد که این امر به افزایش احتمال وجود تحریفهای تشخیص داده‌نشده منجر می‌شود.

مهارت‌ها

فرایند حسابرسی کارآمد به‌طور معمول نیازمند تجربه‌ای بسیار فراتر از مجموعه مهارت‌های متعارف حسابرسی خواهد بود. حسابرسان باید بتوانند بر دانش و تجربه همکاران خود که در حوزه‌های کلیدی ریسک تخصص دارند، تکیه کنند؛ وضع مالیات، عملیات خزانه، سامانه‌های اطلاعاتی، رعایت قانون، مدیریت مالی، ارزیابی شرکت، ارزیابی محاسبات بیمه‌ای، تقلب و فرایندهای تجاری. با جلوگیری از چنین بده‌بستانهای اطلاعاتی در داخل یک مؤسسه، تفکیک جدی میان خدمات حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی به‌وجود خواهد آمد که همین امر به احتمال به کاهش کیفیت حسابرسی منجر خواهد شد.

کیفیت کارکنان

در نهایت، دلیلی وجود ندارد که واحدهای کارشناسی مؤسسه حسابرسی، محدودیت پذیرش کار از صاحب‌کاران همکاران حسابرسی‌شان را تحمل کنند.

این محدودیت باعث می‌شود که حسابرسان به تدریج به این سمت بروند که خود را به‌عنوان واحدهایی که به‌طور کامل جدا از هم هستند، تعریف کنند.

باقیمانده مؤسسه‌ها که تنها به امر حسابرسی مشغولند، فارغ‌التحصیلان قویتر و با معلومات بیشتر را که تمایل دارند وارد حرفه‌ای شوند که چشم‌انداز کار وسیعتری را پیش رویشان قرار می‌دهد، به خود جذب نخواهند کرد. کیفیت قضاوت‌های حسابرسی کاهش خواهد یافت و تقلب‌های بیشتری بدون آنکه تشخیص داده شوند، از زیر دست مؤسسه‌های حسابرسی عبور خواهند کرد؛ چرا که برای تشخیص چنین تخلفهایی، نیازمند قویترین و باهوش‌ترین حسابرسان هستیم تا بتوانند متخلفانی را که روز به‌روز باهوش‌تر و مصمم‌تر از قبل می‌شوند، شناسایی کنند.

این رویکرد، وابستگی نامطلوب مالی به هر صاحب‌کاری را بدون وجود محدودیت‌های نامرتبط روی موازنه میان انواع مختلف درآمد، محدود می‌سازد. در عمل، حسابرسان شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس، در این محدوده قرار می‌گیرند.

چهارم اینکه، خود سهامداران قادر به ارزیابی میزان خدمات غیرحسابرسی فراهم‌شده از سوی حسابرسان خواهند بود. براساس قانون شرکتهای، تنها جمع حق‌الزحمه پرداخت‌شده به حسابرسان بابت خدمات غیرحسابرسی باید در گزارشهای مالی افشا شوند.

براساس لایحه جدید شرکتهای، باید اطلاعات بیشتری در گزارشها افشا شوند؛ البته، منتظر چنین اتفاقی بودیم و از آن استقبال می‌کنیم.

در سطحی پایه‌ای‌تر، بررسی موارد گذشته شکستهای حسابرسی که به وضع جریمه‌های قانونی و انضباطی از سوی انجمن یا گروه مشترک انضباطی^۲ منجر شده، نشان می‌دهد که ارائه خدمات غیرحسابرسی، دلیل کوتاهی حسابرسی نبوده است و همچنین، این شکستها ناشی از وابستگی بیش از حد به حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی هم نبوده‌اند.

این «مسئله»، همانطور که مطرح شد، به‌وسیله شواهد پشتیبانی نشده و به‌نظر می‌رسد بر مبنای برداشتهای ذهنی از مشکلات احتمالی و نه بر مبنای حقایق، پایه‌ریزی شده است. بررسی عمیق خطرهای بالقوه ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحب‌کاران برای بی‌طرفی حسابرسان، بخشی از بررسیهای انجام‌شده از سوی فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۳ و کمیسیون اروپا^۴ در خصوص استقلال حسابرس در سال ۲۰۰۱ بود. آنها به این نتیجه رسیدند که رویکردی متوازن و مشابه با آنچه در بریتانیا به‌کار گرفته می‌شود، مناسبترین مسیر رو به جلو است.

بحث در مخالفت با ممنوعیت‌های کلی

معتقدیم که مخالفت غیرضروری با ارائه خدمات غیرحسابرسی، به دلیل محدود کردن دانش و مهارت‌ها، تأثیری ناخواسته و نامطلوب بر کیفیت حسابرسی به‌شرح زیر خواهد گذاشت.

دانش

دانش انباشته‌ای که حسابرسان به آن وابسته‌اند، به شدت کاهش

وابستگی به صاحب‌کار

همانطور که در قبل اشاره شد، ممنوعیت خدمات غیرحسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی را کوچکتر خواهد کرد.

این امر به معنای آن است که صاحب‌کاران بزرگتر، خطر بیشتری ایجاد خواهند کرد؛ چرا که این صاحب‌کاران، بخش بزرگتری از درآمد مؤسسه حسابرسی را تأمین می‌کنند.

کیفیت نظامهای خود کسب‌وکار

کیفیت کلی نظامهای فناوری اطلاعات (IT) و حسابداری که کسب‌وکارها به آنها وابسته‌اند تا اطلاعاتی را ارائه دهند که مدیریت براساس آنها تصمیم می‌گیرد، آسیب خواهد دید؛ چرا که به‌طور معمول، حساب‌رسان یک شرکت بهترین جایگاه را برای ارائه مشاوره به صاحب‌کاران خود در خصوص نظامها دارند.

در نتیجه، کسب‌وکار از منبعی حیاتی افرادی که مهارتهای مرتبط بیشتری دارند، به‌شدت محروم می‌شود؛ مهارتهایی که در مؤسسه حسابرسی چندوظیفه‌ای توسعه می‌یابند.

سرعت گزارشگری

در جایی که مشاوران خارج از سازمان باید طرف مشورت حساب‌رسان قرار بگیرند، اطلاعات مالی درخور اطمینانی که بازارها به آنها وابسته‌اند، دیر گزارش می‌شوند.

این امر بدان معناست که تلاشهای فعلی برخی مقررات‌گذاران برای کاهش فاصله زمانی تسلیم اطلاعات به مراجع نظارتی با بن‌بست روبه‌رو خواهد شد؛ چرا که دو مؤسسه حرفه‌ای باید به‌صورت هم‌زمان درگیر کار شوند که این امر در بسیاری از موارد، در عمل غیرممکن خواهد بود.

هزینه

ممنوعیت خدمات غیرحسابرسی به افزایش هزینه‌های حرفه‌ای در حوزه‌های کلیدی منجر خواهد شد؛ تا جایی که به خدمات غیرحسابرسی مربوط می‌شود، چنین خدماتی به‌طور معمول ممکن است با هزینه بسیار

کمتری از سوی حساب‌رسانی فراهم شوند که از دانش حسابرسی بسیار بالایی برخوردارند؛ و در خصوص خدمات حسابرسی نیز، نیاز به یک مؤسسه برای ارائه مشاوره و نیاز به مؤسسه دیگر برای حسابرسی مسائل کلیدی، به‌طور اجتناب‌ناپذیری موجب افزایش هزینه‌ها خواهد شد.

باور ما این است که این امر به‌ویژه روی کسب‌وکارهایی تأثیر خواهد گذاشت که از ابعاد متوسط و کوچکی برخوردارند.

در نتیجه به‌طور خلاصه، نتیجه می‌گیریم چنین پیشنهادی نباید دنبال شود؛ چرا که مطابق با شواهد موجود، هیچ همبستگی بین میزان هزینه‌های غیرحسابرسی و شکست حسابرسی وجود ندارد، تدابیر ایمن‌ساز جامع در واقع به‌کار گرفته شده‌اند، و تفکیک جدی خدمات غیرحسابرسی موجب افزایش هزینه و کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد.

با این فرض که رابطه حساب‌رس/صاحب‌کار موجب وابستگی غیرمعمول اقتصادی نمی‌شود و به‌کارگیری تدابیر ایمن‌ساز کافی امکان‌پذیر است، بر این باوریم که شرکتها با در نظر گرفتن دستورعملهای حرفه‌ای، خودشان باید تشخیص دهند که برای خدمات غیرحسابرسی باید از حساب‌رس استفاده کنند یا نه.



پانوشته‌ها:

- 1- Non-Audit Services
- 2- Joint Disciplinary Scheme
- 3- International Federation of Accountants (IFAC)
- 4- European Commission

منبع:

ICAEW, **The Provision of Non-Audit Services to Audit Clients**, www.icaew.com, 2017