

# عوامل مؤثر بر

## خدمات غیر حسابرسی

### در مالزی:

## الگوی نظری

ترجمه: محمد میکائیلی

S.S. Binti Zainol, M.K. Moorthy, T.R.B. Tengku Arifin

#### مقدمه

بحران مالی آسیا در اواخر دهه ۱۹۹۰، اهمیت روشهای مناسب راهبری شرکتی در کمک به بازگشت اطمینان سرمایه‌گذاران به بازارهای شرق آسیا را نشان می‌دهد (Hashem & Devi, 2004). همچنین، اعتقاد بر این است که بحران مالی به همراه رسواییهای بزرگ در ایالات متحده آمریکا، نیاز مبرم به بهبود روشهای راهبری شرکتی در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه با هدف بازگشت اعتماد سرمایه‌گذاران به درستکاری حرفه حسابداری را نشان می‌دهد. بیشترین میزان فروپاشی شرکتها در سال ۲۰۰۲ اتفاق افتاد و به تبع آن، پرسشهای زیادی در خصوص استقلال حسابرسان مطرح شد. بیشترین انتقادات متوجه مؤسسه اندرسن (Andesen)، حسابرس بزرگترین شرکتهای ورشکسته از جمله انرون (Enron)، ورلدکام (WorldCom) و گلوبال کراسینگ (Global Crossing) بود. گفته می‌شد که مؤسسه اندرسن، بر خدمات غیرحسابرسی<sup>۱</sup> بیش از حسابرسی تمرکز کرده است. در سال ۲۰۰۰، اندرسن ۲۵ میلیون دلار حق الزحمه حسابرسی و ۲۷ میلیون دلار حق الزحمه خدمات مشاوره از شرکت انرون گرفت (Kandiah, 2003a). در سال ۱۹۹۸، کل درآمد جهانی مؤسسه اندرسن از طریق خدمات غیرحسابرسی ۳٫۲۱۶/۸ میلیون دلار و حق الزحمه حسابرسی با احتساب رشد ۱۳ درصد سالانه از سال ۱۹۹۰، مبلغ ۲٫۸۷۶/۶ میلیون دلار بوده (Andersen, 1998) و علت افزایش درآمد مؤسسه در این سال، افزایش حجم خدمات غیرحسابرسی عنوان شد. تحقیق صورت‌گرفته در دانشگاه ایلینویز بر این مسئله مهر تأیید زد و نشان داد صاحب‌کاران به‌طور میانگین به ازای هر دلار خدمات حسابرسی، باید ۲/۶۹

## خدمات غیرحسابرسی یکی از

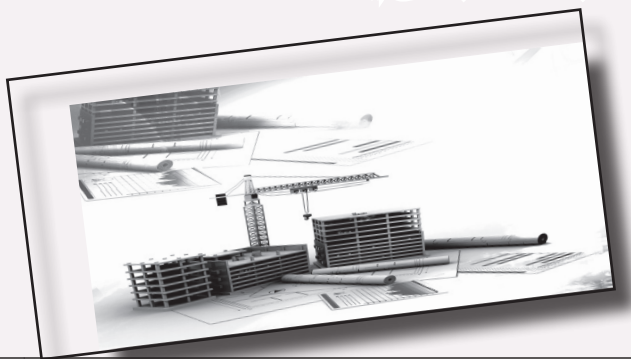
## جریانهای درآمدی اصلی و

## روبه رشد است که

## منبع مهم و سودآوری برای

## بقای مستمر این حرفه

## به حساب می آید



با هدف الزام حسابرسان به حفاظت از استقلال شان، شرکتهای پذیرفته شده در بورس را ملزم به افشای حق الزحمه پرداخت شده بابت خدمات غیرحسابرسی کرده است (Ashbaugh, Lafond & Mayhew, 2003). عوامل مختلفی، انگیزه تحقیق موضوع این مقاله را شکل داده اند.

اول اینکه به رغم وجود پیشینه پژوهشی گسترده در خصوص نقش دوگانه مدیرعامل، استقلال هیئت مدیره و استقلال کمیته حسابرسی که موضوع راهبری شرکتی در سرتاسر جهان را هم شامل می شود (Schleifer & Vishny, 1997; La Porta, Lopez De Siles & Shleifer, 1999)، شواهد بسیار کمی از مطالعه های قبلی در خصوص بررسی تجربی رابطه بین این نقشها و خدمات غیرحسابرسی، وجود دارند.

دوم، سرمایه گذاران نهادی که انتظار می رود بر تصمیم گیریهای واحد اقتصادی در خصوص خدمات غیرحسابرسی تأثیرگذار

دلار بابت خدمات غیرحسابرسی به حسابرس مستقل خود می پرداختند (Kandiah, 2003b).

بعد از این ورشکستگیها، کل حرفه حسابرسی به شدت مورد هجوم قرار گرفت و در راستای کاهش اتکای بیش از حد مؤسسه های حسابرسی به خدمات غیرحسابرسی، تغییرهایی پیشنهاد شد (The Star, 2002). حرفه حسابداری در بیشتر کشورها، در راستای کسب اطمینان از استقلال حسابرسان و محافظت از منافع سرمایه گذاران، آیین نامه اخلاقی با دستور عملهای دقیق برای صلاحیت و استقلال حسابرسان وضع کرده اند (Che Ahmad, Shafie, & Mohamad Yusof, 2006).

در مالزی، براساس مقررات انجمن حسابداران مالزی (MIA) (در آیین نامه اخلاق و رفتار حرفه ای) (تجدیدنظر شده در ۲۰۰۲)، مؤسسه های حسابرسی در زمان ارائه خدمات غیرحسابرسی برای صاحب کار، نباید هیچ گونه خدمات دیگری را بپذیرند؛ این موضوع بدین معنی است که ارائه خدمات غیرحسابرسی ممکن است خطر بااهمیتی برای استقلال حرفه ای، درستکاری و واقع بینی باشد. بورس مالزی از تاریخ اول ژوئن ۲۰۰۱، تمامی شرکتهای پذیرفته شده در بورس را ملزم به افشای حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی در گزارش سالانه کرده است. هدف، محافظت از منافع سهامداران و افزایش شفافیت شرکتی است. کشورهای مشترک المنافع مانند استرالیا و بریتانیا نیز افشای حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی در گزارش سالانه شرکتهای پذیرفته شده در بورس را الزامی کرده اند. پیش از سال ۲۰۰۱، مقررات گذاران در مالزی به استناد قانون شرکتهای مصوب سال ۱۹۶۵، فقط به افشای حق الزحمه خدمات حسابرسی در گزارشهای سالانه شرکتهای بسنده می کردند.

### بیان مسئله

نگرانی سالهای اخیر مقررات گذاران، استفاده کنندگان صورتهای مالی و محققان بابت خدشه دار شدن استقلال حسابرس، در نتیجه دریافت حق الزحمه از ارائه خدمات غیرحسابرسی بوده است. علت مطرح شدن این موضوع آن است که حق الزحمه دریافت شده از طریق خدمات غیرحسابرسی، اقتصاد حسابرسان را به صاحب کار وابسته می کند. قوانین جدید کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا،

باشند. ممکن است سهامداران نهادی مجرب، نحوه مدیریت فرایند خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را تعیین کنند و تحت تأثیر قرار دهند (Mitra & Hossain, 2007).

به دلیل شواهد محدود حاصل از مطالعات گذشته در خصوص رابطه بین ساختار مالکیت و خدمات غیر حسابرسی و تمرکز تحقیق‌های پیشین بر رابطه بین خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرسی (Che Ahmad et al., 2006)، پژوهش‌های بیشتری در این باره انجام شده است.

### خدمات غیر حسابرسی

طی سال‌های اخیر، میزان و گروه خدمات غیر حسابرسی ارائه شده از سوی مؤسسه‌های حسابرسی به صاحب‌کاران حسابرسی‌شان، به‌طور چشمگیری افزایش یافته است. طبق گزارش‌ها، در مؤسسه‌های بزرگتر، حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی از حق الزحمه خدمات حسابرسی پیشی گرفته است؛ در واقع، بسیاری از مؤسسه‌ها به‌جای اینکه خودشان را مؤسسه حسابداری یا حسابرسی بدانند، خود را ارائه‌دهنده خدمات حرفه‌ای می‌دانند و هویت تجاری‌شان را تغییر داده‌اند (Beattie & Fearnley, 2002).

در مالزی نیز گام‌هایی برای پیشرفت نظام حسابرسی برداشته شده است. طبق تحقیق کوه (Koh, 1998)، بنیاد گزارشگری مالی<sup>۲</sup> و نهاد زیرمجموعه آن، هیئت استانداردهای حسابداری مالزی<sup>۳</sup> برای پیشرفت و استحکام بخشیدن به استانداردهای حسابداری، الزامی کردن این استانداردها از طریق قانون و تسهیل اجرای این استانداردها در شرکتها، تشکیل شده است.

این مرحله از آن جهت برای استانداردهای حسابداری بسیار مهم است که باید چارچوب مرجعی وجود داشته باشد تا حسابرسان قضاوت حرفه‌ای‌شان را نسبت به آن انجام دهند. با وجود این، ارائه خدمات غیر حسابرسی از سوی حسابرسی، مشکلاتی را به وجود می‌آورد. اعتقاد بر این است که خدمات غیر حسابرسی، ارزش مؤسسه حسابرسی را تا حد کیفیت حسابرسی بالا می‌برد؛ بنابراین، حسابرسان چندان تمایل ندارند کاری انجام دهند که هیئت‌مدیره تصمیم به عدم همکاری با آنها بگیرد.

کمسیون بورس و اوراق بهادار امریکا برای غلبه بر این مشکل، افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی را پیشنهاد کرده و معتقد است که این مسئله به بینش سرمایه‌گذاران در خصوص رابطه بین صاحب‌کار و حسابرسی، کمک می‌کند. استدلال آنها این است که افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی به دلیل ارائه حقایق درباره میزان اهمیت حق الزحمه این خدمات، به کاهش ابهام درباره چارچوب روابط بین طرفین منجر می‌شود. همچنین، این اطلاعات ممکن است به تصمیم‌گیری سهامداران در نحوه رأی دادن به حسابرسی پیشنهادی مدیریت، کمک کند.

در چنین شرایطی، استقلال حسابرسی ممکن است زیر سؤال برود. به اعتقاد کوه (۱۹۹۹)، افشای کامل حق الزحمه‌ها شرایط لازم برای ارزیابی اهمیت نسبی حق الزحمه حسابرسی و غیر حسابرسی را فراهم خواهد کرد. وی به قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۶۵ زیربند ۱ (کیو) (1(q)) از نهمین الزام افشا در حسابهای سود و زیان اشاره می‌کند که افشای وجوه پرداختی به حسابرسی بابت خدمات غیر حسابرسی را هم شامل می‌شود.

در حال حاضر، براساس جدول ۱، طیف خدمات قابل ارائه مؤسسه‌های بزرگتر در بخشهای عمومی و خصوصی، بسیار گسترده است (Beattie & Fearnley, 2002).

طبق جدول ۲، ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کار حسابرسی ممکن است به خطری واقعی یا محسوس برای استقلال حسابرسی منجر شود (Beattie & Fearnley, 2002).

طبق نظر لانگان (Langan, 2003)، ممنوعیت خدمات غیر حسابرسی بر مبنای سه اصل زیر است:

- ۱- حسابرسی نمی‌تواند نقش مدیریت را ایفا کند،
  - ۲- حسابرسی نمی‌تواند کار خود را حسابرسی کند، و
  - ۳- حسابرسی نمی‌تواند وظیفه دفاع از صاحب‌کارش را داشته باشد.
- در جدول ۳، نحوه اشاره چارچوبهای تجدیدنظر شده قانونی به این خطرها و چگونگی مدیریت آنها نشان داده شده است (Beattie & Fearnley, 2002). در جدول ۳، رهنمودها (یا مقررات) در پنج بخش طبقه‌بندی شده است:

• خیر: ممنوعیت صددرصدی؛

## جدول ۱- فهرست خدمات غیرحسابرسی قابل ارائه

• آموزش؛	• مشاوره مدیریت ریسک؛
• سامانه و فناوری اطلاعات؛	• مالیات، شامل رعایت قوانین مالیاتی، مشاوره و برنامه‌ریزی مالیاتی؛
• احیا و ورشکستگی شرکت؛	• خدمات برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط مانند حقوق و دستمزد؛
• مسائل قانونی؛	• پشتیبانی در دعوی قضایی و حسابداری دادگاهی؛
• ادغام و تحصیل؛	• نظارت بر پرتفوی؛
• استخدام و منابع انسانی؛ و	• پشتیبانی و پیگیری معاملات، شامل شرکت‌کاوی <sup>۴</sup> و عرضه عمومی اولیه.

## جدول ۲- خطرهای اصلی ناشی از ارائه خدمات غیرحسابرسی

خطرها	
• منافع شخصی	- افزایش وابستگی اقتصادی؛
• قرابت	- نزدیک شدن بیش از حد به مدیریت صاحب‌کار به دلیل طیف خدمات ارائه شده؛
• حمایت یا مخالفت	- اقدام به نفع مدیریت صاحب‌کار در شرایط تضاد؛ و
• خودبینی در تجدیدنظر	- تصمیم‌گیریهای مدیریتی و حسابرسی کاری که خود حسابرس انجام داده است.

حرفه به حساب می‌آید. برای مدیریت شرکت، اهمیت امکان دریافت خدمات غیرحسابرسی از مؤسسه حسابرسی‌شان این است که گاهی اوقات، آن مؤسسه انتخاب ارجح مدیریت در زمینه مشاوره است.



## پانوشتها:

- 1- Non-Audit Services (NAS)
- 2- Financial Reporting Foundation (FRF)
- 3- Malaysian Accounting Standards Board (MASB)
- 4- Due Diligence
- 5- International Federation of Accountants (IFAC)
- 6- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
- 7- European Commission
- 8- US Securities and Exchange Commission (SEC)
- 9- Malaysian Institute of Accountants (MJA)

• به‌طور معمول خیر: ممنوع به‌جز در شرایط بسیار استثنایی یا محدود؛

• خیر در موارد بااهمیت: مجاز در صورتی که موارد مربوط برای صورتهای مالی بااهمیت نباشد؛

• احتیاط: پیش از شروع کار، خطرها و ایمن‌سازها در هر مورد باید در نظر گرفته شوند؛

• بلی: مجاز بدون محدودیت؛ و

• بدون رهنمود خاص: در مواردی که به آن خدمت در قوانین یا رهنمودها، به‌طور مشخص اشاره نشده باشد.

به اعتقاد هاتون و ایکن (Houghton & Ikin, 2001)، ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحب‌کار حسابرسی، خطری ممکن برای استقلال حسابرس محسوب می‌شود. برای حرفه حسابرسی و به‌خصوص مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی یکی از جریانهای درآمدی اصلی و رو به رشد است که منبع مهم و سودآوری برای بقای مستمر این

جدول ۳- نحوه برخورد پیشنهادشده با خدمات غیرحسابرسی در چارچوبهای قانونی (Beattie &amp; Fearnley, 2002)

چارچوبهای قانونی						انواع خدمات غیرحسابرسی اشاره شده در چارچوبها
مؤسسه حسابداران مالزی <sup>۹</sup>	کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا <sup>۸</sup>	استرالیا	کمیسیون اروپا <sup>۷</sup>	انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز <sup>۶</sup>	فدراسیون بین المللی حسابداران <sup>۵</sup>	
خیر	خیر	خیر	خیر	خیر	خیر	اعمال اختیارها مدیریت
خیر	بدون رهنمود خاص	خیر	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	خیر	تطبیق پیاده سازی توصیه های حسابرس از سوی صاحب کار
خیر	بدون رهنمود خاص	به طور معمول خیر	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	خیر	گزارش در نقش مدیریت به اعضای راهبری صاحب کار
به طور معمول خیر	بدون رهنمود خاص	به طور معمول خیر	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	به طور معمول خیر	حفاظت از داراییهای صاحب کار
به طور معمول خیر	بدون رهنمود خاص	به طور معمول خیر	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	به طور معمول خیر	سرپرستی کارمندان صاحب کار در فعالتهای عادی
به طور معمول خیر	به طور معمول خیر	به طور معمول خیر	به طور معمول خیر	به طور معمول خیر	به طور معمول خیر	تهیه اسناد حسابداری و صورتهای مالی برای شرکتهای سهامی عام
احتیاطی	به طور معمول خیر	خیر در موارد بااهمیت	خیر در موارد بااهمیت	احتیاطی	خیر در موارد بااهمیت	خدمات ارزشگذاری و سایر خدمات تخصصی
بلی	بدون رهنمود خاص	بلی	بدون رهنمود خاص	احتیاطی	بلی	خدمات مالیاتی
احتیاطی	به طور معمول خیر	احتیاطی	احتیاطی	بدون رهنمود خاص	احتیاطی	خدمات حسابرسی داخلی
احتیاطی	به طور معمول خیر	احتیاطی	به طور معمول خیر	احتیاطی	احتیاطی	خدمات فناوری اطلاعات و سامانه های فناوری اطلاعات مالی
احتیاطی	بدون رهنمود خاص	احتیاطی	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	احتیاطی	کارمند موقت
احتیاطی	بدون رهنمود خاص	احتیاطی	خیر در موارد بااهمیت	احتیاطی	احتیاطی	خدمات پشتیبانی دعوی حقوقی
به طور معمول خیر	خیر	به طور معمول خیر	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	به طور معمول خیر	خدمات حقوقی
احتیاطی	خیر	احتیاطی	خیر	احتیاطی	احتیاطی	منابع انسانی و استخدام مدیریت ارشد
احتیاطی	بدون رهنمود خاص	احتیاطی	بدون رهنمود خاص	احتیاطی	احتیاطی	تأمین مالی شرکت و مشابه آن
بدون رهنمود خاص	به طور معمول خیر	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	خدمات محاسبات بیمه ای
بدون رهنمود خاص	خیر	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	بدون رهنمود خاص	خدمات کارگزاری / معامله

منبع:

Binti Zainol S.S., M.K. Moorthy, and T. R.B. Tengku Arifin, **Determinants of Non-Audit Services in Malaysia: A Theoretical Model**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Volume 2, Issue 3, 2012