

استقلال حسابرسی

مسائل مرتبط با حق الزحمه حسابرسی

باید پرداخت کند به نتایج خدمات ارائه شده از طرف مؤسسه بستگی داشته باشد. مثالهایی از حق الزحمه مشروط عبارتند از این که مؤسسه حسابرسی:

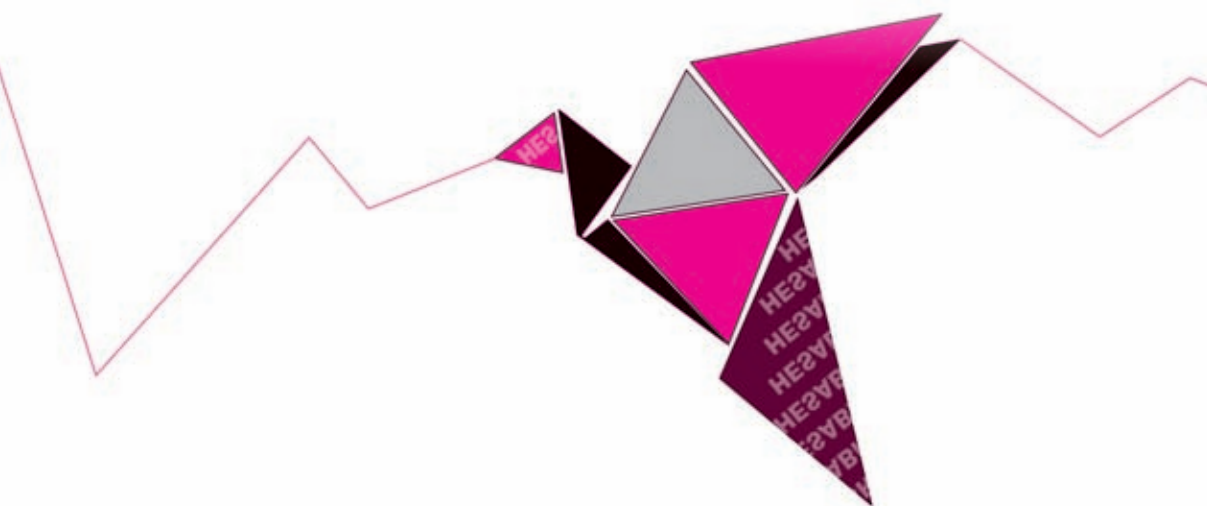
- بابت کمک به پیدا کردن خریدار برای داراییهای یکی از صاحبکاران حق الزحمه دریافت کند.
- بابت کاهش هزینههای عملیاتی صاحبکار، خدمات مشاورهای انجام دهد و حق الزحمه بر مبنای درصدی از کاهش هزینهای که برای صاحبکار در نتیجه خدمات مشاورهای حاصل می شود، محاسبه شود.
- موارد زیر استثنا هستند:
- حق الزحمه تعیین شده از سوی دادگاه یا دیگر مقامهای دولتی (مراجع عمومی).

کدام یک از انواع توافقیهای دریافت حق الزحمه بین مؤسسه حسابرسی و صاحبکار ممنوع است؟

دو نوع از توافقیهای دریافت حق الزحمه - یعنی حق الزحمه مشروط و حق کمیسیون - به شرط آن که مربوط به صاحبکار (صاحبکار خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی) باشند، ممنوع است؛ حتی اگر حق الزحمه یادشده مربوط به خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی نباشد.

حق الزحمه مشروط شکلی از دریافت حق الزحمه است که در آن حق الزحمه‌ای به حساب صاحبکار منظور نمی شود؛ مگر این که نتیجه خاصی حاصل شده باشد و یا این که حق الزحمه‌ای که صاحبکار

ترجمه: امیرهادی معنوی مقدم



کمیسیون دریافت کنید. با وجود این که مجاز به انجام این کار هستید، اما همچنان ملزم می‌باشید که مدیر اجرایی یادشده را در جریان قرار دهد که بابت این کار از بیمه‌گر کمیسیون دریافت می‌کنید.

نکته: توجه داشته باشید که هیئت‌ها و جوامع حسابداری ایالتی نیز ممکن است مقررات محدودکننده دیگری در ارتباط با دریافت حق الزحمه و الزامهای خاصی در مورد افشا داشته باشند.

قانون ۳۵۲۱ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا^۲، با عنوان «حق الزحمه مشروط» (استانداردها و قوانین مربوط به هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، **انجمن حسابداران رسمی امریکا**^۳، **قوانین برگزیده هیئت**^۴)، شما و مؤسسه حسابرسی‌تان را از ارائه هرگونه خدمات یا محصول به صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخشی عضو کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا در ازای دریافت حق الزحمه مشروط و یا حق کمیسیون به صورت مستقیم یا غیرمستقیم، منع می‌کند. با وجود این که تعریف هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا از حق الزحمه مشروط از تعریف کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا^۵ گرفته شده است، قانون هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا استثنا برای حق الزحمه‌های مربوط به امور مالیاتی که بر مبنای نتایج روندهای قضایی و یا یافته‌های نهادهای دولتی هستند را حذف می‌کند. افزون بر این، قوانین هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا به صراحت مشخص می‌کند که حق الزحمه مشروط، خواه به صورت مستقیم و یا غیرمستقیم، نمی‌تواند از **شرکتهای سهامی عامی**^۶ که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخشی هستند، دریافت شود.

چه موقع دریافت حق الزحمه ارجاع کار مجاز است؟
بند ۰۵ از «قانون حق کمیسیون و حق الزحمه ارجاع کار» (انجمن حسابداران رسمی امریکا، استانداردهای حرفه‌ای، بخش ۱.۵۲۰.۰۰۱) استثنائی برای حق الزحمه ارجاع کار دارد که در مورد توصیه کردن حسابدار رسمی به فرد یا شرکتی برای دریافت خدمات از وی می‌باشد. این بدان معنی

• در امور مالیاتی، حق الزحمه‌ای که بر مبنای نتایج روندهای قضایی یا یافته‌های نهادهای دولتی است.

مثالهای حق کمیسیون عبارتند از:

• اگر مؤسسه صاحبکاری را به یک شرکت برنامه‌ریزی مالی معرفی کند و شرکت برنامه‌ریزی مالی کمیسیونی را بابت ارجاع کار به مؤسسه پرداخت کند.

• اگر کارکنان مؤسسه و یا مؤسسه حسابرسی به صاحبکاری نرم‌افزارهای حسابداری بفروشند و درصدی از مبلغ فروش را به عنوان حق کمیسیون از شرکت نرم‌افزاری دریافت کنند.

• اگر کارکنان مؤسسه و یا مؤسسه، فرد یا مؤسسه‌ای را که صاحبکار نیست به مؤسسه بیمه‌ای که صاحبکار شماسست معرفی کنند و این مؤسسه درصدی از حق بیمه دریافتی را به عنوان حق کمیسیون به کارکنان مؤسسه یا مؤسسه حسابرسی پرداخت کند.

اگر مؤسسه شما یکی از خدمات زیر را به صاحبکاری ارائه می‌دهد، دریافت حق الزحمه به شکل حق کمیسیون و یا حق الزحمه مشروط با آن صاحبکار مجاز نخواهد بود:

• حسابرسی صورتهای مالی،

• مرور اجمالی صورتهای مالی،

• تهیه صورتهای مالی؛ اگر شخص ثالثی (برای مثال، بانک یا سرمایه‌گذار) به آن صورتهای مالی اتکا کند و این درحالی باشد که در صورتهای مالی یادشده، مستقل نبودن تهیه‌کننده آنها افشا نشده باشد، و

• حسابرسی محدود اطلاعات مالی پیش‌بینی‌شده.

شما می‌توانید قرار دریافت حق کمیسیون یا حق الزحمه مشروط با افرادی داشته باشید که به واسطه کار حسابرسی با آنها ارتباط برقرار کرده‌اید، مانند مدیران اجرایی، اعضای هیئت‌مدیره و یا سهامداران عمده صاحبکار حسابرسی.

همچنین می‌توانید چنین توافقی را با **طرح بازنشستگی**^۱ داشته باشید که از سوی صاحبکار حسابرسی‌تان حمایت مالی و ضمانت شده است؛ به شرط آن که خود طرح بازنشستگی، صاحبکار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی شما نباشد. برای مثال، می‌توانید از بیمه‌گری که صاحبکار شما نیست و مدیر اجرایی یکی از صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخشی خود را برای خرید بیمه‌نامه به او معرفی می‌کنید، حق

است که می‌توانید برای ارجاع خدمات حسابدار رسمی به اشخاص یا شرکتها، حق الزحمه دریافت کنید؛ و یا اگر حسابدار رسمی هستید، می‌توانید به دیگران بابت معرفی صاحبکار حسابرسی به شما، حق الزحمه پرداخت کنید. البته در صورتی که حق الزحمه ارجاع کار دریافت یا پرداخت کرده‌اید، حتماً باید صاحبکار مربوط را در جریان قرار دهید.

آیا استقلال مؤسسه حسابرسی به واسطه این که صاحبکار خدمات اطمینان بخشی به مؤسسه حسابرسی بابت خدمات حرفه‌ای که مؤسسه پیش از این انجام داده، حق الزحمه بدهکار است، تحت تأثیر قرار می‌گیرد؟

اگر صاحبکار خدمات اطمینان بخشی بابت خدمات ارائه شده از سوی مؤسسه حسابرسی که مربوط به بیش از یک سال پیش است، به مؤسسه شما بدهکار است، به استقلال مؤسسه شما آسیب وارد شده است. اهمیتی ندارد که این حق الزحمه مربوط به خدمات اطمینان بخشی باشد یا نباشد؛ آنچه اهمیت دارد این است که صاحبکار خدمات اطمینان بخشی به مؤسسه حسابرسی بدهی دارد. حتی اگر صاحبکار خدمات اطمینان بخشی بابت این بدهی به شما اسناد پرداختی داده باشد، تغییری به وجود نخواهد آمد.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا انتظار دارد که پرداخت حق الزحمه‌های معوق (سررسید گذشته) قبل از شروع کار حسابرسی سال جاری انجام شود؛ اگرچه در صورتی که صاحبکار حسابرسی مشمول قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا متعهد شود که مانده حساب خود را قبل از صدور گزارش حسابرسی سال جاری تسویه کند، طرح پرداخت کوتاه مدت بدهی^۷ نیز مورد قبول خواهد بود.

آیا دریافت مبالغی بابت ارائه خدمات خاص^۸ به صاحبکار خدمات اطمینان بخشی، استقلال حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

مقررات انجمن حسابداران رسمی آمریکا، به طور مشخص به این موضوع نپرداخته است.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، شرکای مؤسسه حسابرسی را از ارائه مستقیم خدماتی غیر از خدمات

اطمینان بخشی به صاحبکاران خدمات اطمینان بخشی، منع می‌کند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار معتقد است که این گونه محرکهای مالی می‌تواند واقع بینانه شریک حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و این که استقلال ظاهری به واسطه این گونه توافقه‌های جبران خدمات تحت تأثیر قرار می‌گیرد^۹.

این قانون، مانع تقسیم سود کار حسابرسی یا کل مؤسسه از سوی یکی از شرکای مؤسسه حسابرسی نیست. همچنین، قانون یادشده مانع از ارزیابی شرکا بر مبنای عوامل مربوط به ارائه خدمات غیر حسابرسی به شرکتهای سهامی عام نمی‌شود (برای مثال، میزان پیچیدگی کار یا مدیریت کلی کارهای حسابرسی و یا غیر حسابرسی).

آیا این که بخش عمده‌ای از حق الزحمه‌های دریافتی مؤسسه حسابرسی از صاحبکار خدمات اطمینان بخشی خاصی باشد، اهمیت دارد؟

بند ۱۶ از تفسیر «چارچوب مفهومی برای استقلال» (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، استانداردهای حرفه‌ای، بخش ۱۰۰.۰۱۰.۲۱) بیان می‌کند که اگر «حسابرس و یا مؤسسه او بیش از اندازه بر درآمد به دست آمده از یکی از صاحبکاران خدمات اطمینان بخشی تکیه کنند» منافع شخصی آنها می‌تواند در معرض خطر قرار گیرد. افزون بر این، «مقررات درستکاری و واقع بینانه» (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، استانداردهای حرفه‌ای، بخش ۱۰۰.۰۰۱.۱۰) و اصل «واقع بینانه و استقلال» (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، استانداردهای حرفه‌ای، بخش ۰.۳۰۰.۰۵۰) بیان می‌کنند که به طور کلی، اعضا (حسابداران رسمی) باید در مورد روابطی که می‌تواند واقع بینانه و استقلال آنها را در انجام خدمات اطمینان بخشی خدشه دار کند، هوشیار باشند. اهمیت صاحبکار برای حسابدار رسمی^{۱۲} یا مؤسسه حسابرسی متبوع وی که بر حسب حق الزحمه، موقعیت^{۱۳} و یا سایر عوامل اندازه گیری می‌شود، می‌تواند توانایی حسابدار رسمی برای واقع بین بودن و حفظ استقلال در انجام خدمات اطمینان بخشی را بکاهد.

مؤسسه‌های حسابرسی باید به کارگیری خط مشی‌ها و رویه‌های زیر را به منظور شناسایی و نظارت بر صاحبکاران

صاحبکاران عمده خدمات اطمینان بخشی، و

• الزام به استفاده از بازبینی‌های قبل و بعد از صدور و یا
فرایندهای بررسی هم‌پیشگان^{۱۴} در مورد صاحبکاران
 عمده خدمات اطمینان بخشی.

این‌که استفاده از کدام یک از تدابیر ایمن‌ساز مؤثرتر خواهد
 بود، به اندازه مؤسسه حسابرسی، ساختار مؤسسه (به‌عنوان
 مثال، این‌که مؤسسه به‌صورت کاملاً متمرکز اداره می‌شود و
 یا این‌که به دوایر مختلف تقسیم شده است) و سایر عوامل
 بستگی دارد.

برای مثال، مؤسسه‌های کوچکتر (به‌طور مشخص
 مؤسسه‌هایی که فقط یک دفتر کار دارند) در مقایسه با
 مؤسسه‌های بزرگتر، تمایل به سادگی بیشتر و داشتن دوایر
 کمتر دارند. گذشته از این، **شرکای مدیریتی مؤسسه**^{۱۵}
 احتمالاً به‌صورت مستقیم و مکرر با **شرکای مؤسسه**^{۱۶} و
 کارکنان حرفه‌ای آن در امور مربوط به صاحبکاران خدمات
 اطمینان بخشی در ارتباط خواهند بود و خود به‌صورت مستقیم
 در به‌کارگیری کارکنان در کارهای حسابرسی مختلف،
 مشارکت خواهند کرد. مؤسسه‌های بزرگتر از موهبت وجود
 تعداد درخور توجهی از افراد با تواناییها و استعدادهای متفاوت
 برخوردار هستند. در این مؤسسه‌ها، شرکایی که در کار
 حسابرسی مشارکت نمی‌کنند (و یا با دایره خدمات کارفرمایان
 یا واحد تجاری سروکار ندارند)، می‌توانند شریک دیگری را
 از میان افرادی که در این دفتر مؤسسه کار نمی‌کنند، برای
 بررسی پس از انجام کار و یا حین انجام کار و ارزیابی کار
 اطمینان بخشی انتخاب کنند.

مؤسسه‌های متوسط یا منطقه‌ای می‌توانند ویژگیهای
 مشترکی با هر دوی مؤسسه‌های کوچک و مؤسسه‌های بزرگ
 داشته باشند.

به‌عنوان مثال، آنها می‌توانند از قابلیت بررسی کار به‌وسیله
 شریکی دیگر از دفتری دیگر و نیز داشتن ارتباطهای نزدیک با
 صاحبکار خدمات اطمینان بخشی، برخوردار باشند.

**عواملی که در شناسایی صاحبکاران عمده خدمات
 اطمینان بخشی در نظر گرفته می‌شوند**

آنچه در پی می‌آید، عوامل کمی و کیفی است که می‌تواند
 صاحبکارهای عمده خدمات اطمینان بخشی را مشخص کند:

عمده در نظر داشته باشند. این خط‌مشی‌ها و رویه‌ها به آنها
 کمک می‌کند تا از خطرهای احتمالی که استقلال و واقع‌بینی
 آنها را تهدید می‌کند، بکاهند:

الف- خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی برای شناسایی و نظارت بر
 روابط با صاحبکاران عمده، شامل موارد زیر:

• در نظر گرفتن میزان اهمیت صاحبکار در مرحله برنامه‌ریزی
 کار حسابرسی،

• قرار دادن مبنای ملاحظات مربوط به اهمیت صاحبکار
 بر معیارهای خاص مؤسسه یا عواملی که براساس شرایط
 و حقایق به‌کار گرفته می‌شوند (برای مطالعه بیشتر به
 بخش بعدی با عنوان «عواملی که باید در شناسایی اهمیت
 صاحبکار خدمات اطمینان‌دهی در نظر گرفته شوند»،
 مراجعه کنید).

• نظارت مستمر بر روابط. این‌که چه نظارتی می‌تواند مستمر
 در نظر گرفته شود، به قضاوت حسابرس بستگی دارد؛ اما
 ارزیابی اهمیت صاحبکار که دستکم به‌صورت سالانه انجام
 شود، می‌تواند نظارت مؤثر بر روابط به حساب آید. طی
 فرایند این نوع بازبینی، صاحبکاری که پیش از این عمده
 در نظر گرفته می‌شده، اهمیت خود را از دست می‌دهد. به
 همین ترتیب، هر موقع عواملی که مؤسسه برای تشخیص
 اهمیت صاحبکار مربوط در نظر می‌گیرد به‌وجود آیند،
 ممکن است صاحبکاری که پیش از این عمده در نظر
 گرفته نمی‌شده است، اهمیت پیدا کند (به‌عنوان مثال، در
 نظر داریم تا پس از این خدمات بیشتری را به این صاحبکار
 ارائه دهیم).

ب- خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی برای کمک به کاهش خطرهای
 احتمالی تهدیدکننده استقلال و واقع‌بینی، شامل موارد زیر:

• استفاده از بررسی پس از انجام کار و یا همزمان با انجام
 کار به‌وسیله یکی از شرکای مؤسسه حسابرسی که به‌صورت
 مستقیم در این کار مشارکت ندارد و در دفتر دیگری از دفاتر
 مؤسسه کار می‌کند.

• مشروط کردن استفاده از کارکنان در گروه حسابرسی به تأیید
 مدیر و یا یکی دیگر از شرکا،

• تغییر دوره‌ای شریک مسئول کار،

• الزام به استفاده از رویه‌های کنترل داخلی مؤسسه در مورد

به‌طور کلی، اگر مؤسسه‌ای بیش از ۱۵ درصد از کل درآمد خود را از یکی از صاحبکاران حسابرسی و یا گروهی از صاحبکاران حسابرسی مرتبط با هم کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا به‌دست آورد، ممکن است به استقلال وی لطمه وارد شود؛ چون چنین امری ممکن است باعث شود که مؤسسه بیش از اندازه به یکی یا گروهی از صاحبکاران مرتبط با هم^{۲۱} وابسته شود.



پانوشته‌ها:

- 1- Benefit Plan
- 2- PCAOB
- 3- AICPA
- 4- Select Rules of the Board
- 5- SEC
- 6- Issuer
- 7- A Short Term Payment Plan
- 8- Certain Services
- ۹- مؤسسه‌های حسابرسی با ۱۰ یا کمتر از ۱۰ شریک و ۵ یا کمتر از ۵ صاحبکار حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام هستند، با توجه به تعریف کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، از شمول این قانون مستثنی هستند.
- 10- Integrity and Objectivity
- 11- Objectivity and Independence
- 12- Member
- 13- Status
- 14- External Peer Review Process
- 15- Firms' Managing Partners
- 16- Firms' Partners
- ۱۷- ارزیابی میزان اهمیت صاحبکار خدمات اطمینان بخشی در سطح واحد تجاری و یا گروه حسابرسی برای مؤسسه‌هایی که کارهای حسابرسی خود را با توجه به نوع صنعت انتخاب می‌کنند (به‌عنوان مثال، سلامت و خدمات مالی) می‌تواند معیار معنی‌دارتری باشد.
- 18- Practice Unit
- 19- Related Parties
- 20- Affiliates
- 21- A Group of Related Clients

منبع:

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **AICPA Plain English Guide to Independence, Fee Issues**, Chapter 10, www.aicpa.org, 2016

• اندازه صاحبکار خدمات اطمینان بخشی، بر حسب درصدی از حق الزحمه و یا مبلغ دلاری حق الزحمه در مقایسه با کل درآمد شریک مسئول کار، دفتر، و یا گروه حسابرسی^{۱۷}،

• اهمیت صاحبکار برای شریک مسئول کار، دفتر، و یا گروه حسابرسی^{۱۸} با توجه به موارد زیر:

- مقدار زمانی که شریک، دفتر یا گروه حسابرسی برای انجام کار صرف می‌کنند،

- اثر روابط شریک مسئول کار با صاحبکار حسابرسی در اهمیت و جایگاه او در مؤسسه،

- طریقه جبران خدمات شریک، دفتر، و یا گروه حسابرسی، و

- اثری که از دست دادن صاحبکار خدمات اطمینان بخشی بر شریک، دفتر، و یا گروه حسابرسی خواهد داشت.

• اهمیت صاحبکار خدمات اطمینان بخشی برای راهبردهای رشد مؤسسه (برای مثال، مؤسسه تلاش می‌کند مجوز ورود به صنعتی خاص را به‌دست آورد)،

• اهمیت و جایگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخشی که می‌تواند اهمیت و جایگاه مؤسسه را ارتقا بخشد (برای مثال، مؤسسه تلاش می‌کند مجوز ورود به صنعتی خاص را به‌دست آورد)،

• این که آیا مؤسسه خدماتی را به گروه‌های وابسته^{۱۹} ارائه می‌کند (برای مثال، آیا به مالکان و یا وابستگان^{۲۰} صاحبکار خدمات اطمینان بخشی، خدمات حرفه‌ای ارائه می‌دهد)، و

• این که آیا کار حسابرسی تکرار شونده است (یا خیر).

برای تشخیص این که آیا صاحبکار خدمات اطمینان بخشی برای مؤسسه، دفتر، گروه حسابرسی، و یا شریک مؤسسه با اهمیت است یا خیر، به قضاوت نیاز است. مؤسسه‌های حسابرسی از این نظر که چه عواملی را و به چه میزان مربوط در نظر می‌گیرند، تا حد زیادی با هم متفاوت هستند. معیارهایی که برای سطحی خاص در مؤسسه (برای مثال، منطقه جغرافیایی، مؤسسه، دفتر، و یا گروه حسابرسی)، مناسب هستند احتمالاً برای سطوح دیگر متفاوت خواهند بود.