

تغییر ادواری حساب‌رسان

جواد بستانیان

عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

زمان تصدی حساب‌رس و کیفیت حساب‌رسی نشان‌دهنده آن بوده است که صورت‌های مالی شرکت‌هایی که حساب‌رسی آنها به مدت طولانی به وسیله یک موسسه حساب‌رسی انجام شده، قابل اعتمادتر تلقی می‌شود و بسیاری از فعالان بازار سرمایه به ادامه کار یک موسسه حساب‌رسی به عنوان یک عامل مثبت موثر بر کیفیت حساب‌رسی نگاه می‌کنند. اشکالات تغییر ادواری حساب‌رسان که بسیار با اهمیت هم هست، به شرح زیر است:

۱- چنانچه حساب‌رسان وظیفه خود را طبق استانداردهای حساب‌رسی انجام دهند، به دلیل آنکه برنامه‌ریزی، میزان و زمان انجام رسیدگی‌ها باید مبتنی بر شناخت از واحد مورد رسیدگی باشد برای شناخت فعالیت، شناسایی و ثبت روش‌های انجام کار، آشنایی با قوانین و مقررات خاص حاکم بر فعالیت شرکت و شناخت ریسک‌های مختلف، در سال نخست مسئولیت خود، زمان و هزینه زیادی متحمل می‌شوند و تغییر حساب‌رس موجب تحمل این هزینه به وسیله حساب‌رس جدید و در نتیجه شرکت خواهد شد و چنانچه چنین هزینه‌ای صرف نشود، حساب‌رسی برطبق استانداردهای حساب‌رسی انجام نخواهد شد.

۲- حساب‌رسان اطلاعات و مدارک خاصی را که همواره ممکن است مورد نیاز آنان باشد، از شرکت دریافت و در پرونده دائمی حساب‌رسی نگهداری می‌کنند. اساسنامه،

برخی از صاحبکاران از جمله مدیریت امور مجامع برخی از شرکت‌هایی که به صورت گروه اداره می‌شوند و نمایندگانی که در مجامع عمومی شرکت‌ها حضور می‌یابند، اعتقاد دارند که حساب‌رسان شرکت‌ها باید به صورت ادواری تغییر کنند. آنها علت این تصمیم را جلوگیری از وابستگی حساب‌رسان به شرکت‌ها و مدیران و مسئولان آنها حتی از نظر روابط شخصی بیان می‌کنند. این اعتقاد در تنظیم‌کنندگان قانون اوراق بهادار نیز وجود داشته است که نتیجه آن متن ماده ۱۵ قانون است که برطبق آن تجدید انتخاب حساب‌رس/بازرس سازمان بورس اوراق بهادار فقط برای یک دوره امکان‌پذیر خواهد بود. در اساسنامه پیشنهادی شرکت سهامی بورس نیز انتخاب بازرس/حساب‌رس به طور متوالی فقط تا دوبار بلامانع شناخته شده است.

به نظر نگارنده بینش یاد شده در بالا اشکالات فراوانی دارد که در مقایسه با فواید احتمالی آن وزن بسیار سنگینی دارد. همین امر موجب شده است در کشورهایی که از نظر نظام‌های حساب‌داری و حساب‌رسی در سطح پیشرفته‌ای هستند، تغییر حساب‌رس چندان متداول نباشد، کما اینکه مثلاً امسال حساب‌رس بانک انگلستان پس از هشتاد و شش سال تغییر کرد^۱. علاوه بر جنبه استدلالی که در ادامه مطرح خواهد شد، یافته‌های ناشی از تحقیق آلوک گوش و دوچثول مون^۲ در سال ۲۰۰۴ میلادی در مورد رابطه بین

مدارک ثبت و تغییرات شرکت، مقررات حاکم بر فعالیت‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها، نمودار سازمانی، روش‌های انجام کار، نمونه برگه‌های مورد استفاده در شرکت و نظایر آن از جمله این اطلاعات و مدارک هستند. تغییر حسابرس در دوره‌های منظم موجب تحمیل هزینه و وقت هم برای حسابرس و هم برای شرکت خواهد شد. حتی بدون در نظر گرفتن هزینه و انرژی که هم حسابرسان و هم شرکت و کارکنان آن مصرف خواهند کرد، در صورتی که بنا باشد حسابرس به صورت ادواری تغییر کند، به خودی خود انگیزه و دقت در جمع‌آوری این مدارک در وی کم می‌شود.

۳- حسابرسان شواهد گردآوری شده برای حسابرسی را در پرونده جاری حسابرسی هر سال بایگانی می‌کنند. در نتیجه از سال دوم به بعد، هنگام حسابرسی به اطلاعات و نتایج رسیدگی سال یا سال‌های قبل دسترسی دارند. اطلاعات سال گذشته به خصوص، مرجعی با اهمیت برای افزایش شناخت حسابرس از حسابها و نتایج رسیدگی به آنها است. علاوه بر آن مقایسه‌ها و تحلیل‌ها براساس اطلاعات مربوط انجام می‌شود، در حالی که اگر حسابرس به چنین اطلاعاتی، آن‌گونه اطمینان بخش که در پرونده‌های حسابرسی سال قبل خود دارد، دسترسی نداشته باشد، ممکن است در برخی مقایسه‌ها و تحلیل‌ها اطمینان کافی نداشته باشد.

۴- حسابرسان چنانچه با تحریف‌هایی در صورت‌های مالی مواجه شوند که مجموع اثر آنها بر هر یک از عناصر صورت‌های مالی کم اهمیت باشد، معمولاً گزارش خود را در مورد آنها تعدیل نمی‌کنند یعنی گزارش خود را درباره آنها مشروط نمی‌کنند. این‌گونه موارد در پرونده‌های حسابرسی ضبط است. تغییر حسابرس موجب می‌شود حسابرس جدید به این‌گونه تحریف‌ها که مشخص هم شده‌اند دسترسی نداشته باشد، مگر آنکه در رسیدگی‌های خود آنها را کشف کند که به هر حال این وضعیت نسبت به زمانی که حسابرس سال قبل، حسابرس سال جاری نیز هست، احتمال کمتری دارد و احتمال عدم کشف آن موارد که ممکن است همراه با تحریف‌های جدیدی که کشف می‌شود به سطح اهمیت برسد، بیشتر است.

۵- با افزایش شناخت حسابرس نسبت به مجموع عوامل مؤثر بر صورت‌های مالی، خطر عدم کشف تحریف‌ها به وسیله حسابرس، سال به سال کمتر می‌شود. در نتیجه تغییر

دوره‌ای حسابرس موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. برای جلوگیری از وابستگی حسابرسان به مدیران کارکنان شرکت نیز آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران پیش‌بینی‌های لازم را کرده است. بند ۶-۱۶ آیین رفتار حرفه‌ای تحت عنوان ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار به شرح زیر موضوع را مطرح کرده است: "به‌کارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سال‌های متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد. در چنین شرایطی حسابدار رسمی شاغل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بی‌طرفی انجام دهد. بدین منظور ضروری است هیچ کاری بیش از ۳ سال توسط یک مسوول کار و بیش از ۵ سال با مسوولیت یک شریک انجام نشود." همان‌گونه که مشخص است این الزامات در داخل یک موسسه حسابرسی وجود دارد و در نتیجه برای حفظ استقلال و بی‌طرفی لزومی به تغییر ادواری حسابرسان نیست. روشن است که چنانچه تغییر حسابرس توجیه داشته باشد یعنی حسابرس وظیفه خود را به درستی انجام ندهد یا حق‌الزحمه نامتناسب مطالبه کند، تغییر حسابرس معقول، منطقی و گریزناپذیر است و هم شرکت و هم حسابرس جدید هزینه‌های این تغییر را خواهند پذیرفت. ضمن آنکه تغییر حسابرس ممکن است صرفاً براساس نظر مجمع عمومی انجام شود. بنابراین احساس می‌شود تغییر ادواری حسابرس یا اجباری کردن تغییر حسابرس در قانون یا اساسنامه واحدهای اقتصادی توجیه منطقی ندارد و به دلایلی که مطرح شد موجب تحمل هزینه هم برای واحد اقتصادی مورد رسیدگی و هم برای حسابرس می‌شود. مضافاً تغییر ادواری حسابرسان موجب افزایش ریسک حسابرسی برای موسسات حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد.

منابع

۱- جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۳، انتشار حساب

۲- فصلنامه حسابرس، شماره ۳۲، بهار ۱۳۸۵

3- Ghosh Alope and Doocheol Moon, "Auditor Tenure and perceptions of Audit Quality", The Auditor's Report, Volumen 27, No.3, September 2004.