

# بررسی چشم انداز در حال تغییر

## چهار موسسه بزرگ حسابرسی و موج رو به افزایش خدمات مشاوره

R. Mithu Dey ✍️

زهرا نوری ✍️

### چکیده

در اوایل قرن جاری، بزرگترین موسسات حسابرسی دارای بخشهایی با خدمات مشاوره همراه با رشد سریع بودند. تنش در این موسسات و مقررات سخت‌گیرانه‌تر در قالب قانون **ساربینز آکسلی (SOX)** (Sarbanes-Oxley) منجر به واگذاریها و تغییرات درخور توجه در ترکیب درآمد آنها شد. چشم‌انداز آنها دوباره تغییر کرده است، زیرا خدمات مشاوره بار دیگر گسترش پیدا کردند و در برخی موارد، خدمات اطمینان‌بخشی مرسوم را تحت‌الشعاع قرار دادند. این مقاله این فرایندها را نشان داده، واکنش هم‌زمان ناظران منتخب در سراسر جهان را توصیف کرده و تاثیر بالقوه بر حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد.

وقتی صحبت از چهار موسسه بزرگ حسابرسی می‌شود، توازن ظریفی بین خدمات مشاوره، الزامهای نظارتی و استقلال حسابرس وجود دارد. این پویایی از لحاظ تاریخی محرک تغییرات درخور توجهی در حرفه بوده است. به‌تازگی، **کارمین دی سابیو (Carmin De Sabio)** مدیر ارشد مالی موسسه **ارنست اند یانگ (EY)** تلاش کرده که خدمات مشاوره را به‌دلیل کاهش فشار مراجع انتظام‌بخشی تفکیک کند، اما نتوانست این خدمات را از خدمات اطمینان‌بخشی جدا کند، که در وهله اول به‌دلیل ناتوانی

شرکا در دستیابی به اجماع در مورد نحوه تفکیک عملکرد مالیاتی شرکت و تمایز بین تخصیص خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره بود و دوم این‌که بریتانیا به‌عنوان بخشی از راهبرد کاهش نفوذ گسترده چهار موسسه بزرگ حسابرسی، قوانین جدیدی را وضع کرد که به‌موجب آن واحدهای تجاری با منافع عمومی با موسسات حسابرسی که رقبای چهار موسسه بزرگ هستند مشارکت کنند یا بخشی از کار حسابرسی را به این رقبای اختصاص دهند. در پایان، در سپتامبر



نقض قوانین استقلال توسط موسسات حسابرسی تقویت شده بود، از بین برد. کشورها به منظور مدیریت پیامدهای این مدل تجاری جدید، متعهد به الزامهایی شدند که خدمات مشاوره را از خدمات اطمینان بخشی تفکیک می‌کرد. همانطور که موسسات حسابداری محدودیتها را کنار می‌زنند و رویدادهای تاریخی مانند سقوط آرتور اندرسن (Arthur Andersen) کمرنگ می‌شوند، حفظ استقلال در ظاهر و در واقعیت، همچنان برای این حرفه الزامی خواهد ماند.

### رشد خدمات مشاوره‌ای فراتر از درآمد حسابرسی

داده‌های مورد استفاده برای تحلیل روند درآمد برای موسسات حسابداری، از نظرسنجیهای منتشر شده از سوی مجله حسابداری امروز (Accounting Today) در گزارش سالانه خود با موضوع "۱۰۰ موسسه برتر حسابداری" از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۲ گردآوری شده است.

در این نظرسنجی از موسسات خواسته شد که داده‌هایی را در مورد درآمد خالص ایالات متحد و دستمزد به عنوان درصدی از کل درآمد ارائه کنند.

کل درآمدها (مشتریان دولتی و خصوصی ایالات متحد) به سه شاخه تقسیم می‌شوند: خدمات اطمینان بخشی، خدمات مالیاتی و خدمات مشاوره‌ای. با شروع نظرسنجی در سال ۲۰۰۲، چهارمین منبع درآمدی به نام "سایر موارد" برای در نظر گرفتن خدمات اضافی همانند برنامه‌ریزی مالی، پشتیبانی دعاوی، کار ارزشیابی، حقوق و دستمزد و مدیریت طرح مزایا معرفی شد. در این مقاله، اصطلاح "خدمات مشاوره" برای یکنواختی در به‌کارگیری در طول زمان، شامل "سایر موارد" است.

### روند درآمد چهار موسسه بزرگ حسابرسی

از آنجایی که چهار موسسه بزرگ دیلویت (Deloitte)، پرایس واترهاوس کوپرز (PwC) ای‌وی (EY) و کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) خدمات حسابرسی را برای نزدیک به ۹۰ درصد شرکت‌های سهامی عام ایالات متحد ارائه می‌کنند، این تحلیل به‌طور ویژه بر روند درآمد آن‌ها متمرکز است. شکل ۱ درآمد ۲۳ سال گذشته چهار موسسه بزرگ را نشان می‌دهد. در این دوره، درآمد حسابرسی کاهش اما درآمد خدمات مشاوره افزایش یافت.

۲۰۲۳، موسسه پرایس واترهاوس کوپرز (PwC) ایالات متحد از برنامه‌هایی در جهت کاهش طبقه‌بندیهای خاصی از خدمات مشورتی و مشاوره رونمایی کرد که درآمد سالانه ۵۰ تا ۱۰۰ میلیون دلاری را به همراه داشت. به گفته سخنگوی این موسسه، این تعدیل تا حدی در پاسخ به نگرانیهای ذینفعان در مورد تضاد منافع انجام شد.

نویسندگان این مقاله برای درک بهتر این چشم‌انداز در حال تغییر، رشد خدمات مشاوره در بزرگترین موسسات حسابرسی را بررسی، علت این که رشد خدمات مشاوره موجب تنش داخلی با خدمات اطمینان بخشی می‌شود را تحلیل و پیامدهای شرکتی و نظارتی براساس رویدادهای تاریخی و جاری را پیش‌بینی کردند.

براساس محدودیت قانونی جدیدی که تحت قانون ساربینز آگسلی در سال ۲۰۰۲ وضع شد و از ارائه خدمات مشاوره به صاحبکاران حسابرسی ممانعت می‌کرد، موسسات بر ارائه خدمات مشاوره به صاحبکاران غیرحسابرسی متمرکز شدند و به موفقیت چشمگیری دست یافتند.

این تغییر مدل کسب‌وکار، تنش بین بخش‌های خدمات اطمینان بخشی و مشاوره موسسات را که به دلیل افزایش

## رشد سریع خدمات مشاوره در

## مقایسه با خدمات اطمینان بخشی و در

## نتیجه سهم بیشتر آن‌ها در کل

## درآمد موسسه موجب تنش در

## موسسات حسابرسی و

## مراجع انتظام بخشی در

## سراسر جهان شده است

به دلیل شرایط بازار این کار را نکرد. شکست دیلویت در واگذاری خدمات شاید نمونه‌ای از نحوه ارائه خدمات مشاوره به صاحبکاران غیرحسابرسی بدون نقض قانون ساربینز آکسلی باشد. بنابراین، با پایان یافتن قراردادهای غیررقابتی با بازوهای مشاوره سابق، سه موسسه دیگر هم شروع به تکرار موفقیت مدل کسب‌وکار دیلویت کردند. از سال ۲۰۱۴، کل درآمدهای مشاوره ۵۰ درصد یا بیشتر از کل درآمد خدمات اطمینان بخشی برای چهار موسسه بزرگ فراتر رفته و در حال رشد است. دیلویت رهبر بی‌چون و چرا در زمینه درآمد خدمات مشاوره است و پس از آن موسسه پرایس واترهاوس کوپرز، ای‌وی و کی‌پی‌ام‌جی قرار دارند.

### درآمد خدمات اطمینان بخشی

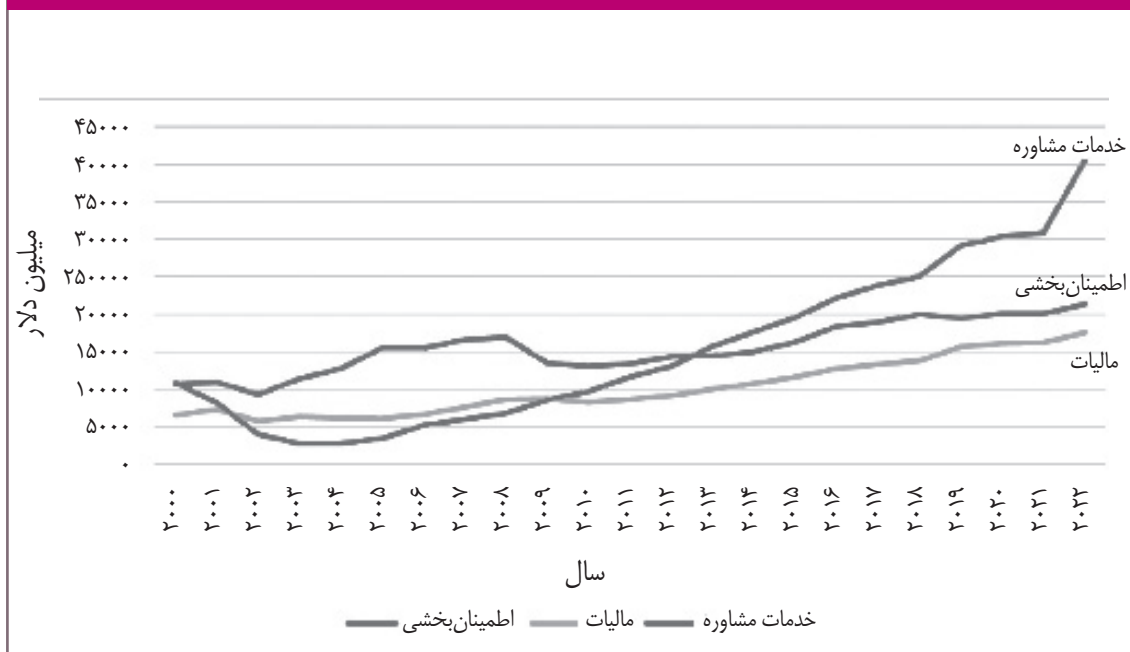
درآمدهای خدمات اطمینان بخشی چهار موسسه بزرگ از نزدیک به ۱۱ میلیارد دلار (۲۰۰۰) به بیش از ۲۱ میلیارد دلار (۲۰۲۲) افزایش یافت. این تغییر نشان‌دهنده افزایش ۱۰۰ درصدی درآمد در طی ۲۳ سال است. اگرچه درآمد این خدمات به‌طور کلی افزایش پیدا کرده است، اما طی دوره تحلیل، دو بار کاهش داشت.

در سال ۲۰۰۲، هنگامی که موسسات با محدودیت‌های منابع خود را وفق دادند، برخی از صاحبکاران موسسات

به‌طور کلی، درآمد چهار موسسه بزرگ از ۲۸ میلیارد دلار (۲۰۰۰) به ۷۹ میلیارد دلار (۲۰۲۲) افزایش یافت. این عدد نشان‌دهنده افزایش ۱۸۳ درصدی طی ۲۳ سال است. افزایش درآمد کل با کاهش مجموعه درآمدها از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۶ متوقف شد، در این مدت، موسسات (به جز دیلویت) خدمات مشاوره خود را ارائه کردند. بحران مالی ۲۰۰۸ به کاهش درآمدها از ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۰ کمک کرد. مشارکت خدمات مشاوره در درآمد با کمترین میزان (۱۴ درصد) در سال ۲۰۰۵ همراه بود؛ در حالی که خدمات اطمینان بخشی و مالیاتی به ترتیب ۶۲ درصد و ۲۴ درصد بود. این به شدت در تضاد با سال ۲۰۲۲ است، زمانی که درآمدهای خدمات مشاوره‌ای ۵۱٪ و درآمد خدمات اطمینان بخشی و خدمات مالیاتی به ترتیب ۲۷٪ و ۲۲٪ بود.

درآمد حاصل از خدمات مشاوره چهار موسسه بزرگ از ۱۱ میلیارد دلار (۲۰۰۰) به ۴۰ میلیارد دلار (۲۰۲۲) افزایش یافته است. این تغییر نشان‌دهنده افزایش ۲۷۴ درصدی در طی ۲۳ سال است (شکل ۲). درآمد حاصل از خدمات مشاوره، به‌طور موقت به دلیل مصوبه ساربینز آکسلی، که حساب‌رسان را از ارائه خدمات مشاوره به صاحبکاران اطمینان بخشی منع می‌کرد، محدود شد. در واکنش به این تغییرات، چهار موسسه بزرگ خدمات مشاوره خود را یک‌به‌یک واگذار کردند؛ به جز دیلویت که

شکل ۱- منابع درآمدی چهار مؤسسه بزرگ



سال ۲۰۱۰ و قانون کاهش مالیات و مشاغل (۲۰۱۷) که ممکن است تا حدی عامل رشد درآمدهای مالیاتی باشد.

### واگذاری

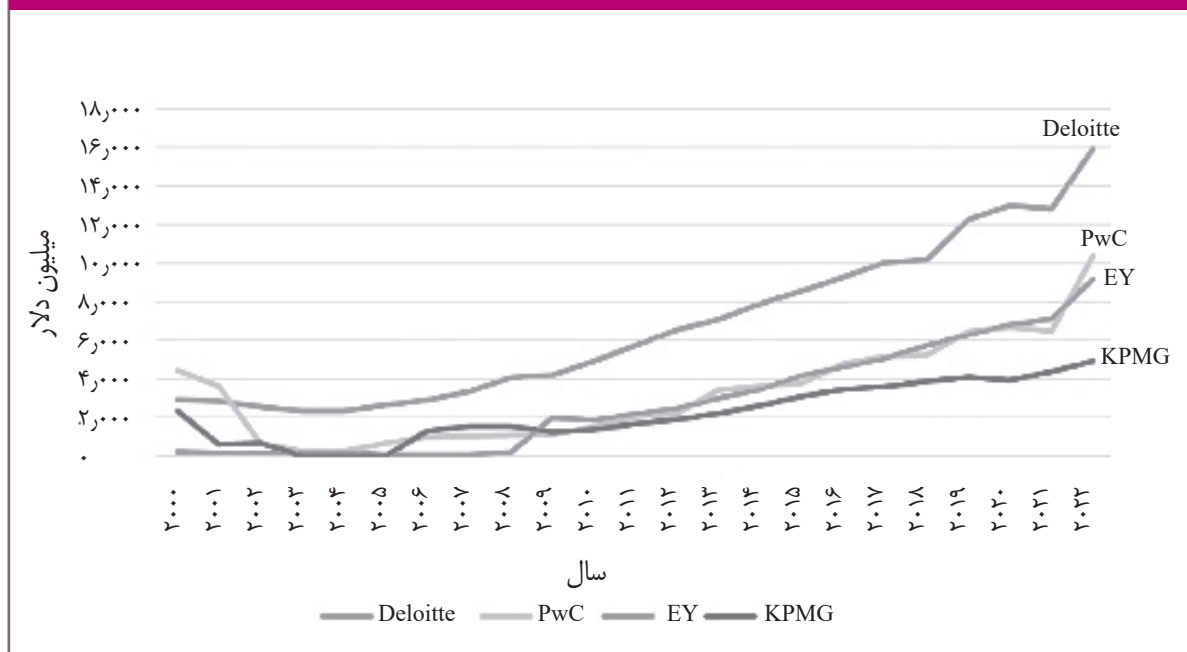
در حدود سال ۲۰۰۰، موسسات آرتور اندرسن، ایی‌وای، کی‌پی‌ام‌جی و پرایس واتر‌هاوس کوپرز خدمات مشاوره خود را به دلیل تنش مدیریتی بین شرکای حسابرسی و مشاوره، امکان بازگشایی ارزش و فشار مراجع انتظام‌بخشی، کنار گذاشتند. آرتور اندرسن اولین کسی بود که این خدمات را واگذار کرد. یک قرارداد رسمی تقسیم سود بین موسسه آرتور اندرسن و موسسه مشاوره اندرسن (AC) بسته شد، که هر دو تحت شرکت اصلی "اندرسن جهانی" بودند؛ زیرا رشد گروه مشاوره سریعتر از موسسه آرتور اندرسن بود. این تضاد، همانطور که در رسانه‌ها گزارش شد، نزدیک به سه سال به طول انجامید، از دسامبر ۱۹۹۷ تا اوت ۲۰۰۰، هنگامی که گروه مشاوره سرانجام از خدمات مشاوره خود تفکیک و به موسسه اکسنچر (Accenture) تبدیل شد، و به موسسه آرتور اندرسن یک میلیارد دلار پرداخت کرد تا حق مالکیت نام Andersen نادیده گرفته شود. موسسه ایی‌وای دومین شرکتی بود که گروه مشاوره خود را به

غیر از چهار موسسه بزرگ به دلیل الزام قانون ساریینز به کار حسابرسی اضافی و آشفتگیهای ناشی از قراردادهایی که پیش از این صاحبکاران موسسه حسابرسی آرتور اندرسن (AA) داشتند، حذف شدند. دستمزد این خدمات در سال ۲۰۰۹ به دلیل عوامل متعددی همانند پاسخهای سرکوب‌کننده به افزایش هزینه‌ها، خدمات با قیمت رقابتی، بحران مالی ۲۰۰۸ و استاندارد حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB) دوباره کاهش یافت. این استاندارد جدید، ساعتهای الزامی در گزارش برای مطابقت با بخش ۴۰۴ قانون ساریینز که وابسته به کار حسابرسان داخلی و دیگران بود را کاهش داد.

### درآمدهای مالیاتی

درآمدهای مالیاتی چهار موسسه بزرگ از ۷ میلیارد دلار (۲۰۰۰) به ۱۸ میلیارد دلار (۲۰۲۲) افزایش یافت. این رشد نشان‌دهنده افزایش ۱۶۸ درصدی در طی ۲۳ سال است. در این دوره، چند قانون اساسی برای مالیات به تصویب رسید (به‌عنوان نمونه، قانون رشد اقتصادی و اعمال معافیت مالیاتی ۲۰۰۱ (EGTRRA)، قانون ایجاد مشاغل آمریکا در سال ۲۰۰۴ (AJCA)، قانون حمایت از بیمار و مراقبت مقرون به صرفه در

شکل ۲- درآمد خدمات مشاوره چهار مؤسسه بزرگ



واگذار نکرد و ضمن افزایش خدمات مشاوره ارائه شده به صاحبکاران غیرحسابرسی، با موفقیت از الزامهای قانونی پیروی کرد.

در نتیجه، همانطور که شکل ۳ نشان می‌دهد خدمات مشاوره این موسسه به‌عنوان درصدی از کل درآمد، برتری چشمگیری دارد. خدمات مشاوره منبع اصلی درآمد برای دیلویت از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۲ بود، با وجود شیئی مختصر به‌دنبال عبور از قانون ساربینز در حالی که در محیط جدید موقعیت خود را پیدا می‌کرد.

افزون بر این، نمودار شکل ۳ نشان‌دهنده نرخ رشد به میزان درخور توجهی بالاتر خدمات مشاوره در مقایسه با خدمات اطمینان بخشی و مالیاتی است. این رشد در سال ۲۰۰۹ آغاز شد، هنگامی که منابع درآمدی دیلویت شامل خدمات مشاوره (۳۹ درصد)، خدمات اطمینان بخشی (۳۷ درصد) و خدمات مالیاتی (۲۴ درصد) بود. این رشد تا سال ۲۰۲۲ ادامه یافت؛ یعنی تا هنگامی که منابع درآمدی به‌طور درخور توجهی به سه منبع خدمات مشاوره (۵۷ درصد)، خدمات اطمینان بخشی (۲۸ درصد) و خدمات مالیاتی (۱۵ درصد) تفکیک شدند. دیلویت بزرگترین موسسه در بین چهار موسسه بزرگ و مجموع

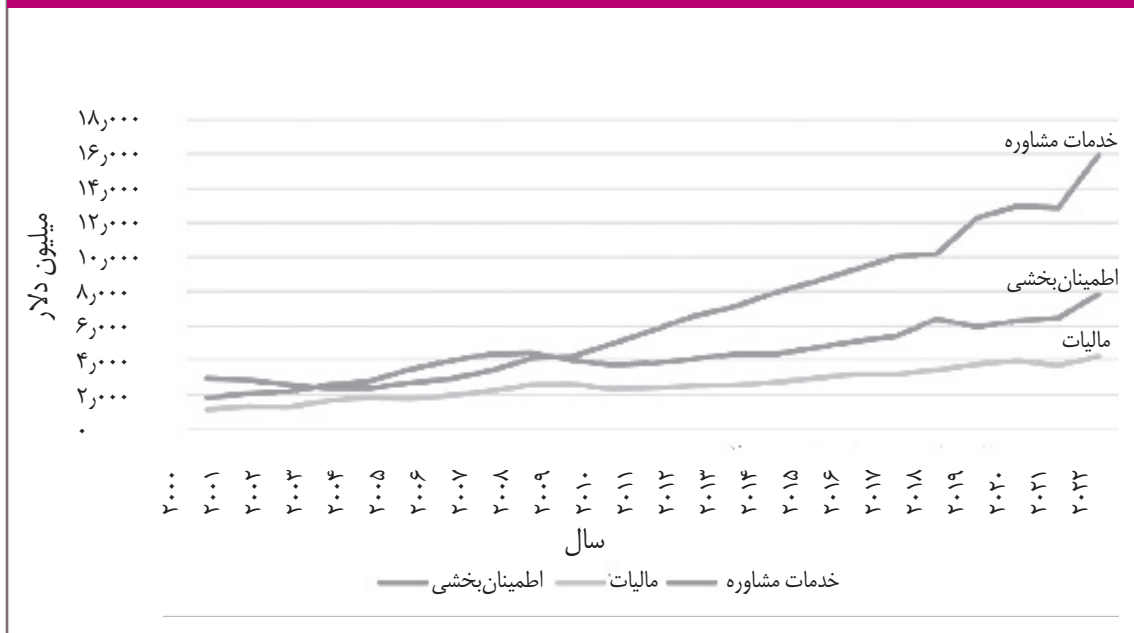
مبلغ ۱۱/۱ میلیارد دلار به شرکت فرانسوی آی تی کپژمینی (IT Capgemini) در فوریه ۲۰۰۰ و در اوج رونق بازار به سهام نزدک واگذار کرد. موسسه کی‌پی‌ام‌جی یک سال بعد، در سال ۲۰۰۱، از طریق یک عرضه اولیه عمومی (IPO) که در ماه می ۲۰۰۰، دو ماه پس از اوج گیری سهام نزدک افشا شد، تعهدهای مشاوره خود، یعنی بیرینگ پوینت (Bearing Point) را کنار گذاشت. مسیر پرایس واترهاوس کوپرز برای واگذاری، به‌آسانی کی‌پی‌ام‌جی و ای‌وی‌ای نبود. پس از تلاشی ناموفق برای ارائه خدمات مشاوره خود به هیولت پاکارد (Hewlett Packard) به قیمت ۱۸ میلیارد دلار، به‌دنبال آن یک عرضه اولیه عمومی ناموفق در تابستان ۲۰۰۲ هنگامی که بازار به دلیل مسایلی جدید سقوط کرده بود، در نهایت پرایس واترهاوس کوپرز خدمات مشاوره خود را به قیمت ۳/۵ میلیارد دلار به شرکت بین‌المللی آی‌بی‌ام (IBM) در سال ۲۰۰۲ فروخت.

### نگاهی دقیقتر به هر یک از چهار موسسه بزرگ

#### دیلویت (Deloitte)

دیلویت، تنها موسسه حسابرسی از بین چهار موسسه بزرگ است که خدمات مشاوره خود را پس از تصویب قانون ساربینز

شکل ۳- منابع درآمدی دیلویت (Deloitte)



۳۲ میلیارد دلار بود. نویسندگان فرض کردند که با ادامه تغییر منابع درآمدی دیلویت، ساختار قدرت و تخصیص منابع نیز برای حمایت از منبع درآمد اصلی تغییر خواهد کرد.

#### پرایس واترهاوس کوپرز (PWC)

پرایس واترهاوس کوپرز خدمات مشاوره خود را در سال ۲۰۰۲ به شرکت آی بی ام فروخت. در نتیجه، درآمدهای حاصل از خدمات مشاوره آن تا حدود سال ۲۰۰۵، یعنی هنگامی که قرارداد عدم رقابت منقضی شد، ثابت بود.

درآمدهای مشاوره و خدمات اطمینان بخشی از سال ۲۰۰۵ همچنان در حال افزایش است. براساس آنچه شکل ۴ نشان می دهد، پرایس واترهاوس کوپرز رشد به نسبت ثابتی در هر سه بخش درآمد داشته است.

کل درآمد ۲۱ میلیارد دلاری موسسه پرایس واترهاوس کوپرز در سال ۲۰۲۲ از خدمات مشاوره (۵۰ درصد)، خدمات اطمینان بخشی (۲۶ درصد) و خدمات مالیاتی (۲۴ درصد) به دست آمد. خدمات مشاوره از ۱۴ درصد در سال ۲۰۰۲ به ۵۰ درصد در سال ۲۰۲۲ رسید، زمانی که به خط درآمد اولیه شرکت با ۱۰۳۶۵ میلیون دلار تبدیل شد که ۵۵ درصد نسبت به درآمد مشاوره ۶ میلیون دلاری سال قبل اضافه شد. افزایش چشمگیر

استیون بی. هریس

عضو سابق هیئت نظارت بر

شرکتهای سهام عام

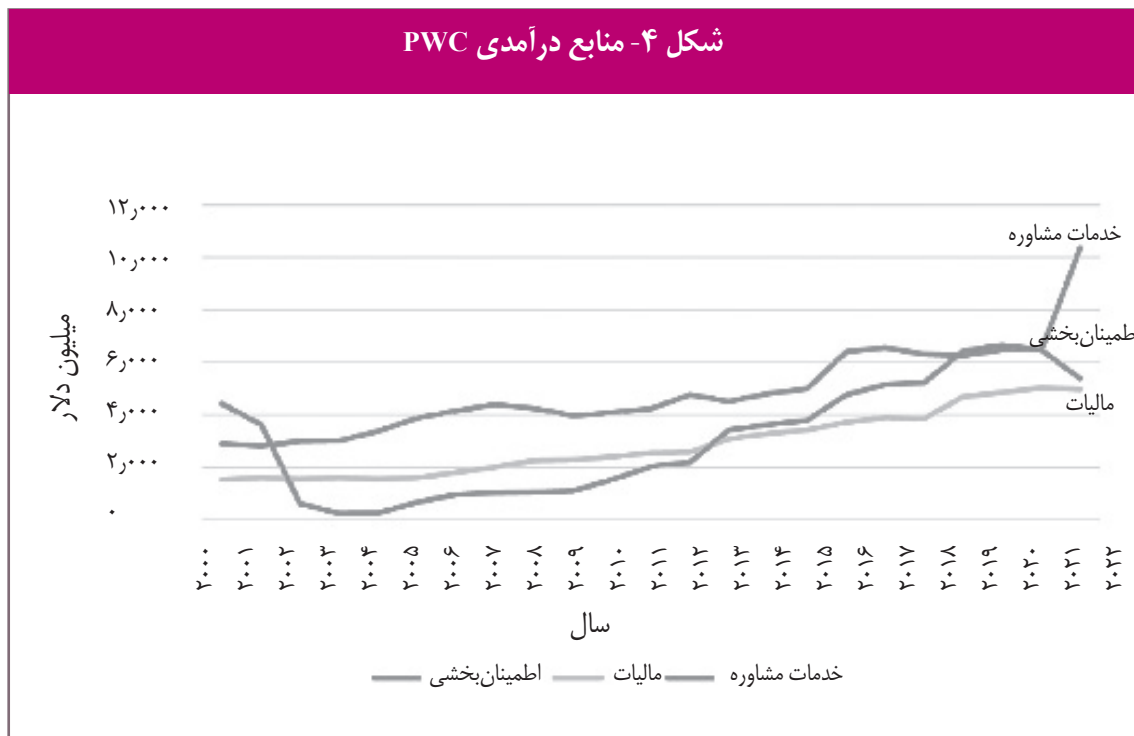
بیان کرد که

ارائه خدمات مشاوره تهدیدی برای

موسسات حسابرسی است

درآمد آن بیش از دو برابر موسسه چهارم یعنی کی بی ام جی است. دیدگاه دیگر در مورد شناخت اندازه دیلویت این است که درآمد آن در سال ۲۰۲۲ نزدیک به ۸۵ درصد از کل درآمد ۱۰۰ موسسه برتر غیر از چهار موسسه بزرگ بود: درآمد دیلویت ۲۸ میلیارد دلار و درآمد ۹۶ موسسه غیر از چهار موسسه بزرگ،

شکل ۴- منابع درآمدی PWC





مالیاتی به‌طور معمول کمتر از درآمدهای اطمینان‌بخشی هستند. درآمدهای خدمات اطمینان‌بخشی کمترین درصد از کل درآمد را شامل می‌شود. همانند پرایس‌واترهاوس‌کوپرز و دیلویت، درآمد خدمات مشاوره موسسه‌ای‌وای در مسیر رشد قرار دارد و از سال ۲۰۰۹ حدود ۳۶۰ درصد رشد کرده است. در سال ۲۰۲۲، کل درآمد ۱۹ میلیارد دلاری موسسه از خدمات مشاوره (۴۸ درصد)، خدمات اطمینان‌بخشی (۲۵ درصد) و خدمات مالیاتی (۲۷ درصد) به‌دست آمد. در سال ۲۰۲۲، موسسه جهانی‌ای‌وای به‌دلیل نگرانی‌های فزاینده دولتها و مراجع انتظام‌بخشی در مورد تضاد منافع فزاینده بین بخش‌های حسابرسی و خدمات مشاوره چهار موسسه بزرگ، به‌دنبال تفکیک بخش خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی خود بود. افزون بر این، **اندی بالدوین (Andy Baldwin)** شریک مدیریت جهانی موسسه اظهار داشت که عوامل موجود در محیط نظارتی، همانند چرخش اجباری موسسه، تشدید قوانین تضاد منافع و نیاز به دسترسی به سرمایه، دلایل تقسیم پیشنهادی خدمات هستند. به‌رغم اهداف بالای این تقسیم، موسسه نتوانست آن را به‌گونه‌ای عملیاتی کند که به‌نفع همه شرکا باشد.

#### کی‌پی‌ام‌جی (KPMG)

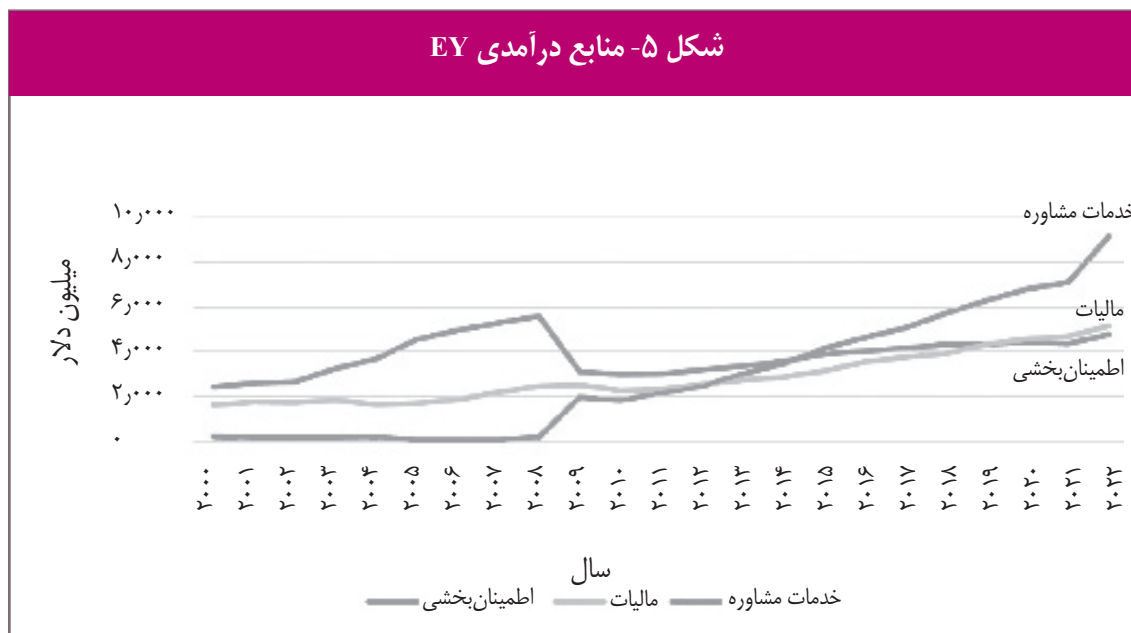
این موسسه همانند ای‌وای و پرایس‌واترهاوس‌کوپرز، خدمات

درآمد خدمات مشاوره در ایالات متحد، تصمیم موسسه برای توقف ارائه برخی خدمات مشاوره را شگفت‌انگیز می‌کند. این موسسه پیش‌بینی کرد که از این خدمات بین ۵۰ تا ۱۰۰ میلیون دلار ضرر حاصل شود. برای جبران زیان، موسسه قصد دارد منابع درآمدی جدیدی همانند کشف تقلب و بهبود خدمات حسابرسی پیرامون ارزیابی ریسک تداوم فعالیت اضافه کند. درآمد خدمات اطمینان‌بخشی در سال ۲۰۲۲ حدود ۱۶ درصد نسبت به سال قبل کاهش یافت که شاید ناشی از عدم‌ارائه خدمات اطمینان‌بخشی آن به صاحبکاران مشاوره باشد.

#### ارنست‌اندینگ (EY)

یافته‌ها در **شکل ۵** نشان می‌دهد که درآمدهای حاصل از خدمات مشاوره برای موسسه ای‌وای از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۸ نزدیک به صفر بود؛ زیرا موسسه بخش خدمات مشاوره خود را در سال ۲۰۰۰ به شرکت کاپژمینای فروخته و تا سال ۲۰۰۸ متعهد به یک توافقنامه غیررقابتی بود. موسسه ای‌وای پس از انقضای این قرارداد دوباره وارد بازار مشاوره شد و درآمدهای مشاوره آن تا سال ۲۰۱۳ از درآمدهای مالیاتی و در سال ۲۰۱۵ از درآمدهای اطمینان‌بخشی فراتر رفت. برخلاف سه موسسه بزرگ دیگر، در سال ۲۰۲۰، درآمد مالیاتی موسسه بیشتر از درآمدهای اطمینان‌بخشی آن بود. از نظر تاریخی، همانطور که در داده‌های سایر موسسات نشان داده شده است، درآمدهای

شکل ۵- منابع درآمدی EY



صاحبکاران غیرحسابرسی حاصل می‌شود. بنابراین، موسسات و صاحبکاران باید تصمیم بگیرند که در یک رابطه اطمینان بخشی یا مشاوره شرکت کنند و موسسه را در موقعیتی قرار دهند که بر سر همان صاحبکار احتمالی مبارزه کند. تعهد موسسه به بازسازی و گسترش عملکرد مشاوره‌اش بر فرهنگ و راهبرد اثرگذار خواهد بود که مراحل زیر را دربر می‌گیرد: تغییر فرهنگ و فضای حاکم در سازمان، اصلاح تقسیم سود، ایجاد انگیزه برای ارتقای کسب‌وکار جدید و کاهش سرمایه‌گذاری در خدمات اطمینان بخشی. البته تنش ایجاد شده در این محیط را نباید کم‌اهمیت جلوه داد. موسسه آرتور اندرسن نمونه‌ای از نحوه اثر متقابل بین حسابرسی با منافع عمومی و ارائه خدمات مشاوره ارائه می‌دهد که می‌تواند در سالهای آینده چهار موسسه بزرگ را تحت تاثیر قرار دهد. طی گسترش خدمات مشاوره موسسه آرتور اندرسن، از هر ۱۰ شریک خدمات اطمینان بخشی، ۱ نفر اخراج و ناظران اخلاق حرفه‌ای در موسسه تضعیف شدند. در مقابل، کسانی که کسب‌وکار جدید مشاوره ورود را آوردند، ارتقا یافتند. در نتیجه، توانایی موسسه برای حفاظت از منافع عمومی تضعیف و در نهایت به سقوط شرکت کمک کرد.

### مشارکت در سود

منبع دیگر تنش برای شرکای موسسات حسابدار رسمی، مشارکت در سود است. موسسه اندرسن پیامد احتمالی این تنش را نشان می‌دهد. موسسه اندرسن و گروه مشاوره در دو واحد تجاری جداگانه سازماندهی شدند، بنابراین منطقه کم‌سود موسسه (خدمات اطمینان بخشی) درصد کمتری از سود را از ناحیه سودآورتر (خدمات مشاوره) دریافت می‌کرد. اما تنش داخلی ادامه یافت؛ زیرا گروه مشاوره بسیار سریعتر رشد کرد و بسیار سودآورتر از موسسه آرتور اندرسن بود که منجر به ورود موسسات به فرایند داوری در دسامبر ۱۹۹۷ شد که به مدت سه سال به طول انجامید. در سال ۲۰۰۰، داور به نفع گروه مشاوره رای داد که استقلال فوری آن از موسسه آرتور اندرسن و استفاده از نام آندرسن تا پایان سال به موسسه مشاوره اعطا شد. به‌گفته یکی از شرکای سابق خدمات اطمینان بخشی که با یک مقاله پژوهشی مصاحبه داشت، شرکای خدمات اطمینان بخشی به واسطه این حکم، منبع

## تنش در داخل موسسه

### زمانی به وجود می‌آید که

### بخشهای خدمات مشاوره یا

### اطمینان بخشی

### برای کارکنان با استعداد

### با یکدیگر رقابت می‌کنند

مشاوره خود را از طریق عرضه اولیه عمومی در شرکت مشاوره برینگ‌پوینت (Bearing Point) در سال ۲۰۰۰ متوقف کرد. قرارداد عدم رقابت با برینگ‌پوینت در سال ۲۰۰۶ منقضی شد. از آن زمان، درآمد خدمات مشاوره ۲۷۹ درصد رشد کرد. همانطور که شکل ۶ نشان می‌دهد از سال ۲۰۰۶، درآمدهای مشاوره افزایش یافت. درآمدهای مالیاتی نیز رشد داشت و به همان درصد بر درآمد اطمینان بخشی اثرگذار بود. در سال ۲۰۲۲، کل درآمد ۱۱ میلیارد دلاری کی‌پی‌ام‌جی از خدمات مشاوره (۴۳ درصد) خدمات اطمینان بخشی (۲۹ درصد) و خدمات مالیاتی (۲۸ درصد) به دست آمد.

### تاثیر رشد خدمات مشاوره در داخل

#### تنش بین خدمات مشاوره و خدمات اطمینان بخشی

در چهار موسسه بزرگ، نرخ رشد خدمات مشاوره از خدمات اطمینان بخشی پیشی گرفته است. پیامد رشد و رقابت غیرمشابه برای منابع انسانی و سرمایه در موسسه، منجر به نارضایتی شرکا شده است، همانطور که در مورد موسسه اندرسن شاهد بودیم.

امروزه تفاوت عمده با مورد موسسه اندرسن در اواخر قرن حاضر، این است که اکنون بیشتر درآمد خدمات مشاوره از



هنگامی که یک موسسه صاحبکار را به عنوان یک صاحبکار مشاوره می‌پذیرد نه به عنوان مشتری خدمات اطمینان بخشی، این تصمیم همچنین موجب کاهش خسارت برای شرکای خدمات اطمینان بخشی می‌شود. با توجه به بسیاری از متغیرها که باعث کاهش خسارت برای شرکای خدمات اطمینان بخشی می‌شوند، به نظر منطقی می‌رسد که راههای دیگری را برای افزایش فرایند درآمد خود دنبال کنند. یکی از این راهها ارائه خدمات مشاوره‌ای به مشتریان خدمات اطمینان بخشی و در عین حال با حفظ چارچوب مقررات ساربینز آکسلی است. همه خدمات در چارچوب این مقررات قرار نمی‌گیرند.

نمونه‌هایی از نقض استقلال از جمله پذیرش یک صاحبکار خدمات اطمینان بخشی در حین ارائه خدمات مشاوره به شرکتهای وابسته به مشتریان، دادن استقلال در گزارشهای اطمینان بخشی در حین ارائه خدمات مشاوره ممنوع به شرکتهای وابسته به صاحبکاران خود و عدم شناسایی و اجتناب از خدمات مشاوره ممنوع را دربر می‌گیرد.

هر چند که در این مقاله به چهار تخلف اشاره شد (به بخش وضعیت ایالات متحد در زیر مراجعه کنید)، شاید در مقاله «اکنون زمان تقسیم عملیات حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی است» اثر استیون میتز، اشاره‌ای به مواردی از نقض اشاره شده باشد. بنابراین، کاهش منابع درآمد می‌تواند

درآمدی را از دست دادند که ۵۰ درصد آن، ۶۰ درصد از کل خسارت آن‌ها را تشکیل می‌داد. این مسئله منجر به رقابت دو موسسه در همان فضا و با همان صاحبکاران شد.

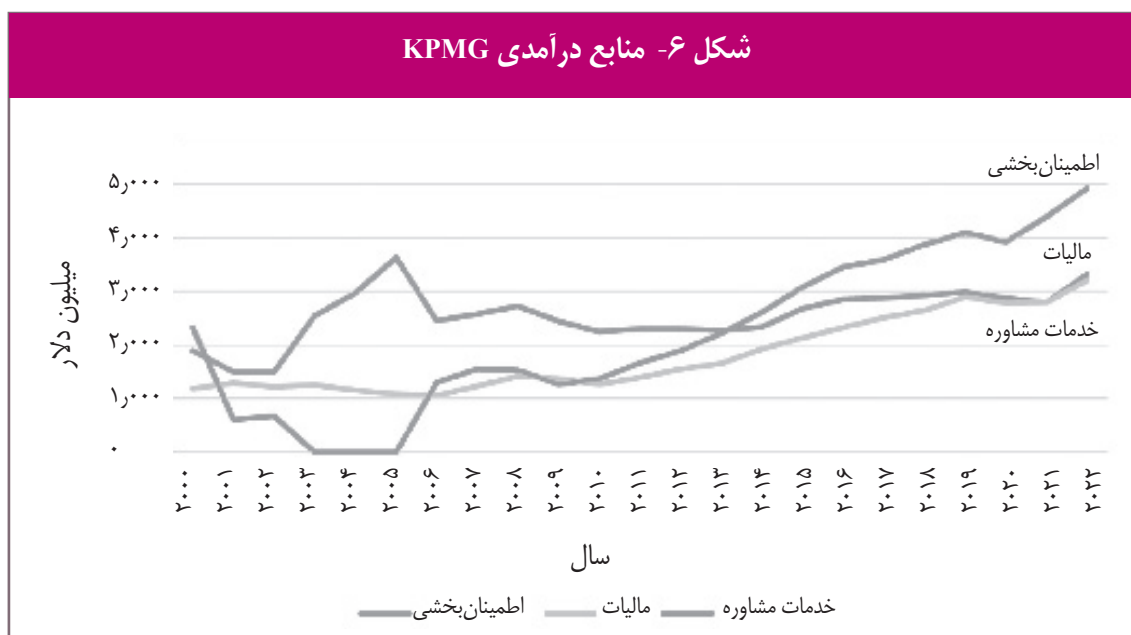
با وجود این که حرفه می‌تواند از تجربه قبلی اندرسن درس بگیرد، اما تفاوت عمده در محیط نظارتی امروزی این است که شرکتها و صاحبکاران باید تصمیم بگیرند که در بخش خدمات اطمینان بخشی قرار بگیرند یا در بخش مشاوره، که شرکای موسسه را در موقعیتی قرار می‌دهد که بر سر همان صاحبکار احتمالی مبارزه کنند.

در این زمینه، شایان ذکر است که تلاش ای‌وی برای تفکیک شیوه‌های مالیاتی، مشاوره و اطمینان بخشی به دلیل نگرانیها در مورد تقسیم سود شکست خورد. به گزارش **بلومبرگ** (Bloomberg) این ابتکار عمل شکست خورد زیرا شرکا نتوانستند در مورد خسارت و تخصیص منابع به حسابرسی پس از انحراف مالیات و مشاوره به توافق برسند.

### منابع درآمد نامشخصی که منجر به جریمه‌های نظارتی می‌شود

تعداد شرکتهای بورسی ایالات متحد که پایگاه صاحبکاران اصلی چهار موسسه بزرگ را تشکیل می‌دهند، کمتر از نصف آن تعدادی است که در اواخر دهه ۱۹۹۰ بود. افزون بر این،

شکل ۶- منابع درآمدی KPMG



ناشی از نرخ است که در آن درآمدهای خدمات مشاوره از درآمدهای خدمات اطمینان بخشی پیشی می‌گیرد.

درآمد جهانی حاصل از خدمات مشاوره که از سوی چهار موسسه بزرگ گزارش شده است، نزدیک به ۱۰۰ میلیارد دلار در سال مالی ۲۰۲۲ بود که در مجموع ۵۱ درصد از کل درآمد را دارا است، در حالی که خدمات اطمینان بخشی و مالیات به ترتیب تنها ۲۹ درصد و ۲۱ درصد سهم داشتند. به طور کلی، موسسات حسابداری رسمی از دستورالعمل‌های نظارتی پیروی می‌کنند. با این حال، مراجع انتظام بخشی در سراسر جهان نگرانی‌های خود را ابراز کرده و اقدام‌های احتمالی را در نظر دارند. بحث زیر به بررسی این موضوع می‌پردازد که چگونه مراجع انتظام بخشی تلاش می‌کنند تا نگرانی‌های مربوط به تاثیر خدمات مشاوره بر استقلال در خدمات اطمینان بخشی و کیفیت آن‌ها را در **اتحادیه اروپا (EU)** استرالیا، ایالات **متحد (US)** و بریتانیا برطرف سازند.

الگوی خدمات مشاوره که بر منابع درآمد موسسات حسابداری تسلط دارد، با درآمدهای جهانی چهار موسسه بزرگ نیز سازگار است. ترکیب درآمد در سطح جهان برای درک بهتر اهمیت درآمدهای خدمات مشاوره برای هر موسسه و اهمیت مشارکت موسسه ایالات متحد در شرکت جهانی مربوط مورد تحلیل قرار گرفت. نگاهی به داده‌های درآمد

موجب شود که شرکای خدمات اطمینان بخشی راه‌های جدیدی را برای افزایش درآمد دنبال کنند.

### مسابقه استعدادیابی

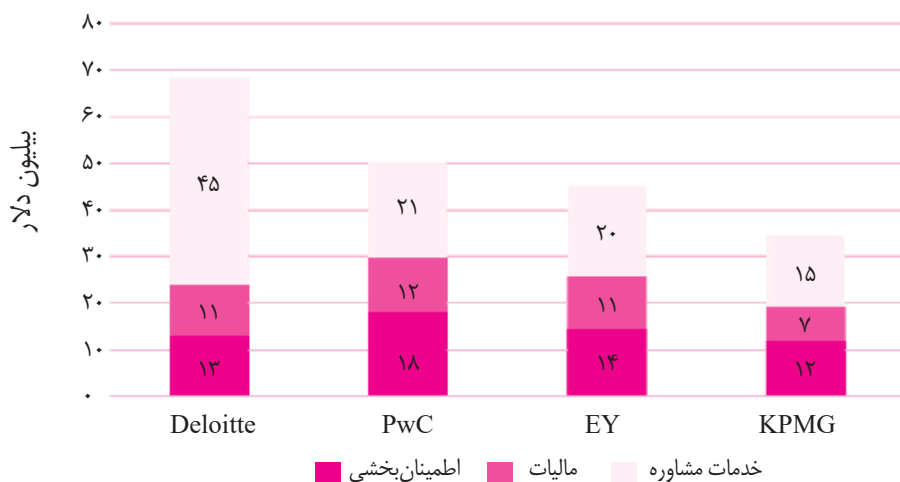
موسسات حسابداری به شدت به کارکنان حرفه‌ای خود متکی هستند. تنش در داخل موسسه زمانی به وجود می‌آید که بخش‌های خدمات مشاوره یا اطمینان بخشی برای کارکنان با استعداد با یکدیگر رقابت می‌کنند.

دانش‌آموختگان برتر حسابداری ممکن است به دلایل مختلف، از جمله خسارت بالاتر، فرصت‌های بهتر برای پیشرفت؛ مجموعه وسیع‌تری از صاحبکاران احتمالی؛ طیف وسیع‌تری از تجربه کاری برای قرار دادن در رزومه؛ یک محیط کم‌خطر؛ قرار گرفتن در معرض مسئولیت فردی کمتر و بدون نیاز به حسابداری رسمی شدن یا گرفتن ۳۰ ساعت اعتبار اضافی برای دریافت گواهینامه، کار در بخش خدمات اطمینان بخشی را به جای بخش مشاوره انتخاب کنند. افزون بر این، با کمبود فعلی حسابداران و رشته‌های حسابداری، رقابت برای استعدادیابی تشدید می‌شود.

### تاثیر رشد خدمات مشاوره در سطح جهان

افزون بر تنش داخلی، تنش جهانی خارجی نیز وجود دارد که

شکل ۷- منابع درآمد جهانی برای چهار مؤسسه بزرگ در سال ۲۰۲۲ (FY22)



افزایش ثبات مالی افزایش داد، تدارکاتی را ارائه داد که در نتیجه منجر به تهیه اوراق سبز با موضوع "سیاست حسابرسی: درسهایی از بحران" شد. یکی از اهداف تهیه اوراق سبز گفتگو در مورد نقش و استقلال حسابرس بود. گفتگوی انجام شده منجر به تغییرات متعددی شد که بر خدمات مشاوره اثرگذار بود. اتحادیه اروپا با ارائه سند اصلاحات قانونی خدمات اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۴، اقدامهای متعددی از ژوئن ۲۰۱۶ در راستای تقویت بازار سرمایه از طریق افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی انجام داد. این قوانین، واحدهای تجاری پذیرفته شده در بازار اروپایی تحت نظارت را ملزم می کند که هر ۱۰ سال یکبار موسسات حسابرسی را به صورت چرخشی تغییر دهند. اصلاح حسابرسی همچنین سه دستورالعمل زیر را که مربوط به خدمات مشاوره است دربر می گیرد: خدمات مشاوره ممنوع نه تنها شامل برخی از حوزه هایی همانند حسابداری و تهیه خدمات مالی هستند که پیش از این برای موسسات ایالات متحد در نظر گرفته شده بودند، بلکه حوزه های دیگری همانند تمکین مالیات و مالیات را نیز دربر می گیرد. کمیته حسابرسی مسئول تهیه فرایند تاییدیه برای کلیه خدمات مشاوره است که به موسسه حسابرسی سفارش داده شده است و سقف خدمات مشاوره نزدیک به ۷۰ درصد از هزینه های حسابرسی پرداخت شده در سه سال آخر حسابرسی قانونی تعیین شده است.

پس از آن که رسوایی سال ۲۰۲۰ مربوط به شرکت **وایرکارد** (Wirecard) که یک شرکت پردازشگر پرداخت و خدمات مالی آلمانی است، رخ داد و به موجب آن مشخص شد که ۲/۹۷ میلیارد دلار در ترازنامه شرکت گم شده بود. این رویداد، بسیاری از سیاستمداران آلمانی را بر آن داشت تا از مراجع انتظام بخشی اروپایی درخواست کنند که چهار موسسه بزرگ را مورد تحلیل قرار داده یا مدل تقسیم عملیاتی انگلستان که در زیر مورد بحث قرار می گیرد را اجرا کنند.

به دنبال شکست حسابرسی در وایرکارد در آوریل ۲۰۲۳، ناظر حسابرس آلمانی، ایی وای را ۵۰۰۰۰۰ یورو جریمه کرد و این شرکت را از ارائه خدمات حسابرسی در آلمان به شرکت های بورسی و شرکت های بخش مالی به مدت دو سال منع کرد.

جهانی سال مالی ۲۰۲۲ از هر یک از مراکز اطلاع رسانی چهار موسسه بزرگ طبق **شکل ۷**، نشان می دهد که از سه منبع درآمد، درآمد حاصل از خدمات مشاوره برای دیلویت نزدیک به ۴۵ میلیارد دلار، پرایس واترهاوس کوپرز ۲۱ میلیارد دلار، ایی وای ۲۰ میلیارد دلار و کی پی ام جی ۱۵ میلیارد دلار است. برای درک سهم درآمدهای ایالات متحد از درآمدهای جهانی، درآمدهای نشان داده شده در شکل ۲ با درآمدهای جهانی که در شکل ۷ آمده مقایسه شد تا محاسبه شود که چگونه کل درآمد ایالات متحد بر کل درآمد جهانی هر موسسه اثرگذار است: دیلویت ۴۳ درصد، پرایس واترهاوس کوپرز ۴۱ درصد، ایی وای ۴۲ درصد و کی پی ام جی ۳۳ درصد.



بنابراین، درآمد مشاوره در سطح جهانی برتری دارد و مشارکت موسسات ایالات متحد نسبت به موسسات جهانی بیش از یک سوم است. این تحلیل تعادل ظریف بین چهار موسسه بزرگ، خدمات مشاوره، مراجع انتظام بخشی و استقلال حسابرس را روشن می کند.

### چرخش حسابرس: اتحادیه اروپا

بحران مالی سالهای ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹ زیانهای هنگفتی را برای بانکهایی که پیش از این گزارش خوبی از حسابرسان دریافت کرده بودند، نشان داد. در واکنش به این بحران، کمیسیون اروپا برای درک نقش و دامنه خدمات اطمینان بخشی و این که چگونه می توان عملکرد اطمینان بخشی را به منظور کمک به

## افزایش نظارت: استرالیا

چهار موسسه بزرگ ۹۵ درصد از خدمات اطمینان بخشی را برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استرالیا ۲۰۰ (ASX 200) ارائه می کنند. در سال ۲۰۱۸، کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا (ASIC) حسابرسی صورتهای مالی انجام شده توسط این موسسات را بررسی کرد و دریافت که در ۱ مورد از ۵ مورد حسابرسی انجام شده، عبارت "اطمینان کافی از عاری بودن صورتهای مالی از اشتباهات با اهمیت" ارائه نشده بود. کمیسیون در این گزارش، نگرانیهایی را در مورد افزایش تمرکز حسابرسان بر درآمدهای حاصل از خدمات مشاوره موسسه و ارائه این خدمات برای صاحبکاران خدمات اطمینان بخشی ابراز کرد. این نگرانیها در تحقیق کمیته پارلمانی استرالیا در مورد عملیات مشاوره چهار موسسه بزرگ در اواخر سال ۲۰۱۹، نقش اساسی داشت. طی این تحقیق، رییس سابق کمیسیون رقابت و مصرف کننده استرالیا (ACCC)، آلن فلس (Allan Fels) اظهار داشت که در ارائه کتبی دیگری به کمیته تحقیق پارلمان توسط یکی از شرکای حسابرسی سابق ایی وای، وی خواستار تقسیم عملیاتی چهار موسسه بزرگ بود؛ زیرا او نگران تاثیر مشارکت شرکا در سود حسابرسی و غیرحسابرسی، آثار تمرکز اولیه رهبری موسسه بر افزایش خدمات مشاوره و نفوذ خدمات مشاوره بر فرهنگ موسسه بود.

با این حال، او هشدار داد که تقسیم عملیاتی می تواند منجر به مشکلاتی در استخدام کارکنان با استعداد شود و اگر این کار تنها در استرالیا انجام شود، این تقسیم امکان پذیر نخواهد بود. در نهایت، کمیته پارلمانی استرالیا خواستار تقسیم عملیاتی چهار موسسه بزرگ نشد. آنها در عوض توصیه هایی را ارائه کردند که از جمله توانمندسازی سازمان نظارتی مربوط در راستای انجام موارد زیر را دربر می گیرد:

ایجاد سازمانهایی برای شفافیت بیشتر در گزارشگری نواقص حسابرسی، وضع قوانینی که مستلزم انتشار کلیه گزارشهای بازرسی موسسه حسابرسی باشد، توسعه و معرفی طبقه بندیهای غیرحسابرسی و افشای حق الزحمه حسابرسی؛ تهیه فهرستی از خدمات غیرحسابرسی که برای یک واحد حسابرسی شده ممنوع است. وضع قوانینی که حسابرسان را

ملزم می کند تا اعلام کنند که خدمات غیرحسابرسی ممنوع به واحد مورد رسیدگی ارائه نکرده اند و اصلاح قوانین اخلاقی تا گفته شود که "هیچ شریک حسابرسی را نمی توان از طریق ارتقای پاداش یا هر وسیله یا روش دیگری برای ارائه خدمات غیرحسابرسی به یک واحد حسابرسی تشویق کرد" در گزارش نهایی که در نوامبر ۲۰۲۰ منتشر شد، این توصیه ها تکرار شدند و نظر حزب مخالف پارلمانی، یعنی سبزه ها را نیز دربر داشت. سبزه ها خواستار تقسیم عملیاتی خدمات اطمینان بخشی و خدمات مشاوره شدند که توسط رییس سابق کمیسیون رقابت استرالیا، آلن فلس، پیشنهاد شد.

محیط نظارتی در استرالیا از زمان انجام این بازرسی، همچنان حاد است، به طور کلی، به دلیل افشا در سال ۲۰۲۳ مبنی بر این که مدیران پرایس واترهاوس کوپرز آگاهانه از اطلاعات دولتی محرمانه به دست آمده از یک شریک سابق که برای دولت استرالیا کار می کرد به نفع صاحبکاران خود در ایالات متحد و افشای این موضوع استفاده کرده بودند. احتمال می رود که نخست وزیر، آنتونی آلبانی، یک دوره کارآموزی در موسسه پرایس واترهاوس کوپرز را برای پسرش تامین کرده باشد. پس از این رسوایی، پرایس واترهاوس کوپرز تعدادی از صاحبکاران خود را از دست داد که منجر به اخراج بیش از ۳۳۸ کارمند موسسه و استخدام سه عضو مستقل هیئت مدیره از جمله یکی به عنوان رییس شد.

## تقسیم عملیاتی خدمات اطمینان بخشی: بریتانیا

همانند ایالات متحد و استرالیا، چهار موسسه بزرگ بر بازار خدمات حسابرسی در بریتانیا تسلط دارند و به ۹۷ درصد از ۳۵۰ شرکت بورس اوراق بهادار فایننشال تایمز (FTSE) خدمات ارائه می دهند. یکی از مهمترین تغییرات در موضوع حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی چهار موسسه بزرگ در سال ۲۰۲۰ در بریتانیا رخ داد، زمانی که شورای گزارشگری مالی (FRC) و سازمان نظارت بر حسابداری و حسابرسی بریتانیا، قوانینی را منتشر کردند که خواستار تقسیم عملیاتی خدمات اطمینان بخشی و مشاوره چهار موسسه بزرگ تا سال ۲۰۲۴ به منظور اطمینان از تمرکز حداکثری بر کیفیت

حسابرسی شد. وقایع محرک برای مراجع انتظام‌بخشی بریتانیا از جمله موضوعهای مالی بود که از دید چهار موسسه بزرگ پنهان ماند؛ همانند تقلب در موسساتی مثل **توماس کوک** (Thomas Cook) **کاریلون** (Carillon) و **ب‌اچ‌اس** (BHS). توماس کوک پس از ۱۷۸ سال سقوط کرد؛ با این وجود، دو موسسه از چهار موسسه بزرگ برای بیش از ۱۲ سال "به‌طور مکرر حسابهای شرکت را با یک گزارش خوب امضا کردند، به‌رغم این‌که اعتراف کردند که برای هیئت مدیره آنجا وجود ریسکهای درخور توجه در زمینه ثبات مالی را مطرح کرده بودند."

در نهایت، **ب‌اچ‌اس** پس از حسابرسی توسط موسسه پرایس‌واترهاوس‌کوپرز که نواقص جدی را از طریق حسابرسی خود در این شرکت تشخیص داده و پذیرفته بود، سقوط کرد. چهار موسسه بزرگ برای اجرای تقسیم عملیاتی، باید ساختاری ایجاد کنند که بخش مدیریت حسابرسی، مدیریت حقوق و دستمزد و مدیران ارشد موسسه را از سایر خدمات مشاوره و مالیات تفکیک کند.

برای این کار ایجاد یک هیئت حسابرسی، انتشار صورت سودوزیان تنها برای حسابرسی و جبران خسارت شرکای حسابرسی تنها از درآمدهای خدمات اطمینان‌بخشی را در بر می‌گیرد.

سازمان رقابت و بازار، یک سازمان دولتی بریتانیا که مسئول تقویت رقابت و کاهش رفتار ضد رقابتی است، در بررسی بازار خود که به سفارش پارلمان بریتانیا پس از شکستهای چهار موسسه بزرگ انجام شد، به تأثیر منفی خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی ارائه شده توسط چهار موسسه بزرگ به‌عنوان یکی از عواملی که در توصیه آن‌ها برای تقسیم عملیاتی به مراجع انتظام‌بخشی بریتانیا نقش دارد، اشاره کرد.

دولت در ماه مه ۲۰۲۲، تغییرات درخور توجهی را در مقررات حسابرسی اعمال کرد و شورای گزارشگری مالی را با **مرجع گزارشگری حسابرسی و راهبری** (ARGA) جایگزین کرد. این اصلاحات در راستای اهدافی چند طراحی شدند: بازسازی اعتماد در حرفه حسابداری، کاهش تسلط چهار موسسه بزرگ در ارائه خدمات اطمینان‌بخشی به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار فایننشال تایمز و تقویت

سازوکارهای اجرایی و نظارتی حسابداری.

در مقررات اصلاح شده به‌صراحت آمده است که شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار فایننشال تایمز باید خدمات حسابرسی را به موسسه رقیب چهار موسسه بزرگ واگذار کنند یا بخشی از خدمات حسابرسی خود را به این شرکت‌ها اختصاص دهند. شایان ذکر است که، به مرجع گزارشگری حسابرسی و راهبری این اختیار اعطا شده است که در صورت عدم موفقیت حسابرسی‌های آن‌ها یا کاهش درخور توجه در تسلط بر بازار، ارزشهای بازار را بر فعالیتهای حسابرسی چهار موسسه بزرگ اعمال کند. هرچند که از زمان فروپاشی کاریلیون در ارکان دولت تغییر صورت گرفته است، اما در زمان نخست وزیر فعلی **ریشی سوناک** (Rishi Sunak)، بریتانیا بر مقررات حسابرسی اضافی تمرکز نکرده است.

### وضعیت ایالات متحد چطور است؟

خطر گسترش خدمات مشاوره برای بازار ایالات متحد مورد جدیدی نیست؛ زیرا بخشی از منطق کنگره برای کاهش برخی از خدمات مشاوره و حذف برخی دیگر با تصویب قانون ساریینز آگسلی بوده است.

**استیون بی. هریس** (Steven B. Harris) عضو سابق هیئت نظارت بر شرکتهای سهام عام بیان کرد که ارائه خدمات مشاوره تهدیدی برای موسسات حسابرسی است؛ زیرا بر تخصیص منابع شرکت، تغییر ارزیابی شریک از کیفیت خدمات اطمینان‌بخشی در تولید درآمد و توانایی شرکت برای نظارت کافی بر تضاد منافع مربوط به خدمات مشاوره اثرگذار است. افزون بر این، برنامه راهبردی هیئت برای سالهای ۲۰۱۷ تا ۲۰۲۱ به‌عنوان یک ضعف در تحلیل خود در زمینه **قوتها، ضعفها، فرصتها و تهدیدها** (SWOT)، "پتانسیل ریسک فاجعه‌بار در صنعت حسابرسی، از جمله ریسکهای مربوط به ارائه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی" را فهرست کرد.

ناظران ایالات متحد همچنان به برافراشتن پرچم قرمز و صدور هشدار ادامه می‌دهند. برخلاف سایر کشورها، ایالات متحد تا همین اواخر هیچ اقدامی برای جلوگیری از موج فزاینده درآمدهای خدمات مشاوره‌ای انجام نداده است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار در حال بررسی حساب‌سازان

تسویه اتهامهای مربوط به خدشه‌دار شدن استقلال در زمانی که کار غیرحسابرسی ممنوع به عنوان کار حسابرسی توصیف شده بود، پردازد. در سال ۲۰۱۵، دیلویت موافقت کرد که ۱/۱ میلیون دلار به کمیسیون برای تسویه اتهامهای مربوط به نقض قوانین استقلال حسابرس پردازد و در سال ۲۰۱۴، کی‌پی‌ام‌جی موافقت کرد که ۸/۲ میلیون دلار به کمیسیون پردازد تا هزینه‌هایی مربوط به مختل شدن حسابرسی موسسه هنگام ارائه خدمات حسابداری به شرکتهای وابسته صاحبکار حسابرسی خود را تسویه کند. در ایالات متحد بازرسیهایی انجام و جریمه‌هایی صادر شده است اما هیچ الزام در خور توجه جدیدی برای جلوگیری از موج فزاینده خدمات مشاوره پیشنهاد یا اجرا نشده است.

هیئت در گزارش دسامبر ۲۰۲۳ نشان داد که قصد دارد «موازن اخلاقی» موسسات حسابرسی را در تلاش برای درک فرهنگ فراتر از افزایش مستمر کمبودهای حسابرسی بررسی کند. میزان تاثیر این امر بر موسسات حسابرسی یا مراجع انتظام‌بخشی مشخص نیست.

### پژوهشهای دانشگاهی

مطالعات دانشگاهی پیامدهای افزایش خدمات مشاوره در موسسات حسابرسی بزرگ را بررسی کردند. پژوهشها نشان داد که پس از اجرای قانون ساربینز آکسلی، مشکلی در کیفیت حسابرسی ایجاد نشد. با این حال، کیفیت حسابرسی پیش از آن، هنگامی که هیچ محدودیتی در نوع یا میزان خدمات مشاوره که موسسات حسابرسی می‌توانستند به صاحبکاران ارائه دهند، وجود نداشت، دچار مشکل شد. کیفیت حسابرسی پیش از قانون ساربینز، هنگامی که بیشتر درآمد صاحبکار حسابرسی از خدمات مشاوره بود تا خدمات حسابرسی (که قانون ساربینز آکسلی اکنون آن را ممنوع می‌کند) پایین‌تر بود و درآمد حاصل از خدمات مشاوره از درآمد خدمات اطمینان-بخشی موسسه حسابرسی بیشتر بود. مطالعه دیگری نشان داد که تاکید بیشتر بر خدمات مشاوره، توجه را از عملکرد حسابرسی دور کرده و در نتیجه کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، یک مطالعه جدید نشان می‌دهد که فرصتهای مشاوره نقش مهمی در تصمیم‌گیریهای انتخاب حسابرس و صاحبکار ایفا

در زمینه تضاد منافع است تا مشخص کند که ارائه خدمات مشاوره، استقلال حسابرس را به خطر می‌اندازد یا خیر.

افزون بر این، **گوربیر گروال** (Gurbir Grewal)، مدیر اجرایی کمیسیون در یک سخنرانی در دسامبر ۲۰۲۱ خاطرنشان کرد که «شما خواهید دید که در حرکت به سمت تداوم هدف قرار دادن حسابرسی ناقص توسط حسابرسان، موارد استقلال حسابرس و موارد مربوط به مدیریت سود، یک تعهد قاطع خواهیم داشت.»

کمیسیون از سال ۲۰۱۴ چندین جریمه علیه چهار موسسه بزرگ صادر کرد تا نقض استقلال حسابرس را حل و فصل کند. به‌عنوان نمونه: ای‌وی در سال ۲۰۲۱ موافقت کرد که ۹/۳ میلیون دلار به کمیسیون پردازد تا اتهامهای مربوط به نقض قوانین استقلال حسابرس با تقلب در مناقصه برای کار حسابرسی را تسویه کند. در سال ۲۰۱۹، پرایس واترهاوس کوپرز موافقت کرد که ۸ میلیون دلار برای

**چهار موسسه بزرگ**

**دیلویت (Deloitte)**

**پرایس واترهاوس کوپرز (PwC)**

**ای‌وی (EY) و**

**کی‌پی‌ام‌جی (KPMG)**

**خدمات حسابرسی را برای**

**نزدیک به ۹۰ درصد**

**شرکتهای سهامی عام ایالات متحد**

**ارائه می‌کنند**



می‌کنند. به عبارت دیگر، مشتری ممکن است یک موسسه غیر از چهار موسسه بزرگ را برای حسابرسی خود و یکی از چهار موسسه بزرگ را برای خدمات مشاوره انتخاب کند. پژوهشهای دانشگاهی نشان می‌دهد که افزایش خدمات مشاوره ممکن است بر کیفیت حسابرسی تاثیر بگذارد.

حائز اهمیت است که تاکید کنیم وقتی موسسه پرایس واتر هاوز کوپرز تصمیم خود را برای کاهش خدمات مشاوره خاص به شرکتهای سهامی عام اعلام کرد، ۱۵ سال پژوهش دانشگاهی را به عنوان بخشی از منطق خود برای انجام این کار ذکر کرد (ماوو، ۲۰۲۳). با این حال، موسسه به منابع یا جزئیات پژوهشی که تصمیم خود را براساس آن استناد کرده، اشاره نکرده است.

### افزایش تنش

رشد سریع خدمات مشاوره در مقایسه با خدمات اطمینان بخشی و در نتیجه سهم بیشتر آن‌ها در کل درآمد موسسه موجب تنش در موسسات حسابرسی و مراجع انتظام بخشی در سراسر جهان شده است. این تنش در نهایت به راهکارهایی منجر خواهد شد. این که این راهکارها به چه شکلی انجام می‌شوند، پرسشی است که موسسات و مراجع انتظام بخشی در تلاش برای پاسخ به آن هستند.

همانطور که در بالا مشخص شد، مراجع انتظام بخشی در سراسر جهان با اجرای اقدامهای مختلف برای محافظت از مردم همچنان با رشد خدمات مشاوره دست و پنجه نرم می‌کنند. چهار موسسه بزرگ نیز با این موضوع دست و پنجه نرم می‌کنند. تجربه موسسه اندرسن در اواخر قرن، نمونه درخور توجهی از چگونگی کنترل چنین تنشی است. این نمونه با توجه به شکست ای‌وی در مدیریت تنش ناشی از تقسیم خدمات به دلیل اختلاف نظر شرکا در مورد تخصیص خدمات مالیاتی به مشاوره یا اطمینان بخشی که نکته مورد بحث است، ارتباط بیشتری دارد. این امر به ویژه زمانی حادث می‌شود که خدمات مشاوره و اطمینان بخشی زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی (ESG) همچنان رو به رشد است و پرسشهای پیچیده تری را در مورد این که یک صاحبکار باید صاحبکار خدمات اطمینان بخشی باشد یا صاحبکار خدمات مشاوره ایجاد می‌کند. این تنش تا زمانی که موسسات، مراجع انتظام بخشی یا شرایط بازار مجبور به تغییر شوند، ادامه خواهد داشت.



### منبع:

• Mithu Dey .R, **Surveying a Shifting Landscape**. www.cpajournal.com. June 2024

### شرکتهای با هدف ویژه تملک و سهام خصوصی

عامل دیگری که می‌تواند بر توازن بین خدمات اطمینان بخشی و خدمات مشاوره اثر بگذارد، حضور فزاینده شرکتهای با هدف ویژه تملک (SPAC) و شرکتهای با سرمایه گذاری خصوصی در مالکیت موسسات حسابرسی و منابع سرمایه است. موسسات حسابرسی در حال تغییر هستند زیرا منابع سرمایه و مالکیت آن‌ها توسط شرکتهای با هدف ویژه تملک و شرکتهای با سرمایه گذاری خصوصی تغییر می‌کند. شرکتهای با هدف ویژه تملک سرمایه را از طریق عرضه اولیه عمومی با هدف تحصیل شرکت فعال موجود افزایش می‌دهند. شرکتهای با هدف ویژه تملک به طور اساسی ساختاری برای افزایش سرمایه است، ساختاری که بسیار سریعتر از عرضه اولیه عمومی سنتی عمل می‌کند. یک شرکت با سرمایه گذاری خصوصی به طور معمول سهام شرکتها را می‌خرد، تغییرات قیمت شروع می‌شود و از آن سود استخراج می‌کند.

این که از شرکتهای با هدف ویژه تملک یا شرکت با سرمایه گذاری خصوصی استفاده شود، در هر دو شکل شروع به تغییر منابع نقدی برای موسسات حسابرسی می‌شود. هر دو جریان نقدی را به موسسات حسابرسی ارائه می‌دهند اما ساختار آن‌ها را تغییر می‌دهند. موسسات حسابرسی به دلایل متعددی از جمله استعدادیابی، فناوری و رشد به پول نقد نیاز دارند. مقررات کنونی، موسسات حسابرسی را ملزم می‌کنند