استقلال در حسابرسی

لقمان پاکروان

مقدمه

رویدادهـای اخیر در اقتصاد جهان که به فروپاشـی و ورشکسـتگی گسـترده‌ای در کارخانه‌ها، شرکتها و بانکهای ایالات متحد امریکا، انگلستان، یونان و سایر کشورهای دیگر اتحادیه اروپا و شـرکتهایی همچون **انرون** (Enron)، **ورلدکام** (Worldcom) و ... در اوایل هزاره جدید انجامید، متاسفانه نشاندهنده شواهدی گویای از بین رفتن اسـتقلال حسابرس و یا نبود شناسایی کامل عوامل موثر بر استقلال حسابرس در این وضعیتهاست. این سوالی است که باید با تعمق مورد بررسی و کنکاش تدوین‌کنندگان استانداردها قرارگیرد تا راهکارهای پیشگیرانه با تبیین ضوابط و حدود جدید صورت پذیرد. در این مقاله، جهت روشـن شـدن مفهوم و نقش استقلال حسابرس در ذهن حسابرسان، باگذری بر تئوریهای حسابرسی، استانداردها و قوانین مصوب بین‌المللی و تفاوتهای حاکم بر دیدگاههای تدوین کنندگان اسـتانداردها، نوع نگاه آنها بر سـیر تغییـرات حاکم در بازارهای سـرمایه و بدون توجه به محیـط اقتصادی و اجتماعی حاکم بر جوامع مختلف در بیان مفهوم **اسـتقلال حسـابرس**[1] را در مقایسـه با **ضوابط حسابداری ایران**[2] به‌صورت خلاصه بررسی قـرار می‌کنیم.

مفهوم استقلال در مبانی نظری

کلمه حسابرس بیشتر مواقع با کلمه مستقل همراه و تزیین می‌شود. به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی صاحبکار را می‌پذیرد، از سازمان مورد نظر مستقل است و هیچ‌گونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهارنظر وی تاثیر بگذارد، ندارد. اما در مواردی مشاهده می‌شود که در عین حال که حسابرس استقلالی (چه به‌صورت ظاهری و چه به‌صورت واقعی) از مجموعه ندارد، گزارشهای حسابرسی تهیه‌شده با عنوان گزارش حسابرسی مستقل تهیه و تنظیم می‌شود. بنابراین حسابرسان باید در به‌کارگیری این کلمه در گزارشهای خود با احتیاط بیشتری عمل کنند تا در نبود یک سیستم پوشش بیمه‌ای مناسب، مجبور به پرداخت هزینه‌های ناشی از **دعاوی بر علیه خود**[۳] (به‌علت گزارشهای نادرست که متاثرکننده سرمایه‌گذاری است) نباشند. با برخوردار کردن حسابرسان از خدمات حمایتی مناسب (بیمه مسئولیت حسابرسان) که جبران‌کننده خطاهای حسابرسان در گزارش رسمی است، می‌توان بخشی از محدودیتهای موجود در مبحث استقلال حسابرسان را پوشش داد.

اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی مستقل به حدی است که برای اثبات آن به‌عنوان یکی از شالوده‌ها در ساختار تئوری حسابرسی، به توجیه اندکی نیاز داریم و این موضوع برخلاف سایر تئوریهای حسابرسی است.

از آنجا که گزارشهای حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم‌گیری گروههای ذینفع در شرکت می‌شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به‌نظر می‌رسد. اگر حسابرس مستقل از مدیریت صاحبکار جدا نباشد، چیزی به اعتبار صورتهای مالی نمی‌افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به‌ویژه از آنها انتظار می‌رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوتها و تصمیم‌گیری‌هایشان زیر نفوذ و تاثیر مدیریت صاحبکار قرار گیرد.

مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی

مهمترین استاندارد حسابرسی که حسابرسان را از اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی منع می‌کند، مگر آنکه مستقل از واحد مورد حسابرسی باشد، استقلال است. بدین معنی که استقلال با داشتن منافع مالی با اهمیت، در استخدام بودن، به واحد وام دادن و یا از آن وام گرفتن و روابط مختلف دیگر، از بین می‌رود.

بدین ترتیب با اینکه در متون استانداردهای حسابرسی به استقلال حسابرس پرداخته شده، لیکن در این متون تعریفی مستقل با ابعادی مشخص مورد توجه قرار نگرفته است؛ همچنانکه در آیین رفتار حرفه‌ای استقلال حسابرس در قالب احکام قابل اجرا بدین صورت تعریف شده است: *"هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به‌عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری و بیطرفی و استقلال ایشان تاثیرگذارد"* (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۶۶) که این مفهوم تا حدود بسیار زیادی سختگیرانه و از جهاتی نیز باز و تفسیرپذیر است.

استقلال به‌عنوان یک مفهوم انتزاعی

اما با توجه به نبود تعریفی جامع از استقلال، استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که به‌طور مستقیم مشاهده‌شدنی نیست و اغلب آن را به‌عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بیطرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیشتر تعریفهای موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری، به‌طوری‌که **بارتلت** (Bartlett, 1993) *"استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی"* می‌داند و استقلال ظاهری را *"پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد"*، بنابراین استقلال واقعی با بیطرفی و استقلال ظاهری به‌طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد.

ماهیت استقلال حسابرسی

استقلال حسابرسی معمولاً به‌عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرس از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای

گرداوری، ارزیابی و گزارشگری به‌کار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بیطرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به‌طور سنتی، به‌عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است، تصور شده است (Mautz, & Sharaf, 1961). بدین ترتیب در هر موقعیت برای انجام حسابرسی، این سوال وجود دارد که آیا حسابرسی از نظر ذهنی مستقل از مدیریت صاحبکار و فشارهای وارد به او هنگام تصمیم گیر یها ی حسابرسی عمل‌کرده است یا خیر. **فلینت** (Flint, 1988)، با این نگرش در مورد این موقعیت حسابرسان موافق است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگیهای فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد. با این همه، نسبت دادن مفهوم استقلال حسابرس به یک ویژگی ذهنی نامحسوس، آن را تبدیل به عبارت به‌نسبت گنگی می‌کند که در رابطه با کار حسابرسی، تفسیر آن پیچیده و مشکل است. اما دست‌کم یک توافق عمومی وجود دارد که استقلال، نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه‌نظرها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد و همواره حسابرس باید آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر داشته باشد.

در این مفهوم، استقلال مورد انتظار حسابرس را می‌توان نه‌تنها به‌عنوان حالتی از ذهن، بلکه حالتی از اطمینان تصور کرد که مربوط به رفتار یک فرد حرفه‌ای و فشارهای مختلف و ممکن بر درستکاری و صداقت وی باشد. در نتیجه

استقلال در واقع مفهومی انتزاعی است که به‌طور مستقیم مشاهده‌شدنی نیست و اغلب آن را به‌عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بیطرفی صداقت و امانت و شخصیت ارتباط دارد

ضروری است که تصور کنیم حسابرسان از تاثیر این فشارها به‌دورند و راههایی وجود دارد که در مقابل آن پافشاری کنند و می‌توانند وضعیت استقلال مورد انتظار را حفظ کنند (Flint, 1988).

ابعاد گوناگون استقلال حسابرس

استقلال حسابرسان در رابطه با حسابرسی و اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی که توسط صاحبکار تهیه می‌شود دارای معانی مختلفی است. استقلال در این مورد یک عبارت هنری است. از آنجا که سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر استفاده‌کنندگان ممکن است بر اظهارنظر حسابرس تکیه کنند، استقلال حسابرس معنی خاصی پیدا می‌کند. بنابراین، حسابرس نه‌تنها نباید قضاوت خود را منوط به دیگران کند، بلکه باید از هرگونه نفع شخصی که ممکن است قضاوت وی را تحت تاثیر قرار دهد، مستقل باشد.

استقلال در این ساختار یعنی عینیت یا انحراف نداشتن از قضاوت دقیق. برای مفهوم استقلال حسابرس سه بعد ارائه شده است. به اعتقاد **موتز و شرف** (Mautz & Sharaf, 1961) حسابرس باید در مراحل و زمانهای زیر مستقل باشد:

استقلال در برنامه‌ریزی حسابرسی: یعنی آزادی از کنترل و یا تاثیر بیجا در انتخاب روشها و رویدادهای حسابرسی و محدوده‌های کاربرد آنها، لازم است حسابرس آزادی توسعه برنامه خود را هم بر اساس مراحل لازم، حجم نمونه و دامنه حسابرسی داشته باشد.

استقلال در گرداوری و ارزیابی شواهد: یعنی آزادی از کنترل یا تاثیر بیجا در انتخاب زمینه‌ها، فعالیتها و روابط فردی. در این رابطه لازم است که راه دستیابی به هیچ منبع اطلاعاتی مشروع بر روی حسابرس، مسدود نباشد.

استقلال در گزارشگری: یعنی آزادی از کنترل یا تاثیر بر گزارش یافته‌های

حسابرسی.

استقلال، جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی است. استقلال در فرهنگ **وبستر** (Webster) رهایی از کنترل، یا اراده دیگری یا دیگران تعریف شده است. اگر استقلال وجود نداشته باشد، قضاوت حسابرس با اعتقاداتش در مورد سیاست گزارشگری صاحبکار سازگار نخواهد بود.

اما با گذری بر دیدگاههای جدید درمی‌یابیم که دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم‌معنی با بیطرفی و استقلال نمی‌دانند، بلکه آن را به معنی از بین رفتن منافع مادی و شرایطی می‌دانند که حسابرس تحت تاثیر این عوامل مادی نتواند نظر واقعی خود را بیان کند. یعنی در دیدگاههای جدید، مفهوم استقلال از ماهیت (شخصیت ذهنی و قضاوتی) حسابرس به «شخصیت تجاری» حسابرس تبدیل گشته است؛ به‌طوری‌که **ریتر** و **ویلیامز** (Reiter & Williams, 2000) معتقدند به‌دلیل اینکه عنصر تشکیل دهنده حرفه حسابرسی یعنی استقلال نیز از شخصیت قضاوتی به شخصیت اقتصادی در حال تغییر است، حرفه حسابرسی نیاز دارد که به احتمال تحت تاثیر قرار گرفتن توجه کند و حساسیت ویژه‌ای را در این خصوص از خود نشان دهد.

انگیزه‌هایی برای شایستگی و استقلال حسابرسی

با توجه به اینکه حسابرسان به‌عنوان افرادی منطقی و اقتصادی، کاری را انجام نمی‌دهند که رفاه اقتصادی درازمدت آنان را خدشه‌دار کند، بدین ترتیب در این مفهوم موضوعیت یک نگاه اقتصادی بیش از یک نگاه اخلاقی وجود دارد. افزون بر آن، با توجه به این مفهوم که حسابرسان شرکت افرادی حرفه‌ای هستند که دارای وظیفه اجتماعی حمایت از صاحبکاران خود وسایر افراد ذینفع از هرگونه عملکرد نادرست و تحریف به‌وسیله مدیران است، بنابراین انتظار می‌رود که نه‌تنها از نظر اقتصادی برای نفع شخصی خود تلاش نکنند، بلکه همچنین آنان تعهد دارند تا نسبت به هرگونه منافع بخشها و افراد (شامل منافع شخصی خود) به‌طور مستقل عمل کنند. این وظایف دوجانبه نوعی تقابل و کشمکش برای حسابرس ایجاد می‌کند و موجب می‌شود آنان به این موضوع توجه کنند که خدمات ارائه شده به‌وسیله آنان که برای ایشان دارای منافع شخصی است، از نظر اجتماعی و اقتصادی در خور شان اجتماعی آنان باشد.

اما یکی از نتایج وسوسه شدن حسابرس این است که اگرچه حسابرس ممکن است از نظر اقتصادی در کوتاهمدت با زیر پا گذاشتن استقلال خود و حفظ صاحبکار منافعی به‌دست آورد، اما در درازمدت با توجه به آثار این موضوع روی شهرت و اعتبار وی، زیان اقتصادی حسابرس ممکن است بیش از منافع کوتاهمدت او باشد؛ بدین ترتیب که شهرت و اعتبار حسابرس به پایبند نبودن او به استقلال در رویارویی با مدیریت، ممکن است به‌وسیله عموم شناخته شود و باعث کاهش تقاضای کلی و جزئی برای خدمات حسابرسی از وی گردد.

انگیزه کلی تضاد منافع در حسابرسی و تاثیر آن بر استقلال

موضوع کلی تضاد منافع در حسابداری و حسابرسی از اهمیت خاصی برخوردار است. ناتوانیهای عمده مالی و مفاهیم موجود در تئوریهای اخیر در حسابداری شرکتهای بزرگ، نشانگر تضاد منافع بالقوه‌ای بین این دو گروه است که **اثربخشی**[4] و **اتکاپذیری**[5] صورتهای مالی و در نهایت اطمینان سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابداران حرفه‌ای عضو جامعه را ملزم می‌کند که بیطرف باشند و نباید اجازه دهند که هرگونه پیش‌داوری جانبدارانه، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بیطرفی آنان را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.

آیین رفتار حرفه‌ای تضاد منافع را به‌عنوان یک «حالت ذهنی» تعریف می‌کند؛ یک ویژگی که به خدمات یک موسسه یا حسابدار حرفه‌ای ارزش می‌دهد: به‌عنوان یک ویژگی متمایز حرفه‌ای اصل بیطرفی، حسابداران حرفه‌ای را به برخورد **منصفانه**[6]، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند. حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرفنظر از نوع یا اندازه خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای باید در ارائه این خدمات **درستکاری**[7] را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بیطرفی پایبند باشند.

حسابرسان همچنین باید از پذیرش و انجام فعالیتهایی که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است

ناتوانیهای عمده مالی و مفاهیم موجود در تئوریهای اخیر در حسابداری شرکتهای بزرگ نشانگر تضاد منافع بالقوه‌ای بین این دو گروه است که اثربخشی و اتکاپذیری صورتهای مالی و در نهایت اطمینان سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد

به‌درستکاری، بیطرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آنها لطمه وارد کند، خودداری کنند.

نگاهی به مفهوم استقلال در مراجع بین‌المللی

کمیسیون بورس و اوراق بهادار[8]

امریکا در گزارش سالانه ۱۹۵۷ خود ضمن توجه به افزایش خدماتی که حسابرسان به صاحبکاران خود ارائه می‌دادند و اینکه حسابرسان آنقدر به صاحبکار خود نزدیک شده‌اند که تصمیمهایی را که باید به‌وسیله مدیریت گرفته شود، آنها اتخاذ می‌کردند، اعلام کرد این حسابرسان استقلال خود را از دست می‌دهند. بیانیه شماره ۱۲ کمسیون اضافه کرده است تا زمانی‌که حسابرسان به‌جای مدیریت تصمیم‌گیری نکنند، هیچ ممنوعیت اخلاقی برای حسابرسان در ارائه خدمات مشاوره پیش نمی‌آید و بیطرفی آنها مخدوش نمی‌شود. همچنین در سال ۱۹۷۷، بخش قانونگذاری کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا مقرراتی را وضع کرد که حسابرسان را از ارائه خدمات استخدام کارمندان اجرایی به صاحبکاران بورس اوراق بهادار ممنوع نمود. اما استاندارد شماره ۱ هیئت تدوین استانداردهای استقلال که در ژانویه سال ۱۹۹۹ (Kinny, 1999) منتشر شد، حسابرسان را ملزم کرد که سالانه و به‌طور کتبی الف) تمام روابط خود را با صاحبکاران که به‌طور معقولی انتظار رود که بر استقلال او اثر گذارد افشا کنند، و ب) استقلال خود را تایید کنند.

در سال ۱۹۸۷ کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا بیانیه‌های تجدیدنظر شده در خصوص الزامات افشای مشخصی در ارتباط با خدمات غیرحسابرسی شرکتهای سهامی را پذیرفت. این افشاها در خصوص درصد کل حق‌الزحمه‌های خدمات غیرحسابرسی به حق‌الزحمه حسابرسی و نیز درصد هر کدام از حق‌الزحمه‌های خدمات غیرحسابرسی به حق‌الزحمه حسابرسی است.

اما الزامات سال ۲۰۰۰ (Tornto, 2003) کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا، شرکتها را ملزم به افشای خدمات غیرحسابرسی کرد که به‌وسیله حسابرسان برای آنها انجام شده بود. بعد از جلسه‌های متعدد، کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا در سال ۲۰۰۳، ۱۰نوع خدمات غیرحسابرسی را شناسایی کرد که ارائه آن توسط حسابرسان برای صاحبکاران باعث مخدوش شدن استقلال حسابرس می‌گردد. این خدمات به‌شرح زیر است:

۱- دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت حسابداری یا صورتهای مالی صاحبکار،

۲- طراحی و اجرای سیستمهای اطلاعات مالی،

۳-خدمات ارزیابی یا ارزشیابی، اظهارنظر در خصوص مطلوبیت یا گزارش‌آورده‌های غیرنقدی،

۴- خدمات کارشناسی بیمه،

۵- خدمات حسابرسی داخلی،

۶- وظایف مدیریتی،

۷- منابع انسانی،

۸-دلالی یا معامله‌گری، مشاوره سرمایه‌گذاری،

۹- خدمات قانونی، و

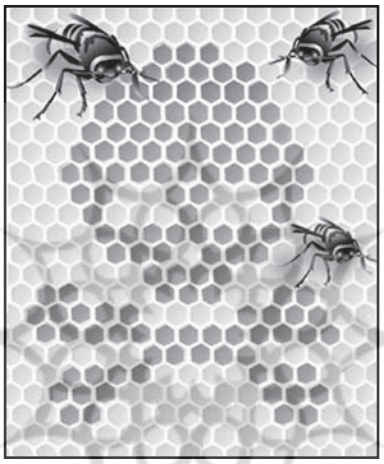
۱۰- خدمات کارشناسی غیرمرتبط با حسابرسی.

هدف کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا از این کار، افزایش اطمینان به سهامداران نسبت به استقلال حسابرس است. بورس اوراق بهادار امریکا و **قانون ساربینز-اُکسلی**[9] هر دو خدماتی را که در ارتباط با مشاوره مدیریتی بوده است و ممکن است بر استقلال حسابرس موثر باشد ممنوع کرده‌اند.

بر طبق قانون ساربینز-اُکسلی، خدمات غیرحسابرسی که انجام آن

نیازمند تصویب کمیته حسابرسی است باید در گزارشهای دوره‌ای برای استفاده سرمایه‌گذاران افشا شود. قانون بورس امریکا نیز الزامات افشای حق‌الزحمه حسابرسی و غیرحسابرسی را در اظهارنامه بورس به ۴ نوع حق‌الزحمه حسابرسی، حق‌الزحمه مالیاتی، حق‌الزحمه مرتبط با خدمات حسابرسی و سایر حق‌الزحمه‌ها تقسیمبندی کرده است که می‌باید به‌طور کامل افشا شود. این در حالتی است که آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بیان می‌دارد که اگر بخش عمده‌ای از درامدهای سالانه حسابدار رسمی از طریق یک صاحبکار یا گروهی از صاحبکاران تامین می‌شود، چنین موضوعی می‌تواند ایجاد شک و ابهام در خصوص استقلال حسابرس کند. اگرچه ملاحظات استقلال از مسئولیتهای حسابدار رسمی است، اما در هر صورت طبق قوانین مذکور تحصیل بیش از ۲۵ درصد از درامدهای مستمر سالانه یک حسابدار رسمی از یک صاحبکار یا گروه صاحبکار خاصی برای مدت بیش از دو سال، مجاز نیست.

طبق قانون بورس و اوراق بهادار امریکا، یک موسسه حسابرسی که بعد از ۵ سال کار با صاحبکار مشخص، کار خود را به شریک دیگری واگذار می‌کند، تا ۵ سال بعد از آن نمی‌تواند مدیریت کار آن صاحبکار را به‌عهده گیرد. این الزام موسسه حسابرسی را به تحمل هزینه‌های اضافی تا رساندن شریک جدید به تجربه کافی، و ارتباط آن با صاحبکار مجبور می‌کند؛ اما موسسه‌های بزرگ حسابرسی آن را به‌عنوان معیار کنترل کیفی می‌دانند. قانون بورس اوراق بهادار امریکا موسسه‌های حسابرسی را از پرداخت محرکهای مالی به شریکان یا کارمندان بر مبنای ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار ممنوع کرده است. قانون ساربینز-اُکسلی و بورس اوراق بهادار امریکا حسابرسان را ملزم به ارائه گزارشهای منظم به کمیته حسابرسی در ارتباط با ۱) اقدامات و رویه‌های حسابداری انتقادی که مورد استفاده قرار می‌گیرد، و ۲) کلیه برخوردهای حسابداری گوناگون مطابق اصول پذیرفته‌شده حسابداری



برای اقلام همه صورتهای مالی، و ۳) سایر ارتباطات مکتوب بین حسابرس و صاحبکار، همانند نامه مدیریت کرده است (Hosecop, 2005).

تورنتو (Tornto, 2003) در سال ۲۰۰۳ به این نتیجه رسید که بیشتر ذینفعان درک متفاوتی از این نکته دارند که چه نوع خدماتی استقلال حسابرس را مخدوش می‌کند. **ویوان لی و رابرت نیکل** (Vivian Li & Robert Nickel, 2003) بیان می‌کنند که بین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرس را نقض کند. اما در هر دو حال با نگاهی کلی بر مقررات تدوین‌کنندگان استانداردها در دوره‌ها و مناطق مختلف، تفاوت نگاه این تدوین‌کنندگان نسبت به شرایط محیطی جامعه آنها بهتر نمایش داده می‌شود.

لازم به ذکر است که به موارد بیشمار دیگری در آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی کشور به‌عنوان مفاهیم موثر بر استقلال حسابرس از جمله منع تبلیغ، روابط شخصی و خانوادگی و خرید کالا و هدایا و پذیرایی و ... اشاره شده است. شاید به تعبیر تدوین‌کنندگان، آیین‌نامه مذکور متناسب با شرایط اجتماعی کشور است، ولی نباید از نظر دور داشت که بخش عمده‌ای از مفاهیم مربوط در ارتباط با استقلال حسابرس که در این مقاله تشریح شده و مورد توجه بوده، صرفاً مختص کشورهای اروپایی و امریکایی نبوده و در اقتصاد کشور ما نیز جاری است و همان‌گونه که در بخشهایی از مقاله به تفصیل بیان شده است، این واقعیت را باید پذیرفت که مفهوم استقلال و اثبات آن امروزه تا حدود زیادی تغییر یافته است. این موضوع را در **جدول ۱** و تغییرات استانداردهای حسابداری و حسابرسی که برخاسته از تغییرات شرایط اقتصادی و قوانین حاکم بر آن است، می‌توان مشاهده کرد. لذا در حین تقدیر از زحمات تدوین‌کنندگان آیین‌نامه‌های مذکور، لزوم بازنگری در این آیین‌نامه‌ها با توجه به تغییرات حاکم بر بازار سرمایه و دیدگاه اطمینان‌بخشی سرمایه‌داران به حسابرسان، ضروری به‌نظر می‌رسد.

هیئت استانداردهای بین‌المللی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران وابسته به

جدول ۱ : شرایط عمده درباره الزامات استقلال حسابرسان

شرح	مقررات اخلاقی انجمن حسابداران رسمی امریکا	قانون نهایی بورس و اوراق بهادار امریکا سال ۲۰۰۰	قانون ساربینز - اکسلی سال ۲۰۰۲	قانون نهایی بورس و اوراق بهادار امریکا سال ۲۰۰۳	آیین رفتار حرفه‌ای (مصوب جامعه حسابداران رسمی ایران)
منافع مالی در شرکت صاحبکار	محدودیت منافع مالی و سرمایه‌گذاری برای همه شریکان و وابستگان آنها	منافع مالی صرفاً به کسانی محدودشده است که می‌توانند بر کار حسابرسی اثرگذار باشند.	پیش‌بینی‌نشده	پیش‌بینی‌نشده	منافع مالی مستقیم و غیرمستقیم- دریافت تسهیلات- مشارکت با صاحبکار و اعضای هیئت‌مدیره و داشتن منافع مالی در یک واحد اقتصادی که دارای نفوذ درخور ملاحظه‌ای در شرکت صاحبکار یا تحت نفوذ آن است.
اشتغال حسابرسان پیشین در شرکت صاحبکار (دوره فرونشینی)	پیش‌بینی‌نشده	الزامی برای دوره فرونشینی وجود ندارد.	یک سال برای آنهایی که در حسابرسی آن شرکت مشارکت داشته‌اند و در پستهای کنترلر، مدیر حسابرسی، مدیر اجرایی، و مدیر مالی مشغول می‌شوند.	یک سال برای حسابرسانی که به نقش نظارت بر حسابداری یا گزارشگری مالی مشغول می‌شوند.	طی دوره مورد رسیدگی و سال قبل عضو هیئت مدیره یا مدیر اجرایی و یا شریک و در استخدام این افراد نباشد.
حیطه خدمات غیرحسابرسی که ارائه آن به صاحبکار ممنوع شده است	پیش‌بینی‌نشده	۱- دفتر داری ۲- سیستمهای اطلاعات مالی ۳- ارزیابی ۴- بیمه آماری ۵- حسابرسی داخلی ۶- نقش مدیریت و منابع انسانی ۷- خدمات کارگزاری ۸- خدمات قانونی ۹-خدمات مرتبط با حسابرسی ۱۰-خدمات کارشناسی	۱- دفتر داری ۲- سیستمهای اطلاعات مالی ۳- ارزیابی ۴- بیمه آماری ۵- حسابرسی داخلی ۶- نقش مدیریت و منابع انسانی ۷- خدمات کارگزاری ۸- خدمات قانونی ۹- خدمات مرتبط با حسابرسی	مشابه قانون نهایی بورس و اوراق بهادار امریکا سال ۲۰۰۰	۱ـ حسابرس علاوه بر انجام حسابرسی، خدمات دیگری را در شرکت انجام دهد که در این خصوص نباید نقش مدیریت جهت تصمیمگیری در شرکت را داشته باشد. ۲ـ چنانچه برای قرارداد غیرحسابرسی از جمله مشاوره یا طراحی سیستم باشد، ضمن رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، مراقب وارد نشدن خدشه به صلاحیت حرفه‌ای خود باشد.
خدمات غیرحسابرسی	پیش‌بینی‌نشده	پیش‌بینی‌نشده	برای ارائه خدمات غیرحسابرسی مجاز، تصویب کمیته حسابرسی لازم است	برای ارائه خدمات غیرحسابرسی مجاز، تصویب کمیته حسابرسی لازم است (شامل خدمات مالیاتی)	پیش‌بینی‌نشده *
افشای حق‌الزحمه	پیش‌بینی‌نشده	افشای حق‌الزحمه حسابرسی و غیرحسابرسی در اظهارنامه ارسالی به بورس	باید خدمات غیرحسابرسی به‌وسیله کمیته حسابرسی تصویب و در گزارشهای مالی برای سرمایه‌گذاران افشا شود.	همانند قانون ساربینز - اُکسلی و قانون افشای بورس اوراق بهادار امریکا ۲۰۰۰	پیش‌بینی‌نشده

گردش متوالی شرکای حسابرسی	الزامی نیست، اما به‌عنوان حسابرسی فرایند کنترل کیفی در برخی موسسه‌های بزرگ حسابرسی به‌کار می‌رود.	پیش‌بینی‌نشده	محدودیت ۵ سال برای شریکان پرنفوذ که خدمات حسابرسی برای صاحبکار ارائه می‌دهند	گردش پس از ۵ سال و دوره استراحت ۵ ساله برای همه شریکان درگیر در تیم حسابرسی	پیش‌بینی‌نشده **
نقش کمیته حسابرسی در قرارداد حسابرسی	پیش‌بینی‌نشده	پیش‌بینی‌نشده	تایید خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی مجاز	مشابه قانون ساربینز-اُکسلی ۲۰۰۲	پیش‌بینی‌نشده
پاداش ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار	پیش‌بینی‌نشده	پیش‌بینی‌نشده	پیش‌بینی‌نشده	موسسه‌های حسابرسی از پرداخت محرکهای مالی به کارکنان بر مبنای خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار ممنوع شده‌اند.	پیش‌بینی‌نشده
ارتباط حسابرس با کمیته حسابرسی	بر اساس استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی به‌جز احکام استقلال	پیش‌بینی‌نشده	گزارش به‌موقع در مورد: ۱- همه رویه‌های حسابداری انتقادی ۲- برخوردها و افشاهای گوناگون حسابداری ۳- نامه مدیریت	مشابه قانون ساربینز-اُکسلی ۲۰۰۲	پیش‌بینی‌نشده
افشای وسیع قرارداد حسابرسی	پیش‌بینی‌نشده	افشای نمایندگی در مورد ۱- حق‌الزحمه‌هایی که بابت خدمات ارائه شده حسابرسی صورتحساب شده است ۲- مطابقت خدمات غیرحسابرسی با استقلال ۳- استخدام کارکنان قراردادی	پیش‌بینی‌نشده	افشای حق‌الزحمه‌های پرداختی در اظهارنامه ارسالی به بورس در گروههای: ۱-حق‌الزحمه‌های حسابرسی ۲- حق‌الزحمه‌های مرتبط با حسابرسی ۳- حق‌الزحمه مالیات ۴-سایر حق‌الزحمه‌ها	پیش‌بینی‌نشده
نظارت هیئت استقلال بر حرفه حسابرسی	خود نظمی شامل هیئت نظارت عمومی و هیئت استانداردهای استقلال	پیش‌بینی‌نشده	هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام	مشابه قانون ساربینز-اُکسلی ۲۰۰۲	ضمانت اجرایی مشخص شده لیکن راهکارها و شیوه نظارتی به‌طور مشخص تعریف نشده است

* از جمله موارد مهم در خصوص وجود کمیته حسابرسی که در آیین رفتار حرفه‌ای ایران پیشبینی نشده است، توجه به تدوین آیین‌نامه حاکمیت شرکتی در بورس اوراق بهادار ایران در سال ۱۳۸۸ است. در این مورد، خدمات غیرحسابرسی نیاز به تصویب کمیته حسابرسی دارد؛ لذا ساختارهای آیین رفتار حرفه‌ای با تغییرات قوانین و دستورعمل‌های مذکور باید مورد بازنگری قرار گیرند.

** گردش متوالی شریکان حسابرسی در آیین رفتار حرفه‌ای پیشبینی نشده است. در استانداردهای حسابرسی، استاندارد کنترل کیفیت ۱، کنترل کیفیت در موسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، بخش «ب» بند ۲۴، چنین اشاره شده است: *"در مورد حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، جهت رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، مدیر مسئول کار، پس از مدت مشخصی تغییر کند."*

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در دسامبر ۲۰۰۶ در نتیجه یک بررسی جامع، پیشنویس تجدیدنظر در الزامات مربوط به استقلال حسابرس موجود در آئین رفتار حرفه‌ای را منتشر کرد. در این پیشنویس، هیئت سه بخشی را که در پیشنویس آتی مورد تجدیدنظر قرار خواهد داد به‌شرح زیر اعلام کرد:

انجام خدمات حسابرسی داخلی توسط حسابرس مستقل شرکت

هیئت استانداردهای بین‌المللی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران، اصلاح رهنمود خدمات حسابرسی داخلی را برای مشخص کردن خدمات گسترده‌ای که تحت عنوان خدمات حسابرسی داخلی ارائه می‌شود، پیشنهاد کرده است. این هیئت معتقد است در صورتی که خدمات ارائه‌شده وظایف مدیریتی موسسه محسوب گردد و یا همانند بررسی کردن کار خود باشد، با توجه به ماهیت خدمات انجام‌شده ممکن است این امر تهدیدی برای استقلال حسابرس باشد. اصلاحات پیشنهادی، حسابرس را ملزم می‌کند که قبل از پذیرفتن ارائه خدمات حسابرسی داخلی برای شرکتی که حسابرسی مستقل آن را انجام می‌دهد، دامنه و هدفهای کار پیشنهادشده را بررسی کند و احتمال ایجاد **خطر قضاوت در مورد کار خود**[10] را مورد نظر قرار دهد.

اثرات میزان نسبی حق‌الزحمه‌های دریافتی بر استقلال

بازنگری‌های پیشنهادشده برای بخش ۲۹۰ آیین رفتار حرفه‌ای، رهنمودهای بیشتری در مورد میزان نسبی حق‌الزحمه دریافتی از شرکتهایی که مشتری خدمات حسابرسی هستند و با منافع عمومی سروکار دارند، ارائه می‌دهد. این هیئت بر این عقیده است هنگامی که برای دو سال متوالی، مجموع حق‌الزحمه دریافتی از چنین مشتریانی بیش از ۱۵ درصد جمع حق‌الزحمه دریافتی موسسه حسابرسی باشد، تهدید منافع شخصی ایجادشده با اهمیت خواهد بود، مگر اینکه مطلب فوق به اطلاع مسئولان اداره‌کننده واحد مورد رسیدگی برسد و یکی از اقدامات امنیتی زیر انجام شود:

- بررسی کنترل کیفیت به‌وسیله یک حسابدار حرفه‌ای که عضو موسسه رسیدگی‌کننده صورتهای مالی مشتری نباشد، بعد از صدور گزارش حسابرسی، و
- بررسی کنترل کیفیت به‌وسیله یک حسابدار حرفه‌ای که عضو موسسه رسیدگی‌کننده صورتهای مالی مشتری نباشد، قبل از صدور گزارش حسابرسی.

در سالهای بعد در انتخاب یکی از اقدامات امنیتی و دفعات اجرای آن، باید به میزان نسبی حق‌الزحمه توجه داشت. به‌نظر این هیئت، جهت کاهش خطر به میزانی پذیرفتنی، بررسی بعد از صدور گزارش حسابرسی باید دست‌کم هر سه سال انجام شود.

حق‌الزحمه مشروط برای خدمات ارائه‌شده به شرکتهایی که به آنها خدمات اطمینان‌بخشی ارائه شده است

اصلاحات پیشنهادی در مورد نرخهای مشروط رهنمود بیشتری ارائه داده است. طبق این اصلاحات، در مواردی که حق‌الزحمه برای شرکت

رقم چشمگیری است و یا انتظار می‌رود که رقم چشمگیری شود یا رقم حق‌الزحمه منوط به نتیجه قضاوت آینده یا فعلی مربوط به حسابرسی رقم عمده‌ای در صورتهای مالی باشد، موسسه نباید به شرکتی که خدمات حسابرسی برای آن انجام می‌دهد، خدمات غیراطمینان‌بخشی ارائه دهد. مواردی که خدمات غیراطمینان‌بخشی به شرکتی که خدمات اطمینان‌بخشی برای آن انجام شده است، ارائه می‌شود و آن شرکت مشتری خدمات حسابرسی نیست، در صورتی که مبلغ حق‌الزحمه بستگی به نتیجه کار خدمات اطمینان‌بخشی داشته باشد، موسسه نبایدخدمات غیراطمینان‌بخشی را با نرخهای مشروط ارائه دهد.

نتیجه‌گیری

پس از پیدایش و تثبیت حرفه حسابرسی خودسامان و حمایتهای

قانونی از آن، موضوع صلاحیت حرفه‌ای و استقلال حسابرس مطرح شده است. چنین روندی را می‌توان از تصویب قوانین که از اواسط سده نوزدهم آغاز شد و نیاز به حسابرس مستقل و رسمی در اواسط سده بیستم مشاهده کرد. به‌نظر می‌رسد که هدف حسابرسان در این دوران، متعادل کردن منافع شخصی، اقتصادی و اجتماعی با منافع عمومی باشد.

پیشینه حسابرسی در طی یکصدوپنجاه سال گذشته نیز بر اهمیت تغییر مفهوم و شیوه استقلال حسابرس از نظر ظاهری و باطنی، در صدد انجام وظیفه یک فرد متخصص به نفع جامعه است. شواهد تاریخی در مورد استقلال حسابرس دارای تغییر کُندی بوده است؛ یعنی از وضعیتی که در آن مفهوم استقلال ظاهری و باطنی وجود نداشته و حسابرسان سهامداران شرکتها بوده‌اند، تا وضعیتهای چند دهه اخیر که بر اساس مفاد استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای، باید استقلال ظاهری و باطنی از واحد تحت حسابرسی و صاحبکار مربوط وجود داشته باشد، اما موضوع استقلال واقعی، یک موضوع قدیمی و پایدار در حسابرسی است. از آنجا که استقلال واقعی را که یک موضوع ذهنی است به‌سختی می‌توان مشاهده کرد، حسابرسان در تلاش بوده‌اند که در طی سالیان متمادی مردم را متقاعد کنند آنها در موضعی نیستند که وضعیت فکری و باطنی مستقل آنها تحت فشار و یا تاثیر صاحبکاران قرار گیرد.

اما با توجه به مشکلات موجود در شناخت صریح استقلال حسابرس برای حرفه حسابرسی، راه حل مرسوم و رایج حرفه حسابرسی برای این موضوع، پیگیری راههای استقلال حسابرس از طریق پیشگیری روابط بین صاحبکار و حسابرس است و این موضوع، همچنان برای جامعه دارای اهمیت است اما در واقع ناکامی شرکتها در بازار و ورشکستگی‌های تجاری آنها که در اثر عوامل متعددی ممکن است ایجاد شود، بحرانی برای اعتماد و اطمینان و باورپذیری حرفه حسابرسی ایجاد می‌کند که این مهم با تعریف حدود، وظایف و مسئولیت حسابرس، به‌روشنی برای جامعه تفکیک‌پذیر می‌گردد.

ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی به‌وسیله موسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود، این تصور را در استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می‌کند که حسابرسان در جامعه مستقل به‌نظر نرسند. آنچه مسلم است، اگر حسابرسان از نظر جامعه مستقل نباشند، به گزارشهای حسابرسی اتکا نمی‌شود و در این صورت کسی جز حسابرس متضرر نخواهد شد. با توجه به اینکه برخی خدمات غیرحسابرسی، استقلال حسابرس را نقض می‌کند، لزوم توجه مراجع تصمیم‌گیری به این امر در ممنوعیت یا محدودیت ارائه این نوع خدمات، یا ایجاد الزامات خاص برای ارائه این خدمات ضروری به‌نظر می‌رسد.

همچنین، با توجه به تاثیر افشا نشدن حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی و نیز تاثیر بالا بودن میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان، تدوین استانداردهای لازم از سوی مراجع ذیصلاح برای افشای میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی و نیز محدودیت در میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی به حسابرسی، ضروری به‌نظر می‌رسد و پیشنهاد می‌شود که سازمان حسابرسی به‌عنوان یک مرجع قانونی استانداردگذاری و جامعه حسابداران رسمی به‌عنوان یک نهاد حرفه‌ای، برای بالا بردن کیفیت حسابرسی و نیز جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی در ارائه خدمات حسابرسی، مقرراتی را برای افشای حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی در صورتهای مالی صاحبکار برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و نیز محدودیتهایی در میزان حق‌الزحمه‌های حسابرسی توسط یک موسسه حسابرسی به یک صاحبکار خاص، تدوین کنند.

در همین راستا، گذر از مفاهیم ظاهری و سطحی در مفهوم استقلال و حرکت به سوی تعریف مفاهیم باطنی و متناسب با پیچیدگی‌های بازار سرمایه نیز ضروری به‌نظر می‌رسد. تاخیر کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در پاسخ به این موضوع موجب می‌شود که همانند بورس اوراق بهادار امریکا، بورس اوراق بهادار تهران نیز که چند صباحی است که مفهوم حاکمیت شرکتی را مطرح کرده، در وضع قوانین مربوط پیشقدم گردد. به‌علاوه، در باب موضوع تنوع خدمات غیرحسابرسی که در آیین رفتار حرفه‌ای به آن اشاره شده است، تجدیدنظر متناسب با شرایط فعلی جامعه، نیز درخور توجه است.

استقلال

جوهره و روح

حسابرسی است و

حسابرسی

بدون استقلال

فاقد ارزش و

معنی است

پانوشتها:

۱- تصویب شده در ۱۳۷۷ به‌وسیله سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری.

۲- با توجه به شرایط خاص حاکم بر جوامع تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، به‌نظر می‌رسد بازنگری در تدوین آیین رفتار حرفه‌ای متناسب با ساختار فرهنگی کشور ضروری است.

۳- با توجه به دعاوی صورت گرفته در سطح بین‌المللی علیه موسسات حسابرسی از جمله دعوای **آلترامارس علیه موسسه حسابرسی توش- راس** (Ultramares V. Touche & Co) دادگاه نیوجرسی در خصوص تقلب، قصور حسابرس و دعوای **روزنبلوم علیه موسسه آدلر** (Rosenblum V. Adler) رای دادگاه نیوجرسی در خصوص مسئولیت حسابرس نسبت به اشخاص ثالث و...

4- Effectiveness

5- Reliability

6- Fair

7- Honesty

8- Securities and Exchange Commission (SEC)

9- Sarabanes-Oxley Act of 2002

10- Self-review Threat

منابع:

- **آیین رفتار حرفه‌ای**، جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۶۶
- **استانداردهای حسابرسی**، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۷
- حساس‌یگانه یحیی، **فلسفه حسابرسی**، انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۸۵
- سجادی سید حسین، مهدی ابراهیم‌مند، **عوامل افزاینده استقلال حسابرس**، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰، تابستان ۱۳۸۴
- غلام‌زاده مهدی، **چالشهای بیرونی حرفه حسابرسی**، روزنامه سرمایه، ۱۳۸۶/۱۰/۲۰
- نیک‌بخت محمدرضا، حسین مهربانی، **بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسه‌های حسابرسی بر استقلال حسابرس**، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، تابستان ۱۳۸۵
- Accounting Standards Board, **Statement of Amis,** Accounting Standard Board, 1991
- Accounting Standards Committee, **Reflecting the Substance of Transaction in Asset and Liabilities**, Exposure Draft 49, Accounting Standards Committee, 1990
- Adams R., **Audit risk,** in M. Sherer and S. Turley, **Current Issues in Auditing,** Paul Chapman Publishing, London, 1998, pp. 62-144
- Antle R., **Auditor Independence**, Journal of Accounting Research, 1984
- Armstrong P., **Contradiction and Social Dynamics in the Capitalist Agency Relationship,** Accounting, Oraganization and Society, 16(1), 1991, pp. 1-26
- Bartlett R.W., **A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept,** Accounting, Auditing and accountability Journal, 1993, pp. 52-67
- Briloff A. J., **Accounting and Society, Accountant Desecrated, Critical Perspectives on Accounting**, CPA Journal, 1990, pp. 5-30
- Crasewell A., D. Stokes, J. Laughton**, Auditor Independence and Fee Dependence,** Journal of Accounting and Economics, 2002
- Flint D., **Philosophy and Principle of Auditing: An Introduction**, Macmillan, London, 1988
- IFAC Professional Accountants in Business Committee, **Defining and Developing an Effective Code of Conduct**, 2002
- Kinny W., **Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value?,** Accounting Horizon, Vol. 13, No.1, 1999
- Lee Hosecop, **Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence**, Journal of Umass Boston College of Management, 2005
- Mautz R. K., H. A. Sharaf, **The Philosophy of Auditing**, American Accounting Association, 1961
- Reiter S.A., P.F Williams, **The Independence Wars and The Systems of Protessions,** School of Management, Binghamton University, Newyork, 2000
- Tornto John M., **The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence: Evidence from the SEC's Independence Hearing Proceeding**, AAA Annual Meeting, 2003
- Vivian Li and Robert Nickel**, Non-Audit Services and Auditor Independence: Newzealand Evidence,** Department of Accounting and Finance, University of Auckland, 2003