



# آینده قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری و استقلال حسابرسان

دکتر ویدا مجتهدزاده

عضو هیئت علمی دانشگاه الزهرا

مقدمه

آگاهان بر این اعتقادند که حسابرسان باید کمتر به ارائه چنین خدماتی بپردازند. این اعتقاد اگرچه ممکن است منطقی به نظر برسد، اما منافع جامعه را در بر ندارد.

شیوه جاری موجباتی فراهم نمی‌کند که مفاهیم بهتری از استقلال مطرح شود و از نظر اجرایی نیز زیر - شمول<sup>۳</sup> و زیر - شمول<sup>۴</sup> است. این شیوه از این رو زیر - شمول است که توجه کافی به مقوله استقلال در ارتباط با حسابرسی یا فعالیت‌هایی مانند خدمات مالیاتی که به طور سنتی به عنوان ضمایم پذیرفتنی حسابرسی مورد توجه قرار می‌گیرد، ارائه نمی‌کند و زیر - شمول است زیرا بدون این که به طور متقاعد کننده‌ای تحلیل کند که چرا انجام بعضی فعالیتها با استقلال حسابرسان منافات دارد، آن فعالیتها را تحریم می‌کند. از همه مهمتر آنکه این شیوه حسابرسان را از انجام فعالیت‌هایی که ممکن است منفعی برای جامعه در برداشته باشد، باز می‌دارد، در نتیجه با محدود کردن دانسته‌های حسابرسان در ارتباط با مشتریان موجب می‌شود که بهترین حسابرسی‌ها کمتر قابل باور باشند.

قوانین تفصیلی مکمل نمونه جاری، فاقد پایه و اساس روشن است. این فقدان موجب می‌شود که تفسیر و به کارگیری نمونه و نیز قوانین، بویژه در مواردی که محیط اقتصادی و دامنه شهادت دهی و موضوعات مربوط در حال تغییر و رسیدن به کمال هستند، مشکل شود؛ زیرا قوانین به سادگی قابل درک نیستند. سرانجام نمونه جاری از این که با توجه به ملاحظات منفعت و هزینه از تخصص استفاده

حسابداری و گزارشگری مالی محور اصلی موفقیت فرایند شکل‌گیری سرمایه به شمار می‌رود. در این راستا حسابداران نیز همانند برخی از متخصصان، در شمار دروازه بانهای بازارهای مالی محسوب می‌شوند. تاکنون در تاکید بر اولین ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری یعنی مربوط بودن و نیاز به افزایش سودمندی صورتهای مالی در قرن آتی مقالات مختلفی نوشته شده است. در این مقاله موضوع بحث، استقلال حسابرسان است که یکی از عناصر بااهمیت و در ارتباط با ویژگی دوم اطلاعات حسابداری یعنی قابلیت اتکا می‌باشد. استقلال بخش بااهمیت از ضرورتی است که زیر بنای موفقیت حسابرسی مستقل را تشکیل می‌دهد. استقلال عینیتی فراهم می‌کند که به حرفه اجازه می‌دهد تا به اجرای اثربخش وظایف شهادت دهی<sup>۱</sup> و نظارت<sup>۲</sup> خود بپردازد. به نظر می‌رسد که شیوه جاری تجزیه و تحلیل استقلال نیازمند تعدیل باشد تا به این وسیله مقوله استقلال جامعه‌تر شود و قابلیت درک بیشتری پیدا کند و در نتیجه به طور اثر بخش تر مورد ارزیابی قرار گیرد.

## شیوه جاری تجزیه و تحلیل استقلال

اگرچه پارادایمهای (الگوهای صوری) جاری ارزیابی استقلال به حسابرسان اجازه می‌دهد که به صاحبکاران خود خدمات غیرحسابرسی ارائه دهند یا به فعالیت‌های شبه مدیریتی اشتغال ورزند، اما تضاد بالقوه‌ای ایجاد می‌کند، در نتیجه هر چند استثناهای بااهمیتی وجود دارد، اما بسیاری از



ارائه خدمات مذکور می‌پردازد، اقدامی زیرکانه تلقی می‌شود. این تغییر نه تنها دگرگونی بنیادین در چگونگی ارزیابی استقلال حسابرسی ایجاد می‌کند؛ بلکه مفهوم استقلال را از "چه چیزی با مسئولیت در مقابل جامعه (استقلال) منافات دارد به چه چیزی به نفع جامعه است" تغییر می‌دهد. به عنوان مثال، بسیاری از خدمات از جمله خدمات مشاوره‌ای که در حال حاضر به صاحبکاران حسابرسی ارائه می‌شود و نگرانی از بابت مقوله استقلال ایجاد نمی‌کند، اگر مورد مذاقه قرار گیرد، ممکن است نیازمند مراقبتهای بیشتری باشد. البته این به دلیل نفس فعالیت مذکور نیست بلکه ممکن است ارتباط ایجاد شده، آن قدر برای موسسه حسابرسی سودمند باشد که ایجاد وابستگی کند. اما در صورتی که جمع حق‌الزحمه‌های دریافتی از صاحبکار برای حسابرسان چشمگیر نباشد، یا مراقبت کافی صورت پذیرد تا از وابستگی و هرگونه جانبداری از صاحبکار حسابرسی اجتناب شود، پذیرفتنی خواهد بود.

از دیدگاه خط مشی عمومی، شیوه جدید معیارهای روشنی برای تجزیه و تحلیل و بررسی فراهم می‌کند. همچنین در تصمیم‌گیری در ارتباط با استقلال نیز به‌طور شفافتری بر تضادها و وابستگیها تاکید می‌کند و در نتیجه منافع جامعه در ارتباط با بی‌طرفی حسابرس بهتر حفظ می‌شود. در شیوه جدید وقتی به دلیل ایجاد رابطه با صاحبکار برای حسابرس وابستگی ایجاد شود، رابطه پیشگفته با دقت مورد بررسی قرار می‌گیرد، در حالی که در شیوه قدیم توجه کمی به آن مبذول می‌شود. همچنین در مواقعی که وابستگی به وجود نیاید، عموماً ایجاد رابطه مجاز است، در نتیجه حسابرسان می‌توانند با ایجاد چنین ارتباطاتی با صاحبکاران خود، اطلاعات بیشتری درباره آنها به دست آورند که این اطلاعات آنان را در انجام یک حسابرسی بهتر یاری می‌دهد. به علاوه از آنجا که شیوه جدید مستدل‌تر بوده و بر مبنای ارزیابی وابستگی‌هاست، با نحوه تفکر جامعه نزدیکتر است و برای آنان قابل درک‌تر می‌باشد، و نیز به‌طور اثربخش‌تری توسط موسسه حسابرسی اجرا می‌شود. همچنین شیوه

شود، جلوگیری می‌کند.

### مدل پیشنهادی

در این مدل پیشنهاد می‌شود که در تحلیل استقلال فعالیتهایی که موجب وابستگی حسابرس می‌شود، مستقیماً مورد تاکید قرار گیرد. وابستگی می‌تواند ناشی از عوامل گوناگون باشد. از جمله ممکن است حسابرس وابستگی مالی به صاحبکار حسابرسی داشته باشد. اما باید بررسی شود که یک مجموعه شرایط خاص می‌تواند برای حسابرس وابستگی به وجود آورد و بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حسابرسی به صاحبکار خدشه‌دار کند و یا از بین ببرد. در این ارتباط پیشنهاد می‌شود که در تحلیل استقلال به چهار مورد زیر توجه شود:

● شخص یا موسسه‌ای که در ارتباط با نوع گزارش حسابرسی برای یک صاحبکار تصمیم‌گیری می‌کند؛

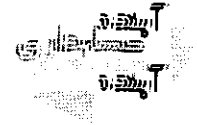
● این‌که یک فعالیت یا ارتباط می‌تواند به‌طور بالقوه به گونه‌ای وابستگی ایجاد کند که قضاوت‌های حسابرس را جانبدارانه کند؛

● این‌که آیا توان بالقوه وابستگی ایجاد شده به صورتی است که نتوان به‌طور مناسب و منطقی استقلال را برقرار کرد، در این صورت؛

● آیا ارتباط یا فعالیت مذکور موجب بهبود بخشیدن به کیفیت حسابرسی می‌شود؟

براساس این روش موسسات حسابرسی اجازه می‌یابند که به ارائه خدمات غیر حسابرسی که در حال حاضر ارائه آنها به صاحبکاران حسابرسی مجاز نیست بپردازند و نگران وابستگی نباشند. در واقع حتی اگر وابستگی نیز به وجود آید چون ارائه آن خدمات مجاز شده است، اطمینانی ایجاد می‌شود که استقلال از بین نمی‌رود. اما چنانچه نتوان چنین اطمینانی به دست آورد، انجام آن فعالیت، مجاز نیست مگر این‌که منافع ناشی از انجام فعالیت مذکور برای فرایند حسابرسی بااهمیت‌تر از موضوعات بالقوه استقلال باشد.

از دید عده‌ای این حرکت یا شیوه جدید که به جای بررسی ناسازگار بودن خدمات ارائه شده با حسابرسی به بررسی امکان ایجاد وابستگی از طریق



جدید اطلاعات مفید دیگری را به صاحبکاران خود ارائه می‌کند و از این طریق می‌تواند منافی برای آنان و جامعه فراهم کند.

در پایان باید یادآوری کرد که ارزیابی استقلال حسابرسان نه تنها در ارتباط با بررسی واقعیتهاست، بلکه در ارتباط با درک جامعه از استقلال نیز می‌باشد. البته از نظر بعضی موضوع مستقل به نظر می‌رسد مقوله جداگانه‌ای است. مثلاً الیوت (Elliott) در مقاله‌ای با عنوان استقلال حسابرسی: مفهوم و کاربرد پیشنهاد می‌کند که در تجزیه و تحلیل استقلال نباید مستقل به نظر رسیدن با استقلال حسابرس به طور یکسان مورد توجه قرار گیرد. اما با وجود تعامل بین این دو مقوله و به رغم این که درک جامعه همیشه مبنا نمی‌باشد، این مطلب در ارتباط با اعتماد جامعه به اطلاعات حسابداری از اهمیت برخوردار است.

#### ضرورت بازنگری مداوم مقوله استقلال

به عقیده برخی از صاحب نظران در طی سالهای آتی قسمتهای ارائه کننده خدمات مشاوره‌ای در بسیاری از موسسات حسابرسی به دلیل وجود مقررات محدودیت‌زا و یا دلایل اقتصادی از موسسات مذکور جدا خواهند شد، از این رو بحث در مورد موضوع استقلال خاتمه خواهد یافت. اما تجربه نشان می‌دهد که از یک طرف اگر افراد حرفه‌ای با مهارتهای گوناگون در یک موسسه حسابرسی به کار اشتغال ورزند، موسسه قدرتمندتری ایجاد خواهند کرد و از طرف دیگر وقتی موسسات حسابرسی فقط به ارائه خدمات حسابرسی به صاحبکاران خود بپردازند، آگاهی کمتری در ارتباط با صاحبکار خواهند داشت و در نتیجه کیفیت حسابرسی پایین می‌آید. به علاوه اگر چنین واقعه‌ای رخ دهد، بخش باقیمانده از موسسه حسابرسی که به حسابرسی مستقل می‌پردازد به منظور گسترش موسسه به ایجاد قسمتهایی برای ارائه خدمات غیر حسابرسی خواهد پرداخت. برای مثال مجله وال استریت در شماره ۲۹ ژوئیه سال ۱۹۹۶ می‌نویسد که قسمت ارائه کننده خدمات مشاوره‌ای در موسسه آرتور اندرسن (Arthur

Andersen) به طور گسترده‌ای به ارائه خدمات اشتغال دارد و با قسمت ارائه کننده خدمات حسابرسی به رقابت پرداخته است. بنابراین نمی‌توان اطمینان داشت که موضوع استقلال به سادگی از بین برود و به نظر می‌رسد نیازمند آن هستیم که با دقت توجه خود را به آن معطوف نماییم.

شاید مسئله استقلال و بی‌طرفی حسابرس با جدا کردن خدمات حسابرسی از غیر حسابرسی حل نشود، و در واقع تاکید مداوم بر این موضوع موجب نادیده گرفته شدن اصل موضوع استقلال شود. برای مثال یک قرارداد مشاوره‌ای سرمایه‌گذاری با یک صاحبکار غیرحسابرسی را در نظر بگیرید که ارائه خدمت تاثیر با اهمیتی بر صورتهای مالی صاحبکار دارد. آنگاه فرض کنید که یک صاحبکار حسابرسی، موسسه این صاحبکار غیر حسابرسی را خریداری کند. وضعیت زمانی مشکلتر خواهد شد که فرض کنیم موسسه حسابرسی فقط به ارائه خدمات حسابرسی به صاحبکاران خود می‌پردازد و یک صاحبکار حسابرسی، موسسه صاحبکار حسابرسی دیگر را خریداری کند. در اینجا وقتی موسسه حسابرسی به ارائه گزارش در مورد صورتهای مالی موسسه خریدار می‌پردازد، نتایج حسابرسیهای قبلی خود را در مورد موسسه خریداری شده دخالت می‌دهد. آیا اگر حسابرسی در حسابرسی قبلی صورتهای مالی موسسه خریداری شده در ارتباط با موضوعی، نظری ارائه کرده باشد، در اینجا جانبداری در قضاوت حسابرسی وجود نخواهد داشت؟ وقتی این موضوع را به تصویر بکشیم، متوجه خواهیم شد که بعضی از دیدگاههای موجود در ارتباط با استقلال در اشاره به بعضی از واقعیتها، دچار شکست می‌شوند. بنابراین استقلال حسابرسان مقوله‌ای است که به طور مستمر باید مورد بررسی قرار گیرد.

#### مسئولیت حسابرسان در جامعه

تئوری کارگزاری<sup>۵</sup> بیانگر تضاد منافع<sup>۶</sup> بین تولیدکننده اطلاعات و استفاده کنندگان آن است. این تضاد منافع مولد انگیزه لازم برای تولیدکننده

اطلاعات در جهت بهینه نمودن منافع خویش است که زیان استفاده کنندگان اطلاعات را در بردارد. از این رو انجام حسابرسی مستقل مالی ضرورت می‌یابد. حسابرسی به لحاظ شهادت‌دهی در مورد اطلاعات ارائه شده، به جامعه نفع می‌رساند. در صورتی که اطلاعات افشا شده حسابرسی نشود، به دلیل وجود تضاد منافع پیشگفته قابلیت اتکا ندارد و (یا قابلیت اتکای کمی دارد)، در نتیجه نیاز به شخص ثالث برای شهادت‌دهی تقویت می‌شود چنانچه این الزام نادیده گرفته شود، در واقع حمایت از گروه‌هایی که به دلیل اتکا بر افشاگریهای شرکتها نیازمند آن حمایت هستند، کنار گذاشته شده است.

بر اساس تفکر پذیرفته شده کنونی، حسابرسان کسانی هستند که به جامعه وفادارند. جامعه در معنای وسیع عبارت است از صاحبکاران حسابرسی، اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، دولت و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری که بر بی‌طرفی و درستکاری حسابرسان مستقل اتکا می‌کنند. البته به درستی معلوم نیست که این طرز تفکر از کجا آمده است. شاید ناشی از اهمیت شهادت‌دهی اشخاص ثالث یا در نتیجه امتیاز انحصاری باشد که در ارتباط با اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به آنان بخشیده شده است. اگرچه در بسیاری از موارد، اطلاعات ارائه شده به جامعه مستلزم اظهار عقیده متخصصان دیگری نیز می‌باشد و این الزام، مسئولیت مشابهی برای افراد مذکور ایجاد می‌کند، مثلاً وقتی سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری بر اظهار عقیده تحلیلگران مالی در ارتباط با قیمت سهام اتکا می‌کنند، بر اساس قانون اوراق بهادار مسئولیتی مشابه مسئولیت حسابرسان در مقابل جامعه بر عهده تحلیلگران گذاشته می‌شود.

به هر حال درست یا غلط، بیشتر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری از مسئولیت جاری حسابرسان در مقابل جامعه رضایت دارند و هدف این مقاله نیز بررسی جزئیات این موضوع نیست. اما با توجه به این که بر اساس قانون کمیسیون اوراق بهادار و بورس صورتهای مالی شرکتهای سهامی عام باید توسط حسابرسان مستقل مورد حسابرسی قرار گیرد

و مفهوم جاری استقلال ضرورتاً منافعی برای جامعه در بر ندارد و حتی ممکن است مغایر آن منافع نیز باشد، نیاز به ایجاد تغییراتی در تجزیه و تحلیل استقلال حسابرسان احساس می‌شود.

**ضرورت تغییر در تجزیه و تحلیل استقلال بی‌طرفی، یکی از عوامل ایجاد قابلیت اتکاست و استقلال به بی‌طرفی کمک می‌کند، در نتیجه کمیسیون اوراق بهادار و بورس امریکا و انجمنهای حرفه‌ای قوانینی در ارتباط با استقلال تدوین کرده‌اند. این قوانین نه فقط در ارتباط با استقلال است بلکه از دهه ۱۹۷۰ بر مستقل به نظر رسیدن حسابرسان هم تاکید داشته است.**

بر اساس قانون کمیسیون اوراق بهادار و بورس امریکا در صورتی که یک عضو یا موسسه حسابرسی در طول دوره قرار داد حرفه‌ای، هرگونه منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در موسسه صاحبکار داشته باشد، استقلال او نسبت به صاحبکار از بین می‌رود. به علاوه کمیسیون و اعضای آن معتقدند که وجود ارتباطات خاص از قبیل مشاوره قانونی، کارگزاری، امین با حق رای، مدیر، ... بین حسابرسان و صاحبکارانشان، ذاتاً با مقوله استقلال منافات دارد. اساس این دیدگاه بی‌طرف به نظر رسیدن حسابرس در صورت ارائه چنین خدماتی است.

آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران مستقل امریکا بیان می‌دارد که یک عضو انجمن باید در اجرای مسئولیت حرفه‌ای خود، بی‌طرفی را حفظ کند و از تضاد منافع بگریزد. همچنین توجه می‌دهد که وقتی حسابرسان به ارائه خدمات حسابرسی و سایر خدماتی می‌پردازند که نیاز به شهادت‌دهی دارد، باید مستقل به نظر برسند. اما مسئله اینجاست که در بسیاری از موارد چارچوب تصمیم‌گیری در ارتباط با استقلال به‌طور مشهود مشخص نیست. این نکته موجب شده است که نخست قاعده‌ای در مورد این که چه چیزی استقلال را از بین می‌برد، وجود نداشته باشد، دوم اینکه اساس تجزیه و تحلیل، سست شده و اعتبار قوانین سوال‌برانگیز شود. بالاخره نبود توضیحات کافی





موجب شده است در مواردی که ارائه خدمات نگرانی کمتری در ارتباط با استقلال ایجاد می‌کند، جامعه در تشخیص این که استقلال وجود دارد یا خیر، گمراه شود.

یکی دیگر از ضعفهای شیوه جاری در تفکیک فعالیت‌های مجاز از غیر مجاز است. برای مثال: معمولاً موسسات حسابرسی به ارائه خدمات مشاوره مالیاتی به صاحبکاران حسابرسی خود می‌پردازند و بر مبنای احکام جاری استقلال ارائه این خدمات فی‌نفسه با مسئولیت حسابرسی ناسازگار نیستند. در حالی که ارائه خدمات مشاوره سرمایه‌گذاری به همان صاحبکار ممنوع است. برای روشن شدن موضوع فرض کنید که صاحبکاری از یک موسسه حسابرسی بزرگ خواسته است که انجام دو پروژه را در ارتباط با او به عهده گیرد، پروژه اول در ارتباط با مشاوره مالیاتی در مورد فروش قسمتی از شرکت صاحبکار است که در صورتی سودآور خواهد بود که نتایج مشاوره مالیاتی مطلوب باشد. پروژه دوم در ارتباط با مشاوره سرمایه‌گذاری در مورد فروش یک شرکت فرعی کوچک صاحبکار در یک کشور خارجی است که سودآوری چندانی ندارد. صاحبکار قیمت پایه‌ای برای فروش شرکت فرعی تعیین نموده است و در صورتی که حسابرس بتواند این شرکت را به مبلغی بیش از قیمت تعیین شده بفروشد، پانزده درصد مازاد به او تعلق خواهد گرفت. همچنین فرض می‌کنیم مبلغی که موسسه حسابرسی بابت پروژه دوم از صاحبکار دریافت می‌کند نسبت به سایر مبلغی که از او دریافت می‌کند، بی‌اهمیت باشد.

اگرچه موسسه حسابرسی نهایتاً در مورد صورتهای مالی اساسی صاحبکار اظهار نظر خواهد کرد و در این ارتباط به موضوع فروش و این که با توجه به نتایج مطلوب مشاوره مالیاتی انجام پذیرفته است، اشاره خواهد نمود، اما براساس احکام جاری استقلال پروژه اول نسبت به پروژه دوم ارجحیت دارد. البته تردیدی نیست که موسسه حسابرسی در اجرای کار حسابرسی موارد احتیاط را برای از بین بردن هرگونه تضاد منافع بالقوه رعایت خواهد کرد. ولی با وجود این با جرات می‌توان

اظهار داشت که براساس احکام جاری استقلال، بیشتر موسسات حسابرسی در پذیرش پروژه اول آرامش خیال دارند. اما پذیرش پروژه دوم نه فقط به دلیل رعایت استقلال مجاز نیست، بلکه این پروژه در ارتباط با خدمات مشاوره سرمایه‌گذاری و حق الزحمه مشروط است. به علاوه یافتن یک خریدار توسط موسسه حسابرسی می‌تواند بالا بردن منافع صاحبکار تلقی شود که از دید گروهی اساساً مغایر با نقش حسابرس است. البته در شیوه پیشنهادی این‌گونه تفسیر می‌شود که چون حق الزحمه دریافتی بابت ارائه این خدمت در ارتباط با حسابرس بی‌اهمیت است پس موسسه حسابرسی می‌تواند به انجام این کار بپردازد.

برای درک بهتر مطلب فرض کنید که دو پروژه از اهمیت یکسانی برخوردار باشند. در پروژه مشاوره مالیاتی اظهار نظر یا توصیه حسابرسی در ارتباط با موضوعی است که مستقیماً جامعه را تحت تاثیر قرار می‌دهد، در حالی که در پروژه مشاوره سرمایه‌گذاری این چنین نیست. زیرا ارزش آن چیزی که موسسه در فروش شرکت فرعی به دست می‌آورد مبلغی قطعی است و هرگونه توصیه‌ای به خریدار صورت می‌پذیرد و بر جامعه اثری ندارد و بویژه از دید خریدار، حسابرس در اینجا به همان اندازه مستقل عمل می‌کند که یک مشاور سرمایه‌گذاری دیگر می‌توانست عمل کند. بنابراین چرا ارائه خدمات مشاوره مالیاتی مجاز است اما ارائه خدمات مشاوره سرمایه‌گذاری مجاز نیست؟ البته تفسیرهایی در این زمینه وجود دارد که به طور مختصر به آن می‌پردازیم. نخست گفته می‌شود که در ارتباط با مالیات، قوانین موضوعه‌ای وجود دارد که راهنمای حسابرسان در ارائه توصیه‌های مالیاتی است. دوم اینکه حق الزحمه خدمات مشاوره مالیاتی مقطوع است و مشروط نیست. سوم اینکه در بررسی اظهار نامه مالیاتی، اداره دارایی به بررسی موضوع می‌پردازد. چهارم اینکه توصیه مالیاتی توسط متخصصان دیگر از جمله مشاوران مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد و نهایتاً در بعضی از موسسات حسابرسی ارائه این‌گونه خدمات توسط حسابرسانی انجام می‌پذیرد که به کار حسابرسی

دهی در مورد استقلال نبوده و توانایی حسابرسان برای اجرای کامل یک حسابرسی در محیط اقتصادی که همواره در حال تغییر است را به حداکثر نمی‌رساند. همچنین شیوه جاری با واقعیت بازار یعنی تمایل بنگاههای اقتصادی به دریافت خدمات حرفه‌ای بیشتر از موسسات حسابرسی و تمایل موسسات حسابرسی به ارائه این خدمات به صاحبکاران حسابرسی هم تضاد دارد.

تاکنون راه کارهای بیشماری برای برطرف کردن نقاط ضعف پارادیمهای (الگوهای صوری) جاری استقلال پیشنهاد شده است. این راهکارها به صورت زیر طبقه‌بندی می‌شود:

● موسسات حسابرسی به‌طور کامل از ارائه هرگونه خدمت به غیر از خدمات حسابرسی به صاحبکاران منع شوند. برخی تصور می‌کنند که این راهکار نگرانیهای استقلال را برطرف می‌کند، در حالی که قبلاً توضیح داده شد که این طور نیست؛

● به موسسات حسابرسی اجازه داده شود تا هر خدمتی را که علاقه دارند به صاحبکاران حسابرسی خود ارائه دهند؛

● محدودیتی برای درآمدهای ناشی از ارائه خدمات غیر حسابرسی برای موسسات حسابرسی در نظر گرفته شود.

● مسئولیت حسابرسی شرکتهای سهامی عام به دولت واگذار شود؛

● شرکتهای سهامی عام ملزم شوند که هر چند وقت یکبار موسسه حسابرسی خود را تغییر دهند.

به نظر می‌رسد راهکارهای موفق نیز دارای نقاط وضعی است که در زیر به آن پرداخته شده است.

### مزایا و معایب چارچوب پیشنهادی

مدلی که در این مقاله پیشنهاد شده است، بدون اشکال نمی‌باشد. برای مثال تعیین این که آیا ارائه خدمتی توسط موسسه حسابرسی کیفیت حسابرسی را بالا می‌برد یا منافع بیشتری را برای جامعه در بردارد، و در این صورت حتی اگر وابستگی ایجاد کند، باز هم انجام آن مجاز شود آسان نیست و افراد مختلف دیدگاههای مختلفی در این زمینه خواهند داشت. اما شاید تعیین اینکه

در پاسخ باید یادآور شد که بر همگان روشن است که قوانین و آیین‌نامه‌های مالیاتی جای قضاوت را خالی گذاشته‌اند. بنابراین نمی‌توان مطمئن بود که با وجود قوانین موضوعه و آیین‌نامه‌های مالیاتی نگرانی استقلال وجود نداشته باشد. علاوه بر این توجه و دقت خریدار و نظرات تخصصی مشاوران او کمتر از حسابرسی اداره دارایی و اظهارنظرهای مشاوران مالی نیست. در نهایت تجزیه و تحلیل این که حق‌الزحمه مشروط، استقلال را از بین می‌برد بدون در نظر گرفتن اهمیت حق‌الزحمه در ارتباط با حسابرس، منطقی به نظر نمی‌رسد و اصولاً در مواقعی که ضروری باشد، حسابرسان می‌توانند با حق‌الزحمه مشروط موافقت نکنند. به‌طور کلی باید گفت که خدمات مشاوره مالیاتی به‌طور بالقوه موضوعاتی از قبیل ذخیره مالیاتی را به وجود می‌آورند که بر صورتهای مالی اثر دارند در حالی که خدمات مشاوره سرمایه‌گذاری چنین وضعیتی ندارند.

به عنوان مثالی دیگر، فرض کنید که رابطه خویشاوندی بین حسابرس و کارمندی از صاحبکار حسابرسی وجود داشته باشد که افراد مزبور امکان تاثیرگذاری بر صورتهای مالی را داشته باشند. براساس احکام جاری استقلال در صورتی که فاصله جغرافیایی مناسبی بین حسابرس و بستگان یا آن کار وجود داشته باشد (مثلاً حسابرس در دفتری که در اجرای کار حسابرسی مشارکت دارد به کار گمارده نشود) که احتمال تماس و تاثیر و نتیجه‌گیری در مورد این که حسابرس یا موسسه حسابرسی مستقل به نظر نمی‌رسد را از بین ببرد، ابهام استقلال برطرف می‌شود. اما باید گفت که اصولاً ارتباط خویشاوندی موجب می‌شود که نگرانی در مورد استقلال ایجاد شود زیرا احتمال تمایل به جانبداری نتایج در جهت نفع اعضای خانواده وجود دارد و به‌نظر نمی‌رسد که تاکید فاصله جغرافیایی، تهدید ایجاد شده در ارتباط با استقلال را حداقل برای کسی که صاحب تلفن، نمابر یا پست الکترونیکی است، تخفیف دهد. بنابراین متوجه می‌شویم که ساختار جاری بهترین راه برای اطمینان





واقعاً جانب‌داری بالقوه وجود دارد و این که احتیاط‌های لازم صورت پذیرفته است به وسیله این نمونه نسبت به نمونه جاری ساده‌تر باشد.

برای مثال در این روش به سادگی حق‌الزحمه خدمات مشاوره سرمایه‌گذاری تجزیه و تحلیل شده و در صورتی که در ارتباط با حسابرسی بی‌اهمیت باشد، اجازه ارائه خدمات داده می‌شود. این شیوه به حسابرس امکان می‌دهد که با رعایت جوانب احتیاط به ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار حسابرسی بسپردازد و از این راه درک بهتری از وضعیت و امور صاحبکار به دست آورد و در نتیجه کیفیت حسابرسی را بالا ببرد. البته شاید گفته شود که حسابرس برای به دست آوردن درک بهتری از یک صنعت خاص می‌تواند به ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران غیرحسابرسی در آن صنعت اقدام کند. اما روشن است که این یک جایگزین مناسب برای اطلاعات تفصیلی مربوط به یک صاحبکار نمی‌باشد.

برای مثال چرا یک حسابرس در قالب ارائه خدمات مشاوره به صاحبکار مجاز به ارزیابی بدهی مربوط به طرح بازنشستگی نیست، و در این ارتباط باید به اظهار نظر یک کارشناس دیگر که حسابرس اطلاعات کمی از او دارد اتکا کند؟ در حالی که این برآورد ممکن است به اندازه‌ای که اگر خود حسابرس آن را انجام می‌داد، بیطرفانه نباشد. البته براساس استانداردهای جاری حسابرسی، حسابرسان مکلفند قبل از اتکا بر کار یک کارشناس از بی‌طرفی او نسبت به صاحبکار اطمینان یابند و در این صورت حسابرس ملزم است که روش‌های اضافی برای آزمون شیوه‌ها و یافته‌های کارشناس انجام دهد. اما آیا واقعاً چنین حرکات احتیاطی که در مورد استقلال اطمینان دهد، انجام می‌پذیرد؟ آیا انجام آن موجب می‌شود که حسابرسی با کیفیت‌تری اجرا شود؟ آیا در این صورت منافع جامعه تامین می‌شود؟ شیوه جدید به حسابرسان امکان می‌دهد همان‌طور که می‌توانند خدمات مشاوره مالیاتی ارائه کنند، در زمینه‌های یاد شده نیز ارائه خدمت کنند.

شیوه جدید در ارزیابی استقلال در ارتباط با

ارائه هر نوع خدمت اعم از حسابرسی و غیر حسابرسی کاربرد دارد. حتی در مواردی که تفاوت‌هایی بین خدمات وجود دارد، چارچوب پیشنهادی کمک می‌کند تا خدمات شناسایی شده و از نظر این که ارائه کدامیک ابهام استقلال ایجاد می‌کند، طبقه‌بندی شود. در نتیجه با بالابردن اعتبار حسابرسی منافع جامعه تامین می‌شود.

همچنین چارچوب پیشنهادی به نیازهای بازار بهتر پاسخ می‌دهد. آمار پیشگفته نشان می‌دهد که تقاضای ارائه خدمات مشاوره توسط موسسات حسابرسی روز به روز بیشتر می‌شود. حسابرسان به دلیل مهارت و نیز منابعی که در اختیار دارند، در وضعیتی هستند که می‌توانند خدمات مشاوره مقرون به صرفه ارائه کنند. این موضوع به‌طور بالقوه موجب می‌شود که خدمات بهتری با هزینه کمتر ارائه شود. که به نفع جامعه است.

در شیوه پیشنهادی، تجزیه و تحلیل استقلال با توجه به ایجاد وابستگی انجام می‌شود. به این معنی که اگر براساس تجزیه و تحلیل مشخص شود که ارائه خدمتی وابستگی ایجاد نمی‌کند، انجام آن مجاز است. در نتیجه این شیوه به موسسات حسابرسی امکان می‌دهد که به ارائه خدمات مختلف بپردازند و از این راه به جامعه نفع برسانند. اما اگر وابستگی ایجاد شود، تنها عاملی که مورد بررسی قرار می‌گیرد، شکل رابطه است تا تعیین شود که برای برقراری استقلال نیاز به انجام چه موارد احتیاطی می‌باشد. برعکس در شیوه جاری وقتی معلوم می‌شود که رابطه یک موسسه حسابرسی با موسسه صاحبکار نزدیک است، تمام ممنوعیت‌های استقلال نسبت به هر دو موسسه اعمال می‌شود.

به نظر می‌رسد شیوه پیشنهادی از راهکارهای پیشگفته نیز منطقی‌تر باشد. زیرا اگر حسابرس را از ارائه خدمات غیرحسابرسی منع کنیم. اول اینکه موضوع استقلال دیگر مطرح نخواهد بود، زیرا فقط خدمات حسابرسی ارائه می‌شود. دوم اطلاعاتی که حسابرس با ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار می‌تواند در ارتباط با وضعیت و چگونگی کار وی به دست آورد، فراهم نمی‌شود.

حسابرس از دید استفاده کنندگان صورتهای مالی اثر گذارد، اما تاکید می‌کنند که رعایت جوانب احتیاط از جمله دریافت حق الزحمه کم اهمیت، جدا کردن حسابرسی که به ارائه این خدمات می‌پردازند از حسابرسان گروه حسابرسی و همکاری کمتر آنها با یکدیگر، موجب می‌شود که این توهم از بین برود. البته نظرات گوناگونی در این زمینه اظهار شده است اما آنچه مسلم است اگر از نظر جامعه، حسابرس مستقل نباشد، به گزارش حسابرسی اتکا نمی‌شود و در این صورت کسی جز حسابرس متضرر نخواهد شد و اگر مستقل به نظر نرسیدن به اندازه‌ای نباشد که به گزارش حسابرس اتکا نشود و حسابرس در حقیقت مستقل باشد خطری جامعه را تهدید نمی‌کند. براساس این تفکر، خطر تکیه بر موضوع مستقل به نظر نرسیدن این نکته است که هر معیاری که در این زمینه مورد استفاده قرار گیرد، اختیاری است زیرا معیار پذیرفته شده‌ای در این زمینه وجود ندارد و به نظر می‌رسد به کارگیری این معیارها، منافع جامعه را در بر ندارد. به هر حال، بهترین توصیه‌ای که در حال حاضر می‌توان در این زمینه نمود، کمک به بیشتر کردن درک جامعه از مقوله استقلال حسابرسان است. به عنوان مثال جامعه پذیرفته است که ارائه خدمات مشاوره مالیاتی استقلال حسابرس را از بین نمی‌برد.

پیشنهاداتی در مورد بهبود بخشیدن به استقلال کمیته کیرک (Kirk) در پاییز سال ۱۹۹۴ گزارشی منتشر کرد که در آن به بحث در مورد استقلال حسابرسان پرداخت. اگرچه در این گزارش به موضوعات مختلفی اشاره شده بود، اما توصیه با اهمیت آن در ارتباط با بهبود بخشیدن به اعتبار گزارشگری مالی بود. کمیته بهترین راه دستیابی به هدف پیشگفته را توسعه رابطه بین حسابرسان و هیئت مدیره شرکت صاحبکار ذکر کرده بود. بویژه پیشنهاد کرده بود که حسابرسان دامنه افشاگری خود به کمیته‌های حسابرسی و هیئت مدیره را در زمینه نتیجه‌گیری‌هایشان در مورد خدماتی که نمی‌توانند ارائه کنند، گسترش دهند.

به نظر می‌رسد که انجام چنین افشاگری‌هایی

به علاوه پشتیبان تجربی در ارتباط با نبود بی طرفی نیز به طور کامل وجود ندارد، زیرا جانبداری در نتیجه ارائه خدمات غیر حسابرسی ایجاد می‌شود، همچنین درآمد موسسه حسابرسی به دلیل ارائه نکردن خدمات غیر حسابرسی پایین می‌آید در حالی که شاید در بیشتر موارد ارائه این نوع خدمات لطمه‌ای به کار حسابرس مستقل وارد نکند.

سرانجام در صورتی که دولت مستقیماً به حسابرسی شرکت‌های سهامی عام بپردازد مانند گذشته مشکلات مربوط به کارایی و صلاحیت مطرح خواهد شد. همچنین تغییر موسسه حسابرسی به طور ادواری موجب می‌شود که هر بار حسابرس جدیدی به کار حسابرسی موسسه صاحبکار بپردازد که احتمالاً مشکلات حسابرسی و مخاطرات مربوط را افزایش می‌دهد.

#### مستقل به نظر رسیدن

بیشتر توضیح داده شد که هرگونه بررسی استقلال باید همراه با اشاره به مستقل به نظر رسیدن نیز باشد. به عقیده برگر، "اعتماد جامعه به قابلیت اتکا صورتهای مالی شرکتها بستگی به درک جامعه از حسابرسان برون سازمانی به عنوان افراد حرفه‌ای مستقل دارد." برخی تصور می‌کنند که ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران حسابرسی موجب می‌شود که حسابرس در جامعه مستقل به نظر نرسد. گزارشهای کمیسیون کوهن، کمیسیون تریدوی، شش شرکت حسابرسی بزرگ و برخی گزارشهای دیگر نشان می‌دهد که نویسندگان این گزارشها همگی بر این نظر بوده‌اند که در پژوهشهای خود به شواهد تجربی کمی در ارتباط با این که ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی، استقلال حسابرس نسبت به صاحبکار را از بین می‌برد، برخوردار نموده‌اند. به عبارت دیگر به رغم رشد روزافزون ارائه خدمات غیرحسابرسی به نظر می‌رسد که حسابرسان کار حسابرسی خود را با رعایت بی طرفی و استقلال انجام داده‌اند. لو و پانی (Lowe & Pani) می‌نویسند که "قراردادهای مشاوره با اهمیت بین حسابرس و صاحبکار حسابرسی ممکن است که بر استقلال ظاهری





می‌شود. این شیوه علاوه بر منافع بالقوه متعدد موجب می‌شود که تجزیه و تحلیل استقلال چه در ارتباط با خدمات حسابرسی و چه غیر حسابرسی به‌طور باثبات انجام پذیرد. همچنین به حسابرسان امکان می‌دهد که به ارائه خدماتی بپردازند که واقعاً برای آنان وابستگی ایجاد نمی‌کند اما موجب بالا رفتن شناخت آنان از صاحبکاران می‌شود و منافی برای جامعه در بر دارد.

#### پی‌نوشت

- 1- Attestation
- 2- Monitoring
- 3- Under-inclusive
- 4- Over- inclusive
- 5- Agency Theory
- 6- Conflict of Interest

#### منابع

- 1- Arthur Andersen & co, Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG peat Marwick, and price water house. 1991. The public Accounting profession, meeting the needs of a changing world.
- 2- American institute of certified public Accountants (AICPA). 1992a. AICPA professional standards Article II- The public interest. NewYork, AICPA.
- 3- 1992b. AICPA professional Standards: Article IV - objectivity and independence. New York, Ny: AICPA.
- 4 - 1994a. AICPA professional standards; AU section 336, Using the work of a specialist ("SAS 73"). NewYork, Ny, AICPA.
- 5- Barr, S. 1995. Forming out internal audits, CFO magazine (June); 69--72.
- 6- Big 6 Firms. 1991. The public accounting profession: Meeting the needs of a changing world.
- 7- Briloff, A. 1987. Do management services endanger independence and objectivity The CPA Journal (August): 22-29.
- 8- Commission on Auditors Responsibilities. 1978. Conclusions and Recommendations. NewYork, Ny.
- 9- Elliott, R. 1992. Audit independence, concept and application, The CPA Journal (March) 34-39.
- 10- Lowe, D., and K. pany. 1995. CPA performance of consulting engagements with audit clients, effects on financial statement users' perceptions and decisions. Auditing: A Journal of practice & Theory (Fall): 35-53.
- 11- Norris, F. 1996. Auditors: Experts or just robots? The Newyork Times (August 4): C. I.

مفید باشد. وقتی کمیته‌های حسابرسی و هیئت مدیره به‌طور مرتب و مناسب از ماهیت و دامنه خدماتی که به‌طور بالقوه موجب وابستگی حسابرسی می‌شود، آگاهی یابند، بهتر می‌توانند برای ازین بردن این تضادهای بالقوه به برنامه‌ریزی بپردازند و اقدامات احتیاطی مناسب انجام دهند. همچنین موسسات حسابرسی نیز با به‌کارگیری روشهای بهتر برای شناسایی و افشای وابستگی‌های بالقوه منافی به دست خواهند آورد. برای مثال ممکن است ارائه برخی از خدمات غیر حسابرسی را که نگرانیهایی در زمینه استقلال ایجاد می‌کند، به صاحبکار واگذارند.

همچنین حرفه حسابرسی می‌تواند گسترش فرایند بررسی هم‌پیشگان را به منظور توجه بیشتر به موضوع استقلال مورد توجه قرار دهد. این بررسی ممکن است شامل موارد احتیاطی باشد که در ارتباط با استقلال طراحی شده و توسط موسسه حسابرسی اجرا می‌شود. اگرچه این ارزیابی مشکل است اما مطمئناً مفید می‌باشد. در نهایت به دلیل بین‌المللی شدن بازار اوراق بهادار نیازمند تهیه استانداردهای بین‌المللی حسابرسی هستیم. البته فدراسیون بین‌المللی حسابداران و سازمان بین‌المللی کمیسیونهای اوراق بهادار، به کار در این زمینه مشغولند اما باید به اقداماتشان سرعت ببخشند.

#### نتیجه‌گیری

استقلال حسابرسان برای اعتبار‌گزارشگری مالی اهمیت حیاتی دارد. از این رو و به دلیل تغییرات سریع محیط اقتصادی و با توجه به اینکه بازارهای اوراق بهادار به سرعت بین‌المللی می‌شوند، پارادیمهای جاری (الگوهای صوری) تجزیه و تحلیل استقلال که نه جامعیت دارد و نه به‌طور کامل قابل درک است، نیازمند بازنگری می‌باشد. در این ارتباط نمونه جدیدی پیشنهاد شده است.

شیوه پیشنهادی مستقیماً بر فعالیت یا رابطه‌ای تاکید دارد که وابستگی با اهمیتی برای حسابرسی ایجاد کند در حالی که در شیوه جاری براین که یک فعالیت با مسئولیت حسابرسی سازگاری دارد، تاکید