

بیانیه مفاهیم استقلال

چارچوب نظری استقلال حسابرس

هیئت استانداردهای استقلال - نوامبر ۲۰۰۰

ترجمه: دکتر موسی بزرگ اصل

خلاصه

در این بیانیه چارچوب نظری استقلال حسابرس برای دستیابی به هدفهای زیر ارائه شده است:

- تدوین استانداردهای استقلال بر مبنای اصول مشخص،
- حل و فصل مسائل مربوط به استقلال در مواردی که استاندارد یا قواعد دیگر وجود ندارد،
- کمک به سرمایه‌گذاران، سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و سایر اشخاص ذینفع برای شناخت بهتر تأثیر سازنده استقلال حسابرسان بر کیفیت کار حسابرسی.

این چارچوب از **چهار جزء** مرتبط به هم تشکیل شده است: تعریف استقلال حسابرس، هدف استقلال حسابرس، مفاهیم و اصول زیربنایی.

در این بیانیه، استقلال به‌عنوان وسیله‌رهای از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرسی برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را بفرساید یا انتظار می‌رود که می‌فرساید، تعریف شده است. برای اینکه براساس تعریف، حسابرس مستقل به نظر برسد، رعایت مقررات حاکم بر استقلال حسابرس، لازم اما ناکافی است. حسابرس باید از تمام فشارها و سایر عواملی که بر بیطرفی او اثر منفی دارد یا اینکه سرمایه‌گذاران آگاه و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی انتظار دارند اثر منفی داشته باشد، رها و در امان باشد.

هدف استقلال حسابرس پشتیبانی اتکای استفاده‌کنندگان بر فرایند گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است. یعنی استقلال هدف نیست بلکه ابزاری برای دستیابی به هدفی خاص است.

مفهوم استقلال حسابرس در این بیانیه شامل یک مدل خطر برای استقلال حسابرس است:

- آفتهای استقلال حسابرس، منشأ پیشداوری بالقوه‌ای است که توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را می‌فرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید. در این بیانیه چهار نوع آفت برای استقلال حسابرس معرفی شده است که از فعالیتها، روابط یا سایر شرایط گوناگون سرچشمه می‌گیرد. این چهار نوع آفت شامل منفعت شخصی، خودرسی، پیشداوری، آشنایی (یا وابستگی) و ارباب است.
- حفاظت استقلال حسابرس، کنترلهایی است که آفتهای استقلال حسابرس را حذف یا تضعیف می‌کند. در این بیانیه نمونه‌هایی از حفاظتهای موجود در محیط حسابرسی کنونی یا حفاظتهایی که برای واکنش در مقابل آفات استقلال حسابرس قابل استفاده است، ارائه شده است.

خطر استقلال عبارت از وجود آفتهای استقلال حسابرس است که حفاظتها، توان تضعیف یا حذف آن را ندارد و این آفتهای توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را می‌فرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید.

- اهمیت آفت، به تأثیر آن بر افزایش خطر حسابرسی و اثربخشی حفاظت به تأثیر آن بر کاهش خطر حسابرسی بستگی دارد. در این بیانیه نمونه‌های عواملی ارائه شده است که بر اهمیت آفت و اثربخشی حفاظتها مؤثر است.

اصول زیربنایی، چارچوب تحلیل مسائل مربوط به استقلال را توسط افراد و سازمانها در شرایط گوناگون مشخص می‌کند. در این بیانیه تصریح شده است که میزان خطر پذیرفتنی استقلال باید بسیار کم باشد؛ در غیر این صورت هدف استقلال حسابرس تامین نمی‌شود.

دو اصل زیربنایی نخست، برای ارزیابی میزان خطر حسابرسی، با توجه به نوع و اهمیت آفتهای استقلال حسابرس و نوع و اثربخشی حفاظتها و همچنین تعیین پذیرفتنی بودن میزان خطر حسابرسی، کاربرد دارد.

اصول زیربنایی سوم و چهارم محدودیتهای مؤثر بر فرایند تصمیم‌گیری استقلال را تشریح می‌کند. براساس اصل زیربنایی سوم تصمیم‌گیرنده استقلال باید مطمئن شود منافع ناشی از کاهش خطر حسابرسی از هزینه برقراری حفاظتها جدید، بیشتر است.

بر مبنای اصل زیربنایی چهارم، تصمیم‌گیرنده استقلال برای حل‌جای موضوعات مربوط به استقلال حسابرس باید دیدگاه سرمایه‌گذاران، سایر استفاده‌کنندگان و همچنین دیگر اشخاصی که درستی گزارشگری مالی بر منافع آنان مؤثر است را در نظر بگیرد و این مسائل را به گونه‌ای حل‌جای کند که هدفهای استقلال حسابرس به بهترین نحو ممکن تامین شود.

مقدمه، دامنه کاربرد و محتوا

۱- در این بیانیه، چارچوب نظری استقلال حسابرس تشریح شده است. هدفهای اصلی آن به شرح زیر است:

الف) کمک به هیئت استانداردهای استقلال برای ایفای مسئولیتهای خود در زمینه تدوین استانداردهای هماهنگ و مناسب از طریق ارائه رهنمودها و ساختار لازم برای حلای موضوعات استقلال.

ب) کمک به تصمیم‌گیرندگان استقلال برای پاسخگویی به پرسشهای مربوط به استقلال در نبود استانداردهای هیئت استانداردهای استقلال و سایر قواعد مربوط به استقلال.

پ) کمک به سرمایه‌گذاران، سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و دیگر اشخاص ذینفع برای شناخت ماهیت، اهمیت و محدودیتهای استقلال حسابرس.

ت) جهت‌دهی و مرزبندی مباحث مربوط به استقلال حسابرس و در نتیجه کمک به اشخاص ذینفع در راستای تدوین و به‌کارگیری استانداردهای هیئت و شناخت بهتر مبنای تدوین و منطق این استانداردها.

۲- در بیانیه مفاهیم استقلال، قواعد استقلال حسابرس تعیین نمی‌شود. این قواعد در استانداردهای استقلال مشخص می‌شود. در این بیانیه، اجزای مختلفی شامل تعریف هدف، مفاهیم و اصول زیربنایی تبیین شده است که مجموعه آنها چارچوب نظری را می‌سازد. این چارچوب مبنایی برای تدوین استانداردهای استقلال و ارزیابی قواعد و شیوه‌های عمل موجود است. مراحل اصلی تدوین این چارچوب نظری و مبنای نتیجه‌گیری‌های هیئت در پیوست ارائه شده است.

تعریف استقلال حسابرس

۳- حسابرسی با کیفیت، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرایند و کارایی بازار سرمایه کمک می‌کند. کیفیت حسابرسی به عوامل متعددی از جمله ویژگیهای شخصی کارکنان حسابرسی، سیاستها و روشهای موسسه حسابرسی و گرایشها و اعمال مدیران موسسه حسابرسی بستگی دارد. افزون براین، مراجع حرفه‌ای یا عمومی تدوین مقررات، به حفظ کیفیت حسابرسی کمک می‌کنند. استقلال حسابرس و وجود کنترل برای حفظ استقلال، تنها یک منبع (اما منبعی مهم) برای حسابرسی با کیفیت است.

۴- استقلال حسابرس عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بیغرضانه را می‌فرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید. منظور از این تعریف، این نیست که حسابرس باید از همه فشارها و سایر عوامل مؤثر بر توان تصمیم‌گیری وی رها و آزاد باشد. اما حسابرس باید از عوامل با اهمیتی که توان او را برای تصمیم‌گیری بیغرضانه می‌فرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید، در امان باشد. آن سطحی که فشارها و دیگر عوامل، تصمیم‌گیری

بیغرضانه حسابرس را می‌فرساید، یا انتظار می‌رود که بفرساید، به عنوان مرزی برای تعیین وجود یا نبود استقلال حسابرس است. منظور از انتظار معقول، عقاید منطقی یک سرمایه‌گذار آگاه و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است.

۵- فشارها و سایر عواملی که بیطرفی حسابرس را می‌فرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید ممکن است از فعالیتهای، روابط و سایر شرایط گسترده و گوناگون و همچنین ویژگیهای شخصی کارکنان سرچشمه گیرد. مراجع تدوین استاندارد و مقررات، قواعدی را برای منع یا محدود کردن این فعالیتهای و روابط خاص تدوین می‌کنند زیرا اعتقاد دارند چنین فعالیتهای و روابطی منابع بالقوه پیشداوری حسابرسان است حتی اگر بعضی از حسابرسان در مقابل فشارهای ناشی از این فعالیتهای و روابط نفوذناپذیر باشند. این قواعد برای همه حسابرسان کاربرد دارد زیرا به اعتقاد مراجع تدوین استاندارد و مقررات، با وجود این شرایط انتظار می‌رود تصمیمهای حسابرسان از روی پیشداوری باشد. بنابراین رعایت نکردن این قواعد ممکن است به بیطرفی حسابرس آسیبی نرساند اما ادعای استقلال حسابرس را خدشه دار کند.

۶- طبق این تعریف، استقلال حسابرس چیزی فراتر از صرف رعایت قواعد است زیرا شناسایی همه فشارها و سایر عوامل مؤثر بر پیشداوری و در نتیجه در نظر گرفتن آنها در قواعد، ناممکن است. حسابرس برای حفظ استقلال خود باید بتواند یا انتظار می‌رود که بتواند، بر همه فشارها و سایر عوامل مخرب تصمیم‌گیری بیغرضانه چیره شود. بنابراین رعایت مقررات معادل با مستقل بودن حسابرس نیست. اگر براساس قواعد یک فعالیت، رابطه یا دیگر شرایط مجاز باشد یا محدودیت و منعی در مورد آن وجود نداشته باشد- برای مثال وجود رابطه دوستانه بین مدیر مالی با حسابرس- اما حسابرس قادر به تصمیم‌گیری بیغرضانه نبوده یا انتظار می‌رود که قادر نبوده باشد، نمی‌توان حسابرس را مستقل دانست. رعایت مقررات شرط لازم اما ناکافی برای استقلال است.

۷- تصمیم‌گیرندگان استقلال برای ارزیابی استقلال حسابرس باید موارد زیر را بررسی کنند:

الف) فشارها و سایر عواملی که بر تصمیم‌گیری بیغرضانه حسابرس اثر منفی دارد یا انتظار می‌رود که اثر منفی داشته باشد- که در این بیانیه با عنوان آفتهای استقلال حسابرس معرفی شده‌اند

ب) کنترل‌هایی که ممکن است اثر این فشارها و سایر عوامل را کاهش دهد یا از بین ببرد- در این بیانیه با عنوان حفاظتهای استقلال حسابرس معرفی شده‌اند

پ) اهمیت این فشارها و سایر عوامل و اثربخشی کنترلها، و
ت) احتمال اینکه فشارها و سایر عوامل، پس از در نظر گرفتن اثربخشی کنترلها، به مرحله‌ای برسد که توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بیغرضانه را بفرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید- که در این بیانیه با عنوان خطر استقلال معرفی شده است.

این مفاهیم استقلال در بندهای ۱۰- ۲۰ همین بیانیه تشریح می‌شود. تصمیم‌گیرندگان استقلال برای حلاجی موضوعات و مسائل مربوط به استقلال باید به گونه‌ای عمل کنند که هدف استقلال حسابرس به بهترین نحو ممکن به دست آید. هدف استقلال در بخش بعد تشریح می‌شود. اصول زیربنایی که تصمیم‌گیرندگان استقلال باید برای تجزیه و تحلیل خطر استقلال و ارزیابی منافع و مخارج استقلال و دیدگاههای اشخاص ذینفع در نظر بگیرند در بندهای ۲۱ - ۲۲ تشریح شده است.

هدف استقلال حسابرس

۸- هدف استقلال حسابرس، پشتیبانی اتکای استفاده‌کنندگان بر فرایندهای گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است. استقلال به عنوان یکی از جنبه‌های حسابرسی با کیفیت- حسابرسی که موجب بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی شود- مورد تاکید قرار می‌گیرد. اطلاعات مالی قابل اتکا و معتبر به نوبه خود، موجب اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات می‌شود. برونداد این فرایند، در خدمت منافع عمومی است زیرا به گرفتن تصمیمات مناسب برای تخصیص منابع توسط سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر دست‌اندرکاران بازار سرمایه کمک می‌کند که خود عاملی بسیار مهم برای افزایش کارایی بازار سرمایه است.

۹- استقلال حسابرس به کسب اطمینان در زمینه کفایت رهایی حسابرس از غرض‌ورزی کمک می‌کند. بنابراین تصمیم‌گیرندگان استقلال باید تصمیماتی بگیرند که باور سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان را به استقلال حسابرس تقویت کند. اگر حسابرسان به اندازه کافی از پیشداوری رها باشند اما سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان این گونه باور نداشته باشند، حسابرسی اعتبار اطلاعات را افزایش نمی‌دهد و سرانجام سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی حسابرسی شده کمتر اتکا می‌کنند. اصل زیربنایی تدوین شده در بند ۳۰ این بیانیه، چگونگی استفاده از نظرات سرمایه‌گذاران، سایر استفاده‌کنندگان و دیگر اشخاص ذینفع را در فرایند تصمیم‌گیری هیئت استانداردهای حسابرسی و سایر تصمیم‌گیرندگان استقلال تشریح می‌کند.

مفاهیم استقلال حسابرس

۱۰- در این بخش، چهار مفهوم مرتبط با استقلال حسابرس تشریح می‌شود:

(الف) آفتهای استقلال حسابرس،

(ب) حفاظتهای استقلال حسابرس،

(پ) خطر استقلال، و

(ت) اهمیت آفتهای و اثربخشی حفاظتها.

هدف این مفاهیم، و اصول زیربنایی استقلال حسابرس که در بخش بعد تشریح می‌شود، کمک به تصمیم‌گیرندگان استقلال برای تجزیه و تحلیل موضوعات مربوط به استقلال حسابرس است.

آفتهای استقلال حسابرس

۱۱- آفتهای استقلال حسابرس، سرچشمه پیشداوری بالقوه‌ای هستند که ممکن است توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بیغرضانه را بفرساید یا اینکه انتظار می‌رود بفرساید. با توجه به پیامدهای آفتهای یاد شده، تصمیم‌گیرندگان استقلال باید اثر آفتهای را که منابع پیشداوری بالقوه هستند، شناسایی و تجزیه و تحلیل کنند.

۱۲- فعالیتهای، روابط و دیگر شرایط گوناگون ممکن است باعث بروز این آفتهای شود. شناسایی نوع آفتهای ناشی از فعالیتهای، روابط یا سایر شرایط خاص، برای شناخت ماهیت آفتهای و آثار بالقوه آنها بر استقلال حسابرس توسط تصمیم‌گیرندگان استقلال، مفید است.

در ادامه، نمونه آفتهایی ذکر شده است که ممکن است زمینه ساز فشارها و سایر عواملی باشد که به تصمیم‌گیری پیشداورانه ختم شود. اگر چه این لیست جامع یا مانع نیست اما نمونه متنوعی از آفتهایی را تشریح می‌کند که تصمیم‌گیرندگان استقلال باید برای تجزیه و تحلیل موضوعات مربوط به استقلال در نظر بگیرند.

(الف) آفتهای منفعت شخصی - این خطر از اقدام حسابرسان در راستای منافع شخصی خود بر می‌خیزد. منافع شخصی حسابرسان شامل منافع انگیزشی، مالی یا سایر منافع شخصی است. حسابرسان ممکن است در حسابرسی، آگاهانه یا ناخودآگاه منافع شخصی خود را بر هر چیز دیگر ترجیح دهند. برای مثال، رابطه حسابرس با صاحبکار منفعت شخصی مالی را ایجاد می‌کند زیرا حق الزحمه حسابرس توسط صاحبکار پرداخت می‌شود. حسابرسان همچنین ممکن است با داشتن سهام صاحبکار یا روابط شغلی بین همسر حسابرس و صاحبکار، دارای منفعت شخصی مالی یا انگیزشی باشند.

(ب) آفتهای خودبررسی - این آفتهای از بررسی کار حسابرس توسط خود وی یا بررسی کار انجام شده توسط سایر کارکنان موسسه حسابرسی ناشی می‌شود. ارزیابی کار یک نفر توسط خود او یا کار انجام شده توسط سایر کارکنان موسسه حسابرسی، فارغ از پیشداوری بسیار دشوار است. اما این مشکل در مورد ارزیابی کار دیگران یا سایر موسسات وجود ندارد یا شدت آن به مراتب کمتر است. بنابراین آفت خودبررسی زمانی بروز می‌کند که حسابرس قضاوتها یا تصمیمهای انجام یا گرفته شده توسط خود یا سایر کارکنان موسسه حسابرسی را بررسی کند. برای مثال چنانچه حسابرس از طریق پذیرش خدمات مالی یک شرکت، در تهیه صورتهای مالی دخالت کند یا این که از طریق خدمات مشاوره مدیریت در تصمیمگیریهای مربوط به تهیه صورتهای مالی مشارکت کند، نمی‌تواند نسبت به صورتهای مالی مورد نظر بیطرف باشد.

(پ) آفتهای جانبداری - منشا این آفتهای، حسابرسان یا دیگر کارکنان موسسه حسابرسی است که اصل بیغرضانه بودن اطلاعات مالی را زیر پا می‌گذارند و از وضعیت یا نظر صاحبکار دفاع یا درباره آن تبلیغ می‌کنند. برای مثال چنین آفتی ممکن است در مواردی پیش آید که حسابرس یا سایر کارکنان موسسه حسابرسی

درباره اوراق بهادار صاحبکار تبلیغ می‌کنند.

- **حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)** تدوین و منتشر می‌شود اقدامات انضباطی و احتمال اعمال چنین اقداماتی توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار، هیئتهای حسابداری محلی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سایرین، و
- تعهدات قانونی که دامنگیر حسابرسان و سایر دست‌اندرکاران بازار سرمایه می‌شود.
- **ب) حفاظتهایی که به عنوان بخشی از برنامه کنترل کیفیت در یک موسسه حسابرسی وجود دارد.** موارد زیر، نمونه‌هایی از این حفاظتهاست:

- حفظ نگرش مدیریت عالی موسسه حسابرسی با تاکید بر انتظارات مربوط به فعالیت حسابرسان در چارچوب منافع عمومی و اهمیت حسابرسی کیفیت و استقلال حسابرس،
- حفظ محیط و فرهنگ حرفه‌ای موسسه حسابرسی به گونه‌ای که رفتار کارکنان حرفه‌ای را در راستای استقلال حسابرس پشتیبانی کند،
- برنامه کنترل کیفیت که شامل سیاستها و روشهایی است که مستقیماً به حفظ استقلال حسابرس مربوط می‌شود،
- سایر سیاستها و روشها، نظیر موارد مربوط به پذیرش یا رد صاحبکار، گردش کار، بررسی شرکا، و الزامات مربوط به مشاوره داخلی در مورد موضوعات حرفه‌ای، و
- سیاستها و روشهای مربوط به استخدام، آموزش، ارتقا، بازنشستگی و پاداش کارکنان با تاکید بر اهمیت استقلال حسابرس، آفتهای بالقوه ناشی از شرایط مختلف که ممکن است دامنگیر حسابرس شود، و نیاز به ارزیابی استقلال حسابرس با توجه به صاحبکار خاص پس از در نظر گرفتن حفاظتهای برقرار شده جهت تضعیف یا حذف خطرات.

۱۵- راه دیگر جهت تشریح حفاظتها، بررسی آنها از نظر ماهیت است:

- **الف) حفاظتهای بازرارنده-** مانند برنامه های توجیهی برای حسابرسان جدید با تاکید بر اهمیت استقلال،
- **ب) حفاظتهای مربوط به فطرات ناشی از شرایط بالقوه-** مثل، منع بعضی از روابط شغلی بین اعضای خانواده حسابرس و صاحبکار،
- **پ) حفاظتهای طراحی شده برای جلوگیری از نقض سایر حفاظتها از طریق اتمال کشف آنها-** نظیر بررسی مجموعه اوراق بهادار حسابرس برای کشف سرمایه‌گذاریهای غیر مجاز، و
- **ت) حفاظتهای طراحی شده برای جلوگیری از نقض سایر حفاظتها از طریق هریمه کردن متلف-** نظیر ابطال مجوز کار حسابرسان

۱۶- یک راه دیگر برای تشریح حفاظتها، میزان محدودیت ایجاد شده در رابطه با فعاليتها یا روابطی است که آفت استقلال حسابرس محسوب می‌شوند.

- **الف) منع مطلق-** مثل، منع حسابرسان از سرمایه‌گذاری مالی مستقیم در واحدهای مورد رسیدگی (صاحبکار)
- **ب) مهار کردن فعالیت یا روابط اما محدود کردن میزان یا شکل آن-** مثل، محدودیت مربوط به منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در واحد

ت) آفتهای آشنایی (یا وابستگی)- منشا این آفتهای، حسابرسانی هستند که با داشتن رابطه نزدیک با صاحبکار، تحت تأثیر قرار می‌گیرند. این وضعیت در مواردی پیش می‌آید که حسابرس درباره ادعاهای صاحبکار، تردید حرفه‌ای کافی را اعمال نکند و در نتیجه به واسطه آشنایی با صاحبکار یا وابستگی به او، براحتی نظر صاحبکار را بپذیرد. برای مثال، در مواردی که حسابرس رابطه حرفه‌ای یا شخصی طولانی و نزدیک با صاحبکار دارد چنین آفتی ممکن است به وجود آید.

ث) آفتهای ارعاب- منشا این آفت حسابرسان هستند که آشکار یا مخفیانه توسط صاحبکار یا سایر اشخاص ثالث منکوب می‌شوند یا انتظار دارند که منکوب شوند. برای مثال، چنین آفتی ممکن است در مواردی بروز کند که حسابرس یا موسسه حسابرسی، در نتیجه عدم توافق با صاحبکار درباره اصول حسابداری، به جایگزینی تهدید شود.

حفاظتهای استقلال حسابرس

۱۳- **مفاظتهای استقلال حسابرس، کنترلهایی است که آفتهای استقلال حسابرس را تضعیف یا حذف می‌کند.** حفاظتها شامل موانع، محدودیتها، افشا، سیاستها، روشها، استانداردها، مقررات، توافقات و شرایط محیطی است. حفاظتها به حصول اطمینان از تصمیم‌گیری بیغرضانه در صورت وجود آفتهای استقلال حسابرس کمک می‌کند. بنابراین تصمیم‌گیرندگان استقلال باید برای تضعیف یا حذف این آفتهای، حفاظتهای موجود را بررسی کنند و در صورت لزوم حفاظتهای جدیدی برقرار کنند.

۱۴- حفاظتها در محیط حسابرسی وجود دارد یا ممکن است در واکنش به آفتهای ناشی از فعاليتها، روابط و سایر شرایط گوناگون توسط تصمیم‌گیرندگان استقلال ایجاد شود.

الف) نمونه‌هایی از حفاظتهای موجود در محیط حسابرسی به شرح زیر است:

- شهرت موسسه حسابرسی و حسابرسان،
- بررسی کیفیت کار حسابرسی توسط سایر موسسات حسابرسی به منظور ارزیابی رعایت استانداردهای حرفه‌ای و مقررات مربوط به استقلال،
- نظارت کلی کمیته‌های حسابرسی صاحبکار و هیئت مدیره در رابطه با رعایت مقررات در تهیه صورتهای مالی که توسط یک حسابرس مستقل حسابرسی می‌شود،
- سایر جنبه‌های اداره شرکت، شامل نگرش مدیریت مالی صاحبکار، که تهیه صورتهای مالی قابل اتکا و استقلال حسابرس را پشتیبانی می‌کند،
- مقررات، استانداردها، و آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر رفتار حسابرسان که توسط مراجع عمومی مانند **کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC)**، هیئتهای تدوین استاندارد محلی، و مراجع خودگردان، مانند **هیئت استانداردهای حسابداری (ISB)** و **انجمن**

مورد رسیدگی (صاحبکار)،

پ) مهاز کردن فعالیت یا روابط اما الزامی کردن سایر فعالیتها یا روشها برای تضعیف یا حذف آفت مورد نظر- مثل، اجباری کردن گردش کارها بین شرکا پس از گذشت مدت زمان مشخصی از حسابرسی یک واحد توسط یک شریک، و
ت) مهاز کردن فعالیت یا روابط اما الزام حسابرس به افشای اطلاعات درباره آن برای مدیریت صاحبکار، کمیته حسابرسی، هیئت مدیره یا سایرین- مثل افشای ماهیت حق الزحمه تمام خدمات ارائه شده توسط حسابرس به صاحبکار برای کمیته حسابرسی صاحبکار.

۱۷- حفاظتها ممکن است به تنهایی یا به طور مرکب برای تضعیف یا حذف آنها عمل کنند. حفاظتهای مختلف ممکن است آفتهای متفاوتی را تضعیف یا حذف کنند و یک حفاظت ممکن است آفتهای متعددی را همزمان تضعیف یا حذف کند. برای مثال:

الف) آفتهای منفعت شخصی ممکن است از طریق منع منافع مالی خاص و روابط خانوادگی بین حسابرس و صاحبکار، محدود کردن درصد حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار نسبت به درآمد کل موسسه حسابرسی، افشای همه خدمات ارائه شده به صاحبکار برای کمیته حسابرسی، تضعیف یا حذف شود.

ب) آفتهای خودبررسی ممکن است از طریق بررسی همپیشگان و دیگر شرکا و منع حسابرسان از انجام امور مدیریتی صاحبکار، تضعیف یا حذف شود.

پ) آفتهای جانبداری ممکن است از طریق منع یا تحدید حسابرسان از ارائه خدمات غیر حسابرسی خاصی که منجر به جانبداری می شود، تضعیف یا حذف شود.

ت) آفتهای آشنایی ممکن است از طریق اجباری کردن گردش کار بین شرکا و محدود کردن روابط شغلی خاص بین اعضای خانواده حسابرسان و صاحبکار تضعیف یا حذف شود.

ث) آفتهای ارباب که ممکن است از طریق بررسی شرکای همکار، الزامات مشاوره داخلی، و یا نگرش مناسب مدیریت عالی در موسسه حسابرسی و صاحبکار تضعیف یا حذف شود.

خطر استقلال

۱۸- فطر استقلال عبارت است از این که آفتهای استقلال حسابرس، پس از در نظر گرفتن اثر حفاظتها، توان حسابرس برای تصمیم گیری بیطرفانه را بفرساید یا انتظار رود که بفرساید. خطر استقلال با وجود آفتهای استقلال حسابرس افزایش می یابد و از طریق استقرار حفاظتها، قابل تضعیف یا حذف است. تصمیم گیرندگان استقلال باید لزوم ایجاد حفاظتهای بیشتر برای کاهش خطر حسابرسی را بررسی کنند و چنانچه ایجاد حفاظتهای بیشتر موجب کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی می شود، آن حفاظتها را مشخص کنند.

اهمیت آفتهای و اثربخشی حفاظتها

۱۹- اهمیت یک آفت برای استقلال حسابرس، عبارت است از میزان افزایش فطر استقلال به وسیله آن آفت. اهمیت یک آفت خاص به

عوامل زیادی از جمله ماهیت، روابط، یا سایر شرایط موجد آفت، شدت فشار، اهمیت موضوع مرتبط با فعالیت، رابطه، یا سایر شرایط، موقعیت و سطح مسئولیت شخص درگیر، استحکام درستیکاری شخص درگیر، بستگی دارد. تصمیم گیرندگان استقلال برای ارزیابی آفتهای استقلال حسابرس باید این موارد و سایر عوامل دیگر را ارزیابی کنند.

۲۰- اثربخشی یک حفاظت برای استقلال حسابرس عبارت است از میزان کاهش فطر استقلال در نتیجه اعمال آن حفاظت. اثربخشی حفاظت به عوامل زیادی شامل شیوه طراحی، نحوه اعمال، ثبات در اعمال، شخص اعمال کننده و شخص اعمال شونده، بستگی دارد. تصمیم گیرندگان استقلال، هنگام بررسی حفاظتهای موجود یا حفاظتهای قابل اعمال در واکنش به فعالیتها، روابط یا سایر شرایط موجد آفت استقلال حسابرس، باید این موارد و سایر عوامل مربوط را ارزیابی کنند.

اصول زیربنایی استقلال حسابرس

۲۱- در این بخش چهار اصل زیربنایی استقلال حسابرس مطرح می شود:

الف) ارزیابی میزان خطر استقلال،

ب) تعیین قابلیت پذیرش میزان خطر استقلال،

پ) در نظر گرفتن منافع و مخارج، و

ت) در نظر گرفتن دیدگاههای سرمایه گذاران و سایر اشخاص ذینفع هنگام رویارویی با موضوعات استقلال حسابرس.

اصول زیربنایی، رهنمودهای ارزشمندی برای تصمیم گیرندگان استقلال به منظور ارزیابی موضوعات مربوط به استقلال در شرایط متنوع و گسترده است.

ارزیابی میزان خطر استقلال

۲۲- تصمیم گیرندگان استقلال باید با در نظر گرفتن نوع و ماهیت آفتهای استقلال و نوع و اثربخشی حفاظتها، میزان فطر استقلال را ارزیابی کنند. این اصول زیربنایی فرایندی را تشریح می کند که تصمیم گیرندگان استقلال باید در چارچوب آن، میزان خطر استقلال ناشی از فعالیتها، روابط یا سایر شرایط گوناگون را ارزیابی کنند.

۲۳- میزان خطر استقلال را می توان به عنوان یک نقطه روی طیف نبود خطر استقلال تا حداکثر خطر استقلال بیان کرد. یک راه برای توصیف دو سر طیف و نقاط بینابین آن و همچنین احتمال آسیب دیدن بیطرفی مرتبط با دو سر طیف و نقاط بینابین آن به شرح زیر است:

میزان خطر استقلال					
میزان خطر استقلال	صفر	بعید	ممکن	بالا	حداکثر
احتمال آسیب پذیری بیطرفی	ناممکن	بعید	ممکن	محتمل	حتمی

اگر چه اندازه گیری دقیق میزان خطر استقلال برای یک فعالیت، رابطه یا سایر شرایط خاص موجب آفت استقلال ناممکن است اما می توان میزان تقریبی آن را در یکی از نقاط انتهایی طیف خطر استقلال یا نقاط بینابین مشخص کرد.

تعیین قابلیت پذیرش میزان خطر استقلال

۲۴- تصمیم گیرندگان استقلال باید مشخص کنند که آیا میزان خطر کنترل روی طیف خطر استقلال وضعیت پذیرفتنی دارد یا فیر. براساس این اصل زیربنایی، تصمیم گیرندگان استقلال باید قابلیت پذیرش میزان خطر کنترل ناشی از فعالیتها، روابط یا سایر شرایط خاص را ارزیابی کنند. یکی از الزامات این ارزیابی، قضاوت درباره اثر حفاظتها در حذف یا تضعیف کافی آفتهای استقلال حسابرس ناشی از فعالیتها، روابط یا سایر شرایط است.

اگر حفاظتها بی اثر است، تصمیم گیرندگان استقلال باید مشخص کنند که چه حفاظتهای جدیدی یا ترکیبی از حفاظتها خطر استقلال و احتمال آسیب پذیری بیطرفی را به میزانی پایین و پذیرفتنی تقلیل می دهد.

۲۵- با توجه به عوامل موجود در محیط فعالیت حسابرسی - مثل پرداخت حق الزحمه توسط صاحبکار - حذف کامل خطر استقلال ممکن نیست و بنابراین تصمیم گیرندگان استقلال همیشه باید به این نکته توجه کنند که بیطرفی حسابرس تا حدودی در معرض آسیب پذیری است. با این حال، با توجه به وجود آفتهای استقلال حسابرس، تصمیم گیرندگان استقلال باید میزان خطر قابل پذیرش را در سطح بسیار پایین در نظر بگیرند. تنها احتمال پایین آمدن آسیب پذیری بیطرفی با تعریف و هدف استقلال حسابرس سازگار است.

۲۶- بعضی آفتهای استقلال حسابرس ممکن است تنها افراد یا گروههای خاصی را در یک موسسه حسابرسی تحت تأثیر قرار دهد و اهمیت آنها ممکن است برای افراد و گروههای مختلف، متفاوت باشد. برای اطمینان از اینکه خطر استقلال در یک سطح پذیرفتنی پایین قرار دارد، تصمیم گیرندگان استقلال باید افراد یا گروههایی را که آفتهای استقلال بر آنها مؤثر است و همچنین اهمیت این آفتهای مشخص کنند. نقش افراد یا گروههای مختلف در حسابرسی در تعیین نوع حفاظت مناسب مؤثر است.

بررسی منافع و مخارج

۲۷- تصمیم گیرندگان استقلال باید مطمئن شوند که منافع ناشی از کاهش خطر استقلال بیش از مخارج برقراری حفاظتهای بریر است. اگر چه تشخیص و تقدیر منافع و مخارج مشکل است، اما تصمیم گیرندگان استقلال در تصمیم گیری راجع به استقلال حسابرس نباید از این موضوع غافل باشند.

۲۸- منافع استقلال حسابرس شامل کاراییها و سایر آثار مستقیم و غیر مستقیمی است که برای اشخاص مختلف به همراه دارد.

برای مثال:

الف) در مورد سرمایه گزاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، استقلال حسابرس به ایجاد اطمینان در مورد حسابرسی با کیفیت و قابلیت اتکای فرایند گزارشگری کمک می کند و سرانجام ممکن است موجب افزایش اعتماد به قابلیت اتکای این فرایند شود. این منافع به نوبه خود به بهبود تصمیمهای تخصیص منابع توسط سرمایه گزاران و سایر استفاده کنندگان و در نهایت کارایی کلی بازار سرمایه کمک می کند و نتیجه نهایی آن به نفع عموم مردم است.

ب) در مورد صاحبکار، استقلال حسابرس از طریق کاهش صرف درخواستی سرمایه گزاران و اعتبار دهندگان جهت جبران خطر تصمیم گیری نادرست به دلیل وجود تحریف با اهمیت در اطلاعات مالی، به کاهش هزینه سرمایه کمک می کند.

پ) در مورد هیئت مدیره صاحبکار، کمیته حسابرسی، مدیریت ارشد، استقلال حسابرس به ایجاد اطمینان درباره قابلیت اتکای اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت سطوح پایین تر کمک می کند.

ت) در مورد صاحبکاران و حسابسان، استقلال حسابرس ممکن است به کاهش دعاوی ناشی از واقعیات یا ادعاهای مرتبط با اطلاعات مالی غیر قابل اتکا و هزینه های مرتبط با آن کمک کند.

ث) در مورد حسابسان، موسسات حسابرسی و مرفه حسابرسی، استقلال حسابرس ممکن است اعتبار و شهرتشان را بیفزاید.

۲۹- هزینه های متفاوت حفظ استقلال حسابرس بر دوش اشخاص گوناگون است. بعضی از این هزینه ها مستقیماً مربوط به ایجاد، حفظ و تقویت حفاظتهاست مانند هزینه های کنترل کیفی مربوط به استقلال در موسسات حسابرسی و هزینه های مربوط به سیستمهای تدوین مقررات عمومی و حرفه ای برای استقلال حسابرس. حفظ استقلال هزینه های غیر مستقیمی هم دارد که گاه آثار درجه دوم یا پیامدهای ناخواسته نامیده می شود. این هزینه ها مربوط به کاهش احتمالی کیفیت حسابرسی یا سایر نتایج منفی ناشی از حفاظتهای بازدارنده یا تحدیدکننده فعالیتها و روابط حسابسان است. برای مثال، تجدید سرمایه گذاری حسابسان و روابط شغلی اعضای خانواده حسابسان با صاحبکار ممکن است جذابیت اشتغال در موسسات حسابرسی را کاهش دهد و سرانجام موجب کاهش کیفیت حسابرسی گردد. متغیرهای بسیاری (نظیر تعداد افراد شاغل در موسسه حسابرسی که حفاظتها بر آنها مؤثر است) بر هزینه های مستقیم و غیر مستقیم حفظ استقلال اثر می گذارد. استقلال حسابرس هم برای احقاق حق خود او و هم از جهت کمک به تامین منافع عمومی اهمیت دارد و در نتیجه تصمیم گیرندگان استقلال باید آثار درجه دو یا پیامدهای ناخواسته فراسوی اثر مستقیم تصمیمات آنها بر استقلال حسابرس را در نظر بگیرند.

در نظر گرفتن دیدگاههای اشخاص ذینفع برای حلاجی

موضوعات مربوط به استقلال حسابرس

۳۰- تصمیم گیرندگان استقلال باید در حلالی موضوعات مرتبط با استقلال حسابرس، دیدگاههای سرمایه گزاران و سایر اشخاص ذینفع، درستی گزارشگری

مالی را در نظر بگیرند و این موضوعات را به گونه ای حل کنند که هدف استقلال حسابرس به بهترین نحو ممکن تامین شود. مسئولیت هیئت استانداردهای استقلال برای تدوین استانداردهای استقلال حسابرسان واحدهای عمومی ایجاب می کند فرایند در نظر گرفتن دیدگاههای اشخاص ذینفع تا حدودی متفاوت از سایر تصمیم گیرندگان استقلال باشد.

۳۱- هیئت استانداردهای استقلال با توجه به مسئولیتهای بزرگی که بر عهده دارد باید سیاستهایی عملیاتی را اتخاذ کند که به مشارکت گسترده اشخاص مختلف در فرایند تدوین استاندارد بینجامد. هیئت استانداردهای استقلال با آگاهی از نظرات افراد در گروههای مختلف، نسبت به انتظارات معقول درباره استقلال حسابرس که در این چارچوب یکی از اجزای مهم تعریف و هدف استقلال حسابرس است، بینش مناسب به دست می آورد. هیئت استانداردهای استقلال برای تشخیص استانداردهای ضروری جهت حفظ استقلال حسابرس از دیدگاههای اشخاص ذینفع استفاده می کند. گزارش مؤثر تصمیمات هیئت استانداردهای حسابداری و استدلالهای پشتوانه این تصمیمات، ممکن است به افراد ذیربط این اطمینان را بدهد که رعایت تصمیمات هیئت توسط حسابرسان موجب رهایی آنها از فشارها و دیگر عوامل مخرب استقلال می شود. اصول زیربنایی تشریح شده با مسئولیتهای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری برای گردآوری اطلاعات مربوط به دیدگاههای اشخاص ذینفع درباره موضوعات استقلال حسابرس و در نظر گرفتن این دیدگاهها سازگار است. فرایند در نظر گرفتن دیدگاههای اشخاص ذینفع نافی مسئولیت هیئت برای اعمال قضاوت خود در تدوین استانداردهای استقلال نیست، به شرطی که این قضاوتها مطابق با تعریف و هدف استقلال حسابرس باشد.

۳۲- این اصل زیربنایی برای بررسی موضوعات استقلال حسابرس در غیاب استانداردها یا مقررات خاص توسط سایر تصمیم گیرندگان استقلال (غیر از هیئت استانداردهای استقلال) نیز مفید است. این اصل زیربنایی کمک می کند که این مراجع به گونه ای مناسب به نگرش اشخاص ذیربط (موکلین) نسبت به تصمیماتشان توجه داشته باشند. برای دستیابی به هدف استقلال حسابرس، همه تصمیم گیرندگان استقلال شامل هیئت استانداردهای استقلال باید نسبت به دیدگاههای سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان و سایر اشخاص ذینفع و اثر احتمالی تصمیمات آنان بر این دیدگاهها حساس باشند.

پیوست الف - تعریف واژگان

صاحبکار: واحدی که صورتهای مالی آن حسابرسی می شود
اعتبار: کیفیت اطلاعات که آن را باورپذیر می کند.

تصمیم گیرندگان استقلال: افراد، گروهها و واحدهایی که درباره موضوعات استقلال حسابرس قضاوت می کنند شامل:

هیئت استانداردهای استقلال و سایر تدوین کنندگان استانداردهای استقلال،

- موسسات حسابرسی در موارد پذیرش سیاستها و روشهای استقلال در غیاب استاندارد یا قواعد لازم،
- حسابرسان منفرد برای ارزیابی استقلال خود و تصمیمگیری مناسب هنگام رویارویی با وضعیتهایی که رهنمودهای رسمی یا سیاستهای روشنی در مورد آن وجود ندارد،
- مدیریت، کمیته حسابرسی و هیئت مدیره صاحبکار برای ایفای مسئولیت خود جهت حفظ استقلال حسابرسان،
- مراجع تدوین مقررات برای ایفای مسئولیت خود جهت حصول اطمینان از استقلال حسابرسان.

بیطرفی: در حسابرسی، توان تصمیمگیریهای بیغرضانه و بدون پیشداوری

حسابرسی با کیفیت: حسابرسی انجام شده بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی.

قابلیت اتکا: کیفیت اطلاعات برای اطمینان از اینکه اطلاعات به طور معقول عاری از اشتباه و پیشداوری است و به طور صادقانه بیانگر آن چیزی است که ادعای آن را دارد.

استفاده کنندگان: سرمایه گذاران، بستانکاران و سایر اشخاصی که در تصمیم گیریهای سرمایه گذاری، اعطای اعتبار و دیگر تصمیمات مشابه از اطلاعات مالی حسابرسی شده استفاده می کنند.

پیوست ب - تاریخچه

۳۳- هیئت استانداردهای استقلال در سال ۱۹۹۷ به منظور تدوین استانداردهای حاکم بر استقلال حسابرسان واحدهای عمومی تشکیل شد. این هیئت برای انجام وظیفه خود، ابتدا ماموریت یافت چارچوبی نظری برای استقلال حسابرس تدوین کند تا این چارچوب در آینده به عنوان مبنای تدوین استاندارد به کار گرفته شود.

۳۴- پیشنویس مقدماتی چارچوب نظری استقلال حسابرس، براساس داده های جمع آوری شده توسط یک کمیته ویژه شامل نمایندگان سرمایه گذاران، اعضای کمیته حسابرسی، نمایندگان محاکم قضایی، نمایندگان مراجع تدوین مقررات، سایر مراجع تدوین استانداردهای استقلال، اعضای حرفه حسابرسی، مدیران اجرایی و دانشگاهیان متخصص اخلاق حرفه ای، حسابداری، حسابرسی و سایر رشته های مربوط تدوین شد. یک هیئت برای ارائه رهنمودهای بیشتر و کمک به بررسی پیشنویس مقدماتی، بر این گروه ویژه نظارت داشت. پیشنویس مقدماتی در جلسات ۱۴ ژانویه و ۱۷ فوریه ۲۰۰۰ بررسی و به منظور نظرخواهی عمومی در فوریه ۲۰۰۰ منتشر شد. فرصت نظرخواهی تا ۳۱ مه ۲۰۰۰ بود. همچنین افراد و گروههای خاصی از دانشگاهیان، مراجع تدوین استاندارد و جامعه سرمایه گذاران پیشنهادات خود را به طور مستقیم ارائه کردند. ۲۲ نامه حاوی پیشنهادات دریافت شد. پس از بررسی این نامه ها، و استعانت از هیئت ناظر و کمیته ویژه این پیش نویس تدوین شد.

