



مقررات‌گذاری حرفه حسابرسی؛ چالشها و فرصتها

♦ محمد حسین جعفریان طاهری
taherimhj@gmail.com

ژوئیه ۱۳۸۸
شماره ۴۵-۴۴ بهار و تابستان ۱۳۸۸

معمولاً استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسیهای گزارشهای مالی به ندرت بررسی می‌شود، به جز در موارد ورشکستگی شرکتها که نبود بهینگی ظاهر می‌شود. قانونگذاران از بحرانهای مالی و حسابرسی برای توجیه اعمال مقررات بیشتر بر یک صنعت استفاده کرده‌اند. این رویه جای سؤال دارد، زیرا بازار آزاد توانایی تنبیه قصور حسابرسی را دارد. موضوع اصلی برای مقررات‌گذاری استقلال حسابرس این است که عوامل تهدیدکننده استقلال بیشتر ظریفند و اندازه‌گیری آنها دشوار است. معمولاً قانونگذاران بدون توجه به سازوکار بازار و هزینه و منفعت مقررات‌گذاری صنعت حسابرسی، واکنشهای شتابزده داشته‌اند که بدون پشتوانه نظری نسبت به وقوع بحرانهای اخیر در کشورهای مختلف بوده است. در این مقاله استدلال می‌شود که قانونگذاران می‌توانند با تکیه بر سازوکارهای بازار آزاد و نظام خودانتظامی حرفه و تأکید بیشتر بر اصول اخلاقی، بازار حسابرسی را مختل نکنند و موجب تحمیل هزینه‌های هنگفت هم بر حسابرس و صاحبکار و هم بر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نشوند.

اصلی تقاضا برای حسابرسی ناشی از رابطه نمایندگی بین مدیران و اداره کنندگان بنگاه (به عنوان نماینده) و تهیه کنندگان سرمایه (سهامدارن به عنوان کارفرما) است. مدیران، اطلاعات حسابداری را تهیه می‌کنند و به خاطر نقششان در سازمان خواهان کسانی هستند که از بیرون سازمان مهر تأییدی به اظهارات آنها بزنند. از این دید ارزش خدمات حسابرسی به عنوان نوعی سازوکار نظارتی مؤثر بر عملکرد مدیران است.

در فرضیه دیگر خود، والاس ارزش افزوده حسابرسی را با کاهش مخاطره اطلاعاتی پیوند داده و می‌گوید: «حسابرسی به عنوان ابزاری برای بهبود کیفیت اطلاعات مالی از ارزش بسیار زیادی برخوردار است».

هوتن و جوب (۲۰۰۳) استدلال می‌کنند که فعالیت حسابرسی از این جهت باعث کاهش مخاطره می‌شود که از نبود قطعیت اطلاعات موجود در صورتهای مالی می‌کاهد. همچنین، ارزش خدمات حسابرسی از بعد تصمیم‌گیری درون سازمانی قابل بررسی است. والاس استدلال می‌کند که انجام حسابرسی صورتهای مالی موجب بهبود کیفیت اطلاعات مورد استفاده در الگوهای تصمیم‌گیری مدیران می‌شود. حسابرسان از طریق کشف اشتباهات، ترغیب کارکنان واحد مورد رسیدگی به اعمال دقت هرچه بیشتر در تهیه مدارک مالی، بستر مناسبی را برای بهبود کیفیت داده‌های مورد نیاز الگوهای تصمیم‌گیری مدیران فراهم می‌کنند. باید بدانیم که گزارشهای مالی اساساً ادعاهای مدیریت بنگاه درباره عملکرد و وضعیت مالی آن است. حسابرس، مسئول ادعاهای اصلی نیست. بلکه گواهی‌دهی و اعتباربخشی مستقلی درباره آن ادعاها انجام می‌دهد. لذا نقش «استقلال» در این زمینه خیلی بااهمیت است و در متون حسابرسی بسیار به تحلیل آن پرداخته شده است. تعریف استقلال با ابهام همراه است. در گذشته نتوانسته‌اند از آن تعریف دقیقی به دست دهند.

بعضیها استقلال را از بعد سازمانی و عملیاتی تعریف کرده‌اند (Power, 1999) و بعضی دیگر از بعد واقعی بودن و ظاهری بودن (Mautz and Sharaf, 1961). استقلال واقعی (استقلال فکری) به عنوان خصلت درونی یا حالت فکری است که به حسابرس اجازه نمی‌دهد تحت تأثیر نفوذها و فشارهای ناشی از تضاد منافع قرار گیرد و یا پیرو فرد دیگری باشد. این نیروی درونی او را توانمند می‌سازد تا با درستی اقدام کند و بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای را به کار گیرد (Houghtin and Jubb, 2003).

موج مقرراتگذاری استقلال حسابرس و بازار حسابرسی با توجه به رسواییهای مالی در کشورهای مختلف، رو به گسترش است. حتی کشورهایی که هنوز دچار بحران جدی در بازارهای سرمایه‌شان نشده‌اند به تقلید از کشورهای بحران دیده، دست به نظارت شدید بر حرفه حسابرسی زده‌اند. رسواییهای مالی شرکتیهای مثل انرون در آمریکا، اچ‌آی‌اچ در استرالیا و پارمالات در اروپا (ایتالیا) بر مقرراتگذاری دامن زده‌اند. در ایالات متحد قانونگذاران اقدام به تصویب قانون سرینزاکسلی کرده‌اند. در استرالیا نیز مشابه قانون سرینزاکسلی، «کلرپ ۹» را تصویب کرده‌اند. در اروپا هم قانونی در این باره تصویب شد (Houghtin and Jubb, 2003)؛ (Arrunada, 2004)؛ (بستانیان، ۱۳۸۵).

گفته می‌شود که قانونگذاران در برخورد با بحرانهای مالی به طور انفعالی و پس از رویداد عمل می‌کنند (Clarke and colleagues, 2003) و زمانی استقلال حسابرس و کیفیت گزارشهای مالی و گزارشهای حسابرسی مورد توجه قرار می‌گیرد که رسواییهای مالی اتفاق افتاده باشد (Arrunada, 2004).

وقوع بحرانهای مالی در کشورهای مختلف (اچ‌آی‌اچ و وان-تل در استرالیا، انرون و ورلدکام در ایالات متحد و پارمالات در ایتالیا) گویای مشکلاتی در ساختار و عملیات فعلی حسابرسی گزارشهای مالی و چالشهای اساسی در نظام راهبری بنگاه است (Clarke and colleagues, 2003)؛ (Houghtin and Jubb, 2003). در ادامه این نوشتار قصد داریم درباره بعضی از این چالشها بحث کنیم و با توجه به ادبیات حسابرسی و فلسفه حسابرسی استدلالهایی ارائه نماییم تا بتواند در تدوین و تصویب مقررات در حوزه حرفه حسابرسی (و هر موضوع مربوط دیگر) مورد توجه قانونگذاران قرار گیرد.

کارکردهای حسابرسی

اظهار نظرهای حسابرسی، نشانه‌هایی اطلاعاتی هستند که همزمان با ارائه گزارشهای مالی منتشر می‌شوند (Houghtin and Jubb, 2003). آنها به بازار اطلاعاتی درباره شرکت می‌دهند. تمام شرکتیهای سهامی عام و برخی شرکتیهای سهامی خاص در کشورهای مختلف طبق قوانین موضوعه ملزم به ارائه آنها هستند.

ارزشهای حسابرسی برای شرکتها از چند بعد درخور بررسی است. والاس (Wallace, 1985) بیان می‌کند که یکی از عوامل

استقلال ظاهری به اجتناب از وقایع و شرایطی مربوط می‌شود که آنقدر با اهمیت هستند که یک شخص ثالث معقول و آگاه، منطقاً نتیجه‌گیری می‌کند که بی‌طرفی، درستکاری یا تردید حرفه‌ای مؤسسه به خطر افتاده است. از این تعریف مشخص است که اطمینان به درستکاری حسابرسی شکننده است.

تهدیدهای استقلال در حسابرسی اشکال گوناگونی دارند و ممکن است بسیار ظریف باشند و در بعضی مواقع شامل تعامل‌های پیچیده‌ای از حقایق و شرایط هستند.

مثالهایی از عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس چنین است:

۱- ارائه همزمان و مشترک خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی توسط یک حسابرس.

۲- استخدام کارکنان پیشین مؤسسه حسابرسی توسط صاحبکار در شرکت خود (یا برعکس).

۳- انتصاب کارکنان پیشین مؤسسه حسابرسی و به‌ویژه شریکان در سمت عضو هیئت مدیره شرکت و به‌طور اخص در کمیته حسابرسی شرکت.

۴- استخدام خویشاوندان نزدیک شریکان یا کارکنان حسابرسی.

۵- خرید اوراق بهادار شرکت صاحبکار توسط حسابرسان.

۶- تهدیدهای ناشی از ارباب: اینکه حسابرس به‌طور نامناسبی تحت تأثیر قدرت اقتصادی صاحبکاران خود قرار گیرد. مثلاً تهدید به مناقصه گذاشتن کار حسابرس توسط صاحبکار، زمانی که حسابرس با صاحبکار درباره انتخاب خط‌مشی حسابداری توافق ندارند.

بعضی از این تهدیدها بر اساس ارباب است. بعضی دیگر ناشی از بررسی کار

خویشان و بعضی دیگر ناشی از روابط صمیمانه با صاحبکار است. بعضی از این تهدیدها را می‌توان به تنهایی یا با ترکیبی از معیارهای زیر تا اندازه‌ای مدیریت کرد:

• معیارهای داخلی مؤسسه‌های حسابرسی (برای مثال تمهیدات خودنظمی داخلی و نظارت بر مالکیت اوراق بهادار در شرکت صاحبکار)،

• معیارهای تحمیل شده از سوی نهادهای حرفه‌ای حسابداری (مثل آیین رفتار حرفه‌ای)،

• معیارهای تحمیل شده از سوی ناظران بیرونی (مانند افشای اجباری دلایل تغییر حسابرس).

حسابرسی هیچ‌گونه ارزشی ندارد، مگر اینکه هم با صلاحیت (یعنی با کاربرد مهارت فنی و قضاوت حرفه‌ای) و هم مستقل از مدیریت و هیئت مدیره (که ادعاهای اصلی را انجام می‌دهند) انجام شود.

کاملاً آشکار است که یک حسابرس نالایق نخواهد توانست یک حسابرسی ارزشمند ارائه دهد. به هر حال این موضوع نیز وجود دارد که حتی اگر حسابرسی به شایستگی تمام انجام گیرد اما مستقل از مدیریت صاحبکار نباشد، افزایش ارزش ایجاد نمی‌کند؛ چرا که ممکن است افشاهای صورت گرفته با ادعاهای اولیه مدیریت، بدون احتیاج به هزینه حسابرسی برابر باشند.

تعیین حدود روشن وظایف و مسئولیتها بین مدیریت و حسابرس در عمل کاری بس دشوار است. زیرا افشاهای انجام شده در گزارشهای مالی، حاصل مجموعه‌ای از مذاکرات و سازشها بین مدیریت و حسابرس است (Hansen and Watts, 1997؛ Gibbins and Colleagues, 2003).



حسابرسان از طریق کشف اشتباهات

ترغیب کارکنان واحد مورد رسیدگی به اعمال دقت هر چه بیشتر

در تهیه مدارک مالی

بستر مناسبی را برای بهبود کیفیت داده‌های مورد نیاز

الگوهای تصمیم‌گیری مدیران

فراهم می‌کنند

استقلال حسابرسی

اگر حسابرسی بتواند مخاطره اطلاعاتی را کاهش دهد، دارای ارزش است. بایک مثال ساده، توانایی ارزش افزایی حسابرسی را نشان می‌دهیم. فرض براین است که انجام حسابرسی داوطلبانه است؛ این فرض بعداً رها می‌شود. شرکت (الف) و شرکت (ب) دو واحد تجاری مشغول به کار در یک صنعت‌اند. آنها کیفیت یکسانی از مدیریت، تنوع ریسک، ویژگیهای یکسان جریان نقدی، داراییها و بدهیها دارند. همچنین، برحسب شکل (ظاهر) اساسی اقتصادی، هر دو مشابه‌اند و دارای چشم‌انداز و پیش‌بینی‌های یکسانی برای آینده هستند.

حسابرس ۱ که داری شایستگیهای خیلی بالا و از مدیریت شرکت مستقل است، شرکت (الف) را حسابرسی می‌کند. شرکت (ب) حسابرسی نمی‌شود. سؤال این است: اگر هر دو شرکت در این موقعیت فرضی در بورس اوراق بهادار ثبت‌نام می‌شدند، کدام شرکت دارای قیمت سهم بالاتری بود؟ جواب ساده است: شرکت (الف). شرکت (الف) قیمت سهم بالاتری خواهد داشت زیرا حسابرسی حسابها مخاطره اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و درباره کیفیت اطلاعاتی که شرکت کنندگان در بازار در حال استفاده از آنها هستند، به بازار اطمینان بیشتری می‌دهد. با فرض ثابت بودن بقیه شرایط، کاهش مخاطره اطلاعاتی منجر به افزایش قیمت سهام می‌شود. حال فرض کنید که انجام حسابرسی اجباری باشد و حد پایینی برای کیفیت حسابرسی وجود دارد. با این ترتیب، طیفی از کیفیت حسابرسی وجود دارد. این تغییرپذیری می‌تواند اشکال متفاوتی (مهارت منطقه‌ای، دانش خاص یک صنعت و...) داشته باشد.

اما منجر به کیفیتهای متفاوتی از حسابرسی می‌شود. در مثال قبل داشتیم که شرکت (الف) توسط حسابرسی که دارای شرایط درخور ملاحظه‌ای از شایستگی بود (مثلاً تخصص بالای صنعت، فنهای عالی حسابرسی و کارکنان توانمند) حسابرسی می‌شد. از سوی دیگر یک مؤسسه حسابرسی کوچک محلی که هنوز از تکنیکهای حسابرسی دهه ۱۹۶۰ استفاده می‌کند و همچنین از نظر مقیاس و حوزه عملیات کوچک است، شرکت (ب) را حسابرسی می‌کند. نتیجه اینکه قیمت سهام شرکت (الف) در سطح بالاتری از قیمت سهام شرکت (ب) معامله خواهد شد.

در بازار پذیرفته شده است که سطوح متفاوتی از کیفیت حسابرسی وجود دارد و پژوهشها یافته‌اند که درعوض، بعضی حسابرسان به خاطر حفظ کیفیت حسابرسی، بویژه در حوزه صلاحیت حسابرسی، سطح دستمزد بیشتری نسبت به دیگران دریافت می‌کنند. (Craswell and Colleagues, 1995). بعضی شواهد نیز به بررسی اختلاف کیفیت ناشی از وجود یا نبود استقلال می‌پردازند. به‌طور کلی نتایج پژوهشی این مطالعات نامشخص است. بعضی از پژوهشگران بیان می‌کنند که استقلال حسابرس هیچ‌گونه اثر کیفی ندارد. درحالی که برخی دیگر می‌گویند که ممکن است اختلافات کیفی وجود داشته باشد (Klienman and Colleagues, 1998)، (Ramsy, 2001).

هوتن و جوب (۲۰۰۳) استدلال می‌کنند که دلیل نامشخص و محدود بودن شواهد و نتایج پژوهشهای انجام گرفته درباره استقلال، ناشی از سختی در شناسایی مستقیم و معتبر سطوح



در بازار پذیرفته شده است که سطوح متفاوتی از کیفیت حسابرسی وجود دارد

و پژوهشها یافته‌اند که درعوض

بعضی حسابرسان به خاطر حفظ کیفیت حسابرسی

بویژه در حوزه صلاحیت حسابرسی

سطح دستمزد بیشتری نسبت به دیگران دریافت می‌کنند



اصولی کیفیت حسابرسی که ایراد شد سخت می شود. برخلاف خرید خیلی از کالاها، حسابرسی کالایی نیست که بتوان خریدار را از پیش مشاهده (تعیین) کرد. بعضیها به خدمات حسابرسی به عنوان یک «کالای آزمون (تجربه)» اشاره کرده اند (Craswell and Francis, 1999). یعنی اینکه حسابرسی خدمتی است که نمی تواند مثل خیلی از محصولات فیزیکی (یا مشهود) آزمون شود. درحقیقت حسابرسی خدمتی است که به سادگی برحسب کیفیت و بر اساس یک مبنای موقتی شناخته می شود. ما به طور مرتب مشاهده می کنیم که کیفیت ضعیف حسابرسی (قصور حسابرسی) به خوبی بعد از رویداد کشف می شود. درعوض، حتی بعد از اینکه خریداری می شود، ممکن است سخت باشد که به طور کامل همه ابعاد کیفی محصول خریداری شده را نسبت به شرایط افراطی (مثل قصور مؤسسه) بشناسیم. این بیشتر به خاطر کیفیت حسابرسی است که مشاهده آن درمقایسه با آنهایی که کاملاً درگیرند، سخت است. این مسئله معمولاً در هر کار حرفه ای که افرادی از طرفی مأمور انجام آن کار هستند، به

استقلال و اندازه گیری آن است، که این دو مورد به تعریف دقیق استقلال برمی گردد که هنوز مبهم است. آنها بیان می کنند که فقط شاخصهای خام در این باره برای پژوهش تجربی در دسترس است. کیفیت حسابرسی به دو جزء صلاحیت و استقلال بستگی دارد (Houghtin and Jubb, 2003). هرکدام برای اینکه حسابرسی دارای ارزش باشد لازم است، ولی کافی نیست. شواهد زیادی وجود دارد که مؤسسه های حسابرسی در رابطه با صلاحیت سخت رقابت می کنند. آنها مهارت و شناخت از صنعت را توسعه می دهند (Gramling and Ston, 2001) و از فنون پیشرفته حسابرسی استفاده می کنند (Bowrin, 1998). همچنین، شواهد محکمی وجود دارد که مؤسسه های حسابرسی درباره قیمت رقابت می کنند (Menon and Williams, 2001)، (Craswell, 1992). با این حال، مشکل اصلی این است که تا این اواخر، هیچ گونه شواهدی مبنی بر اینکه مؤسسه های حسابرسی در رابطه با استقلال رقابت کنند، وجود ندارد. مشکل مضاعف این است که وقتی به سراغ تک تک موارد می رویم، بررسی مستقیم و همزمان وجود و میزان دو عنصر

خوبی مشاهده شدنی است (مسئله ناهمسانی اطلاعات در نظریه نمایندگی-جنسن و مکلینگ، ۱۹۷۶). این مسئله نیز شامل افراد مشخص در وظیفه گزارشگری مالی درون شرکت صاحبکار می‌شود. عموماً، حداقل در گذشته، اعضای هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و سهامداران این پیش فرض را داشته‌اند که مؤسسه‌های حسابرسی مستقل‌اند. به ویژه گروه‌های ذینفع یادشده این حقیقت را برداشت می‌کردند که حسابرس به نفع صاحبکار نهایی، یعنی سهامداران عمل می‌کند. همان‌طور که مشاهده شده است، اگر این اطمینان از دست برود، گروه‌های ذینفع نسبت به کیفیت حسابرسی تردید خواهند داشت و در نتیجه ارزش‌های حسابرسی کاهش خواهد یافت. علاوه بر آن، بازار هم نسبت به مؤسسه حسابرسی و هم نسبت به شرکت‌های حسابرسی شونده توسط چنین مؤسسه «غیرمستقلی»، عکس‌العمل نشان خواهد داد. مؤسسه‌های حسابرسی همیشه گلایه داشته‌اند که در زمان وقوع ورشکستگی شرکت صاحبکار، مقصر شناخته می‌شوند. حسابرسی ضعیف، بندرت باعث ورشکستگی کسب‌وکار می‌شود. به احتمال بیشتر، این نبود مدیریت لایق و مؤثر است که باعث ورشکستگی می‌شود. با این حال، مؤسسه‌های حسابرسی درگیر دادخواهی در تعداد زیادی از ورشکستگی‌های شرکت‌ها هستند، دست کم آنها که متحمل زیان‌های اقتصادی بااهمیتی می‌شوند سهام‌شرکت‌های عموم مردم معامله می‌شوند (Houghtin and Colleagues, 2002). شاید دلیل اقامه دعوی علیه حسابرسان بعد از ورشکستگی شرکت‌ها توجه همه به کیفیت حسابرسی است. جایی که یک شرکت موفق، به ارائه سود گزارش شده برای سهامدارانش ادامه می‌دهد و فرصت استخدامی برای کارکنان ایجاد می‌کند (امنیت شغلی در شرکت)، احتیاج کمی به بررسی سرسختانه و مستقل حسابرسی وجود دارد. با این حال، در شرایط ناخوشایند، انگیزه‌هایی برای بررسی دقیق کیفیت حسابرسی مبنی بر مستقل و یا شایسته بودن، و رسیدن به تصمیمی که حداقل بعضی از آسیب‌های متحمل شده توسط شرکت ورشکسته را بتوان به حسابرسی ضعیف نسبت داد، وجود دارد.

نظارت بر استقلال حسابرسی

بسیاری استدلال می‌کنند که روش بهینه در ارتباط با مباحث اخیر در حسابرسی، گسترش دامنه مقررات قانونی و نظارت شدیدتر و اساسی‌تر بر حسابرسی است (Davis and Colleagues, 2000). با این حال، استفاده از نظارت بیرونی برای کنترل استقلال حسابرس با چالش‌های کارایی، اثربخشی و تمامیت محدود

خواهد شد. این احتمال وجود دارد که با اعمال نظارت بیرونی فزاینده، اضطراب عمومی در کوتاه‌مدت آرام گیرد، اما این امر به هدف نهایی بهبود استقلال حسابرس کمک نخواهد کرد (Houghtin and Jubb, 2003).

آرونادا (۲۰۰۴) معتقد است که اگر دولت‌ها بخواهند بازار به خوبی کار کند، باید در برابر تحریکات توده‌گرایی (مردم باورانه) که در بیشتر بحرانها پدید می‌آید، مقاومت کنند.

کارایی در مقرر ات‌گذاری: بهنگام بودن

مقرر ات‌گذاری استقلال حسابرسی ممکن است پرهزینه و ناکارآمد باشد (Arrunada, 2004; Farger and Colleagues, 2001). چنانچه بیانیه‌های اخلاقی حرفه اعلام می‌کنند، پرهیز از عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس خیلی بهتر از درگیر بودن با آنها است. معمولاً، نهادها ی نظارتی بیرونی زمانی مؤسسه حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهند که آن مؤسسه درگیر یکی از عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس شده باشد. یعنی سازوکارهای نظارتی تهدیدهای استقلال را بعد از رویداد شناسایی می‌کنند، جایی که پیامدهای اقتصادی زیان‌آوری به وقوع پیوسته است. این سازوکار نه به کارایی بازار کمک می‌کند و نه ارزشی برای شرکت حسابرسی شونده و حسابرس فراهم می‌آورد. به علت ماهیت پیچیده استقلال حسابرسی، عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسی خیلی ظریف‌اند به همین دلیل اندازه‌گیری و بررسی موشکافانه آن مشکل می‌نماید (Houghtin and Jubb, 2003). طبق آمار، هزینه اجرای کامل قانون سربینز اکسلی برای شرکت‌های بورسی حدود ۷ میلیارد دلار در سال تخمین زده شده است. هزینه اجرای فقط بخش ۴۰۴ آن که مدیران را ملزم به سازماندهی و ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی می‌کند و حسابرسان اثربخشی آنها را بررسی می‌کنند، یک درصد سود مؤسسه‌هاست. برای اینکه مؤسسه‌ها بتوانند این امر را انجام دهند، حق الزحمه‌های درخواستی ۲۵ تا ۳۳ درصد افزایش داشته که انتظار می‌رود تا ۳۵ درصد دیگر افزایش یابد (بستانیان، ۱۳۸۵؛ Arrunada, 2004). با تأکید بر فرایند شهادت‌دهی حسابرسی و تأکید اخص بر عنصر اصلی آن یعنی شناخت از واحد مورد رسیدگی، مقرر ات‌گذاری عرضه خدمات حسابرسی را پرهزینه ساخته و باعث افزایش ریسک حسابرسی برای مؤسسه‌های حسابرسی و کاهش کیفیت

حسابرسی خواهد شد.

اثر بخشی در مقرراتگذاری: تعریف و توصیف عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسی

شناسایی، بررسی و ارزیابی همه عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس، مشکل می‌باشد. شاید آسان‌ترین تهدید قابل مشاهده، عرضه مشترک خدمات حسابرسی (اطمینان بخشی و گواهی دهی) و خدمات غیر حسابرسی باشد. در مواردی که حسابرس کار خود را بخواهد بررسی کند یا ارزش خدمات غیر حسابرسی آنقدر با اهمیت باشد که او را از نظر اقتصادی وابسته به صاحبکار کند، ممکن است درباره استقلالش ابهاماتی ایجاد گردد.

قانون سربینز اکسلی (۲۰۰۲) عرضه انواع مشخصی

از خدمات غیر حسابرسی را منع کرده است.

قانونگذار استرالیایی با تصویب کلرپ

۹، یک روش میانه‌رو را برگزیده

و عرضه خدمات غیر حسابرسی

را منع نمی‌کند، ولی شرکتها

را ملزم به افشای مقادیر

پولی خدمات غیر حسابرسی

خریداری شده از حساب‌برسان

برحسب انواع آن خدمات

می‌کند. همچنین، تصمیم

خرید خدمات غیر حسابرسی

از حسابرس را به عهده کمیته

حسابرسی قرار می‌دهد. مقررات

محدودکننده یا منع‌کننده خدمات غیر

حسابرسی مشکل اساسی نبود استقلال را حل

نخواهند کرد. با توجه به قانون سربینز اکسلی (۲۰۰۲) می‌توان

شماری از خدمات غیر حسابرسی منع شده را زیر طبقه خدمات

حسابرسی قرار داد. این کار، دو اثر دارد:

۱- به مؤسسه حسابرسی امکان را می‌دهد که خدمات منع شده را

تحت عنوان خدمات اطمینان بخشی انجام دهد.

۲- حق الزحمه حسابرس افزایش یابد که برای شخص ناآگاه یا حتی

آگاه، ممکن است این گونه به نظر رسد که کیفیت حسابرسی ارتقا

یافته است.

مورد درخور توجه دیگر این است که عرضه خدمات غیر حسابرسی

را به نسبتی از حق الزحمه حسابرسی محدود می‌کند. برای مثال اگر طبق قانون گفته شود عرضه خدمات غیر حسابرسی ۵۰ درصد خدمات حسابرسی باشد، این سؤال مطرح می‌شود که اگر برای شرکتی این نسبت به ۴۹/۹ درصد رسید، صرف نظر از موضوعهای کیفی آیا واقعاً تهدیدی برای استقلال حسابرس نیست؟ تهدیدی که به نظر می‌رسد از بقیه مهمتر باشد و در قانون از آن صحبتی نشده است، وجود مدیران مشترک در هیئت مدیره شرکتهاست.

حسابرس ممکن است به خاطر اینکه کار حسابرسی سایر شرکتها را که مدیر مشترک عضو هیئت مدیره آنها است از دست ندهد، تسلیم خواسته‌های مدیریت شرکت صاحبکاری شود که با آن اختلافهای اساسی دارد. بنابراین، جایی که مدیری عضو هیئت مدیره چندین شرکت است و حسابرسی آنها بر عهده یک مؤسسه است، وابستگی مالی بیشتر پدیدار می‌شود. به ویژه،

هنگامی که مقررات درباره استقلال حسابرس

(قانون سربینز اکسلی در امریکا و کلرپ ۹

در استرالیا) مقرر می‌دارد که اعضای

کمیته حسابرسی شرکتها بوری

باید حتماً غیر موظف بوده و یکی از

آنها تخصصهای حسابداری داشته

باشد، وقوع وجود مدیر مشترک را

تشدید می‌کند.

تمامیت در مقرراتگذاری: تهدیدهای نوظهور

اگر بتوانیم همه عوامل تهدیدکننده استقلال

حسابرس را شناسایی، تعریف و بررسی کنیم (تا

سپس بتوانیم آنها را از طریق مقررات نظارت کنیم) به خاطر

ماهیت پیچیده و مبهم استقلال و عواملی که آن را تشکیل می‌دهند،

تهدیدها در طی ادوار تغییر کرده و جای خود را به تهدیدهای جدید

می‌دهند. به همین سبب است که پس از مدتی، قوانین وضع شده

در این حوزه (و حوزه‌های مشابه) کارایی و اثربخشی خود را از دست

می‌دهند. برای مثال تا یک دهه قبل، عرضه مشترک خدمات

حسابرسی و غیر حسابرسی (به طور همزمان) به عنوان عامل تهدید

کننده استقلال حسابرس تصور نمی‌شد.

در ادامه نوشتار سعی می‌شود با تمرکز بر دو موضوع مهم

در حوزه مقرراتگذاری حرفه حسابرسی یعنی عرضه مشترک خدمات



غیرحسابرسی و حسابرسی و تغییر ادواری حسابرس، شواهدی درخصوص مزایا و معایب آنها ارائه شود.

عرضه مشترک (همزمان) خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی

همه مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ به طور سنتی همراه با ارائه خدمات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی را به صاحبکارانشان عرضه می‌کنند. گفته می‌شود که فرایند حسابرسی به مثابه خط تولید پیشرفته‌ای است که علاوه بر محصول اصلی، محصولات مشترک و دستاوردهای فرعی نیز ارائه می‌دهد (Wallace, 1985). هم حسابرسان و هم مدیریت صاحبکار، علاقه‌مند به استفاده از سایر خدمات به دست آمده از این فرایند هستند. چراکه ویژگی‌های این محصولات مثل ویژگی‌های محصولات مشترک و فرعی در شرکت‌های تولیدی است. لذا، بخشی از بهای تمام شده انواع خدمات، جزئی از هزینه‌های مشترک در فرایند است. بنابراین چنین وضعیتی موجب می‌شود هزینه ارائه خدمات مکمل از سوی حسابرس در جریان انجام حسابرسی، به مراتب کمتر از حالتی باشد که این خدمات از سوی شخصی غیر از حسابرس ارائه می‌شود. رسیدگی به منصفانه بودن صورتهای مالی و اظهار نظر در این خصوص، موجب می‌شود حسابرس شناخت مناسبی از فعالیتها و فرایندهای کسب و کار صاحبکار به دست آورد. دستیابی به این شناخت، فرایند برنامه‌ریزی خیلی از خدمات دیگر به صاحبکار مثل خدمات مالیاتی، ارزشیابی سهام، مشاوره سیستم و غیره را تسهیل می‌کند. تمام این موضوعها حاکی از این است که صرفه‌های اقتصادی زیادی هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس درخصوص سایر خدمات حسابرسی وجود دارد. از سوی دیگر، ارائه خدمات غیرحسابرسی ممکن است استقلال حسابرس را خدشه‌دار کند. از این رو، تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات نسبت به ارائه چنین خدماتی از سوی حسابرس توجه ویژه‌ای دارند. خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس، ارزش نظارتی حسابرسی و ارزش اطلاعاتی صورتهای مالی حسابرسی شده را به طور همزمان کاهش می‌دهد. به همین ترتیب، در چنین شرایطی ارزش بیمه‌ای حسابرسی اجرا شده به وسیله حسابرس فاقد استقلال، مورد تردید قرار می‌گیرد (Wallace, 1985). اما شواهد اندکی درباره خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس در نتیجه ارائه خدمات غیرحسابرسی در دست است. بیشتر پژوهشگران در حوزه بررسی استقلال حسابرس، شواهدی

مبنی بر به خطر نیفتادن استقلال حسابرس در نتیجه ارائه خدمات غیرحسابرسی ارائه کرده‌اند. همچنین آن شواهد نشان می‌دهند که ارائه آن خدمات باعث شناخت بیشتر از فعالیت صاحبکار شده و صرفه اقتصادی بسیاری را به ارمغان می‌آورد (Wallace, 1985). تحقیقات نشان می‌دهد که ارائه خدمات غیرحسابرسی باعث شناخت بیشتر از محیط صاحبکار شده و این شناخت هنگامی انتقال می‌یابد که همان حسابرس که خدمات حسابرسی ارائه می‌دهد، خدمات غیرحسابرسی را نیز انجام دهد. در نتیجه، این امر منجر به افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی می‌شود (Simunic, 1984); (Houghtin and Jubb, 2003); (Beck and Colleagues, 1988). همچنین رایان و همکاران (۲۰۰۱) استدلال می‌کنند که محدود کردن خدمات غیرحسابرسی می‌تواند حسابرسان را از کسب سرمایه شناخت کار باز دارد و در نتیجه رقابت‌های حسابرسی کاهش یافته و کیفیت حسابرسی پایین می‌آید.

یکی از حوزه‌هایی که تحت تأثیر مقررات استقلال حسابرسی قرار می‌گیرد، قضاوت حرفه‌ای حسابرس است (Arrunada, 2004). طرفداران خدمات غیرحسابرسی استدلال می‌کنند که ارائه این گونه خدمات اساساً به استقلال حسابرس آسیب نمی‌رساند و در واقع می‌تواند قضاوت حرفه‌ای را از طریق افزایش آشنایی و شناخت از واحد مورد رسیدگی به ویژه در رابطه با حوزه‌هایی مثل داراییهای نامشهود از طریق استفاده کار از متخصصان، ارتقا دهد (Gaver and Gaver, 2003); (CICA, 1995).

هوتن و جوب (۲۰۰۳) با تحلیل تطبیقی قانون سرینزاکسلی و کلرپ ۹ به هزینه‌های تحمیل شده از سوی مقررات بر بازار حسابرسی صحنه گذاشته و روش میان‌رو استرالیایی را مناسب می‌دانند. زیرا کلرپ ۹ ارائه این گونه خدمات را منع نکرده و تنها شرکتها را ملزم به افشای بیشتر درباره مبلغ و ماهیت این گونه خدمات می‌نماید. در ضمن کمیته حسابرسی نیز باید ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرس را تصویب کند. آنها معتقدند که مقرراتگذاران باید در تدوین مقررات، همه هزینه‌ها و مزایای این کار را بررسی و سپس اقدام کنند. آنها بیان می‌کنند که مزایای عرضه خدمات غیرحسابرسی همزمان با خدمات حسابرسی درجایی که ابهامی درباره استقلال حسابرس وجود نداشته باشد، بیشتر از هزینه‌های آن است.

گفته می‌شود که درباره استقلال حسابرس، روش بهتر آن است که اطلاعات درباره رابطه حسابرس و صاحبکار به طور کامل در صورتهای

که حسابرس ممکن است با صاحبکار سازگار (هم نوا) شده باشد (Shockley, 1982). ماتز و شرف (۱۹۶۱) هشدار می‌دهند که 'بزرگترین تهدید برای استقلال، فرسایش آهسته، تدریجی و تقریباً اتفاقی بی‌تفاوتی نسبت به درستکاری حسابرس است'. برخی پژوهشگران استدلال می‌کنند که طول دوره تصدی رابطه مستقیمی با ارائه خدمات غیرحسابرسی دارد. هر قدر میزان ارائه خدمات غیرحسابرسی بیشتر باشد، تغییرپذیری تصدی‌گری حسابرس کاهش می‌یابد (Teoh and Lim, 1996)؛ (Beck and Colleagues, 1998)

همچنین دیویس و همکاران (۲۰۰۰) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس، استقلال حسابرس و مدیریت سود پرداختند. آنها رابطه مستقیمی بین دوره تصدی، اقلام تعهدی اختیاری و رابطه بین تصدی حسابرس و اشتباهات پیش‌بینی یافتند. آنها معتقدند که تصمیم کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا برای مقررانگذاری استقلال حسابرس، صحیح است.

شاکلی (۱۹۸۲) فرض خود مبنی بر افزایش برداشته‌ها نسبت به استقلال تضعیف شده حسابرس به هنگام دوره تصدی بیش از ۵ سال را آزمود، و مشاهده کرد که درکل، تأثیر تصدی‌گری بااهمیت نیست. مطالعه دیگر از گروه‌های حسابدار رسمی و تحلیلگران مالی این نتیجه را تأیید کرد (Knap, 1991).

این احتمال وجود دارد که اقدام نظارتی مقررانگذاران در این باره، موجب بروز پیامدهای منفی درباره کیفیت کلی حسابرسی و در نتیجه آسیب رساندن به وضعیت سهامداران شود (Arrunada and Paz-Ares, 1997)؛ (Catanach and Walker, 1999).

تغییر ادواری حسابرس به دو جزء اساسی کیفیت لطمه وارد می‌کند. صلاحیت فنی حسابرسی (یعنی توانایی‌اش در کشف سوء جریانها در صورت‌های مالی) با تعداد بیشماری از حسابرسی‌های نخستین و درجه کمتری از تخصص مختل می‌شود (بستانیان، ۱۳۸۵)، (Arrunada, 2004). همچنین صرف تغییر ادواری حسابرس موجب بهبود استقلال نمی‌شود، بلکه به آن لطمه می‌زند. چنانچه قانون، هزینه حسابرسی را برای گزارش‌دهی مستقل بودن کاهش می‌دهد، همچنین هزینه مورد انتظار گزارش نکردن و وابسته بودن را نیز کاهش می‌دهد (Houghtin and Jubb, 2003). (Arrunada, 2004).

هوتن و جوب (۲۰۰۳) با تحلیل تطبیقی قانون سربینزاکسلی (۲۰۰۲) و کلرپ ۹ نکاتی را به شرح زیر درخصوص ناکارایی و اثربخشی این قوانین درباره تغییر ادواری حسابرس بیان می‌کنند:

مالی و گزارش‌های مختلف افشا شود تا استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی و حسابرسی، خود بر اساس آنها تصمیم بگیرند که آیا استقلال حسابرس درخطر است یا خیر (Houghtin and Jubb, 2003).

گفته می‌شود که ارائه خدمات غیرحسابرسی، باعث وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار شده و استقلال او را به خطر می‌اندازد (Wines, 1994). عبدالخالق (۱۹۹۰) با استفاده از یک روش تحقیق پیمایشی نتیجه گرفت که ارائه خدمات غیرحسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر ندارد.

پیامدهای اقتصادی بااهمیت ممنوعیت عرضه مشترک (همزمان)

ممنوعیت عرضه مشترک خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی، می‌تواند سه پیامد اقتصادی بااهمیت منفی داشته باشد (Houghtin and Jubb, 2003):

۱- کناره‌گیری مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ و باکیفیت از بازار خدمات حسابرسی و گرفتن جای آنها از طرف مؤسسه‌های حسابرسی باکیفیت پایین.

۲- از دست دادن پرسنل متخصص و ماهر در زمینه‌های مختلف، مثل خدمات اکچوئری و مشاوره سیستم‌های اطلاعاتی توسط مؤسسه حسابرسی.

۳- به وجود آمدن تضاد منافع بین مؤسسه‌های حسابرسی و مؤسسه‌های حرفه‌ای ارائه دهنده خدمات خاص (مثل مؤسسه‌های بیمه‌ای بزرگ، مؤسسه‌های سیستم‌های اطلاعاتی) در استخدام متخصصان (دسترسى نداشتن مؤسسه‌های حسابرسی به متخصصان جهت استخدام موقت)

تغییر ادواری مؤسسه‌های حسابرسی

تغییر ادواری مؤسسه حسابرسی، هزینه‌ها را افزایش می‌دهد و کیفیت را پایین می‌آورد. چرا که تغییر حسابرسان باعث می‌شود شناختی که حسابرس از واحد اقتصادی کسب کرده با وی برود و حسابرس جدید هزینه‌های زیادی از این بابت تحمیل شود. شواهد پژوهش در این باره بیشتر به سمت دوره تصدی حسابرس سنگینی می‌کند. رایت (۱۹۸۳) در یک پژوهش آزمایشگاهی به بررسی دوره تصدی و نوع گزارش پرداخت. او رابطه‌ای (که از نظر آماری بااهمیت نبود) بین نوع گزارش و دوره تصدی یافت. نظریه پردازان فرض کرده‌اند که با افزایش دوره تصدی، برداشته‌هایی به وجود می‌آید

۱- تقریباً در کل دنیا پذیرفته شده که سال اول و دوم یک کار حسابرسی به صرفه نیست (Latham, et al., 1998). بدین ترتیب، تغییر ادواری حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد و این کار در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ دنیا مشکل و غیر بهینه است.

۲- پیامد دیگر این است که مؤسسه‌های حسابرسی جهت پیشینه‌سازی سودشان، حداقل کار را (طبق استاندارد های حرفه‌ای) انجام خواهند داد.

۳- پیامد دیگر آن است که مؤسسه‌های حسابرسی در طی دوره حسابرسی سعی می‌کنند روابط خوبی با صاحبکار داشته باشند تا بعد از آن دوره، خدمات غیر حسابرسی صاحبکار را به عهده گیرند. این خود می‌تواند استقلال حسابرس را تهدید کند.

۴- اگر تغییر ادواری حسابرس همراه با ممنوعیت خدمات غیر حسابرسی باشد مورد زیر را در نظر بگیرید:

شرکت آلفا مؤسسه (الف) را برای انجام حسابرسی به مبلغ یک میلیون ریال استخدام می‌کند، همچنین مؤسسه (ب) را برای کار مالیاتی به مبلغ دو میلیون ریال به کار می‌گیرد. مؤسسه (ث) را برای کار حسابرسی داخلی به مبلغ ۱۰۷ میلیون ریال استخدام می‌کند و مؤسسه (پ) کار مشاوره سیستم‌های اطلاعاتی را انجام می‌دهد (۱۰۵ میلیون ریال). در نیایی که فقط چهار مؤسسه حسابرسی وجود دارد که معیارهای لازم برای انجام حسابرسی را دارند، کدام مؤسسه (ب، پ، ث) از کار مشاوره‌اش برای انجام کار حسابرسی، با

اولین تغییر (چرخش) چشم می‌پوشد؟

۵- زمانی را تصور کنید که مؤسسه حسابرسی به خاطر حسابرسی شرکت صاحبکار، مجبور به تأسیس دفتری در شهری دیگر شود، آیا حسابرس با علم به تغییر ادواری بعد از چند سال اقدام به این کار خواهد کرد؟

خلاصه و نتیجه‌گیری

استقلال حسابرس، سنگ بنای خدمات شهادت‌دهی است. اگر حسابرس مستقل نباشد، اظهار نظر حرفه‌ای او هیچ‌گونه ارزشی برای استفاده‌کنندگان نخواهد داشت. هنگامی این عنصر مورد توجه دیگران قرار گرفته که رسوایی‌های مالی اتفاق افتاده است (مثل سقوط ای‌آی‌اچ در استرالیا و انرون در آمریکا و پارمالات در ایتالیا). چنین استدلال می‌شود که سقوط شرکتها به خاطر قصور حسابرسی است، در صورتی که می‌تواند این گونه نباشد.

باتوجه به شواهد ارائه شده، مقرراتگذاری استقلال حسابرسی کاری دشوار است و نمی‌توان به راحتی تهدیدهای استقلال حسابرس را شناسایی کرد و مورد بررسی قرار داد.

اگر بخواهیم هزینه‌های اضافی ناشی از مقرراتگذاری بر بازیگران عرصه بازار تحمیل نشود باید تصمیم‌گیری درباره این موضوع را به عهده آنها بگذاریم. این کار می‌تواند با افشای شفافتر و کاملتر درباره خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی انجام شود (Arrunada, 2004; Houghtin and Jubb, 2003).



قانونگذاران می‌توانند با تکیه بر سازوکارهای

بازار آزاد و نظام خودانتظامی حرفه و تأکید بیشتر بر اصول اخلاقی

بازار حسابرسی را مختل نکنند

و موجب تحمیل هزینه‌های هنگفتی بر حسابرس و صاحبکار

و هم بر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نشوند

• حساس یگانه، یحیی، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۸۴

• Abdel-khalik A.R., **The Jointness of Audit Fees and Demand for MAS: A Self-selection Analysis**, Contemporary Accounting Research, 1990

• Arruñada Benito, **Audit Failure and the Crisis of Auditing**, European Business Organization Law Review, Vol. 5, No. 4, 2004, pp. 635-43

• Arruñada, Benito and Cándido Paz-Ares, **Mandatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination**, International Review of Law and Economics, 17: 31-61, 1997

• Beck PJ, TJ Frecka, I Solomon **A Model of the Market for MAS and Audit Services: Knowledge Spillovers and Auditor-auditee Bonding**, Journal of Accounting Literature, 1988

• Beck, P. J., T. J. Frecka, and I. Solomon, **An Empirical Analysis of the Relationship Between MAS Involvement and Auditor Tenure: Implications for Auditor Independence**, Journal of Accounting Literature, 7:65-84, 1988

• Bowrin, Anthony R., **Review and Synthesis of Audit Structure Literature**, Journal of Accounting Literature, 17:40-71, 1998

• Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), **Professional Judgment and the Auditor**, CICA Research Report, Toronto, Canada, 1995

• Catanach, A. H., J.R., and P. L. Walker, **The International Debate over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework**, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 8(1):43-66, 1999

• Clarke, Frank I., G. W. Dean, and K. G. Oliver, **Corporate Collapse: Accounting, Regulatory and Ethical Failure**, 2nd ed., Cambridge: Cambridge University Press, 2003

• Cohen, J. and G. Trompeter, **An Examination of Factors Affecting Audit Practice Development**, Contemporary Accounting Research, 15(4):481-504, 1998

• Craswell, A., and J. R. Francis, **Pricing Initial Audit Engagements: A Test of Competing Theories**, Accounting Review, 74(2): 201-16, 1999

• Craswell, A. T., J.R. Francis, and S. L. Taylor, **Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations**, Journal of Accounting and Economics, 20:297-322, 1995

• Craswell, Allen, **Audit Pricing in Australia 1980-1989**, Australian Accounting Review, 1(3):28-33, 1992

• Davis L.R., B.Soo, G.Trompeter, **Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management**, Working Paper,

برای اینکه مقررات اضافی بر مؤسسات تحمیل نشود بهتر است که مؤسسات درباره استقلالشان باهم یک حالت رقابتی داشته باشند. توجه قانونگذاران باید هنگام تدوین مقررات به عوامل اصلی تقاضا برای حسابرسی مستقل توجه کنند. والاس (۱۹۸۵) بیان می‌کند که عوامل اصلی تقاضا ناشی از رابطه نمایندگی بین مدیران و اداره کنندگان سازمان و تهیه‌کنندگان سرمایه است. مدیران، اطلاعات حسابداری را تهیه می‌کنند و به خاطر نقششان در سازمان، خواهان کسی هستند که از بیرون سازمان مهر تأییدی بر اظهارات آنها بزند. همچنین مدیران، به خاطر استفاده از اطلاعات در فرایندهای تصمیم‌گیری و کنترل داخلی، خواستار حسابرسی مستقل می‌باشند. بنابراین تقاضا برای یک سازوکار تأیید برون‌سازمانی ایجاد می‌شود، سازوکاری که تا اندازه‌ای قابلیت اتکا و اطمینان را به اطلاعات حسابداری می‌دهد. در بحرانهای مالی اخیر، گروه‌های مختلف (قانونگذاران، دولت، اتحادیه‌های کارگری، سرمایه‌گذاران و...) سعی کرده‌اند که فعالیت حسابرسی را به‌طور مستقیم و یا از طریق سیاستها و مقررات، تحت تأثیر قرار دهند. این گروه‌ها دارای منافع متضادی هستند، لذا موجب بروز ریسک غیرضروری می‌شوند که ارزش واقعی حسابرسی در شکل قراردادی‌اش را کاهش می‌دهد. با این ترتیب، تحمیل مقررات بر حسابرسی مستقل، روند کار را از مسیر طبیعی خارج کرده است. حسابرس و صاحبکار، در مسیر جدید به دنبال منافع خویش‌اند و سعی می‌کنند تا به گونه‌ای خردمندانه منافع خود را حداکثر سازند. لذا کیفیت حسابرسی پایین آمده و استفاده‌کنندگان که بر مبنای این گزارشها تصمیم‌گیری می‌کنند، متحمل زیانهای بیشتری خواهند شد. در این مقاله، پیشنهاد می‌شود که قانونگذاران می‌توانند با تکیه بر سازوکارهای بازار آزاد و نظام خودانتظامی حرفه و تأکید بیشتر بر اصول اخلاقی، بازار حسابرسی را مختل نکنند و موجب تحمیل هزینه‌های هنگفتی بر حسابرس و صاحبکار و هم بر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی نشوند.

منابع:

- بستانیان، جواد، تغییر ادواری حسابرسان، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۳۸۵، ۱۳۸۵
- حامی امیر اصلانی، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها، نشریه شماره ۱۳۸۰، ۱۵۹

- Power, M., **The Audit Society: Rituals of Verification**, Oxford University Press, 1997
- Ramsay, Ian, **Independence of Australian Company Auditors: Review of Current Australian Requirements and Proposals for Reform**, Report to the Minister for Financial Services and Regulation, Ramsay Report, Melbourne: Univ. of Melbourne, 2001
- Ryan S. G., R. H. Herz, T. E. Iannaconi, L. A. Maines, K. Palepu, C. M. Schrand, D. J. Skinner, L. Vincent, **SEC Auditor Independence Requirements: AAA Financial Accounting Standards Committee**; Accounting Horizons, Vol. 15, 2001
- Schneider Arnold, Bryan K. Church, Kirsten M. Ely, **Non-Audit Services and Auditor Independence: A Review of the Literature**, Journal of Accounting Literature; 2006; 25, p. 169-211, 2006
- Simunic, D. A., **Auditing, Consulting, and Auditor Independence**, Journal of Accounting Research, 22 (2): 679-702, 1984
- Shockley Randolph, **Perceptions of Audit Independence: An Empirical Analysis**, Accounting Review, 56(4), 785, 1982
- Teoh H. Y. and C. C. Lim, **An Empirical Study of the Effects of Audit Committees, Disclosure of Non-Audit Fees, and Other Issues on Auditor Independence: Malaysian Evidence**, Journal of Accounting, Auditing and Taxation, 5(2), 231, 1996
- Vandervelde, Scott D. and Jennifer R. Joe, **Do Auditor-Provided Non-audit Services Improve Audit Effectiveness?**, Contemporary Accounting Research, Vol. 24 No. 2, Summer 2007, pp. 467-87 © CAAA
- Wines G. **Auditor Independence, Audit Qualifications and the Provision of Non-Audit Services: A Note**, Accounting and Finance, 1994
- Wright A., **The Impact of CPA Firm Size on Auditor Disclosure Preferences**, Accounting Review, 621, 1983
- Boston College, 2000
- Fargher, N., M. Taylor, and D. Simon, **The Demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services**, International Journal of Accounting, 36:407-21, 2001
- GAVER J. L. and K. M. GAVER, **Simultaneous Estimation of the Demand and Supply of Differentiated Audits**, Review of Quantitative Finance and Accounting, 5 (1995): 55-70, 1995
- Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb, **Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting**, Journal of Accounting Research, 39(3):535-63, 2001
- Gramling, A. A., and D. N. Stone, **Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature**, Journal of Accounting Literature, 20(1):1-29, 2001
- Hansen, S. C., and J. S. Watts, **Two Models of the Auditor-Client Interaction: Tests with United Kingdom Data**, Contemporary Accounting Research 14(2):23-50, 1997
- Hendriksen E. S., M. F. Van Breda, **Accounting Theory**, Irwin, 1992
- Houghton K. A. and C. A. Jubb, **The Market for Financial Report Audits: Regulation of and Competition for Auditor Independence**, LAW&POLICY, Vol. 25, No. 3, pp.299-321, 2003
- Houghton K. A. and C. A. Jubb and E. J. Teo, **Reputation Damaging Events: Their Effect on Client Retention and Fees**, Working Paper, Melbourne: Univ. of Melbourne, 2002
- Jensen MC, Meckling W.H., **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, J. Financial Economics, 1976
- Kleinman, G., D. Palmon, and A. Anandarajan, **Auditor Independence: A Synthesis of Theory and Empirical Research**, Research in Accounting Regulation, 12:3-42, 1998
- Knapp Michael, **Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality**, Accounting Review, 62 (3), 578, 1991
- Latham, C. K., F. A. Jacobs, and P. B. Roush, **Does Auditor Tenure Matter?**, Research in Accounting Regulation, 12:165-78, 1998
- Mautz R. K., H. A. Sharaf, **The Philosophy of Auditing**, AAA, 1961
- Menon, K., and D. D. Williams, **Long-Term Trends in Audit Fees**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 20(1):115-36, 2001