

مترجم: نظام الدین رحیمیان

درباره‌ی "الزامات جدید استقلال حسابرسی" پس از سقوط انران و بسیاری از غول‌های عرصه‌ی اقتصاد بین‌الملل بار دیگر حرفه‌ی حسابداری رسمی به قصور و اهمال در انجام وظیفه‌اش متهم شد. کوشش‌های ضدحسابداری عظیمی به راه افتاد. بخشی از این کوشش‌ها معطوف به اصول اخلاقی حسابداران رسمی و استانداردهای کنترل کیفی ناظر بر خدمات گواهی‌گری آنان بود.

حرفه نیز در واکنش به این کوشش‌ها به تکاپو افتاد تا در اصول اخلاقی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی ناظر بر کار اعضایش تجدید نظر کند. در این میان گفتمان استقلال حسابداران رسمی بیش از پیش در کانون توجه قرار گرفت. این مقاله کوششی برای بازتاب الزامات جدید استقلال حسابداران رسمی در مقام حسابرس است.

الزامات جدید استقلال حسابرس*

مقدمه

موضوع دوم: روابط مالی حسابرس با صاحبکاران

حسابرسی.

موضوع سوم: روابط استخدامی کارکنان با

صاحبکاران حسابرسی.

موضوع چهارم: ممنوعیت ارائه خدمات

غیرحسابرسی یا ارائه همزمان آن با خدمات حسابرسی به صاحبکاران و.

موضوع پنجم: افشای اطلاعات مربوط به حق الزحمه

خدمات غیر حسابرسی.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار با توجه به تحولات در

در ژوئن سال ۲۰۰۰، کمیسیون بورس و اوراق

بهادار مقرراتی را با عنوان "تجدیدنظر در الزامات

استقلال حسابرس کمیسیون بورس و اوراق بهادار"

منتشر کرد که در این مقاله، "مقررات پیشنهادی"

نامیده می‌شود و مورد بررسی قرار می

گیرد. در مقررات پیشنهادی، پنج موضوع زیر مطرح

شده است.

موضوع اول: اصول مصوب برای تعیین مواقعی که

حسابرس، مستقل نیست.



استقلال حسابرس،
کیفیت حسابرسی را
افزایش می دهد و
در نتیجه باعث افزایش
قابلیت اتکای صورت های
مالی می شود. به هر حال،
استقلال حسابرس خود
ذاتاً یک هدف نیست

دیدگاه های کار گروه درباره مباحث اصلی و اساسی

دیدگاه های کار گروه براساس نتایج تحقیقات تجربی دانشگاهی، دیدگاه های قبلی اعضا و فرضیات بدیهی متعدد موجود درباره اشخاص و واحدهای اقتصادی است که با موضوع ارتباط دارند یا تحت تاثیر حسابرسی های صورت های مالی قرار می گیرند. در ادامه، تحقیقات تجربی دانشگاهی در هریک از حوزه های بحث درباره مقررات پیشنهادی مطرح می شود. به علاوه، سه دیدگاه قبلی بیان شده بوسیله کار گروه، راهنمایی برای طرح دیدگاه کلی درباره مقررات پیشنهادی است.

اولین دیدگاه، این است که استانداردهای مبتنی بر مفاهیم^۱ هستند (Storey and Storey 1998).

دومین دیدگاه، این است که تا حد امکان، مسئولیت تدوین استانداردها باید به عهده تدوین کنندگان استاندارد استقلال در بخش خصوصی باشد که با توجه به مهارت های تخصصی برای این کار انتخاب می شوند (AAA, FASC, 1999, 452).

سومین دیدگاه، این است که هدف مراجع تدوین استانداردها و مقررات باید بهبود رهنمودهای عملیاتی و شفاف باشد که به طور گسترده برای اختیارات قانونی موجود به کار رود. به طور کلی، دیدگاه های کار گروه بر مبنای مفروضات زیر است:

۱. استقلال حسابرس موضوعی مورد توجه و یک ورودی برای صورت های مالی قابل اعتماد است. یعنی، استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی را افزایش می دهد و در نتیجه باعث افزایش قابلیت اتکای صورت های مالی می شود. به هر حال، استقلال حسابرس خود ذاتاً یک هدف نیست.

۲. حسابرسی های با کیفیت خوب، مستلزم داشتن هردو موضوع صلاحیت (مهارت) و استقلال است. این دو کیفیت، اثرات متفاوتی بر کیفیت واقعی

تجارت جهانی و حرفه حسابرسی تصمیم گرفت تا این مقررات را منتشر کند. از جمله این تحولات می توان به موضوعاتی مانند افزایش روابط مالی و تجاری بین حسابرسان و صاحبکاران آنها، افزایش و تحرک بیشتر حسابداران حرفه ای برای ارائه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی و تغییر در حجم و ماهیت خدمات غیر حسابرسی اشاره کرد (SEC, 2000a, Section 1).

پس از انتشار مقررات پیشنهادی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار از کار گروه استانداردهای حسابداری مالی انجمن حسابداری امریکا خواست تا آرای خود را درباره این مقررات ارائه کند. این مقاله به بیان آرای این کار گروه می پردازد که با توجه به اهمیت استقلال حسابرس برای گزارشگری مالی و تعهدات کار گروه برای پاسخ گویی به موضوعات مربوط به گزارشگری مالی تدوین و ارائه شده است.

اعضای کار گروه برای نوشتن این پیشنهاد، اقدام به مطالعه متون پژوهشی، مقالات، اسناد و مدارک تهیه شده توسط هیات استانداردهای استقلال و تدوین و تنظیم اسناد و مدارک تهیه شده توسط این هیات و متون مربوط به جلسات عمومی کمیسیون بورس و اوراق بهادار و متن سخنرانی های روسای کمیسیون بورس و اوراق بهادار شامل سخنرانی های روسای قبلی این کمیسیون آرتور لویت و همچنین لاین تورنر کردند.

این مقاله، ابتدا به طرح دیدگاه های کار گروه درباره مباحث اصلی و اساسی می پردازد. سپس در مورد موضوع مطرح شده در هر عنوان بحث اعضای کار گروه درباره مقررات پیشنهادی و سپس آرای آنان درباره مباحث مربوط به مقررات پیشنهادی با توجه به تحقیقات صورت گرفته، به طور خلاصه ارائه می شود. قسمت نتیجه گیری این مقاله نیز به طور خلاصه به بیان موارد اختلاف بین مقررات پیشنهادی و مقررات نهایی ارائه شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار می پردازد.

کار گروه دیدگاه قراردادها یا ذینفعان^۲ را می پذیرد که براساس آن شرکت، ترکیبی از گروه های با منافع بالقوه گوناگون است. حسابرس دارای روابط و تعامل با برخی از گروه های قراردادداری یا ذینفعانی است که گزارش های مالی آنان در حال حسابرسی شدن است. برای نمونه، حسابرس باید به تعامل با مدیران و کمیته حسابرسی هیات مدیره بپردازد که منافع مدیریت و کمیته حسابرسی نمی تواند مشابه هم در نظر گرفته شود.

موضوع اول: اصول مصوب برای آزمون استقلال بررسی مقررات پیشنهادی

مقررات پیشنهادی، استانداردی کلی برای آزمون استقلال حسابرس ارائه می کند زیرا کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعتقاد دارد حسابرس را زمانی می توان مستقل دانست که در زمانی که حسابرس در رابطه با صاحبکار حسابرسی قرار می گیرد، درک سرمایه گذاران منطقی این باشد که مستقل از واحد صاحبکار می باشد و دستیابی به قضاوت عینی و بیطرفانه شامل تمام موضوعات مطرح شده در قرارداد حسابرسی توسط او قابل حصول است (SEC, 2000a, Section IIIB).

علاوه براین، مقررات پیشنهادی، چهار اصل مصوب برای ارزیابی مواقعی تعریف می کند که در آن مواقع، یک حسابرس مستقل نیست. هدف این اصول، ارائه چارچوبی برای تجزیه و تحلیل قواعد استقلال حسابرس و تخصصی تر کردن استاندارد کلی است (SEC, 2000a, Section IIIB).

این چهار اصل مصوب، بیان می کند که در چهار حالت زیر استقلال حسابرس کاهش می یابد: وقتی حسابرس:

۱. دارای تضاد منافع یا منافع مشترک با صاحبکار حسابرسی است.
۲. کار متعلق به خود را حسابرسی می کند.
۳. وظایفی را به عنوان مدیر یا به عنوان کارمند

حسابرسی دارند و اثرات تعاملی بالقوه ای روی آن می گذارند. به علاوه، استنباط استفاده کنندگان صورت های مالی از کیفیت حسابرسی، تابعی از استنباط آنان از مهارت و استقلال حسابرس است.

۳. حسابرس یک فرد ماهر و حرفه ای^۳ است زیرا از طریق افراد حرفه ای و مباحث حاصل از تحقیقات مورد آموزش قرار می گیرد. این آموزش ها باید براساس تحقیقاتی باشد که حسابرسان از آنها در اجرای درست وظایف خود استفاده می کنند. وظایفی که حسابرسان در محیط کاری خود به عهده گرفته اند، طرح ریزی کرده اند یا انجام آن را پذیرفته اند (Smith & Kida, 1991, 489).

۴. هر دو موضوع استقلال و منافع شخصی^۴، به شخص انسان برمی گردد. هدف مقررات استقلال، ارائه رهنمود به افراد مختلف است و بر رفتار افراد (حسابرسان) که تصمیمات خود را به صورت فردی و گروهی اتخاذ می کنند و نیز بر تصمیمات سازمان (موسسه حسابرسی) تاثیر می گذارد. مقررات استقلال، حسابرس را از موسسه حسابرسی متمایز می کند. و براین باور است که نحوه مواجهه حسابرسان انفرادی با پاداش ها و جرائم، به طور کلی با نحوه مواجهه موسسات حسابرسی با این موضوعات متفاوت است.

۵. هدف از مقررات استقلال، هدایت موسسات حسابرسی در رابطه با قراردادهای آنان است. موسسات حسابرسی در ابتدا با استفاده از سرمایه انسانی^۵، سرمایه دانش^۶ و سرمایه مالی^۷ ایجاد می شود و سرمایه فیزیکی^۸ در موسسات حسابرسی نقش نسبتاً کوچکی را دارد. بنابراین، هدف مقررات استقلال حسابرس که در کل به موسسات حسابرسی مربوط می شود، ایجاد محدودیت برای قراردادهایی است که برای بدست آوردن سرمایه انسانی، سرمایه دانش و سرمایه مالی منعقد می شوند.

۶. واحد اقتصادی صاحبکار که صورت های مالی آن، حسابرسی می شود نباید به عنوان یک شخص طبیعی با یک نگرش فکری خاص تلقی شود. در این مورد،

حسابرس باید به تعامل

با مدیران و کمیته حسابرسی

هیات مدیره بپردازد که

منافع مدیریت و کمیته

حسابرسی نمی تواند

مشابه هم در نظر

گرفته شود

صاحبکار حسابرسی به عهده می گیرد.

۴. به عنوان مشاور صاحبکار حسابرسی کار می کند.

دیدگاه های کار گروه

به نظر کار گروه، به رغم مزیت های این اصول به طور جداگانه، اصول مصوب در مقررات پیشنهادی، را نمی توان یک چارچوب مفهومی برای استقلال حسابرسی دانست. بلکه این اصول مشابه قواعدی است که می تواند از یک چارچوب استقلال حسابرس بدست آمده باشد. با توجه به ترجیحات کار گروه برای ترویج تدوین استانداردهای مبتنی بر مفاهیم توسط مراجع تدوین استانداردهای بخش خصوصی، کار گروه اعتقاد دارد که کمیسیون بورس و اوراق بهادار باید چارچوب مفهومی را در نظر بگیرد که بوسیله هیات استانداردهای استقلال^{۱۱} تدوین شده است.

کار گروه درباره اصول اول و چهارم چهار اصل مصوب، نظراتی دارد. همان طور که در قسمت دیدگاه های کار گروه درباره مباحث اصلی و اساسی^{۱۲} بیان گردید، کار گروه اعتقاد دارد که صاحبکاران حسابرسی به عنوان ذینفعان واحدهای اقتصادی تلقی می شوند و حسابرس به تعامل با گروه های ذینفع می پردازد که دارای منافع و اهداف متفاوتی هستند. حسابرس ممکن است با گروه های ذینفع خاصی مانند کمیته حسابرسی، منافع مشترک و با ذینفعان خاصی مانند مدیریت، تضاد منافع داشته باشد. کار گروه توصیه می کند که اصول مصوب این رویکرد را شناسایی کند و به جای توجه به روابط حسابرس با یک واحد اقتصادی، روابط حسابرس با مجموعه گروه های ذینفع در نظر گرفته شود.

موضوع دوم: روابط مالی حسابرس با صاحبکاران حسابرسی

بررسی مقررات پیشنهادی

در این مورد، مقررات پیشنهادی به اعضای موسسات حسابرسی نیز گسترش می یابد که ممکن

است دارای روابط مالی با صاحبکار حسابرسی باشند بدون اینکه استقلال آنان کاهش یابد. این روابط مالی شامل سرمایه گذاری در واحد مورد رسیدگی (صاحبکار) و سایر منافع مالی مانند وام، پس انداز، حساب جاری و قراردادهای اطمینان بخشی است. مقررات پیشنهادی، محدودیت های اولیه روابط مالی را برای افرادی برقرار می کند که در ارائه خدمات حسابرسی همکاری می کنند یا می توانند روی حسابرسی تاثیر بگذارند.

دیدگاه های کار گروه

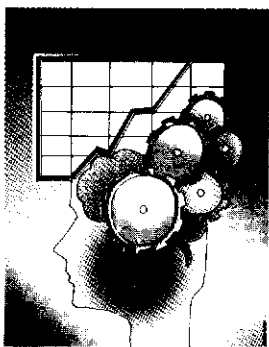
کار گروه به طور کلی با مقررات پیشنهادی درباره روابط مالی موافق است. طبق بررسی های کار گروه، ادبیات تجربی دانشگاهی به طور مستقیم به بررسی این موضوع نپرداخته اند که روابط مالی حسابرسان با یک صاحبکار تا چه میزان روی استقلال ظاهری یا واقعی آنان تاثیر می گذارد. به هر حال، آرای مقررات پیشنهادی درباره روابط مالی با صاحبکار مبنی بر این که استقلال و منافع شخصی به اشخاص (و نه به موسسات حسابرسی) بازمی گردد با آرای کار گروه سازگار است. بنابراین، فقط افراد حسابرسی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در انجام قرارداد حسابرسی مشارکت می کنند دارای ریسک از دست دادن استقلال در رابطه با صاحبکار خاص هستند.

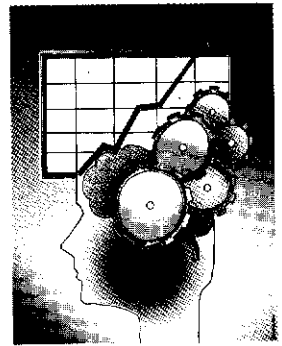
موضوع سوم: روابط استخدامی کارکنان با

صاحبکاران حسابرسی

بررسی مقررات پیشنهادی

مقررات پیشنهادی حاوی مقرراتی درباره حسابرسان قبلی و اعضای خانواده حسابرسان فعلی است که می توانند بوسیله صاحبکار حسابرسی استخدام شوند بدون اینکه آسیبی به استقلال برسد. علاوه بر این، مقررات پیشنهادی موقعیت هایی را تعیین می کند که اگر بوسیله یکی از اعضای خانواده حسابرسان بوجود آید، استقلال حسابرس را کاهش





می دهد. برای نمونه، این موقعیت ها شامل مواردی است که در آن کارکنان می توانند روی ثبت های حسابداری یا صورت های مالی صاحبکار حسابرسی تاثیر بگذارند. مقررات پیشنهادی همچنین معیارهایی را طراحی می کند که می تواند از آسیب رسیدن به استقلال حسابرس در زمان استخدام حسابرس قبلی توسط صاحبکار حسابرسی، جلوگیری کند.

دیدگاه های کار گروه

بر اساس بررسی کار گروه، تحقیقات تجربی کمی در مورد اثرات روابط استخدامی با صاحبکاران روی استقلال حسابرس وجود دارد. فقط یک تحقیق در مورد استنباط از استقلال حسابرس توسط استفاده کنندگان صورت های مالی در زمان استخدام حسابرس قبلی توسط صاحبکار حسابرسی وجود دارد (Imhoff, 1978). کار گروه بر اساس ترجیحات خود برای ترویج تدوین استانداردهای مبتنی بر مفاهیم توسط مراجع تدوین استانداردهای بخش خصوصی، اعتقاد دارد که کمیسیون بورس و اوراق بهادار باید استاندارد شماره ۳ استقلال با عنوان "استخدام حسابرسان بوسیله صاحبکار حسابرسی" را مورد توجه قرار دهد. این استاندارد الزاماتی را برای حفظ استقلال در مواقعی ارائه کرده است که حسابرسان بحث هایی را درباره استخدام احتمالی با صاحبکار حسابرسی انجام می دهند و صاحبکار حسابرسی، کارکنان حسابرس قبلی را استخدام می کند.

موضوع چهارم: خدمات غیر حسابرسی

بررسی مقررات پیشنهادی

مقررات پیشنهادی، ارائه خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکاران را طبق توافق یا به طور خاص، محدود می کند. این مقررات، به ویژه در این مورد بحث می کند که استقلال حسابرس با روابط تجاری مستقیم و غیر مستقیم یا در توافق با صاحبکار

حسابرسی و وابستگان او، کارکنان، مدیران یا سهامداران خاص کاهش می یابد.

مقررات پیشنهادی همچنین فهرست خدمات غیر حسابرسی را ارائه می کند که کمیسیون بورس و اوراق بهادار تصور می کند ارائه این خدمات، باعث کاهش استقلال حسابرسان می شود. ارائه خدمات دفتر داری، طراحی سیستم های اطلاعات مالی، ارائه خدمات ارزشیابی یا ارزیابی، خدمات کارشناسی بیمه، خدمات حسابرسی داخلی، وظایف مشاوره مدیریت، خدمات منابع انسانی، مشاوره سرمایه گذاری یا خدمات بانکی، خدمات مشاوره قانونی، و خدمات تخصصی و ارائه آرای کارشناسی و حمایت کننده توسط حسابرسان، نمونه هایی است که در این مقررات به آنها اشاره شده است.

بررسی تحقیقات تجربی دانشگاهی در مورد خدمات غیر حسابرسی

در رابطه با تاثیر روابط تجاری و خدمات غیر حسابرسی برای استقلال حسابرس تحقیقات دانشگاهی تجربی قابل ملاحظه ای وجود دارد. این تحقیقات دانشگاهی را می توان در چهار بخش زیر طبقه بندی کرد:

۱. محرک های ارائه خدمات در طول حسابرسی به صورت کار بیشتر برای حفظ صاحبکار

تحقیقات نشان می دهد که قضاوت ها و تصمیم گیری حسابرسان تحت تاثیر محرک های حفظ قراردادهای حسابرسی قرار می گیرند. در این تحقیقات، محرک های خدمت در طول حسابرسی با محرک های کار بیشتر برای حفظ آن، متمایز شده است. همچنین تحقیقات نشان می دهد که حسابرسان به طور منظم، در رابطه با کسب قراردادهای خدمات غیر حسابرسی از صاحبکاران حسابرسی حق الزحمه های حسابرسی را کاهش نمی دهد.

فارمر و همکاران (۱۹۷۸) دریافته اند در زمان زیاد

ویلسون و گریملاندر دریافتند که موسسات حسابرسی که در رابطه با اقدامات انضباطی کمیسیون بورس و اوراق بهادار شهرت و آبروی آنها کاهش می‌یابد به زیان‌های از دست دادن سهم بازار و قراردادهای صاحبکاران مبتلا می‌شوند

غیر حسابرسی می‌تواند دلیلی برهم‌افزایی مثبت بین استفاده از خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی می‌باشد. دیویس و همکاران (۱۹۹۳) مدارکی را ارائه می‌کنند که براساس آن حساب‌رسان، تلاش بیشتری را برای حفظ آن گروه از صاحبکاران حسابرسی به عمل می‌آورند که خدمات غیر حسابرسی بیشتری را به آنان ارائه می‌کنند.

۲. محرک‌ها و مبانی که کاهش استقلال حسابرس را اصلاح می‌کند

نیروهای متقابل و مخالف مختلفی وجود دارد که اثرات محرک‌ها برای حفظ صاحبکار را کاهش می‌دهد. این نیروها شامل نیروهای محیطی مانند زیان‌های ناشی از دست دادن شهرت و آبرو، حقوقی، قانونی و موضوعات مطرح شده برای موسسات حسابرسی شامل بررسی همپیشگان و مقررات مربوط به حقوق و مزایای حساب‌رسان است.

برای کاهش اثرات محرک‌ها بوسه‌یله حساب‌رسان نیروهای محیطی متعددی به کار می‌رود تا استقلال خود را تقویت یا کامل کنند. این نیروها، سازوکارهای خودکنترلی قوی از قبیل هیات نظارت عمومی^{۱۲} شامل بررسی همپیشگان و سایر بررسی‌های اطمینان بخش در مورد کیفیت کار حسابرسی، هیات استانداردهای استقلال و هیات استانداردهای حسابرسی، احتمال زیان ناشی از شهرت و آبرو، تهدید ناشی از قانون یا سایر مجوزهای مشابه را در برمی‌گیرد. حساب‌رسان انفرادی با انجام حسابرسی نادرست، با جرایم خاص مواجه می‌شوند. بنابراین آنان محرک‌های قوی دارند تا از حسابرسی‌های نادرست اجتناب کنند. تحقیقات نشان می‌دهد که ریسک قانونی، تاثیر ترجیحات مدیران را روی تصمیم‌های حساب‌رسان کاهش می‌دهد و موجب کاهش رفتار حساب‌رسان برخلاف آیین رفتار حرفه‌ای می‌شود (Farmer et al. 1987, Trompeter, 1994, Shafer et al. 1999)

بودن ریسک از دست دادن قرارداد، حسابرس احتمال زیادی وجود دارد که با ترجیحات مدیریت در گزارشگری مالی موافقت کند. ترومپتر (۱۹۹۴) نیز دریافت حساب‌رسانی که حقوق و مزایای خود را براساس قابلیت سودآوری دفاتر محلی موسسات حسابرسی بدست می‌آورند احتمال بیشتری دارد که با ترجیحات صاحبکار موافقت کنند.

امبی و دیویدسون (۱۹۹۸) در تحقیقات خود دریافتند که حساب‌رسان در زمان انعقاد قراردادهای خدمات غیر حسابرسی برای ارائه خدمات تخصصی نسبت به زمان ارائه خدمات عمومی، تاثیر کمتری از ترجیحات مدیران صاحبکار برای گزارشگری مالی را می‌پذیرند. نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد که حساب‌رسان دارای قدرت اقتصادی بیشتر در رابطه با قراردادهای مشاوره با صاحبکاران، کمتر مستعد فشارهای مدیران هستند.

به طور کلی، مجموعه‌ای از تحقیقات، به بررسی رابطه بین حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی می‌پردازد. سیمونیک (۱۹۸۴)، پالمرز (۱۹۸۶) و دیویس و همکاران (۱۹۹۳) شواهدی را ارائه می‌کنند که براساس آن رابطه مستقیمی بین نرخ حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی وجود دارد. همچنین تحقیقات تجربی نشان می‌دهد که حساب‌رسان حق الزحمه‌های اولیه حسابرسی را پایین‌تر در نظر می‌گیرند.

طبق تحقیق سیمون و فرانسیس (۱۹۸۸)، رابطه مستقیم بین نرخ حق الزحمه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی با این نظر ناسازگار است که حساب‌رسان از قراردادهای حسابرسی با حق الزحمه‌های پایین یا دارای زیان، برای کسب نرخ حق الزحمه‌های بالاتر در قراردادهای خدمات غیر حسابرسی استفاده می‌کنند. این کاهش نرخ حق الزحمه، تشابه زیادی با فقدان استقلال حساب‌رسان در زمانی دارد که خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی با هم انجام می‌شود. اگرچه رابطه مثبت بین خدمات حسابرسی و

تحقیق انجام شده توسط انجمن حسابداری آمریکا نشان می دهد که حرفه حسابداری در سال های اخیر با مشکلاتی برای جذب کارکنان حرفه ای با کیفیت بالا مواجه بوده است

علاوه بر این، ویلسون و گریملاندر (۱۹۹۰) دریافتند که موسسات حسابرسی که در رابطه با اقدامات انضباطی کمیسیون بورس و اوراق بهادار شهرت و آبروی آنها کاهش می یابد به زیان های از دست دادن سهم بازار و قراردادهای صاحبکاران مبتلا می شوند. در واحدهای مورد رسیدگی توسط حسابرسان (صاحبکاران حسابرسی)، گروه های ذینفع خاصی وجود دارند که نقش نیروهای متعادل کننده را برای استقلال حسابرسان بازی می کنند. بخصوص مدیریت یا کمیته حسابرسی در زمان تصویب اجرای خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان مستقل شرکت، تلاش می کنند تا مصوبات مربوط به استقلال را به کار گیرند. پرگاش و ونامل (۱۹۹۳) دریافتند که شرکت سهامی دارای سهامداران پراکنده و دارای درصد کم سهام مدیریت اجرایی، قراردادهای کمتری برای خدمات غیر حسابرسی منعقد می کنند. فریس (۱۹۹۷) اسنادی ارائه می کند که براساس آن، رابطه مثبت موجود بین دریافت خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان و تمرکز گزایی مالکان، به عنوان سهامداران مستقیم و درصد سهامداران بزرگ در واحدهای مورد رسیدگی، قابل اندازه گیری است. این نتایج پیشنهاد می کند که مدیران شرکت ها یا کمیته های حسابرسی آنها باید در زمان استفاده از خدمات غیر حسابرسی حسابرسان به موضوعات منتشر شده درباره استقلال حسابرسان حساس باشند.

۳. صلاحیت حرفه ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی

تحقیقات، توان حل مشکلات عمومی و دانش مربوط به وظایف را به مهارت حسابرسان و در نتیجه به کیفیت حسابرسی حاصل، مرتبط می کنند. بونر و لوئیس (۱۹۹۰) شواهدی را ارائه می کنند که براساس آن، عملکرد حسابرسان در اجرای وظایف مختلف حسابرسی به مهارت و آموزش خاص آن

وظیفه و توانایی ذاتی حل مشکلات توسط آنان بستگی دارد در حالی که تجربیات کلی حسابرسی، توضیحات بسیار کمی درباره نحوه اجرای وظایف متنوع ارائه می کند. به طور کلی، تحقیقات درباره کیفیت قضاوت های حسابرسی به طور همزمان، اهمیت داشتن دانش خاص برای هر وظیفه را مورد تاکید قرار می دهد (Libby, 1995)

تحقیق انجام شده توسط انجمن حسابداری آمریکا نشان می دهد که حرفه حسابداری در سال های اخیر با مشکلاتی برای جذب کارکنان حرفه ای با کیفیت بالا مواجه بوده است (Albrecht and Sack, 2000). طبق این تحقیق، در بین سال های ۱۹۹۹ و ۱۹۹۸ نسبت به سال های ۱۹۹۶ و ۱۹۹۵، هر سال دانش آموختگان حسابداری تقریباً ۲۵ درصد کاهش یافته اند. علاوه بر این، ۸۰ درصد فارغ التحصیلان و ۴۶ درصد متخصصان اعتقاد دارند که دانشجویان حسابداری نسبت به گذشته دارای کیفیت کمتری هستند. فارغ التحصیلان و محققان، دلایل این کاهش را دو عامل زیر می دانند:

(۱) آغاز کاهش نسبی حقوق و دستمزد حسابداری نسبت به سایر فعالیت های تجاری مانند سیستم های اطلاعاتی.

(۲) این استنباط دانشجویان که حسابداری، چالش ها و پاداش های کمتری نسبت به سایر رشته ها دارد. تقریباً ۹۰ درصد محققان و فارغ التحصیلان حسابداری یا توجه به تحقیقات، به شدت اعتقاد دارند که کار مشاوره در موسسات حرفه ای ایالات متحده، شغلی پرچالش و با پاداش مناسب است.

به هر حال، فقط ۶۰ درصد از این دو گروه، خدمات حسابرسی در موسسات حسابرسی ایالات متحده را فعالیتی چالشی و پاداشی می دانند. بنابراین، در صورت کاهش توان موسسات برای ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط مقررات پیشنهادی، ممکن است منافع دانشجویان شاغل در موسسات حسابرسی نیز کاهش یابد.



۴. استنباط استفاده کنندگان درباره استقلال حسابرس

به طور کلی، استفاده کنندگان صورت های مالی، موضوعات متفاوت و مهمی را درباره استقلال حسابرسان بیان می کنند. تحقیقات نشان می دهد که این تنوع موضوعات به تفاوت های دانش و تجربیات بین استفاده کنندگان و حسابرسان مربوط می شود. درک نتایج اثرات خدمات مشاوره بر استنباط استفاده کنندگان از استقلال پیچیده است اما این نکته اساسی وجود دارد که به اعتقاد استفاده کنندگان صورت های مالی، مبالغ نسبتاً کوچک خدمات مشاوره، اثرات کمی روی استقلال حسابرسان دارند و جداسازی کارکنان حسابرسی از کارکنان خدمات مشاوره نیز استقلال مورد نظر حسابرسان را افزایش می دهد. برخی شواهد حاکی از این است که استفاده کنندگان اعتقاد دارند مبالغ بزرگ خدمات مشاوره، استقلال حسابرس را کاهش می دهد.

به طور کلی، مطالعات مختلفی یافت می شود که استفاده کنندگان صورت های مالی بیان می کنند که عواملی مانند رقابت، انجام خدمات غیر حسابرسی و انگیزه های حفظ مشتری دارای اثرات منفی روی استقلال حسابرس هستند (Firth, 1980, Reckers and Stagliano, 1981, Shockley, 1981)

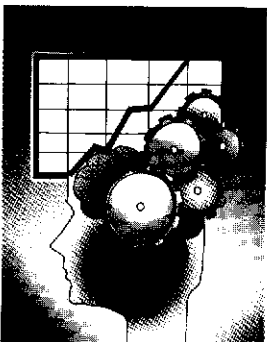
دیدگاه کار گروه

کار گروه، مباحث متعددی را درباره روابط تجاری و خدمات غیر حسابرسی و کاربرد این مقررات را مورد بحث قرار داده است که این موضوعات با توجه به طبقه بندی تحقیقات مختلف به شرح زیر ارائه می شود:

۱. محرک های ارائه خدمات در طول زمان حسابرسی به صورت کار بیشتر برای حفظ صاحبکار: مقررات پیشنهادی، یک فرض بدیهی را بیان می کند که استقلال حسابرس به وسیله محرک های ارائه خدمات در طول زمان کاهش

می یابد. اما کار گروه اعتقاد دارد که تحقیقات از این فرضیه حمایت نمی کند. به طور خاص، مباحث تحقیقات تجربی قبلی با این آرا سازگار است که بجای وجود یک رابطه مثبت بین حق الزحمه های حسابرسی و مشاوره، حسابرسان از قراردادهای حسابرسی به عنوان یک مبنای قیمت گذاری در زمان ارائه خدمات مشاوره استفاده می کنند. به علاوه، تحقیقات نشان می دهد که محرک های پایداری برای صاحبکار وجود دارد که می تواند استقلال موجود را کاهش دهد و در غیاب خدمات مشاوره، محرک های پولی و غیر پولی دیگری نیز وجود دارد که رابطه حسابرس با صاحبکار در زمان های طولانی ادامه می یابد و افزایش خدمات مشاوره ممکن است به طور خاصی روی افزایش این محرک ها تاثیر نداشته باشد. کار گروه اعتقاد دارد که مقررات پیشنهادی باید عدم کاربرد محرک های ارائه خدمات در طول زمان حسابرسی در برابر ارائه خدمات به صورت کار بیشتر را مجدداً مورد توجه قرار دهد.

۲. محرک ها و مبنای که کاهش استقلال حسابرسی را اصلاح می کند: کار گروه اعتقاد دارد که مقررات پیشنهادی، به محرک ها و مبنای به اندازه کافی اهمیت نمی دهد. تحقیقات نشان می دهد که خطرات ناشی از قوانین و زیان ناشی از دست دادن شهرت و آبرو، پیامدهای اقتصادی متعددی دارد و روی قضاوت های حسابرسان اثر می گذارد. از سوی دیگر، طبق بررسی های به عمل آمده، ساختارهای اساسی مانند بررسی همپیشگان و کمیته های حسابرسی، نیروهای متقابلی را ارائه می کنند که به حسابرسان کمک می کند تا استقلال خود را حفظ کنند. همچنین طبق تحقیقات انجام شده کمیته های حسابرسی اخیراً به مطالب منتشر شده درباره استقلال حسابرس در زمان انعقاد قراردادهای خدمات غیر حسابرسی حساس شده اند. در راستای اجرای مقررات اخیر سازمان بورس اوراق بهادار، برای بهبود



اولاً، استفاده کنندگان صورت های مالی باید این اعتقاد کلی را داشته باشند که استقلال حسابرسی برای انجام وظایف درست بازارهای سرمایه ضروری است. تحقیقات از این نتیجه گیری حمایت می کند اما آرای استنباط شده مربوط به زمان تحقیق انجام شده است، کار گروه اعتقاد دارد که همه این تحقیقات در تاریخی قبل از ارائه توضیح اخیر درباره خدمات غیر حسابرسی بوسیله پنج موسسه بزرگ حسابرسی است و بنابراین تشخیص می دهد که این تحقیقات ممکن است تاکید خاصی را روی نوع مشاوره در نظر گرفته شده در مقررات پیشنهادی نداشته باشد.

ثانیاً، مقررات موجود در رابطه با موسسات حسابرسی در مورد جداسازی کارکنان حسابرسی و غیر حسابرسی باید شفاف شود. به طور کلی، تحقیقات، پیشنهاداتی را ارائه می کند که براساس آن، موسسات حسابرسی باید به دو موسسه مشاوره و حسابرسی جداگانه تفکیک شوند که احتمال کمی دارد این موضوع منجر به تغییر زیادی در استنباط استفاده کنندگان از استقلال حسابرس شود. بالاخره، اگر چه برای استفاده کنندگان صورت های مالی، اطمینان از استقلال حسابرس اهمیت بسیاری دارد، اما استفاده کنندگان ممکن است گروه های مناسبی نباشند که از آنان به عنوان افراد معقول برای ارزیابی آن فعالیت های خاصی استفاده گردد که موجب کاهش استقلال حسابرس می شوند. برای ارزیابی این مطالب، کار گروه تصویری کند که بین استقلال واقعی و ظاهری تفاوت وجود دارد.

موضوع پنجم: افشای اطلاعات مربوط به حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی

بررسی مقررات پیشنهادی

مقررات پیشنهادی، شرکت ها را ملزم می کند تا در اظهارنامه خود همه خدمات غیر حسابرسی ارائه شده بوسیله حسابرسان و همچنین حق الزحمه هر کدام از خدمات غیر حسابرسی به عنوان درصدی از

استقلال اعضای کمیته حسابرسی، کار گروه اعتقاد دارد که کمیته های حسابرسی یک نیروی قوی تری برای استقلال حسابرس در آینده ارائه خواهند کرد.

۳. اثرات مقررات پیشنهادی بر صلاحیت حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی: از آنجا که کیفیت حسابرسی، به استقلال و مهارت حسابرس بستگی دارد، کار گروه اعتقاد دارد که در اجرای مقررات پیشنهادی باید افزایش یا کاهش مهارت حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. تحقیقات بر این دلالت دارد که عملکرد حسابرس به شدت به توانایی ذاتی او در حل مسایل، تجربیات و دانش خاص وظیفه بستگی دارد. بنابراین، در صورت کاهش توانایی کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی توسط مقررات پیشنهادی، کیفیت حسابرسی می تواند صدمه ببیند.

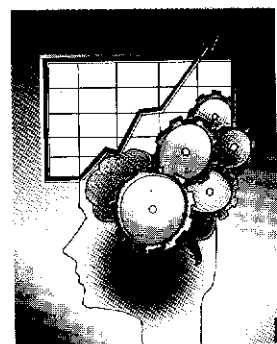
همچنین شواهد تحقیق آلبریخت و ساک

(۲۰۰۰) پیشنهاد می کند که محدودیت های موسسات حسابرسی ارائه دهنده خدمات مشاوره ممکن است توانایی این موسسه ها را برای کسب کیفیت بالاتر سرمایه انسانی در آینده کاهش دهد.

علاوه بر افزایش این موارد درباره استخدام کارکنان حرفه ای با کیفیت، مقررات پیشنهادی، نباید توانایی موسسات حسابرسی را از طریق اتحاد با سایر موسسات محدود کند.

بطور کلی، کار گروه اعتقاد دارد که مقررات پیشنهادی، احتمالاً دارای اثرات منفی مشخص روی صلاحیت حرفه ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی است.

۴. استنباط استفاده کنندگان از عدم اجرای خدمات غیر حسابرسی برای استقلال حسابرس: تفسیر کار گروه این است که مقررات پیشنهادی حداقل در برخی از قسمت های آن، دارای استنباط غیر واقعی از استقلال ظاهری است. کار گروه، اعتقاد دارد که با توجه به تحقیقات درباره استنباط استفاده کنندگان صورت های مالی درباره استقلال حسابرس، باید در مقررات پیشنهادی موارد زیر مورد توجه قرار گیرد:



نمی کند که سطوح اهمیت برای افشای اطلاعات به طور کامل در مقررات پیشنهادی بیان شده است.

تغییرات در مقررات پیشنهادی

کمیسیون بورس و اوراق بهادار، پس از بررسی بازخورهای دریافتی از اعضای خود مشتمل بر تقریباً ۳۰۰۰ نامه و ۴ روز جلسات گفت و شنود عمومی، مقررات نهایی را در نوامبر ۲۰۰۰ منتشر کرد (SEC, 2000b). مقررات نهایی، همراه با یک بحث زمینه در مقایسه با مقررات پیشنهادی است و با آن در موضوعات زیر تفاوت دارد.

در مقررات نهایی، ۴ اصول مصوب شامل یک یادداشت اولیه درباره استاندارد عمومی (SEC, 2000b, section IVA) وجود دارد. مقررات نهایی شامل تغییرات نسبتاً کلی در مقررات پیشنهادی در موضوعات مربوط به روابط تجاری، استخدامی و مالی است. مقررات نهایی به طور کلی درباره خدمات غیرحسابرسی محدودیت های کمتری نسبت به مقررات پیشنهادی دارد. مقررات پیشنهادی و نهایی خاص در رابطه با خدمات غیرحسابرسی بسیار مفصل است. علاوه براین، مقررات پیشنهادی برای محدودیت در خدمات مهارت با مقررات نهایی انطباق ندارد. مقررات نهایی، شرکت ها را ملزم می کند تا خدمات حسابرسی را به دو گروه طبقه بندی کنند.

یک گروه، در رابطه با طراحی و اجرای سیستم های اطلاعاتی مالی و گروه دیگر در رابطه با سایر خدمات دیگر با افشای حق الزحمه انباشته. مقررات نهایی همچنین مستلزم افشای فقط آن چیزی است که کمیته حسابرسی تصور می کند اثرات استقلال حسابرس روی حسابرس ارائه کننده خدمات غیرحسابرسی در این طبقه قرار می گیرد. بالاخره، مقررات نهایی، افشای اطلاعات بوسیله شرکت ها برای گزارش درصد ساعات حسابرسی صرف شده بوسیله افراد به کار گرفته شده را تعدیل کرده است.

کل حق الزحمه های حسابرسی را افشا کنند. همچنین طبق یک بیانیه نیز باید خدمات حسابرسی در نظر گرفته بوسیله کمیته حسابرسی هیات مدیره یا بوسیله خود هیات مدیره نیز افشا شود. براساس این مقررات، حق الزحمه های کمتر از ۵۰/۰۰۰ دلار یا ۱۰ درصد حق الزحمه حسابرسی نیازی به افشا ندارند. علاوه براین طبق مقررات پیشنهادی، اگر موسسه حسابرسی اصلی از موسسه حسابرسی دیگری، کارکنان مورد نیاز را تحصیل می کند و اکثریت حسابرسی را توسط آنان انجام دهند موسسه حسابرسی اصلی باید این موضوع را افشا کند.

دیدگاه کار گروه

تحقیقات دانشگاهی درباره اثرات حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی به وسیله شرکت ها در ایالات متحده به صورتی محدود انجام شده است.

در تحقیقی، اثرات حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی افشا شده براساس ASR NO. 250 بررسی شده است. این تحقیق نشان می دهد که سهامداران نرخ های تایید شده برای حسابرسی را در رابطه با افشای حق الزحمه های خدمات غیرحسابرسی تغییر نمی دهند و گفته می شود که سهامداران درک نمی کنند مبلغ حق الزحمه با اهمیت است. (Glezen & Millar, 1985, 859,870).

تحقیقات نشان نمی دهد که آستانه اطلاعات افشا شده مناسب در متن خاص توصیف شده در مقررات پیشنهادی کدام است.

علاوه براین، در رابطه با تفاوت های طرح های تحقیقاتی، تحقیقات موجود شاخصی شفاف از آستانه درست ارائه نمی کنند تا استفاده کنندگان صورت های مالی احتمالاً مسایل خاصی را از خدمات غیرحسابرسی کاهنده استقلال را بشناسند.

بطور کلی، کار گروه از الزامات در مقررات پیشنهادی برای افشای اطلاعات مربوط به خدمات غیرحسابرسی حمایت می کند، اما نتیجه گیری

مقررات پیشنهادی.

شرکت ها را ملزم می کند تا در اظهارنامه خود همه خدمات غیرحسابرسی ارائه شده بوسیله حسابرسان و همچنین حق الزحمه هر کدام از خدمات غیرحسابرسی به عنوان درصدی از کل حق الزحمه های حسابرسی را افشا کنند

Association.

2. American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee. 1999. **Response to LASC discussion paper: Shaping the LASC for the future.** *Accounting Horizons* 13(December): 443-452.

3. American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee, 2001, **SEC Auditor Independence Requirements**, *Accounting Horizons* 15 (Dec): 373-386.

4. Bonner, S. E., and B. L. Lewis. 1990. **Determinants of auditor expertise.** *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement): 1-28.

5. Davis, L. R., D. N. Ricchiute, and G. Trompeter. 1993. **Audit effort, audit fees, and the provision of nonaudit services to auditor clients.** *The Accounting Review* 68 (January): 135-150.

6. Emby, C., and R. A. Davidson. 1998. **The effects of engagement factors on auditor independence: Canadian evidence.** *Journal of International Accounting Auditing & Taxation* 7 (2): 163-179.

7. Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, and G. M. Trompeter. 1987. **An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence.** *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 7 (Fall): 1-14.

8. Firth, M. 1980. **Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines.** *The Accounting Review* 60 (July): 451-466.

9. Glezen, G. W. and J. A. Millar, 1985.

* این نوشته ترجمه‌ی آزاد بخش‌هایی از مقاله زیر می‌باشد.

** دانشجوی دکتری حسابداری

AAA Financial Accounting Standards Committee, "Commentary, SEC Auditor Independence Requirements", *American Accounting Association (AAA), Accounting Horizons, Vol. 15, No.4, Dec. 2001, PP. 373-386.*

1-S71300, "Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements

2-Concepts based standards

3-Competence (expertise)

4-An expert and a professional.

5-Self-interest.

6-Human Capital

7-Knowledge Capital

8-Financial Capital

9-Physical capital

10-Stakeholder or Contracting view

11-A Conceptual Framework for Auditor independence

12-The Independence standard Board (ISB)

13-Independence standards No.3 "Employment with Audit Clients (Independence Standards Board, 2000).

14-Public Oversight Board (POB)

سهامداران نرخ‌های
تایید شده برای حسابرسی
را در رابطه با افشای
حق الزحمه‌های خدمات
غیر حسابرسی تغییر
نمی‌دهند و گفته می‌شود
که سهامداران درک
نمی‌کنند مبلغ حق الزحمه
با اهمیت است

1. Albrecht, W.S., and R. J. Sack, 2000. **Accounting Education: Charting the Course Through A Perilous Future**, Sarasota, FL: American Accounting

17. Securities and Exchange Commission (SEC) 2000b. **Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements.** Washington, D.C.: Secretary.
18. Shafer, W. E., R. E. Morris, and A. A. Ketchand, 1999. **The effects of formal sanctions on auditor independence.** *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 18 (Supplement): 85-101.
19. Simon, D., and J. R. Francis . 1988. **The effect of auditor change on audit fees: Tests of price cutting and price recovery.** *The Accounting Review* 63 (April): 255-269.
20. Simunic, D. A. 1984. **Auditing, consulting, and independence.** *Journal of Accounting Research* 22 (Autumn): 679-702.
21. Smith, J. F., and T. Kida. 1991. **Heuristics and biases: Expertise and task realism in auditing** *Psychological Bulletin* 109 (May): 472-489.
22. Storey, R., and S. Storey. 1998. **The Framework of Financial Accounting Standards and Methods.** Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board.
23. Trompeter, G. 1994. **The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment .** *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 13 (fall): 56-68.
24. Wilson. Jr. T. e., and R. A. Grimlund. 1990. **An examination of the importance of an auditor's reputation.** *AUDITING: A Journal of Practice &*
- An empirical investigation of stockholder reaction to disclosures required by ASR No. 250.** *Journal of Accounting Research* 23 (Autumn): 859-870.
10. Imhoff, Jr., E. 1978. **Employment effects on auditor independence.** *The Accounting Review* 53(October): 869-881.
11. Independence Standards Board (ISB). 2000. **Employment with Auditor Clients.** Independence Standard No. 3. New York, NY: ISB.
12. Libby, R. 1995. **The role of knowledge and memory in audit judgment.** *In Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, edited by R. H. Ashton, and A. H. Ashton, 176-206. Cambridge, England : Combridge niversity Press.
13. Palmrose, Z.V. 1986. **The effect of nonaudit services on the pricing of audit services.** *Journal of Accounting Research* 24 (Autumn): 405. 411.
14. Parkash , M., and C. F. Venable. 1993. **Auditee incentive for auditor independence: The case of nonaudit services.** *The Accounting Review* 68 (January): 113-133.
15. Reckers, P. M. J., and A. J. Stagliano. 1981. **Non-audit services and perceived independence: Some new evidence.** *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 1 (Summer): 23-36.
16. Securities and Exchange Commission (SEC). 2000a. **Proposed Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements.** Washington, D.C.: Secretary.

