

استقلال حسابرِس، چرایی و چگونگی آن

سید ابوالفضل برهانی سبزواری

کارشناس مسئول طرح و برنامه، گروه طرح و برنامه، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، آموزشکده فنی دختران
نیشابور، نیشابور، ایران.

نام نویسنده مسئول:

سید ابوالفضل برهانی سبزواری

چکیده

حسابرسان به‌عنوان افرادی منطقی و اقتصادی، کاری را انجام نمی‌دهند که رفاه اقتصادی درازمدت آنان را خدشه‌دار کند، بدین ترتیب در این مفهوم موضوعیت یک نگاه اقتصادی بیش از یک نگاه اخلاقی وجود دارد. بعلاوه، باتوجه به اینکه حسابرسان افرادی حرفه‌ای هستند که دارای وظیفه اجتماعی حمایت از صاحبکاران خود و سایر افراد ذینفع از هرگونه عملکرد نادرست و تحریف به‌وسیله مدیران هستند، بنابراین انتظار می‌رود که نه تنها از نظر اقتصادی برای نفع شخصی خود تلاش نکنند، بلکه آنان تعهد دارند تا نسبت به هرگونه منافع بخش‌ها و افراد (شامل منافع شخصی خود) به‌طور مستقل عمل کنند. این وظایف دو جانبه نوعی تقابل و کشمکش برای حسابرس ایجاد می‌کند و موجب می‌شود به این موضوع توجه کنند که خدمات ارائه شده به‌وسیله آنان که برای ایشان دارای منافع شخصی است، از نظر اجتماعی و اقتصادی در خور شأن اجتماعی آنان باشد. نتایج بررسی نشان می‌دهد، وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس، ارائه خدمات غیرحسابرسی و نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

واژگان کلیدی: استقلال حسابرس - خدمات غیرحسابرسی - کمیته حسابرسی - وابستگی اقتصادی - حق‌الزحمه حسابرسی

مقدمه

به دلیل پیامدهای اقتصادی با اهمیت گزارش های مالی برای استفاده کنندگان این گزارش ها، وجود اطلاعات با کیفیت از اهمیت بسزایی برخوردار است. با توجه به وجود تضاد منافع احتمالی بین تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از این اطلاعات، پیچیدگی فرآیندهای اقتصادی و تبدیل آنها به اطلاعات و عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان برون سازمانی گزارش های مالی به منابع اطلاعاتی، حسابرسان به عنوان اشخاصی با صلاحیت حرفه ای و به دور از هرگونه تضاد منافع احتمالی جهت اعتباربخشی به اطلاعات مالی تهیه شده وارد صحنه می شوند. استانداردهای حرفه ای و آیین رفتار حرفه ای تأکید ویژه ای به استقلال حسابرسان دارند. هنگامی که حسابداران رسمی شاغل مسئولیت انجام کاری را به عهده می گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه ای است، باید فاقد هرگونه نفع و علاقه ای صرف نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد، یا به نظر رسد که تأثیر می گذارد (جامعه حسابداران رسمی ایران^۱، ۱۳۹۳)

وجود برخی شرایط در محیط فرآیند گزارشگری امکان ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات به وسیله استفاده کنندگان را بسیار مشکل می سازد تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی فعالیت های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام شود قابل توجه است. تضاد منافع بین این دو گروه تهیه کننده و استفاده کننده اطلاعات، مهمترین توجیه برای نیاز به حسابرسی است در صورت نبود تضاد منافع (چه واقعی و چه متصور) بین این دو گروه، نیاز به خدمات حسابرسی به طور محسوس کاهش می یابد. وجود تضاد منافع، انجام خدمات حسابرسی توسط فردی مستقل از هر دو گروه را اجباری می سازد در نتیجه یکی از مهمترین ویژگی های حسابرس، استقلال اوست (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

استقلال حسابرسی معمولاً به عنوان یک استقلال حرفه ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرس از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه ای بدست می آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بیطرفانه صورت می پذیرد و این موضوع به طور سنتی، به عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده کنندگان صورت های مالی است، تصور شده است (موتز و شرف^۲، ۱۹۶۱).

از دیدگاه آیین رفتاری حرفه ای، حرفه حسابرسی اهداف و اصول کلی ای دارد که ناظر به موارد خاصی نیست. از طرفی در کنار این اهداف و اصول، احکامی درباره نحوه کاربرد آنها برای رویارویی حسابرسان با موقعیت های انجام رسیدگی وضع شده تا رهنمودی برای حسابرسان باشد. بخشی از این احکام که در ارتباط با موضوع استقلال حسابرسی می باشد، بیان می نماید حسابرس مستقل هنگامیکه مسئولیت انجام خدمات گواهی بخشی را می پذیرد باید در مؤسسه تحت رسیدگی فاقد هرگونه نفع و علاقه ای، بدون توجه به آثار واقعی آن، باشند که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می گذارد.

طبق قانون بورس و اوراق بهادار آمریکا، یک مؤسسه حسابرسی که بعد از ۵ سال کار با صاحبکار مشخص، کار خود را به شریک دیگری واگذار می کند، تا ۵ سال بعد از آن نمی تواند مدیریت کار آن صاحبکار را به عهده گیرد. این الزام مؤسسه حسابرسی را به تحمل هزینه های اضافی تا رساندن شریک جدید به تجربه کافی، و ارتباط آن با صاحبکار مجبور می کند؛ اما مؤسسه های بزرگ حسابرسی آن را به عنوان معیار کنترل کیفی می دانند. قانون بورس و اوراق بهادار آمریکا مؤسسه های حسابرسی را از پرداخت محرک های مالی به شریکان یا کارمندان بر مبنای ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار ممنوع کرده است. قانون ساربینز-آکسلی^۳ و بورس و اوراق بهادار آمریکا حسابرسان را ملزم به ارائه گزارش های منظم به کمیته حسابرسی در ارتباط با (۱) اقدامات و رویه های حسابداری انتقادی که مورد استفاده قرار می گیرد، و (۲) کلیه برخوردهای حسابداری گوناگون مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری برای اقلام همه صورت های مالی، و (۳) سایر ارتباطات مکتوب بین حسابرس و صاحبکار، همانند نامه مدیریت کرده است (هاسکاپ، ۲۰۰۵).

۱- مبانی نظری**۱-۱- مفهوم استقلال حسابرس**

واژه حسابرس بیشتر مواقع با واژه مستقل همراه و قرین می شود. به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی صاحبکار را می پذیرد، از منظر واحد مورد رسیدگی مستقل است و هیچگونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهار نظر وی تأثیر بگذارد، در آن واحد ندارد. اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی مستقل به حدی است که برای اثبات آن به عنوان یکی از شالوده ها در ساختار تئوری حسابرسی، به توجیه اندکی نیاز داریم و این موضوع برخلاف سایر تئوری های حسابرسی است.

¹- Iranian Association of Certified Public Accountants(IACPA)

²- Mautz & Sharaf

³- Sarbanes-Oxley

مفهوم استقلال حسابرسان در ادبیات مالی، بسیار مورد توجه قرار گرفته و تعاریف گوناگونی از آن ارائه شده است که بعضی از آنها بشرح زیر می باشد (سجادی، ابراهیمی مند، ۱۳۸۴):

نپ^۴، (۱۹۸۵) استقلال حسابرسان را توانایی مقاومت در برابر فشار صاحبکار می داند.

کری^۵، (۱۹۷۶) معتقد است استقلال در ساده ترین معنا این است که حسابرسان حقیقت را همانگونه که دیده است بگویند و اجازه ندهند هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد.

هال و رنر^۶، (۱۹۹۱) معتقدند اگرچه جنبه باطنی استقلال حسابرسان قابل مشاهده نیست اما هنگامی که قصور و سهل انگاری حسابرسان نمایان می شود، مدارکی از نبود استقلال باطنی به دست می آید.

۱-۲- مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی

مهمترین استاندارد حسابرسی که حسابرسان را از اظهار نظر نسبت به صورت های مالی منع می کند، مگر آنکه مستقل از واحد مورد رسیدگی باشند، استقلال است. بدین معنی که استقلال با داشتن منافع مالی با اهمیت، از قبیل در استخدام بودن، وام دادن و یا وام گرفتن و روابط مختلف دیگر، از بین می رود. بدین ترتیب علیرغم اینکه در متون استانداردهای حسابرسی به استقلال حسابرسان پرداخته شده، لیکن در این متون تعریفی مستقل با ابعادی مشخص مورد توجه قرار نگرفته است: همچنانکه در آیین رفتار حرفه ای استقلال حسابرسان در قالب احکام قابل اجرا بدین صورت تعریف شده است: " هنگامیکه حسابرسان حرفه ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به عهده می گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه ای است، باید فاقد هرگونه نفع و علاقه ای، صرف نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری و بیطرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد" (جامعه حسابرسان رسمی ایران، ۱۳۹۳)

۲- ابعاد گوناگون استقلال حسابرسان:

استقلال حسابرسان در رابطه با حسابرسی و اظهار نظر نسبت به صورت های مالی که توسط صاحبکار تهیه می شود دارای معانی مختلفی است. استقلال در این مورد یک عبارت هنری است. از آنجا که سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، دولت و سایر استفاده کنندگان ممکن است بر اظهار نظر حسابرسان تکیه کنند، استقلال حسابرسان معنی خاصی پیدا می کند. بنابراین، حسابرسان نه تنها نباید قضاوت خود را منوط به دیگران کنند، بلکه باید از هرگونه نفع شخصی که ممکن است قضاوت وی را تحت تأثیر قرار دهد، مستقل باشند.

استقلال در این ساختار یعنی عینیت یا انحراف نداشتن از قضاوت دقیق. برای مفهوم استقلال حسابرسان سه بعد ارائه شده است. به اعتقاد (موتز و شرف، ۱۹۶۱) حسابرسان باید در مراحل و زمانهای زیر مستقل باشند:

استقلال در برنامه ریزی حسابرسی: یعنی آزادی از کنترل و یا تأثیر بیجا در انتخاب روش ها و روی دادهای حسابرسی و محدوده های کاربرد آنها، لازم است حسابرسان آزادی توسعه برنامه خود را هم بر اساس مراحل لازم، حجم نمونه و دامنه حسابرسی داشته باشند.

استقلال در گردآوری و ارزیابی شواهد: یعنی آزادی از کنترل یا تأثیر بیجا در انتخاب زمینه ها، فعالیت ها و روابط فردی. در این رابطه لازم است که راه دستیابی به هیچ منبع اطلاعاتی مشروع بر روی حسابرسان، مسدود نباشد.

استقلال در گزارشگری: یعنی آزادی از کنترل یا تأثیر بر گزارش یافته های حسابرسی.

استقلال، جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی است (زلقی و رضایی، ۱۳۹۳). استقلال در فرهنگ وبستر^۷ از کنترول، یا اراده دیگری یا دیگران تعریف شده است. اگر استقلال وجود نداشته باشد، قضاوت حسابرسان با اعتقاداتش در مورد سیاست گزارشگری صاحبکار سازگار نخواهد بود.

اما با گذری بر دیدگاه های جدید درمی یابیم که دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم معنی با بیطرفی و استقلال نمی دانند، بلکه آن را به معنی از بین رفتن منافع مادی و شرایطی می دانند که حسابرسان تحت تأثیر این عوامل مادی نتوانند نظر واقعی خود را بیان کنند. یعنی در دیدگاه های جدید، مفهوم استقلال از ماهیت (شخصیت ذهنی و قضاوتی) حسابرسان به «شخصیت تجاری» حسابرسان تبدیل گشته است؛ به طوری که (ریتر و ویلیامز^۸، ۲۰۰۰) معتقدند به دلیل اینکه عنصر تشکیل دهنده حرفه حسابرسی یعنی استقلال نیز از شخصیت قضاوتی به شخصیت اقتصادی در حال تغییر است، حرفه حسابرسی نیاز دارد که به احتمال تحت تأثیر قرار گرفتن توجه کند و حساسیت ویژه ای را در این خصوص از خود نشان دهد.

4- Knapp

5- Carey

6- Hall & Renner

7- Webster

8- Reiter & Williams

۳- خدمات غیرحسابرسی

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در سال ۲۰۰۳، ۱۰ نوع خدمات غیرحسابرسی را شناسایی کرد که ارائه آن توسط حسابرسان برایشان باعث مخدوش شدن استقلال حسابرس می‌گردد. این خدمات به شرح زیر است:

۱- دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت حسابداری یا صورت‌های مالی صاحبکار، ۲- طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعات مالی، ۳- خدمات ارزیابی یا ارزشیابی، اظهارنظر در خصوص مطلوبیت یا گزارش آورده‌های غیرنقدی، ۴- خدمات کارشناسی بیمه، ۵- خدمات حسابرسی داخلی، ۶- وظایف مدیریتی، ۷- منابع انسانی، ۸- دلالی یا معامله‌گری، مشاوره سرمایه‌گذاری، ۹- خدمات قانونی، و ۱۰- خدمات کارشناسی غیرمرتبط با حسابرسی. هدف کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا از این کار، افزایش اطمینان به سهامداران نسبت به استقلال حسابرس است. بورس اوراق بهادار آمریکا و قانون ساربینز-آکسلی هر دو خدماتی را که در ارتباط با مشاوره مدیریتی بوده است و ممکن است بر استقلال حسابرس مؤثر باشد ممنوع کرده‌اند.

استاندارد شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای استقلال که در ژانویه سال ۱۹۹۹ منتشر شد، حسابرسان را ملزم نمود که سالانه بطور کتبی (۱) تمام روابط بین حسابرسان و صاحبکاران خود که بطور معقولی انتظار رود بر استقلال حسابرس اثر گذار است را افشاء کنند و (۲) استقلال خود را تأیید کنند. (ISB, 2001). در سال ۱۹۷۸، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا بیانیه‌های تجدیدنظر شده در خصوص الزامات افشای مشخص در ارتباط با خدمات غیرحسابرسی شرکت‌های سهامی را پذیرفت. این افشاها در خصوص درصد کل حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی به حق‌الزحمه حسابرسی، و نیز درصد هر کدام از حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی به حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد. بر طبق قانون ساربینز-آکسلی، خدمات غیرحسابرسی که انجام آن نیازمند تصویب کمیته حسابرسی است باید در گزارش‌های دوره‌ای برای استفاده سرمایه‌گذاران افشا شود. قانون بورس آمریکا نیز الزامات افشای حق‌الزحمه حسابرسی و غیرحسابرسی را در اظهارنامه بورس به ۴ نوع حق‌الزحمه حسابرسی، حق‌الزحمه مالیاتی، حق‌الزحمه مرتبط با خدمات حسابرسی و سایر حق‌الزحمه‌ها تقسیم بندی کرده است، طبق قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ شرکت‌ها ملزم به افشای

حق‌الزحمه‌های پرداختی به حسابداران مستقل در اظهارنامه بورس می‌باشند (هاسکاپ^۱، ۲۰۰۵).

تورنتو^{۱۱} (۲۰۰۳) در سال ۲۰۰۳ به این نتیجه رسید که بیشتر ذینفعان درک متفاوتی از این نکته دارند که چه نوع خدماتی استقلال حسابرس را مخدوش می‌کند.

ویوان لی و رابرت نیکل^{۱۱} (۲۰۰۵) بیان می‌کنند که بین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرس را نقض کند. اما در هر دو حال با نگاهی کلی بر مقررات تدوین‌کنندگان استانداردها در دوره‌ها و مناطق مختلف، تفاوت نگاه این تدوین‌کنندگان نسبت به شرایط محیطی جامعه آنها بهتر نمایش داده می‌شود.

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

۴- کمیته حسابرسی

اعضای کمیته‌های حسابرسی از بین اعضای هیات مدیره شرکت انتخاب می‌شوند. در بهترین شکل، اعضای کمیته حسابرسی از مدیران خارج از شرکت تشکیل می‌شود، یعنی اعضای هیات مدیره‌ای که از کارکنان شرکت نیز نباشند. از جمله وظایف کمیته حسابرسی، انتصاب و عزل حسابرسان مستقل، تعیین حدود خدمات حسابرسان، بررسی یافته‌های حسابرسی و حل اختلافات بین حسابرسان و مدیریت است. علاوه بر این کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های کارکنان حسابرسی داخلی نظارت می‌کند. ترجیحاً اعضای کمیته حسابرسی از بین مدیران غیرموظف یعنی اعضای از هیات مدیره که از شاغلین شرکت نیز نباشند، انتخاب می‌شوند.

9- Hoscop

10- Toronto

11- Vivian Li & Robert Nickel

۴-۱- نقش کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی نقش ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل‌های حسابداری و گزارشگری مالی واحد تجاری را به عهده دارد. کمیته حسابرسی هم با حسابرسان داخلی در تماس است و هم با حسابرسان مستقل شرکت و بنابراین حلقه واسط استقلال در حسابرسی اما در داخل شرکت می باشد. این دو ویژگی متمایز این کمیته است که دامنه و اختیار تاثیرگذاری آن را به خصوص در سیستم‌های دولتی وسعت می‌بخشد. کمیته حسابرسی ضمن اینکه نقش نظارتی بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی را داراست و بعد استقلال را در این واحد تقویت می‌نماید با حسابرسان مستقل نیز دارای چالش تنگاتنگ است. این تفاوت متمایزکننده این کمیته از واحد حسابرسی داخلی است.

۴-۲- چگونگی تشکیل کمیته حسابرسی

یک کمیته حسابرسی معمولاً از سه تا پنج نفر مدیر غیرموظف یعنی مدیری که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان آن تشکیل می‌شود. وجود مدیران غیرموظف در کمیته حسابرسی سبب می‌شود تا حسابرسان بتوانند مسایلی چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوء استفاده‌های مدیریت یا سایر اعمال غیرقانونی مسئولین شرکت را با کمیته حسابرسی، صریح‌تر مطرح کنند. تماس‌های کمیته حسابرسی با حسابرسان، اطلاعات به موقعی درباره وضعیت مالی شرکت و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت را در اختیار هیات مدیره شرکت قرار می‌دهند.

این کمیته، مدیریت ارشد شرکت را نیز کنترل می‌کند و به‌عنوان بازدارنده مدیریت از زیرپا گذاردن کنترل‌های داخلی، از جمله ممانعت از تقلب مدیریت نقش مؤثری دارد. این مرز میان فعالیت‌ها و وظایف این کمیته با واحد حسابرسی داخلی است که لزوم وجود آنرا مستقل از واحد حسابرسی داخلی محرز می‌نماید.

ابوت و پارکر^{۱۲} (۱۹۹۹) دریافته‌اند که وجود یک کمیته فعال و مستقل با افزایش کیفیت حسابرسی و تغییرات گاه بگاه حسابرسان در ارتباط است. براساس نتایج تحقیق این دو، وجود کمیته حسابرسی قوی ممکن است کیفیت حسابرسی، از طریق حصول اطمینان از اینکه حسابرسان می‌توانند بیطرفی خود را حفظ نمایند و تسلیم آمال مدیران نشوند، افزایش دهد.

قانون ساربینز - آگسلی نقش و مسئولیت‌های کمیته‌های حسابرسی را گسترش داد. به موجب این قانون مسئولیت تنظیم روابط با حسابرسان مستقل شامل انتخاب حسابرس مستقل، تعیین حق‌الزحمه آنان و نظارت بر حسابرس مستقل به عهده کمیته حسابرسی واگذار شده است. به موجب همین قانون اعضای کمیته حسابرسی باید از مدیریت شرکت "مستقل" باشند و نباید هیچ مزایایی به جز آنچه به عنوان عضو کمیته به آنها تعلق می‌گیرد، دریافت کنند.

۵- پیشینه پژوهش

۵-۱- پیشینه داخلی

سروش یار و همکاران (۱۳۹۳) دریافته‌اند که تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی‌سازی در بازار حسابرسی به عنوان پدیده‌ای نوظهور توجه بسیاری از صاحب‌نظران را به خود معطوف داشته است. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که افزایش رقابت در بازار حسابرسی منجر به کاهش استقلال حسابرس می‌شود. همچنین شواهد پژوهش نشان می‌دهد که دنبال افزایش رقابت در بازار حسابرسی، کیفیت سود نیز کاهش یافته است. وحیدی و همکاران (۱۳۹۳) بیان می‌دارند که نقش حسابرس در جامعه، اعتباردهی به صورت‌های مالی است. اگر سرمایه‌گذاران به استقلال حسابرسان شک نمایند، صورت‌های مالی فاقد اعتبار خواهند شد. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان‌دهنده آن هستند که وابستگی اقتصادی به شرکت صاحبکار، ارائه خدمات غیرحسابرسی و روابط بلندمدت حسابرس و صاحبکار، از دید سرمایه‌گذاران به عنوان تهدیدهای بااهمیت بر استقلال حسابرسان محسوب می‌شوند.

مدرس و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهش خود با موضوع "حفاظ‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی" به این نتیجه رسیدند که: کلیه عوامل استخراج شده از ادبیات موضوع و پژوهش‌های پیشین شامل شهرت، اندازه مؤسسات حسابرسی، تخصیص کارهای موجود در بازار حسابرس از طریق مراجع قانونی (حرفه ای)، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب در ازای تخلفات حسابرسان، بررسی هم‌پیشگان، افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به گزارش‌های مالی، شفافیت حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، الزام به برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین، مسئولیت تضامنی شرکت با مؤسسه حسابرسی، محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحب کار، الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحبکاران و تغییر ادواری حسابرسان، بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب کار به جایگزینی وی مؤثر است. اما این عوامل در وضعیت کنونی حرفه حسابرسی در ایران به نحو مناسبی بکار گرفته نشده است.

عباس زاده و محمدی (۱۳۹۳) از آن جا که گزارش های حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم گیری گروه های ذینفع می شود، استقلال حسابرسان یک مفهوم ضروری به نظر می رسد. اگر حسابرسان از واحد مورد رسیدگی مستقل نباشد، چیزی به اعتبار گزارش های آن نمی افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به ویژه از آنها انتظار می رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت ها و تصمیم گیری های شان زیر نفوذ و تأثیر مدیریت واحد مورد رسیدگی و دیگران قرار گیرد. کلمه حسابرسان بیشتر مواقع با کلمه مستقل همراه و تزیین می شود به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسانی را می پذیرد، از سازمان مورد رسیدگی مستقل است و هیچ گونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهار نظر وی تأثیر بگذارد، ندارد. لذا استقلال جوهره و روح حسابرسانی است و حسابرسانی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی خواهد بود.

نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که ارائه خدمات غیرحسابرسی مانند اصلاح حساب، خدمات دفتری، ثبت های حسابداری و تهیه صورت های مالی، خدمت حسابرسانی داخلی، خدمات وظایف مدیریتی، خدمات مشاوره ای مدیریت توسط مؤسسات حسابرسانی به صاحبکاران خود در همان سال هایی که حسابرسانی آن شرکت را به عهده داشته اند استقلال حسابرسان را مخدوش می نماید. سجادی و ابراهیمی مند (۱۳۸۴) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که از نظر حسابرسان مستقل، وجود کمیته حسابرسانی صاحبکار عامل افزایش استقلال حسابرسان می باشد.

۲-۵- پیشینه خارجی

زولکارناین و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۷) در کشور مالزی به این نتیجه رسیدند که استقلال حسابرسان رابطه مثبتی با جلسات کمیته حسابرسانی، گزارش کمیته حسابرسانی به همراه گزارش سالانه، نقش کمیته حسابرسانی در تعیین حق الزحمه حسابرسانی و ترکیب اعضای کمیته حسابرسانی دارد. های و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۶) در پژوهشی تحت عنوان "خدمات غیرحسابرسی و کیفیت حسابرسانی" تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش سه دسته آزمون برای این بررسی مورد استفاده قرار گرفته است: آزمون اول، ارتباط بین حق الزحمه های غیرحسابرسی و حق الزحمه های حسابرسانی را مورد بررسی قرار می دهد، آزمون دوم ارتباط بین حق الزحمه های غیرحسابرسی و گزارش های حسابرسانی مشروط و تعدیلی و گزارش سوم ارتباط بین حق الزحمه های غیرحسابرسی و دوام (تصدی) حسابرسانی را مورد بررسی قرار می دهد. نتایج نشان می دهد که زمانی که حسابرسان خدمات غیرحسابرسی ارائه می دهند استقلال حسابرسان در ظاهر دچار اختلال می شود اما ارائه این خدمات بر استقلال نظر (رأی) حسابرسان تأثیری ندارد.

فرانکل و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۲) طی پژوهشی شواهدی از وجود رابطه بالقوه میان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و معیارهای مدیریت سود مشاهده نمودند. بنابراین ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار تأثیر منفی بر استقلال حسابرسان دارد. دی و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۲) در پژوهش خود تحت عنوان "کیفیت سود و استقلال حسابرسان با استفاده از داده های حق الزحمه های غیرحسابرسی" به این نتیجه رسیدند که شرکت های مورد بررسی که حق الزحمه غیرحسابرسی بیشتری می پردازند دارای سود با اقلام تعهدی اختیاری و کل بیشتری می باشند. این نتیجه توصیه می کند که حسابرسان تلاش کمتری را برای جلوگیری از افزایش مدیریت سود برای مشتریانی که از آنها حق الزحمه های غیرحسابرسی بیشتری دریافت می کنند، به کار می گیرند.

دوپوچ و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۳) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که ارائه همزمان خدمات غیرحسابرسی و حسابرسانی موجب می شود که حسابرسان هنگام جستجوی شواهد، منافع مشتری را در نظر گرفته و شواهد مثبت را پررنگتر جلوه می دهد و به طور کلی قضاوت آنها دچار انحراف می شود. بدین ترتیب ارائه همزمان خدمات غیرحسابرسی و حسابرسانی موجب لطمه بر استقلال حسابرسان خواهد شد.

مؤسسات حسابرسانی در حال توسعه دامنه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران خود هستند. عده ای معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسانی، متقبل زبان می شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره ای پر سود با صاحبکاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان به خصوص در رده مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحبکاران، بیطرفی و استقلال حسابرسان را زیر سؤال می برد. اما برای کاهش تردید در خصوص استقلال حفاظت هایی همانند بررسی هم پیشگان و روش های کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسانی، انجام می پذیرد. (گوئرا و ماری، ۲۰۰۱)

13- Zulkarnain et al

14- Hay et al

15- Frankel et al

16- Dee et al

17- Doposch

دفوند و همکاران^{۱۸} (۲۰۰۲) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی تأثیری بر استقلال حسابرس ندارد.

نتیجه گیری

با توجه به اقدامات قانونی جهت ایجاد و ثبات حرفه حسابرسی خودسامان، به موضوع حسابرسی مستقلی که دارای صلاحیت حرفه‌ای باشد اهمیت ویژه‌ای داده شده است. این روند را می‌توان با بررسی قوانین تصویب شده از اواسط قرن نوزدهم ملاحظه نمود و ضرورت و الزام به داشتن حسابرسی مستقل از قرن بیستم مشاهده نمود، که طی این بررسی‌ها ملاحظه می‌گردد که در طی این دوران حسابرسان، سعی در برقراری تعادل بین منافع شخصی، اقتصادی و اجتماعی خود، با منافع اقتصادی و اجتماعی عمومی باشند. با مطالعه و بررسی تاریخچه چند دهه گذشته تغییرات حسابرسی و مسائل مربوط به آن به تغییر ایجاد شده در مفهوم استقلال حسابرسی و تقسیم آن به دو بخش استقلال ظاهری و باطنی، می‌رسیم در حالیکه در ابتدا اینچنین نبوده و بسیاری از حسابرسان خود سهامداران شرکت‌هایی بوده‌اند که آنها را حسابرسی می‌نموده‌اند.

استقلال در واقع مفهومی ذهنی می‌باشد که به صورت مستقیم قابل لمس نیست و اکثر صاحبان نظر آنرا حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که با مفاهیمی همچون صداقت، امانت، بیطرفی و شخصیت حسابرسی مرتبط است. در تعریف‌های زیادی که برای استقلال وجود دارد به دو بعد اشاره شده است. یکی استقلال ظاهری و دیگری استقلال باطنی، چنانکه بارتلت^{۱۹} استقلال واقعی را اینگونه تعریف کرده است: "استقلال واقعی عبارتست از نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی" و استقلال ظاهری را "پرهیز از شرایطی که حسابرسی را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد" می‌داند. در نتیجه استقلال واقعی با بیطرفی و استقلال ظاهری بطور معمول با برداشت استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرسی در یک وضعیت مشخص ارتباط دارد.

بر اساس استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای جامعه‌های حسابداران رسمی، استقلال حسابرسی نسبت به صاحبکار بایستی در هر دو بخش ظاهری و باطنی نمود داشته باشد و هر کدام به تنهایی قادر به اثبات وجود استقلال حسابرسی نمی‌باشند و با توجه به اینکه استقلال واقعی یک حسابرسی که صرفاً یک موضوع ذهنی می‌باشد قابل مشاهده و درک نیست، حسابرسان در طی سال‌های تشکیل و رشد فعالیت حسابرسی سعی نموده‌اند که سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را مجاب نمایند که استقلال باطنی آنها تحت فشارهای وارده از سوی صاحبکار قرار نمی‌گیرد.

استقلال حسابرسی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نوید دهنده این اطمینان است که صورت‌های مالی به وسیله شخص یا اشخاصی اعم از حقیقی یا حقوقی رسیدگی و حسابرسی شده است که دارای صلاحیت حرفه‌ای بوده و از بیطرفی کافی برای اجرای حسابرسی برخوردار هستند. اما مسائلی هستند که باعث می‌گردد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده نسبت به استقلال حسابرسی بدگمان باشند، ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران از آن جمله می‌باشد، مانند تهیه صورت‌های مالی براساس اطلاعات ثبت شده توسط سیستم حسابداری صاحبکار، ارائه مشاوره‌های مالی و مالیاتی، تنظیم و نگهداری حساب‌ها، تهیه اظهارنامه‌ها و... که این تصور را برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ایجاد می‌کند که حسابرسان مستقل نیستند و آنچه که مسلم است اینست که اگر حسابرسان از نظر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مستقل نباشند، به گزارش‌های آنها کسی اتکا نمی‌کند و در نتیجه باعث کاهش استقلال حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی‌ها و نیز باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و در اینصورت کسی جز حسابرسان متضرر نمی‌شوند. لذا از آنجایی که بعضی خدمات غیرحسابرسی، ناقض استقلال حسابرسی می‌باشند، مراجع قانونگذاری بایستی توجه ویژه‌ای در برقراری ممنوعیت یا محدودیت ارائه این خدمات توسط حسابرسان برای صاحبکاران را داشته باشند.

پیشنهادات

- ۱- تدوین استانداردهای لازم از سوی مراجع قانونی استانداردگذاری جهت افشای میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی.
 - ۲- برقراری محدودیت در میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی نسبت به حق الزحمه حسابرسی توسط مراجع قانونی استانداردگذاری.
- الزام نمودن شرکت‌ها به داشتن کمیته حسابرسی جهت نظارت بر استقرار و عملکرد صحیح واحدهای اقتصادی و نیز ارتباط مستقیم حسابرسان با کمیته به منظور حذف فشارهای وارده از طرف صاحبکار که باعث مخدوش شدن استقلال حسابرسان می‌گردد.

منابع و مراجع

- [۱] جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۳): آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران.
- [۲] زلفی، حسن و رضایی، نسیم (۱۳۹۳): "بررسی عوامل تهدید کننده برای استقلال حسابرسان"، اولین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران. <http://www.1.modirconf.cnf.ir>
- [۳] سروش یار، افسانه؛ بنی مهد، بهمن؛ وکیلی فرد، حمیدرضا و امیری، هادی (۱۳۹۳): "تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر استقلال حسابرس و کیفیت صورت های مالی"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲۸، زمستان ۱۳۹۳، ص ۷۷.
- [۴] سجادی، حسین و ابراهیمی مند، حسین (۱۳۸۴): "عوامل افزایش استقلال حسابرس مستقل"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰، ص ۸۰-۶۱.
- [۵] عباس زاده، محمدرضا و محمدی، جمال (۱۳۹۳): "بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور"، مجله حسابداری مالی، شماره ۲۱، ۱۳۹۳، ص ۲۸-۱.
- [۶] مدرس، احمد؛ ابراهیمی، حسین و عزیزخانی، محسن (۱۳۹۲): "حفاظت های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی"، پژوهش های تجربی حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۹، بهار ۱۳۹۵، ص ۱۷۹-۱۵۵.
- [۷] نیکبخت، محمدرضا و مهربانی، حسین (۱۳۸۵): "بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، ص ۱۴۷-۱۲۹.
- [۸] نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹): "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی"، تهران، کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱.
- [۹] وحیدی الیزائی، ابراهیم؛ تمیمی، محمد و شلال نژاد، حسین (۱۳۹۳): "برداشت سرمایه گذاران ایرانی از استقلال حسابرس"، مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۱۰، ص ۳۷-۲۲.
- [10] Abbott, L. J, Park, Y& Parker, S (2000). The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud: *Managerial Finance*, 26(26) pp.55- 67.
- [11] Bartlett, R.W (1993). "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 6(2):52-67.
- [12] Dee, Callaway Carol & Ayalew Lulseged & Tanya S. Nowlin (2002), "Earnings Qaulity And Auditor Independence: An Examination Using Non-Audit fee Daata", *American Accounting Association Mid-year Auditing section conference*.
- [13] Defond, M. L., Raghunandan, K. and. Subramanyam K. R (2002). "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions". *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No. 4, pp.1247-1274.
- [14] Dopuch, N., R. King, and R. Schwartz (2003). "Independence in Appearance and In Fact: An Experimental Investigation". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20, No.1, pp.79.115
- [15] Frankel, R.M., Johnson, M.F. and Nelson, K.K (2002). "The Relation between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Quality". *The Accounting Review*, Vol. 77, pp. 71-105.
- [16] Hay, david & Robert Knechel & Vivian Li (2006), " Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 33, pp 715-734.
- [17] Hosecop. Lee, Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence, *Journal of Umass Boston College of Management*, 2005.
- [18] ISB (2001). Staff Report: A Conceptual Framework for Auditor Independence, *Independence standards Board*.
- [19] Mautz. Robert K. and Sharaf Hussein. (1961). *Philosophy of Auditing*, Evanston: American Accounting Association.
- [20] Reiter S.A., P.F Williams, (2000). " The Independence Wars and The Systems of Protesions" ,School of Management, Binghamton University, Newyork, B902-6015.
- [21] Tornto John M., (2003). "The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence: Evidence from the SEC's Independence Hearing Proceeding", AAA Annual Meeting.
- [22] Vinci Guerra, Barbara, Marie (2001). Auditor independence: an examination of the effect of self- interest threats and organization safeguards on auditor judgment. UMI proquest digital dissertation. Degree: PHD, school: Drexel university.

- [23] Vivian Li and Robert Nickel, (2003). "Non-Audit Services and Auditor Independence", Newzeland Evidence", Department of Accounting and Finance, University of Auckland.
- [24] Zulkarnain, M.S, Shamsheer, M. and Siti Shaharatulfazzah M.S (2007), "Audit Committee Support and Auditor Independence". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1031075>