

عوامل کاهنده و فزاینده استقلال حسابرس مستقل

فرهنگ کشف بهرامی

مالی و حسابرسان، درون یک «مثالث انسانی نمایندگی» شکل می‌گیرد. مثالثی که به طور رسمی به‌عنوان ساختار اساسی نقش حسابرسی، شناسایی شده است. از آن‌جا که مدیران شرکت‌ها، در موضع قدرت قرار دارند و می‌توانند در نبود حسابرسی، از موقعیت نمایندگی خود برای تعیین نحوه‌ی گزارش اطلاعات مالی به مالکان استفاده کنند، حسابرسی را می‌توان به عنوان یک وسیله‌ی انضباطی مورد اعتماد برای کاهش چنین اختیاری

پدید آمدن حرفه‌ی حسابرسی، شکاف تولیدکننده و استفاده‌کننده‌ی اطلاعات مالی را به حداقل رساند و سبب شد رابطه‌ای معنی‌دار بین آن‌ها به وجود آید. وقتی دریافت‌کنندگان اطلاعات مالی «تضادمنافع» بین خود و تولیدکننده‌ی اطلاعات مالی را درمی‌یابند، نگران مغرضانه بودن اطلاعات ارائه شده می‌شوند و به همین دلیل به سراغ حسابرسان می‌روند این رابطه، یعنی رابطه‌ی بین مدیران شرکت، استفاده‌کنندگان اطلاعات

«حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) به منظور گردآوری و ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد درباره‌ی ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه‌ی انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع، حسابرسی مربوط به بررسی و تأیید داده‌های مالی برای قضاوت در مورد صحت وجود صداقت در داده‌هایی است که با آن‌ها رویدادها و شرایط توصیف می‌شوند.»

در نظر گرفت. حسابرسان نه تنها می‌توانند درستی و انسجام روش‌های حسابداری مورد استفاده در گزارش‌های مالی را گواهی و تأیید کنند - و نظم صریحی را برنمایندگان مدیریت تحمیل کنند بلکه، حتی حضور آن‌ها به عنوان حسابرس نیز به صورت یک عامل منضبط کننده عمل می‌کند، منتهی مشروط بر آن‌که حسابرس از «استقلال حرفه‌ای» برخوردار باشد. در اهمیت والای «استقلال حرفه‌ای» حسابرس باید بیان داشت که، هر مخلوق و پدیده‌ای در دنیا عضو مهمی به نام مرکز یا هسته دارد که وجودش بر محوریت آن می‌باشد و بدون آن فاقد معنی است. در حرفه‌ی حسابرسی این هسته «استقلال» نام دارد و حسابرسی بدون استقلال نیز بی‌معنا خواهد بود، به همین دلیل است که معمولاً صفت مستقل همراه حسابرس آورده می‌شود. حسابرسی مستقل از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرایند و کارایی بازارهای سرمایه کمک می‌کند، کیفیت حسابرسی به عوامل متعددی به خصوص استقلال حسابرس بستگی تام دارد از این لحاظ، کاهش استقلال حسابرس به طور مستقیم، بر کیفیت فرایند حسابرسی و اظهار نظر وی تأثیر می‌گذارد. استقلال به عنوان سنگ زیربنای حرفه‌ی حسابرسی، این موضوع به عنوان حالتی از ذهن به مفهوم نگرش حسابرس به روابط موجود با مدیریت صاحب‌کار، سهام‌داران و سایر ذینفعان و

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تصور شده است و استقلال واقعی را حاصل نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی و استقلال ظاهری را پرهیز از شرایطی می‌داند که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحب‌کار نشان دهد، بنابراین استقلال واقعی با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد. با توجه به مطالب بالا، استقلال حسابرس دارای دو بعد یا جنبه‌ی اساسی است. بعد یا جنبه‌ی ظاهری که استقلال ظاهری نام دارد، که متکی بر پرهیز از حالاتی است که باعث شک و تردید یک فرد منطقی و آگاه از تمام شرایط و حالت‌ها نسبت به بی‌طرفی حسابرس می‌شود. و بعد یا جنبه‌ی باطنی یا فکری که به خود حسابرس بستگی دارد و قابل اندازه‌گیری یا مشاهده مستقیم نیست. دیدگاه‌های جدید، دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم معنی با بی‌طرفی یا درست کاری نمی‌دانند، بلکه آن را به معنی از بین بردن منافع مادی و شرایطی می‌دانند که حسابرس نتواند تحت تأثیر این عوامل مادی نظر واقعی خود را بیان کند، یعنی در دیدگاه‌های اخیر، حرکتی از «شخصیت ذهنی و قضاوتی» حسابرس به «شخصیت تجاری» شروع شده است. به دلیل این‌که عنصر تشکیل‌دهنده‌ی حرفه‌ی حسابرسی یعنی استقلال نیز از شخصیت قضاوتی به شخصیت

اقتصادی در حال تغییر است. پیشنهادی حسابرسی در طی یکصد و پنجاه سال گذشته نشان می‌دهد شواهد تاریخی در مورد استقلال حسابرس دارای تغییرات کند بوده است، یعنی از وضعیتی که در آن مفهوم استقلال ظاهری و باطنی وجود نداشته و حسابرسان، سهام‌داران شرکت‌ها بوده‌اند، تا وضعیت چند دهه اخیر، به استقلال ظاهری و باطنی از واحد مورد رسیدگی تغییر کرده است و در نهایت تغییر دیدگاه استقلال حسابرس از «شخصیت ذهنی و قضاوتی» به «شخصیت تجاری»، اما موضوع استقلال واقعی، یک موضوع قدیمی و پایدار در حسابرسی است. از آن‌جا که استقلال واقعی را که یک موضوع ذهنی است به سختی می‌توان مشاهده کرد، حسابرسان در تلاش بوده‌اند طی سالیان متمادی مردم را متقاعد کنند، آنها در موضعی نیستند که وضعیت فکری و باطنی مستقل آنها تحت فشار یا تأثیر صاحب‌کاران قرار گیرد، اما با توجه به مشکلات موجود در شناخت صریح استقلال حسابرس برای حرفه‌ی حسابرسی، راه‌حل مرسوم و رایج و البته نه چندان کارای حرفه‌ی حسابرسی برای این موضوع، پی‌گیری راه‌های استقلال حسابررس، از طریق پیشگیری روابط بین صاحب‌کار و حسابرس است و این موضوع، همچنان برای جامعه دارای اهمیت است اما در واقع، ناکامی شرکت‌ها در بازار از یک‌طرف و ورشکستگی‌های تجاری آن‌ها از طرف دیگر، که در

اثر عوامل متعددی ممکن است ایجاد شده باشد، بحرانی برای اعتماد، اطمینان و باورپذیری حرفه‌ای حسابرسی ایجاد کرده است.

با این مقدمه، ابتدا به بررسی عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرسی می‌پردازیم و سپس به بررسی عوامل فزاینده‌ی استقلال حسابرسی، پرداخته خواهد شد.

الف) بررسی علمی و پژوهشی عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرسی

نتایج تحقیقات و پژوهش‌های صورت پذیرفته نشان می‌دهد که حداقل هشت عامل به عنوان عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرسی وجود دارند که به تشریح مبانی نظری و کاربردی هر یک از آنها به‌ترتیب ذیل می‌پردازیم:

۱. ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی،
۲. حق‌الزحمه‌ی معوق حسابرسی،
۳. تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض و تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسان مستقل،
۴. پذیرش هدایا و روابط صمیمانه (مهمان‌نوازی‌های) صاحب‌کار،
۵. تداوم انتخاب حسابرسان برای مدت طولانی،
۶. وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کار،
۷. کوچک بودن مؤسسات حسابرسی،
۸. عدم تفکیک کامل مدیریت از مالکیت در واحد اقتصادی مورد رسیدگی.

الف - ۱) ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی

هنگامی که حسابرسان مستقل یک شرکت علاوه بر حسابرسی صورت‌های مالی، به صاحب‌کار خود خدمات غیر حسابرسی (انجام امور دفتر داری حسابداری، تنظیم صورت‌های مالی، طراحی و اجرای سیستم اطلاعاتی حسابداری و...) نیز ارائه می‌کند، استقلال حسابرسان تضعیف می‌شود، به عبارتی هنگامی که حسابرسان، خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کار خود ارائه می‌دهد وابستگی اقتصادی بین حسابرسان و صاحب‌کار افزایش یافته و به تبع آن نفوذ صاحب‌کار بیش‌تر شده و موجب تخریب و تضعیف استقلال حسابرسان می‌شود - یعنی ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی تأثیر منفی بر استقلال حسابرسان دارد - از طرفی محدودیت‌ها یا ممنوعیت‌های وضع شده در خصوص ارائه‌ی همزمان برخی خدمات غیر حسابرسی با حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل موجب افزایش استقلال حسابرسان می‌شود. ولی از آن‌جا که حرفه‌ی حسابرسی تحت فشار اقتصادی قابل‌ملاحظه‌ای است و در سال‌های اخیر این موضوع شدت بیش‌تری یافته است و دیگر حسابرسانی سنتی یک صنعت در حال رشد به نظر نمی‌رسد، چرا که سودآوری پایین خدمات حسابرسی

سنتی، فشار پیوسته و مداومی را برای انجام سایر فعالیت‌های حرفه‌ای مانند خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، طراحی یا اصلاح نظام کنترل‌های داخلی، و... به منظور سودآوری مؤسسات حسابرسی به‌وجود آورده است. به بیان دیگر دنیای امروز بازاری است که رمز بقا در آن به معنی یافتن محصولات یا خدماتی با ارزش افزودیه بیش‌تر و فروش یا ارائه آن‌ها به مشتریان است. برخی بر این باورند که حسابرسان با انجام خدمات غیر حسابرسی ممکن است استقلال خود را از دست بدهد. اما برخی دیگر معتقدند حسابرسان با انجام خدمات غیر حسابرسی با سیستم حسابداری صاحب‌کار بیش‌تر آشنا شده و می‌توانند حسابرسی را با استقلال بیش‌تر و کیفیت بالاتری انجام دهد.

بر مبنای تحقیقات صورت پذیرفته، انجام خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان برای یک صاحب‌کار معین مانند خدمات مشاوره‌ای مدیریت، خدمات مالیاتی، ارائه سیستم‌های کنترل‌های داخلی و سیستم حسابداری و غیره که حق‌الزحمه‌ی آن به میزانی بیش از پنجاه درصد حق‌الزحمه‌ی حسابرسی باشد، موجب می‌شود



استقلال حسابرس مورد مصالحه قرار گرفته و مخدوش گردد. اما اگر حق الزحمه‌ی خدمات غیر حسابرسی کم‌تر از پنجاه درصد حق الزحمه‌ی حسابرسی باشد و توسط یک بخش جداگانه از بخش حسابرسی که دارای کارکنان متخصص منفک از بخش حسابرسی باشند، انجام پذیرد. استقلال حسابرس تا حدود قابل پذیرشی در بخش حسابرسی، حفظ می‌شود که این البته باز به شخصیت حرفه‌ای حسابرس و پابندی او به رعایت اصول و آئین رفتار حرفه‌ای نیز بستگی دارد. در تحقیقی که پس از ورشکستگی شرکت انرون در امریکا صورت پذیرفت به این نتیجه رسیده‌اند که نقش دوگانه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی اندرسون (حسابرس و مشاور) یکی از عوامل مهم در ورشکستگی شرکت انرون، بوده است. علی‌ای حال مشاوره و ریزنی‌های حسابرسان برای صاحب‌کاران اگر از حدود

ذکر شده در فوق بیش‌تر شود، استقلال و بی‌طرفی آنان را کاهش داده و کم رنگ می‌کند.

الف - ۲) حق الزحمه‌ی معوق حسابرسی:

به‌طور معمول و عرف، صاحب‌کاران مؤسسات حسابرسی همه‌ی مبلغ حق الزحمه‌ی حسابرسی را پیش پرداخت نمی‌نمایند و در برخی موارد، باقیمانده‌ی حق الزحمه را هنگام ارائه‌ی گزارش حسابرسی می‌پردازند. مواردی نیز پیش می‌آید که حق الزحمه‌ی پرداخت نشده‌ای (حق الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی) تا دوره‌های بعدی باقی می‌ماند. در این حالت، باید بررسی شود که آیا حق الزحمه‌ی پرداخت نشده‌ی سال قبل (به هر میزان) می‌تواند به همراه حق الزحمه‌ی سال جاری، مشابه یک وام و تسهیلات مالی، در نظر گرفته شود؟.

به‌طور کلی باید حق الزحمه‌ی معوق حسابرسی، قبل از انتشار گزارش حسابرسی دریافت شود چرا که در صورت وجود حق الزحمه‌ی پرداخت نشده در هنگام انتشار گزارش حسابرسی، استقلال حسابرس از بین می‌رود یا مخدوش می‌شود، با این وصف که حسابداران شاغل در شرکت‌ها کم‌تر نگران از دست رفتن استقلال حسابرس، هستند.

از این لحاظ بهتر است از جنبه‌ی رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، قبل از شروع کار حسابرسی، یکی از شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی که درگیر کار

حسابرسی مورد نظر نیست، موقعیت را ارزیابی کرده و بررسی نماید که آیا باید با حق الزحمه‌ی معوق به مثابه یک وام برخورد کرد یا خیر؟ اگر نتیجه‌ی بررسی و سنجش این باشد که حق الزحمه‌ی معوق و جاری خدمات حسابرسی یا غیر حسابرسی، مشابه یک وام است. در این حالت، حسابرس نباید کار حسابرسی را قبول کند یا این که باید استعفا بدهد. راه‌حل دیگر این است که می‌باید، موضوع حق الزحمه‌ی پرداخت نشده با کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار مطرح و یک حسابرس حرفه‌ای نیز برای مشورت و کنترل کار حسابرسی شرکت مورد نظر، انتخاب شود. تا استقلال حسابرس مخدوش نشود. پیشنهاد دیگر آن‌که قبل از عقد قرارداد حسابرسی سال مورد رسیدگی، به‌طور قاطع و آشتی‌ناپذیر، حسابرس مستقل از صاحب‌کارش بخواهد تمام حق الزحمه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی معوقه را ابتدا تسویه، سپس حسابرس مستقل قرارداد جدید را امضا نماید. در غیر این صورت استعفا دهد یا این‌که موضوع حق الزحمه‌ی پرداخت نشده با کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار مطرح و یک حسابرس حرفه‌ای نیز برای مشورت و کنترل کار حسابرسی شرکت مورد نظر، انتخاب شود. تا استقلال حسابرس محفوظ باقی بماند.

الف - ۳) تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض و تعیین



حق‌الزحمه‌ی حسابرس مستقل در بیش‌تر کشورها، انتخاب حسابرس مستقل به پیشنهاد هیأت مدیره و تصویب مجمع عمومی سهام‌داران، صورت می‌گیرد. در کشورهایی با قوانین جدیدتر، کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار، حسابرس مستقل را انتخاب می‌کند. اما به‌رغم تأکید بر نقش بیش‌تر کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار در انتخاب یا تعویض حسابرسان، در برخی کشورها، متأسفانه مشاهده شده که همچنان مدیریت صاحب‌کار نقش مهمی در انتخاب یا عزل حسابرسان مستقل ایفا می‌کند. در چنین شرایطی اگر مدیریت، صورت‌های مالی را براساس اصول متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد که این عدم رعایت را گزارش نماید در چنین شرایطی، حسابرس باید میان پذیرش خواسته‌های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود یکی را انتخاب کند. در صورت

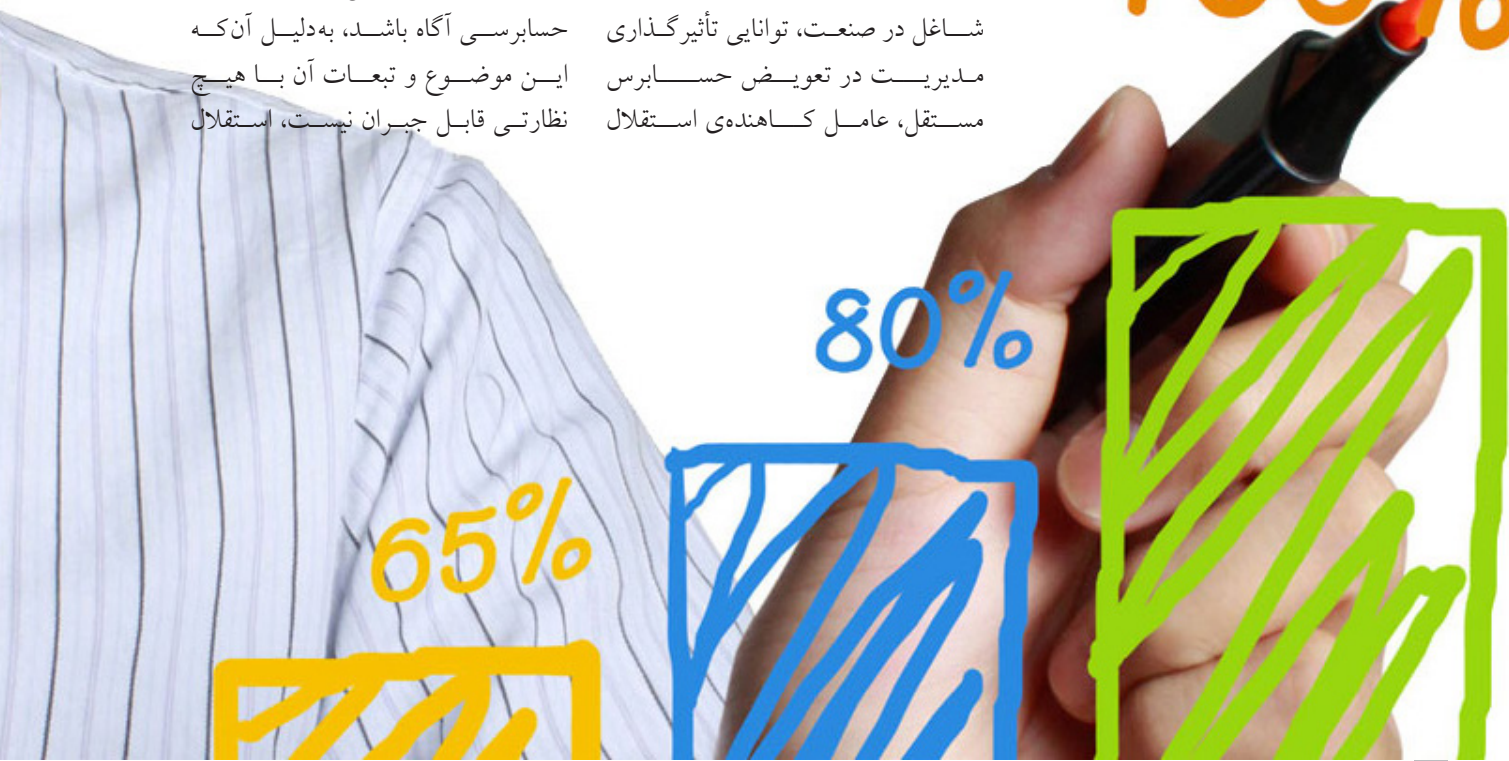
عدم پذیرش درخواست مدیریت، ممکن است مدیریت تهدید به تغییر حسابرس یا تغییر در نرخ‌های حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را، اعمال کند. از این لحاظ، میزان تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس مستقل، عامل مهمی در حفظ یا مخدوش شدن استقلال حسابرس محسوب می‌شود. در تحقیقات صورت گرفته در این خصوص به این نتیجه رسیده‌اند که تغییر حسابرسان عمدتاً در شرکت‌هایی صورت گرفته که حسابرسان مستقل آن دارای مؤسسات حسابرسی کوچک بوده‌اند و یا آن شرکت‌ها، از اهرم مالی زیادی استفاده کرده‌اند، یا درآمدهای دستکاری شده و دفاتر حساب‌سازی شده‌ای داشته‌اند. باید به این نکته‌ی مهم توجه داشت که انتقال واقعی قدرت انتخاب و تعویض حسابرس مستقل از مدیریت به سهام‌داران (مجمع عمومی صاحبان سهام)، قانون‌شکنی و نقض استقلال حسابرسان را به‌طور اساسی، کاهش می‌دهد. چرا که از دیدگاه حسابرسان و حسابداران شاغل در صنعت، توانایی تأثیرگذاری مدیریت در تعویض حسابرس مستقل، عامل کاهنده‌ی استقلال

حسابرس مستقل، محسوب می‌شود. **الف - ۴) پذیرش هدایا و روابط صمیمانه (مهمان‌نوازی‌های) صاحب‌کار** اگرچه هدیه و روابط صمیمانه در امور تجاری، امری معمول و رایج است اما در حرفه‌ی حسابرسی به‌گونه‌ای دیگر با آن برخورد شده است. پذیرش هدایا، بیش‌تر جنبه‌ی استقلال‌ظاهری حسابرس را مخدوش می‌سازد و ممکن است خطر آشنایی نزدیک یا روابط صمیمانه (Familiarity Threat) یا خطر منافع شخصی (Self-Interest Threat) ایجاد کند. حسابرسان باید در مورد پذیرش هدایا و روابط صمیمانه‌ی صاحب‌کار، بسیار مواظب و حساس باشند. از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، حسابرسان مستقل و مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری، دریافت هدیه از صاحب‌کار اگر با اهمیت باشد، قطعاً استقلال حسابرس را مخدوش می‌سازد. از این لحاظ حسابرسان نباید هدایا و روابط صمیمانه‌ی صاحب‌کار را بپذیرند مگر اینکه بسیار کم اهمیت و در حد یک یادگاری (Token) باشد. در غیر این‌صورت حتی اگر مؤسسه‌ی حسابرسی آگاه باشد، به‌دلیل آن‌که این موضوع و تبعات آن با هیچ نظارتی قابل جبران نیست، استقلال

100%

80%

65%



حسابرس را مخدوش می‌کند.

الف - ۵) تداوم انتخاب حسابرس برای مدت طولانی

تداوم کار طولانی کارکنان ارشد یک مؤسسه‌ی حسابرسی با یک صاحب‌کار در طول ادوار مختلف و پیاپی سال‌های مالی مورد رسیدگی، در سطوح سرپرست، سرپرست ارشد و مدیر حسابرسی، ممکن است خطر آشنایی نزدیک (روابط صمیمانه) یا اعتماد (Familiarity or Trust threat) ایجاد کند، که موجب کاهش استقلال حسابرس می‌شود. از این لحاظ، به‌منظور حفظ و حراست از استقلال حسابرس، عامل چرخش و تعویض شریک به عنوان بخشی از فرایندهای کنترل کیفیت برای حسابرسان، به‌ویژه حسابرسان معتمد شرکت‌های بورسی، در نظر گرفته شده است.

شریک اصلی تیم حسابرسی می‌تواند حداکثر تا هفت سال پیاپی و متوالی به حسابرسی یک شرکت بپردازد که در مورد شرکت‌های بورسی این مدت به سه الی چهار سال، تقلیل می‌یابد. البته برگشت به انجام دوباره‌ی حسابرسی شرکت مزبور پس از دو یا سه سال وقفه، مجاز می‌باشد. شایان ذکر است که مؤسسات حسابرسی کوچک از این موضوع مستثنی هستند.

اما حسابرسان مستقل با چرخش اجباری «مؤسسه‌های حسابرسی» به تأکید، مخالف‌اند.

الف - ۶) وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار

پرتفوی هر مؤسسه‌ی حسابرسی از صاحب‌کارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما متفاوت

برخوردار هستند و در دنیای رقابتی امروز این اهمیت بیش‌تر مشخص است و هر حسابرسی یا مؤسسه‌ی حسابرسی سعی می‌کند، صاحب‌کار خود را حفظ کند.

وابستگی زیاد به یک صاحب‌کار خطر منافع شخصی (Self-interest Threat) را ایجاد می‌کند و می‌تواند به طور جدی استقلال حسابرس را مخدوش سازد چرا که بین مبلغ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دریافتی از یک صاحب‌کار خاص و استقلال حسابرس، رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد. به‌عنوان مثال اگر حق‌الزحمه‌ی حاصل از یک کار حسابرسی برای شرکت‌های بورسی و غیر بورسی بترتیب بیش از ۱۰ درصد و ۱۵ درصد کل درآمد یک مؤسسه‌ی حسابرسی باشد ممکن است استقلال حسابرس را از بین ببرد. زیرا، ممکن است مؤسسه‌ی حسابرسی به یک صاحب‌کار یا صاحب‌کاران خاص، وابستگی اقتصادی زیادی پیدا کند و همین امر استقلال حسابرس را زیر سؤال می‌برد.

الف - ۷) کوچک بودن مؤسسات حسابرسی

بر مبنای تحقیقات صورت پذیرفته، رابطه‌ی معنی‌داری بین بزرگی و کوچکی مؤسسات حسابرسی و ضریب استقلال حسابرس وجود دارد. به‌طوری که هر چه مؤسسه‌ی حسابرسی کوچک‌تر باشد، ضریب استقلال حسابرس نیز در رابطه با انجام فرایند حسابرسی واحدهای اقتصادی تحت رسیدگی، کم‌تر می‌شود و برعکس. شاخص‌های مختلفی در خصوص شناسایی بزرگی و کوچکی مؤسسات حسابرسی وجود

دارد مانند: میزان درآمد سالیانه، تعداد پرسنل حسابرس در رده‌های مختلف، تعداد شرکای حسابدار رسمی، تعداد واحدهای اقتصادی تحت حسابرسی، بزرگی و کوچکی واحدهای اقتصادی تحت حسابرسی از لحاظ میزان درآمد فروش محصولات یا درآمد ارائه خدمات و ارزش دارائی‌های آن‌ها و.....

در جدول یک، یکی از شاخص‌های شناسایی بزرگی و کوچکی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را مورد شناسایی قرار می‌دهیم. یعنی میزان درآمد سالیانه آن‌ها را بر مبنای گزارش رسمی سالانه شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۱ ارائه می‌شود، در جدول یک، توزیع درآمد مؤسسات طی ۴ سال، از سال ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۱ به ترتیب منظور شده است.

به نظر نگارنده، در محدوده‌ی سال‌های ۱۳۸۹ لغایت ۱۳۹۱، مؤسسات بزرگ حسابرسی را می‌توان با درآمدهای ۲۰ الی ۵۰ میلیارد ریال و به بالاتر، طبقه‌بندی کرد، در نتیجه این تعداد مؤسسه در سال‌های ۱۳۸۹، ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ به ترتیب شامل ۱۴، ۱۶ و ۲۰ مؤسسه از میان کل ۲۱۵، ۲۳۳ و ۲۴۴ تا از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، قلمداد می‌شوند، مؤسسات متوسط حسابرسی را می‌توان با درآمدهای پنج الی ۲۰ میلیارد ریال طبقه‌بندی کرد، در نتیجه این تعداد مؤسسه در سال‌های یادشده به ترتیب شامل ۷۹، ۱۰۶ و ۱۲۸ مؤسسه از میان کل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، می‌شود. در پایان، مؤسسات کوچک

حسابرسی را می‌توان با درآمدهای زیر یک میلیارد الی پنج میلیارد ریال، طبقه‌بندی کرد. در نتیجه این تعداد مؤسسه در سال‌های مذکور به ترتیب شامل ۱۲۲، ۱۱۱ و ۹۶ مؤسسه از میان کل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، به شمار می‌رود.

در جدول دو خلاصه‌ی مطالب قبل منظور شده است.

همان‌طور که در جدول دو مشاهده می‌شود گرایش، بیش‌تر به سمت کاهش تعداد مؤسسات کوچک حسابرسی و افزایش تعداد مؤسسات متوسط حسابرسی بوده است که بهبود وضعیت استقلال حسابرس را در سالهای مذکور بطور تدریجی

و بطئی نشان می‌دهد بطوری که در سال ۱۳۸۹ مؤسسات کوچک ۱۲۲ مؤسسه بود که با کاهش ۲۱/۳ درصدی در سال ۱۳۹۱ به ۹۶ مؤسسه می‌رسد و برعکس در سال ۱۳۸۹ مؤسسات متوسط ۷۹ مؤسسه بود که با افزایش حدود ۶۲ درصدی به ۱۲۸ مؤسسه در سال ۱۳۹۱ می‌رسد.

و این بهبود استقلال حسابرس را منعکس می‌نماید، چرا که نتایج تحقیقات صورت پذیرفته نشان داده است که رابطه‌ی معنی‌داری بین ضریب از دست دادن کار به دلیل رعایت استقلال حسابرس در ارائه بندهای شرط گزارش حسابرسی و نحوه‌ی ارائه‌ی بندهای مذکور و نوع اظهار نظر حسابرس و میزان کل

درآمد مؤسسه‌ی حسابرسی وجود دارد چرا که همانطور که قبلاً نیز ذکر شد اگر حق‌الزحمه‌ی حاصل از یک کار حسابرسی برای شرکت‌های بورسی و غیر بورسی به ترتیب بیش از ۱۰ درصد و ۱۵ درصد کل درآمد یک مؤسسه‌ی حسابرسی باشد ممکن است استقلال حسابرس را تحت‌الشعاع قرار دهد و آن را کاهش دهد، و در شرایط حاد از بین ببرد. از این لحاظ هر چه مؤسسه بزرگ‌تر باشد ضریب استقلال حسابرس در آن مؤسسات بیش‌تر می‌شود.

براساس آمار موجود در مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۱ حدود ۲۶۴ مؤسسه‌ی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران

جدول یک - توزیع درآمد مؤسسات حسابرسی (۱۳۸۸-۱۳۹۱)

سال ۱۳۸۸		سال ۱۳۸۹		سال ۱۳۹۰		سال ۱۳۹۱		شرح
تعداد	درصد٪	تعداد	درصد٪	تعداد	درصد٪	تعداد	درصد٪	
-	-	۱	۰/۵	۳	۱/۳	۳	۱/۲	مؤسسات با درآمد بالاتر از ۵۰ میلیارد ریال
-	-	۱	۰/۵	۱	۰/۴	۱	۰/۴	مؤسسات با درآمد بین ۴۰ تا ۵۰ میلیارد ریال
-	-	۱	۰/۵	۲	۰/۹	۶	۲/۴	مؤسسات با درآمد بین ۳۰ تا ۴۰ میلیارد ریال
۳	۶	۱۱	۵	۱۰	۴/۳	۱۰	۴/۱	مؤسسات با درآمد بین ۲۰ تا ۳۰ میلیارد ریال
۱۰	۲۰	۲۵	۱۱/۶	۴۰	۱۷/۲	۴۹	۲۰/۱	مؤسسات با درآمد بین ۱۰ تا ۲۰ میلیارد ریال
۱۶	۳۲	۵۴	۲۵/۱	۶۶	۲۸/۳	۷۹	۳۲/۴	مؤسسات با درآمد بین ۵ تا ۱۰ میلیارد ریال
۵۱	۱۰۲	۸۹	۴۱/۴	۹۷	۴۱/۶	۸۲	۳۳/۶	مؤسسات با درآمد بین یک تا ۵ میلیارد ریال
۲۰	۴۰	۳۳	۱۵/۴	۱۴	۶	۱۴	۵/۸	مؤسسات با درآمد زیر یک میلیارد ریال
۱۰۰	۲۰۰	۲۱۵	۱۰۰	۲۳۳	۱۰۰	۲۴۴	۱۰۰	جمع

رسمی به ثبت رسیده است، پیشنهاد نویسنده‌ی مقاله این است که برای ارتقای روز افزون ضریب استقلال حسابرس که سنگ زیربنای امور حسابرسی است و عامل شفاف‌سازی و اطمینان‌دهی بیش‌تر و روزافزون در جامعه‌ی اقتصادی و مالی کشور است این ۲۶۴ مؤسسه بر مبنای مدیریت و تدابیر دوران‌دیشانه و مدبرانه‌ی مسئولان جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، هم به‌طور تدریجی و برنامه‌ریزی شده، و با اعمال روش‌های سیستماتیک و حساب شده، ادغام شوند و تبدیل به هفت یا هشت مؤسسه‌ی غول‌پیکر حسابرسی خصوصی شوند مانند کوپرز و..... از طرفی شرکای این ۲۶۴ مؤسسه‌ی حسابرسی که در حال حاضر حسابدار رسمی هستند به فراخور سابقه‌ی حسابرسی و کیفیت برتر ارائه گزارش‌های حسابرسی و همچنین با در نظر گرفتن

سایر شاخص‌های مؤثر در امور حسابرسی و شراکت، رتبه‌بندی شوند و از سرپرست حسابرسی، مدیر سرپرست ارشد حسابرسی، مدیر حسابرسی، مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی طبقه‌بندی و در نمودار سازمانی این مؤسسات غول‌پیکر، جایگاه‌سنجی و سپس پست‌گذاری شوند، گفتنی است که ماهیت این مؤسسات خصوصی است و به هیچ عنوان نباید دولتی شوند و باید این موضوع در مواد اولیه‌ی اساسنامه این مؤسسات غول‌پیکر درج گردد. تا شائبه‌ی تبدیل شدن این مؤسسات به سازمان حسابرسی که یک سازمان دولتی است از میان برداشته شود هر چند که متأسفانه بر مبنای تحقیقات صورت پذیرفته، نظام به گونه‌ای در طول سال‌های ۱۳۶۸ لغایت ۱۳۹۲ در ارتباط با فرایند جامع خصوصی‌سازی عمل کرده که عملاً نگذاشته است که بخش خصوصی مستقل، قدرتمند و بزرگ به‌وجود

آید چرا که عمدتاً یا شبه‌دولتی سازی شده یا عمومی‌سازی شده یا اختصاصی سازی شده است و کم‌تر خصوصی‌سازی حقیقی پیاده شده و بخش خصوصی کشورمان عمدتاً وابسته به بخش‌های دولتی یا عمومی، ضعیف، کوچک، و به‌ندرت متوسط و در عین حال نحیف است.

نکته‌ی مهم دیگر آن‌که در حال حاضر این ۲۶۴ مؤسسه‌ی حسابرسی به تنهایی، در سطح بین‌المللی اصلاً مطرح نیستند و در نتیجه نمی‌توانند در سطح بین‌المللی کارهای حسابرسی بگیرند به‌نظر نگارنده، از تبعات مهم ادغام این ۲۶۴ مؤسسات خصوصی حسابرسی به هفت یا هشت مؤسسه‌ی غول‌پیکر حسابرسی خصوصی این است که این مؤسسات به‌دلیل استقلال بسیار بالایی که کسب می‌کنند و همچنین به ناچار به‌دلیل تطبیق کل عملکرد حسابرسی

جدول دو - چکیده‌ی طبقه‌بندی درآمدی مؤسسات حسابرسی

سال ۱۳۸۹		سال ۱۳۹۰		سال ۱۳۹۱		شرح
درصد٪	تعداد	درصد٪	تعداد	درصد٪	تعداد	
۶/۵٪	۱۴	۶/۸٪	۱۶	۸/۲٪	۲۰	مؤسسات بزرگ حسابرسی با درآمد ۱۲۰ الی ۵۰ میلیارد ریال و بالاتر
۳۶/۷٪	۷۹	۴۵/۵٪	۱۰۶	۵۲/۵٪	۱۲۸	مؤسسات متوسط حسابرسی با درآمد ۵ الی ۲۰ میلیارد ریال
۵۶/۸٪	۱۲۲	۴۷/۷٪	۱۱۱	۳۹/۳٪	۹۶	مؤسسات کوچک حسابرسی با درآمد زیر ۵ میلیارد الی ۵ میلیارد ریال
۱۰۰	۲۱۵	۱۰۰	۲۳۳	۱۰۰	۲۴۴	جمع

و ارائه‌ی گزارش‌های حسابرسی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و حسابداری به تدریج و به مرور زمان، ابتدا در سطح منطقه‌ی خاورمیانه و سپس در سطح جهان شناخته می‌شوند و پیش‌بینی می‌شود به تدریج این مؤسسات غول پیکر حسابرسی بعد از چندین سال از بدو تأسیس، در شرکت‌ها و مؤسسات کشورهای حاشیه‌ی خلیج فارس امر حسابرسی را برعهده بگیرند.

الف-۸) عدم تفکیک کامل مدیریت از مالکیت در واحد اقتصادی مورد رسیدگی از آن‌جا که استقلال حسابرس دارای طیفی گسترده و دارای ضریب

نسبی به نوع شخصیت حقوقی واحد اقتصادی مورد رسیدگی، بستگی دارد، تحقیقات نشان داده که رابطه‌ی معنی‌داری بین استقلال حسابرس و انتخاب حسابرس توسط مجمع عمومی صاحبان سهام وجود دارد، در شرکت‌های سهامی، اعضای هیأت مدیره طبق مفاد مواد ۱۰۷، ۱۰۸ و ۱۰۹ اصلاحیه قسمتی از قانون تجارت ایران مصوب اسفند ماه سال ۱۳۴۷ توسط مجمع عمومی صاحبان سهام انتخاب می‌شوند و حسابرس (بازرس) نیز طبق مفاد مواد ۱۴۵، ۱۴۴ و ۱۴۶ قانون مذکور توسط مجمع یادشده انتخاب می‌شود، و می‌باید گزارش حسابرسی را خطاب به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه دهد. طبق بررسی‌های صورت پذیرفته هر چه تفکیک و مجزا شدن اعمال سیاست‌ها و عملکردهای مدیریت (اعضای هیأت مدیره و مدیرعامل) از راهبردهای تصویبی مالکین (مجمع عمومی سهام‌داران) بیش‌تر، عمیق‌تر و گسترده‌تر باشد، استقلال حسابرس انتخاب شده نیز افزون‌تر است. به‌طوری که استقلال حسابرس در شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به دلیل رعایت ضوابط و مقررات خاص بورس بمنظور حفظ و حراست از منافع عامه، به سطوح عالی می‌رسد. ولی این استقلال به نسبت در شرکت‌های سهامی عامی که در بورس پذیرفته

نشده‌اند، کم‌تر می‌شود و به همین ترتیب استقلال حسابرس به نسبت در شرکت‌های سهامی خاص و مسئولیت محدود به‌ویژه اگر کوچک نیز باشند، باز کم‌تر می‌شود. و به همین ترتیب «استقلال نسبی حسابرس» در شرکت‌های شخصی، به کم‌ترین درجه‌ی خود می‌رسد. چرا که ضریب تفکیک اعمال سیاست‌ها و عملکردهای مدیریت از راهبردهای تصویبی مالکین به کم‌ترین درجه‌ی خود و در واقع به صفر می‌رسد. به این دلیل که مدیریت در شرکت‌های شخصی عمدتاً همان مالکان شرکت‌ها هستند.

ب) بررسی عوامل فزاینده‌ی استقلال حسابرس

همان‌طور که گفته شد استقلال دارای دو بُعد است. استقلال ظاهری (حسابرس مستقل به نظر برسد) و استقلال باطنی (حسابرس به طور واقعی مستقل باشد). استقلال حسابرسان در هر دو جنبه‌ی ظاهری و باطنی برای قابلیت اتکای گزارش‌گری و در نتیجه برای فرایند شکل‌گیری سرمایه، حیاتی است. گفتنی است، مطالبی که در قسمت (الف) مقاله‌ی حاضر درج شده است به‌طور تلویحی به عوامل فزاینده‌ی استقلال حسابرس نیز پرداخته است، منتهی باید نقطه‌ی مقابل آن عوامل را در نظر بگیرند تا عوامل فزاینده‌ی استقلال حسابرس دقیقاً برای خواننده‌ی مقاله مشخص شود، به‌عنوان مثال کوچک بودن مؤسسه‌ی حسابرسی یکی از



عوامل تضعیف استقلال حسابرس
است و برعکس بزرگ شدن
مؤسسه‌ی حسابرسی از هر حیث،
خود یکی از عوامل ارتقای سطح
استقلال حسابرس است که در بالا
توضیح داده شد، یا این که هر چه
ضریب تفکیک مدیریت از مالکیت
در واحد اقتصادی مورد رسیدگی
بیش‌تر باشد و مؤسسه‌ی حسابرسی
توسط مجمع عمومی صاحبان سهام
انتخاب شود، نه اعضای هیأت
مدیره و همچنین گزارش حسابرسی
مستقیماً به مجمع عمومی صاحبان
سهام و در خطاب به مجمع مذکور
ارائه شود و ضوابط و مقررات
بورس در فرایند و امور حسابرسی
رعایت گردد و حدود حق‌الزحمه‌ی
حسابرسی توسط مجمع مذکور
مشخص شود، استقلال حسابرس
قطعاً ارتقا پیدا می‌کند (البته باید
سایر عوامل را نیز در نظر گرفت)
که تأثیر مستقیم در ارتقای سطح
کیفی ارائه گزارشات حسابرسی،
دارد. بقیه‌ی عوامل کاهنده‌ی استقلال
حسابرس را نیز که گفته شد،
باید در نقطه‌ی مقابل آن، موضوع
را در نظر گرفت تا پی به عوامل
فزاینده‌ی استقلال حسابرس، ببریم.
بالین‌همه، در این بخش، مشخصاً به
چند عامل دیگر که موجب ارتقای
ضریب استقلال حسابرس می‌شود،
خواهیم پرداخت. سایر عوامل
فزاینده‌ی استقلال حسابرس به‌طور
مشخص و موجز شامل این موارد
است:

- رقابت حرفه‌ای در میان مؤسسات
حسابرسی،
- وجود کمیته‌ی حسابرسی

صاحب‌کار،

- اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار، و

- اندازه و شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی
حسابرسی.

در ادامه، به نتایج پژوهش‌ها و
تحقیقات صورت پذیرفته در مورد
هر یک از عوامل فوق می‌پردازیم.

**ب- ۱) رقابت حرفه‌ای در میان
مؤسسات حسابرسی**

در خصوص اثر رقابت بر استقلال
و کیفیت کار حسابرسی می‌توان
گفت مدیرانی که گزارش‌های
مشروط دریافت کرده بودند، بیش
از مدیرانی که گزارش‌های مقبول
دریافت کرده بودند، حساب‌شان
را تغییر داده‌اند. علاوه بر این،
این مدیران احتمال دریافت
گزارش‌های مقبول بیش‌تری
در حسابرسی‌های بعدی داشتند.
ازاین‌رو رقابت، فرصت جدیدی
به مدیریت صاحب‌کار می‌دهد تا
حسابرس مورد نظر خود را انتخاب
کند همچنین از نظر دولت‌ها و
مجامع حرفه‌ای هدف اصلی رقابت
حرفه‌ای، افزایش کیفیت حسابرسی
است، اما این هدف زمانی تحقق
می‌یابد که مدیریت صاحب‌کار از
شهرت کافی برخوردار باشد.

و حساب‌رسان لایق و حرفه‌ای را
انتخاب کند. به نظر می‌رسد دو
عامل ساختار مؤسسه‌ی حسابرسی
(به کارگیری نظام کنترل کیفیت و
نظارت حرفه‌ای و...) و مدیریت

صاحب‌کار (انتخاب حسابرس

با استقلال و کیفیت

برتر) می‌توانند از

عامل رقابت

برای

افزایش استقلال حسابرس که در
نهایت منجر به ارتقای سطح کیفیت
گزارش حسابرسی می‌شود، بهره
جویند و برعکس، دو عامل یاد
شده می‌توانند از این رقابت،
سوءاستفاده کرده و استقلال
حسابرس را کم رنگ کنند. بنا
براین رقابت میان مؤسسات
حسابرسی برای پذیرش مشتری
منتهی از لحاظ جنبه‌های حرفه‌ای
و رعایت استانداردهای حسابرسی
و همچنین رعایت ضوابط و
آیین رفتار حرفه‌ای و کیفیت امور
حسابرسی و گزارش نویسی، بر
استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی، تأثیر
فزاینده‌ای دارد.



ب-۲) وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار

کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار را باید مجامع عمومی سهام‌داران یا شرکا انتخاب کنند تا مستقل از مدیریت شرکت باشد و از این رهگذر این کمیته بتواند رابط مناسبی بین حسابرس مستقل با مدیریت شرکت باشد، اگر کمیته‌ی حسابرسی، مستقل از مدیریت باشد و بتواند مدیریت را در ارتباط با مستقل بودن حسابرس، متقاعد کند، می‌تواند نقش نظارتی مهمی داشته باشد.

حسابرس مستقل می‌باید تمام روابط میان حسابرس و شرکت صاحب‌کار را که بر استقلال حسابرس و قضاوت وی تأثیر می‌گذارد را به کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار، گزارش کند.

چرا که نقش کمیته‌های حسابرسی صاحب‌کار خیلی بیش از رابط میان شرکت و حسابرس است و برای حفظ استقلال حسابرس مستقل، تأکید می‌کنم که کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار باید نقش کلیدی و موثری در انتخاب حسابرس مستقل داشته باشد.

بنابراین وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار بر استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی، تأثیر فزاینده‌ای دارد.

ب-۳) اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار

شرکت‌های بزرگ معمولاً سازوکار کنترل‌های داخلی قوی‌تری نسبت به شرکت‌های کوچک و متوسط دارند و سعی می‌کنند حسابرسان با کیفیت بالاتر را انتخاب کنند از لحاظ عملیاتی، امکان سوءاستفاده‌ی مساوی هم برای شرکت‌های بزرگ و هم برای شرکت‌های کوچک وجود دارد اما شرکت‌های بزرگ‌تر سیستم کنترل داخلی قوی‌تری داشته و کیفیت گزارشگری بالایی دارند. از طرف دیگر، به دلیل حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تر، حسابرسان سعی می‌کنند به هر

قیمتی حسابرسی این شرکت‌ها را به عهده بگیرند. اگر چه شرکت‌های کوچک‌تر دارای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پایینی هستند اما ممکن است حسابرسی ساده‌تری نیز داشته باشند. حسابرسان شرکت‌های بزرگ سعی می‌کنند با صاحب‌کار رابطه‌ی دوستانه داشته باشند. بنابراین، اندازه (بزرگ و کوچک) شرکت مورد حسابرسی می‌تواند هم منجر به افزایش استقلال و هم منجر به کاهش استقلال حسابرس شود. ولی درمجموع اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار بر استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی، تأثیر فزاینده‌ای دارد.

ب-۴) اندازه و شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی

مؤسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالاتری نیز کمابیش برخوردارند و معمولاً هزینه‌ی بیش‌تری را صرف آموزش حرفه‌ای حسابرسان خود می‌کنند و کنترل کیفی و نظارت حرفه‌ای قوی‌تری دارند از این لحاظ مؤسسات حسابرسی بزرگ برای افزایش کیفیت حسابرسی خود، سرمایه‌گذاری زیادی می‌کنند و به مرور زمان در محیط اقتصادی



و مالی کشور به تدریج از شهرت و اعتبار بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی، برخوردار می‌شوند. از این رو شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی را می‌توان مهم‌ترین عامل حفاظت از استقلال حسابرس تلقی کرد. از این نظر مؤسسات حسابرسی بزرگ تر باید قادر به مقاومت بیش تری در برابر مدیریت صاحب‌کاران باشند. زیرا، یا اثر فشار صاحب‌کار بر این گونه مؤسسات زیاد نیست و یا این که شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی اثر این فشار را از بین خواهد برد. از طرفی حق الزحمه‌ی انجام امور حسابرسی مؤسسات

حسابرسی مشهور، قیمت‌های بالاتری داشته و از اعتبار و شهرت‌شان بیش تر مواظبت می‌کنند در نتیجه از استقلال شان بیش تر حفاظت و حراست می‌کنند از این لحاظ رابطه‌ی معنی‌داری بین اعتبار و شهرت مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد که ریشه‌ی کیفیت حسابرسی در حفظ استقلال است. از این نظر هست که ریسک از دست دادن استقلال در مؤسسات حسابرسی کوچک تر، بیش تر است. در نتیجه مؤسسات حسابرسی بزرگ تر، مستقل تر از مؤسسات حسابرسی کوچک تر هستند. بطوری که هشت مؤسسه‌ی

بزرگ حسابرسی جهان مستقل تر به نظر می‌رسند و صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط این مؤسسات، قابل اتکاتر است. با ملاحظه‌ی مطالب بالا، اندازه و سابقه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی بر استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر فزاینده‌ای دارد.

ب-۵) نتایج حاصل از بررسی اهمیت عوامل فزاینده‌ی استقلال
در خاتمه‌ی مقاله، طبق جدول سه عوامل فزاینده‌ی استقلال بر حسب بیش ترین تأثیر تا کم ترین تأثیر، مرتب شده‌اند، نتایج تحقیقات نشان داده که بیش ترین عامل فزاینده‌ی استقلال، قرار گرفتن شرکتی در

جدول ۳ - نتایج حاصل از تحقیقات در خصوص رتبه‌بندی عوامل فزاینده استقلال حسابرسی

ردیف	عامل فزاینده استقلال	رتبه
۱	شرکت صاحب‌کار، شرکت فعال بورسی باشد	۱
۲	نقش کلیدی و موثر کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار در انتخاب حسابرس	۲
۳	مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ باشد با داشتن بیش از ۵۰ شریک حسابدار رسمی	۳
۴	شرکت صاحب‌کار، شرکت بورسی باشد	۴
۵	مؤسسه‌ی حسابرسی متوسط باشد با داشتن بیش از ۵ شریک حسابدار رسمی	۵
۶	وجود اعضای با دانش حسابداری، مالی و حسابرسی کافی در کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	۶
۷	بررسی پیشنهاد‌های حسابرسان داخلی و مستقل توسط کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	۷
۸	بررسی ساعات کارکرد تیم حسابرسی توسط کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	۸
۹	بررسی تجربه و تخصص حسابرسان توسط کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	۹
۱۰	تعیین سقف خدمات غیر حسابرسی (خدمات مالی و مشاوره حسابرس) توسط کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	۱۰
۱۱	شرکت سهامی عام بودن صاحب‌کار	۱۱

فهرست شرکت‌های فعال بورسی است که قبلاً نیز در بند الف- (۸) مقاله قید شده و کم‌ترین عامل فزاینده‌ی استقلال، سهامی عام بودن شرکت صاحب‌کار است. که البته هر چه به سمت شرکت‌های سهامی خاص یا مسئولیت محدود و سپس به سمت شرکت‌های شخصی صاحب‌کار پیش می‌رویم نه تنها نوع شخصیت حقوقی شرکت صاحب‌کار عامل فزاینده‌ی استقلال حسابرس نیست، بلکه به تناسب و به تدریج عامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس نیز می باشد.

ب-۶) نتایج تطبیقی تحقیقات با ملاحظه‌ی شرایط ایران و ارائه‌ی پیشنهاد

ب-۱-۶): رقابت می‌تواند عامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس باشد. از این رو، توصیه می‌شود اگر مؤسسه‌ی حسابرسی، کاری را با قیمت پایین‌تر از قیمت سایر مؤسسات حسابرسی یا کار مشابه قبلی خود انجام می‌دهد، دلایل خود را از قبیل این که گزارش حسابرسی وی بر مبنای صرف وقت کافی (میزان آن را ذکر کند) و با رعایت عناصر کنترل کیفیت صادر خواهد شد، به طور مشروح توضیح داده و مواردی را که ممکن است استقلال وی را مورد تردید قرار دهد یا آن را مخدوش کند، به روشنی بیان کرده و نظارت‌های به کار رفته توسط مؤسسه خود را اعلام کند.

ب-۲-۶): با توجه به این که کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار در ایران عمده‌تأ وجود ندارد، مگر در موارد بسیار نادر و از طرفی نتایج تحقیقات نشان داده که کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار تأثیر فزاینده‌ی بسیار زیادی (رتبه‌ی دوم در میان عوامل فزاینده‌ی استقلال) بر

استقلال حسابرس دارد، پیشنهاد می‌شود: بورس اوراق بهادار تهران، و همچنین نهادها و وزارت خانه‌های متولی شرکت‌های دولتی همانطور که کمیسیون اوراق بهادار و بورس نیویورک در آخرین استاندارد خود، شرکت‌های بورسی را ملزم به داشتن کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار کرده است، شرکت‌های دولتی و شرکت‌های بورسی را ملزم به تشکیل کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار متشکل از اعضای غیر موظف هیأت مدیره و کارشناسان یا مشاوران مستقل، خبره و ارشد با تجارب مفید مالی، حسابداری و بازرگانی کند و این کمیته ضمن انجام تمام وظایف مقرر برای کمیته‌های حسابرسی در دنیا، در انتخاب یا تعویض و تعیین حواله‌ی حسابرسی نقش کلیدی و مؤثر داشته باشد و به مرور زمان بر مبنای یک برنامه‌ریزی سیستماتیک به همراهی مدیریت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، موضوع داشتن کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار را به سایر شرکت‌های سهامی عام بخش خصوصی و حتی شرکت‌های سهامی خاص و مسئولیت محدود، تسری دهند. تا ضریب استقلال حسابرس در ایران افزایش یابد.

ب-۳-۶): نتایج تحقیقات نشان داده که سومین عامل فزاینده‌ی استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی، بزرگ بودن مؤسسه‌ی حسابرسی است. پیشنهاد می‌شود که مدیریت جامعه حسابداران رسمی ایران تدابیر لازم را برای تشویق و ترغیب مؤسسات حسابرسی برای جذب حسابسان انفرادی (حسابداران رسمی شاغل انفرادی) اتخاذ کند و با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه،

تدابیر و شرایطی فراهم کنند که شرکت‌های بزرگ توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ، حسابرسی شوند. این وضعیت باعث می‌شود که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر برای به دست آوردن مشتریان بزرگ یا حسابسان انفرادی را جذب کنند یا در یکدیگر ادغام شوند و همان‌طور که در بند الف - (۷) مقاله ذکر شده است ادغام مؤسسات حسابرسی عضو جامعه در قالب هفت یا هشت مؤسسه‌ی غول پیکر بخش خصوصی حسابرسی، که دارای اعتبار بین‌المللی هم خواهند شد، عامل بسیار مهمی در ارتقای «استقلال حسابرس» در ایران خواهد شد.

ب-۴-۶): تحقیقات متعدد انجام شده در سایر کشورها، نشان داده که بین اندازه‌ی شرکت مورد حسابرسی و استقلال حسابرس رابطه‌ی مثبت معنی‌داری وجود دارد که در بند الف- (۸) مقاله نیز توضیح داده شده است. این تحقیقات مشخص ساخته که در ایران نیز اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار بر استقلال حسابرس تأثیر فزاینده‌ای دارد. پیشنهاد می‌شود که سازمان بورس و اوراق بهادار به همراه نهادها و سازمان‌هایی نظیر سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران که مالکیت شرکت‌های تولیدی، صنعتی و خدماتی متعددی را به عهده دارند، با اتخاذ تدابیر دور اندیشانه‌ی لازم، مؤسسات حسابرسی را متناسب با اندازه‌ی شرکت‌های مورد حسابرسی، انتخاب و کمیته‌های حسابرسی این شرکت‌ها را ملزم کنند که بر امور و فرایندهای حسابرسی شرکت‌های تحت نظارت و پوشش خود، نظارت تخصصی لازم و کافی را داشته باشند.

منابع انگلیسی

1- Amasser, G.M., and T. S. Dauphin, 1991, "Perceptions of Auditor Independence: A Cross –cultural Study", *International Journal of Accounting*. 6: 220 – 237.

2 - AICPA, 1969 "AICPA Professional Conduct", New York, 1985.

3- AICPA, Ad Hoc Committee on Independence, "Final Report", *Journal of Accountancy*, Dec.1969

4- AICPA: 1978. Commission Of Auditors Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations (Cohen Commission), New York.

5- Bailey A.B. 1995, "The Practicing Professionals Mental Model: Are We Creating the Right Mental for New Professionals?" Issue In *Accounting Education*, Vol. 10, No. 1, P.P. 191 – 195.

6- Bartlett, R.W. 1993, "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 6(2): 52- 67.

7- Beattie V., R. Brandt. And s. Fernley, 1999, "Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8 (1): 67- 107.

8- Berryman R.G (1978), "Auditor Independence: its Historical Development and Some Proposals for Research", in S.B. Loeb, end. *Ethics in Accounting Profession* (New York John Wiley & Sons): 141 – 158.

9- Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. 1999.

"Report and Recommendations of the BRC on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees". New York. Née, NYSE INASD.

10- Carmichael, D.R. (1999), "In Search of Auditor Independence" , *The CPA Journal* ,Vole. Lexis, No. 5, pap. 38 – 43.

11- CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants. Independence Standards Exposure Draft.

12- Commission of the European Communities: Statutory Auditors, Independence in the EU: A set of Fundamental Principles

13- CPA Australia and the Institute of Chartered Accountants in Australia, Dec 2001 "PROFESSIONAL STATEMENT F.1"

14- Creswell, A., D. Stokes and J. Laughton, 2002."Auditor Indolence and fee Dependence" *Journal of Accounting and Economics*. 33(253- 275).

15- Creswell, A., J. Francis and A. Taylor, 1995, "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations", *Journal of Accounting and Economics*, 20: (297 – 322)

16- Dater, S. G. Felltham and J. Hughes, 1991, "The Role of Audits and Audit Quality in Valuing new; issues" *Journal of Accounting and Economics*, 14: (3-49).

17- De Anglo, L.E. 1981, "Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation " *Journal of Accounting and Economics*. No. 3, P.P.113-127

18- Douche, N. and D. Sermonic, 1980, "The Nature of competition in

- منابع فارسی:

۱. اصول حسابرسی جلد اول تیر ماه ۱۳۷۱ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

۲. اصول حسابرسی جلد دوم شهریور ماه ۱۳۷۵ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

۳. استانداردهای حسابرسی با ساختار آموزشی سال ۱۳۸۶ مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی.

۴. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی صادره توسط کمیته مسئول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی. ترجمه و تالیف دکتر علی نیکخواه آزاد، بهمن ماه سال ۱۳۷۷.

۵. عبدالهی، حسین. (۱۳۸۱) پایان نامه‌ی کارشناسی ارشد دانشگاه تهران، دانشکده‌ی مدیریت.

۶. بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۹). استقلال حسابرسان در تئوری و عمل.

the Auditing Profession: A descriptive and Normative View ". The Illinois Auditing Symposium.

19- Douglas, R. Carmichael, May, 1999 "A blueprint that Builds on the Old, In Search of Concepts of Auditor Independence", *CPA Journal*.

20- Elliott, R.K. 1994, "Confronting the Future: Choices for the Attest Function ", *Accounting Horizons*, Vole. 8, No. 3, P.P.106 –124.

21- Elliott, R.K. and P.D.Jacobson, (1998),"Audit Indolence concepts ", *The CPA Journal*, Vole LXVIII, No. 12: P.P. 30- 34, 36-37.

22- Firth, M. 1980. "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines ". *The Accounting Review*, 55(3), P.P.451 – 466.