

استقلال

حسابرس

اصغر سعادت نیا

امریکا در گزارش سالانه خود ضمن توجه به افزایش خدماتی که حسابرسان به صاحب کاران خود ارائه می‌دادند و این که حسابرسان آن قدر به صاحب کار خود نزدیک شده‌اند که تصمیم‌هایی را که باید به‌وسیله مدیریت گرفته شود، آن‌ها اتخاذ می‌کردند، اعلام کرد این حسابرسان استقلال خود را از دست می‌دهند. استاندارد شماره ۱ هیأت تدوین استانداردهای استقلال^۹ (ISB) که در ژانویه سال ۱۹۹۹ منتشر شد،^{۱۰} حسابرسان را ملزم کرد که سالانه و به‌طور کتبی تمام روابط خود را با صاحب کاران که به‌طور معقولی انتظار رود که بر استقلال او اثر گذارد افشا کنند و استقلال خود را تأیید کنند؛ اما الزامات سال ۲۰۰۰ کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، شرکت‌ها را ملزم به افشای خدمات غیر حسابرسی کرد که به‌وسیله حسابرسان برای آن‌ها انجام شده بود.

هدف از این کار، افزایش اطمینان به سهامداران نسبت به استقلال حسابرس است. بورس اوراق بهادار آمریکا و قانون ساربینز-اکسلی^{۱۱} هر دو خدماتی را که در ارتباط با مشاوره مدیریتی بوده است و ممکن است بر استقلال حسابرس مؤثر باشد ممنوع کرده‌اند. آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بیان می‌دارد که اگر بخش عمده‌ای از درآمدهای سالانه حسابدار رسمی

به‌عبارت‌دیگر کشف تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی به شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابرس ارتباط دارد، حال آنکه افشای تحریف بااهمیت کشف‌شده و تعدیل گزارش حسابرسی بر مبنای آن، به استقلال حسابرس بستگی دارد.

مفهوم استقلال در مبانی نظری و استانداردهای حسابرسی

در مواردی مشاهده می‌شود که درعین حال که حسابرس از مدیریت صاحب کار استقلال (ظاهری و واقعی^{۱۲}) ندارد، گزارش‌های حسابرسی تهیه‌شده با عنوان گزارش حسابرسی مستقل تهیه و تنظیم می‌شود؛ بنابراین حسابرسان باید در به‌کارگیری این کلمه در گزارش‌های خود با احتیاط بیشتری عمل کنند تا در نبود یک سیستم پوشش بیمه‌ای مناسب، مجبور به پرداخت هزینه‌های ناشی از دعاوی علیه خود (به علت گزارش‌های نادرست که متأثرکننده سرمایه‌گذاری است) نباشند. به اعتقاد موتز و شرف^{۱۳} حسابرس باید در مراحل سه‌گانه برنامه‌ریزی، گردآوری و ارزیابی شواهد و مهم‌ترین آن‌ها گزارشگری، مستقل باشد.

نگاهی به مفهوم استقلال در مراجع بین‌المللی

کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۱۴}

رویدادهای دو دهه‌ی اخیر در اقتصاد جهان که به فروپاشی و ورشکستگی گسترده‌ای در کارخانه‌ها، شرکت‌ها و بانک‌های ایالات متحده آمریکا، انگلستان، یونان و سایر کشورهای دیگر اتحادیه اروپا و شرکت‌هایی همچون انرون^۱ و ورلدکام^۲ در اوایل هزاره جدید انجامید، متأسفانه نشان‌دهنده شواهدی گویا، مبنی بر از بین رفتن استقلال حسابرس و یا نبود شناسایی کامل عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس^۳ در این وضعیت‌ها است. این سؤالی است که باید با تعمق مورد بررسی و کنکاش استانداردهاگذاران قرار گیرد تا راهکارهای پیشگیرانه با تبیین ضوابط و حدود جدید صورت پذیرد. از آنجا که گزارش‌های حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم‌گیری گروه‌های ذینفع در شرکت می‌شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می‌رسد. اگر حسابرس مستقل از مدیریت صاحب کار جدا نباشد، چیزی به اعتبار^۴ صورت‌های مالی نمی‌افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به‌ویژه از آن‌ها انتظار می‌رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت‌ها^۵ و تصمیم‌گیری‌هایشان تحت تأثیر و نفوذ مدیریت صاحب کار قرار گیرد.

استقلال در حسابرسی همچنین بر استقلال طی فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و بخصوم ارائه اظهار نظر مناسب بر مبنای شواهد جمع‌آوری‌شده تأکید می‌کند

از طریق یک صاحب‌کار یا گروهی از صاحب‌کاران تأمین می‌شود، چنین موضوعی می‌تواند ایجاد شک و ابهام در خصوص استقلال حسابرس کند. اگرچه ملاحظات استقلال از مسئولیت‌های حسابدار رسمی است، اما در هر صورت طبق قوانین مذکور تحصیل بیش از ۲۵ درصد از درآمدهای مستمر سالانه یک حسابدار رسمی از یک صاحب‌کار یا گروه صاحب‌کار خاصی برای مدت بیش از دو سال، مجاز نیست.

استقلال؛ مهم‌ترین احکام و استانداردها

مهم‌ترین استاندارد حسابرسی که حسابرسان را از اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی منع می‌کند، مگر آنکه مستقل از واحد مورد حسابرسی باشد، استقلال است. بدین معنی که استقلال، با داشتن منافع مالی با اهمیت، در استخدام بودن، گرفتن یا دادن وام و روابط مختلف دیگر، از بین می‌رود. بدین ترتیب باینکه در متون استانداردهای حسابرسی به استقلال حسابرس پرداخته شده است، لیکن در این متون تعریفی مستقل با ابعادی مشخص مورد توجه قرار نگرفته است؛ همچنان که در آیین رفتار حرفه‌ای استقلال حسابرس در قالب احکام قابل اجرا بدین صورت تعریف شده است: "هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری^{۱۳} و بی‌طرفی^{۱۴} و استقلال ایشان تأثیر گذارد" که این مفهوم تا حدود بسیار زیادی سختگیرانه و از جهاتی نیز باز و تفسیرپذیر است. الزامی شدن تشکیل کمیته حسابرسی، تشکیل دادگاه حسابرسی، تشکیل هیأت حسابرسی استانی، تشکیل مؤسسات حسابرسی به شکل تضامنی

(مسئولیت نامحدود)، تشکیل حرفه جداگانه حسابرسی خدمات اعتبار دهی و خدمات غیراعتباردهی و بررسی هم‌پیشگان از جمله پیشنهادهایی است که با توجه به اهمیت استقلال و حفظ و بهبود آن، ضروری به نظر می‌رسد.

استقلال به‌عنوان یک مفهوم انتزاعی

با توجه به نبود تعریفی جامع از استقلال، استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی^{۱۴} است که به‌طور مستقیم قابل مشاهده نیست و اغلب آن را به‌عنوان حالتی ذهنی توصیف می‌کنند که به مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیشتر تعاریف موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی (باطنی) و دیگری استقلال ظاهری، به‌طوری که بسارتلت^{۱۵} استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی می‌داند و استقلال ظاهری را پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحب‌کار نشان دهد، بنابراین استقلال واقعی با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به‌طور معمول با تصور حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد.

حسابرسی بر اساس روش بی‌طرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به‌طور سنتی، به‌عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحب‌کار، سهامداران و سایر ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، تصور شده است. بدین ترتیب در هر موقعیت برای انجام حسابرسی، این سؤال وجود دارد که آیا حسابرسی از نظر ذهنی مستقل از مدیریت صاحب‌کار و فشارهای وارد به او هنگام تصمیم‌گیری‌های حسابرسی عمل کرده است یا خیر. فلینت با این نگرش در مورد این موقعیت حسابرسان

موافق است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگی‌های فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد. باین‌همه، نسبت دادن مفهوم استقلال حسابرس به یک ویژگی ذهنی نامحسوس، آن را تبدیل به عبارت مبهمی می‌کند که در رابطه با حسابرسی، تفسیر آن پیچیده و مشکل است.

استقلال در حسابرسی متضمن استقلال حسابرس

با توجه به اهمیت فزاینده استقلال حسابرس و انتزاعی و غیر ملموس بودن مفهوم آن، تشخیص مستقل بودن حسابرس را بیش از پیش دچار پیچیدگی می‌کند. این موضوع زمینه‌ساز پیدایش نگرشی با عنوان استقلال در حسابرسی گردید. استقلال در حسابرسی به‌جای تأکید بیش از حد بر استقلال حسابرس، کاهش فرصت‌های دست‌کاری صورت‌های مالی را ضروری می‌داند، به‌گونه‌ای که این اطلاعات بر اساس شواهد قابل آزمون مستقل، بنا شده باشند. در موارد نقض استقلال، نباید تمامی تقصیرات را به حسابرس نسبت داد بلکه باید به فرآیند حسابرسی اطلاعات مالی نیز توجه کرد، چراکه مشکل اصلی در ماهیت محتوای صورت‌های مالی به‌عنوان موضوع مورد حسابرسی است، زیرا ممکن است بر اساس شواهدی که به‌طور مستقل قابل آزمون باشند بنا نشده باشد و امکان دست‌کاری مدیریت فراهم باشد و در نتیجه حسابرس تحت فشار بالقوه مدیریت قرار می‌گیرد و استقلال وی به خطر می‌افتد.

استقلال در حسابرسی همچنین بر استقلال طی فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و بخصوص ارائه اظهار نظر مناسب بر مبنای شواهد جمع‌آوری شده تأکید می‌کند. به‌عبارت‌دیگر هرچه شواهد پشتوانه گزارش حسابرسی قوی‌تر باشد



استقلال، با داشتن منافع مالی با اهمیت، در استخدام بودن، گرفتن یا دادن وام و روابط مختلف دیگر، از بین می‌رود

منابع

14. John M. Thornton (2002). The effect of nonaudit services on auditor independence: evidence from the SEC'S independence hearing. Proceedings, AAA Annual Meeting.
15. Kevin, H. (2016), "Perceived Auditor Independence and Audit Firm Fees", Journal of Accounting and Business Research, 42, 115-141.
16. Kinney, W (1999). Auditor independence: A burdensome constraint or core value?
17. Lee, Hoseoup (2003). Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence.
18. Listya, A. & Sukrisno, A. (2014), "Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality", Journal of Finance, 63 (2), 163-206.
19. Lowe, D.J. and Pany, K. (1995), 'CPA Performance of Consulting Engagements with Audit Clients: Effects on Financial Statement Users' Perceptions and Decisions', Auditing: A Journal of Practice & Theory, 14(2).
20. Östman, F., Campello, M. & Weisbach, M. S. (2012), "Client Importance and Audit Partner Independence", Journal of Finance, 31(3), 320-336.
21. Rodrigo, H. & Luiz, A., (2012), "Determinants of audit and non-audit fees provided by independent auditors", Journal of Financial Economics, 60(3), 187-243.
22. Svetlana, B. & Patricia, S. (2006), "Auditor Independence in Economies in Transition" Journal of European Accounting Review, 30, 409-442.
23. 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.
24. Vivian, Li. and David, Hay. And Robert, Knechel. (2003). Non-audit services and auditor independence: New Zealand Evidence, Department of Accounting and Finance, University of Auckland.
25. www.pobauditpanel.org: Appendix D-prior considerations of non-audit services, pp: 203-204.
1. جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۸۲). آیین رفتار حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران، بهار ۱۳۸۳.
۲. سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی.
3. Allen, T. & Donald, S. (2012) "Auditor Independence and Fee Dependence", Journal of Accounting & Economics, 33, 193-210.
4. Audit Committees and Auditor Independence (2012), "The Role of the Independent Auditor in Financial Reporting", Sec.
5. Banham, Russ (2003). Period of adjustment. Journal of Accountancy (February), 43-48.
6. Bartlett, R.W. (1993), "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6(2), pp.52-67.
7. Brockman, P. & Unlu, E. (2009), "Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes," Journal of Financial Economics, 92, 276-299.
8. Christopher, W. , Martin, W., (2014). "Can Auditors Be Independent? – Experimental Evidence on the Effects of Client Type". Journal of Financial Economics, 33(1), 3-56.
9. Dahlia, R. (2006), "Tax Service Fees and Auditor Independence: Evidence from Going-Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings", Available at SSRN 2416995.
10. Gaa, James (1992). The auditor's role: The philosophy and psychology of independence and objectivity. School of Business, University of Kansas, Lawrence, KS.
11. Gaoguang ,S. & Fuller, a. K. (2012), "Client Importance and Auditor Independence: The Effect of Asian Financial Crisis", Journal of Accounting Review, 14 , 133-152.
12. ISB (2001). Staff Report: A Conceptual Framework for Auditor Independence, Independence standards Board.
13. Jabbarzadeh, S. C. (2013), "Independent Auditor Opinion, Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Firms Listed in Tehran Stock Exchange," The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), 1(2), 323-329.

و با اظهار نظر حسابرس رابطه قوی و مستقیمی داشته باشد، می‌توان ادعا کرد که استقلال حسابرس در مراحل سه‌گانه یادشده حفظ شده است. بازرسی سالانه مؤسسات حسابرسی و کنترل کیفیت عملیات آن‌ها توسط جامعه حسابداران رسمی ایران^{۱۶}، از مهم‌ترین اقداماتی است که در جهت بررسی استقلال در حسابرسی^{۱۷} و به تبع آن استقلال حسابرس^{۱۸} انجام می‌گردد.

نتیجه‌گیری

پیشینه حسابرسی در طی یک‌صد و پنجاه سال گذشته بر اهمیت تغییر مفهوم و شیوه استقلال حسابرس از نظر ظاهری و باطنی، درصد انجام وظیفه یک فرد متخصص به نفع جامعه است. با توجه به مشکلات موجود در شناخت صریح استقلال حسابرس برای حرفه حسابرسی، راه‌حل مرسوم و رایج حرفه حسابرسی برای این موضوع، پیگیری راه‌های استقلال حسابرس از طریق پیشگیری روابط بین صاحب‌کار و حسابرس است، اما با توجه به پیچیدگی مفهوم استقلال و تشخیص مستقل بودن حسابرس، استقلال در حسابرسی و تأکید بر ارتباط منطقی بین گزارش حسابرسی و شواهد پشتوانه آن، منطقی به نظر می‌رسد و تا حدود زیادی از این پیچیدگی کاسته است. ضروری به نظر می‌رسد و پیشنهاد می‌شود که سازمان حسابرسی به‌عنوان یک مرجع قانونی استانداردگذاری و جامعه حسابداران رسمی به‌عنوان یک نهاد حرفه‌ای، برای بالا بردن کیفیت حسابرسی و نیز جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی در ارائه خدمات حسابرسی، مقرراتی را به ترتیب برای کاهش فرصت‌های دست‌کاری صورت‌های مالی و صدور گزارش حسابرس بر مبنای شواهد موجود و قابل‌اتکا^{۱۹} و تأکید بر کیفیت حسابرسی^{۲۰}، تدوین کنند. ■

پی‌نویس‌ها:

- 1- Enron
- 2- Worldcom
- 3- Auditor independence
- 4- Validation
- 5- Judgment
- 6- Seeming and real
- 7- Mautz & Sharaf
- 8- Securities and Exchange Commission
- 9- Independence standards Board
- 10- Kinny
- 11- Sarbanes-Oxley Act
- 12- Honesty
- 13- Unbias
- 14- Subjective
- 15- Bartlett
- 16- Iranian Association of Certified Public Accountants
- 17- Independence in auditing
- 18- Auditor independence
- 19- Reliable evidence
- 20- Auditing quality