**استقلال**

**ضرورت وجود استقلال**

* نظر حسابرس برای گواهي و اعتبار بخشي به صورتهاي مالي ارائه مي‌گردد.
* اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد نظرش چيزي به اعتبار صورتهاي مالي نمي‌افزايد.

بنابراين: **اسقلال يک مفهوم ضروري است**

* حسابرسان اشخاص حرفه‌اي هستند و
* در مورد تعهد اجتماعي حسابرسان، اين انتظار متعارف وجود دارد که در تمام مدت مستقل از هر نوع منفعتي به وظايف خود عمل کنند.(واتز و زيمرمن 1986 و ويلموت 1990)
* ايفاي نقش حسابرس در رابطه نمايندگي: ميزان احتمال کشف و گزارشگري موارد غير عادي به شايستگي و استقلال حسابرس بستگي دارد.

**پاسخگویی، شایستگی و درستکاری**

حسابرس با پاسخگو نمودن صاحبکار یک عملکرد اجتماعی را انجام می‌دهد (فلینت)

* این یک مکانیزم اجتماعی است که برای مدیریت این انگیزه ایجاد می‌شود تا اطلاعات حسابداری صادقانه‌ای از عملیات اقتصادی شرکت تهیه کند.
* انجام حسابرسی مستقل، محدودیت‌های موجود در یک فرایند پاسخگویی حسابرسی نشده را جبران می‌کند.
* دور بودن افراد ذی‌نفع و وابستگی تصمیمات این افراد به صورت‌های مالی حسابرسی شده دلیل محکمی است که حسابرس تعهد اجتماعی خود را به خوبی در قبال جامعه انجام دهد.
* دور بودن و جدایی مذکور، با فقدان شایستگی و استقلال حسابرس، استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی را در مورد کیفیت گزارشها نامطمئن می‌سازد.
* چنین وضعیتی به مدیریت این امکان را می‌دهد که گزارشگری را در سطح کیفیت نامطلوبی ارائه دهد. بنابراین انتظار می‌رود حسابرسی به خوبی نقش خود را در فرآیند نمایندگی اعمال کند.
* تا جایی که به استقلال حسابرس مربوط می‌شود, در یک موقعیت نمایندگی پیچیده، بیشتر موارد به شایستگی و صداقت حسابرسی، بستگی دارد.
* بنابراین بر شایستگی فنی و استقلال به عنوان ویژگی‌های جدایی ناپذیر حسابرس تاکید شده است.(مویزر) اما بیان صرف، داشتن شایستگی و استقلال حسابرس کافی نیست.
* عدم وجود استقلال حسابرسی می‌تواند برای جامعه و حسابرس آسیب‌هایی را به دنبال داشته باشد

**انگیزه هایی برای شایستگی و استقلال حسابرس**

حسابرسان به عنوان افراد اقتصادی و منطقی:

* کاری انجام نمی‌دهند که رفاه اقتصادی بلند مدت (شهرت و اعتبار) آنان را خدشه‌دار کند، این موضوع بیشتر اقتصادی است تا اخلاقی.

حسابرسان به عنوان افراد حرفه‌اي:

* دارای وظیفه اجتماعی هستند، در اینجا بحث کشمکش بین وظیفه اجتماعی و احتمال از دست دادن صاحب کاران بالقوه و بالفعل وجود دارد.

تقابل بین منافع کوتاه مدت و بلند مدت:

* سختگیری حسابرس: از دست دادن صاحبکار جاری و بالقوه.
* حسابرس ممکن است به سمت عدم رعایت تعهد اجتماعی پیش رود و آثار بلند مدت آن به شکل از دست دادن شهرت و یا خروج او توسط حرفه(تشکل خود نظم) باشد.

مویزر (1991):  یک باور عمومی وجود دارد که حسابرس همیشه در جهت متعادل کردن منافع جامعه و منافع شخصی خود، استقلال خود را حفظ می‌کند.

حسابرسان تلاش می‌کنند به وسیله سازوکارهای مختلف به شهرت و اعتبار خود بیافزایند:

* در جوامع حرفه‌اي عضو می‌شوند
* خدمات خود را به عنوان شرکای موسسات حرفه‌اي با مسئولیت نامحدود انجام می‌دهند
* موسسات حسابرسی با هم ادغام می‌شوند

نقد بحث‌های مذکور:

* این مباحث بیش از آنکه مورد آزمون قرار بگیرند یا فرضیه‌های تایید شده‌ای باشند، بیشتر جنبه نظری دارند و در مورد نحوه دست‌یابی حسابرسان به استقلال مورد نظر رهنمودی ارائه نمی‌کنند.

مثال: حسابرسان در فرآیند حسابرسی علاوه بر ریسک حسابرسی، ریسک کسب و کار شخصی خود را نیز در نظر می‌گیرند.

به عبارت دیگر همیشه پیامد اقتصادی احتمالی دادخواهی ذی‌نفعان در مورد عدم شایستگی حسابرس و از دست دادن کار حسابرسی در نتیجه عدم توافق با صاحبکار را مد نظر دارند.

هرچه ریسک شخصی کسب و کار حسابرسان بیشتر باشد، احتمال تعدیل گزارش حسابرسی برحسب موضوع مورد عدم توافق یا کشمکش، بیشتر خواهد بود.

شواهد:

* در بسیاری از قصورها و شکست‌های عمده، از حسابرسان خواسته شده است تا مخارج خارج از دادگاه را بپردازند تا از افشای نقش او در جامعه جلوگیری شود.
* حسابرسان ممکن است در جهت عکس تمام توافق‌های اجتماعی مورد عمل به عنوان مهارت حرفه‌اي، شرایط شخصی خود را قبل از هر شخص دیگری در نظر بگیرند.(تعدیل گزارش در موارد ضعف وضعیت مالی شرکت‌ها با توجه به عواقب آتی)

**ماهیت استقلال حسابرس**

استقلال حسابرس معمولاً به عنوان یک استقلال حرفه‌اي مطرح و توصیف شده است:

یعنی بر حسب عینیتی که حسابرس در موقعیت حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه‌اي به دست می‌آورد و روشی که او از عهده گردآوری،  ارزیابی و گزارشگری شواهد حسابرسی بر اساس روش بی ‌طرفانه بر می‌آید، در نظر گرفته می‌شود.(موتز و شرف)

این موضوع به طور سنتی، به عنوان حالتی از ذهن به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تصور شده است.(موتز و شرف)

تعریف عملیاتی از آنچه که حالتی از  ذهن است کار سخت و پیچیده‌ای است. اما دست کم یک توافق عمومی وجود دارد که استقلال نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه نظرات و نتیجه گیری‌های حسابرس، متکی به اثرات و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد قرار بگیرد.

فلینت معتقد است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگی‌های فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی، پیوند می‌دهد.

در این مفهوم استقلال مورد انتظار از حسابرس را می‌توان نه تنها به عنوان حالتی از ذهن، بلکه حالتی از اطمینان تصور نمود که مربوط به رفتار یک فرد حرفه‌اي در مقابل فشارهای مختلف و ممکن بر درستکاری  و صداقت وی می‌باشد.

**استقلال ظاهری حسابرس**

* انتظارات ذهنی مبنایی ایده‌آلی برای جلب اعتماد در مورد صداقت حسابرس برای ارائه یک نظر حرفه‌اي نیست.
* حسابرس باید از نظر فکری و عملی مستقل باشد اما چنین شرایطی در عمل به ندرت اتفاق می‌افتد.

بنابر این، علاوه بر مفهوم استقلال ذهنی، لازم است تا استقلال برای عموم به عنوان مفهوم صریح و روشن گفته شود و علایمی عمومی نیز این موضوع را نشان دهد.

حداقل اینکه، حسابرسان باید در موقعیتی باشند که به شکل کارآیی، ظرفیت تحمل فشارهای وارد شده بر استقلال ذهنی را داشته باشند.

**ابعاد گوناگون استقلال**

 ابعاد گوناگون استقلال از دیدگاه موتز و شرف:

* استقلال برنامه‌ریزی حسابرسی
* استقلال گردآوری و ارزیابی شواهد مناسب
* استقلال گزارشگری

حسابرسان باید حسابرسی را با استقلال شروع کرده، با استقلال انجام دهند و پیام‌های آشکاری دال بر اینکه مستقل هستند، ارائه کنند.

**مقررات گذاری در حوزه استقلال حسابرس**

استقلال ظاهری حسابرس در سایه موارد زیر به دست می‌آید:

1. دسته اول به شرایط فردی مربوط می‌شود که وظایف رسیدگی و تایید حسابرسی را عملی می‌سازد. آنها را می‌توان در قوانین شرکت‌ها یا در مقررات اختیاری داخلی واحد تحت حسابرسی یافت.

مانند انتخاب حسابرس، جایگزینی، حق الزحمه و دستیابی به شواهد مورد نیاز.....

1. دسته دوم با حسابرسان و رفتار مورد انتظار افراد حرفه‌اي سروکار دارد. این شرایط در آیین رفتار حرفه‌اي بیان می‌شود.

مانند الزام حرفه‌اي بودن برای استقلال حسابرسی است که بر اساس آن یک بیان صریح از استقلال حسابرس صورت میگیرد.(سر برگ گزارش‌ها خود را مستقل می‌نامند.)

آیین رفتار حرفه‌اي ملزم میکند که در صورت تغییر حسابرس با حسابرس قبلی خود ارتباط برقرار کنند.

**منع قانونی و استقلال حسابرس**

علاوه بر قوانینی که به حسابرس آزادی لازم برای حفظ استقلال میدهد، ممنوعیت‌هایی نیز در جهت حفظ استقلال وجود دارد:

* حسابرس نمی‌تواند در واحد مورد رسیدگی پست مدیریتی داشته باشد
* ممنوعیت‌های مربوط به حق الزحمه حسابرسی و هر گونه وابستگی حسابرس با این موضوع
* ممنوعیت‌های مربوط به ارتباط با ساختارهای قانونی صاحبکار
* وجود منافع مالی در واحد تحت حسابرسی

این قوانین و مقررات استقلال را تضمین نمی‌کند چرا که این مهم مربوط به نحوه فکر و عمل در یک موقعیت خاص است.

**خدمات مدیریت و استقلال**

در مواردی که حسابرس خدمات غیر گواهی به صاحبکار ارائه می‌کند آیا او می‌تواند مستقل باشد؟

* در برخی کشورها ارائه همزمان این خدمات منع شده است
* در برخی کشورها راه‌ حلی پیشنهاد نشده یا بسیار ضعیف است.

حسابرس بر اساس مناسب‌ترین قضاوت حرفه‌اي باید مطمئن شود که استقلال حرفه‌اي او حفظ خواهد شد.

دیدگاه دیگری معتقد است که بی‌طرفی حسابرس می‌تواند حفظ شود زیرا استقلال ذهنی حسابرس مهم است. اما از دیدگاه استقلال ظاهری حسابرس، این بحث مخالفانی دارد.

**استقلال حسابرس و سهامداران**

صورت‌های مالی کالای عمومی هستند و علاوه بر سهامداران توسط سایر استفاده‌کنندگان نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد.

* بنابراین حسابرسان دارای یک مسئولیت مراقبت شامل استقلال در فکر و عمل هستند که ماورای گروه سهامداران است.
* این موضوع خاص در مقررات موثر در هدایت حسابرسی به طور مستقیم مورد توجه قرار نگرفته است.

بررسی رابطه بین حسابرس و صاحبکار برحسب اندازه نسبت سازمان های شان:

* صاحبکار و حسابرس آن سازمان‌های کوچکی هستند.
* صاحبکار و حسابرس آن سازمان‌های بزرگی هستند.

سایر موارد

* در تمام حالت‌ها معمولاً موضوع استقلال ظاهری است که در وهله اول شک برانگیز می‌شود.
* زیرا بسیاری از افراد ذی‌نفع، امیدوارند بتوانند براساس قضاوت‌های حرفه‌اي حسابرس، تصمیم‌گیری کنند اما:
* نمی‌توانند وارد فرآیند ذهنی حسابرس شوند
* در موقعیتی نیستند که بتوانند کار حسابرس را ارزیابی کنند.
* بنابراین این موضوع حیاتی است که که استقلال ظاهری حسابرس زیر سوال نرود و همه ذی‌نفعان حسابرسی اطمینان داشته باشند که حسابرسان براساس عینیت‌گرایی عمل می‌کنند.

**موقعیت‌های کنونی و استقلال حسابرس**

فروپاشی‌های اخیر (انرون، ورلدکام و...) نشان‌دهنده شواهدی دال بر از بین رفتن استقلال حسابرس در این وضعیت‌هاست. با توجه به این ورشکستگی‌ها و گزارشهای حسابرسی مقبول، آیا حسابرس واقعا استقلال داشته است؟

مشکل در مورد استقلال حسابرس: هر دو طرف (حسابرس و صاحبکار) حق انتخاب دارند.(مورفی)

تردید دیگر در مورد حرفه حسابرس از نظر نهادی آن وجود دارد که به نحو شایسته‌ای در مورد استقلال به اعضای آن پاسخ نمی‌دهد.

سیکا، ویلموت و لو در مورد هیات استانداردهای حسابرسی انگلستان معتقدند:

* هیات تمایلی برای آشکار سازی فرآیند استانداردگذاری ندارد
* حسابرسی را به نحوی تحت نظارت قرار می‌دهد که برای صاحبکاران، انعطاف‌پذیری دلخواه فراهم شود.(فقدان استقلال حسابرس)

**راه‌حل‌های پیشنهادی برای استقلال حسابرس**

در کنار قوانین خاص و مقررات حرفه‌اي لازم برای بهبود استقلال ظاهری حسابرس، پیشنهاد هایی در جهت در جهت ایجاد استقلال واقعی نیز ارائه شده است:

طبقه‌بندی گلدمن و بارلوک:

1. دسته اول: تلاش برای کاهش قدرت مدیریت صاحبکار برای فشار بر حسابرسان در ارتباط با بی‌طرفی و واقع‌گرایی آنان.
2. دسته دوم: کاهش فرصت‌های از دست دادن استقلال حسابرسان با اعمال مقررات خاص مربوط به استانداردهای گزارشکری مالی و حسابرسی
3. دسته سوم: تعدیل نقش موجود در ساختار شرکت. مثال حسابرسان را کارکنان عمومی و دولت را صاحبکار در نظر بگیریم.

**پیشنهادهایی در زمینه مقررات‌گذاری برای استقلال حسابرس**

1. در مواقعی که حسابرسان دارای منافع مالی یا روابط شخصی با صاحبکار باشند این منافع و روابط باید با قوانین خاص و مقررات قانونی منع گردد.
2. اگر حسابرس دارای منافع مالی یا روابط شخصی با صاحبکار باشد، گزارش عدم اظهار نظر ارائه کند
3. برای بهبود استقلال ظاهری ارائه خدمات مدیریتی توسط حسابرسان منع شود.
4. اندازه منافع اقتصادی حسابرس از یک صاحبکار کاهش یابد.
5. قراردادهای حسابرسی هر چند وقت یک بار تجدید شود.(با در نظر گرفتن مزایای این پیشنهاد با هزینه‌های حسابرسی نخستین)
6. استقلال حسابرس با الزامی شدن تشکیل کمیته حسابرسی بهبود یابد.
7. دادگاه حسابرسی (زمانی که استقلال حسابرس به حدی از بین رفته باشد که به‌دست آوردن آن اعتبار درآن شرایط تقریبا غیر ممکن باشد.
8. تشکیل هیات حسابرسی ایالتی.

**رویکردی غیر از مقررات‌گذاری برای استقلال حسابرس**

این رویکرد جنبه غیرنظارتی دارد و شامل موارد زیر است:

1. درک عمومی حسابرس از تعهدات قانونی بالقوه.(گلدمن و بارلو)
2. وجود نظم بالقوه حسابرسان به دلیل عضویت در تشکل‌های حرفه‌اي شناخته شده(رعایت معیارهای تشکل، خطر اخراج از تشکل و...)(واتز و زیمرمن)
3. انتشار و بررسی استانداردهای حسابداری و حسابرسی جهت کاهش فشارهای صاحبکار بر حسابرس.(گلدمن و بارلو)
4. تدوین قوانین خاص در مجامع حرفه‌اي در ارتباط با اخلاق حرفه‌اي اعضا.(شرر و کنت)
5. موسسات حسابرسی به شکل تضامنی (مسئولیت نامحدود)تشکیل شوند زیرا باعث ایجاد انگیزه برای حسابرسان است که دارای شایستگی حرفه‌اي و استقلال باشند.(واتز و زیمرمن)
6. ادغام‌های فعلی باعث بزرگتر شدن موسسات می‌شود و در نتیجه کمتر تحت تاثیر مدیریت صاحبکار قرار می‌گیرند.(گلدمن و بارلو)
7. نیاز به یک حرفه جداگانه حسابرسی (ماتز و شرف)، خدمات حسابرسی و سایر خدمات غیراعتباردهی (که با هم در تضادند) از هم تفکیک شوند.
8. بررسی همپیشگان.(مویزر)

**استقلال حسابرسی در مقابل استقلال حسابرس**

* درمورد استقلال، نباید تمامی تقصیرات را به حسابرس نسبت داد بلکه باید به فرآیند حسابرسی اطلاعات مالی نیز توجه کرد.
* بهبود تصورات در مورد استقلال، لزوماً به معنای بهبود واقعیتها نیست.
* مشکل اصلی در ماهیت محتوای صورتهای مالی به عنوان موضوع مورد حسابرسی است.
* زیرا ممکن است بر اساس شواهدی که به طور 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.