



استقلال فراسوی قوانین؛ رویکردهای آینده‌نگر برای چالشهای جهانی

**سخنرانی رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران
در کنفرانس حسابرسی و اطمینان بخشی انجمن حسابداری و مالی بریتانیا (کنفرانس مجازی)**

مقدمه

خانمها، آقایان و همکاران عزیز

بسیار خرسندم که در کنفرانس «حسابرسی و اطمینان بخشی» سخنرانی می‌کنم و می‌خواهم از شما به خاطر دعوت محبت‌آمیزتان تشکر کنم. به برگزارکنندگان و به‌ویژه الیاس باسیودیس (Elias Basioudis) برای برگزاری یک کنفرانس موفق دیگر تبریک می‌گویم.

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) در سالهای گذشته با قاطعیت روی مجموعه‌ای از پروژه‌ها کار کرده است که منجر به تغییرات درخور توجهی در آیین بین‌المللی اصول اخلاق حرفه‌ای، از جمله استانداردهای بین‌المللی استقلال شده است. تجدید ساختار جامع آیین اصول اخلاق حرفه‌ای که هیئت در سال ۲۰۱۸ ارائه کرد، شامل چارچوب مفهومی بسیار استحکام‌یافته؛ استانداردهای جدیدی مانند رعایت‌نشدن قوانین و مقررات (NOCLAR)، تدابیر مربوط به اغوا، مربوط به تدابیر ایمن‌ساز^۱، و مربوط به ارتباط درازمدت، و مربوط به نقش و ذهنیت حسابداران حرفه‌ای، که در زمان تجدید ساختار و پس از آن زمان اضافه شدند، به عنوان نمونه‌هایی از پروژه‌هایی بود که در مجموع، موجب ارتقای گسترده کیفی در آیین اصول اخلاقی شدند.

را تکلیفی برای تحلیلگران، اعتباردهندگان، گزارشگران رسانه‌های مالی، مشاوران سرمایه‌گذاری، کارشناسان مالی اینترنتی و غیره قرار داده است. مسائل اخلاقی وجود دارد و الزامهای اخلاقی باید برای همه آنها بیان شود؛ زیرا همگی آنها نقشی را ایفا می‌کنند و مسئولیت شکل‌گیری نظرها، انتظارات و تصمیمهای دیگران را برعهده دارند.

داخل این زیست‌بوم، نقش حسابرس ویژه است؛ بنابراین، الزامهای اخلاقی مربوط به آن هم ویژه هستند. در واقع، ارزش شفافیت بستگی به کیفیت و اعتمادپذیری بودن مطالب افشاشده دارد. از نقش حسابرس این انتظار می‌رود که ایمن‌سازی مهم برای حفظ کیفیت و اعتمادپذیری باشد، که بعد از همه، مبنای تحلیل و پیش‌بینی را شکل می‌دهد. بنابراین، همان‌طور که در آیین بین‌المللی اصول اخلاق حرفه‌ای بیان شده است، استقلال در مرکز الزامهای اخلاقی برای حسابرس قرار دارد. با بیان تمام مطالبی که بسیاری از شما با آنها آشنایی دارید، اکنون می‌توانم بگویم که امروز بر چه موضوعی تمرکز خواهیم کرد:

• آخرین بازنگریهای مهمی که از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش برای حسابداران (IESBA) در مورد مقررات استقلال در سه‌ماهه گذشته به‌انجام و توسط هیئت نظارت به‌تصویب رسید که از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۲ لازم‌الاجرا خواهد بود. این بازنگری به یک موضوع اساسی در خصوص استقلال می‌پردازد: محدودیتها، شرایط و ممنوعیتها در ارائه خدمات غیراطمینان‌بخشی^۲ (NAS) برای صاحبکاران حسابرسی؛ و

• اصول برای شفافیت و تفکیک مشخص حق‌الزحمه دریافتی برای خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و محدودیتهای معطوف‌شده برای کاهش یا حذف هزینه وابستگی حسابرس به تنها یک صاحبکار.

همه این موارد از طریق استانداردهای جدید از دریچه تاثیر آنها بر استقلال ظاهری و باطنی مشاهده می‌شوند. همه مقررات جدید، از منظر تدوین استاندارد جهانی از چند جهت راهگشا هستند. همان‌طور که توضیح خواهم داد، بزرگترین مزیت احتمالی این مقررات، متمرکز بودن بر آینده و آینده‌نگر بودن است.

این ارتقای مهم، هدف اصلی راهبرد و برنامه‌کاری هیئت برای سالهای ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۳ را به جلو سوق داده است. البته، این ارتقا همراه با دیگر پروژه‌ها همچنان ادامه دارد. از اهداف هیئت، نیاز به حفظ و گسترش مربوط بودن آیین اصول اخلاق حرفه‌ای، پاسخگویی آیین به مفاهیم در حال تکامل منافع عمومی در سراسر جهان، و به نیازهای کاربران صورتهای مالی است.

آگاه بودن در مورد انتظارات در زمینه مشارکت و مسئولیت حسابرسان و دیگر حسابداران حرفه‌ای و واقعیتهای جدید فناوری که موجب تغییر متغیرهای بنیادین رویه‌های حرفه‌ای شده است نیز در دستور کار فعال هیئت قرار دارند.

البته، یکی از اصلی‌ترین و برجسته‌ترین عناصر آیین بین‌المللی اصول اخلاق حرفه‌ای، بخشی است که به استقلال برای حسابرسی و بررسی اجمالی می‌پردازد و مبتنی بر اصول بنیادین و چارچوب مفهومی منطبق با آیین اصول اخلاق حرفه‌ای است. در خصوص اهمیت استقلال نیاز به توضیح خاصی در بین مخاطبان نیست؛ کافی است که بگوییم استقلال مبنای اعتبار حسابرس است. استقلال عنصر کلی معنی‌بخشی سامانه معتبر رسیدگی مستقل گزارشگری مالی است که از سوی واحدهای تجاری بخش خصوصی یا دولتی ارائه می‌شود که به دنبال جذب سرمایه و همکاری با ذینفعان مختلف در بازارهای اقتصادی هستند.

هرچند که من حسابدار نیستم، اما به عنوان یک اقتصاددان می‌دانم که نبود تقارن اطلاعاتی یک واقعیت در چرخه حیات شرکت، رقابت در بازار و رمز کارافرینی است. این یک چالش مستمر برای سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه است که همیشه علاقه‌مند به اطلاعات جدید، صحیح و افشاکننده هستند.

نبود تقارن اطلاعات، به دلیل اهمیت کارافرینی و دستیابی تجاری به مزیت راهبردی آن، هرگز حذف‌شدنی نیست؛ اما می‌تواند با بررسی مستقل و معتبر صورتهای مالی و دیگر موارد افشای اطلاعات شرکت، کاهش یابد.

واقعیت مربوط به چرخه حیات شرکتها و فشار ناشی از نبود تقارن اطلاعاتی منجر به تکامل در سراسر زیست‌بوم حرفه‌ای شده است که اظهار نظر در خصوص وضعیت، اعتبار و چشم‌انداز شرکتها بر مبنای اطلاعات عمومی یا نیمه‌عمومی

سخنان امروز خود را به صورت زیر سازماندهی می‌کنم:

من به طور خلاصه در مورد پیدایش این پروژه‌ها، از جمله نیازها و ادراک ذینفعان صحبت خواهیم کرد. سپس به شرح اهداف، از جمله پیگیری اثر ترکیبی مقررات به طور همزمان بر خدمات غیراطمینان بخشی و **حق الزحمه**^۲، در بازار می‌پردازم. من با عناصر اصلی این مقررات، با ارائه **راهکار هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران** (IESBA SOLUTION) به بحث ادامه خواهم داد؛ یعنی روشی که هیئت برای رسیدگی به الزامهای مبتنی بر اصول انتخاب کرده که مناسب با کاربردهای جهانی در حال آینده است. من با چند نکته نهایی در مورد پروژه‌های در حال انجام هیئت که مرتبط با استفاده از مقررات جدید خدمات غیراطمینان بخشی و حق الزحمه هستند و به دنبال استحکام در ثبات مزایای آنها هستند، به سخنرانی پایان خواهم داد. امیدوارم که بتوانید تاثیر جامع ناشی از این تغییرات عمده را ارزیابی کنید.

پیدایش پروژه‌ها

مدت زمانی است که نگرانیهایی در میان ذینفعان، به ویژه از سوی انجمنهای نظارتی و سرمایه‌گذاران، در خصوص تاثیر مقررات خدمات غیراطمینان بخشی بر صاحبکاران حسابرسی در خصوص استقلال حسابرسان وجود دارد.

هیئت هنگام تکمیل بازنگری در مقررات «تدابیر ایمن‌ساز» و موضوعهای مربوط به چگونگی شناسایی، ارزیابی و مدیریت مخاطره‌های استقلال، به نتیجه مهمی دست یافت که در سال ۲۰۱۸ در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای بازتاب داشت: شرایطی وجود داشت که در آن شرایط هیچ تدبیر ایمن‌سازی به منظور کاهش تهدیدها تا سطوح پذیرفتنی قابل استفاده نبود.

آیین اصول اخلاق حرفه‌ای موجود ممنوعیتهایی برای مقررات خدمات غیراطمینان بخشی را دربر می‌گرفت که در بسیاری از موارد وابسته به آستانه اهمیت و نیازمند قضاوت حسابرسان یا موسسه حسابرسی بود. پروژه تدابیر ایمن‌ساز همچنین اهمیت استفاده از آزمون «شخص ثالث منطقی و آگاه» را تقویت می‌کرد؛ به این معنا که ادراک اشخاص بیطرف

از استقلال در ظاهر و در واقعیت باید در قضاوت‌های حسابرسان در نظر گرفته شود. تمام این گامهای قبلی در اصلاح آیین اصول اخلاق حرفه‌ای، راه را برای گامهای جسورانه‌تر کنونی تسهیل و هموار کرد.

در مفهومی وسیعتر، باید این نکته را نیز یادآوری کنم که وقوع شکست در شرکتها و فشارهای ناشی از بحرانهای مزمن، این پرسش را برای بسیاری مطرح کرده است که آیا زمانی که خدمات غیراطمینان بخشی هم به منبع درخور توجهی از درآمد برای موسسه‌های حسابرسی تبدیل شود و هم یک هزینه مهم و روبه‌رشد برای هیئت مدیره شرکتها باشد، استقلال را می‌توان حفظ کرد یا خیر. مسئله عمیق‌تر این که، آیا قدرت مشوقها در انحراف رفتار، یا به زبان آیین اصول اخلاق حرفه‌ای، پدیدار شدن تهدیدهای جدی برای استقلال؛ وقتی ارائه خدمات غیراطمینان بخشی برای صاحبکار حسابرسی در شرف تبدیل به یک رابطه جدی تجاری است، می‌تواند بر قضاوتها و واقع‌بینی حسابرسان اثر بگذارد و آیا موسسه می‌تواند حسابرسی مستقل انجام دهد؟ آیا شرایط احتمالی وجود داشته که انحراف رفتار به آسانی با تدابیر ایمن‌ساز اصلاح‌شدنی نباشد؟ و آیا این موضوعی نیست که هم ماهیت خدمات غیراطمینان بخشی ارائه‌شده و هم حق الزحمه‌های حاصل از تهیه خدمات غیراطمینان بخشی برای موسسه حسابرسی را دربر گیرد؟

هیئت در رویارویی با این پرسشها، پس از کنکاش داخلی و براساس مقاله‌ای که در مه ۲۰۱۸ با عنوان «خدمات غیراطمینان بخشی: کنکاش در مسائل برای تعیین مسیر پیش‌رو» منتشر شد، اقدام به اطلاع‌رسانی گسترده به ذینفعان کرد. هیئت همچنین خواستار بررسی مقاله‌های دانشگاهی در رابطه با اهمیت و تاثیر احتمالی حق الزحمه‌ها بر درک بازار درباره استقلال حسابرسان شد.

هیئت، در این مسیر، همچنین اقدامی که برخی از حوزه‌های گزارشگری ملی پیشرفته در جهت تقویت استقلال انجام داده بودند را مطالعه کرد هیئت متوجه شد که فهرستی از خدمات غیراطمینان بخشی سیاه یا ممنوع یا فهرستی از خدمات غیراطمینان بخشی سفید یا مجاز به صاحبکاران حسابرسی فراهم شده که در مقررات ملی نیز مشهود است.



هیئت

با دقت به پیامدهای اخلاقی

نوآوریهای فناوریانه مخرب که

اطراف ما را احاطه کرده است

نگاه می‌کند

هیئت متوجه شد که موارد افشای حق الزحمه و تعیین حدود برای انواع حق الزحمه نیز به عنوان محدودیتی غیرمستقیم در تهیه خدمات غیراطمینان بخشی برای صاحبکاران حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته بود. این تجربه‌های ملی به وضوح یک تابلوی راهنما برای آگاهی هیئت اخلاقی برای نشان دادن جهت حرکت بود. موسسه‌های حسابرسی که به ادراک و فشارهای نظارتی حساس هستند، همچنین با ایجاد شکلهای مختلفی از دیوارهای حائل میان رشته‌های مختلف کسب و کار خود، گامهایی در جهت کاهش واقعی و ظاهری ترکیب خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برداشتند. بنابراین، هم بیشتر شواهد و هم ادراکهای گسترده به ضرورت ورود تدوین‌گر جهانی استاندارد اشاره دارند. بدین ترتیب، ما نیز به صورت همزمان به دو پروژه خدمات غیراطمینان بخشی و حق الزحمه وارد شدیم.

اهداف

هدف مشترک این پروژه‌ها، تقویت استانداردهای بین‌المللی یکپارچه از طریق رفع نگرانیهای مرتبط با منافع عمومی راجع به درک نبود استقلال در زمانی است که موسسه‌ها، خدمات غیراطمینان بخشی را به صاحبکاران حسابرسی و در هنگام شرایط خاص مرتبط با حق الزحمه، ارائه می‌دهند. هدف تکمیلی موازی که در تمام مقررات آیین اصول اخلاق حرفه‌ای مشترک است، این است که استانداردها باید در سراسر جهان عملی و کاربرپذیر باشند؛ به عبارت دیگر، تنها برای برخی از حوزه‌های گزارشگری منتخب مرسوم نباشند. به طور کلی، هدف «کاربردپذیری» به گسترش مقررات مبتنی بر اصول اشاره دارد که امکان تهیه مقررات تکمیلی برای تامین نیازهای محلی را فراهم می‌کند.

اکنون به طور ویژه، کارها، کنکاشها و مشورتخواهیایی که برای اجرای این پروژه‌ها انجام می‌شد، به دنبال شرایط، محدودیتها و ممنوعیت‌های ارائه خدمات غیراطمینان بخشی برای صاحبکاران حسابرسی بود: این کوششها همچنین به دنبال اجباری ساختن شفاف سازی حق الزحمه‌های مربوط پرداخت شده توسط صاحبکار حسابرسی برای خدمات حسابرسی و خدمات غیراطمینان بخشی، و نیز در پی

تهدیدهای احتمالی استقلال بودند که می‌توانست ناشی از همبستگی حق الزحمه بین دو دسته باشد یا وابستگی به حق الزحمه ممکن بود به آن دامن بزند.

در زمان تعیین اهداف پروژه، مشخص شد که مقررات جدید استقلال با توجه به این که موسسه صاحبکار جزو **بنگاههای با منافع عمومی (PIE)** باشد یا خیر، متفاوت خواهد بود. انتخاب بر این فرض استوار است که طبق تعریف، الزامهای استقلال باید برای بنگاههای با منافع عمومی سختگیرانه‌تر باشد؛ زیرا شرایط مالی این بنگاهها بسیار مرتبط تر با مجموعه گسترده‌ای از ذینفعان است و تاثیر احتمالی بیشتری بر منافع عمومی دارد. این تمایز مهم بین بنگاههای با منافع عمومی و بنگاههای با منافع غیرعمومی در حال حاضر در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای وجود دارد و ابزاری مهم و معنادار از جنبه اجتماعی برای قیاس پذیری الزامها و مقررات فراهم می‌کند. برای نمونه، اگر سخت گیریها برای **موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط (SMP)** و **بنگاههای کوچک و متوسط (SME)** به همان شدت موسسه‌های بزرگ و پیچیده‌تر باشد، تناسب وجود نخواهد داشت.

تاثیر بگذارند و همگی یا بیشتر آنها بر مقررات خدمات غیراطمینان بخشی و پرداخت حق الزحمه خدمات ارائه شده توسط موسسه های حسابرسی از سوی صاحبکار حسابرسی، اثرگذار باشند.

هنگامی که فهرست سیاه را در حوزه های گزارشگری که این موضوع را انتظام بخشی کرده اند بررسی می کنیم، یک مخرج مشترک و قدرتمند در خدمات غیراطمینان بخشی ممنوع می یابیم: این امکان وجود دارد که مقررات آنها مخاطره «خودبینی در تجدیدنظر» ایجاد کند. البته معنای خودبینی در تجدیدنظر، رسیدگی به کار قبلی خودتان در دوره حسابرسی است که این امر، بارزترین و مخربترین شرایط برای استقلال در ماهیت و در ظاهر آن است. اگر لحظه ای در مورد آن تامل کنید، با رسیدگی به عملکرد خودتان هرگونه بینش انتقادی یا بدبینی حذف و موجب تضعیف یا حتی منجر به از بین رفتن کامل استقلال می شود. می توانم اضافه کنم که در واقع از میان همه مخاطره ها، مخاطره خودبینی در تجدیدنظر تاکنون از نظر ادراکی و همچنین در واقعیت خطرناکترین تهدید بوده است.

بنابراین، راهکار جهانی هیئت شامل ارائه یک فهرست سیاه دیگر نیست. راهکار، به قلب موضوع نشانه رفته است و ممنوعیت انجام هر نوع خدمتی که می تواند سبب خودبینی در تجدیدنظر شود را الزامی ساخته است. این راهکار، رویکردی جدید در آیین اصول اخلاق حرفه ای و در رابطه با انواع نظامهای انتظام بخشی ملی است.

اجازه بدهید در اینجا یادآوری کنم که استاندارد جدید، کارآمد، دقیق و عینی است. همین امر نیز کفایت می کند؛ زیرا با یک ممنوعیت مبتنی بر اصول، درواقع از ارائه مجموعه ای کامل از خدمات غیراطمینان بخشی به صاحبکار حسابرسی جلوگیری می شود. این عمل بسیار دقیق است؛ یعنی نه تنها به سادگی همه خدمات غیراطمینان بخشی که مخاطره خودبینی در تجدیدنظر را دامن می زنند حذف می کند، بلکه همه خدمات غیراطمینان بخشی که ممکن است موجب ایجاد مخاطره خودبینی در اظهارنظر شوند را حذف می کند؛ نه تنها در واقعیت، که حتی صرف احتمال وقوع مخاطره خودبینی را نیز از بین می برد. این یک واقعیت است؛ زیرا همان طور که در بازنگری تعیین شده است، ممنوعیت تعیین شده به آستانه



واقعیت های جدید فناوری که

موجب تغییر متغیرهای بنیادین

رویه های حرفه ای شده است

اهمیت دارد

ویژگی های مهم- راهکار هیئت- خدمات غیراطمینان بخشی

اجازه دهید شرح مختصری از «راهکار هیئت» را برای همه این پرسشها و نگرانیها ارائه دهم. من موضوع اصلی که بحث مقررات است را نگه می دارم و در مورد اهمیت گسترده آنها بحث خواهم کرد. از کسانی که مایلند مجموعه کاملی از مقررات خدمات غیراطمینان بخشی و حق الزحمه را مشاهده کنند، دعوت می کنم که برای بررسی کامل، جزئیات، و پاسخهای ارسال شده به تفسیر مشورتخواهی و توجیه گزینه های خاص هیئت در زمینه ساختار استاندارد، از مرکز اطلاع رسانی^۴ هیئت بازدید کنند.

همان طور که بسیاری از شما می دانید، یکی از عناصر ساختاری که اصول اخلاقی بر پایه آن مطرح شده است، فهرستی از پنج اصل بنیادین است که به دنبال آن یک چارچوب مفهومی ارائه می شود که مخاطره های مربوط به رعایت ضوابط و چگونگی برخورد با آنها را تعیین می کند. مروری بر پنج مخاطره پیش گفته در این جا ارزشمند است: منافع شخصی، خودبینی در تجدیدنظر، جانبداری، قرابت و تهدید. همه این موارد می توانند در شرایط مختلف بر استقلال

اعضای خاص خانواده بنگاه‌های با منافع عمومی، به‌ویژه واحد تجاری اصلی، نیست همچنین باید توسط موسسه حسابرسی به ارکان راهبری بنگاه‌های با منافع عمومی اعلام شود تا هنگام ارزیابی استقلال و تصویب (یا رد) ارائه خدمات غیراطمینان‌بخشی مورد توجه قرار گیرند.

همانطور که پیش از این توضیح دادم، این مقررات عمده برای منع مخاطره خودبینی در تجدیدنظر، در مورد بنگاه‌های با منافع عمومی اعمال می‌شود. در مورد دیگر موسسه‌ها، یعنی بنگاه‌های با منافع غیر عمومی، مقررات محدود می‌شوند اما همچنان تقویت ارزیابی و بازنگری مخاطره خودبینی در تجدیدنظر و به‌کارگیری مناسب تدابیر ایمن‌ساز توسط حسابرس، صورت می‌گیرد. بنابراین، به‌طور کلی استاندارد جدید بیانگر یک توضیح کلی و تقویت الزام‌های استقلال در رابطه با مخاطره خودبینی در تجدیدنظر است. توجه داشته باشید که این به‌معنای حذف یا نادیده گرفتن دیگر مخاطره‌ها نیست. ملاحظات، الزام‌ها یا مطالب کاربردی کافی برای مدیریت و کاهش مخاطره‌های دیگر وجود دارد. من تمرکز هیئت درباره مخاطره جانبداری برای استقلال را انگشت‌نما کردم که اغلب رابطه تنگاتنگی با مخاطره خودبینی در تجدیدنظر دارد و همچنین می‌تواند استقلال را تضعیف کند. در استاندارد جدید، محدودیت‌های جدی در زمینه ارائه خدمات غیراطمینان‌بخشی مانند خدمات حقوقی یا خدمات برنامه‌ریزی مالیاتی در نظر گرفته شده است، برای نمونه، به‌طور مشخص برای جلوگیری از سلب اعتماد به توانایی حسابرسان در تردید حرفه‌ای و قضاوت مستقل.

ویژگی‌های اصلی راهکار هیئت - حق الزحمه

اجازه دهید اکنون به مقررات جدید برای حق الزحمه بیردازم. هیئت و آیین اصول اخلاق حرفه‌ای موجود، پذیرش گسترده و رویه مدل پرداخت‌کننده صاحب‌کار حسابرسی را به رسمیت می‌شناسد. همچنین می‌دانیم که پرداخت حق الزحمه بر اساس این مدل می‌تواند مخاطره‌های درخور توجهی برای استقلال ایجاد کند؛ به‌ویژه مخاطره منافع شخصی و مخاطره تهدید. بنابراین، این هدف آشکار پروژه حق الزحمه است که آگاهی موسسه‌های حسابرسی در مورد این مخاطره‌ها

اهمیت بستگی ندارد. بنابراین این که ممنوعیت موثر است یا خیر، موضوع قضاوت نیست. ممنوعیت برای بنگاه‌های با منافع عمومی موثر خواهد بود.

اما افزون بر کارایی، دقیق و عینی بودن، ممنوعیت مبتنی بر مخاطره خودبینی در تجدیدنظر مزیت قدرتمندتری نیز دارد: خدمات احتمالی آینده را پوشش می‌دهد، به‌ویژه با تعبیه فناوری‌های جدید که ممکن است شکل‌ها و فرصت‌های جدیدی برای مخاطره خودبینی در تجدیدنظر به وجود آید. در دنیای متأثر از نوآوری مبتنی بر فناوری، این یک مزیت است که در مقایسه با فهرست خدمات غیراطمینان‌بخشی تعریف شده و شناخته شده فعلی، وجود دارد. به‌طور خلاصه، جلوگیری از مخاطره خودبینی در تجدیدنظر، فرایندی آینده‌نگر و نامحدود است. ممنوعیت در بخش اصلی خدمات که ممکن است موجب ایجاد مخاطره خودبینی در تجدیدنظر شود، مکمل دیگر مجموعه مقرراتی است که موجب تقویت استقلال می‌شود. از سوی دیگر، استانداردهای جدید، نقش ارکان راهبری را در واحد تجاری صاحب‌کار بسیار برجسته می‌سازند. آنها باید مقررات خدمات غیراطمینان‌بخشی را بپذیرند و حق الزحمه‌ها را نیز تصویب کنند. ارتباط حسابرس با **ارکان راهبری**، عنصر مهمی است که هیئت آن را در استانداردهای جدید گنجانده است؛ زیرا این مقررات آنها را برای ایفای نقش بسیار مهم در فرایند، برای ابراز نظر درباره مسئله استقلال و عمل به این ابراز نظر، توانمند می‌سازد. این موضوع نیز در گروه استانداردهای جدید یک مطلب جدید است.

بنابر مقررات «واحد تجاری وابسته» در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای، ممنوعیت خدمات غیراطمینان‌بخشی ناشی از مخاطره خودبینی در تجدیدنظر واحدهای تجاری مرتبط با صاحب‌کار بنگاه‌های با منافع عمومی را پوشش می‌دهد. برای صاحب‌کار واحد تجاری پذیرفته شده در بورس، به‌طور مشخص، واحدهای تجاری مرتبط زیر کنترل مستقیم یا غیرمستقیم واحد تجاری پذیرفته شده در بورس، واحد تجاری مادر و همچنین واحدهای تجاری وابسته هم‌رده را در بر خواهد گرفت. نکته تکمیل‌کننده و درخور توجه در مورد استاندارد این است که ارائه خدمات غیراطمینان‌بخشی که مشمول ممنوعیت مخاطره خودبینی در تجدیدنظر برای برخی از

به عنوان ریسک استقلال را افزایش دهد و مقرراتی که این مخاطره‌ها را تا سطح پذیرفتنی کاهش می‌دهد یا آنها را به طور کامل حذف می‌سازد، گردآوری کند. همچنین، آن گونه که در مورد مقررات خدمات غیراطمینان بخشی بیان شد، اجرای این پروژه تمایز بین بنگاه‌های با منافع عمومی و بنگاه‌های با منافع غیرعمومی را به همان دلایل تناسب و مقیاس پذیری که پیش از این توضیح دادم، پیگیری و تایید می‌کند.

هیئت مدیره با مطرح شدن پرسش درباره حق الزحمه، از هرگونه تلاش برای تعیین این که سطح مناسب برای حق الزحمه چقدر باید باشد، امتناع کرد. در آیین اصول اخلاقی تایید شده که میزان حق الزحمه در حوزه تصمیم‌های کسب و کار به عوامل مختلف تجاری در زندگی واقعی بستگی دارد؛ با این حال، در مقررات جدید چندین عنصر مهم برای آن نشان گذاری شده است: اول این که حق الزحمه حسابرسی باید برای تامین نیازهای صلاحیت و کیفیت خدمات حسابرسی کافی باشد. دوم، حق الزحمه حسابرسی باید به صورت مستقل تعیین شود و با حق الزحمه‌های پرداختی برای خدمات غیرحسابرسی مرتبط یا همبسته نباشد. سوم، هیئت اعلام کرد که حق الزحمه‌های بسیار زیاد یا بسیار کم ممکن است بر درک منفی از استقلال یا کیفیت، تاثیر بگذارد.

یک عامل بسیار مهم برای اطمینان از تحقق این شرایط که توسط هیئت به صراحت شناخته شده است، راهبری شرکتی بنگاه‌های با منافع عمومی است. ارکان راهبری همانند کمیته‌های حسابرسی که در مورد خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی تصمیم می‌گیرند، باید براساس الزامها و محدودیت‌های آیین اصول اخلاق حرفه‌ای که در بالا ذکر شد، به طور کامل راجع به تعیین حق الزحمه و خدمات مربوط آگاه باشند. همان طور که در زمینه مقررات خدمات غیراطمینان بخشی در نظر گرفته شده بود، شناسایی صریح، ارتقا و توانمندی ارکان راهبری در ارزیابی و افزایش استقلال نیز در مقررات حق الزحمه‌ها وضع شده است.

اما فراتر از ارتقای نقش ارکان راهبری، مقررات جدید جلوتر رفته است: این مقررات از طریق افشای عمومی حق الزحمه پرداخت شده توسط صاحبکار به موسسه (شبکه) حسابرسی به طور جداگانه و مشخص برای خدمات حسابرسی

و غیرحسابرسی، شفافیت را اجباری کرد. ماقاطعانه به قدرت شفافیت باور داریم، که به فعالان بازار امکان می‌دهد تا از طریق مقایسه اطلاعات درباره اعتمادپذیری رسیدگی مستقل، حسابرسی، رسیدگی اجمالی و اطمینان بخشی، نتیجه‌گیری کنند. من به این نکته اشاره می‌کنم - زیرا برخی ممکن است بپرسند - که هیئت به طور وسیع شناسایی محدودیت در حق الزحمه را در نظر گرفته است، همان گونه که برخی از حوزه‌های گزارشگری برای محدود کردن میزان نسبی حق الزحمه غیرحسابرسی در مقابل خدمات حسابرسی، محدودیت برای حق الزحمه در نظر گرفته‌اند. هیئت به این نتیجه رسید که این تنها محدودیتی غیرمستقیم در ارائه خدمات غیراطمینان بخشی برای صاحبکاران حسابرسی است و ممکن است به سادگی اضافی باشد، وقتی که در همان زمان، آیین اصول اخلاق حرفه‌ای محدودیت‌های مستقیمی از طریق ممنوعیت مخاطره‌های خودبینی در تجدیدنظر در نظر گرفته است. هیئت همچنین با توجه به این که آیین بین المللی اصول اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر اصول است و باید برای استفاده به وسیله حوزه‌های گزارشگری مختلف مناسب باشد، ترجیح می‌دهد که درگیر اعداد و درصدهای خاص نشود. شواهد تجربی درباره مقررات محدودیت در حق الزحمه در برخی از حوزه‌های گزارشگری پیشرفته، نشان دهنده نوعی مقدار درصد محدودیت «محوری» یا «تعادلی» نیست. افزون بر این، هیئت از شواهدی آگاه بوده است مبنی بر این که افشای صریح حق الزحمه با طبقه بندی خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی، مشوق‌های قوی برای کاهش میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی ایجاد کرده است. بنابراین، نتیجه می‌گیریم که اعمال محدودیت در حق الزحمه در یک آیین بین المللی مبتنی بر اصول، نه مناسب است و نه ضروری.

در اینجا، بیان آخرین ویژگی در مقررات حق الزحمه بسیار مهم است، زیرا مربوط به «وابستگی حق الزحمه» است. این شرایطی است که پیش از این در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای موجود شرح داده شده است و مربوط به مواقعی است که حسابرس یا موسسه حسابرسی با تمرکز بالایی در کسب و کار با یک صاحبکار حسابرسی و درآمد از او کار می‌کند. در این وضعیت، مخاطره‌های «منافع شخصی» و «تهدید»

برخوردارند: اقدام در مورد اصلاح تعریف بنگاه‌های با منافع عمومی در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای و اقدام در مورد غنی‌سازی و اصلاح آیین اصول اخلاق حرفه‌ای با استفاده از دیدگاه‌های پروژه فناوری هیئت که با دقت به پیامدهای اخلاقی نوآوری‌های فناورانه مخرب که اطراف ما را احاطه کرده است، نگاه می‌کند.

اجازه بدهید ابتدا به اقدام در حال انجام برای اصلاح تعریف بنگاه‌های با منافع عمومی بپردازم. در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای موجود، به‌طور کلی این تعریف، «شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار» را دربر می‌گیرد، و هر آن‌چه قوانین و مقررات محلی اضافه بر آن تعیین می‌کنند. ویژگی‌های ذکر شده در آیین، از جنبه ساختاری تنوع زیادی را دربر می‌گیرد؛ زیرا شرایط محلی و عوامل خاص بسیار زیادی وجود دارند که براساس آنها واحدهای تجاری از سوی مقام‌های محلی به‌عنوان بنگاه‌های با منافع عمومی شناخته می‌شوند. البته، تنوع موجود در اقدام مستمر برای بازنگری در تعریف، پذیرفته شده است، اما همچنان سعی در مشخص کردن برخی نشانه‌های هدایت‌کننده دارد، مبنی بر اینکه بنگاه‌های با منافع عمومی باید چه ویژگی‌هایی داشته باشند تا با یک‌نواختی بیشتری در تصمیم‌های محلی در سراسر جهان همراه گردند. بنابراین، پروژه «بنگاه‌های با منافع عمومی» (که هیئت برای آن پیش‌نویس پیشنهادی منتشر کرده است) یک هدف اصلی را بیان می‌کند که تمرکز بر وضعیت مالی واحدهای تجاری است که تأثیر بیشتری بر منافع عمومی دارند. بر این اساس، پیشنهاد فعلی هیئت برای بنگاه‌های با منافع عمومی، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و چندین دسته از واسطه‌های مالی را شامل می‌شود و فراتر از آن، عواملی را بیان می‌کند که باید در تعاریف محلی یا ملی در نظر گرفته شوند. البته این امر فرایندی مستمر است و اکنون در حال دریافت پاسخ‌های مشورت‌خواهی برای آن هستیم؛ به‌همین دلیل، توضیح بیشتری نمی‌دهم. تنها به یک نکته اشاره دارم، این که این پروژه از همان ابتدا با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB) هماهنگ شده است، بنابراین می‌توانیم به‌دنبال یک تعریف مشترک باشیم. همچنین، اشاره کنم که در این مورد همانند خدمات



اقدام هیئت در زمینه فناوری

به‌طور گسترده‌ای

در جستجوی تأثیر نوآوری‌ها بر

رفتار و استانداردهای اخلاقی است

نقش‌افزینی می‌کنند. مقررات جدید به‌دنبال حذف وابستگی به حق الزحمه است؛ و در مورد بنگاه‌های با منافع عام که به‌نظر می‌رسد بیش از ۱۵ درصد از کل درآمد بر تنها یک صاحبکار متمرکز است، باید برای آن اقدام اصلاحی صورت گیرد. این اقدام شامل تدابیری است برای کاهش تمرکز بر یک صاحبکار، افشای عمومی وابستگی به حق الزحمه در صورتی که دو سال متوالی باشد و در نهایت جداسدن از صاحبکار حسابداری در صورتی که تمرکز کار حسابرس بر او بیش از پنج سال ادامه یابد. همچنین، برای بنگاه‌های با منافع غیر عمومی، آن‌گونه که در مقررات خدمات غیر اطمینان‌بخشی آمده است، آیین اصول اخلاق حرفه‌ای سخت‌گیری کمتری در نظر گرفته، اما همچنان استفاده از تدابیر ایمن‌ساز اضافی را افزایش داده است.

پروژه‌های تکمیلی در حال انجام هیئت

اگر به دو پروژه در حال انجام هیئت اشاره نکنم که با چگونگی اجرای مقررات خدمات غیر اطمینان‌بخشی و حق الزحمه در سراسر جهان ارتباط دارند، در واقع نسبت به مسئولیت مبنی بر این که تا حد امکان مخاطبان را با کار هیئت آگاه کنم، غفلت کرده‌ام. دو پروژه در حال انجام هیئت از ارتباطی مستقیم

سخنان پایانی

چند نکته پایانی با تمرکز بر استفاده و کاربرد جهانی آیین اصول اخلاق حرفه‌ای در حال و آینده می‌گوییم.

اول از همه و همان‌طور که پیش از این در سخنان قبلی نیز بارها بیان کردم، آیین اصول اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر اصول همراه با رهنمود شفاف برای به‌کارگیری، همچنان می‌تواند بهترین گزینه برای کاربرد یکنواخت احکام و الزامهای اخلاقی در سراسر جهان باشد.

دوم، بیانیه‌های آیین اصول اخلاق حرفه‌ای باید جامع باشند و نه تنها در زمینه فناوریهای جدید، بلکه در زمینه دیگری نیز مرتبط باشند: نیازهای مبرم به گزارشگری موارد غیرمالی آموزنده‌تر و استانداردتر که مستلزم گسترش سامانه بررسی مستقل در شکلهای حسابرسی، رسیدگی اجمالی و اطمینان بخشی خواهد بود.

سوم و به همان اندازه مهم: پیشرفت در آیین اصول اخلاقی است- مشابه آیین بین‌المللی اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای- در سراسر زیست‌بوم حرفه‌های شرکتی، هم در داخل و هم در سراسر سازمانهای شرکتی.

من همچنان یک طرفدار بسیار قوی برای ارتقای کلی استانداردهای اخلاقی در میان بازیگرانی هستم که محرک اقتصاد هستند و به آن نیرو می‌دهند. آیین بین‌المللی اصول اخلاق حرفه‌ای، نمونه بسیار خوبی ارائه می‌دهد. به همین دلیل است که همچنان شما را تشویق می‌کنم که راجع به گسترش نام مجموعه کنفرانسهای بسیار خوبتان به «حسابرسی، اطمینان بخشی و اخلاق»، تامل کنید!

پانوشتها:

1. Safeguards
- 2- Non-assurance Services
- 3- Fees
- 4- Ethicsboard.org

منبع:

. Stavros Thomadakis, **Indepence Beyond Rules: Farsighted Approaches to Global Challengess**, Remarks to British Accounting and Finance Asociation's Audit and Assurance Conference (Virtual), May 2021

غیراطمینان بخشی و حق الزحمه، آیین اصول اخلاق حرفه‌ای با پیشنهاد عواملی که باید در نظر گرفته شود، به صراحت با مراجع محلی ارتباط برقرار می‌کند و از آنها می‌خواهد که، برای نمونه، دسته‌بندیهای آیین اصول اخلاق حرفه‌ای براساس میزان آستانه‌ها را تصحیح کنند، و برای یکنواختی بیشتر، در حوزه‌ای که واگراییهای ملی گسترده است، فشار بیشتری به وجود آورند.

تعریف اصلاح‌شده بنگاه‌های با منافع عمومی به‌طور درخور توجهی بر اجرای مقررات خدمات غیراطمینان بخشی و حق الزحمه تاثیرگذار خواهد بود، زیرا مرز بین بنگاه‌های با منافع عمومی و بنگاه‌های با منافع غیرعمومی را جابه‌جا می‌کند.

در پایان، مطالبی در مورد اقدام هیئت در زمینه فناوری و ارتباط آنها با خدمات غیراطمینان بخشی و حق الزحمه مطرح می‌کنم. اقدام هیئت در زمینه فناوری، به‌طور گسترده‌ای در جستجوی تاثیر نواریها بر رفتار و استانداردهای اخلاقی است. اولین موردی که می‌خواهم به آن اشاره کنم، این که یک بررسی جامع در اصول اساسی آیین اصول اخلاق حرفه‌ای، با در نظر گرفتن نفوذ تهاجم فناوری موجود از طریق الگوریتمها، ابزار هوش مصنوعی و نواریهای مربوط، هیئت را متقاعد کرده است که اصول اساسی این قانون در پوشش خدمات جدید و پیکربندیهای جدید در قضاوت و عملکرد انسانی که از نظر فناوری پشتیبانی می‌شود، محکم، جامع و شفاف هستند. بنابراین به‌ویژه در زمینه خدمات غیراطمینان بخشی و حق الزحمه، در نظر داریم که از ترکیب رهنمودهای اختیاری سودمند برای کاربردپذیری مقررات جدید خدمات غیراطمینان بخشی و حق الزحمه در زمینه کاربردهای فناوری انبوه استفاده کنیم. افزون بر این، فعالانه در تلاش هستیم تا موارد کاربردی بیشتری تهیه کنیم تا به رهنمود جان تازه‌ای دهد؛ همانند موارد و نمونه‌هایی که می‌تواند راهکار رفع معضله‌های اخلاقی را در محیط جدید فناوری بهتر نشان دهد. در پایان، مواردی مانند پیچیدگی، پاسخگویی و جانبداری درونی، در ارتقای عملکرد اخلاقی و حمایت از استقلال در فهرست تعهدهای آینده هیئت مهم بوده و خواهند ماند.