

مروری بر استقلال حسابرسی در بخش عمومی



فرهاد فرزاد

مقدمه

دولتها با گروه‌های مختلفی در جامعه ارتباط دارند. بعضی از این گروه‌ها (مانند اعتباردهندگان) شباهت زیادی به گروه‌های فعال در بخش خصوصی دارند؛ در حالی که دیگران (مانند شهروندان و نمایندگان منتخب آنها) گروه‌هایی هستند که تنها در بخش عمومی دیده می‌شوند. دولت‌ها برای تأمین نیازهای اطلاعاتی متنوع این گروه‌ها، صورتهای مالی با مقاصد عمومی تهیه و منتشر می‌کنند، اما صورتهای مالی به‌تنهایی نمی‌تواند برای استفاده‌کنندگان مفید باشد؛ زیرا اتکاپذیری و درستی این اطلاعات ممکن است از دیدگاه استفاده‌کنندگان احتمالی مورد تردید قرار گیرد. برای از بین بردن نگرانیها، دولت‌ها به شخص سوم بی‌طرفی نیاز دارند که به فرایند گزارشگری مالی آنها اعتبار دهد. این اعتباربخشی با رسیدگی به صورتهای مالی و سوابق حسابداری پشتوانه آن، به‌وسیله حسابرسان باصلاحیت انجام می‌شود. در ایران، وظیفه حسابرسی در بخش عمومی به عهده دیوان محاسبات کشور است. با توجه به اهمیت موضوع استقلال در بخش عمومی، در حال حاضر استاندارد ۲۱۰۰ با عنوان اصول استقلال دیوان محاسبات کشور تدوین و به مرحله اجرا گذاشته شده است. بنابراین می‌توان گفت مسئله استقلال حسابرس در بخش عمومی از اهمیت بیشتری نسبت به بخش خصوصی برخوردار است. در این مقاله، مسائلی مربوط به استقلال حسابرس در بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است.

مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی

ویژگی‌های خاص دولتها نیاز به پاسخگویی عمومی را مطرح می‌سازد. قدرت دریافت مالیات و نقش بودجه سالانه به عنوان مبنای تخصیص قانونی وجوه عمومی، به این مطلب اشاره دارد که دولتها برای تحقق شفافیت و پاسخگویی نیاز به ارائه اطلاعات کاملی به مردم دارند. مدتهاست که مفهوم پاسخگویی در استانداردهای حسابداری مورد توجه قرار گرفته و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی^۱ در بیانیه مفهومی شماره ۱ بیان می‌کند: «گزارشگری مالی به دولتها کمک می‌کند تا در برابر جامعه پاسخگو باشند» (GASB, 1987).

گزارشگری مالی، ابزار ایفای مسئولیت و پاسخگویی است و کنترل داخلی، مبنای تهیه گزارش‌های مالی است. کمیته سازمانهای حامی^۲ در گزارش خود، اشخاص مسئول کنترل داخلی را تعیین کرده است. این افراد شامل مدیریت، اعضای هیئت‌مدیره (افراد دارای وظیفه راهبری)، حساب‌رسان داخلی و دیگر کارکنان سازمان است. در گزارش کمیته آمده که حساب‌رسان مستقل می‌توانند در دستیابی به هدفهای واحد تجاری نقش داشته باشند؛ اما آنها بخشی از نظام کنترل داخلی واحد تجاری محسوب نمی‌شوند. اگرچه ارائه دیدگاه به‌وسیله حساب‌رسان مستقل برای مدیریت و هیئت‌مدیره در ایفای مسئولیت پاسخگویی مفید است، باید توجه داشت که نقش حساب‌رسان مستقل در بخش عمومی کمک به دولتها در توضیح مسئولیت پاسخگویی بوده و آنان مسئولیتی در مورد طراحی و استقرار فعالیتهای کنترلی به‌عنوان بخشی از ساختار کنترل داخلی دولتها ندارند (Stephen, 2010).

تعریف استقلال

استقلال حساب‌رسان، عامل کلیدی شهرت و اعتبار آنان به‌عنوان اعتباردهنده صورتهای مالی است. استقلال حساب‌رسان نسبت به صاحب‌کاران خود در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۳ (IFAC) و دیگر مراجع تدوین استانداردهای حسابداری، مورد توجه قرار گرفته است. حرفه حسابداری بدون استقلال، بی‌معناست. به همین دلیل است که به‌طور معمول صفت مستقل همراه

با حسابداری آورده می‌شود (بزرگ اصل، ۱۳۷۹). حسابداری مستقل به‌وسیله بهبود اتکاپذیری و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرایند و کارایی بازارهای سرمایه کمک می‌کند. استقلال مانند بیشتر اصطلاح‌های حسابداری، معانی گوناگونی برای افراد مختلف دارد. برای برخی تعریف ساده استقلال تأیید این مطلب است که شخص، در کنترل یا نفوذ شخص دیگری قرار ندارد. برای عده‌ای دیگر، مفهوم استقلال یعنی بی‌طرف بودن و بدون جانبداری و پیشداوری کردن. استقلال در فرهنگ وبستر (Webster) رهایی از تأثیر، کنترل یا اراده دیگری یا دیگران تعریف شده است (Stephen, 2010).

در بخش ۲۰۰ استانداردهای حسابداری ایران با عنوان «اهداف کلی حساب‌رسان مستقل و انجام حسابداری طبق استانداردهای حسابداری»، عنوان شده است: «از آنجا که حسابداری با منافع عمومی سروکار دارد، بنابراین طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، حساب‌رسان باید مستقل از واحد تجاری باشد». همچنین براساس آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده از سوی سازمان حسابداری، هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل، مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید بدون هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به‌نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۳، ص ۴۳).

در متنهای حسابداری صورتهای مالی، استقلال از سوی نهادهای تدوین‌کننده استاندارد تعریف می‌شود. در حسابداری صورتهای مالی دولتها، لازم است اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری رعایت شود. این اصول به‌وسیله هیئت تدوین استانداردها در انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر شده است. استاندارد عمومی پذیرفته‌شده در مورد استقلال حساب‌رسان بسیار ساده است؛ اما در عمل ممکن است پیچیده باشد. طبق این استاندارد، حساب‌رسان یا مؤسسه حسابداری در بخش عمومی یا خصوصی، باید در تمام مواردی که به کار حسابداری مربوط می‌شود، استقلال خود را حفظ کرده و از مواردی دوری

نماید که استقلال ظاهری او را مخدوش می‌کند.

در استانداردهای حسابرسی دولتی، عوامل مخدوش‌کننده استقلال حسابرس در سه سطح مطرح شده است: سطح فردی، برونی و سازمانی. اگر هر یک از این عوامل بر استقلال حسابرس تأثیرگذار باشد یا به نظر برسد که تأثیرگذار است، حسابرس باید از کار کناره‌گیری کند؛ به استثنای مواردی که حسابرس طبق الزامهای قانونی قادر به کناره‌گیری از کار نیست (GAO, 2011).

استانداردهای حسابرسی بیان می‌کند که برای اطمینان از استقلال حسابرس، بی‌طرفی او در مورد یافته‌ها ضروری است؛ اما این برای استقلال حسابرس کافی نیست. حسابرس باید از سوی جامعه مستقل تشخیص داده شود. فدراسیون بین‌المللی حسابداران معتقد است که استقلال دارای دو بُعد است: استقلال ظاهری و استقلال باطنی. استانداردها حسابرسان را ملزم می‌کند که نه تنها باید در واقع مستقل باشند، بلکه باید از شرایطی جلوگیری کنند که ممکن است افراد را نسبت به استقلال آنان مشکوک سازد. استقلال حسابرس تحت تأثیر عوامل متعدد فردی، برونی، سازمانی و انواع خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده به صاحب‌کار قرار دارد (IFAC, 2001).

استقلال حسابرس در استانداردهای حسابرسی بخش عمومی

انجمن حسابداران رسمی آمریکا تنها تدوین‌کننده استاندارد در حوزه حسابرسی نیست؛ بلکه دیوان محاسبات ایالات متحده نیز مجموعه جامعی از استانداردها را برای حسابرسان منتشر می‌کند که به **استانداردهای حسابرسی بخش عمومی**^۴ معروف هستند و به‌عنوان اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی بخش عمومی نیز شناخته می‌شوند. این استانداردها مبنای اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی هستند که به‌وسیله انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر می‌شود و برای استقلال حسابرس، استانداردهای اخلاقی (فراتر از آنچه از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا ارائه شده) در اجرای حسابرسی‌های مالی فراهم می‌کنند. اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی بخش عمومی لزومی ندارد در

حسابرسی همه دولت‌ها به‌کار رود و ممکن است استفاده از آنها محدود به بخش عمومی نباشد. در واقع، این اصول می‌تواند به‌وسیله دولت‌ها، شرکت‌های غیرانتفاعی و حتی شرکت‌های بازرگانی در شرایطی خاص به‌کار گرفته شود. مؤسسه‌های حسابرسی به‌طور عمومی به‌دلیل الزامهای قانونی یا قراردادی، ملزم به پیروی از اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی دولتی هستند.

به این ترتیب، بیشتر حسابرسان دولتهای کوچک ملزم به پیروی از این اصول نیستند (هر چند در این موارد، **انجمن مدیران مالی دولتی**^۵ توصیه می‌کند که باز هم استقلال حسابرسان به‌طور اختیاری براساس استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی بخش عمومی حفظ شود). اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی بخش عمومی عواملی را که به استقلال حسابرس خدشه وارد می‌کند از سه جنبه بررسی می‌کند: جنبه فردی، برونی و سازمانی.

عوامل فردی، ناشی از روابط یا باورهایی است که می‌تواند باعث شود حسابرس نتایج حسابرسی را محدود، تضعیف یا منحرف کند. روابط خویشاوندی نزدیک با مدیریت ارشد، منافع مالی بااهمیت (مستقیم یا غیرمستقیم) یا مسئولیت مدیریت عملیات می‌تواند خدشه‌های شخصی برای استقلال حسابرس باشد که ممکن است باعث پیشداوری و جانبداری نسبت به افراد، گروه‌ها یا سازمانها شود.

عوامل برونی کاهنده استقلال حسابرس، ناشی از حالتی است که حسابرسان به‌وسیله مدیریت یا کارکنان سازمان مورد رسیدگی از اعمال بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای باز داشته می‌شوند. عوامل برونی در اجرای حسابرسی شامل محدودیت‌های غیرمنطقی در دسترسی به اطلاعات یا توانایی اعمال نفوذ بر قضاوت حسابرس است.

عوامل سازمانی، ناشی از روابط بین مؤسسه حسابرسی و واحد مورد رسیدگی است. این روابط خواه از طریق ساختار قانونی سازمان مورد رسیدگی و خواه از طریق خدمات غیرحسابرسی، می‌تواند مرز استقلال بین حسابرسان و مدیریت واحد دولتی را خدشه‌دار کند.

به‌منظور حفظ استقلال مؤسسه حسابرسی، اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی و اصول عمومی پذیرفته‌شده

دهند که مرتبط با انجام وظیفه مدیریت و تصمیم‌گیری به جای مدیریت باشد؛ و

• مؤسسه‌های حسابرسی نباید کار خود را حسابرسی کنند یا خدمات حسابرسی را در شرایطی ارائه دهند که این خدمات بخش درخور توجهی از موضوع مورد حسابرسی آنان باشد.

هر نوع خدمات غیرحسابرسی که هر یک از این دو اصل را نقض کند، منجر به خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس و نقض صلاحیت او برای اجرای حسابرسی براساس اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی بخش عمومی می‌شود. خدمات غیرحسابرسی به‌طور عمومی به سه دسته مهم طبقه‌بندی می‌شود:

• خدمات غیرحسابرسی که به استقلال مؤسسه حسابرسی خدشه وارد نمی‌کند؛

• خدمات غیرحسابرسی که به استقلال مؤسسه حسابرسی خدشه وارد نمی‌کند؛ زیرا مؤسسه اقدام‌های تکمیلی را انجام می‌دهد؛ و

• خدمات غیرحسابرسی که همیشه استقلال مؤسسه حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند.

خدمات غیرحسابرسی که استقلال مؤسسه را خدشه‌دار نمی‌کند، محدود به مشاوره عادی است. از طرفی، انواع خدمات غیرحسابرسی که همیشه استقلال مؤسسه را زیر سؤال می‌برد، شامل اجرای وظیفه مدیریت از سوی حسابرسان و یا حسابرسی کار خود شامل نگهداری سوابق حسابداری صاحب‌کار، تصمیم‌گیری به جای مدیریت یا حضور به‌عنوان شخص دارای حق رأی در هیئت‌مدیره است. بین این دو سرطیف، تا وقتی که دو اصل استقلال رعایت و اقدام‌های تکمیلی انجام شده باشد، دامنه وسیعی از خدمات غیرحسابرسی مجاز وجود دارد. اقدام‌های تکمیلی شامل این موارد است:

• مستندسازی ملاحظات مربوط به خدمات غیرحسابرسی از سوی حسابرس،

• تدوین موافقتنامه کتبی که مسئولیت مدیریت در مورد خدمات غیرحسابرسی و هر نوع تصمیم‌گیری را روشن کرده است،

• محدود کردن کارکنانی که خدمات غیرحسابرسی عمده‌ای را

استاندارد ۲۱۰۰

با عنوان

اصول استقلال

دیوان محاسبات کشور

تدوین و

به مرحله اجرا

گذاشته شده است



حسابرسی بخش عمومی، محدودیت‌هایی برای انواع خدمات غیرحسابرسی وضع کرده‌اند. اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی دولتی دو اصل برای استقلال حسابرسان ارائه می‌کند:

- مؤسسه‌های حسابرسی نباید خدمات غیرحسابرسی ارائه

شامل برنامه‌ریزی، اجرا یا بررسی انجام می‌دهند، و
 • کاهش ندادن دامنه یا حدود روشهای حسابرسی به سطحی پایین‌تر.

اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی بخش عمومی بر نیاز به اعمال قضاوت حرفه‌ای از سوی حساب‌برسان در ارزیابی استقلال مربوط به خدمات غیرحسابرسی تأکید می‌کند؛ در حالی که اقدام‌های تکمیلی آزادی عمل منصفانه‌ای فراهم می‌سازد و به حساب‌برسان یادآوری می‌شود که وظیفه اصلی آنان خدمت به جامعه و حفظ اعتماد عمومی است. همانطور که بیان شد، یکی از جنبه‌های استقلال حساب‌برس، استقلال ظاهری است (Stephen, 2010).

براساس استاندارد ۲۱۰۰ با عنوان «اصول استقلال» تدوین شده به‌وسیله دیوان محاسبات کشور، هشت اصل کلی برای استقلال حساب‌برس در بخش عمومی در نظر گرفته شده که شامل این موارد است:

- ۱- وجود چارچوب قانونی برای استقلال دیوان محاسبات کشور،
- ۲- استقلال کارکنان دیوان محاسبات کشور،
- ۳- صلاحیت لازم و اختیار کامل،
- ۴- دسترسی نامحدود به اطلاعات،
- ۵- حق و الزام به گزارش یافته‌های حسابرسی،
- ۶- آزادی در تعیین محتوا و زمان ارائه گزارش حسابرسی،
- ۷- وجود سازوکار برای پیگیری پیشنهادهای دیوان محاسبات کشور، و
- ۸- استقلال اداری، مالی، مدیریتی و دسترسی مناسب به منابع انسانی، مادی و مالی^۶.

راهکارهای بهبود استقلال حساب‌برس در بخش عمومی

راهکارهای ساده‌ای برای بهبود استقلال حساب‌برس در بخش عمومی وجود دارد که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱- **ایجاد کمیته حسابرسی**: حساب‌برسان با مدیریت اما برای هیئت‌مدیره کار می‌کنند. ایجاد ارتباط مستقیم بین حساب‌برسان و هیئت‌مدیره، راهی برای ارتقای استقلال ظاهری و واقعی حساب‌برسان است. کمیته حسابرسی اثربخش، محلی را جدا از مدیریت فراهم می‌آورد که

حساب‌برسان و سایر ذینفعان می‌توانند به‌صورتی صادقانه در مورد نگرانی‌ها بحث کنند. این کمیته همچنین امکان بررسی مستقل و نظارت بر فرایند گزارشگری مالی دولت، کنترل‌های داخلی و حساب‌برسان مستقل را فراهم می‌سازد. فدراسیون بین‌المللی حسابداران در آیین رفتار حرفه‌ای تأکید می‌کند که اگر کمیته حسابرسی از مدیریت مستقل باشد و بتواند هیئت‌مدیره را در مورد مستقل بودن حساب‌برس متقاعد کند، می‌تواند نقش نظارتی مهمی داشته باشد (IFAC, 2001).

۲- **چرخش دوره‌ای حساب‌برس**: طرفداران ضرورت چرخش اجباری حساب‌برس به این موضوع می‌پردازند که رابطه درازمدت حساب‌برس و صاحب‌کار، دلیل اصلی نقض استقلال و بی‌طرفی حساب‌برس است. تداوم طولانی حساب‌برسی یک شرکت، انگیزه حساب‌برس را برای حفظ استقلال و انجام وظایف کاهش می‌دهد (سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹). استقلال حساب‌برس در اصل با ختم‌مشی چرخش حساب‌برس در دوره‌های مالی تقویت می‌شود. این موضوع در بخش خصوصی در بیشتر موارد رعایت می‌شود (خواه با جایگزینی مؤسسه و یا گردش افراد گروه حساب‌برسی). متأسفانه به‌دلیل نبودن امکان حساب‌برسی بخش عمومی به‌وسیله مؤسسه‌های حساب‌برسی خصوصی در ایران، رقابت و گردش کار میان مؤسسه‌های حساب‌برسی در بخش عمومی وجود ندارد. از اینرو توصیه می‌شود برای حفظ استقلال، چرخش دوره‌ای اعضای گروه حساب‌برسی مورد توجه قرار گیرد.

۳- **استفاده نکردن از حساب‌برسی به‌عنوان خدمات دفترداری**: گاهی اوقات دولتها اتکای نادرستی بر حساب‌برسی سالانه دارند و آن را سازوکار اصلی ثبت دفاتر خود براساس اصول حسابداری می‌بندارند. این دولتها به‌جای بر عهده گرفتن مسئولیت سوابق حسابداری خود، بستن حساب‌های پایان سال را مسئولیت حساب‌برس می‌دانند. اگرچه حساب‌برسان می‌توانند در تهیه گزارش مالی سالانه کمک کنند، کنترل‌های داخلی دولت باید بدون کمک حساب‌برس برای نگهداری دفاتر و سوابق صحیح در طول سال کافی باشد؛ زیرا اطلاعات مالی از سوی هیئت‌مدیره

با صاحب‌کاران را داشته باشند.

- **کارکنان باصلاحیت؛** حسابرسی نیازمند کارکنان حرفه‌ای است که صلاحیت لازم را به‌طور جامع در اجرای مراحل حسابرسی داشته باشند. حساب‌رسان باید حداقل الزامهای آموزش مقرر شده از سوی نهادهای تدوین‌کننده استانداردها را رعایت کنند.
- **حمایت ذینفعان؛** قانونی بودن وظیفه حسابرسی و مأموریت

در طول دوره به‌کار می‌رود و نه فقط در پایان دوره. انجمن مدیران مالی دولتی توصیه می‌کند که دولتها نظام گزارشگری تدوین کنند که اطمینان منطقی در مورد توانایی مدیریت در تهیه صورتهای مالی طبق اصول حسابداری فراهم سازد و نقاط ضعف گزارش شده به‌وسیله حسابرس را کاهش دهد (Stephen, 2010).

عوامل مؤثر بر حسابرسی اثربخش در بخش عمومی

حسابرسی اثربخش در بخش عمومی، پاسخگویی دولتها را افزایش می‌دهد. اجرای حسابرسی اثربخش، نیازمند تحقق شرایط زیر است:

- **استقلال سازمانی؛** استقلال سازمانی اجازه می‌دهد حسابرسی بدون دخالت واحد مورد رسیدگی انجام شود. استقلال سازمانی همراه با بی‌طرفی به صحت کار حسابرس و توانایی اتکا بر نتایج حسابرسی و گزارشگری مالی کمک می‌کند. با توجه به تنوع حسابرسی در بخش عمومی، رهنمودهای زیادی در استانداردهای حرفه‌ای بیان شده است.

- **تعهد رسمی؛** اختیار و وظایف حسابرسی باید در اساسنامه یا هر سند قانونی دیگر واحد دولتی بیان شود. در میان این موضوعها، باید به دستورعملها و الزامهای گزارشگری و تعهدهای واحد مورد رسیدگی در همکاری با حسابرس، اشاره شود.

- **دسترسی نامحدود؛** حسابرسی باید با دسترسی کامل و نامحدود به کارکنان، اموال و سوابق واحد مورد رسیدگی، انجام شود.

- **منابع مالی کافی؛** فعالیت حسابرسی باید با توجه به اندازه و مسئولیتها، منابع مالی کافی داشته باشد. این وظیفه نباید به عهده واحد مورد رسیدگی گذاشته شود؛ زیرا ممکن است بر ظرفیت حسابرسی در انجام وظایف تأثیر بگذارد. بهتر است تصمیم‌گیری در مورد منابع مالی انجام حسابرسی به‌وسیله واحدهای دولتی اصلی انجام شود.

- **رهبری شایسته؛** مدیریت حسابرسی باید در آموزش کارآموزان و حفظ و مدیریت کارکنان ماهر، توانمند باشد. افرون بر این، مدیران حسابرسی باید مهارت ارتباط مناسب

اصول استقلال

تدوین شده به‌وسیله

دیوان محاسبات کشور

هشت اصل کلی

برای


استقلال حسابرس

در

بخش عمومی

در نظر گرفته است



حسابرس به‌عنوان خدمات دفترداری از جمله این راهکارهاست. همچنین، عوامل کلیدی حسابرسی اثربخش در بخش عمومی شامل استقلال سازمانی، تعهد رسمی، دسترس داشتن نامحدود، منابع مالی کافی، رهبری شایسته، کارکنان باصلاحیت، حمایت ذینفعان و استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی است. 

پانوشتها:

- 1- Governmental Accounting Standards Board (GASB)
- 2- Committee of Sponsoring Organization (COSO)
- 3- International Federation of Accountants (IFAC)
- 4- Government Auditing Standards (GAS)
- 5- Government Finance Officers Association (GFOA)
- ۶- تاکنون ۹ مجموعه استاندارد حسابرسی به‌وسیله دیوان محاسبات کشور تدوین شده که ۴ مجموعه آن در مرحله نظرخواهی عمومی قرار دارد. فهرست عناوین استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور از این آدرس در دسترس است: <http://www.dmk.ir>

منابع:

- بزرگ اصل موسی، **استقلال حسابرس در تئوری و عمل**، نشریه حسابرس، شماره ۹، ۱۳۷۹، ص ۲۰
- سجادی سیدحسین و میثم جعفری‌پور، **چرخش اجباری حسابرسان و اثرات آن**، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۰، ۱۳۸۹، ص ۶۴
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، **استانداردهای حسابرسی**، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳
- Governmental Accounting Standard Board (GASB), **Concept Statement, No. 1**, Available at: www.gasb.org. retrieved, October 26, 2013, 1987
- Government Accountability Office (GAO), **Government Auditing Standards**, 2011 Revision, Yellow Book, Web page at <http://www.gao.gov/yellowbook>, 2011
- International Federation of Accountants (IFAC), **Code of Ethics for Professional Accountants**, (July 1996), Revised January 1998 and November 2001, 2001
- Stephen W.B., **Auditor Independence in the Public Sector**, Government Finance Review, August, No. 26, 2010, 40-44

آن باید به‌وسیله طیف وسیعی از مدیران دولتی منتخب و منتصب، رسانه‌ها و شهروندان درک شود.

• **استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی**: استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی، اجرای موارد پیشگفته را حمایت می‌کند و چارچوبی برای افزایش کیفیت کار حسابرسی فراهم می‌سازد و باعث افزایش نظم، بی‌طرفی و کیفیت شواهد حسابرسی می‌شود. بنابراین، فعالیت حسابرسی باید مطابق با استانداردهای شناخته‌شده انجام شود (Stephen, 2010).

خلاصه

ویژگی‌های خاص دولتها نیاز به پاسخگویی عمومی را مطرح می‌سازد. استقلال حسابرس عامل مهمی برای تشریح پاسخگویی و جذب اعتماد عمومی به‌وسیله دولتهاست.

حسابرسان با حفظ بی‌طرفی در مقابل افراد برون سازمانی، به کار مدیران مالی دولت درجه اعتباری می‌دهند که به غیر از این دست‌یافتنی نخواهد بود.

در استانداردهای حسابرسی بخش عمومی، عوامل مخدوش‌کننده استقلال حسابرس در سه سطح مطرح شده است: سطح فردی، برونی و سازمانی. عوامل فردی ناشی از روابط یا باورهایی است که ممکن است باعث شود حسابرس نتایج حسابرسی را محدود، تضعیف یا منحرف سازد. عوامل برونی کاهنده استقلال حسابرس، ناشی از حالتی است که حسابرسان به‌وسیله مدیریت یا کارکنان سازمان مورد رسیدگی، از اعمال بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای باز داشته می‌شوند. عوامل سازمانی، ناشی از روابط بین مؤسسه حسابرسی و واحد مورد رسیدگی است. اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی و اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی بخش عمومی، محدودیت‌هایی نیز برای انواع خدمات غیرحسابرسی برای حفظ استقلال وضع کرده‌اند.

راهکارهای ساده‌ای برای حفظ استقلال حسابرس در بخش عمومی وجود دارد. ایجاد کمیته حسابرسی، چرخش دوره‌ای حسابرس و استفاده نکردن از خدمات