

تهدیدها و فشارهای اجتماعی

نسبت به

استقلال حسابرسی

رحیم بنابی قدیم

مقدمه

جدایی مالکیت از مدیریت این امکان بالقوه را به وجود می‌آورد که مدیران تصمیم‌هایی را بگیرند که در راستای منافع خود و عکس منافع سهامداران باشد. تضاد نمایندگی که به عنوان مسئله نمایندگی تعبیر می‌شود، ناشی از تفاوت در تابع مطلوبیت ذینفعان است. حساب‌رسان از یک سو با اعتباربخشی به گزارش‌های مالی، منافع عموم مردم را حفظ می‌کنند و از سوی دیگر در یک واحد انتفاعی شرکت دارند که برای کسب درآمد، نیاز به ارائه خدمات به صاحب‌کاران دارند. یکی از نگرانی‌های اصلی حرفه، قانونگذاران و عموم، مربوط به زمانی است که این دو نقش با هم در تضاد باشند. نمونه این موضوع زمانی است که صاحب‌کاری که دارای قدرت اقتصادی درخور توجهی است، برای پذیرش رویه‌های گزارشگری متقلبانانه و بحث‌برانگیز خود، حساب‌رس را تحت فشار قرار می‌دهد. قانونگذاران و دیگران عنوان می‌کنند که وجود منافع، روابط و فعالیت‌های خاص بین حساب‌رس و صاحب‌کار، تهدیدی برای استقلال حساب‌رس است. مفهوم استقلال در استانداردهای حساب‌رسی، مهمترین شرط حساب‌رسی است که نداشتن آن حساب‌رسان را از اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی منع می‌کند (پاکروان، ۱۳۹۰). استقلال، توانایی حساب‌رس را برای درست‌کاری و حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای، افزایش می‌دهد و نویددهنده این اطمینان است که صورت‌های مالی به وسیله افرادی حساب‌رسی شده که همراه با صلاحیت‌های فنی، از بی‌طرفی کافی برای اجرای حساب‌رسی برخوردار بوده‌اند. چنین ویژگی‌هایی افزون بر افزایش اعتمادپذیری صورت‌های مالی، غیرمنصفانه بودن اطلاعات را کاهش داده و به بازار سرمایه اعتبار می‌بخشد؛ اما تهدیدهای مختلف از طرف صاحب‌کار و همچنین از جانب خود حساب‌رس از یک طرف و فشارهای اجتماعی، عوامل فرهنگی و اخلاق سازمانی از طرف دیگر، سبب تضعیف موقعیت حساب‌رسان از بُعد استقلال حرفه‌ای شده و به نوعی، مهمترین ویژگی حساب‌رسی و حرفه اعتباربخشی را به چالش کشیده است. در این مقاله به تهدیدها، فشارهای اجتماعی و عوامل فرهنگی تأثیرگذار بر استقلال حساب‌رسی و نیز عوامل فزاینده استقلال حساب‌رس، پرداخته می‌شود.

- گرایش حسابرس به انتشار گزارش با شرایط تداوم فعالیت،
- ارائه مجدد و تعدیل سود گزارش شده،
- اقلام تعهدی غیرعادی،
- معیار سودآوری^۱،
- قضاوت حسابرسان، و
- برداشت و تفسیر استفاده‌کنندگان.

مسئله استقلال حسابرسان را از دو جنبه ایجابی و سلبی نیز می‌توان بررسی کرد. جنبه ایجابی، حسابرسان را ملزم می‌سازد در حسابرسی و دیگر خدمات حرفه‌ای اطمینان‌بخشی، با صداقت و براساس واقعیات موجود تصمیم‌گیری و اظهار نظر کنند و از هرگونه پیشداوری، حب و بغض، گرایش و جانبداری به دور باشند. این جنبه را می‌توان با استقلال باطنی حسابرس مرتبط دانست که بر فضیلت‌های اخلاقی چون درستکاری، صداقت، صراحت و واقع‌بینی مبتنی است؛ اما جنبه سلبی، حسابرسان را وادار می‌سازد از هرگونه وابستگی یا رابطه بااهمیتی که بتواند درستکاری و واقع‌بینی آنان را خدشه‌دار کند، پرهیز کنند و در انجام خدمت، قضاوت و اظهار نظر، تابع دستور صاحب‌کار یا خواست دیگران قرار نگیرند. این جنبه را می‌توان با استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران مرتبط دانست. این امر بر چگونه رفتار کردن حسابرس و پرهیز مؤسسه حسابرسی و اعضای گروه حسابرسی و سایر خدمات اطمینان‌بخشی از هرگونه وابستگی یا رابطه بااهمیتی دلالت دارد که ممکن است بر درستکاری، واقع‌بینی و تردید حرفه‌ای آنان، خدشه وارد کند (باقرآبادی، ۱۳۹۲).

تهدیدهای استقلال حسابرس

براساس دیدگاه فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC, 2012)، تهدیدهای مربوط به استقلال حسابرس دارای ابعاد گسترده‌ای است که سه مورد از آنها به شرح زیر است:

تهدید ناشی از منافع شخصی^۲: این نوع تهدید اشاره به تضادهای مالی یا منافع شخصی دارد که شامل منافع مالی

استقلال حسابرس - جنبه ایجابی و سلبی

انتظار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از استقلال حسابرس به اندازه‌ای است که موجب شده تا حسابرسان حفظ استقلال را همواره و در تمامی شرایط، مهم‌ترین ویژگی حرفه خویش بشناسند. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به دلایل مختلفی ممکن است جانبدارانه و غیرقابل اتکا باشد که این امر، تقاضا برای حسابرسی مستقل را ایجاد می‌کند (Nasution, 2013):

- نداشتن دسترسی مستقیم به اطلاعات (جدایی عینی)،
- جانبداریها و انگیزه‌های فردی مدیر،
- تضاد منافع به دلیل جدایی مالکیت از مدیریت،
- پیامدهای اقتصادی بااهمیت،
- حجیم بودن اطلاعات، و
- پیچیدگی معامله‌ها (جدایی ذهنی).

در مجموع می‌توان عنوان کرد که چون مفهوم استقلال به وضعیت فکری و ویژگیهای فردی مربوط می‌شود، از اینرو استقلال حسابرس را نمی‌توان به‌طور دقیق تعریف کرد. 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 بدون هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری و بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۱).

موازیان حرفه‌ای تنها ممکن است معیارهای عینی و ملموس را دربر گیرد و به هیچ وجه نمی‌تواند استقلال را به‌نحو آرمانی تضمین کند. استقلال نوعی روند فکری و عمیق‌تر از آن است که با معیارهای ظاهری و عینی سنجیده شود. معیارهای عینی ممکن است تغییر کرده یا دقیق‌تر شوند؛ اما به هر حال باز هم به‌عنوان معیارهای عینی تلقی شده و نمی‌توانند استقلال را از لحاظ روند فکری به‌نحو آرمانی تأمین کنند. با وجود این، استقلال هم از نظر تاریخی و هم از نظر فلسفی، شالوده حرفه حسابرسی را تشکیل می‌دهد و دوام حرفه به حفظ آن بستگی دارد. شاخصهای مطرح برای استقلال حسابرس

صاحب‌کار در وضعیت‌های پیش‌آمده رفتار کند تا این‌که به‌عنوان حسابرس مستقل بیرون از شرکت صاحب‌کار به‌دنبال حفظ نگرش مستقل همراه با تردید حرفه‌ای باشد. حسابرس به‌عنوان یک حامی از وضعیتی حمایت خواهد کرد که نزدیک به منافع مدیریت صاحب‌کار باشد.

• به مرور زمان، حسابرس به حالتی از نشانه ثابت در باور دست پیدا خواهد کرد؛ به این معنی که تمایل او برای حمایت قاطعانه و ثابت‌قدم از باور اولیه شخص صاحب‌کار حتی بعد از دریافت اطلاعات جدید مبنی بر اطلاعات مغایر و متضاد با باور قبلی، بیشتر خواهد شد. در چنین شرایطی اگر وقایع و شرایط هم تغییر کرده باشد، حسابرس به تناسب ادعاهای مدیریت نخواهد توانست در دیدگاه خود تجدیدنظر کند.

• حسابرس نخستین، سعی بر حفظ صاحب‌کار در قراردادهای درازمدت برای تحت پوشش قرار دادن هزینه‌های حسابرسی نخستین در قرارداد اول خواهد داشت. بنابراین، حسابرس نسبت به صاحب‌کار خود بسیار ملایم خواهد بود؛ درحالی‌که **خدمت به مشتری خاص**^۴ که حسابرس در طول زمان برای خود ایجاد می‌کند، می‌تواند موجب ایجاد وابستگی اقتصادی و سبب کاهش استقلال حسابرس شود.

تهدید ناشی از ارباب^۵: تهدید از طرف مدیریت به سبب ارباب واقعی یا متصور شده که ممکن است حسابرس را از انجام مستقل وظایف و اعمال تردید حرفه‌ای در اقدامها باز دارد (IFAC, 2012). یکی از اربابهای متداول از جانب صاحب‌کار، تهدید به جایگزینی است. به‌طور کلی، حسابرسان در موقعیت وضعیتی قرار دارند که ناشی از روابط نامتقارن قدرت یا قدرت نامتوازن موجود بین حسابرسان و صاحب‌کاران است. در فرایند حسابرسی، طبیعی است که صاحب‌کار حسابرس را انتخاب و دامنه حسابرسی را تعیین کند و عامل تعویض یا گردش حسابرس باشد؛ با این حال، صاحب‌کار تسهیلات و اطلاعات مورد نیاز برای اجرای حسابرسی را برای حسابرس فراهم می‌کند. اگرچه در چنین وضعیتی، کمیته حسابرسی انتخاب‌کننده حسابرس است، هیچ سازوکار خاصی برای اطمینان از این‌که صاحب‌کار به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در انتخاب حسابرس، تعیین حق الزحمه حسابرسی و دامنه حسابرسی دخالت نمی‌کند، وجود ندارد (Baker, 2005; Windsor, 2005). در نتیجه، حسابرس در مقابل ارباب از طرف صاحب‌کار در وضعیت‌های دارای

مستقیم یا غیرمستقیم در شرکت صاحب‌کار، وابستگی حسابرس به صاحب‌کار، حق الزحمه غیرحسابرسی و انگیزه حفظ صاحب‌کار می‌باشد. وابستگی حق الزحمه حسابرسی یکی از مواردی است که ممکن است سبب کاهش استقلال حسابرس شود؛ زیرا حسابرسان به‌گونه‌ای سعی در حفظ صاحب‌کار خود خواهند داشت که هر چه مقدار درآمد وی از صاحب‌کار بیشتر باشد، حسابرس در راستای تضمین درآمدهای آینده، سعی در حفظ صاحب‌کار خود خواهد داشت که این امر، سبب وابستگی بیشتر حسابرس به صاحب‌کار نیز خواهد شد. برای حفظ صاحب‌کار، حسابرس از انجام اقدامهایی که سبب به خطر افتادن منافع صاحب‌کار شود، اجتناب خواهد کرد؛ هر چند که این عمل باعث به خطر افتادن استقلال وی شود. به‌عبارتی، هر چه مقدار منافع اقتصادی بیشتری میان حسابرس و صاحب‌کار برقرار شود، استقلال حسابرس کمتر می‌شود (Nasution, 2013). اگر کمیته حسابرسی وجود نداشته باشد که مسئول انتصاب حسابرسان و ناظر بر کار حسابرسان باشد، اثر تهدید ناشی از منافع شخصی بر استقلال حسابرس، بیشتر خواهد بود (Al Nawaiseh & Alnawaiseh, 2015).

تهدید ناشی از حمایت و آشنایی^۶: این تهدید ناشی از حمایت حسابرس از صاحب‌کار در رابطه با رویه‌ها و دیدگاه‌های وی، یا دفاع از صاحب‌کار در دعاوی حقوقی و یا به‌طور کلی تقویت موضع صاحب‌کار در روبه‌رویی تضاد با دیگران است (Al Nawaiseh & Alnawaiseh, 2015). این نوع تهدید، به قراردادهای حسابرسی متوالی و چرخش حسابرسی درازمدت با صاحب‌کار اشاره دارد. به‌عبارتی، هر چه مقدار مدت زمان حسابرسی و همکاری با یک صاحب‌کار طولانی شود، به همان اندازه استقلال حسابرس کمتر خواهد شد (Nasution, 2013). مدت همکاری بیشتر میان حسابرس و صاحب‌کار سبب افزایش آگاهی حسابرس نسبت به فعالیت‌های صاحب‌کار می‌شود که خود موجب تقویت روابط میان آن دو به‌صورت قوم و خویش‌پرستی، طرفداری و کاهش رقابت میان مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود (Al Nawaiseh & Alnawaiseh, 2015). کاهش استقلال حسابرس بر اثر همکاری‌های درازمدت و متوالی به دلایل زیر توضیح داده می‌شود (Nasution, 2013):

• باگذر زمان، بیشتر احتمال دارد که حسابرس به‌عنوان حامی



استقلال توانایی حسابرس را برای درستکاری و حفظ بی طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای افزایش می‌دهد

ممکن است نسبت به اجرای چنین اقدامهایی که از طرف مافوق یا مقام صاحب قدرت تجویز می‌شود، بی تفاوت باشند؛ حتی اگر این اقدامها در تضاد با باورها و اصول فردی آنها باشد. به عبارتی به دلیل فشار اطاعت، یک فرد حتی ممکن است به اجرای اقدامهای غیراخلاقی نیز متمایل شود که خود ناشی از ضعف در درک مسئولیت شغلی است. فرد احساس می‌کند که در مقابل مقام مافوق خود مسئولیت دارد، ولی مسئول اقدامهایی که مقام مافوق تجویز می‌کند، نیست. در واقع، افراد تعریف مقام مافوق از اخلاق در اجرای کارها را پذیرفته‌اند (یعنی در قالب درست و غلط بودن). در یک مؤسسه حسابرسی، مدیران و شرکا افراد مافوق یا مقام صاحب قدرت هستند. حسابرس نه تنها برای دوری از تنبیه و یا دریافت پاداش که برای حفظ موقعیت شغلی خود، از دستورها و پیشنهادهای مقام مافوق خود اطاعت خواهد کرد.

فشار انطباق اشاره به فشار ناشی از همکاران و یا همسالان است. براساس فشار انطباق، فردی تحت فشار است که منطبق با باورها، نگرشها و اقدامهای همکاران و همسالان خود رفتار کند (Nasution, 2013). تدوین‌کنندگان استانداردها تلاش گسترده‌ای کرده‌اند تا مطمئن شوند که حسابرسان از صاحب‌کار مستقل هستند. حسابرس فردی می‌تواند تضاد منافع را نه تنها در محتوای استقلال نقض شده از صاحب‌کار حسابرسی تجربه کند، بلکه تضاد منافع همچنین ممکن است از وضعیتی ناشی شود که در آن حسابرس تصور کند منافع شخصی او با منافع سایر حسابرسان یا مؤسسه حسابرسی در مجموع همسو نیست

تضاد دیدگاه، برای مثال نبود توافق میان حسابرس و صاحب‌کار نسبت به تعدیلهای مورد نیاز در صورتهای مالی متناسب با اصول حسابداری، از سوی صاحب‌کار آسیب‌پذیر است.

افزون بر وضعیت قدرت نامتقارن، وضعیت حسابرس متأثر از انگیزه وی برای حفظ صاحب‌کار خود برای قراردادهای آینده حسابرسی در راستای تضمین درآمدهای آینده نیز می‌باشد (Nasution, 2013). صاحب‌کار ممکن است حسابرس را با تهدید به لغو قرارداد برای کاهش حق الزحمه حسابرسی، تحت فشار و ارباب قرار دهد که این کارسبب کاهش استقلال و عینیت کار حسابرس می‌شود. برای کاهش این تهدید، لازم است که کمیته حسابرسی منصوب‌کننده حسابرس و تعیین‌کننده حق الزحمه او باشد (Al Nawaiseh & Alnawaiseh, 2015).

فشارهای اجتماعی

افزون بر موارد یادشده، فشارهای اجتماعی^۶ نیز بر استقلال حسابرس تأثیرگذارند. دو نوع فشار اجتماعی مؤثر بر استقلال حسابرس عبارتند از:

- فشار اطاعت^۷ (تبعیت)، و
- فشار انطباق^۸.

فشار اطاعت به‌وسیله فردی با قدرت بیشتر در سلسله مراتب سازمانی بالاتر، صورت می‌گیرد. رفتار فردی با مقام و قدرت بیشتر می‌تواند رفتار اطرافیان را به‌وسیله نظرهای خاص خود تحت تأثیر قرار دهد و به آنها چارچوب فکری دهد. این اطرافیان

(Peytcheva, 2008).

اگرچه فشار اطاعت و فشار انطباق از منابع بیرونی نشأت می‌گیرند، ولی دارای تفاوت‌هایی به شرح زیر هستند (Nasution, 2013):

• **سلسله مراتب**^۹: فشار اطاعت در یک ساختار سلسله‌مراتبی سازمانی روی می‌دهد، ولی فشار انطباق در میان گروه‌های هم‌تراز با وضعیت برابر اتفاق می‌افتد.

• **تقلید**^{۱۰}: فشار انطباق، تقلید از رفتارهای همکاران و همسالان است؛ در حالی که فشار اطاعت این گونه نیست.

• **صراحت**^{۱۱}: در فشار اطاعت، تجویز برای اجرای رفتارها، به‌طور عمومی با صراحت انجام می‌شود؛ ولی در فشار انطباق این تجویز بیشتر تلویحی است.

• **اختیارگرایی**^{۱۲}: در فشار انطباق، افراد برای اجرا و توضیح رفتارشان داری اختیار هستند؛ ولی در فشار اطاعت، داری اختیار فردی نیستند.

زمانی که نظرها و پیشنهادها مقام‌های صاحب قدرت و همکاران حساب‌رسان در تضاد با اصول حسابرسی باشند، هر دو فشار اطاعت و انطباق می‌توانند استقلال حسابرس را از بین ببرند. با این حال، ممکن است متغیرهای دیگری (یعنی ابعاد فرهنگی) نقش مهمی در موضوع فشارهای اجتماعی داشته باشند. **هافستد** (Hofstede, 1998)، پنج بعد فرهنگی را که میان ملت‌ها متفاوت هستند، تعریف کرده است. به نظر می‌رسد دو مورد از آنها در رابطه با این‌که چگونه حساب‌رسان به فشارهای اجتماعی پاسخ خواهند داد، مرتبط باشند، این موارد عبارتند از: فاصله قدرت^{۱۳} و فردگرایی/جمع‌گرایی^{۱۴}.

منظور از فاصله قدرت، پذیرش (نپذیرفتن) ساختار سلسله مراتب سازمانی و وابستگی (وابستگی نداشتن) به سطوح بالاتر در یک محیط با قدرتهای نابرابر سازمانی است. فردگرایی اشاره به درجه‌ای از اهمیت نسبی برای اعضای اجتماع در رابطه با عقاید و رفاه دارد؛ به‌گونه‌ای که افراد و اطرافیان نزدیک آنها دارای روابط صمیمی هستند. اعضاء جوامعی با فاصله قدرت بیشتر، در مقابل فشار اطاعت نسبت به جوامعی با فاصله قدرت کمتر، آسیب‌پذیرتر هستند. همچنین افراد در جوامعی با فردگرایی کمتر، در مقابل فشار انطباق در مقایسه با جوامعی با فردگرایی بیشتر، آسیب‌پذیرترند (Hall and Langfield, 2005; Smith, 2005).

فرهنگ اخلاقی سازمان، از عوامل مهم تعیین‌کننده رفتارهای

غیراخلاقی در سازمانها در نظر گرفته شده است. مطالعه‌های پیشین در شاخه حسابرسی، مشخص کرده‌اند که تصمیم‌های اخلاقی اتخاذشده از سوی حساب‌رسان، می‌تواند تحت تأثیر شدید فرهنگ اخلاقی مؤسسه‌های حسابرسی آنها قرار گیرد (Sweeney et al., 2010). عامل محیط اخلاقی، توصیفگر میزان مجازات و تنبیه رفتار غیراخلاقی، میزان پاداش به رفتار اخلاقی، نقش الگوسازی رهبران و هنجارهای اخلاقی است. عامل دوم، اطاعت از قدرت است که توصیفگر وسعت اطاعت مقتضی است. افزون‌بر دو عامل نخست، عامل سوم توصیفگر، استفاده از مجازات و تنبیه برای اعمال هنجارها است.

فرهنگ اخلاقی را می‌توان به‌عنوان زیرمجموعه‌ای از فرهنگ سازمانی در نظر گرفت که نشان‌دهنده فعل و انفعال چندبعدی بین نظام‌های رسمی و غیررسمی کنترل رفتاری است. نظام‌های رفتاری رسمی، دربرگیرنده رهبری، ساختارهای قدرت، نظام‌های پاداش و برنامه‌های آموزشی می‌باشند؛ در حالی که نظام‌های غیررسمی، مشتمل بر رفتار همکاران و هنجارهای اخلاقی هستند. در سازمانهایی که رهبران مروج رفتارهای اخلاقی می‌باشند، هنجارهای اخلاقی، رفتار اخلاقی را حمایت می‌کنند و رفتار اخلاقی تشویق، و رفتار غیراخلاقی تنبیه می‌شود. بنابراین، در سازمان‌هایی که چنین ویژگی‌هایی ندارند، رفتار اخلاقی باید بیشتر باشد (Shafer and Wang, 2010).

عوامل فزاینده استقلال حسابرس

• **تعهدهای حرفه‌ای**^{۱۵}: محققان ابعاد چندگانه‌ای از تعهدهای حرفه‌ای و سازمانی را شناسایی کرده‌اند که عبارتند از **تعهد حرفه‌ای اثرگذار**^{۱۶} (APC)، **تعهد حرفه‌ای مستمر**^{۱۷} (CPC) و **تعهد حرفه‌ای دستوری**^{۱۸} (NPC).

تعهد حرفه‌ای اثرگذار، اشاره به وضعیتی دارد که در آن افراد به **باقی‌ماندن**^{۱۹} در حرفه تمایل دارند؛ زیرا آنها خودشان را با هدفهای حرفه می‌شناسند و می‌خواهند در دستیابی به هدفها مشارکت داشته باشند. تعهد حرفه‌ای مستمر اشاره به وضعیتی دارد که در آن افراد احساس می‌کنند به **ماندن**^{۲۰} اجبار دارند که به دلیل سرمایه‌گذاری‌های قبلی است که انجام داده‌اند (یعنی مطالعه، آموزش و غیره) و این‌که جایگزین دیگری برای آن

شرف (Mautz & Sharaf, 1980)، نشان دادند وقتی حسابرسان از ماهیت و اهمیت استقلال آگاهی دارند، برای حفظ آن احتیاطهای ضروری را به کار می‌گیرند.

بنابراین، آگاهی از اهمیت استقلال در حرفه حسابرسی ممکن است حسابرسان را از انجام رفتارهایی که به شهرت آنها لطمه وارد می‌کند، باز دارد؛ زیرا پیش از آن با هزینه‌های بالایی کسب شهرت کرده‌اند و با از دست دادن استقلال حرفه‌ای، هزینه‌های سنگینی در آینده بابت از دست دادن موقعیت شغلی نسبت به قبل را نیز شاهد خواهند بود (Nasution, 2013).

• **تأثیرپذیری از فشار^{۲۴}: دی‌زورت و لورد** (DeZoort & Lord, 1997)، ارائه‌کننده الگویی کلی برای فشار در حسابداری بودند که یکی از ابعاد سه‌گانه این الگو، فشار ناشی از واکنش به فشار روانی حسابرسی بود؛ یعنی حسابرسان چگونه تحت تأثیر فشار فردی در یک زمان و وضعیت خاص و همچنین اثرهای انباشت‌شده فشار در طول زمان قرار می‌گیرند. به عبارتی واکنش به فشار روانی حسابرسان، رفتار و قضاوت حسابرسان را در موقعیت‌هایی که فشار روانی خاصی را تجربه می‌کنند، تحت تأثیر قرار می‌دهد (Nasution, 2013). محققان اثر فشارهای موقعیتی و شغلی در حسابرسی را روی رفتار فرصت‌طلبانه فردی حسابرسان بررسی کرده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که وجود فشار یادشده در حسابرسی، توجه به هزینه‌های شهرت فردی را افزایش داده و منجر به ایجاد انگیزه در حسابرسان برای انجام فعالیت‌هایی می‌شود که می‌توانند اثربخشی فرایند حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند (Peytcheva, 2008).

نتیجه‌گیری

هدف از حسابرسی صورتهای مالی، ارائه اظهار نظر حرفه‌ای حسابرس در رابطه با منطبق بودن آنها با اصول پذیرفته‌شده حسابداری در راستای اطمینان‌دهی به استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی است. بقا و غنای حرفه حسابرسی در گروهی واکنش مناسب و به موقع به انتظارهای استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی است. یکی از شرایط اتکای استفاده‌کنندگان بر گزارش حسابرس و اظهار نظر آنها، اطمینان نسبت به استقلال ایجابی و سلبی حسابرس است؛ زیرا استقلال،

تعهد حرفه‌ای اثرگذار

اشاره به وضعیتی دارد که

در آن افراد

به باقی ماندن

در حرفه تمایل دارند

ندارند. تعهد حرفه‌ای دستوری اشاره به وضعیت و افرادی دارد که احساس می‌کنند که در حرفه باید بمانند^{۲۱}. ابعاد سه‌گانه تعهدهای حرفه‌ای، پیش‌بینی‌کننده قوی برای قصد به ترک شرکت، رضایت شغلی، رفتارهای کاری و همچنین قضاوت است. حسابرسان با تعهد حرفه‌ای بیشتر، تمایل بیشتری برای حفظ و ارتقای استقلال حرفه‌ای دارند (Nasution, 2013).

• **منبع کنترل^{۲۲}**: منبع کنترل، به این اشاره دارد که افراد بر این باورند که تقویت یا نتیجه یک رفتار آنها به ویژگی‌های شخصیتی و رفتار فردی آنها بستگی دارد (یعنی منبع کنترل داخلی) و یا تابعی از شانس، بخت و اقبال و تابعی از کنترل دیگران است و به راحتی قابل پیش‌بینی نیست (یعنی منبع کنترل بیرونی).

این باورها به‌طور چشمگیری رفتار افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای مثال، افرادی که دارای منبع کنترل بیرونی هستند، تمایل به قبول مسئولیت کمتری برای نتایج رفتارهایشان دارند و عوامل بیرونی را مورد ملامت و سرزنش قرار می‌دهند. بنابراین، منبع کنترل پیش‌بینی‌کننده خوبی از رفتار یک فرد است؛ به گونه‌ای که حسابرسان با منبع کنترل درونی دارای استقلال حرفه‌ای بیشتری هستند و به پایبندی به آن و پاسخگویی بیشتر علاقه‌مندند (Nasution, 2013).

• **شهرت حسابرسان برای آگاهی از مفهوم استقلال^{۲۳}**: سطح آگاهی افراد تعیین‌کننده نوع رفتار آنها در موقعیت‌های مشخص است. در صورت نبود آگاهی، افراد قادر به انتخاب راه‌حل مطلوب برای اتخاذ تصمیم‌های خود نیستند. ماتز و

فرهنگ اخلاقی سازمان از عوامل مهم تعیین‌کننده رفتارهای غیراخلاقی در سازمانها در نظر گرفته شده است



حرفه‌هاست. در موضوع فشارهای اجتماعی، ابعاد فرهنگی نیز می‌تواند نقش مهمی داشته باشد. در جوامع با فاصله قدرت بیشتر، نسبت به جوامع با فاصله قدرت کمتر، اعضا در مقابل فشار اطاعت آسیب‌پذیرتر هستند. همچنین افراد در جوامع با فردگرایی کمتر، در مقایسه با جوامعی با فردگرایی بیشتر، در مقابل فشار انطباق آسیب‌پذیرترند. پایبندی حسابرسان به مسئولیت‌های حرفه‌ای، سبب خلق ارزش واقعی و اجتماعی می‌شود که در اقتصادهای نوپا بیش‌ازپیش به آن نیاز است و این امر، مستلزم برقراری سازوکارهایی در راستای تقویت آن است. تعهد حرفه‌ای اثرگذار، تعهد حرفه‌ای مستمر و تعهد حرفه‌ای دستوری، پیش‌بینی‌کننده قوی برای قصد ترک شرکت، رضایت شغلی، رفتارهای کاری و همچنین قضاوت می‌باشند که در حرفه حسابرسی تقویت‌کننده استقلال حسابرسان هستند. منبع کنترل درونی (باورها، ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری فردی) و منبع کنترل بیرونی (ناشی از شانس و اقبال و یا تأثیر دیگران)، به‌طور چشمگیری رفتار افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهند؛ به‌گونه‌ای که افرادی با منبع کنترل بیرونی، تمایل به قبول مسئولیت کمتری برای نتایج رفتارهایشان دارند؛ در نتیجه، تلاش کمتری برای حفظ استقلال انجام می‌دهند. آگاهی از اهمیت استقلال در حرفه حسابرسی می‌تواند حسابرسان را از انجام رفتارهایی که به شهرت آنها لطمه وارد می‌کند، باز دارد. رفتار و قضاوت حسابرسان در موقعیت‌هایی که فشار خاصی را تجربه

توانایی حسابرس را برای درستکاری و حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای، افزایش می‌دهد.

حسابرسان افرادی هستند که با ارائه اظهار نظر حرفه‌ای به دنبال تأمین و حفظ منافع عموم استفاده‌کنندگان هستند؛ اما از سویی دیگر، خود حسابرسان برای ادامه فعالیت نیازمند ارائه خدماتی به صاحب‌کاران خود بوده و نگرانی از این بابت است که این دو نقش در تضاد با هم قرار گیرند. تهدید ناشی از منافع شخصی از بابت تضاد منافع طرفین قرارداد، تهدید ناشی از حمایت و آشنایی به سبب قراردادهای درازمدت و آگاهی بیشتر حسابرس نسبت به فعالیتهای صاحب‌کار و تهدید ناشی از ارباب از طرف صاحب‌کار مبنی بر جایگزینی حسابرس در شرایط تضاد دیدگاه طرفین، از عواملی هستند که اساس استقلال حسابرس را که برای پذیرش حرفه حسابرسی و همچنین اظهار نظر آنها در جامعه لازم است، خدشه‌دار می‌کنند.

افزون بر تهدیدهای اشاره‌شده، فشارهای اجتماعی نیز بر استقلال حسابرس تأثیرگذارند. دو نوع فشار اجتماعی مؤثر بر استقلال حسابرس ۱- فشار اطاعت (تبعیت) از طرف مقام‌های صاحب قدرت در ساختار سلسله‌مراتب سازمانی بالاتر، برای مثال مدیران ارشد مؤسسه‌های حسابرسی و ۲- فشار انطباق از طرف همکاران و هم‌تایان حرفه‌ای مبنی بر دنباله‌روی از فعالیت‌ها و تصمیم‌های همکاران حرفه‌ای، از عوامل مهم تأثیرگذار بر حفظ استقلال واقعی حسابرسان در

- DeZoort T. and A. Lord, **A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting**, Journal of Accounting Literature, 16, 1997, 28-85
- Hall M., D. Smith, and K. Langfield-Smith, **Accountants' Commitment to their Profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research**, Behavioral Research in Accounting, 17, 2005, 89-109
- Hofstede G., **Attitudes, Values and Organizational Culture: Disentangling the Concepts**, Organization Studies, 19 (3), 1998, 477-93
- IFAC, **Handbook of Code of Ethics for Professional Accountants**, Available from: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012-IESBA-Handbook.pdf> (Accessed February 2013), 2012
- Kinney W.R., **Auditor Independence: A Burdensome Constraint or a Core Value?** Accounting Horizons, Vol. 12 (1), 1999, 69-75
- Mautz R.K., and H.A. Sharaf, **The Philosophy of Auditing**, 8th Printing, Florida: American Accounting Association, 1980
- Nasution D., **Essays on Auditor Independence**, Accounting School of Business & Economics Åbo Akademi University, ISBN: 978-952-12-2912-1, 2013
- Peytcheva M., **Accountability, Reputation Costs, and Opportunistic Auditor Behavior**, University of New Jersey, 2008
- Smith A. and E.C. Hume, **Linking Culture and Ethics: A Comparison of Accountants' Ethical Belief Systems in the Individualism/Collectivism and Power Distance Context**, Journal of Business Ethics, Vol. 62 (3), 2005,
- Shafer W.E. and Z. Wang, **Effects of Ethical Context on Conflict and Commitment among Chinese Accountants**, Managerial Auditing Journal, 25 (4) , 2010, 377-400
- Sweeney B., D. Arnold, and B. Pierce, **The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions**, Journal of Business Ethics, 93 (4), 2010, 531-551
- Windsor C.A., **Management Economic Bargaining Power and Auditors' Objectivity**, In: Campbell, T. and Houghton (Eds.), Ethics and Auditing, Canberra: Australian National University E Press, 2005, 117-192

می‌کنند، تعیین‌کننده نوع رفتار آنها در قبال حرفه حسابرسی و مسئولیت‌های حرفه‌ای است. افراد با تأثیرپذیری بیشتر از فشار ناشی از کار و شغل، بیشتر مستعد حفظ نکردن استقلال حسابرسی هستند.



پانوشتها:

- 1- Earnings Benchmark
- 2- Self-interest Threat
- 3- Advocacy and Familiarity Threat
- 4- Client-Specific Rent
- 5- Intimidation Threat
- 6- Social Pressures
- 7- Obedience Pressure
- 8- Conformity Pressure
- 9- Hierarchy
- 10- Imitation
- 11- Explicitness
- 12- Voluntarism
- 13- Power Distance
- 14- Individualism/ Collectivism
- 15- Professional Commitment (PC)
- 16- Affective Professional Commitment (APC)
- 17- Continuance Professional Commitment (CPC)
- 18- Normative Professional Commitment (NPC)
- 19- Want to Stay
- 20- Have to Stay
- 21- Ought to Stay
- 22- Locus of Control
- 23- Auditors' Reputation of Independence Awareness
- 24- Perceived Pressure

منابع:

- جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای، چاپ نقش ایران، ۱۳۸۱
- باقرآبادی سید محمد، حساب‌رسان مستقل و استقلال حرفه‌ای، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۳۰۳، ۱۳۹۲
- پاکروان لقمان، استقلال در حسابرسی، مجله حسابرس، شماره ۵۴، ۱۳۹۰
- Al Nawaiseh M.A.L., and M. Alnawaiseh, **The Effects of the Threats on the Auditor's Independence**, International Business Research, Vol. 8, No. 8, 2015
- Baker C.R., **The Varying Concept of Auditor Independence: Shifting with the Prevailing Environment**, The CPA Journal, August, 2005, 23-28