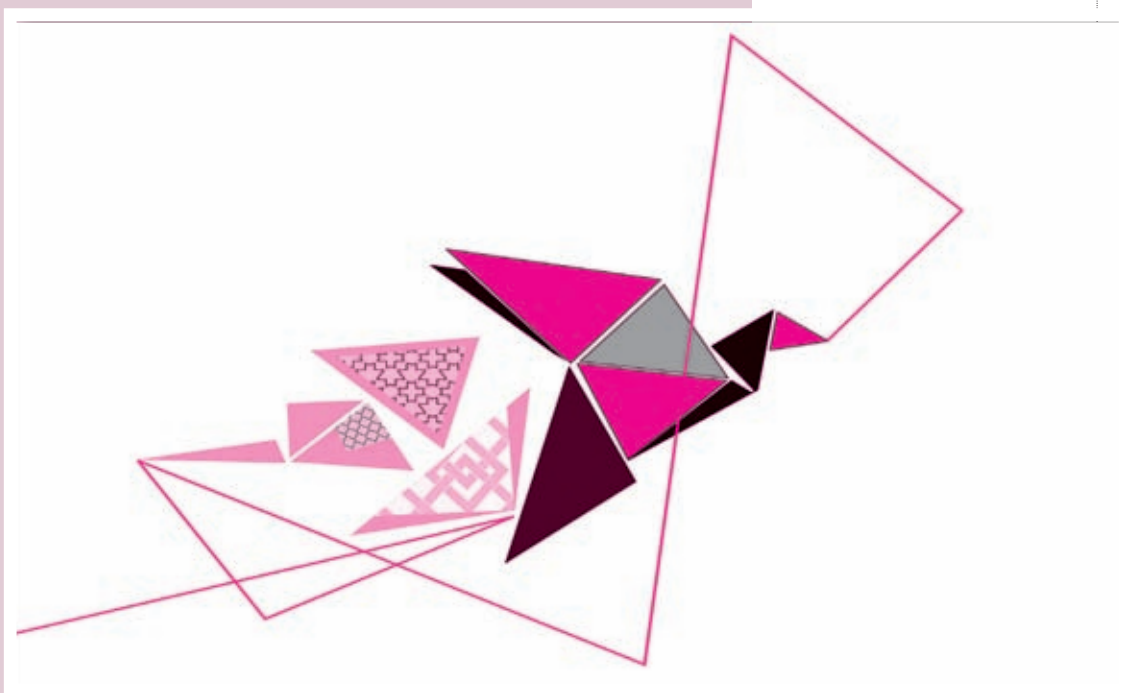


اصول استقلال؛

مقایسه استانداردهای بین‌المللی با رهنمود اتحادیه اروپا



ترجمه: دکتر مهدی ناظمی اردکانی

چکیده اجرایی

در ارزیابی استقلال حسابرس قانونی یا مؤسسه حسابرسی و یا هر دو، توصیه کمیسیون اروپا^۱ پیرامون استقلال حسابرس قانونی و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران (IESBA)، در اصل از همان رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری استفاده می‌کند. این رویکرد، مستلزم شناسایی خطرهای پیش روی استقلال حسابرس و به‌کارگیری ایمن‌سازهایی^۲ برای کاهش این خطرهایست. از اینرو به توصیه کمیسیون اروپا و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، هر دو این آزمون را به‌کار می‌گیرند که آیا یک شخص ثالث منطقی^۳ و آگاه، به این نتیجه می‌رسد که حسابرس قانونی، قضاوتی عینی و بی‌طرف را اعمال کرده است؟ همچنین این رویکرد در ماده ۲۲ (۲) دستورعمل حسابرسی قانونی^۴ (SAD) تأیید و در آن اهمیت خطرهای منافع شخصی^۵ و خودبینی در تجدیدنظر^۶ درباره حسابرسی‌های شرکتهای سهامی عام^۷، مورد تأکید قرار گرفته است.

تحلیل تفاوت‌های کلیدی میان چارچوب‌های ارائه‌شده از سوی مقررات اتحادیه اروپا^۸ و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، نشان می‌دهد که در ماهیت، پیامدهای به‌کارگیری آنها به‌وسیله حسابرسان قانونی اتحادیه اروپا، چندان تفاوتی ندارد. با این حال، در رابطه با تعاریف و اصطلاح‌های به‌کاررفته در مجموعه‌های متنوع الزامات، تفاوت‌های مختلفی وجود دارد. اگرچه آنها برای دستیابی به همان هدفها طراحی شده‌اند، اما برخی تفاوت‌هایی وجود دارند که به‌طور درخور توجهی دامنه

اخلاقی برای حسابداران تأکید دارد:

• **منافع مالی:** آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران نسبت به توصیه کمیسیون اروپا واقع‌بینانه‌تر است؛ برای مثال، این مقررات در اختیار داشتن منافع مالی مستقیم کم‌اهمیت را مجاز نمی‌داند و این ممنوعیت را به شرکا و مدیرانی که خدمات غیرحسابرسی (مجاز) به صاحب‌کار حسابرسی ارائه می‌دهند، تعمیم می‌دهد.

• **روابط تجاری:** توصیه کمیسیون اروپا نسبت به آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران بسیار واقع‌بینانه‌تر است؛ برای مثال، برخلاف مقررات هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، توصیه کمیسیون اروپا دریافت وام درخور توجه یا تضمین را از بانکی که صاحب‌کار حسابرسی است، مجاز نمی‌داند.

• **دوره (تنفس) رفع اختلاف:** دستورعمل حسابرسی قانونی یک دوره رفع اختلاف دو ساله را برای اشتغال شرکای کلیدی حسابرسی در یک پست مدیریتی کلیدی صاحب‌کار، الزامی می‌کند؛ در حالی که آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، یک دوره دستکم ۱۲ ماهه را بعد از انتشار صورتهای مالی حسابرسی شده به‌وسیله صاحب‌کار، الزامی می‌کند.

• **نقش مدیریتی یا نظارتی برای صاحب‌کاران حسابرسی:** آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، تمامی شرکا و کارکنان حسابرسی را از این‌که در سازمان صاحب‌کار حسابرسی، نقشی داشته باشند، منع می‌کند و از اینرو، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران نسبت به توصیه کمیسیون اروپا محدودیت بیشتری اعمال می‌کند؛ چرا که توصیه کمیسیون اروپا این ممنوعیت را تنها برای آن دسته از شرکا یا کارکنانی اعمال می‌کند که در موقعیت اثرگذاری بر نتیجه کار حسابرسی هستند.

• **خدمات غیرحسابرسی**

•• **طراحی و اجرای سیستمهای فناوری اطلاعات مالی:** در رابطه با حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای

کاربرد آنها را که به‌وسیله الزامهای خاص پوشش داده می‌شود، تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای مثال:

• **شریک کلیدی حسابرسی:** طبق آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، اصطلاح «شریک مسئول اصلی کار حسابرسی» به شریکی گفته می‌شود که مسئولیت اصلی کار حسابرسی را بر عهده دارد. افزون بر این، به شریکی که کنترل کیفی کار حسابرسی را نیز بر عهده دارد هم گفته می‌شود. در مقایسه با تعریف دستورعمل حسابرسی قانونی، در واقع دامنه کاربرد این تعریف شامل افرادی می‌شود که در مورد آنها الزامهای چرخش و دوره تنفس^۹ مصداق دارد.

• **شرکت پذیرفته‌شده در بورس^{۱۰}:** این اصطلاح تنها در آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران تعریف شده است و دربرگیرنده دامنه گسترده‌ای از شرکت‌های سهامی عام و پذیرفته‌شده^{۱۱} می‌شود؛ از جمله شامل آن دسته از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار محلی می‌شود که معیار بازارهای سازمان‌یافته اتحادیه اروپا را برآورده نمی‌کنند. در نتیجه، دامنه کاربرد واحدهای تحت پوشش تعریف شرکت سهامی عام، بین دستورعمل حسابرسی قانونی و مقررات هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران متفاوت است؛ به‌طوری که براساس آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران نسبت به دستورعمل حسابرسی قانونی، دامنه واحدهایی که مقررات محدودکننده را باید اعمال کنند، بسیار گسترده‌تر است.

در زمان مقایسه الزامهای مورد استفاده در وضعیتهای خاص، باید توجه داشت که دستورعمل حسابرسی قانونی تنها دو وضعیت خاص را با توجه به حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، وضع کرده است؛ از جمله زمانی که شریک کلیدی حسابرسی قصد پیوستن به صاحب‌کار حسابرسی در یک پست مدیریتی کلیدی را داشته باشد (در دوره تنفس)، و زمانی که شریک کلیدی حسابرسی قصد واگذاری کار حسابرسی قانونی را داشته باشد (چرخش شریک). بنابراین، خلاصه تفاوت‌های کلیدی زیر، به‌طور عمده بر تفاوت‌های میان توصیه کمیسیون اروپا و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی

رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران به این نوع خدمات اشاره می‌کنند.

• **خدمات مالی به شرکتهای:** همانند خدمات مالیاتی و حقوقی، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران رهنمودها و ممنوعیت‌های خدماتی که معیار سایر خدمات غیرمجاز را برآورده می‌کند، ارائه می‌کند؛ در حالی که توصیه کمیسیون اروپا در این رابطه، رهنمودی ارائه نمی‌دهد.

• **سیاستهای ارزیابی و جبران خدمت:** آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران دربرگیرنده ممنوعیت‌هایی در مورد ارزیابی یا جبران خدمات شریک اصلی مسئول حسابرسی^{۱۳} براساس موفقیتش در ارائه (فروش) خدمات غیراطمینان‌بخشی^{۱۴} به صاحب‌کاران حسابرسی می‌شود. به این مهم در مقررات اتحادیه اروپا، توجه نشده است.

• **چرخش شریک:** دستورعمل حسابرسی قانونی، در رابطه با شرکای اصلی مسئول حسابرسی در شرایط حسابرسی گروه^{۱۵}، سختگیرانه‌تر عمل می‌کند؛ اما برخلاف آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، نه دستورعمل حسابرسی قانونی و نه توصیه کمیسیون اروپا، هیچ یک الزام نمی‌کنند که شریک مسئول کنترل کیفی کار باید تغییر کند.

• **میزان نسبی حق الزحمه‌ها^{۱۶}:** در رابطه با حسابرسی قانونی شرکتهای سهامی عام، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، ایمن‌سازهای محدودکننده‌ای را الزامی می‌کند؛ به‌طوری که مجموع حق الزحمه‌های حسابرسی و غیرحسابرسی که یک مؤسسه حسابرسی از صاحب‌کار خود دریافت می‌کند، نباید بیش از آستانه ۱۵ درصد مجموع درآمدهای مؤسسه شود. نه دستورعمل حسابرسی قانونی و نه توصیه کمیسیون اروپا، هیچ‌یک چنین آستانه‌ای را ارائه نکرده‌اند؛ اگرچه توصیه کمیسیون اروپا حسابرس را ملزم می‌کند تا درصدهای بالای بی‌جهت را برای هر کار حسابرسی قانونی، مد نظر قرار دهد. به‌طور خلاصه، می‌توان این گونه نتیجه گرفت که رویکردهای جامع در مورد استقلال حسابرس قانونی که

حسابداران سختگیرانه‌تر از توصیه کمیسیون اروپا است؛ چرا که ممنوعیت‌های روشنی را در مورد تعاریف مشخص خدمات فناوری اطلاعات ارائه می‌دهد.

• **خدمات ارزیابی:** در رابطه با حسابرسی شرکتهای سهامی عام، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران سختگیرانه‌تر از توصیه کمیسیون اروپا است؛ به‌طوری که خدمات ارزیابی را که دارای اثر بااهمیت بر صورتهای مالی است، منع می‌کند.

• **مشارکت در حسابرسی داخلی صاحب‌کار:** در رابطه با حسابرسی شرکتهای سهامی عام، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران سختگیرانه‌تر از توصیه کمیسیون اروپا است؛ به‌طوری که فهرستی از خدمات حسابرسی داخلی ممنوع (غیرمجاز) را ارائه می‌کند.

• **فعالیت برای صاحب‌کار حسابرسی در حل و فصل دعاوی حقوقی:** آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران نسبت به توصیه کمیسیون اروپا سختگیرانه‌تر است؛ به‌طوری که حساب‌سازان را از ایفای نقش حمایتی برای تمامی صاحب‌کاران حسابرسی که دعوی حقوقی، نسبت به صورتهای مالی آنها، درخور توجه است، منع می‌کند.

• **استخدام^{۱۷} مدیریت ارشد:** در رابطه با حسابرسی شرکتهای سهامی عام، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران گروه وسیع‌تری از فعالیت‌های غیرمجاز را نسبت به توصیه کمیسیون اروپا ارائه می‌دهد.

• **خدمات مالیاتی:** برخلاف توصیه کمیسیون اروپا، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران رهنمودهای جزئی و گسترده‌تری در مورد چگونگی برخورد با خدمات مالیاتی و ممنوعیت‌های برخی خدمات خاص مالیاتی ارائه می‌دهد که معیاری را نیز برای سایر خدمات مالیاتی فراهم می‌آورد (برای مثال، محاسبات مالیاتی در مورد تهیه تبت‌های حسابداری).

• **خدمات حقوقی:** خدمات حقوقی به‌وسیله توصیه کمیسیون اروپا پوشش داده نمی‌شود؛ در حالی که آیین

شده، مهم است که فرد مربوط (حسابرس)، مستقل در نظر گرفته شود و افزون بر این، مؤسسه‌های حسابرسی نیز نظام کنترل کیفی را برای حفظ استقلال مؤسسه و همچنین افراد در مؤسسه، اجرایی کنند.

برای دستیابی به این هدف، دستورعمل حسابرسی قانونی و توصیه کمیسیون اروپا (که با یکدیگر به مقررات اتحادیه اروپا اطلاق می‌شود)، افزون بر آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، الزامها و رهنمودهایی را برای رعایت استقلال به‌وسیله حسابرس قانونی یا مؤسسه حسابرسی، فراهم کرده‌اند.

این مطلب، مفاهیم کلی به‌کاررفته در چارچوب نظارتی یا قانونی مربوط را خلاصه کرده و تفاوت‌های کلیدی مربوط به هر یک از این حوزه‌ها را شناسایی می‌کند. براساس برخی اطلاعات زیربنایی (فصل دوم)، این مقاله به‌طور گسترده‌ای رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری و تفاوت‌های اصلی که بین مقررات اتحادیه اروپا و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران را در مورد به‌کارگیری آن رویکرد (فصل سوم) وجود دارد، توصیف می‌کند. همچنین، این مقاله به تحلیل تفاوت‌های کلیدی موجود در مقررات اتحادیه اروپا و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران در رابطه با موضوعهای خاص در استقلال می‌پردازد که در پیوست فصل، مقایسه‌ای جزئی از تمامی این تفاوت‌ها ارائه شده است.

پیشینه

در مه ۲۰۰۲، اتحادیه اروپا توصیه‌های خود را با عنوان «استقلال حسابرس قانونی در اتحادیه اروپا: مجموعه‌ای از اصول بنیادی» منتشر کرد که با آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای که از سوی **فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)** منتشر شده، مشابه بود.

در آغاز، به‌منظور ارتقای منطق «رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری» (همچنین از این رویکرد به «**رویکرد خطرها و ایمن سازها**»^{۱۷} یاد می‌شود) و در درجه دوم، به‌منظور آگاهی‌بخشی درباره تفاوت‌ها در هر دو مجموعه استاندارد، فدراسیون حسابداران اروپا در ماه اکتبر ۲۰۰۴ مطالعه‌ای را با عنوان

از سوی مقررات اتحادیه اروپا و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران به‌کار گرفته می‌شوند، معادل یکدیگر هستند.

تفاوت‌ها در دامنه کاربرد، به‌طور عمده در نتیجه مفاهیم متفاوت در رابطه با تعریفها و توصیفها، حاصل شده است. به هر حال، مهمترین این تفاوت‌ها مربوط به این واقعیت می‌شود که آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، رهنمودهای مشروح‌تری را در رابطه با وضعیتهای خاص ارائه می‌کند؛ برای مثال، در مورد ادغام صاحب‌کاران حسابرسی و غیرحسابرسی و همچنین در مورد به‌کارگیری چارچوب جامع برای خدمات غیرحسابرسی. در نهایت، برای آن‌که حسابرسی شرکت‌های سهامی عام نسبت به توصیه کمیسیون اروپا قویتر شود، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، مقررات سختگیرانه‌تری را برای آن دسته از خدمات غیرحسابرسی که سازگار با حسابرسی نیستند، یا موضوعهای دیگری که ممکن است در مقررات آینده حسابرسی اتحادیه اروپا گنجانده شود، وضع می‌کند.

مقدمه

هدف از این مقاله، ارائه یک نمای کلی از مقررات مربوط به استقلال حسابرس است که به‌وسیله دستورعمل حسابرسی قانونی مصوب ۱۷ مه ۲۰۰۶ (که از این پس دستورعمل حسابرسی قانونی نامیده می‌شود) و از سوی **کمیسیون اروپا (EC)** در موارد توصیه‌ای مصوب ۱۶ مه ۲۰۰۲ خود با عنوان «استقلال حسابرس قانونی در **اتحادیه اروپا (EU)**: مجموعه‌ای از اصول بنیادی» توصیه شده و با استانداردهای بین‌المللی استقلال برای حسابرسی و رسیدگی اجمالی که در قسمت ۲۹۰ آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان منتشر شده به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران (مقررات هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران)، مقایسه شده است.

در مورد حسابرس قانونی و مؤسسه حسابرسی، عینیت فردی باید فراتر از اجرا و گزارشگری حسابرسی قانونی باشد. برای این‌که به عموم این اطمینان داده شود که عینیت حفظ

شد. امروز، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران می‌تواند به‌عنوان استاندارد پذیرفته‌شده عمومی در نظر گرفته شود؛ همان‌گونه که پیشتر شبکه‌های ۲۳ مؤسسه حسابرسی برای حسابرسی‌های فراملی خود از آن استفاده کردند. به‌طور مشابه، برخی مقرراتگذاران مانند شورای گزارشگری مالی انگلستان، برای وضعیتهای حسابرسی گروهی اجازه می‌دهند در صورتی که حسابرس، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران را رعایت می‌کند، الزامهای استقلال به‌وسیله حسابرسی خارجی (غیرانگلیسی) ارزیابی شود.

فدراسیون حسابداران اروپا همیشه به‌عنوان یکی از حامیان اصلی این تحولات مطرح بوده است و تأکید دارد که اگرچه «رویکرد خطرها و ایمن‌سازها» باید مبنایی برای تمامی ملاحظه‌های استقلال حسابرسان در رابطه با هر نوع حسابرسی باشد، نیازی عمومی برای رهنمودهای روشن و حتی ممنوعیتهای در رابطه با حسابرسی قانونی شرکتی سهامی عام، وجود دارد. آیین رفتار حرفه‌ای موجود هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، این نیاز را از طریق به‌کارگیری مستمر رویکرد خطرها و ایمن‌سازها برآورده می‌کند و این رویکرد به‌وسیله مقرراتی محکم تکامل پیدا می‌کنند که باید در حسابرسی شرکتی سهامی عام، به‌کار گرفته شوند.

هدف از این گزارش، برجسته ساختن تفاوت‌های اصلی میان مقررات اتحادیه اروپا (آن‌طور که در دستورعمل حسابرسی قانونی و توصیه کمیسیون اروپا آمده است) و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران می‌باشد تا این امکان را برای ذینفعان (و به‌ویژه افرادی که درگیر در فرایندهای حقوقی هستند) فراهم کند تا به ارزیابی این موضوع بپردازند که تا چه حد مقررات جاری اتحادیه اروپا، صرف نظر از ابزار قانونی مورد استفاده، برای دستیابی به درک اروپایی یکنواخت و یا حتی درک جهانی یکنواخت از مفهوم استقلال حسابرسان و الزامهای آنها در میان حسابرسان، مؤسسه‌های حسابرسی و شرکتیهای حسابرسی‌شونده، باید تغییر یابند. به عبارت دیگر، توضیح تفاوت الزامهای استقلال و در نتیجه استقلال حسابرسان،

«توصیه‌های کمیسیون اروپا درباره استقلال قانونی حسابرسان در اتحادیه اروپا و مقایسه آن با قسمت استقلال آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای منتشرشده به‌وسیله فدراسیون بین‌المللی حسابداران - ملاحظاتی پیرامون اجرای رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری»، منتشر کرد. همچنین، فدراسیون حسابداران اروپا در نوامبر ۲۰۰۴ و در واکنش به طرح پیشنهادی کمیسیون اروپا برای جایگزینی دستورعمل حسابرسی از سال ۱۹۸۴ (دستورعمل شورا، ۸۴/۲۵۳/EEC)، خواستار یک رویکرد اروپایی شد تا بتواند با استقلال حسابرسان از طریق به‌کارگیری **قواعد کامیتولوژی**^{۱۸} که در طرح پیشنهادی کمیسیون اروپا برای اتخاذ توصیه کمیسیون اروپا دیده شده است، رفتار کند.

به‌دنبال **گزارش سبیز**^{۱۹} ۲۰۱۰ کمیسیون اروپا درباره «خطمشی حسابرسی: درس‌هایی از بحرانه‌ها»، فدراسیون حسابداران اروپا در واکنش به انتشار «طرح پیشنهادی کمیسیون اروپا پیرامون قانونگذاری الزامهای خاص مربوط به حسابرسان قانونی شرکتی سهامی عام»، **گزارش خلاصه‌ای**^{۲۰} را در مورد مقررات خدمات غیرحسابرسی برای صاحب‌کاران حسابرسی در ژوئن ۲۰۱۱ منتشر و آن را با انتشار یک **گزارش راهبردی**^{۲۱}، در ژوئیه ۲۰۱۲ تکمیل کرد.

در این میان، از زمان انتشار مقررات فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۲۰۰۱، تدوین استاندارد بین‌المللی استقلال از دو مسیر تکامل یافته است: اول، تبدیل کمیته اخلاقی فدراسیون بین‌المللی حسابداران به هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران که تدوین‌کننده مستقل استاندارد (در میان دیگران) با مشارکت اعضای با منافع عمومی به‌شمار می‌رود و از یک فرایند مردم‌سالارانه و دیدگاهی با منافع عمومی برخوردار است و دوم، تجدیدنظر کامل در مقررات قبلی فدراسیون بین‌المللی حسابداران؛ به‌طور خاص در رابطه با قسمت ۲۹۰ که با الزامهای استقلال برای کارهای رسیدگی اجمالی و حسابرسی سروکار دارد.

نتایج این فرایند براساس نظرخواهی عمومی صورت‌گرفته، (همان) نسخه موجود آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران بود که بعد از بحران مالی در سال ۲۰۰۹ منتشر و از اول ژانویه سال ۲۰۱۱، لازم‌الاجرا



از کشوری به کشور دیگر و حتی از یک منطقه اقتصادی به منطقه اقتصادی دیگر، به عموم و به‌ویژه سرمایه‌گذاران بین‌المللی خاص، دشوار است؛ در حالی که هدف کلی تمامی این الزامها، حفظ عینیت حسابرس قانونی است.

رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری درباره استقلال حسابرس

در مفهوم کلی، رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری درباره استقلال حسابرس، به‌صورت زیر عمل می‌کند:

• اصول بنیادی تهیه و تنظیم می‌شود؛ که باید همیشه به‌وسیله حسابدار حرفه‌ای رعایت شود. در مورد حسابرسی قانونی، مرتبط‌ترین اصل بنیادی، عینیت است. به‌منظور افشا به عموم مردم، قانونگذاران و به‌طور خاص استفاده‌کنندگان اظهارنظرهای حسابرسی و در راستای انطباق با اصل عینیت، حفظ استقلال به‌وسیله حسابرس قانونی الزامی است.

• قبل از ورود به هر کاری، صرف‌نظر از این که حسابرسی است، یا دیگر خدمات اطمینان‌بخشی یا غیراطمینان‌بخشی، یا قبل از ورود به هر نوع رابطه دیگری با صاحب‌کار، و همچنین طی اجرای کار حسابرسی قانونی، حسابرس باید با وجدان خود این موضوع را مد نظر داشته باشد که آیا خطرهایی برای استقلال وی وجود دارند که منجر به خدشه‌دار شدن اصل بنیادی عینیت شود؟

• زمانی که چنین خطری وجود دارد، حسابرس باید به‌کارگیری ایمن‌سازهای مناسب را برای حذف خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، مد نظر قرار دهد (به عبارت دیگر، سطحی که در آن شخص ثالث منطقی و آگاه به این نتیجه برسد که انطباق با اصل عینیت خدشه‌دار نشده است).

• اگر چنین ایمن‌سازهایی در دسترس نبود، حسابرس باید شرایط را حذف کند یا به رابطه‌ای که خطر را ایجاد کرده است، خاتمه داده یا کار حسابرسی را کاهش یا پایان دهد.

باید توجه داشت که آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران از رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری در آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای و تمامی اصول بنیادی استفاده می‌کند. توضیح جزئی رویکرد در قسمت ۱۰۰ آیین رفتار حرفه‌ای (بندهای ۱۰۰.۶

تا ۱۰۰.۱۶) آمده است. قسمت ۲۹۰ آیین رفتار حرفه‌ای، رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری را از طریق معرفی مفهوم استقلال (حسابرس) توسعه می‌دهد و رهنمودهای بیشتری را در مورد چگونگی به‌کارگیری این رویکرد در مورد کارهای حسابرسی و رسیدگی اجمالی ارائه می‌کند (پاراگراف ۲۹۰.۴ تا ۲۹۰.۱۲).

فدراسیون حسابداران اروپا، به‌طور مکرر این دیدگاه را بیان کرده است که اصول مشخص به‌طور معمول و به‌طور یکنواخت به‌کار گرفته شود و در صورت لزوم، با مقرراتی که دارای منافع هستند، تکمیل شود. استانداردهای مبتنی بر اصول، همراه با سایر استانداردهای ارائه‌شده به‌وسیله آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران و توصیه‌های اتحادیه اروپا:

• شامل رهنمودها، محدودیتها و در صورت لزوم، ممنوعیت‌هایی می‌شود که در شرایط خاصی که هیچ ایمن‌ساز دیگری برای کاهش خطر استقلال مربوط در دسترس نیست؛

• از نظر فکری، قوی هستند و می‌توانند در هر شرایطی که ممکن است در عمل روی دهد، به‌کار برده شوند، و همانند مقررات جزئی و مشروح، نمی‌توانند تمامی شرایطی را که ممکن است در عمل روی دهد، پوشش دهند و ممکن است به آسانی، منسوخ شوند؛

• در زمان منع حسابرسان قانونی از ارائه هرگونه خدمات یا ورود به هرگونه رابطه‌ای که ممکن است استقلال آنها را خدشه‌دار سازد، بسیار سخت‌گیر هستند؛

خطرهایی که ناشی از موارد زیر است:

- خطر منافع شخصی،
- خطر خودبینی در تجدید نظر،
- خطر حمایت و مخالفت،
- خطر قرابت یا اعتماد، و
- خطر تهدید.

در زمان ارزیابی خطر، حسابرس قانونی همچنین باید توجه داشته باشد که انواع مختلف خطرها ممکن است در مجموعه‌ای از شرایط بروز یابند و نیاز است که عوامل کمی و کیفی مد نظر قرار گیرند.

زمانی که حسابرس با خطری برای استقلال خود روبه‌رو می‌شود، او باید اقدامها و ایمن‌سازهای مناسب را مد نظر قرار دهد که می‌توانند خطر را حذف یا به سطح پذیرفتنی کاهش دهند.

در توصیه کمیسیون اروپا از اصطلاح «مخاطره استقلال»^{۲۳} استفاده شده است. اگرچه، توصیه کمیسیون اروپا این اصطلاح را تعریف نمی‌کند، اما به‌طور ضمنی آن را این‌گونه توصیف می‌کند: مخاطره‌ای که بعد از ارزیابی خطرها و به‌کارگیری ایمن‌سازها، باقی می‌ماند. این خطر استقلال، باید به سطح «پذیرفتنی» یا «مناسب» رسانده شود. در مقایسه، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، مفهوم خطر را این‌گونه به‌کار می‌برد که خطر استقلال می‌تواند به‌وسیله به‌کارگیری مجموعه‌ای از ایمن‌سازها به سطح پذیرفتنی کاهش پیدا کنند. در اصل، هر دو مفهوم از این آزمون یکسان استفاده می‌کنند که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه که تمامی واقعیتها و شرایط مربوط به کار حسابرسی خاص را می‌داند، به این نتیجه خواهد رسید که حسابرس عینیت خود را حفظ کرده است و قضاوت بی‌طرفانه‌ای در مورد تمامی موضوعهای مورد نظر دارد؟»

ایمن‌سازهای کلی

اگرچه هر شرایطی، خطری (خاص) برای استقلال به همراه دارد که مستلزم به‌کارگیری ایمن‌ساز خاصی برای حذف خطر یا کاهش آن به سطح پذیرفتنی است، توصیه کمیسیون اروپا و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران به طبقه‌ها و انواع وسیعی از این ایمن‌سازها

• حسابرسان قانونی را ملزم می‌کنند تا به‌طور منظم، استقلال خود را با کمیته‌های حسابرسی صاحب‌کار یا هیئت‌های هم‌تراز، مورد بحث و بررسی قرار دهند؛

• همچنین ممکن است افشای جزئی حق‌الزحمه‌ها و خدمات ارائه‌شده به صاحب‌کاران حسابرسی آنها را الزامی سازند؛

• اهمیت استقلال را به‌عنوان یک ضرورت پایدار برای هر یک از شرکا و گروه‌های حسابرسی تقویت می‌کند؛ به‌طوری که هر یک از آنها ملزم به مستندسازی و پذیرش مسئولیت قضاوت درباره استقلال در زمان پذیرش کار حسابرسی و غیرحسابرسی، ایجاد روابط مالی یا تجاری و طی دوره اجرای کار حسابرسی هستند؛ و در نهایت،

• بهترین فرصتها را برای توافق‌های یکنواخت اروپایی و جهانی پیرامون استقلال حسابرسان قانونی ارائه می‌دهد که به موجب آن از پیچیدگی روز افزون در مقررات و مقررات ملی جلوگیری می‌کند و بیشتر بر یک اساس برون‌مرزی^{۲۴} به‌کار گرفته می‌شوند.

رهنمود اخلاقی هیئت‌هایی که از رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری استفاده می‌کنند، شامل نمونه‌هایی از خطرهای ممکن و ایمن‌سازهای مناسب برای رویارویی با آنها می‌شود. اگرچه اینها به‌وضوح گویا هستند ولی جامع نیستند. اگر حسابرس به‌دلیل نقض الزامهای اخلاقی در دادگاهی انضباطی حاضر شود، بیان نمونه‌های خاص خطرها و ایمن‌سازها در آیین رفتار حرفه‌ای، دفاعی کافی نخواهد بود. او ملزم است اثبات کند که در شرایط خاص مورد بررسی، اصول بنیادی در عمل، اجرا شده است - آزمونی که به مراتب سخت‌تر از رعایت است.

خطرهای استقلال

به‌منظور جلوگیری و حل‌وفصل شرایط و وقایعی که ممکن است استقلال حسابرس قانونی یا مؤسسه حسابرسی را خدشه‌دار کنند، ضروری است خطرهای مختلف استقلال که ممکن است در شرایط خاص روی دهد، شناسایی و ارزیابی شود.

اگرچه برای توصیف این خطرها، جمله‌بندیهای مختلفی به‌کار برده شده است، اما توصیه کمیسیون اروپا و آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، انواع یکسانی از خطرها را ارائه می‌دهند؛

اشاره دارند.

توصیه کمیسیون اروپا، نظامی از ایمن سازها را ارائه می دهد که در ادامه آمده است:

• ایمن سازها در شرکت مورد حسابرسی، از جمله ساختار حاکمیت آن، و مشارکت ارکان راهبری شرکت مانند کمیته حسابرسی در ارزیابی استقلال؛

• کنترل های کیفی (مستقل) - درباره تضمین کیفیت مستقل برای حسابسان قانونی و مؤسسه های حسابرسی که شرکتهای سهامی عام را حسابرسی می کنند (همانطور که اتحادیه اروپا در توصیه های خود ارائه کرده است)؛ و

• نظام ایمن سازهای خود حسابرس قانونی که عبارت است از رویه ها و خط مشی های کنترل کیفی استقلال، آموزش، نظارت بر رعایت (رویه ها و خط مشی ها)، و مستندسازی ارزیابی های (رعایت) استقلال.

در مقابل، آیین رفتار حرفه ای هیئت استانداردهای بین المللی اخلاقی برای حسابداران به ایمن سازهایی اشاره دارد که در دو طبقه زیر قرار می گیرند:

• ایمن سازهایی که از طریق حرفه، قوانین و مقررات ایجاد شده است و دربرگیرنده آموزش، کارآموزی، و پذیرش در حرفه، الزامهای آموزش حرفه ای مستمر، مقررات حاکمیت شرکتی، استانداردهای حرفه ای، رویه های انضباطی و نظارت حرفه ای یا قانونی، و رسیدگی اجمالی مستقل می شود؛ و

• ایمن سازهای محیط کار که بیشتر نامشخصند.

اگرچه توصیه کمیسیون اروپا در مورد نظام ایمن سازها، جزئی تر برخورد می کند، با این حال، به طور کلی با طبقه های ایمن سازهای پیشنهادی در آیین رفتار حرفه ای هیئت استانداردهای بین المللی اخلاقی برای حسابداران، هم پوشانی دارد.

عناصر خاصی که در نظام کلی ایمن ساز توصیه کمیسیون اروپا منظور شده است، از جمله نقش حاکمیت شرکتی و مستندسازی ارزیابی های استقلال، به طور جداگانه در مقررات هیئت استانداردهای بین المللی اخلاقی برای حسابداران مورد توجه قرار گرفته است. همچنین، در حالی که توصیه کمیسیون اروپا به طور صریح امکان نگهداری نظامی از ایمن سازها را از سوی حسابرس یا مؤسسه حسابرسی، مد نظر قرار می دهد،

(اما) آیین رفتار حرفه ای هیئت استانداردهای بین المللی اخلاقی برای حسابداران به رعایت استانداردهای بین المللی کنترل کیفیت (290.12) و وضع رویه ها و خط مشی هایی که اطمینان معقولی را برای حفظ استقلال به دنبال داشته باشد، اشاره دارد.

دستور عمل حسابرسی قانونی و رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری

در ماده ۲۲ (۲)، دستور عمل حسابرسی قانونی به طور صریح به به کارگیری رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری برای تمامی حسابسان قانونی با بیان این جمله، اشاره دارد که اگر استقلال مؤسسه حسابرسی یا حسابرس قانونی تحت تأثیر خطرهای مثل خودبینی در تجدید نظر، منافع شخصی، حمایت یا مخالفت، قرابت یا اعتماد یا تهدید، قرار گیرد، حسابرس قانونی یا مؤسسه حسابرسی باید به منظور کاهش این خطر از ایمن سازهایی استفاده کند. در صورتی که اهمیت خطر را در مقایسه با ایمن سازهای به کار رفته برای آن فزون تر باشد، و استقلال حسابرس خدشه دار شود، حسابرس قانونی یا مؤسسه حسابرسی نباید حسابرسی قانونی را انجام دهد.

افزون بر این، در رابطه با حسابرسی شرکتهای سهامی عام و در مقایسه با مفهوم کلی دیده شده در توصیه کمیسیون اروپا و آیین رفتار حرفه ای هیئت استانداردهای بین المللی اخلاقی برای حسابداران، دستور عمل حسابرسی قانونی مخاطره خاصی را مورد تأکید قرار می دهد که از خطرهای رسیدگی به کار خود و منافع شخصی در این الزام برآمده است که "حسابرس قانونی یا مؤسسه حسابرسی در حالات رسیدگی به کار خود یا منافع شخصی، نباید کار حسابرسی را انجام دهد" (ماده ۲۲ (۲)، زیر بند ۲).

به طور کلی، همانطور که در این فصل، به تفصیل بحث شد، مقررات اتحادیه اروپا و آیین رفتار حرفه ای هیئت استانداردهای بین المللی اخلاقی برای حسابداران در الزام به کارگیری رویکرد چارچوب نظری برای استقلال حسابرس از مفهوم بنیادی یکسانی استفاده می کنند. فصل بعد، این پرسش را تحلیل می کند که آیا تفاوت های کلیدی در ساختار چارچوب های مربوط وجود دارد؟ و چگونه الزامهای آنها برای وضعیتهای خاص به کار برده می شوند.



تحلیل تفاوت‌های کلیدی

تفاوت‌های کلی

در چارچوب‌های مربوط

تخلف‌های غیر عمدی - شرط عمومی

نه دستور عمل حسابرسی قانونی و نه توصیه کمیسیون اروپا، هیچ یک، شرط عمومی برای تخلف غیر عمدی مقرر است. ارائه نمی‌دهند؛ در حالی که در شرح کلی رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران بیان می‌دارد که بسته به ماهیت و اهمیت موضوع، تخلف غیر عمدی از مقررات "ممکن است خدشه‌دار شدن اصول بنیادی، اطلاق نشود؛ در صورتی که به محض آن که تخلف کشف شد، تخلف به سرعت اصلاح و ایمن سازهای لازم به کار گرفته شود" (۱۰۰.۱۰).

در رابطه با استقلال حسابرس، مقررات دوباره موضوع تخلف‌های غیر عمدی را در ۲۹۰.۳۹ با بیان این جمله مورد توجه قرار می‌دهند که اگر مؤسسه از رویه‌ها و خط‌مشی‌های کنترل کیفی مناسب معادل با آنچه که در استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت الزام شده است، برخوردار باشد، تخلف غیر عمدی از الزام‌های استقلال حسابرس در قسمت ۲۹۰، تخطی از استقلال حسابرس تلقی نمی‌شود.

در این ارتباط، توجه به این موضوع دارای اهمیت است که هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، پروژه‌ای را با عنوان «نقض الزام‌های آیین رفتار حرفه‌ای»^{۲۴} تهیه کرده است که در آن، تمامی بندهای مقررات که به تخلف‌های غیر عمد توجه داشته‌اند، (از جمله شرط عمومی در ۱۰۰.۱۰ و استفاده از آن برای استقلال حسابرس در بند ۲۹۰.۳۹) مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین، این موضوع ممکن است مقررات خاص تخلف‌های غیر عمد را که (به همان ترتیب در توصیه کمیسیون اروپا) در رابطه با منافع مالی و روابط خانوادگی و روابط دیگر وجود دارد، متأثر سازد.

شرایط غیر عادی - مشورت با عضو هیئت یا عضو ناظر

نه دستور عمل حسابرسی قانونی و نه توصیه کمیسیون اروپا،

هیچ یک، شرطی را برای حسابرس نمی‌گذارند که با عضو هیئت یا ناظر مربوط در شرایط غیر عادی، مشورت کند. آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران چنین توصیه‌ای را در بند ۱۰۰.۱۱ برای حسابداران حرفه‌ای ارائه می‌دهد که با شرایطی روبه‌رو هستند که در آن به‌کارگیری یک الزام خاص ممکن است منجر "به نتیجه یا پیامد نامناسبی شود که ممکن است در راستای منافع عموم نباشد."

از آنجایی که مقررات اتحادیه اروپا به‌طور عمده به دولتهای عضو اتحادیه اروپا می‌پردازد، و محیط‌های حقوقی متفاوت آنها را در نظر می‌گیرد، ممکن است این‌گونه نتیجه‌گیری شود که چنین مقرراتی که در آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران آمده، ممکن است ضرورت نداشته باشد و هر نظام حقوقی ممکن است معیارهای خاص خود برای مواجهه با چنین شرایط غیر قابل پیش‌بینی داشته باشد.

مسئولیت و دامنه کاربرد

در حالی که دستور عمل حسابرسی قانونی به دولتهای عضو می‌پردازد و بدون آن که ابزاری برای دستیابی به این مهم تجویز کند، دولتهای عضو را ملزم می‌کند نسبت به استقلال حسابرسان و مؤسسه‌های حسابرسی از صاحبکاران خود اطمینان حاصل کنند، توصیه کمیسیون اروپا به‌صراحت بیان می‌کند که اطمینان از رعایت الزام‌های استقلال حسابرس طبق توصیه کمیسیون اروپا A.2.1، مسئولیت حسابرس قانونی است. افزون بر این، توصیه کمیسیون اروپا تصریح می‌کند که "الزام‌های استقلال باید در مورد خود حسابرس قانونی

که مؤسسه حسابرسی برای خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی (همانطور که در توصیه کمیسیون اروپا (A.5) آمده است) از او (صاحبکار) دریافت کرده است، در دستور عملهای حسابداری، تعیین شده است (دستور عملهای ۴ام و ۷ام قانون مؤسسه‌ها). افشای حق الزحمه، مسئولیت مدیریت صاحبکار حسابرسی است و نه مسئولیت حسابرس است.

طبق آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، نمی‌توان مؤسسه‌ها و مدیریت آنها را مقید (به افشای حق الزحمه‌ها) کرد.



پانوشته‌ها:

- 1- EC Recommendation
- 2- Safeguards
- 3- Reasonable
- 4- Statutory Audit Directive (SAD)
- 5- Self-interest
- 6- Self-review
- 7- Public Interest Entities
- 8- EU provisions
- 9- Cooling-off and Rotation Requirements
- 10- Listed Entity
- 11- Quoted and Listed Entities
- 12- Recruiting
- 13- Key Audit Partner
- 14- Non-assurance Services
- 15- Group Audit Situations
- 16- Relative Size of Fees
- 17- Threats and Safeguards Approach
- 18- Comitology Procedures
- 19- Green Paper
- 20- Briefing Paper
- 21- Policy Paper
- 22- Extra-territorial Basis
- 23- Independence Risk
- 24- Breach of a Requirement of the Code

منبع:

- Federation of European Accountants (FEE), **FEE Paper - A Comparison of EC Recommendation on Statutory Auditor's Independence in the EU and Statutory Audit Directive with the Independence Sections of the IESBA's Code of Ethics for Professional Accountants**, January 2013

و تمامی افرادی که می‌توانند بر نتیجه حسابرسی قانونی اثر بگذارند، اعمال شود" (توصیه کمیسیون اروپا A.2.2).

آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، در بیشتر موارد، مسئولیتهای خاصی را برای افراد در مؤسسه، تجویز نمی‌کند؛ به طوری که "مسئولیت ممکن است بسته به اندازه، ساختار، و سازمان مؤسسه، متفاوت باشد" (۲۹۰.۱۲). در مقابل، آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران به استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت اشاره دارند، و مؤسسه حسابرسی را ملزم به وضع رویه‌ها و خط‌مشی‌هایی می‌کند تا نسبت به حفظ استقلال و مسئولیت شرکای حسابرسی در مورد رعایت الزامهای استقلال در حسابرسی‌های انجام‌شده طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، اطمینان معقول حاصل شود.

در اصل، تفاوت درخور توجهی در رابطه با مسئولیتهای استقلال در حسابرسی‌های مرتبطی که طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت انجام می‌شود، وجود ندارد.

مالکیت و کنترل مؤسسه‌های حسابرسی

برای آن که مقامهای دارای صلاحیت قادر به تأیید مؤسسه‌های حسابرسی باشند، دستور عمل حسابرسی قانونی (Art 3 (4)) تنها الزام دارد که اکثریت حق رأی باید در اختیار حسابرس قانونی اتحادیه اروپا یا مؤسسه‌های حسابرسی مورد تأیید اتحادیه اروپا باشد. بنابراین، از دیدگاه اتحادیه اروپا، این امکان برای مؤسسه‌های حسابرسی وجود دارد که دارای سهامداران اقلیتی باشند که از غیرحسابرسان و شرکتهایی به غیر از مؤسسه‌های حسابرسی، باشند. در حالت مالکیت غیرحسابرسی، توصیه کمیسیون اروپا ایمن‌سازهایی را برای دست‌نیافتن مالکان غیرحسابرس به کنترل مؤسسه، تدوین می‌کنند.

آیین رفتار حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران، به ساختار مالکیت مؤسسه‌های حسابرسی توجهی ندارد. به قسمت ۴.۲.۲ (روابط تجاری) مراجعه شود.

افشای حق الزحمه‌ها

در صورتهای مالی صاحبکار حسابرسی، افشای حق الزحمه‌هایی