

## نقش و جایگاه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۰۳

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۳/۳۰

صادق حجتی<sup>۱</sup>، پرویز سعیدی<sup>۲</sup>

### چکیده

این مقاله به دنبال شواهدی درباره دیدگاه حسابرسان، حسابداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان (بانک‌ها) از انجام خدمات غیر حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی می‌باشد؛ که آیا کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی از طریق انجام خدمات غیر حسابرسی آسیب می‌بیند و یا خیر؟ و اگر آسیب می‌بیند چه نوع خدماتی باعث مخدوش شدن استقلال حسابرسی می‌شود و تا چه اندازه بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. هم‌چنین میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی و اثر آن بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. سرانجام این تحقیق با در نظر گرفتن آئین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران به دنبال این موضوع است که به استاندارد گذاران در ممنوعیت یا محدودیت انجام برخی خدمات غیر حسابرسی و میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی راهنمایی لازم را انجام دهد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی، حق‌الزحمه غیر حسابرسی و مؤسسات حسابرسی

۱- دانشجوی دکترای حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی علی‌آباد، ایران  
۲- دانشیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

رشد روزافزون شرکت‌ها و افزایش تقاضای این شرکت‌ها از مؤسسات حسابرسی به منظور ارائه خدمات غیر حسابرسی مجامع حرفه‌ای را با این مشکلاتی مواجه ساخته است و این سؤال مطرح می‌شود که آیا خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارائه می‌دهند استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند یا خیر؟ چرا که خدمات متعدد ارائه شده از طرف مؤسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می‌کند. از آنجا که ارزش اظهارنظر حسابرس به بی‌طرفی حسابرس و عاری بودن او از تضاد منافع می‌باشد از این رو برای رفع این مشکل و نیز جلوگیری از مخدوش شدن استقلال حسابرسان در ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کاران خود، مجامع حرفه‌ای حسابداری به وجود آمد که به وضع چارچوب‌های حرفه حسابداری و حسابرسی یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است نظارت لازم را اعمال نماید. تداوم این اعتبار و اعتماد و نیز تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه از دیدگاه آئین رفتاری حرفه‌ای، حرفه حسابرسی دارای اهداف و اصولی است که این اهداف و اصول جنبه‌ی کلی داشته و ناظر به موارد خاصی نیست. در کنار این اهداف و اصول، احکامی وضع شده تا درباره‌ی نحوه‌ی کاربرد این موارد در رویارویی حسابرسان با موقعیتها رهنمود باشند. بخشی از این احکام در ارتباط با موضوع استقلال حسابرسی است که بیان می‌کند هنگامی که حسابرس مستقل مسئولیت انجام خدمات گواهی بخشی را به عهده می‌گیرد باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرف نظر از آثار واقعی آن، باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظررسد که تأثیر می‌گذارد (۳).

موضوع کلی تضاد منافع در حسابرسی و حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار است ناتواناییهای عمده مالی و رسوایی‌های حسابداری نشانگر تضاد منافع بالقوه‌ای است که اثر بخشی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی و در نهایت اطمینان سرمایه‌گذاران را کاهش میدهد. آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی ایران حسابداران حرفه‌ای را ملزم می‌کند بی‌طرف باشند و نباید اجازه دهند که هرگونه پیشداوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی آنها را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند. آیین رفتار حرفه‌ای تضاد منافع را به عنوان «یک حالت ذهنی» تعریف می‌کند، یک ویژگی که به خدمات یک موسسه یا حسابدار حرفه‌ای ارزش میدهد به عنوان یک ویژگی متمایز حرفه‌ای اصل بی‌طرفی، حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند (۲).

صرفنظر از نوع یا اندازه‌ی خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند باید در ارائه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی‌طرفی پایبند باشند. حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرآیند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو میشوند. این موارد تضاد منافع ممکن است به شکلهای بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. اما حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود آگاه باشد.

یک مشکل اساسی که توسط حرفه باید مهار شود عبارت است از تعارض ارائه خدمات حسابرسی با خدمات مشاوره‌ای. راه حل معمول برای این مشکل عبارتست از وضع محدودیت‌های مناسب بر خدمات مشاوره مدیریت با استفاده از استانداردهای استقلال است.

حسابرسان، باید از پذیرش و انجام فعالیتها بی که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بی‌طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آن‌ها لطمه وارد کند، خودداری کنند. آیین رفتار حرفه‌ای بیان می‌دارد در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به «اصلاح حساب» یا «تهیه و نگهداری سوابق حسابداری» صاحبکار است نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است که در آیین رفتار حرفه‌ای از خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحب‌کاران خود ارائه میشود (از قبیل ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره‌ای) از مصادیق خدمات مذکور تلقی نشده است. (۲)

هم چنین آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی که از اواخر سال ۱۳۸۲ لازم الاجرا شده بیان می‌دارد در شرایطی که حسابدار رسمی شاغل عهده دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای (الف) اصلاح حساب، (ب) تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، (پ) خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستمهای اطلاعاتی، (ت) حسابرسی داخلی و (ج) تنظیم صورتهای مالی باشد نمی‌تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده بگیرد. (۱)

هرچند خدماتی که بر استقلال حسابرس تأثیر گذار است در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی آورده شده است، بنابراین تحقیق مزبور در جهت شناسایی نوع خدمات غیرحسابرسی بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. گاه بی‌طرفی و استقلال را به عنوان مهم‌ترین هنجارهای قانونمند حرفه‌ای معرفی می‌کند و از آنجا که استقلال تنها هنجاری است که به نقش

حسابدار حرفه‌ای اشاره دارد مبین و مشخص کننده کنش حسابرس در محدوده کلی حسابرسی میباشد (۹). ارتباط بین خدمات حسابرسی و استقلال آسیب پذیر حسابرس موضوع بحث انگیزی است که تورتون به این نتیجه رسید که نمایندگان انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سه تا از چهار موسسه بزرگ حسابرسی که در زمینه چنین خدماتی فعالیت دارند نه استقلال ظاهری دارند و نه استقلال باطنی دارند (۹). کنی اشاره می‌کند که در بررسی شواهد تجربی هیچ گونه شواهدی را پیدا نکردم که در آن سرمایه‌گذاران در زمینه حیطة خدمات با قانون‌گذاران مشارکت داشته باشند در واقع ذینفعان به وجود هم افزایی مثبت بین حسابرس و مشاوره باور دارند. ذینفعان براین باورند که منافع این هم افزایی مثبت بیش از اثرات منفی آن بر استقلال حسابرس است مادامی که حق‌الزحمه‌های مشاوره با اهمیت نباشد (۱۲).

## ۲- مرور بر ادبیات پژوهش

مؤسسات حسابرسی در حال توسعه دامنه‌ی خدمات غیرحسابرسی به صاحب‌کاران خود هستند. عده‌ای معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی، متقبل زیان می‌شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پر سود با صاحب‌کاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان بخصوص در رده‌ی مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می‌آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می‌یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحب‌کاران، بی‌طرفی و استقلال حسابرس را زیر سؤال می‌برد؛ اما برای کاهش تردید در خصوص استقلال حفاظت‌هایی همانند بررسی هم‌پیشگان و روش‌های کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی، انجام می‌پذیرد. (۱۶)

ساختار مرحله به مرحله‌ی حسابرسی شامل رسیدگی توسط گروه حسابرسی مستقر در واحد مورد رسیدگی، بررسی کار توسط سرپرست، مدیر فنی و شریک مؤسسه در کنار کسب مشورت از دیگران، کمکی است که به ایجاد اطمینان از اینکه گزارش حسابرسی به نحوی مناسب تهیه شده است. مستقل بودن حسابرس این اطمینان را به استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی میدهد که حسابرسان از نظر فکری، در فرآیند کسب و بررسی شواهد حسابرسی و صدور گزارش، بیطرف هستند. به رغم اهمیتی که استقلال برای حرفه‌ی حسابرسی دارد، تعریفی جامع و پذیرفته شده از آن ارائه نشده است. استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که قابل مشاهده مستقیم نیست. اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که با مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در اغلب تعاریف موجود دو بعد برای استقلال ذکر شده است که یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری می‌باشد. بارلت استقلال واقعی را به عنوان «فقدان گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحب‌کار نشان دهد» تعریف کرده است؛ بنابراین استقلال واقعی با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد. (۸)

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در گزارش سالانه ۱۹۵۷ خود، یکی از توجهات اولیه خود را در مورد افزایش خدماتی بکار برد که حسابرسان به صاحب‌کاران خود ارائه میدادند و این که حسابرسان آنقدر به صاحب‌کار خود نزدیک شده‌اند که تصمیماتی را که باید توسط مدیریت گرفته شود آنها اتخاذ مینمایند. رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در ۱۹۵۹، در این زمینه بیان نمود که حسابرسانی که عمیقاً به صاحب‌کاران خود خدمات مدیریتی ارائه میدهند بی‌طرفی که برای حسابرسی صورت‌های مالی مورد نیاز است را از دست می‌دهند؛ و در سال ۱۹۶۱، ماتز و شرف، خدمات غیرحسابرسی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند و نتیجه‌گیری نمودند که خدمات مشاوره مدیریت و مشاوره مالیاتی بر استقلال ظاهری حسابرس تاثیرگذار میباشد. کمیته‌ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در زمینه اصول اخلاق حرفه‌ای، بیانیه شماره ۱۲ را در سال ۱۹۶۳ با تاکید بر بیانیه‌ی ۱۹۴۷ شورای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، منتشر نمود که در آن استقلال حسابرس را یک حالت ذهنی دانست. معهداً بیان نمود که برای حفظ اعتماد عمومی باید از ارائه خدماتی که در ظاهر تضاد منافع ایجاد می‌کنند خودداری شود. بیانیه ۱۲ اضافه نمود تا زمانی که حسابرسان به جای مدیریت تصمیم‌گیری ننمایند هیچ ممنوعیت اخلاقی برای حسابرسان در ارائه خدمات مشاوره مدیریت پیش نمی‌آید و بی‌طرفی آنها مخدوش نمیشود. در سال ۱۹۷۷، بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا مقرراتی را وضع نمود که حسابرسان را از ارائه خدمات استخدام کارمندان اجرائی به صاحب‌کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار ممنوع نمود. کمیته‌ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۶۶، مطالعه و بررسی در خصوص حیطة خدمات غیرحسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارائه میدهند را آغاز نمود و گزارش خود را در سال ۱۹۶۹ منتشر نمود؛ اما هیچ گواه و مدرکی مبنی بر اینکه خدمات غیرحسابرسی استقلال واقعی حسابرس را مخدوش سازد را مشاهده نمود. اما به این نتیجه رسید که برخی استفاده‌کنندگان باور بر آن دارند که چنین خدماتی، استقلال ظاهری حسابرس را مخدوش می‌سازد؛ و در سال ۱۹۷۴، کمیسیون مستقل کوهن را تشکیل داد که جنبه‌های مختلف حرفه‌ی حسابداری را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و یافته‌های خود را در سال ۱۹۷۸ منتشر نمود. کمیسیون کوهن

در میان دیگر موارد مطرح شده در مورد خدمات غیر حسابداری توصیه نمود که هیات مدیره (یا کمیته حسابداری) تمام خدمات ارائه شده توسط حسابداری به شرکت مورد رسیدگی را مد نظر قرار دهد و حسابداری نیز هیات مدیره را از تمامی خدمات و ارتباطاتش با شرکت کاملاً مطلع نماید. در همان سال، بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکت های عضو را ملزم به افشاء حق الزحمه های غیر حسابداری در صورت های مالی نمود. (۱۷)

در مدت زمان کوتاهی پس از این که کمیسیون کوهن شکل یافت، مجلس سنای ایالات متحده، کمیته ی فرعی متکاف را در باب عملیات دولتی و کسب اطلاع از حرفه ی حسابداری ایجاد نمود که از جمله وظایف آن بررسی ماهیت خدماتی بود که توسط مؤسسات حسابداری انجام می پذیرفت. گزارش نهایی این کمیته در سال ۱۹۷۷ منتشر شد و بیان نمود که خدمات مشاوره مدیریت که به صاحب کاران حسابداری ارائه میگردد موجب تضاد منافع میگردد؛ و نیز برخی خدمات غیر حسابداری و طراحی سیستم های اطلاعاتی که برای بهبود رویه کنترل های داخلی شرکت مورد نیاز میباشد نباید توسط مؤسسات حسابداری به صاحب کاران خود ارائه گردد. همچنین بیان نمود که انواع مشخصی از خدمات همانند استخدام کارمندان اجرایی، تجزیه و تحلیل بازاریابی، تجزیه و تحلیل محصول و خدمات آماری بیمه، نباید توسط مؤسسات حسابداری به صاحب کاران خود ارائه شود. حرفه حسابداری در پاسخ به گزارشات کمیته فرعی متکالف و کمیته ی فرعی موس با یک برنامه خود تنظیمی از جمله تشکیل بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، تجدید نظر درباره نیاز به بررسی هم پیشگان، تشکیل هیات نظارت عمومی جهت نظارت بر بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار واکنش نشان داد و معیارهایی را جهت حیطه خدمات مورد قبول قرار داد و مشخص نمود که مؤسسات حسابداری نمیتواند خدمات جمع آوری نظریه های عمومی، کمک در تحصیل و ادغام، استخدام کارمندان اجرایی، خدمات بیمه آماری به شرکت های بیمه ارائه دهند. اعضای بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، موظف هستند سالانه به کمیته ی حسابداری در ارتباط با ماهیت و مبلغ خدمات غیر حسابداری (مشاوره مدیریت) که به صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا ارائه شده، گزارش دهند. هم چنین گزارش سالانه اعضاء به بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا باید شامل مبالغ خدمات مشاوره مدیریت برای صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، با ذکر تعداد صاحب کاران و نیز درصد مبلغ خدمات غیر حسابداری ارائه شده نسبت به درآمد حسابداری باشد (۱۷).

مطالعات زیادی در ارتباط با اثر خدمات غیر حسابداری بر استقلال حسابداری انجام پذیرفته است لاو و پنی با بررسی دیدگاه اعتباردهندگان نسبت به ارائه خدمات غیر حسابداری که مؤسسات حسابداری به صاحب کاران خود ارائه میدهند دریافته اند زمانی که موسسه حسابداری به شرکت مورد رسیدگی وابستگی شدیدی داشته باشند استقلال حسابداری مخدوش میگردد همچنین اگر حق الزحمه های غیر حسابداری پایین باشد استقلال ظاهری حسابداری مخدوش نمی شود (۱۳) و این در حالی است که گیگر به این نتیجه دست یافت زمانی که مؤسسات حسابداری به صاحب کاران خود خدمات حسابداری داخلی ارائه مینمایند استقلال آنها بیشتر مخدوش میگردد به هر حال دیدگاه استفاده کنندگان نسبت به ارائه هریک از خدمات غیر حسابداری توسط مؤسسات حسابداری به صاحب کاران خود فرق می کند. الزامات سال ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکت ها را ملزم به افشاء خدمات غیر حسابداری که توسط حسابرسان به آنها ارائه شده بود، نمود. بعد از جلسات متعددی که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا برگزار شد این کمیسیون در سال ۲۰۰۳، ده نوع خدمات غیر حسابداری را شناسایی نمود که ارائه آن توسط حسابرسان به صاحب کاران خود موجب مخدوش شدن استقلال حسابداری می گردد. که این ۱۰ نوع خدمات بشرح ذیل میباشد:

۱. دفترداری یا هر گونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورت های مالی صاحب کار
۲. طراحی و اجرای سیستم های اطلاعات مالی
۳. خدمات ارزیابی یا ارزشیابی، اظهار نظر درباره ی مطلوبیت یا گزارش آورده های غیرنقدی
۴. خدمات کارشناسی بیمه
۵. خدمات حسابداری داخلی
۶. وظایف مدیریتی
۷. منابع انسانی
۸. دلال یا معامله گر، مشاور سرمایه گذاری
۹. خدمات قانونی
۱۰. خدمات کارشناسی غیر مرتبط با حسابداری که هدف کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از این کار، افزایش اطمینان سرمایه گذاران نسبت به استقلال حسابداری می باشد.

بورس اوراق بهادار آمریکا و قانون ساربینز- اُکسلی هر دو خدماتی را ممنوع نموده اند که در ارتباط با مشاوره مدیریت بوده و ممکن است برای استقلال حسابرس تضاد منافع به وجود بیاورد (۵) مجموعه خدماتی را که ارائه آن توسط حسابداران مستقل به صاحب کار خود ممنوع نمود مجدداً در قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ تجدید نظر شد که خلاصه تفاوت های موجود بین خدمات غیر حسابرسی در قانون ساربینز - اُکسلی ۲۰۰۲، قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۰، قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ و انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان شده است (۱۱)

### ۳- مروری بر پیشینه تحقیق

همانطور که در بالا اشاره گردید این مقاله مروری بر خدمات غیر حسابرسی پرداخته و شواهد نشانگر آن است که ارائه خدمات غیر حسابرسی اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورتهای مالی، خدمات حسابرسی داخلی و خدمات وظایف مدیریتی (تصمیم گیری به جای مدیریت) و خدمات مشاوره ی مدیریت توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود در همان سالی که حسابرسی آن شرکت را بر عهده داشته اند، استقلال حسابرس را مخدوش می نماید که آیین رفتار حرفه ای نیز ارائه خدمات اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورتهای مالی را توسط حسابدار حرفه ای ممنوع نموده است. هم چنین ارائه خدمات طراحی و اجرای سیستم های اطلاعاتی و خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی) از دیدگاه حسابداران، اعتباردهندگان و مدیران سرمایه گذاری استقلال حسابرس را مخدوش مینماید و از دیدگاه مدیران سرمایه گذاری و اعتباردهندگان کمک به ادغام و تحصیل می تواند استقلال حسابرس را مخدوش کند و خدمات اظهارنظر درباره ی آورده ی غیرنقدی سهامداران و مشاوره مالیاتی از دیدگاه اعتباردهندگان استقلال حسابرس را نقض می کند که در نهایت تجزیه و تحلیل همه داده های جمع آوری شده در ارتباط با این مقاله نشان می دهد که خدمات غیر حسابرسی در مجموع استقلال حسابرس را نقض نمیکند. و اگر بخواهیم دیدگاه چهار گروه را با هم مقایسه کنیم به این نتیجه دست خواهیم یافت که ترتیب محافظه کاری این چهار گروه به ترتیب اعتباردهندگان، مدیران سرمایه گذاری، حسابداران و حسابرسان میباشد و این تحقیق نشان میدهد که دیدگاه همه استفاده کنندگان نسبت به خدمات غیر حسابرسی غیر از مواردی تقریباً شبیه به همدیگر است. (۳)

یافته های دیگر به بررسی میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی و اثر آن بر استقلال حسابرس می پردازد که از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه گذاری و اعتباردهندگان عدم افشاء نسبت حق الزحمه های غیرحسابرسی به حق الزحمه های حسابرسی در صورتهای مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه های غیرحسابرسی نسبت به حق الزحمه های حسابرسی استقلال حسابرس را نقض می کند. (۵)

در مقاله دیگر به تأثیر همزمان انجام خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، بر استقلال حسابرس مستقل پرداخته و به این نتیجه میرسد که با توجه به لزوم (استقلال ظاهری و باطنی) برای حسابرسان و اهمیت آن در رابطه با اعتبار بخشیدن به کار حسابرسی، ارائه ی برخی خدمات غیرحسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود، این تصور را در استفاده کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می کند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نرسند. آنچه مسلم است اگر حسابرسان از نظر جامعه، مستقل به نظر نرسند، استفاده کنندگان به گزارشهای حسابرسی اتکا نمیکند و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهد شد. لذا در این تحقیق به بررسی تأثیر میزان خدمات غیر حسابرسی، انجام خدمات غیرحسابرسی توسط گروهی غیر از گروه مسئول انجام حسابرسی و کسب مجوز از یک نهاد مطمئن مانند کمیته حسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس پرداخته ایم و نتایج تحقیق حاکی از آن است که میزان و اندازه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

همچنین مشخص گردید اگر یک گروه دیگر از موسسه ی حسابرسی به غیر از گروهی که وظیفه ی انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده دارند، مسئول انجام خدمات غیرحسابرسی گردد استقلال حسابرس خدشه دار نمیشود. اگر موسسه ی حسابرسی تمایل دارد علاوه بر ارائه ی خدمات حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی هم انجام دهد، لازم است برای حل این موضوع یک سری نهادها عهده دار نظارت بر این امر گردند که با اخذ این مجوز استقلال حسابرس خدشه دار نمی گردد. در مقاله دیگر به اثر انجام خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر گزارش حسابرس پرداخته (۶)

نتایج بدست آمده را می توان اینگونه تجزیه و تحلیل کرد مؤسسات حسابرسی اولاً با سازمان حسابرسی و با دیگر مؤسسات حسابرسی رقابت شدیدی دارند و این امر باعث شده که حسابرسان در گزارشات خود با احتیاط بیشتری رفتار کنند ثانیاً حسابرسان برای ماندن در صحنه رقابت و جذب این جریان اقتصادی برای مدت طولانی تمایل به از دست دادن مشتریان شان ندارند و سعی می کنند گزارشی ارائه دهند که نه مشتریان شان را از دست بدهند و نه موقعیت شغلی شان زیر سؤال برود. در واقع حسابرسان به جای آنکه سعی و تلاش بیشتری در جهت بهبود کیفیت حسابرسی انجام دهند تلاش می کنند گزارش محافظه کارانه تری ارائه دهند؛

یعنی اینکه حسابرس گزارش غیر مشروط ارائه دهد کاهش می‌یابد. لذا نتایج این پژوهش با نتایج تحقیق دریک کی چان در سال ۲۰۰۴ یکسان می‌باشد. (۶)

باتوجه به تجزیه و تحلیل داده ها، از میان انواع خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان و ارتباط آن‌ها با نتایج گزارشهای ارائه شده توسط حسابرسان، حسابرسی مالیاتی دارای بیشترین ارتباط میباشد؛ به طوری که ارائه ی هرچه بیشتر حسابرسی مالیاتی همراه با صدور هرچه بیشتر گزارش حسابرسی مشروط بوده است. این ارتباط مستقیم را میتوان به صورتی قابل اتکا به درآمد ناشی از ارائه ی این خدمات نسبت داد و ارتباط بیشتر حسابرسی مالیاتی را نیز میتوان با درآمد بیشتر آن نسبت به سایر خدمات برای حسابرسان توجیه نمود. نتایج پژوهش حاضر شواهدی فراهم نمود که پیشنهادات زیر ارائه گردد. گرچه آئین رفتار حرفه‌ای انجام برخی خدمات غیر حسابرسی را در ضمن حسابرسی ممنوع اعلام نموده است اما تعریف دقیقی از نوع خدمات ممنوع شده ارائه نموده است و لازم به نظر میرسد که برای هر طبقه از این گونه خدمات نمونه های پرکاربردی ارائه دهد. همچنین باید دامنه این خدمات را افزایش دهند و یا با قانون های نهایی SEC و ساربینز اکسلی هماهنگ نماید.

با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهاد می‌شود چهارنوع خدمات طرح توجیهی افزایش سرمایه، حسابرسی عملکرد، حسابرسی مالیاتی و بررسی اجمالی را از جزو خدماتی محسوب نماید که ارائه همزمان آن با حسابرسی صورتهای مالی ممنوع باشد. خصوصاً در مورد حسابرسی مالیاتی (۶)

## نتیجه گیری

با بررسی مبانی تئوری و ادبیات موضوع نظرات جدیدی مطرح می‌گردد در واقع انجام خدمات غیرحسابرسی درک حسابرسان از مشتریان و توانایی آن‌ها برای شناسایی مسائل را بهبود می‌بخشد بدون آنکه استقلال حسابرسان آسیب ببیند. مرور ادبیات نشان می‌دهد که افزایش وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان خاص باعث می‌گردد که استقلال حسابرسان به چالش کشیده شود. (simunic,1984) از منظر حرفه‌ای انجام خدمات غیر حسابرسی خدماتی را بهبود می‌بخشد که موجب درک حسابرسان از مشتریان و شناسایی قدرت انجام تقلبات در صورتهای مالی می‌باشد؛ یعنی باید با افزایش خدمات فوق بدون آسیب رساندن به کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان ارائه خدمات غیر حسابرسی را پیشنهاد می‌کند. (استقلال حسابرسان، ۱۹۹۹- Arru~nada) از منظر دیگر محدودیت‌های اقتصادی به معنای وابستگی رو به رشد ناشی از بیش از درصد بالای خدمات غیرحسابرسی می‌گردد؛ که موجب افزایش فشار بر حسابرسان و جلوگیری از ابراز حقایق می‌گردد. با جمع‌بندی نظرات فوق در یک روش عادلانه و عینی حسابرسان به علت ترس از دست دادن درآمد بیشتر موجب می‌گردد که استقلال حسابرسان در معرض خطر قرار گیرد. (simunic,1984) فرانکل و همک) موافقان انجام خدمات غیر حسابرسی پیشنهاد می‌دهند که اگر درصد هزینه‌های خدمات غیر حسابرسی بیش از حد بالا باشد، حسابرس‌ها احتمالاً به مشتریان در مورد از دست دادن درآمد متمرکز، موجب می‌شود که استقلال حسابرسان به این ترتیب، از دست برود. درحالی‌که مخالفان ادعا می‌کنند که تقاضا برای خدمات غیر حسابرسی به‌طور طبیعی افزایش می‌یابد.

ازاین‌رو، استقلال حسابرسان افزوده می‌شود. در واقع، خدمات غیر حسابرسی، درک حسابرسان از مشتریان و توانایی آن‌ها برای شناسایی مسائل را بهبود می‌بخشد که بدین ترتیب کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد بدون اینکه استقلال حسابرسان آسیبی ببیند. در واقع افزایش خدمات غیر حسابرسی است که باعث افزایش وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان خاص می‌گردد، درعین‌حال موجب به چالش کشیدن استقلال حسابرسان می‌گردد (Simunic,1984). به‌طور کلی اینکه هرگونه ابهام و اقدام در انجام خدمات غیر حسابرسی منجر به اثرات کاهش کیفیت حسابرسی شود در وجه اول ایجاب می‌کند مؤسسات حسابرسی از آن پرهیز کنند و به سمت پیشگیری از هرگونه تداخل حرفه‌ای و عارضه احتمالی آن شود. ثانیاً مؤسسات حسابرسی حرفه‌ای باید نظارت کامل را در جهت رفع این اقدامات انجام دهند.

## منابع

۱. جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۸۲) آیین رفتار حرفه‌ای. جامعه حسابداران رسمی ایران، صص ۱۲-۱۱
۲. کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۷۸) اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: آیین رفتار حرفه‌ای. سازمان حسابرسی (لازم الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)
۳. مهربانی، حسین (۱۳۸۴) «بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی براستقلال حسابرس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران
۴. میگز و دیگران (۱۳۷۵) «اصول حسابرسی» ترجمه عباس ارباب سلیمانی؛ محمد نفری، تهران: سازمان حسابرسی، چاپ چهارم

۵. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی - سال دهم - شماره ۳۶ - زمستان ۱۳۹۱ ص ۷۰-۷۱  
۶. اثر خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی، بر نوع گزارش حسابرس (فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال اول / ۱۳۹۱ شماره دوم / تابستان)

7. Banham, Russ (2003). Period of adjustment. *Journal of Accountancy* (February), 43-48.
8. Bartlett, R.W. (1993), "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2), pp.52-67.
9. Gaa, James (1992). The auditor's role: The philosophy and psychology of independence and objectivity. School of Business, University of Kansas, Lawrence, KS.
10. ISB (2001). Staff Report: A Conceptual Framework for Auditor Independence, Independence standards Board.
11. John M. Thornton (2002). The effect of nonaudit services on auditor independence: evidence from the
12. Kinney, W (1999). Auditor independence: A burdensome constraint or core value? SEC S independence hearing. Proceedings, AAA Annual Meeting
13. Lowe, D.J. and Pany, K. (1995), CPA Performance of Consulting Engagements with Audit Clients: Effects on Financial Statement Users Perceptions and Decisions, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 14(2).
14. Lee, Hoseoup (2003). Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence.
15. Vivian, Li. and David, Hay. And Robert, Knechel. (2003). Non-audit services and auditor independence:
16. Vinci Guerra, Barbara, Marie (2001). Auditor independence: an examination of the effect of self-interest threats and organization safeguards on auditor judgment. UMI proquest digital dissertation. Degree: PHD, school: Drexel university New Zealand Evidence, Department of Accounting and Finance, University of Auckland.
17. www.pobauditpanel.org: Appendix D-prior considerations of non-audit services, pp:203-204.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی