

بررسی
تأثیر خدمات غیر حسابرسی
بر استقلال و شناخت حسابرسی در مورد
شرکت صاحبکار
از دیدگاه

سرمایه‌گذاران

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

- ◆ حمیدرضا وکیلی فرد
- ◆ سعید جبارزاده کنگرلویی
- ◆ کاظم جاویدی
- ◆ اکبر پوررضا سلطان احمدی

موضوعی که در حال حاضر در حوزه حسابرسی مورد بحث و جدل است، مربوط است به ارائه خدمات غیر حسابرسی به وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود که این موضوع مجامع حرفه‌ای را با این مشکل مواجه ساخته است که آیا خدمات غیر حسابرسی که مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود ارائه می‌کنند به استقلال حسابرسی آسیب می‌زند یا خیر؟ چرا که ارائه این گونه خدمات نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسه‌های حسابرسی و صاحبکارانشان ایجاد می‌کند.

وظیفه حسابرسی مستقل اعتباردهی به صورت‌های مالی و اظهار نظر در مورد کلیت آنهاست. برای آنکه نقش اعتباردهی حسابرسان بتواند اعتبار صورت‌های مالی را افزایش دهد لازم است که استفاده‌کنندگان این صورت‌ها، حسابرسان را اشخاصی درستکار و بی‌طرف بشناسند. دومین استاندارد در بخش استانداردهای عمومی حسابرسی بر آن است که حسابرسی یا حسابرسان باید استقلال رأی خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند. این استاندارد ایجاب می‌کند که حسابرسان همواره استقلال رأی و نظر خود را حفظ کنند و از اعمال و ارتباط‌هایی که موجب از بین رفتن بی‌طرفیشان می‌شود بپرهیزند. به عبارتی حسابرسان مستقل نباید اجازه دهند هرگونه پیشداوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بیطرفیشان را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند (ارباب سلیمانی، نفری، ۱۳۸۴).

خدمات غیر حسابرسی که توسط حسابرسان به صاحبکاران خود ارائه می‌شود گوناگون است. لذا در پژوهش موضوع این مقاله، علاوه بر ۶ مورد خدمات غیر حسابرسی که با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران نباید همزمان با حسابرسی انجام پذیرد، خدمات غیر حسابرسی دیگری که ممکن است بر استقلال حسابرسی تأثیرگذار باشد شناسایی شد، که این خدمات غیر حسابرسی عبارتند از: الف) خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی برای صاحبکار)، ب) خدمات کمک و راهنمایی در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی (پ) خدمات مشاوره مالیاتی، ت) خدمات مشاوره بیمه، ث) خدمات تجزیه و تحلیل محصول و بازاریابی (ج) خدمات آموزشی در زمینه حسابداری، چ) خدمات اظهار نظر درباره آورده غیر نقدی سهامداران، ح) خدمات ارزیابی سهام، خ) خدمات مشاوره حقوقی، د) خدمات کمک به ادغام و تحصیل. توانایی حسابرسی برای حفظ استقلال با آنکه حق الزحمه‌ای برای این خدمات دریافت می‌کند از سوی مجامع حرفه‌ای مورد تردید قرار گرفته است. به نظر می‌رسد اگر حسابرسی حق الزحمه مالی بیشتری دریافت کند صاحبکار می‌تواند به‌طور بالقوه نفوذ بیشتری بر او اعمال کند، علاوه بر آن حسابرسی هنگامی که خدمات غیر حسابرسی انجام می‌دهد انتظار می‌رود به عنوان حامی و طرفدار صاحبکار عمل کند و این نکته با وظیفه حسابرسی در زمینه طرفداری و حمایت از عموم در تضاد است؛ به عبارت دیگر منافع مالی بیشتر ممکن است به لحاظ نفوذ صاحبکار بر استقلال و بی‌طرفی وی تأثیر داشته باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۳).

با توجه به مطالب پیشگفته تحقیق موضوع این مقاله به بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی متنوع بر استقلال حسابرسی و شناخت حسابرسی می‌پردازد تا شاید توجه مراجع حرفه‌ای را به افزایش محدودیتها و ممنوعیت‌های ارائه خدمات غیر حسابرسی جلب نماید.

ادبیات تحقیق

ارائه خدمات غیر حسابرسی متنوع توسط حسابرسان مستقل به صاحبکاران خود افزایش یافت. این مسئله به آنجا انجامید که کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در نشریه **سلسله مطالب حسابداری** (ASR 250, 1988)، شرکت‌های سهامی عام را ملزم کند تا در گزارشی همراه صورت‌های مالی حق الزحمه پرداخت شده برای خدمات غیر حسابرسی را به صورت درصدی از حق الزحمه حسابرسی افشا کنند و اگر حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی بیشتر از ۳ درصد کل حق الزحمه پرداخت شده به حسابرسی باشد خدمات باید به طور جداگانه‌ای فهرست شود. همچنین باید افشا شود که خدمات غیر حسابرسی مورد تأیید کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره بوده است (این اصل در فوریه ۱۹۸۲ لغو شد). در اوایل سال ۱۹۹۷ افزایش چشمگیر

دامنه خدمات غیر حسابرسی ارائه شده به وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود تا سال ۱۳۸۲ در حال توسعه بوده است تا اینکه آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران که در اواخر سال ۱۳۸۲ لازم‌الاجرا شد بیان کرد که در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل عهده‌دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای: الف) اصلاح حساب، ب) تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، پ) خدمات مشاوره‌ای، ت) طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، ث) حسابرسی داخلی، ج) تنظیم صورت‌های مالی، باشد نمی‌تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده بگیرد. اوایل سال ۱۹۶۰ در کشورهای دیگر نگرانی محققان درباره

ارائه خدمات غیرحسابرسی از سوی حسابرسان به صاحبکاران خود و افزایش حق الزحمه‌های دریافت شده از طرف حسابرسان مستقل باعث شد کمیسیون بورس و اوراق بهادار دوباره موضوع استقلال حسابرس را مورد توجه و بررسی قرار دهد و به همین خاطر در سال ۱۹۹۷، کمیسیون بورس و اوراق بهادار با همکاری انجمن حسابداران رسمی آمریکا به منظور تدوین استانداردهای استقلال حسابرسان شرکتهای سهامی عام، اقدام به تاسیس نهادی تحت عنوان هیئت استانداردهای استقلال کردند. دغدغه کمیسیون بورس و اوراق بهادار این موضوع بود که گسترش خدمات غیرحسابرسی ممکن است عامل استقلال را به مخاطره بیندازد. این هیئت، یک نهاد بخش خصوصی متشکل از هشت عضو - چهار حسابدار رسمی و چهار عضو عمومی می‌باشد که رئیس هیئت از بین چهار عضو عمومی انتخاب می‌شود. سه وظیفه اصلی هیئت عبارتند از:

۱- تدوین یک چارچوب نظری برای ارزیابی استقلال حسابداران رسمی،

۲- شناسایی مسائل استقلال به‌وسیله کمیته مباحث استقلال،

۳- انتشار استانداردها و قواعدی که مؤسسه‌های حسابرسی را از پذیرش قراردادهایی که ممکن است بر کیفیت و استقلال حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام آنها تأثیر بگذارد بر حذر دارد.

در ژوئن سال ۲۰۰۰، کمیسیون بورس و اوراق بهادار محدودیت‌های گسترده‌ای درباره خدمات غیرحسابرسی ارائه کرد که شامل حذف هر گونه ارائه خدمات طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی و حسابرسی داخلی به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود بود. نظرسنجی همگانی انجمن حسابداران رسمی آمریکا از سرمایه‌گذاران در سال ۲۰۰۰ نشان داد که اکثریت بزرگ سرمایه‌گذاران انفرادی (۹۱ درصد) به حسابرسی سالانه صورت‌های مالی شرکتهایی که در آن شرکتها سرمایه‌گذاری کرده‌اند اطمینان دارند و اکثریت (۷۳ درصد) معتقد بودند که کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره معمولاً در جهت بیشترین منافع سهامداران عمل می‌کنند و در بهترین موقعیتی هستند که مناسبت خدمات غیرحسابرسی را تعیین کنند. آنها همچنین گزارش کردند که ۷۹ درصد اعتقاد داشتند که هر چقدر یک حسابرس درباره شرکت صاحبکار شناخت بیشتری داشته باشد حسابرسی با کیفیت بهتری صورت خواهد گرفت.

در ۲۱ نوامبر ۲۰۰۰ کمیسیون بورس و اوراق بهادار مجموعه جدیدی از مقررات حاکم بر استقلال حسابرسی را منتشر کرد. اگرچه

کمیسیون بورس و اوراق بهادار ممنوعیت طرح شده در مورد ارائه هر گونه خدمات غیرحسابرسی را حذف کرد ولی اندازه (مقدار) و دامنه بعضی خدمات را محدود کرد. برای مثال حداکثر مجاز ارائه خدمات غیرحسابرسی از سوی مؤسسه‌ها برای شرکتهای صاحبکار با داراییهای بیشتر از ۲۰۰ میلیون دلار ۴۰ درصد کل ساعت‌های حسابرسی داخلی تعیین شده بود. ارائه خدمات طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی نیز مجاز شمرده شد. این مقررات جدید همچنین ارائه هر گونه وظایف مدیریتی یا سرپرستی از طرف مؤسسه‌های حسابرسی را ممنوع کرده بود (رضازاده، ۱۳۸۵).

تحقیقات انجام شده در مورد تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس را می‌توان در سه دسته طبقه‌بندی کرد.

الف) تحقیقاتی که گویای تأثیر منفی خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس هستند

برخی از تحقیقات پیشین بیان کرده‌اند که ارائه خدمات غیرحسابرسی تأثیر منفی بر استقلال حسابرس دارد (به عبارتی استقلال حسابرس در اثر ارائه خدمات غیرحسابرسی تضعیف می‌شود).

آنتیل (۱۹۸۴) استقلال حسابرس را به معنی رها بودن حسابرسان از نفوذ و تأثیر مدیریت شرکت بیان کرد. براساس مدل اقتصادی او چون مدیریت حق الزحمه‌های حسابرسی را تنظیم و کنترل می‌کند یک حسابرس که در حداقل رفاه است به خاطر درخواست مدیریت از استقلالش صرف‌نظر خواهد کرد مگر اینکه مکانیسم کنترلی به کار گذاشته شود. مکانیسم‌های کنترلی که ممکن است برای حرفه حسابرسی به کار برده شود می‌تواند شهرت و اعتبار باشد (حسابرس استقلالش را برای حفظ اعتبار و آبرویش حفظ کند).

واینس (۱۹۹۴) براساس تجزیه و تحلیل تجربی‌اش از گزارشهای حسابرسی منتشر شده در فاصله سالهای ۱۹۸۰ و ۱۹۸۹ برای ۷۶ شرکت ثبت شده در بورس اوراق بهادار استرالیا، ادعا کرد حسابرسانی که حق الزحمه‌های خدمات غیرحسابرسی دریافت می‌کنند نسبت به حسابرسانی که چنین حق الزحمه‌هایی را دریافت نمی‌کنند احتمالاً کمتر گزارش خود را مشروط می‌کنند (اظهار نظر مشروط می‌دهند). او دریافت که حسابرسان شرکتهایی با اظهار نظر مقبول (غیر مشروط) در گزارش حسابرسی نسبت به حسابرسان شرکتهایی با اظهار نظر مشروط، حق الزحمه‌های خدمات غیرحسابرسی بیشتری را دریافت کرده‌اند.

گیول (۲۰۰۱) همچنین با استفاده از شرکتهای استرالیایی بیان کرد که ارائه خدمات مشاوره مدیریت (MAS) توسط حسابرسانشان

صورت‌های مالی از استقلال حسابرس را پایینتر آورد. نپ (۱۹۸۵) از استفاده‌کنندگان با تجربه و کارکشته صورت‌های مالی (مدیران و کارمندان ارشد وام) درباره ادراک آنها از توانایی حسابرس برای مقاومت در برابر فشار صاحبکار در اختلاف نظرها، با فرض وجود یا نبود خدمات مشاوره مدیریت تحقیقی را انجام داد. او دریافت کرد که در صورت ارائه چشمگیر خدمات مشاوره مدیریت ارزیابی مشارکت‌کنندگان از احتمال اینکه حسابرس در اثر فشار صاحبکار تسلیم شود و بدهیهای ثبت نشده را نادیده بگیرد افزایش یافته است. شاکلی (۱۹۸۱) در تحقیق تجربیش دریافت که ارائه خدمات مشاوره مدیریت و اندازه کوچکتر مؤسسه حسابرسی، خطر تضعیف استقلال حسابرس را افزایش داده است.

لاو و پنی (۱۹۹۹) تأثیر **برون‌سپاری**^۲ حسابرسی داخلی (واگذاری کار حسابرسی داخلی به حسابرسان مستقل شرکتها) را بر استقلال حسابرس آزمودند و دریافتند که به استقلال حسابرس لطمه وارد نمی‌شود مگر اینکه حسابرسان وظایف مدیریتی برای صاحبکارانشان انجام دهند یا کارمندان یکسانی از مؤسسه حسابرسی، هم حسابرسی داخلی و هم حسابرسی خارجی (مستقل) را انجام دهند. به عبارتی هنگامی که کارمندان یکسانی از مؤسسه حسابرسی، هم حسابرسی داخلی و هم حسابرسی خارجی (مستقل) را انجام دهند، استقلال حسابرس تضعیف می‌شود اما هنگامی که کارمندان متفاوتی از همان مؤسسه حسابرسی هر دو (هم حسابرسی داخلی و هم حسابرسی مستقل) را انجام دهند استقلال حسابرس تضعیف نمی‌شود. آنها همچنین در این بررسی تجربی، اتکاپذیری صورت‌های مالی (یعنی اطمینان از اینکه صورت‌های مالی خالی از اظهارات نادرست عمدی و غیر عمدی هستند) را آزمون کردند و به نتایج مشابهی دست یافتند. آنها پی بردند هنگامی که کار حسابرسی داخلی توسط مؤسسه حسابرسی مستقل شرکت، اما با کارمندان متفاوتی انجام شده باشد احتمال اینکه حسابرس اظهارات نادرست عمدی را کشف کند افزایش می‌یابد.

پنی و ریکر (۱۹۸۴) به‌طور تجربی دریافتند که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی درباره تضعیف استقلال حسابرس هنگامی که حسابرسان خدمات مشاوره را به صاحبکارانشان ارائه می‌دهند بسیار نگران هستند اما هنگامی که یک بخش متفاوت و مجزایی از مؤسسه‌های **حسابدار رسمی** (CPA) خدمات مشاوره را انجام دهد، این نگرانی کاهش پیدا می‌کند. اسوینگر (۲۰۰۱) به‌طور تجربی دریافت که ادراک تحلیلگران مالی از استقلال حسابرس بالاتر خواهد



برای آنکه

نقش اعتباردهی حسابرسان

بتواند اعتبار صورت‌های مالی را

افزایش دهد

لازم است که

استفاده‌کنندگان این صورت‌ها

حسابرسان را

اشخاصی درستکار و بی‌طرف بشناسند

بر محتوی اطلاعاتی سود تاثیر می‌گذارد. وی شواهدی تجربی به‌دست آورد که برای شرکتهایی که توسط حسابرسانشان به آنها خدمات مشاوره مدیریت ارائه شده قدرت تشریحی سود در پیش‌بینی بازده‌های آینده کمتر است. فرانکل و همکارانش (۲۰۰۱) به‌طور تجربی دریافتند که سطوح معوقه‌های اختیاری برای شرکتهایی که حسابرسانشان خدمات غیرحسابرسی ارائه کرده‌اند نسبت به شرکتهایی که حسابرسانشان این چنین خدماتی را ارائه نکرده‌اند بالاتر است. سطوح بالای معوقه‌ها امکان بیشتری را برای مدیریت سود فراهم می‌کند.

در بررسی انجام شده توسط لاو و جنکینس (۱۹۹۹) در مورد رفتار حسابرسان، ۶۳ درصد پاسخ دهندگان بیان کردند هنگامی که حسابرس به خاطر یک اختلاف نظر حسابداری، از طرف صاحبکار تحت فشار قرار می‌گیرد، امکان از دست دادن صاحبکار عامل مهمی است و باید مورد بررسی قرار گیرد. همچنین با وجود اینکه ۵۹ درصد از مشارکت‌کنندگان در بررسی بیان کردند که مسؤلیت اصلی حسابرس محافظت منافع سرمایه‌گذاران و بستانکاران است، نزدیک یک سوم از مشارکت‌کنندگان بیان کردند که مسؤلیت اولیه حسابرس در یک حسابرسی عمل کردن به طرفداری و حمایت از صاحبکار است.

تحقیقات همچنین نشان می‌دهد که ارائه خدمات غیرحسابرسی و همچنین خطر از دست دادن صاحبکار می‌تواند ادراک استفاده‌کنندگان

بود زمانی که حسابرسی داخلی به وسیله کارمندان خود صاحب کار یا مؤسسه حسابرسی متفاوتی انجام شده باشد، نسبت به زمانی که توسط حسابرس مستقل شرکت انجام شده باشد.

ب) تحقیقاتی که بیانگر بی تاثیر بودن خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس هستند

گلزین و میلیپر (۱۹۸۵) به طور تجربی تاثیر مقررات جدید افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی را بر روی سهامداران بررسی کردند. آنها بیان کردند که سهامداران عملاً نگرانشان را درباره خدمات غیر حسابرسی در هنگام رأی گیری به منظور دوباره انتخاب کردن حسابرس حاضر اظهار می کنند. ما بین سالهای ۱۹۷۶ الی ۱۹۷۹ برای زیرمجموعه ای از شرکتهایی که باید حق الزحمه حسابرس به وسیله سهامدارانشان تعیین شود، اختلافی در درصدهای انتخاب سهامداران پیدا نشد و از لحاظ آماری ارتباط معنی داری میان ارزیابیهای انتخاب سهامداران و مبلغ حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی دیده نشد و پی بردند که ارائه خدمات غیر حسابرسی تاثیر بر ارزیابی سهامداران ندارد. کنی (۱۹۹۹) تحقیقات تجربی ۲۰ سال را بررسی کرده و تقریباً مدارک و شواهدی درباره تضعیف استقلال به لحاظ ارائه خدمات غیر حسابرسی مشاهده نکرد. والمن (۱۹۹۷) همچنین بیان کرد که ارائه خدمات غیر حسابرسی استقلال ظاهری حسابرس را تضعیف نمی کند. پالمورز (۱۹۹۹) دریافت که کمتر از یک درصد دادخواهیهای حسابرسی مربوط به خدمات غیر حسابرسی بوده است.

ریکرز و پنی (۱۹۸۸) نتایج بررسی خود از تحلیلگران مالی و اعطاکنندگان وام را به این صورت بیان کردند که خدمات غیر حسابرسی استقلال حسابرس را تضعیف نمی کند. آنها اطلاعات مالی درباره شرکتهای فروشگاههای بزرگ را به دو گروه شرکت کننده دادند و سطوح خدمات غیر حسابرسی (طراحی کنترلهای داخلی) را به صورت صفر درصد، ۲۵ درصد، ۶۰ درصد، ۹۰ درصد حق الزحمه حسابرسی دستکاری کردند. همچنین به هر دو گروه درباره دور بودن صورتهای مالی از تقلب و اشتباهات دفتری و تبعیت آنها از اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP) اطمینان داده شد و استقلال حسابرس به عنوان توانایی حسابرس تا با صداقت و عینیت (واقع بینی و عدم جانبداری) عمل کند، تعریف شد. آنها از لحاظ آماری اختلاف معنی داری میان دستکاریهای سطوح خدمات غیر حسابرسی پیدا نکردند.

جنکینس (۲۰۰۱) از ۲۰۰ حسابدار حرفه ای و ۱۰۱ سرمایه گذار خواست تا ادراکشان را از استقلال حسابرس، صداقت و عینیت

(بی طرفی) حسابرس برای دو سناریو که در یکی حسابرس خدمات غیر حسابرسی ارائه نمی دهد و یا مقدار جزئی ارائه می دهد (۳ درصد کل درآمد حاصل از صاحبکار)، و دومی مقدار با اهمیتی خدمات غیر حسابرسی (۴۰ درصد کل درآمد حاصل از صاحبکار) را ارائه می دهد، بیان کنند؛ همچنین او نوع خدمات غیر حسابرسی را تغییر داد (خدمات حسابرسی داخلی، خدمات بیمه ای، خدمات آموزش نرم افزاری و حقوقی). اگرچه او دریافت که ادراک سرمایه گذاران از استقلال حسابرس و تصمیم گیری در مورد اینکه آیا سرمایه گذاری کنند یا نه تحت تاثیر هیچ یک از سطوح ارائه خدمات غیر حسابرسی قرار نمی گیرد، سرمایه گذاران سطح ۴۰ درصد را در تصمیم گیریهای سرمایه گذاریشان با اهمیت در نظر گرفتند.

ج) تحقیقاتی که بیانگر تاثیر مثبت خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس هستند

گلدمن و بارلو (۱۹۷۴) به طور تئوریک فرض کردند که خدمات غیر مستمر ارائه شده به وسیله حسابرسان، استقلال حسابرس را بهبود می بخشد. آنها استدلال کردند که جایگزین کردن حسابرسی که خدمات مشاوره مدیریت ارائه می کند، (تعویض حسابرس شرکت) آسان نیست و در نتیجه او قدرت بیشتری دارد تا در مقابل میل و سلیقه صاحبکار مقاومت کند. دی انجلو (۱۹۸۱) فرض کرد که حسابرسیهای تکراری و ارائه خدمات غیر حسابرسی کیفیت حسابرسی را افزایش می دهد. او دریافت که ارائه خدمات غیر حسابرسی استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را تضعیف نمی کند. لاو و پنی (۱۹۹۹) دریافتند که برون سپاری کار حسابرسی داخلی از میان مؤسسه های حسابرسی مستقل، به شرط اینکه کار حسابرسی داخلی به وسیله کارمندان متفاوتی از مؤسسه حسابرسی انجام شده باشد، اطمینان اعطاکنندگان وام از استقلال حسابرس و ارزیابی موافقت وام را افزایش می دهد.

جنکینس (۲۰۰۱) دریافت که بعضی تصمیم گیرندگان (حسابداران حرفه ای و با تجربه)، ادراکشان را از استقلال حسابرس در صورت وجود ارائه خدمات غیر حسابرسی افزایش می دهند.

به طور خلاصه تحقیقات پیشین نتیجه گیریهای واضحی در مورد تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس فراهم نکرده اند. بعضی تحقیقات نظری این تصور را که ارائه خدمات غیر حسابرسی استقلال حسابرس را بهبود می بخشد تایید کرده اند (گلدمن و بارلو ۱۹۷۴، دی انجلو ۱۹۸۱)، در حالیکه تحقیقات نظری دیگری بیان می کنند که استقلال حسابرس را تضعیف می کند (انتیل ۱۹۸۴).

تحقیقات بیان می‌کنند که به علت وجود سطوح بالای معوقه‌های اختیاری (فرانکل و همکارانش ۲۰۰۱)، پایین آوردن محتوی اطلاعاتی سود (گیول ۲۰۰۱) و کاهش اظهار نظرهای مشروط در گزارش‌های حسابرسی (واینس ۱۹۹۴) در صورت وجود خدمات غیرحسابرسی با اهمیت، ارائه خدمات غیرحسابرسی استقلال حسابرس را تضعیف می‌کند، و حال آنکه یافته‌های دیگری شرح می‌دهند که خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیری ندارد (گلزین و میلیار ۱۹۸۵).

تحقیق تجربی دیگری که درباره تضعیف استقلال واقعی انجام شده، نشان‌دهنده طرفداری و جانب‌داری بیشتر در تصمیم‌گیری حسابرس در هنگامی که خدمات غیرحسابرسی ارائه شده، می‌باشد (بیلر و هانتون ۲۰۰۰).

شواهد و مدارک تجربی جمع‌آوری شده توسط شاکلی (۱۹۸۱)، نپ (۱۹۸۵)، اسوینگر (۲۰۰۱) بر تأثیر منفی خدمات غیرحسابرسی بر ادراک استقلال و عنینت (بیطرفی و واقع‌بینی) حسابرس اشاره دارد در حالیکه سایر مدارک و شواهد تجربی به نتایج متفاوتی دست یافته‌اند (لاو و پنی ۱۹۹۹، جنکینس ۲۰۰۱).

فرضیه‌های تحقیق

تحقیق موضوع این مقاله شامل دو فرضیه به شرح زیر می‌باشد:
فرضیه ۱: از دیدگاه سرمایه‌گذاران ارائه خدمات غیرحسابرسی^۳ به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود باعث کاهش میزان استقلال حسابرس می‌شود.

به عبارت دیگر در فرضیه یک فرض شده است که ارتباط منفی میان ارائه خدمات غیرحسابرسی و ادراک سرمایه‌گذاران از استقلال حسابرس وجود دارد.

فرضیه ۲: از دیدگاه سرمایه‌گذاران، ارائه خدمات غیرحسابرسی به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود باعث افزایش میزان شناخت حسابرس درباره شرکت صاحبکار می‌شود.

به عبارت دیگر در فرضیه دوم فرض شده است که ارتباط مثبتی مابین ارائه خدمات غیرحسابرسی و شناخت حسابرس درباره صاحبکار وجود دارد.

روش اجرای تحقیق

روش بکار رفته در تحقیق از نوع توصیفی - پیمایشی است. اطلاعات لازم جهت آزمون فرضیه‌ها بر اساس پرسشنامه و نظرخواهی از

اعضای نمونه (سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار و تحلیلگران مالی) جمع‌آوری شده است. با توجه به اینکه پژوهش، تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس و شناخت حسابرس درباره شرکت صاحبکار را از دیدگاه سرمایه‌گذاران در سهام شرکتها مورد بررسی قرار می‌دهد، لذا جامعه تحقیق شامل تمامی سرمایه‌گذاران انفرادی (سهامداران جزء) در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. با توجه به اینکه احتمال می‌رفت عموم سرمایه‌گذاران با مسائل استقلال حسابرس آشنایی کافی نداشته باشند لذا برای افزایش اعتبار نتایج این تحقیق، تحلیلگران مالی (کارشناسان مالی) نیز در جامعه آماری این تحقیق گنجانده شده‌اند. در تحقیق برای استخراج نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است.

حجم نمونه شامل بررسی تعداد ۹۶ نفر از سهامداران انفرادی در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و تحلیلگران مالی است که برای اطمینان از بازگشت پرسشنامه تعداد ۱۲۵ پرسشنامه مدنظر قرار گرفته شد و در نهایت ۹۶ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

از آنجا که سوالهای پرسشنامه بر مبنای مقیاس طیف لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) مطرح شده‌اند و با توجه به اینکه در این مقیاس اندازه‌گیری پاسخها به صورت کیفی است لذا برای تبدیل آنها به پاسخهای کمی، برای هر کدام از گزینه‌های فوق به ترتیب اعداد ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ اختصاص داده شد و ضریب مقدراری اهمیت مذکور در ضریبهای مقدار فراوانی ضرب می‌شود تا نتایج به‌دست آمده برای کارهای آماری مورد استفاده قرار گیرد. در تحقیق برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون پارامتریک مقایسه میانگین^۴ و آزمون ناپارامتریک خی-دو^۵ استفاده شده است.

همچنین از آزمون مقایسه میانگین رتبه فریدمن^۶ برای رتبه‌بندی عوامل مختلف مربوط به هر فرضیه استفاده شده است (آذر، مومنی، ۱۳۸۵-۵۳).

تجزیه و تحلیل داده‌ها

فرضیه اول این تحقیق چنین است: از دیدگاه سرمایه‌گذاران، ارائه خدمات غیرحسابرسی به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود باعث کاهش میزان استقلال حسابرس می‌شود.

فرضیه اول تحقیق با استفاده از آزمون پارامتریک مقایسه میانگین T و آزمون ناپارامتریک خی-دو آزمون شد.

می‌دهد استقلالش تضعیف می‌شود. به عبارتی ارتباط معکوسی میان ارائه خدمات غیرحسابرسی و استقلال حسابرس وجود دارد.

فرضیه دوم تحقیق چنین است: از دیدگاه سرمایه‌گذاران، ارائه خدمات غیرحسابرسی به وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود باعث افزایش میزان شناخت حسابرس درباره شرکت صاحبکار می‌شود.

فرضیه دوم تحقیق، همچنین از طریق آزمون پارامتریک مقایسه میانگین t و آزمون ناپارامتریک خی-دو مورد آزمون قرار گرفت.

با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون t، به دلیل اینکه مقدار t بدست آمده از طریق آزمون، بزرگتر از مقدار جدول است (در ناحیه رد H0 قرار دارد) در نتیجه فرضیه صفر رد و فرضیه دوم تحقیق پذیرفته می‌شود (شکل-۳).

گزینه‌ها	مشاهده شده	مورد انتظار	پایه‌مانده
متوسط	۱۲	۳۱	-۱۹
زیاد	۷۷	۳۱	۴۶
خیلی زیاد	۴	۳۱	-۲۷
کل	۹۳	-	-

مقدار خی-دو	۱۰۳/۴
درجه آزادی	۲
سطح معنی‌داری	۰/۰۰۰

شکل ۳

فرضیه دوم تحقیق با استفاده از آزمون خی-دو نیز آزمون شد و نتیجه مشابهی بدست آمد. به عبارت دیگر به دلیل اینکه سطح معنی‌داری محاسبه شده طبق آزمون از ۰/۰۵ کمتر است، فرضیه صفر رد و فرضیه دوم این تحقیق تایید شده است (شکل-۴).

گزینه‌ها	مشاهده شده	مورد انتظار	پایه‌مانده
متوسط	۱۲	۳۱	-۱۹
زیاد	۷۷	۳۱	۴۶
خیلی زیاد	۴	۳۱	-۲۷
کل	۹۳	-	-

مقدار خی-دو	۱۰۳/۴
درجه آزادی	۲
سطح معنی‌داری	۰/۰۰۰

شکل ۴

با توجه به نتایج حاصل از آزمون بدلیل اینکه مقدار t محاسبه شده بزرگتر از مقدار بحرانی است (در ناحیه رد H0 قرار می‌گیرد) در نتیجه فرضیه صفر رد و فرضیه اول این تحقیق تایید می‌شود (شکل-۱).

نتایج آزمون t برای فرضیه اول One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
HYPO1	96	3.7361	.27163	.02772

One-Sample test

	Test value = 2.5					
	t	df	Sig (2-tailed)	Mean Difference	95% confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
HYPO1	44.588	95	.000	1.2361	1.1811	1.2911

شکل ۱

فرضیه اول تحقیق از طریق آزمون خی-دو نیز آزمون شده و نتیجه مشابهی بدست آمده است. به عبارت دیگر به دلیل اینکه سطح معنی‌داری محاسبه شده طبق آزمون از ۰/۰۵ کمتر است، فرضیه صفر رد و فرضیه اول این تحقیق تایید شده است (شکل-۲).

نتایج آزمون t برای فرضیه دوم One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
HYPO2	96	3.6936	.22701	.02317

One-Sample test

	Test value = 2.5					
	t	df	Sig (2-tailed)	Mean Difference	95% confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
HYPO2	51.515	95	.000	1.1936	1.1476	1.2396

شکل ۲

در نتیجه از دیدگاه سرمایه‌گذاران، استقلال حسابرس به لحاظ ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران خود تضعیف می‌شود. به عبارت دیگر از نظر سرمایه‌گذاران هنگامی که حسابرس مستقل یک شرکت علاوه بر حسابرسی صورت‌های مالی، به صاحبکار خود خدمات غیرحسابرسی ارائه

آزمون فریدمن که برابر با $415/4$ با سطح معنی داری $P=0/000$ بدست آمده است، تفاوت عوامل فوق معنی دار است زیرا مقدار خطا از ۵ درصد کمتر است (شکل-۵).

رتبه بندی متغیرهای فرضیه ۱ با استفاده از آزمون فریدمن

رتبه	متغیرها	میانگین
۸/۵۷	خدمات مرتبط با ارزیابی سهام سایر شرکتها به منظور سرمایه گذاری	
۸/۴۵	EPS خدمات مرتبط با شیوه های افزایش	
۸/۳۴	خدمات تجزیه و تحلیل طرح های ادغام و تحصیل	
۸/۲۰	خدمات مشاوره بیمه	
۷/۹۲	خدمات مشاوره حقوقی	
۷/۵۶	خدمات مشاوره مالیاتی	
۶/۶۰	خدمات آموزشی در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی	
۵/۶۳	خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی)	
۵/۳۴	خدمات تجزیه و تحلیل محصول و بازاریابی	
۵/۰۵	خدمات مرتبط با قیمتگذاری سهام شرکت به منظور پذیره نویسی و فروش	
۴/۸۸	خدمات اظهار نظر درباره آورده غیر نقدی سهامداران	
۱/۴۵	خدمات کمک و راهنمایی در تهیه و تنظیم صورتهای مالی	

۹۶	تعداد
۴۱۵/۴	مقدار خی-دو
۱۱	درجه آزادی
۰/۰۰۰	سطح معنی داری

شکل ۵

مطابق آزمون فریدمن انجام شده برای فرضیه شماره دو ملاحظه شد که به ترتیب خدمات مرتبط با قیمتگذاری سهام شرکت به منظور پذیره نویسی و فروش، خدمات مرتبط با تجزیه و تحلیل طرح های ادغام و تحصیل، خدمات مرتبط با شیوه های افزایش سود هر سهم، خدمات تجزیه و تحلیل محصول و بازاریابی، خدمات مشاوره بیمه، خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی)، خدمات مشاوره حقوقی، مشاوره مالیاتی، خدمات مرتبط با ارزیابی سهام سایر شرکتها به منظور سرمایه گذاری، خدمات کمک و راهنمایی در تهیه و تنظیم صورتهای مالی، خدمات آموزشی در زمینه حسابداری و

در نتیجه از دیدگاه سرمایه گذاران، ارائه خدمات غیرحسابرسی به وسیله مؤسسه های حسابرسی به صاحبکاران خود باعث افزایش میزان شناخت حسابرس درباره شرکت صاحبکار می شود. به عبارتی ارتباط مثبتی مابین ارائه خدمات غیرحسابرسی و شناخت حسابرس درباره شرکت صاحبکار وجود دارد.

با توجه به اینکه خدمات غیرحسابرسی که ممکن است توسط حسابرسان مستقل به صاحبکاران ارائه شود متنوع است به همین دلیل برای مشخص کردن میزان تاثیر هر یک از این خدمات از آزمون فریدمن برای رتبه بندی این خدمات استفاده شد.

مطابق آزمون فریدمن که برای فرضیه شماره یک انجام شد، ملاحظه گردید که به ترتیب خدمات مرتبط با ارزیابی سهام سایر شرکتها به منظور سرمایه گذاری، خدمات مرتبط با شیوه های افزایش سود هر سهم (EPS)، تجزیه و تحلیل طرح های ادغام و تحصیل، خدمات مشاوره بیمه، مشاوره حقوقی، مشاوره مالیاتی، خدمات آموزشی در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی، خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی)، خدمات تجزیه و تحلیل محصول و بازاریابی، خدمات مرتبط با قیمتگذاری سهام شرکت به منظور پذیره نویسی و فروش، خدمات اظهار نظر درباره آورده غیر نقدی سهامداران، خدمات کمک و راهنمایی در تهیه و تنظیم صورتهای مالی دارای تاثیر منفی بر استقلال حسابرس است که طبق معیار

حسابرسان مستقل

نباید اجازه دهند

هرگونه پیشداوری

جانبداری

تضاد منافع یا نفوذ دیگران

بیطرفیشان را

در ارائه خدمات حرفه ای

مخدوش کند



گزارشگری مالی، خدمات اظهار نظر درباره آورده غیر نقدی سهامداران بیشترین اثر را در افزایش شناخت حسابرس دارند که تفاوت اثر عوامل فوق طبق معیار آزمون فریدمن که برابر $484/6$ با سطح معنی داری $P=0/000$ بدست آمده است معنی دار است، زیرا مقدار خطا از 5% کمتر است (شکل-۶).

رتبه بندی متغیرهای فرضیه ۲ با استفاده از آزمون فریدمن

متغیرها	میانگین رتبه
خدمات مرتبط با قیمتگذاری سهام شرکت به منظور پذیره نویسی و فروش	۹/۹۰
خدمات مرتبط با تجزیه و تحلیل طرحهای ادغام و تحصیل	۹/۴۸
شرکت EPS خدمات مرتبط با شیوههای افزایش	۹/۰۷
خدمات تجزیه و تحلیل محصول و بازاریابی	۸/۳۱
خدمات مشاوره بیمه	۷/۴۶
خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی)	۶/۴۰
خدمات مشاوره حقوقی	۵/۶۰
خدمات مشاوره مالیاتی	۵/۱۱
خدمات مرتبط با ارزیابی سهام سایر شرکتها به منظور سرمایه گذاری	۵/۰۷
خدمات کمک و راهنمایی در تهیه و تنظیم صورتهای مالی	۴/۵۷
خدمات آموزشی در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی	۴/۰۲
خدمات اظهار نظر درباره آورده غیر نقدی سهامداران	۲/۹۹

کار خود ارائه می دهد وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار افزایش یافته و به تبع آن نفوذ صاحبکار بیشتر شده و موجب تخریب و تضعیف استقلال حسابرس می شود (یعنی ارائه خدمات غیر حسابرسی تأثیر منفی بر استقلال حسابرس دارد). از سوی دیگر از دیدگاه سرمایه گذاران، هنگامی که حسابرس مستقل یک شرکت علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، به صاحبکار خود خدمات غیر حسابرسی نیز ارائه می کند شناخت حسابرس از شرکت صاحبکار افزایش می یابد و در نتیجه به احتمال بیشتری می تواند اشتباهات موجود در سیستمها و خروجیهای شرکت صاحبکار را کشف کند.

با توجه به نتایج به دست آمده از فرضیه اول پژوهش که ارائه خدمات غیر حسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی به وسیله حسابرس مستقل باعث کاهش میزان استقلال حسابرس می شود، به نظر می رسد محدودیتها یا ممنوعیتها وضع شده در خصوص ارائه همزمان برخی خدمات غیر حسابرسی با حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل، موجب افزایش استقلال حسابرس شود. همچنین با توجه به نتایج به دست آمده از فرضیه دوم این پژوهش که ارائه خدمات غیر حسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرس مستقل باعث افزایش میزان شناخت حسابرس درباره شرکت صاحبکار می شود، پیشنهاد می شود تا حدی که ارائه خدمات غیر حسابرسی به استقلال حسابرس لطمه وارد نمی کند، در ارائه اینگونه خدمات به دلیل افزایش میزان شناخت حسابرس محدودیتی وجود نداشته باشد.

پانوشتها

۱- این ۶ مورد عبارتند از: الف) خدمات تخصصی مربوط به اصلاح حساب، ب) خدمات تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، پ) خدمات مشاوره مدیریت، ت) خدمات طراحی سیستمهای اطلاعاتی، ث) خدمات حسابرسی داخلی و ج) تنظیم صورتهای مالی

2- Outsourcing

۳- در تحقیق انجام شده، خدمات غیر حسابرسی شامل خدمات تخصصی مربوط به اصلاح حساب، خدمات تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، خدمات مشاوره مدیریت، خدمات طراحی سیستمهای اطلاعاتی، خدمات حسابرسی داخلی و تنظیم صورتهای مالی است.

4- T- Test

5- Chi- Square Test

6- Friedman Test

تعداد	۹۶
مقدار خی-دو	$484/6$
درجه آزادی	۱۱
سطح معنی داری	$0/000$

شکل ۶

نتیجه گیری

نتایج به دست آمده از تحقیق حاکی از آن است که از دیدگاه سرمایه گذاران و تحلیلگران مالی هنگامی که حسابرس مستقل یک شرکت علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، به صاحبکار خود خدمات غیر حسابرسی نیز ارائه می کند استقلال حسابرس تضعیف می شود. به عبارتی هنگامی که حسابرس خدمات غیر حسابرسی به صاحب

Clients: Perceptions of the Auditor-Client Relationship, The Journal of Applied Business Research, 15, 1999 (spring): 73- 78

• Jenkins, J. G. and K. Krawczyk, **The Relationship Between Non-audit Services and Perceived Auditor Independence**, Working paper, North Carolina State University, 2000

• Knapp, M. C., **Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure**, The Accounting Review, 60, 1985, (April): 202-211

• Lowe, D.J., M. A. Geiger and K. Pany, **The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 18, 1999, (Supplement): 7-26.

• Pany, K. and P. M. J. Reckers, **Non-audit Services and Auditor Independence – A Continuing Problem**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 3, 1989, (spring): 89-97

• Shockey, R. A. , **Perception of Auditor Independence: An Empirical Analysis**, 1981

• Swanger, S. L. and E. G. Chewning, Jr., **The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts Perception of External Auditor Independence**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 20, 2001, (September), 115- 129

• Wines, G., **Auditor Independence, Audit Qualification and the Provision of Non-audit Services**, A Note, Accounting and Finance, 34, 1994 (May), 75-87

• آذر، عادل، مومنی، منصور، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، چاپ نهم، تهران، انتشارات سمت، تابستان ۱۳۸۵

• رضازاده، جواد، **مبانی نظری و مفاهیم حسابرسی**، انتشارات ترمه، چاپ اول، ۱۳۸۵

• کمیته فنی سازمان حسابرسی، **استانداردهای حسابرسی**، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ پنجم، نشریه ۱۲۴، آذر ۱۳۸۳

• مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، **اصول حسابرسی**، انتشارات سازمان حسابرسی، جلد اول، چاپ چهاردهم، تهران، نشریه ۸۷، بهمن ۱۳۸۴

• American Institute of Certified Public Accountants, **Serving the Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence** (white paper), Commerce Clearing House, New-York (or website), 1997

• Antle, R., **Auditor Independence**, Journal of Accounting Research, 1984, (spring): 1- 20

• DeAngelo, L., **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, 3, 1981, (December): 183- 199

• Frankel, R. M., M. F. Johnson and K. K. Nelson, **The Relation Between Auditors Fees for Non- audit Fees and Earning Quality**, Working paper, Stanford University, 2001

• Jenkins, J. G. and D. J. Lowe, **Auditors as Advocates for their**

