

برداشت سرمایه گذاران ایرانی از استقلال حسابرس

ابراهیم وحیدی الیزئی^۱

استادیار گروه حسابداری واحد علوم و تحقیقات خوزستان، دانشگاه آزاد اسلامی، خوزستان، ایران

محمد تمیمی^۲

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد دزفول، دزفول، ایران.

حسین شلال نژاد^۳

کارشناس ارشد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دزفول، دزفول، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۹/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۱/۲۰

چکیده:

نقش حسابرس در جامعه، اعتبار دهی به صورت های مالی است. اگر سرمایه گذاران به استقلال حسابرس ها شک نمایند، صورت های مالی فاقد اعتبار خواهند شد. این پژوهش مبتنی بر پرسشنامه، نحوه برداشت سرمایه گذاران ایرانی را از سه عامل تهدیدکننده استقلال تحت عنوان روابط حسابرس و صاحبکار بررسی می نماید. این روابط عبارت اند از: ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی، وابستگی اقتصادی شرکت حسابرسی به صاحبکار و روابط بلندمدت بین حسابرس و صاحبکار می باشند.

اطلاعات دریافت شده از سرمایه گذاران با استفاده از نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، نتایج حاصل از این پژوهش نشان دهنده آن هستند که وابستگی اقتصادی به شرکت

evahidie@gmail.com^۱

tamimi.mohammad@gmail.com^۲

shwt2000@gmail.com^۳

صاحبکار، ارائه خدمات غیر حسابرسی و روابط بلندمدت حسابرس و صاحبکار، از دید سرمایه گذاران به عنوان تهدیدهای با اهمیت بر استقلال حسابرسان محسوب می شوند.

واژه‌های کلیدی:

استقلال حسابرس، برداشت سرمایه گذار



Iranian Investors' Perceptions of Auditor Independence In Tehran Stock Exchange

Abstract:

The auditor's role in society is that of validating the truth and fairness of financial statements. If owners of organizations doubt the auditor's independence, financial statements will lack credibility. This questionnaire-based study investigated how investors perceive three potentially independence-impairing auditor-client relationships: the joint provision of audit and non-audit services, an audit firm's economic dependence upon a client and long-term relationships between auditor and client.

Data received from investors has been analyzed by Spss software. The results suggest that economic dependence and the provision of non-audit services and long term relationships between the auditor and client, are perceived as great threats to auditor independence

Key word: Auditor independence, Investors' perceptions

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۱- مقدمه:

نقش حسابرس در جامعه این است که به اشخاص ثالث اطمینان دهد که گزارش های شرکتی و صورت های مالی، انعکاس واقعی و منصفانه ای از عملکرد شرکت است. به منظور اجرای این نقش، استقلال حسابرس ها از شرکت صاحبکار ضروری است [۲۹]. اتخاذ تصمیمات اقتصادی و تخصیص بهینه منابع، بدون وجود اطلاعات معتبر و قابل اعتماد امکان پذیر نیست و حسابرسانی که نقش اعتبار دهی را ایفا می کنند باید دارای استقلال و صلاحیت فنی لازم برای رسیدگی باشند تا جامعه بتواند از بی طرفی و واقع بینی آنان اطمینان حاصل نماید. به عبارتی حسابرسی منظم و سالانه توسط حسابرسان مستقل بهترین نوع حفاظت از منافع سرمایه گذاران است. محصول نهایی و اصلی فرآیند حسابرسی اظهار نظر حسابرس می باشد که در قالب گزارش حسابرسی بیان می شود. از آنجا که گزارش حسابرسان در فرآیند تصمیم گیری استفاده کنندگان صورت های مالی به عنوان یکی از اطلاعات سودمند در نظر گرفته می شود، در این پژوهش دیدگاه های سرمایه گذاران نسبت به استقلال حسابرسان مورد نظر سنجی و بررسی قرار می گیرد.

اگر حسابرسان استقلال خود را حفظ کنند و حسابرسی به صورت کارا انجام شود، نه تنها قابلیت اتکا و اعتبار صورت های مالی افزایش می یابد، بلکه احتمال گزارشگری اشتباه هم به حداقل می رسد و این سبب می شود درک و برداشت سرمایه گذاران از استقلال افزایش یافته و اعتمادشان به صورت های مالی بهبود یابد.

۲- بیان مساله و اهمیت آن:

نقش حسابرس در جامعه، اعتبار دهی به صورت های مالی است. اگر سرمایه گذاران به استقلال حسابرس ها شک نمایند، صورت های مالی فاقد اعتبار خواهند شد. هدف این تحقیق کسب بینش نسبت به نحوه درک و برداشت سرمایه گذاران از کار حسابرسی و استقلال حسابرس در طی فروپاشی های شرکت های برجسته و بزرگ در جهان و تمرکز بر روی بازار حسابرسی

است. این پژوهش مبتنی بر پرسشنامه در پی رسوایی وسیع منتشر شده در شرکت های نظیر انرون^۴ صورت گرفته است و با توجه به اینکه بسیاری از مشکلات این شرکت ها ناشی از استقلال حسابرسان آن ها شکل گرفته، در این تحقیق سعی شده است که درک سرمایه گذاران، نسبت به استقلال حسابرس در کشور ایران در خصوص روابط حسابرس - صاحبکار سنجیده شود که این روابط با الگوپذیری از موسسه حسابرسی اندرسون^۵ و شرکت ایرون صورت گرفته شده است. این روابط عبارت اند از: ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی (انرون در سال ۲۰۰۰، بیست و هفت میلیون دلار برای خدمات غیر حسابرسی به اندرسون پرداخت نمود)، وابستگی اقتصادی شرکت حسابرسی به صاحبکار (اندرسون در سال ۲۰۰۰، علاوه بر هزینه های غیر حسابرسی، بیست و پنج میلیون دلار نیز در هزینه های حسابرسی از انرون دریافت نمود) و روابط بلندمدت حسابرس و صاحبکار (اندرسون از زمان تشکیل انرون در سال ۱۹۸۵، آن را حسابرسی نموده بود). این سه، رابطه حسابرس - صاحبکار پیوندی را بین اندرسون و انرون ایجاد نمود که منجر به از بین رفتن استقلال حسابرسی اندرسون در شرکت ایرون گردید. انجام این پژوهش می تواند منجر به بالا بردن میزان آگاهی و شناخت سرمایه گذاران نسبت به این موضوع مهم استقلال گردد و همچنین به حسابرسان در ارتباط با جایگاه خود و عوامل اثر گذار بر استقلال از دید سرمایه گذاران آگاهی خواهد بخشید. اگر حسابرسی بصورت کارا انجام گیرد احتمال گزارشگری اشتباه به حداقل می رسد و علاوه بر اینکه قابلیت اتکا و اعتبار صورتهای مالی افزایش خواهد یافت، اعتماد سرمایه گذاران به صورت های مالی بهبود می یابد و منجر به کاهش هزینه سرمایه و افزایش کارایی بازار سرمایه در جمع آوری منابع خواهد شد.

⁴ Enron

⁵ Andersen

۳- مبانی نظری تحقیق

۳-۱- استقلال:

جدایی مالکیت از مدیریت این امکان بالقوه را به وجود می‌آورد که مدیران تصمیماتی را اتخاذ کنند که در راستای منافع خود و عکس منافع سهامداران باشد. تضاد منافع که از آن به عنوان مسئله نمایندگی تعبیر می‌شود، ناشی از وجود تفاوت در تابع مطلوبیت ذینفعان می‌باشد. [۱]

مدیریت ممکن است برای حفظ یا افزایش منافع شخصی خود اطلاعات نادرست یا ساختگی برای سهامداران تهیه و ارائه کند. به همین دلیل شخصی که اظهار نظر درباره کیفیت این اطلاعات را به عهده می‌گیرد باید از مدیریت و واحد مورد رسیدگی مستقل باشد تا بتوان به قضاوت وی به عنوان قضاوتی مستقل و در خور اعتنا درباره کیفیت اطلاعات اتکا کرد؛ به عبارت دیگر حسابرس در شرایط تضاد منافع نباید تحت نفوذ دیگران قرار گیرد، زیرا در غیر این صورت اظهار نظر حرفه‌ای مستقل برای وی مشکل یا غیرممکن می‌شود.

اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد نظرش چیزی به اعتبار صورت های مالی نمی‌افزاید. در واقع بدون استقلال، حسابرسی کاری بی‌معنا است. استقلال اساس خدمات اطمینان بخشی و شهادت دهی است. مستقل بودن حسابرس این اطمینان را به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می‌دهد که حسابرسان از نظر فکری، در فرآیند کسب و بررسی شواهد حسابرسی و صدور گزارش، بی‌طرف هستند.

هدف استقلال حسابرس پشتیبانی از اتکا سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان، بر فرآیند گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است، زیرا وقتی استفاده‌کنندگان بر اساس اطلاعات صحیح تصمیم‌گیری کنند، دارایی خود را در جای مناسبی سرمایه‌گذاری خواهند کرد و لذا به این ترتیب از تخصیص غیر بهینه منابع جلوگیری خواهد شد.

۳-۲- مفهوم استقلال

استقلال در فرهنگ وبستر^۶ (۱۹۸۶) رهایی از تأثیر، کنترل یا اراده‌ی دیگری یا دیگران تعریف شده است. کری^۷ (۱۹۷۰) معتقد است استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همان‌گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج کند. استقلال جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی است. [۷]

بارتلت^۸ (۱۹۹۳) 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. [۱۳]

انتظارات ذهنی مبنای ایده‌آلی برای جلب اعتماد سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان گزارش در مورد صداقت حسابرس برای ارائه یک نظر حرفه‌ای نیست. بسیار دور از ذهن است که استقلال را موضوعی کیفی بدانیم. حسابرس باید از نظر فکری و عملی مستقل باشد. اما چنین شرایطی در عمل به ندرت اتفاق می‌افتد. بنابراین لازم است علاوه بر استقلال ذهنی استقلال برای عموم به عنوان مفهوم صریح و روشن گفته شود؛ و علائم عمومی نیز این موضوع را نشان دهد. کسب اطمینان سهامداران و دیگران نسبت به درستی حسابرسان و گزارش‌های آنان، احتمالاً روی این نشانه‌های آشکار استقلال نسبت به تفکرات پنهان ذهنی تأکید دارد.

مفهوم استقلال در گذر زمان تغییر کرده است. وجود تضاد منافع بین دو گروه تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات، انجام خدمات حسابرسی توسط فردی مستقل از دو گروه را ضروری می‌سازد. استقلال در اینجا بدین معنی است که حسابرس در انجام خدمات خود تحت نفوذ

⁶ Webster

⁷ Carey

⁸ Bartlett

دیگران قرار نگیرد. اهمیت استقلال برای حسابرس تا حدی است که تمام ویژگی های دیگرش را تحت الشعاع قرار می دهد.

موتز^۹ و شرف^{۱۰} (۱۹۶۱) برای مفهوم استقلال حسابرس سه بعد را ارائه کرده اند. به اعتقاد آن ها، باید در فکر و در زمان های ذیل مستقل باشد:

استقلال برنامه ریزی حسابرسی، یعنی آزادی از کنترل یا تأثیر بی جا در انتخاب روش ها و رویه های حسابرسی و محدودیت های کاربرد آن ها.

استقلال گردآوری ارزیابی شواهد مناسب: یعنی آزادی از کنترل یا تأثیر بی جا در انتخاب زمینه ها، فعالیت ها، روابط فردی و خط مشی های مدیریتی که باید مورد بررسی قرار گیرند.

استقلال گزارشگری: یعنی آزادی از کنترل یا تأثیری بر گزارش یافته های حسابرسی. [۳]

۳-۳- وابستگی اقتصادی^{۱۱}

میزان و روشی که تحت عنوان حق الزحمه حسابرسی به مؤسسات حسابرسی پرداخت می شود می تواند یک تضاد منافع برای حسابرسان ایجاد نماید. موتز و شرف (۱۹۶۱) مشخص می کنند که چگونه پرداخت حق الزحمه حسابرسی می تواند برداشت از استقلال حسابرس را برای اشخاص ثالث مختل نماید. این یک واقعیت در حسابداری عمومی است که حق الزحمه ها از صاحبکاران دریافت می شوند و حسابداران رسمی مستقیماً برای بخش اعظم درآمدشان به شرکت های تجاری وابسته اند. وجود رابطه صمیمی با واحدهای تجاری یک ویژگی بسیار بدیهی در حسابداری و حسابرسی عمومی است که ما قادر به دیدن اثر آن در اذعان افراد غیر حرفه ای نیستیم. مارکلوویچ^{۱۲} و همکاران (۲۰۰۵) تأکید می کنند که حق الزحمه زیاد پرداختی به حسابرسان می تواند در حسابرسان برای رسیدگی های مناسب در طول حسابرسی به خاطر ترس از دست دادن حق الزحمه پرسود، بی میلی ایجاد کند. [۳۱]

⁹ Mautz

¹⁰ Sharaf

¹¹ Economic dependence

¹² Markelevich

دی انجلو^{۱۳} (۱۹۸۱) معتقد است میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس می‌تواند بر کیفیت کار حسابرس اثر بگذارد بدین گونه که هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به صاحبکاران خود وابسته می‌شوند و در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعد ها عواقب مالی بدی برای آن‌ها به همراه داشته باشد. [۱۹]

۳-۴- ارائه خدمات غیر حسابرسی^{۱۴}:

خدمات متعدد ارائه شده از طرف مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می‌کند. در سال ۱۹۶۱ ماتیز و شرف توصیه کردند که تنها راه حفظ ظاهر استقلال برای حسابرسان قبول کار حسابرسی به تنهایی است. در سال ۲۰۰۲ بیتی و فرنلی^{۱۵} یک مرور مفصل از ادبیات مربوط خدمات غیر حسابرسی انجام دادند. در این مرور دو نگرانی مرتبط با استقلال حسابرس مشخص شد. اول اینکه حسابرسان بسیار نگران حفظ کردن درآمد اضافی خدمات غیر حسابرسی برای روبرو شدن با مدیریت دارند؛ دوم اینکه، ارائه خدمات اضافی سبب شود حسابرسان شکاکیت حرفه‌ای را از دست دهند و بسیار نزدیک به مدیریت شناخته شوند. [۱۴]

موضوع بحث برانگیز ارائه خدمات غیر حسابرسی از راه‌های مختلفی مورد پژوهش قرار گرفته است؛ پالوملی^{۱۶} (۱۹۸۵) استدلال کرده است که علیرغم وجود تهدید خود بررسی، مهم است که حسابرسان با بررسی سیستم‌های داخلی یک صاحبکار مسئولیت داشتن دانش دقیقی از این سیستم‌ها را می‌پذیرند. برخی از مفسران تلاش کرده‌اند تا اثر ارائه خدمات مشترک را از طریق مقایسه حسابرسی یا انجام تصمیمات در سطوح خدمات غیر حسابرسی ارائه شده بسنجند. [۳۳]

¹³ DeAngelo

¹⁴ Non-audit services

¹⁵ Beattie and Fearnley

¹⁶ Plumlee

وینز^{۱۷} (۱۹۹۴) گزارش داد که آن شرکت هایی که اظهار نظر مشروط دریافت نمی کنند بیشتر از شرکت هایی که حداقل یک حسابرسی مشروط دریافت کرده اند، بابت خدمات غیر حسابرسی پرداخت می کنند. [۲۲][۳۶]. در مقابل، بارکس و سیمنت^{۱۸} (۱۹۹۴) یک رابطه بی معنی بین نوع گزارش حسابرسی و سطوح خدمات غیر حسابرسی ارائه شده یافتند. [۱۲][۱۷]

۳-۵- طول دوره همکاری^{۱۹}

تحقیقات نشان داده است، تغییر اجباری حسابرسان آن ها را در موقعیت بهتری قرار می دهد تا در مقابل فشارهای مدیریت مقاومت کند و درعین حال به آن ها اجازه می دهد قضاوت حرفه ای بی طرفانه تری داشته باشند. اغلب ادعا می شود همکاری طولانی مدت حسابرسان با شرکت ها باعث ایجاد تمایل برای حفظ و رعایت نقطه نظر مدیریت شرکت ها می شود و این وضعیت نیز موجب می شود بی طرفی و استقلال حسابرسان مخدوش شود.

طرفداران چرخش اجباری حسابرس استدلال کرده اند که رابطه طولانی حسابرس-صاحبکار ممکن است منجر به شکل گیری رابطه اقتصادی بین مؤسسات حسابرسی و شرکت های صاحبکار گردد که این می تواند نتیجه روابط آشنایی نزدیک و فردی بین آن ها باشد. [۲۶] نگرانی ناشی از طولانی بودن زمان همکاری در این است که حسابرسان ممکن است به صاحبکار بسیار نزدیک شوند و بی طرفی خود را از دست بدهند [۳۲]. گذشته از این، با افزایش دوره تصدی حسابرس، تمایل حسابرسان به همسو کردن تدریجی تصمیماتشان با خواسته های مدیر وجود دارد، بنابراین استقلالشان به خطر می افتد. [۲۴][۲۷]. همچنین بعد از ارائه مدت طولانی خدمات حسابرسی صاحبکاران، یک رابطه مداوم می تواند بر بی طرف ماندن حسابرسان اثر بگذارد و توانایی هایشان را در ارزیابی های مهم کاهش دهد؛ تمام موارد گفته شده موافق با نظر شاکلی^{۲۰} (۱۹۸۲) می باشد، او همچنین ادعا می کند که رابطه طولانی

¹⁷ Wines

¹⁸ Barkess and Simnett

¹⁹ Long tenure

²⁰ Shockley

حسابرس-صاحبکار می تواند اثراتی از قبیل: از خود راضی بودن، فقدان نوآوری، روش های حسابرسی کم دقت و کسب اطمینان از صاحبکار شود. [۳۴]

به منظور غلبه بر این مشکلات، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی به عنوان وسیله ای برای افزایش استقلال حسابرس و قادر ساختن بیشتر حسابرسان به اعمال بی طرفی، مطرح شد. [۳۷].

حامیان تغییر حسابرس باور دارند در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته های مدیران مقاومت کرده و قضاوت بی طرفانه تری را اعمال نمایند. [۴]

در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرس عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آن ها عوامل دیگری وجود دارند که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می کنند. به عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه آن ها مکانیزم هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می شود. آن ها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت های صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می کنند و به این ترتیب توانایی شان در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه های حسابداری و گزارشگری افزایش می یابد. بنابراین رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار می تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد [۱۵]. به اعتقاد آن ها تغییر حسابرس باعث خواهد شد اعتماد سرمایه گذاران به اتکاپذیری صورت های مالی کاهش یافته و از این رو اعتبار حسابرسی کاهش می یابد. از طرف دیگر هزینه های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت [۳۵].

۴-پیشینه تحقیق:

۴-۱- تحقیقات داخلی

نیک بخت و مهربانی (۱۳۸۵) دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه گذاری و اعتبار دهندگان را در رابطه با ارائه خدمات غیر حسابرسی مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه

رسیدند که ارائه برخی خدمات غیر حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود استقلال حسابرس را نقض می کند و این تصور را در استفاده کنندگان از صورت های مالی ایجاد می کند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نمی رسند. [۸]

سجادی (۱۳۸۶) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که از نظر حسابرسان ارائه خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار از عوامل کاهشده استقلال حسابرس هستند. [۵]

و کیلی فرد و همکاران (۱۳۸۸) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که هنگامی که حسابرس خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار 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. [۹]

نوروش و رمضانی (۱۳۸۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که الف- ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرس به مشتریان حسابرسی، استقلال حسابرس را تهدید می کند. ب- وابستگی اقتصادی حسابرس به مشتری یک امر غیر قابل اجتناب و ذاتی است. زیرا مشتری، حسابرس را انتخاب کرده و حق الزحمه او را پرداخت می نماید. بر اساس یافته های این مطالعه وابستگی اقتصادی حسابرس عامل موثر بر استقلال است. [۷]

انصاری و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند ارائه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به طور همزمان بر استقلال حسابرس تأثیر گذار است. همچنین آن ها استدلال کردند که ارائه برخی خدمات غیر حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود، این تصور را در استفاده کنندگان از صورت های مالی ایجاد می کند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نرسند. [۲]

شورورزی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی تاثیر تصدی طولانی مدت بر استقلال حسابرس، از دید حسابرسان پرداختند، آنها به این نتیجه رسیدند که تهدیدهای استقلال حسابرس در دوره

های تصدی کوتاه مدت حسابرسی بیشتر از دوره های تصدی طولانی مدت است. بنابراین، چرخش اجباری حسابرس به منظور تضعیف استقلال او در دوره های تصدی بلند مدت راه حل مناسبی به منظور افزایش استقلال حسابرس به نظر نمی رسد. [۶]

۴-۲- تحقیقات خارجی

فیرت (۱۹۸۰) طی پژوهشی در کشور انگلستان به بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می دهد که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار تأثیر کاهنده ای بر استقلال حسابرس دارند. [۲۱]

دی انجلو (۱۹۸۱) فرض کرد که حسابرسی های 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. [۱۹]

دایکس هورن و سینینگ^{۲۱} (۱۹۸۲) طی پژوهش در کشور آلمان به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه مدیران بخش وام دهی و سرمایه گذاری بانک ها، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار و ارائه خدمات غیر حسابرسی بر تصمیمات مالی آن ها تأثیر گذار بوده و به عبارتی دیگر عوامل ذکر شده تأثیر کاهنده ای بر استقلال حسابرس دارند. [۲۰]

گول (۱۹۸۹) طی پژوهشی در کشور نیوزلند به بررسی دیدگاه بانک داران نسبت به عوامل موثر بر استقلال حسابرس پرداخته است. نتایج پژوهش نشان داد که ارائه خدمات غیر حسابرسی تأثیر کاهنده بر استقلال حسابرسی دارد. [۲۵]

لیندسی (۱۹۹۰) طی پژوهشی در کشور کانادا به بررسی دیدگاه مدیران مؤسسات اعتباری و بانک ها نسبت به تأثیر ارائه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می دهد ارائه خدمات غیر حسابرسی تأثیر کاهنده و معناداری بر استقلال حسابرس داشته است. [۳۰]

²¹ Dykxhoorn and Sinning

بکر و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیقات خود دریافته‌اند که عمده ادارات وام دهنده مالزیایی بر اینکه رابطه طولانی حسابرس-صاحبکار بر استقلال حسابرس می‌تواند اختلال وارد می‌کند توافق دارند، همچنین استدلال کردند که هر تلاشی برای کاهش طول دوره تصدی حسابرس-صاحبکار اثری مثبت و قوی بر برداشت از استقلال حسابرس دارد. [۱۱]

فرنشیز (۲۰۰۶) ادعا می‌کند که همه حق الزحمه‌ها یک وابستگی درآمدي به صاحبکار ایجاد می‌کند و اینکه استقلال کامل حسابرسی بنا به تعریف به جهت وابستگی ذاتی در قرارداد های حسابرسی غیر ممکن است. [۲۳]

خورانا و رامان (۲۰۰۶) به بررسی دیدگاه سرمایه گذاران نسبت به وابستگی اقتصادی حسابرس پرداخت، او با استفاده از هزینه سرمایه گذاری بعنوان نماینده برداشت سرمایه گذاران از اعتبار گزارشات مالی، دریافت که حق الزحمه بالای حسابرسی به برداشت سرمایه گذاران از استقلال حسابرس صدمه می‌زند. [۲۸]

آلین و دوانیش (۲۰۰۶) در تحقیقات خود یافتند که یک رابطه ده ساله حسابرس-صاحبکار می‌تواند برداشت از استقلال حسابرس را دچار اختلال کند و همچنین چرخش هفت ساله شریک حسابرس یکی از مهم ترین عوامل حفظ استقلال حسابرس در کشور باربادوس می‌باشد [۱۰]

گول و همکاران (۲۰۰۷) دریافته‌اند که تأثیر حق الزحمه های غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان مشروط به دوره تصدی است. به عبارت دیگر حق الزحمه های بالای غیر حسابرسی تنها در صورتی که دوره تصدی حسابرس کوتاه است می‌تواند استقلال و بی طرفی حسابرسان را مخدوش کند. [۲۶]

دارت^{۲۲} (۲۰۱۱) به بررسی برداشت سرمایه گذاران انگلیسی از استقلال حسابرس در انگلستان پرداخت و به این نتیجه رسید که سرمایه گذاران انگلستان نگران ترین افراد درباره تهدید های

²² Dart

وابستگی اقتصادی و ارائه خدمات غیر حسابرسی هستند و درباره تصدی طولانی مدت حسابرسی، نسبتاً بی تفاوت هستند. [۱۸]

چیا و کارلسون (۲۰۱۲) به بررسی تأثیر تصدی طولانی حسابرس بر استقلال پرداختند. یافته های آنان نشان می دهد تهدید منافع شخصی، خود بررسی و ارباب در دوره های تصدی طولانی بر استقلال حسابرس موثر است و تهدید جانب داری و روابط صمیمانه در دوره تصدی طولانی بر استقلال حسابرس موثر نیست. [۱۶]

۵-اهداف تحقیق

هدف کلی: بررسی برداشت سرمایه گذاران از استقلال حسابرسان

هدف فرعی: تبیین اثر رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس

هدف فرعی: تبیین اثر وابستگی اقتصادی حسابرسان به شرکت صاحبکار بر استقلال حسابرس

هدف فرعی: تبیین اثر ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار بر استقلال حسابرس

۶-فرضیات تحقیق

فرضیه اول: وابستگی اقتصادی حسابرسان به شرکت صاحبکار، استقلال آن ها را خدشه دار می کند.

فرضیه دوم: ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار تهدیدی برای استقلال حسابرسان محسوب می شود.

فرضیه سوم: رابطه طولانی مدت بین حسابرس و شرکت صاحبکار، تهدیدی برای استقلال حسابرس است.

۷-روش تحقیق:

تحقیق حاضر از نظر ماهیت، از نوع تحلیلی توصیفی، از نظر هدف از نوع کاربردی و از نظر بعد زمانی از نوع تحقیقات پیش رویدادی است. گردآوری داده ها به روش میدانی و پرسشنامه ای می باشد.

مطالعات نظری این تحقیق به صورت کتابخانه ای و از طریق مقالات، کتاب ها، مجلات و سایت های معتبر جمع آوری گشته است. برای جمع آوری اطلاعات مربوط به آزمون فرض ها از پرسشنامه استفاده کردیم. به این صورت که بعد از انتخاب نمونه مورد نظر از جامعه آماری مورد مطالعه، پرسشنامه ها به تعداد مورد نظر تکثیر و با مراجعه حضوری به سازمان بورس اوراق بهادار در اختیار سرمایه گذاران مورد مطالعه قرار گرفت.

بعد از جمع آوری اطلاعات از پرسشنامه ها، این اطلاعات مورد آنالیز آماری قرار گرفت و نتایج با یافته های سایر مطالعات پیشین مورد بحث قرار گرفت.

۸- جامعه آماری و روش انتخاب نمونه

جامعه آماری این تحقیق کلیه سرمایه گذاران شرکتهای پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران می باشند. روش نمونه گیری بصورت تصادفی ساده است و برای حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد. بدین منظور تعداد ۲۰۰ پرسشنامه بین سرمایه گذاران بطور مساوی توزیع شده است. که ۱۶۸ پرسشنامه جمع آوری شده و تحقیق روی این نمونه مورد بررسی قرار گرفت.

۹-۱ اعتبار (روایی) و پایایی پرسشنامه

۹-۱-۱ اعتبار (روایی):

اعتبار پرسشنامه های این پژوهش از دو بعد بررسی شد. این دو بعد به عنوان اعتبار محتوا و اعتبار سازه شناخته می شوند.

اعتبار محتوای پرسشنامه از شاخص بارلت استفاده گردید. مقدار شاخص بارلت ۰.۸۷ است (نزدیک به یک است) تعداد نمونه (در این تحقیق تعداد پاسخ دهندگان) کافی است؛ همچنین مقدار Sig. آزمون بارلت کوچکتر از ۰/۰۵ بود که نشان می داد برای شناسایی مدل عاملی مناسب است.

۹-۲ پایایی پرسشنامه

در این مطالعه با استفاده از نرم افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ محاسبه گردید که مقدار آن برابر با ۰/۸۰ می باشد با توجه به اینکه این مقدار بیش از ۰/۷۰ است لذا آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است به این ترتیب پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار می باشد.

۱۰-آزمون فرضیات:

۱-۱۰- بررسی فرضیه اول

از ضریب همبستگی اسپیرمن برای بررسی همبستگی بین وابستگی اقتصادی و استقلال حسابرس استفاده می کنیم که مقدار آن برابر با ۰,۴۷۲ می باشد که نشان دهنده همبسته بودن این دو متغیر می باشد. برای آزمون این فرضیه از آزمون Binomial استفاده میشود و همانطور که در جدول مشاهده می کنید سطح معنی داری آن کمتر از ۰,۰۵ است که نشان می دهد این فرضیه پذیرفته می شود.

Sig	Test Prop	Observed Prop	N	Binomial Test
0.007	0.50	0.61	102	
		0.39	66	
		1.00	168	

۱۰-۲- بررسی فرضیه دوم

از ضریب همبستگی اسپیرمن برای بررسی همبستگی بین ارائه خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس استفاده می کنیم که مقدار آن برابر با ۰,۷۷۳ می باشد که نشان دهنده همبسته بودن این دو متغیر می باشد. برای آزمون این فرضیه از آزمون Binomial استفاده می شود و همانطور که در جدول مشاهده می کنید سطح معنی داری آن کمتر از ۰,۰۵ است که نشان می دهد این فرضیه پذیرفته می شود.

Sig	Test Prop	Observed Prop	N	Binomial Test
0.000	0.50	0.83	140	
		0.17	28	
		1.00	168	

۱۰-۳- بررسی فرضیه سوم

از ضریب همبستگی اسپیرمن برای بررسی همبستگی بین دوره طولانی مدت حسابرس- صاحبکار و استقلال حسابرس استفاده می کنیم که مقدار آن برابر با ۰,۶۳۳ می باشد که نشان دهنده همبسته بودن این دو متغیر می باشد. برای آزمون این فرضیه از آزمون Binomial استفاده می شود و همانطور که در جدول مشاهده می کنید سطح معنی داری آن کمتر از ۰,۰۵ است که نشان می دهد این فرضیه پذیرفته می شود.

Sig	Test Prop	Observed Prop	N	Binomial Test
0.007	0.50	0.61	102	
		0.39	66	
		1.00	168	

۱۱- نتیجه گیری

در فرضیه اول پیش بینی می شود که وابستگی اقتصادی حسابرسان به شرکت های صاحبکار می تواند استقلال آن ها را خدشه دار کند. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان می دهد که از نظر سرمایه گذاران، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکارش باعث خدشه دار شدن

استقلال آن حسابرس می شود. نتیجه این فرضیه با یافته های فیرت (۱۹۸۰)، دایکس هورن و سینینگ (۱۹۸۲) خورانا و رامان (۲۰۰۶) مطابقت دارد.

در فرضیه دوم پیش‌بینی می‌شود که ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار تهدیدی برای استقلال حسابرسان محسوب می‌شود. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که از نظر سرمایه گذاران، ارائه خدمات غیر حسابرسی حسابرس به صاحبکار باعث خدشه دار شدن استقلال آن حسابرس می‌شود؛ نتیجه این فرضیه با یافته های دی انجلو (۱۹۸۱)، لیندسی (۱۹۹۰) دارت^{۲۳} (۲۰۱۱) مطابقت دارد.

در فرضیه سوم پیش‌بینی می‌شود که رابطه طولانی مدت بین حسابرس و شرکت صاحبکار، تهدیدی برای استقلال حسابرس محسوب می‌شود. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که از نظر سرمایه گذاران، رابطه طولانی مدت بین حسابرس و شرکت صاحبکار باعث خدشه دار شدن استقلال حسابرس می‌شود. نتیجه این فرضیه با یافته های آلین و دوانیش (۲۰۰۶)، بکر و همکاران (۲۰۰۵) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون های این سه فرضیه مشخص می‌شود که سرمایه گذاران دید درستی نسبت به استقلال دارند و از نظر آنها وابستگی اقتصادی حسابرس به شرکت مورد رسیدگی، ارائه خدمات غیر حسابرسی و رابطه طولانی مدت حسابرس با شرکت در اختلال استقلال حسابرس تاثیر مستقیم دارند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

²³ Dart

منابع و مآخذ

- ۱ - ابراهیمی کردلر، علی، سیدی، عزیز، (۱۳۸۷)، "نقش حسابرسی مستقل در کاهش ارقام تعهدی اختیاری"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۵۴، ص ۱۶-۳.
- ۲ - انصاری، عبدالمهدی، طالبی نجف آبادی، عبدالحسین، کمالی کرمانی، نرجس، (۱۳۹۰)، "بررسی تأثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه موسسه حسابرسی و میزان حق الزحمه غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس در شرایط ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار". **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال سوم، شماره ۱۱، ص ۲۵-۳۵.
- ۳ - حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۴)، **فلسفه حسابرسی**، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی، ص ۳۶۷. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
- ۴ - رجبی، روح الله، (۱۳۸۵)، "چالش های تعویض حسابرس"، **حسابدار رسمی**، شماره ۸، ص ۵۳-۶۲.

۵ - سجادی، حسین، (۱۳۸۶)، "بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی

حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرسان"، **مطالعات تجربی حسابداری**

مالی، شماره ۱۹، ص ص ۵۱-۷۲.

۶ - شورورزی، محمدرضا، زنده دل، احمد، قاسمپور انارکی، سینا، (۱۳۹۱)، "تأثیر

تصدی طولانی بر استقلال حسابرس"، **پژوهش های تجربی حسابداری مالی**،

سال دوم، شماره ۴، ص ص ۱۳۴-۱۶۲.

۷ - نوروش، ایرج، رضانی، مسعود، (۱۳۸۹)، "بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس

از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی"، **فصلنامه علمی**

پژوهشی حسابداری مالی، سال دوم، پاییز، ص ص ۲۲-۱.

۸ - نیکبخت، محمدرضا، مهربانی، حسین، (۱۳۸۵)، "بررسی اثر خدمات و میزان

حق الزحمه های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس"، **بررسی**

های حسابداری و حسابرسی، تابستان، شماره ۴۴، ص ص ۱۴۷-۱۲۹.

۹ - وکیلی فرد، حمیدرضا، جبار زاده کنگر لوئی، سعید، جاویدی، کاظم، پور رضا

سلطان احمدی، اکبر، (۱۳۸۸)، "بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال و

شناخت حسابرس در مورد شرکت صاحبکار از دیدگاه سرمایه گذاران"، **حسابرس**،

بهار و تابستان، شماره ۴۴ و ۴۵، ص ص ۱۲۱-۱۱۲.

- 10- Alleyne P. Devonish D., (2006), "Perceptions of Auditor Independence in Barbados", **Managerial Auditing**, Vol. 21, No. 6, PP. 621-635.
- 11- Bakar N., Rahman A. Rashid H., (2005), "Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officers' Perceptions", **Managerial Auditing**, Vol. 20, No. 8, PP. 804-822.
- 12- Barkess L. Simnett R., (1994), "The Provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues", **Accounting and Business Research**, Vol. 24, PP. 99-108.
- 13- Bartlett R. W., (1993), "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 6, No. 2, PP. 52-67.
- 14- Beattie, V., Fearnley, S., (2002), "Auditor Independence and Non-Audit Services", **A Literature Review**, London, the Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- 15- Chen CY, Lin CJ, Lin Y C., (2004), "Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?", Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.

- 16- Chia-Ah E. J. Karlsson, (2012), "The impact of extended Audit Tenure on Auditor Independence", Master thesis, **Umea University**, Sweden.
- 17- Craswell A., (1999), "Does the Provision of Non-Audit Services Impair Auditor Independence?", **International Journal of Auditing**, Vol. 3, PP. 29-40.
- 18- Dart, E., (2011), "UK investors' perceptions of auditor independence", **The British Accounting Review**, Vol. 43, PP. 173-185.
- 19- DeAngelo L., (1981), "Auditor size and audit quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, PP. 183-199.
- 20- Dykxhoorn, H., Sinning, K., (1982), "Perceptions of auditor independence: its perceived effect on the loan and investment decisions of German financial statement users", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 7, No. 4, PP. 337-347.
- 21- Firth M., (1980), "Perceptions of AI and official ethical guidelines", **The Accounting Review**, Vol. 55, PP. 451-466.
- 22- Firth, M., (2002), "Auditor-Provided Consultancy Services and Their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", **Journal of Business Finance and Accounting**, Vol. 29, PP. 661-693.

- 23- Francis, J., (2006), "Are Auditors Compromised by Non Audit Services? Assessing the Evidence", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 23, No. 3, PP. 747-760.
- 24- Geiger M. A., Raghunandan, K., (2002), "Auditor tenure and audit reporting failures", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 21, No. 1, PP. 67-78.
- 25- Gul, F., (1989), "Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 2, No. 3, PP. 40-51.
- 26- Gul F. A., Jaggi, B. L., Krishnan G. V., (2007). "Auditor independence: evidence on the joint effects of auditor tenure and non-audit fees", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 26, No. 2, PP. 117-142.
- 27- Jackson A. B., Moldrich M., Roebuck P., (2008), "Mandatory audit firm rotation and audit quality", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, No. 5, PP. 420-437.
- 28- Khurna I. K., Raman K. K., (2005), "Do Investors Care About the Auditors Economic Dependence on the Client?", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 23, No. 4, PP. 997-1016.

- 29- Lavin, D., (1977), "Some effects of the perceived independence of the auditor", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 2, No. 3, PP. 237-244.
- 30- Lindsay, D., (1990), "An investigation of the impact of contextual factors on Canadian bankers perceptions of auditor's ability to resist management pressure", **Advances in International Accounting**, Vol. 3, No. 1, PP. 71-85.
- 31- Markelevich, A., Barragato, C., Hoitash, R., (2005), "The Nature and Disclosure of Fees Paid to Auditors", **The CPA Journal**, No. 6-11.
- 32- Mautz R. K., Sharaf H. A., (1961), "The Philosophy of Auditing. Sarasota, FL", American Accounting Association.
- 33- Plumlee, D., (1985), "The Standard of Objectivity for Internal Auditors: Memory and Bias Effects", **Journal of Accounting Research**, Vol. 23, PP. 683-699.
- 34- Shockley R. A., (1982), "Perceptions of auditor independence: a conceptual model", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 5, No. 2, PP. 126-143.
- 35- Sinnett W., (2004), "Are there good reasons for auditor rotation?", **Financial Executive**, Vol. 20, No. 7, PP. 29-32.

- 36- Wines, G., (1994), "Auditor independence, audit qualification and the provision of non-audit services, a not", **Accounting and Finance**, Vol. 34, PP. 75-87.
- 37- Wolf F. R., Tackett J. A., Claypool G. A., (1999), "Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 14, No. 9, PP. 468-478.

