

بررسی تاثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه مؤسسه حسابرسي و ميزان حق الزحمه غير حسابرسي بر استقلال حسابرسي در شرايط ارائه همزمان خدمات حسابرسي و غير حسابرسي از ديدگاه دانشگاهيان و تحليلگران بورس اوراق بهادار

دکتر عبدالمهدي انصاري - استاديار گروه حسابداری دانشکده اقتصاد و مدیریت دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان

عبدالحسين طالبي نجف آبادی - دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی
نرجس کمالی کرمانی - کارشناس ارشد حسابداری

چکیده :

امروزه افراد زیادی از اطلاعات صورت های مالی جهت تصمیم گیری های خود استفاده می نمایند و برای این منظور باید از قابلیت اتکای این اطلاعات اطمینان حاصل کنند. نظر حسابرسي برای گواهی و اعتبار بخشی به صورت های مالی و پشتیبانی از استفاده کنندگان اطلاعات ارائه می گردد.

اگر حسابرسي از صاحبکار مستقل نباشد، نظرش چیزی به اعتبار صورت های مالی نمی افزاید. در واقع، بدون استقلال، حسابرسي کاری بی معنا است. استقلال اساس خدمات اطمینان بخشی و شهادت دهی است؛ از طرفی یکسری شرايط و عوامل وجود دارند که ممکن است استقلال حسابرسي را به خطر اندازند که باید مورد توجه قرار گیرند، لذا در این تحقیق این موضوع بررسی شده است که آیا اندازه مؤسسه حسابرسي و اندازه شرکت صاحبکار در شرايط ارائه همزمان خدمات حسابرسي و غير حسابرسي می تواند بر استقلال حسابرسي تاثیر داشته باشد و همچنین رابطه بين ميزان حق الزحمه غير حسابرسي و استقلال و اثر رعایت فاصله زمانی مناسب بين خدمات حسابرسي و غير حسابرسي بر استقلال از دیدگاه دانشگاهيان (اساتید، دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد و دکتری رشته حسابداری) و تحليلگران بورس اوراق بهادار بررسی شده است.

جهت بدست آوردن حجم نمونه از روش حداکثر خطا استفاده گردیده که حجم نمونه مطلوب ۱۳۰ محاسبه شد. پس از توزیع پرسش نامه برای گردآوری اطلاعات لازم، در

نهایت ۱۲۶ پرسش نامه مورد پذیرش قرار گرفت. جهت آزمون فرضیات، آزمون نسبت به کار برده شد.

نتایج بدست آمده از این تحقیق، حاکی از این است که وجود فاصله زمانی مناسب بین خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی باعث حفظ استقلال می گردد، میزان حق الزحمه غیر حسابرسی با وجود افشا در گزارش های صاحبکار بر استقلال حسابرسی تاثیر دارد و اینکه مؤسسه حسابرسی و شرکت صاحبکار چه بزرگ باشند، چه کوچک، به هر حال ارائه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به طور همزمان بر استقلال حسابرسی تاثیر گذار است.

واژگان کلیدی: خدمات حسابرسی، استقلال حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی، اندازه شرکت صاحبکار، اندازه مؤسسه حسابرسی

مقدمه :

نظر حسابرسی برای گواهی و اعتبار بخشی به صورت های مالی ارائه می گردد. اگر حسابرسی از صاحبکار مستقل نباشد، نظرش چیزی به اعتبار صورت های مالی نمی افزاید.

هدف استقلال حسابرسی پشتیبانی از اتکاء سرمایه گذاران و دیگر استفاده کنندگان، بر فرآیند گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است، زیرا وقتی استفاده کنندگان بر اساس اطلاعات صحیح تصمیم گیری کنند، دارایی خود را در جای مناسبی سرمایه گذاری خواهند کرد و لذا به این ترتیب از تخصیص غیر بهینه منابع جلوگیری خواهد شد.

لی دریافت که قراردادهای اقتصادی بین شرکت های حسابرسی و مشتریان می تواند استقلال را تحت تأثیر قرار دهد، بدین معنی که سطح فشار صاحبکار افزایش می یابد. نگرانی اصلی، توانایی حسابرسان برای بررسی عینی صورت های مالی مشتریان است در حالی که در همان زمان حق الزحمه ی خدمات غیر حسابرسی را نیز از صاحبکاران دریافت می کنند. خدمات همزمان حسابرسی و غیر حسابرسی می تواند تضاد منافع بالقوه ای عمده

یا سهوی ایجاد کند و ارتباط صاحبکار با حسابرس به وجه المصالحه قرار گرفتن استقلال بینجامد بنابراین سوال اصلی هنگامی مطرح می شود که حسابرسان، خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را توأم با یکدیگر ارائه دهند یا توان ارائه آن را فراهم نمایند. یعنی حسابرسان قادر باشند منصفانه بودن حسابرسی خود را حفظ کنند، بدون اینکه نگران از دست دادن یا شکست (ناتوانی) افزایش خدمات اضافی و یا پیامدهای اقتصادی آتی برای موسسه ی حسابرسی خود باشند. [۱۲]

تعداد قابل توجهی از تحقیقات تجربی به شناسایی ماهیت و حوزه ی تهدیدات مربوط به استقلال حسابرس در کشورهای توسعه یافته و در کشورهای کمتر توسعه یافته معطوف شده است. تحقیقات به این موضوع اشاره دارند که قراردادهای مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی ریسک حفظ مشتری را به منظور انگیزه های اقتصادی و تمایل به موافقت با گزینه های صاحبکار از خط مشی های حسابداری افزایش می دهند. قرارداد خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران توسط قانون گذاران در ایالت متحده ی آمریکا، بریتانیا و کشورهای مختلف به عنوان تهدیدی بر استقلال حسابرس در نظر گرفته شده است.

در موسسات بزرگ حق الزحمه غیر حسابرسی بر حق الزحمه دریافتی حاصل از کار حسابرسان فزونی یافته و بسیاری خودشان را به عنوان موسسات خدمات حرفه ای در عوض موسسات حسابرسی یا موسسات حسابداری معرفی کرده اند. آنجا که کار حسابرسی و غیر حسابرسی مشترکاً برای یک شرکت ارائه می شود، دو رابطه قراردادی متفاوت وجود دارد، رابطه قرارداد خدمات غیر حسابرسی با شرکت و رابطه قرارداد حسابرسی با شرکت، اما حسابرس همچنان وظیفه ی حفظ منافع سهامداران را عهده دار بوده و خدمات حسابرسی خود را با توجه به مقررات ارائه می دهند. [۴]

مؤسسات حسابرسی بزرگ سعی می کنند که شهرت خود را حفظ کنند و مسلماً حاضر نمی شوند کاری انجام دهند که به استقلال و اعتبار آنها لطمه وارد شود، از طرفی، حسابرسی شرکت های بزرگ تر برای حسابرسان مزایایی دارد (مثلاً دریافت حق الزحمه

بیشتر بابت ارائه خدمات) ، لذا در این تحقیق به دنبال بررسی این موضوع هستیم که آیا اندازه مؤسسه حسابرسی و شرکت صاحبکار در صورت ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی می تواند بر استقلال حسابرس تاثیر داشته باشد و همچنین به بررسی رابطه بین میزان حق الزحمه غیر حسابرسی و استقلال و اثر رعایت فاصله زمانی مناسب بین خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی بر استقلال پرداخته ایم .

بیان مسأله و اهمیت آن:

یکی از اصول استانداردهای آیین رفتار حرفه ای، استقلال حسابرس است که به معنای استقلال واقعی و ظاهری مورد بحث قرار می گیرد. در واقع حسابرس باید ضمن انجام حسابرسی، استقلال را اعم از ظاهری و واقعی حفظ نماید. این تحقیق به دنبال کسب نظرات افراد نزدیک به حرفه ی حسابرسی در خصوص مستقل بودن یا نبودن، در شرایط خاص می بوده. به عبارتی دیگر، تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را بر استقلال مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و نیز عواملی را که می توانند موجب حفظ و یا تهدید استقلال حسابرس گردند، بررسی کرده است.

مبانی نظری تحقیق

تعریف استقلال:

حسابرس از طرفی نگران جذب و حفظ صاحبکار و از طرف دیگر نگران وقوع یک نارسایی در اجرای عملیات حسابرسی و در پی آن تحمل زیان مالی و لطمه به خوش نامی خود است. این موضوع تأثیر منفی در قضاوت وی نسبت به ارزیابی شواهد حسابرسی خواهد داشت مثلاً به خاطر حفظ صاحبکار خود، حسابرس ممکن است، تشویق شود تا به وی اجازه دهد سود خود را بیشتر نشان دهد و یا اجازه محافظه کاری و کمتر نشان دادن سود شرکت را بدهد. این انگیزه های تعارض می تواند آثار گوناگونی بر قضاوت

حسابرس داشته باشد. که آیا فقط ایفای وظیفه می کند، تا صاحبکار را راضی نگه دارد، و یا به گونه ای عمل می کند که هم ایفای وظیفه نموده و هم صاحبکار را حفظ کرده باشد.

این نظر وجود دارد که بعضی منافع، روابط و فعالیت ها می توانند تهدیدی واقعی یا متصور برای استقلال حسابرس باشند. از جمله می توان به حق انتخاب حسابرس و پرداخت حق الزحمه ی وی توسط صاحبکار اشاره نمود. وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار خود، این تصور را به وجود می آورد که مدیریت صاحبکار قدرت نفوذ بر قضاوت های حسابرس را دارد.

طبق بیانیه مفاهیم استقلال چارچوب نظری استقلال حسابرس:

«استقلال حسابرس عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرس برای تصمیم گیری بی غرضانه را از بین می برند.» البته منظور از این تعریف، این نیست که حسابرس باید از همه ی فشارها و سایر عوامل موثر بر توان تصمیم گیری وی رها و آزاد باشد، بلکه باید از عوامل با اهمیتی که باعث می شوند، او تصمیم گیری بی غرضانه نداشته باشد، در امان بماند. [۲]

لازم به ذکر است که استقلال دارای دو بعد است:

۱- استقلال واقعی (فکری): توانایی حسابرسان مستقل برای حفظ بی طرفی فکری در طول دوره ی قرارداد.

۲- استقلال ظاهری: رابطه ی حسابرس با صاحبکار باید طوری باشد که از دید اشخاص ثالث مستقل به نظر برسد. [۵]

خدمات حسابرسی :

خدمات حسابرسی، خدماتی که به منظور بررسی ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیت ها و وقایع اقتصادی صورت می گیرند تا تعیین کنند که آیا این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده انطباق دارند یا خیر. به عبارتی دیگر به خدماتی گفته می شود که با بررسی

صورت های مالی می خواهند ببینند آیا این صورت ها عاری از تحریف با اهمیت هستند یا خیر.

خدمات غیر حسابرسی:

خدمات غیر حسابرسی، هرگونه خدماتی متفاوت از خدمات حسابرسی ارائه شده به صاحبکار، توسط حسابرس را شامل می شود. مانند: خدمات مشاوره ای، حسابداری، حسابرسی داخلی، خدمات مالیاتی و ... به عبارتی دیگر هر نوع خدماتی که نیازمند حرفه ی حسابداری یا مهارت های مرتبط با آن می باشد.

مقررات مربوط به افشای حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی :

طبق قانون نهایی ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا :

افشا حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی در اظهار نامه بورس ضروری است .

طبق قانون سارینز - اکسلی (۲۰۰۲) :

باید خدمات غیر حسابرسی توسط کمیته حسابرسی تصویب و در گزارشات مالی برای سرمایه گذاران افشا شود .

طبق قانون نهایی ۲۰۰۳ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا :

مشابه قانون سارینز - اکسلی و قانون افشا بورس اوراق بهادار آمریکا در ۲۰۰۰ می باشد

مقررات مربوط به گردش متوالی شرکای حسابرسی :

طبق قانون سارینز - اکسلی ۲۰۰۲ :

محدودیت پنج سال برای شرکای پر نفوذ که خدمات حسابرسی برای صاحبکار ارائه می دهند، در نظر گرفته شده است .

طبق قانون نهایی ۲۰۰۳ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا :

گردش پس از پنج سال و دوره استراحت پنج ساله برای همه شرکای درگیر در حسابرسی در نظر گرفته شده است .

مقررات مربوط به افشای قرارداد حسابرسی :

طبق قانون نهایی ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا :

افشای نمایندگی در مورد (۱) حق الزحمه هایی که بابت خدمات ارائه شده حسابرسی صورت حساب شده است (۲) مطابقت خدمات غیر حسابرسی با استقلال (۳) استخدام کارکنان قراردادی ، ضروری است .

طبق قانون نهایی ۲۰۰۳ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا :

افشای حق الزحمه های پرداختی در اظهار نامه بورس در گروه های (۱) حق الزحمه های حسابرسی (۲) حق الزحمه های مرتبط با حسابرسی (۳) حق الزحمه مالیات (۴) سایر حق الزحمه ها، ضروری است .

ادبیات تحقیق:

نحوه برخورد با انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی:

در شناسایی موانع مربوط به موسسات کوچک ماتز و شرف سه گزینه را پیشنهاد دادند:
(۱) منع موسسات کوچک از انجام خدمات غیر حسابرسی زیرا به طور مناسب نمی توانند هر دو را انجام دهند. (۲) الزام هر موسسه حسابرسی کوچک به اینکه از دو زمینه مشخص شده یکی را انتخاب و انجام دهد (۳) موسسات کوچک مجاز به کارهایی مانند ارائه و اجرای انواع خدمات به صاحبکاران هستند. ماتز و شرف گزینه سوم را مورد توجه قرار دادند زیرا معتقدند که موسسات کوچک به ندرت وظایف حسابرسی را که به منافع عموم ارتباط دارد انجام می دهند و معمولاً حسابرسی هایی را برای واحدهای تجاری کوچک انجام می

دهند و تفکیک وظایف برای موسسات کوچک، خدمت دهی را به صاحبکار مشکل تر خواهد ساخت. [۱۳]

هلیسون و کنلی سه راهکار دیگر را برای ممنوعیت کل قرارداد خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران حسابرسی پیشنهاد کردند (۱) پیشنهاد خدمات غیر حسابرسی تنها به صاحبکاران غیر حسابرسی (۲) ممنوعیت انواع خاصی از خدمات غیر حسابرسی یا (۳) اجازه همه انواع خدمات غیر حسابرسی با الزام به افشا کامل در صورت های مالی. آنان معتقد بودند اگر چه ممنوعیت همه انواع خدمات غیر حسابرسی می تواند بیشترین تأثیر مثبت را بر درک استقلال حسابرسان ایجاد کند اما می تواند اقدام مفیدی باشد. [۱۰]

جنکینز و کراویسکی دریافتند که قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی تأثیر مثبتی بر درک استقلال حسابرسان دارد و همچنین افشای میزان حق الزحمه های حسابرسی و حق الزحمه های غیر حسابرسی برای سرمایه گذاران ارجحیت دارد. [۱۱]

شاکلی و اشلیفر دریافتند که بیش از نیمی از حسابرسان هشت بزرگ و تحلیل گران مالی و یک سوم از موسسات غیر هشت بزرگ و مدیران مالی ممنوعیت حسابرسان را از انجام مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی پیشنهاد دادند. اکثریت حسابرسان هشت بزرگ و تحلیل گران مالی معتقد بودند که افشای خدمات غیر حسابرسی نمی تواند استقلال حسابرسی را افزایش دهد، در حالی که اکثریت تحلیل گران مالی و مدیران مالی نظر متفاوتی داشتند. [۱۶]

لی تأکید کرد که درک استقلال حسابرسان تنها زمانی بهبود می یابد که انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به طور کامل ممنوع شود یا کلاً افشا گردد. [۱۲]

مروری بر تحقیقات پیشین

تحقیقات انجام شده در داخل کشور:

عوامل افزایش یافته استقلال حسابرسان مستقل این تحقیق توسط سیدحسین سجادی و مهتری ابراهیمی مند صورت گرفته است که در این تحقیق عوامل افزایش یافته استقلال حسابرسان

مستقل از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. تحقیق مزبور از نوع پیمایشی بوده و با استفاده از پرسشنامه، داده های لازم گردآوری شده است و از طریق فرض های آماری و روش های ناپارامتری مورد آزمون قرار گرفته اند. نتایج تحقیق نشان می دهد از نظر حسابرسان مزبور، کمیته ی حسابرسی صاحبکار، اندازه و سابقه موسسه حسابرسی و اندازه ی شرکت صاحبکار بعنوان عوامل افزایشده استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی بعنوان عامل کاهشده استقلال حسابرسی هستند. [۳]

در ارتباط با خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی که موسسات حسابرسی به صاحبکاران خود ارائه می دهند تحقیقی تحت عنوان «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی، بر استقلال حسابرس» توسط حسین مهربانی در سال ۱۳۸۴ از دیدگاه حسابرسان مستقل، کلیه اعتبار دهندگان و مدیران شرکت های سرمایه گذاری انجام شد و این نتیجه حاصل گردید که عدم افشا حق الزحمه های غیر حسابرسی به حق الزحمه های حسابرسی در صورت های مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه های غیر حسابرسی نسبت به حق الزحمه های حسابرسی، استقلال حسابرس را نقض می کند. [۴]

تحقیقات انجام شده در خارج کشور:

ویویان لی، دیوید های و رابرت نیکل با تحقیقی تحت عنوان خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس در زلاندنو با گردآوری داده های مربوط به ۱۷۷ شرکت که رابطه ی بین حق الزحمه های حسابرسی و حق الزحمه های غیر حسابرسی را بررسی نمود، به این نتیجه رسیدند که بین حق الزحمه های حسابرسی و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می تواند استقلال حسابرس را نقض کند. اما به شواهدی که بطور آشکارا نشان دهد استقلال حسابرس نقض شده است دست نیافتند. در نهایت مطالعات ایشان نشان می دهد زمانی که موسسات حسابرسی خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را بر مبنای قرارداد مشترک فی ما بین موسسه حسابرسی و شرکت مورد حسابرسی منعقد می کنند بالقوه استقلال ظاهری حسابرس مخدوش می شود. [۱۷]

گال طی تحقیقی در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله رقابت، کمیته ی حسابرسی صاحبکار و اندازه موسسه حسابرسی را بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داد. و به این نتیجه رسید که رقابت میان موسسات حسابرسی تأثیر مثبتی در استقلال حسابرس داشته اما اندازه موسسه حسابرسی دارای تأثیر منفی بوده و کمیته حسابرسی نیز از دیدگاه آزمودنی ها مهم نبود. [۹]

آگاسر و دوپنیک تأثیر خدمات غیرحسابرسی، حق الزحمه ی معوق، اندازه ی شرکت مورد حسابرسی و شاغل بودن همسر حسابرس در شرکت مورد حسابرسی را در سه کشور آمریکا، آلمان و فیلیپین مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که به جز حق الزحمه ی معوق سایر عوامل تأثیر تعیین کننده ای بر استقلال حسابرس ندارند. [۶]

بارتلت در تحقیقی که در کشور آمریکا انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران موسسات اعتباری و بانک ها، اندازه شرکت صاحبکار تأثیر کاهنده بر استقلال حسابرس دارد با این تفاوت که حسابرسان مستقل نسبت به مدیران بانک ها و موسسات اعتباری نگرانی کمتری داشتند. [۷]

بیتی و همکارانش طی تحقیقی در کشور انگلستان ۲۵ عامل افزایش استقلال حسابرس از جمله رقابت در حرفه حسابرسی، اندازه شرکت صاحبکار و کمیته حسابرسی صاحبکار را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد از دیدگاه مدیران مالی شرکت ها، شرکاء موسسات حسابرسی و تحلیل گران مالی ۲۵ عامل مزبور به خصوص رقابت، اندازه شرکت صاحبکار و کمیته حسابرسی مهم ترین عامل افزایش استقلال حسابرس در میان ۲۵ عامل افزایش استقلال حسابرس هستند. [۸]

پارک می گوید: موسسات حسابرسی بزرگتر باید قادر به مقاومت بیشتری در برابر مدیریت صاحبکاران باشند. زیرا، یا اثر فشار صاحبکار بر این گونه موسسات زیاد نیست و یا این که شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی اثر این فشار را از بین خواهد برد. [۱۵]

مک کینلی و همکارانش در تحقیقات خود دریافتند که هشت موسسه بزرگ حسابرسی جهان مستقل تریه نظر می رسند و صورت های مالی حسابرسی شده توسط این موسسات قابل اتکاتر هستند.[۱۴]

اهداف تحقیق :

بررسی موارد زیر می باشد :

- تاثیر رعایت فاصله زمانی مناسب بین خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس

- تاثیر میزان حق الزحمه ی خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس

- بررسی اینکه آیا اگر موسسه ی حسابرسی یا شرکت صاحبکار ، مشهور و بزرگ باشد، ارائه ی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی همزمان توسط آن موسسه می تواند استقلال حسابرس را مخدوش کند؟

- بررسی اینکه آیا اگر نوع و میزان خدمات غیر حسابرسی در گزارشات صاحبکار افشا گردد، ارائه ی خدمات غیر حسابرسی استقلال حسابرس را تهدید می کند؟

فروضیات تحقیق :

۱-از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اگر بین خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی حسابرس مستقل، یک فاصله ی زمانی (دو تا پنج سال) وجود داشته باشد، انجام خدمات غیر حسابرسی، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

۲-از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، میزان حق الزحمه ی خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

۳-از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اگر نوع و میزان حق الزحمه ی خدمات غیر حسابرسی در گزارش های صاحبکار افشا شود، انجام خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

۴-از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اندازه ی موسسه ی حسابرسی در ارائه ی خدمات غیر حسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

۵-از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اندازه ی شرکت (صاحبکار) در ارائه ی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

روش تحقیق :

در این تحقیق از روش توصیفی استفاده شده است . تحقیق توصیفی شامل جمع آوری اطلاعات برای فرضیه یا پاسخ به سوالات مربوط به وضعیت فعلی مورد مطالعه می باشد.

جهت گرد آوری اطلاعات از ابزار پرسش نامه استفاده شده است . مقیاس مورد استفاده در پرسش نامه ، مقیاس رتبه ای می باشد.

تجزیه و تحلیل داده ها در دو بخش (آمار توصیفی و آمار استنباطی) صورت گرفته است:

الف- آمار توصیفی: شامل ارائه جداول فراوانی، درصد فراوانی، نمودارهای ستونی^۱، دایره ای^۲ می باشد.

ب- آمار استنباطی: در این پژوهش برای تحلیل پرسش های تحقیق از آزمون فرض های آماری ، آزمون نسبت^۳ استفاده شده است. [۱]

1 bar chart

2 pie chart

3 test of one binomial proportion

آزمون، زمانی دارای روایی است که سؤالهایی که در آن مطرح شده است، نمونه معرفی از تمامی حیطه مهارتها، توانایی ها، درک مفاهیم و دیگر رفتارهایی باشد که قرار است به وسیله آزمون انجام شود.

بدیهی است که تجزیه و تحلیل روایی آزمون توسط متخصصان موضوعی انجام می گیرد. اگر متخصص موضوعی پس از تحلیل روایی آن را تأیید کند، می توان از آن استفاده کرد. جهت تعیین روایی، پرسشنامه تحقیق را به چند تن از اساتید و صاحب نظران رشته حسابداری دادیم.

پایایی آزمون به دقت اندازه گیری و ثبات آن مربوط است و دو معنای متفاوت دارد. یک معنای پایایی، ثبات نمره های آزمون در طول زمان است. بدین معنی که اگر یک آزمون چندین بار درباره یک آزمودنی انجام و اجرا شود، نمره وی در همه موارد یکسان باشد و در معنای دوم اعتبار به همسانی درونی آن اشاره دارد و مفهوم آن این است که سؤالات آزمون تا چه اندازه با یکدیگر همبستگی متقابل دارند. [۱]

برای محاسبه پایایی پرسشنامه، ابتدا در سطح محدود، با فاصله زمانی ده روز در دو نوبت بین ده نفر از آزمودنی ها پرسشنامه تحقیق توزیع و سپس جمع آوری گردید. برای محاسبه پایایی از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد که مقدار همبستگی پرسشنامه ۰/۸۸ محاسبه گردید.

جامعه آماری :

جامعه ی آماری مورد بررسی از دو گروه تشکیل می شود: گروه اول، دانشگاهیان هستند که شامل اساتید محترم رشته ی حسابداری و دانشجویان کارشناسی ارشد و مقطع دکتری در رشته ی حسابداری می باشند. لازم به ذکر است که پرسشنامه در اختیار اساتید و دانشجویان دانشگاه های دولتی ایران قرار گرفته است که دارای مقطع کارشناسی ارشد و دکتری در رشته ی حسابداری هستند، از جمله تهران، اصفهان، کرمان، رفسنجان، بابلسر، زاهدان، مشهد، قم و ...

گروه دوم شامل تحلیل گران بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

نمونه آماری :

به منظور برآورد حجم نمونه در این تحقیق از روش حداکثر خطا استفاده شده که به صورت زیر محاسبه گردیده است:

$$n_{\max} = z^2 / 4d^2 = (1/96)^2 / 4 * (0/85)^2 = 130$$

$$z = \text{مقدار } z \text{ جدول نرمال به ازای } \alpha = 0/05$$

$$d = \text{حداکثر خطا}$$

با توجه به پیش بینی عدم همکاری آزمودنی ها و به منظور رسیدن به حجم نمونه ی مطلوب، تقریباً حدود ۳۰۰ پرسشنامه در اختیار افراد قرار گرفت که از این بین ۱۴۵ پرسشنامه برگشت داده شد و در نهایت پس از بررسی های لازم ۱۲۶ پرسشنامه مورد پذیرش قرار گرفت تا در تجزیه و تحلیل داده ها از آنها استفاده شود.

آزمون فرضیات :

بررسی فرضیه اول:

۱- از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اگر بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی حسابرس مستقل، یک فاصله زمانی (۲ تا ۵ سال) وجود داشته باشد، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

H_0 : اگر بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی حسابرس مستقل، یک فاصله زمانی (۲ تا ۵ سال) وجود داشته باشد، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد.)

H_1 : اگر بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی حسابرس مستقل، یک فاصله زمانی (۲ تا ۵ سال) وجود داشته باشد، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد.)

برای پاسخ به این پرسش از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۱۰۷ نفر تأثیر را قبول ندارند، یعنی ۸۴/۹۲ درصد آنها تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه P -مقدار آزمون کمتر از ۰/۰۰۱ می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد می شود. یعنی اگر بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی حسابرس مستقل، یک فاصله زمانی (۲ تا ۵ سال) وجود داشته باشد، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

جدول ۱- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر وجود فاصله بین خدمات حسابرسی و

غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس:

تعداد موارد عدم تأثیر	۱۰۷
تعداد کل	۱۲۶
نسبت موارد تطابق	۰/۸۴۹۲
مقدار آماره Z	۷/۹۸۴
P -مقدار	کمتر از ۰/۰۰۱

بررسی فرضیه دوم:

۲- از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

H_0 : میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد.)

H1: میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد.)

برای پاسخ به این پرسش از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۲۵ نفر تأثیر را قبول ندارند، یعنی ۱۹/۸۴ درصد آنها تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه P - مقدار آزمون یک می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد نمی شود. یعنی میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

جدول ۲- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس:

تعداد موارد عدم تأثیر	۲۵
تعداد کل	۱۲۶
نسبت موارد تطابق	۰/۱۹۸۴
مقدار آماره Z	-۶/۷۷
P - مقدار	۱

بررسی فرضیه سوم:

۳- از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اگر نوع و میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی در گزارش های صاحبکار افشا شود، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

H0: اگر نوع و میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی در گزارش های صاحبکار افشا شود، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد.)

H1: اگر نوع و میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی در گزارش های صاحب کار افشا شود، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد).

برای پاسخ به این پرسش از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۷۰ نفر تأثیر را قبول ندارند، یعنی ۵۵/۵۵ درصد آنها تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه P - مقدار آزمون ۰/۱۰۶ می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد نمی شود. یعنی اگر نوع و میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی در گزارش های صاحب کار افشا شود، انجام خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

جدول ۳- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر افشای حق الزحمه بر استقلال حسابرس:

تعداد موارد عدم تأثیر	۷۰
تعداد کل	۱۲۶
نسبت موارد تطابق	۰/۵۵۵۵
مقدار آماره Z	۱/۲۵
P - مقدار	۰/۱۰۶

بررسی فرضیه چهارم:

۴- از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اندازه موسسه در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

H0: اندازه موسسه در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد).

H1: اندازه موسسه در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد).

برای پاسخ به این پرسش از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۳۹ نفر تأثیر را قبول ندارند، یعنی ۳۰/۹۵ درصد آنها تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه P - مقدار آزمون یک می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد نمی شود. یعنی اندازه موسسه در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

جدول ۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر اندازه موسسه بر استقلال حسابرس:

تعداد موارد عدم تأثیر	۳۹
تعداد کل	۱۲۶
نسبت موارد تطابق	۰/۳۰۹۵
مقدار آماره Z	-۴/۲۸
P- مقدار	۱

بررسی فرضیه پنجم:

۵- از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اندازه شرکت (صاحبکار) در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

H0: اندازه شرکت (صاحبکار) در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد).

H₁: اندازه شرکت (صاحبکار) در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد).

برای پاسخ به این پرسش از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۳۶ نفر تأثیر را قبول ندارند، یعنی ۲۸/۵۷ درصد آنها تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه P - مقدار آزمون یک می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد نمی شود. یعنی اندازه شرکت (صاحبکار) در ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

جدول ۵- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر اندازه شرکت (صاحبکار) بر استقلال

حسابرس:

تعداد موارد عدم تأثیر	۳۶
تعداد کل	۱۲۶
نسبت موارد تطابق	۰/۲۸۵۷
مقدار آماره Z	-۴/۸۱
P- مقدار	۱

نتیجه گیری:

ارائه ی برخی خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات 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.

آنچه مسلم است اگر حسابرسان از نظر جامعه، مستقل به نظر نرسند، استفاده کنندگان به گزارشات حسابرسی اتکا نمی کنند و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهد شد.

با توجه به آنکه هر چه قدر مؤسسات حسابرسی بزرگتر و مشهورتر باشند، سعی می کنند تا استقلال خود را بیشتر حفظ کنند لذا در این تحقیق به دنبال بررسی این موضوع بودیم که اگر در چنین شرایطی اینگونه مؤسسات عهده دار انجام وظایف حسابرسی و غیر حسابرسی شوند، باز هم سعی می کنند استقلال خود را حفظ کنند، و همچنین همین مبحث را در رابطه با شرکت های صاحبکار بزرگ بررسی نمودیم، علاوه بر موارد مذکور به دنبال یافتن راه حل مناسب مثل رعایت فاصله زمانی... نیز بودیم و در نهایت به این نتایج رسیدیم:

وجود فاصله زمانی بین خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی باعث می شود تا استقلال حسابرس در صورت ارائه خدمات غیر حسابرسی حفظ گردد.

میزان حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی با وجود افشای (نوع و میزان آن) در گزارش های صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

مؤسسه حسابرسی و شرکت صاحبکار چه بزرگ باشند و چه کوچک به هر حال، ارائه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به طور همزمان، بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

پیشنهادها:

الف: پیشنهادها با توجه به تحقیق حاضر

* با توجه به آنکه جهت بررسی بیشتر این موضوع لازم است که همه ی ذینفعان در رابطه با استقلال حسابرس در این زمینه (انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی) اظهارنظر کنند، پس بهتر است در آینده درک دیگر گروه های ذینفع مثل سرمایه گذاران نهادی، هیئت های مقررات گذار، سرمایه گذاران خارجی و ... نیز ارزیابی گردد.

* پیشنهاد می شود که از خود حسابرسان نیز پرسیده شود آیا اگر موسسات حسابرسی یا شرکت صاحبکار بزرگ باشد حسابرسان وقتی عهده دار انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی می شوند، تلاش بیشتری نسبت به قبل می کنند تا استقلال خود را حفظ کنند؟

ب: پیشنهاد مربوط به تحقیقات آتی

* پیشنهاد می شود که در رابطه با علت تمایل زیاد موسسات حسابرسی به انجام غیرحسابرسی و حسابرسی به طور همزمان نیز تحقیقاتی صورت گیرد تا شاید راه کاری مناسب در رابطه با این امر بدست آید.

منابع و مآخذ :

۱. بازرگان، عباس، سرمد، زهره؛ الهه، حجازی، ۱۳۷۹، روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگه.
۲. بیانیه مفاهیم استقلال: چارچوب نظری استقلال حسابرس، ۱۳۸۰، هیئت استانداردهای استقلال، فصلنامه‌ی حسابرسی، ترجمه‌ی موسی بزرگ اصل، سال سوم، شماره‌ی ۱۳، صص ۷۸-۷۲.
۳. سجادی، سیدحسین و مهدی ابراهیمی مند، ۱۳۸۴، "عوامل افزایشدهی استقلال حسابرس مستقل"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره‌ی ۴۰، صص ۸۰-۶۱.
۴. مهربانی، حسین، ۱۳۸۴، "بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر درک استقلال"، پایان نامه کارشناسی ارشد، به راهنمایی دکتر نیکبخت، دانشگاه تهران.

۵. میگز و دیگران، ۱۳۷۵، اصول حسابرسی ۱، ترجمه ی عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری،

سازمان حسابرسی.

6. Agaser, G.M., and T.S. Douppnik, 1991, "Perceptions of Auditor Independence: A cross-cultural Study", *International Journal of Accounting*. 6:220-237.
7. Bartlett, R.W, 1993, "A Scale of perceived Independence: New Evidence on an old Concept", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2), pp.52-67.
8. Beattie V.,R. Brandt., and S.fearnley, 1999, "perceptions of Auditor Independence: UK Evidence", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1):67-107.
9. Gul, F. A. (1989), "Bankers" perceptions of factors effecting auditor independence", *Journal of Accountign, Auditing and Accountability*, vol. 2, no.3, pp. 162-173.
- 10.Hillison, W. and M.Kennlly (1988), "The Economics of Non-Audit Services", *Accounting Horizons*, Vol. 2, no.3, pp.32-40.
- 11.Jenkins, J. G.; Krawzycki, K. (2001), "The Relationship Between Non-Audit Services and Perceived Auditor Independence", accessed 04th January 2004.
- 12.Lee, T.A. (1993), *Corporate Audit Theory*, Devon: Chapman and Hall.

13. Mautz, R.K. and Sharaf, H.A., (1961). "Independence" in "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association, Monograph No. 6.
14. McKinley, S., K. Paney and P. Reckers, 1985, "An Examination of the Influence of CPA Firm Type, Size, and MAS provision on Loan Officer Decisions and perceptions". Journal of Accounting Research Autumn: (887-910).
15. Park, S.H., 1990, "Competition, Independence and Audit Quality: The Korean Experience", the international of Accounting, 25: (71-86).
16. Shockley R. and S. Shceifler, 1984, "perception of Auditors Independence: An Emprial Analysis." The Accounting Review. Oct. p.p.785-800.
17. Vivian, Li. And David, Hay. And Robert, Knechel. (2003). Non-Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence, Department of Accounting and Finance, University of Auchland.