

## تأثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره‌ای،

### همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس

عبدالمهدی انصاری\*، عبدالحسین طالبی نجف‌آبادی\*\*،

نرجس کمالی کرمانی\*\*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۴/۲۹

تاریخ تصویب: ۱۳۹۰/۶/۴

#### چکیده

در عصر حاضر، توجه روزافزون شرکت‌ها به انجام خدمات غیرحسابرسی، مزایای اقتصادی قابل توجهی دارد. این امر باعث شده است مؤسسه‌های حسابرسی، علاوه بر عرضه خدمات حسابرسی، به انجام خدمات غیرحسابرسی نیز متمایل شوند. از آنجا که ارائه خدمات غیرحسابرسی، حسابرس را از نظر مالی به صاحب کار وابسته می‌کند، آیا انجام آن همراه با خدمات حسابرسی ممکن است تهدیدی برای استقلال حسابرس محسوب شود؟ در این تحقیق، تأثیر انجام همزمان خدمات حسابداری، مشاوره‌ای و مدیریتی، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس بررسی خواهد شد. جامعه آماری این تحقیق، شامل دانشگاهیان (استادان، دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد و دکتری رشته حسابداری) و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار تهران است. تعدادی از این افراد، به‌عنوان نمونه انتخاب شدند و در نهایت، ۱۲۶ پرسش‌نامه پذیرفته شد. بر اساس نتیجه‌های به‌دست آمده از این تحقیق، از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران، عرضه همزمان خدمات حسابداری و مدیریتی، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس تأثیر

---

\* استادیار حسابداری دانشگاه ولی عصر (عج)، رفسنجان، ایران (ansari@vru.ac.ir)

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، ایران؛ نویسنده مسئول (hossein.taleby@gmail.com)

\*\*\* کارشناس ارشد حسابداری، ایران (nkamali90@yahoo.com)

می‌گذارد و می‌تواند آن را مخدوش کند؛ اما عرضه همزمان خدمات مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابرسی، تهدیدی برای استقلال نخواهد بود.

**واژه‌های کلیدی:** استقلال حسابرس، خدمات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی.

**کد طبقه‌بندی JEL:** M49

### مقدمه

در عصر حاضر، میلیون‌ها نفر از مردم جهان، پس‌اندازهای کوچک خود را صرف خرید سهام شرکت‌های مختلف می‌کنند و برای اطمینان یافتن از اینکه پس‌اندازشان را در جای مناسبی سرمایه‌گذاری کرده‌اند، به اطلاعات مالی آن شرکت‌ها که در اختیارشان قرار می‌گیرد، اعتماد می‌کنند. با توجه به اینکه هدف استفاده‌کنندگان از اطلاعات (صورت‌های مالی شرکت‌ها) با هدف تهیه‌کنندگان اطلاعات تفاوت دارد، گزارشگری اطلاعات اهمیت ویژه‌ای می‌یابد. به همین دلیل، جامعه به حسابرسان مستقل و افراد حرفه‌ای باصلاحیت نیاز پیدا می‌کند تا صحت و سقم گزارش‌های مالی شرکت‌ها را مشخص کنند.

از سویی، اگر استفاده‌کنندگان اطلاعات، حسابرسان را مستقل از صاحب‌کار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آن‌ها حسابرسی کرده‌اند، اعتماد نمی‌کنند؛ یعنی اگر حسابرس از صاحب‌کار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد. به همین دلیل، گفته می‌شود: «استقلال، اساس خدمات اطمینان‌بخشی و شهادت‌دهی است.»

استقلال حسابرس بارها مورد بررسی قرار گرفته و عوامل تأثیرگذار بر آن، شناسایی شده است. در میان عواملی که ممکن است استقلال حسابرس را تهدید کند، قراردادهای خدمات غیرحسابرسی - که میان مؤسسه‌های حسابرسی با صاحب‌کاران منعقد می‌شود - اهمیت بسیاری دارد؛ زیرا ممکن است هنگام انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای صاحب‌کار، این عامل توانایی حسابرس را در ارزیابی بی‌طرفانه صورت‌های مالی تهدید کند. با توجه به اینکه در تحقیقات پیشین فقط درک حسابرسان و مدیران شرکت‌ها بررسی شده است، ارزیابی درک گروه‌های ذی‌نفع دیگر ضروری به نظر می‌رسد. به‌طور قطع، گروه دیگری از ذی‌نفعان می‌توانند درک متفاوتی داشته باشند. از سویی، در سال‌های اخیر، تمایل

مؤسسه‌های حسابداری به انجام خدمات غیرحسابرسی بسیار افزایش یافته است؛ لذا شاید بهتر باشد با انجام تحقیقات بیشتر، در قوانین وضع شده در این زمینه تجدید نظر شود. از این رو، در این تحقیق، تأثیر عرضه همزمان خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابداری را بر استقلال حسابرس (از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار) بررسی کرده‌ایم.

### خدمات حسابداری و خدمات غیرحسابرسی

بعد از انقلاب صنعتی، با بزرگ‌تر شدن شرکت‌ها و افزایش تعداد مالکان، صاحبان سرمایه دارایی‌های خود را به دست نمایندگان (مدیران) سپردند. اما چندی بعد، مالکان فهمیدند نمایندگانشان منافع شخصی آن‌ها را به بهترین شکل ممکن تأمین نمی‌کنند. منافع شخصی هر یک از دو طرف (مالک و نماینده) به تابع مطلوبیت و میزان ثروت و رفاه آنان بستگی دارد؛ دو عاملی که هیچ‌گاه همسویی نداشته‌اند. تجربه ثابت کرده است که میان منافع مدیر و مالک تضاد وجود دارد و این امر مالکان را نگران می‌کند. بنابراین، مالکان باید خود را در برابر زیان‌هایی که ممکن است مدیران (به دلیل تضاد در منافع) به آن‌ها وارد کنند، مصون سازند. این کار به دو طریق میسر می‌شود: اول اینکه مالکان با تعدیل (کاهش) بهایی که بابت خدمات نمایندگان به آن‌ها پرداخت می‌کنند، نوعی مصونیت برای خود ایجاد کنند. دوم اینکه مدیران از محل منابعشان مبالغی را صرف کنند تا به منزله تضمینی برای حفظ منافع مالکان یا اطمینانی برای جبران خسارت وارد شده به آن‌ها باشد.

مخارجی که مالک برای اعمال نظارت بر رفتار نماینده تحمل می‌کند، موجب کاهش حقوق و مزایای مدیر می‌شود؛ به همین دلیل منافع مدیر ایجاد می‌کند بهای تهیه و عرضه اطلاعات مالی به مالکان را خودش پردازد و با استفاده از خدمات حسابرس مستقل، اعتبار این گزارش‌ها را افزایش دهد.

اشخاصی چون مسئولان بانک‌های سرمایه‌گذاری، مدیران، اعضای هیئت امناء... در برابر جامعه مسئولیت حرفه‌ای دارند. این مسئولیت سبب می‌شود آن‌ها برای ایجاد نوعی

پوشش بیمه‌ای، انگیزه‌های لازم را داشته باشند؛ به همین دلیل از خدمات حسابرسان مستقل استفاده می‌کنند.

خدمات حسابرسان به خدماتی گفته می‌شود که ادعاهای مدیریت درباره فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی را مورد بررسی قرار می‌دهد تا مشخص شود که آیا این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده انطباق دارند یا خیر. به عبارتی دیگر، حسابرسان با بررسی صورت‌های مالی، مشخص می‌کنند که این صورت‌ها عاری از تحریف با اهمیت است یا خیر.

رشد روزافزون شرکت‌ها، افزایش حجم مبادلات و پیچیده‌تر شدن آن‌ها، تقاضای شرکت‌ها را برای انجام کارهای حسابداری، مشاوره‌ای و... افزایش داده است. این گونه خدمات، مزایای اقتصادی قابل توجهی دارند؛ به همین دلیل مؤسسه‌های حسابرسان علاوه بر عرضه خدمات حسابرسان، به انجام این گونه خدمات غیرحسابرسی نیز تمایل پیدا کرده‌اند. ریتز و ویلیامز<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) معتقدند: سودآوری پایین خدمات حسابرسان سنتی، برای انجام فعالیت‌هایی مثل خدمات مشاوره‌ای، طراحی نظام‌های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل‌های داخلی برای حفظ سودآوری مؤسسه‌های حسابرسان، فشار پیوسته و مداومی را به وجود آورده است.

خدمات غیرحسابرسی، به خدماتی گفته می‌شود که حسابرسان به غیر از خدمات حسابرسان به صاحب‌کار عرضه می‌کنند؛ مانند: خدمات مشاوره‌ای، حسابداری، حسابرسان داخلی، خدمات مالیاتی و... . خدمات حسابرسان نیز خدماتی است که انجام آن‌ها به حرفه حسابداری یا مهارت‌های مرتبط با آن نیاز دارد.

حال اگر حسابرسان وظایف غیرحسابرسی شرکت صاحب‌کار را هم انجام دهد، عرضه خدمات حسابرسان او اعتبار دارد و استقلالش حفظ می‌شود؟ این پرسشی است که در این پژوهش به آن پاسخ داده می‌شود.

### استقلال حسابرسان

بسیاری از نویسندگانی که با اصول حسابرسان سروکار دارند، بر اهمیت استقلال حسابرسان از واحد مورد رسیدگی تأکید کرده‌اند و از دیدگاه اقتصادی، سیاسی-اجتماعی یا حرفه‌ای به آن پرداخته‌اند. استقلال، اساس نظریه حسابرسان است. بدون استقلال، حسابرسان کاری

بی‌معناست. استقلال، اساس خدمات اطمینان‌بخشی و شهادت‌دهی است. حرفه حسابداری به تنوع‌بخشی به خدماتی که عرضه می‌کند، تمایل دارد. بنابراین، توان کنترل استقلال حسابرسان و نیز تعیین چارچوب قانونی برای آن، هم به نفع این حرفه و هم به نفع استفاده‌کنندگان است. بر اساس مفاهیم نظری حسابداری: «استقلال حسابرسان عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرسان برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را از بین می‌برد» (بزرگ اصل، ۱۳۸۰). البته از این تعریف نمی‌توان این‌گونه برداشت کرد که حسابرسان باید از فشارها و سایر عوامل مؤثر بر توان تصمیم‌گیری وی فارغ باشد، بلکه باید از عوامل مهمی که باعث تصمیم‌گیری غرض‌ورزانه و سودار می‌شود، در امان بماند. سطحی که فشارها و دیگر عوامل تصمیم‌گیری بی‌غرضانه حسابرسان را می‌فرساید، یا انتظار می‌رود که بفرساید، مرز تعیین بود یا نبود استقلال حسابرسان است.

### ابعاد استقلال حسابرسان

در بیشتر منابع، برای استقلال، دو بعد ذکر شده است: استقلال واقعی و استقلال ظاهری (Bartlett, 1993). استقلال واقعی را «فقدان گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابداری» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرسان را در تضاد منافع آشکار با صاحب‌کار نشان می‌دهد»، تعریف می‌کنند. بنابراین، استقلال واقعی با بی‌طرفی ارتباط پیدا می‌کند و استقلال ظاهری با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابداری در یک وضعیت معین ارتباط دارد.

در هر دو جنبه ظاهری و باطنی، استقلال حسابرسان برای قابلیت اتکای گزارشگری و در نتیجه، برای فرایند شکل‌گیری سرمایه، حیاتی است. به عقیده واتر و زیمرمن<sup>۲</sup> (۱۹۸۶)، نظر و قضاوت حسابرسان زمانی برای سرمایه‌گذاران ارزشمند خواهد بود که مستقل باشد.

### هدف از استقلال حسابرسان

هدف از استقلال حسابرسان، پشتیبانی از اتکای سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان بر فرایند گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است. استقلال، به منزله یکی از جنبه‌های

حسابرسی، با کیفیت حسابرسی - که موجب بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی می‌شود - مورد تأکید قرار می‌گیرد. اطلاعات مالی قابل اعتماد و معتبر موجب اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات می‌شود. برون‌داد این فرایند در خدمت منافع عمومی است؛ زیرا به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر دست‌اندرکاران بازار سرمایه کمک می‌کند برای تخصیص منابع به‌درستی تصمیم‌گیری کنند؛ عاملی که برای افزایش کارایی بازار سرمایه بسیار اهمیت دارد.

در این سال‌ها، سقوط پی در پی شرکت‌های بزرگ (از جمله انرون، آدلفیا، وردکام و سان بیم) در کیفیت حسابرسی‌ها تردید ایجاد کرده است و برای حرفه حسابرسی، بحران عدم اعتماد را به‌وجود آورده است. بسیاری از نگرانی‌ها به رویه‌های حسابداری و حسابرسی، به‌ویژه استقلال حسابرس، معطوف شده است. اگر حسابرس استقلال نداشته باشد، استفاده‌کنندگان نمی‌توانند به گزارش‌های حسابرسی اطمینان کنند. در ارزیابی عملکرد مدیریت، همه گروه‌ها از پیامدهای مستقل نبودن حسابرس زیان می‌بینند.

انتقاد مهم و اساسی که در طول سال‌های متمادی نسبت به حسابرسان وجود داشته، این است که قراردادهای مشترک حسابرسان، استقلال آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

### خدمات غیر حسابرسی ممنوع شده

بخش ۲۰۱ قانون ساربنز - اکسلی به خدمات غیرحسابرسی اشاره می‌کند؛ خدماتی که عرضه آن‌ها استقلال مؤسسه‌های حسابرسی را مخدوش می‌کند. این مقررات در کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا نیز تصویب شده و خدماتی را نشان می‌دهد که انجام دادن آن برای حسابداران رسمی ممنوع است.

قانون ساربنز - اکسلی به اهمیت اطلاعات برای سهامداران توجه داشته، سعی کرده است برای سهامداران، اطمینان خاطر لازم را برای استفاده از اطلاعات فراهم آورد؛ همچنین نقش هیئت مدیره شرکت‌ها را تقویت نموده، از آن پشتیبانی کرده است (Romano, 2004).

حیطه خدمات غیرحسابرسی که عرضه آن به صاحب‌کار ممنوع شده، شامل این موارد

است:

- طبق قانون نهایی کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۰): دفترداری، نظام‌های اطلاعات مالی، ارزیابی، بیمه آماری، حسابرسی داخلی، نقش مدیریت، منابع انسانی، خدمات کارگزاری، خدمات قانونی، خدمات کارشناسی؛
- طبق قانون ساریینز-اکسلی (۲۰۰۲): دفترداری، نظام‌های اطلاعات مالی، ارزیابی، بیمه آماری، حسابرسی داخلی، نقش مدیریت و منابع انسانی، خدمات کارگزاری، خدمات قانونی، خدمات مرتبط با حسابرسی؛
- طبق قانون نهایی کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۳): مشابه قانون نهایی بورس اوراق بهادار آمریکا در سال ۲۰۰۰.
- طبق قانون ساریینز-اکسلی (۲۰۰۲) و قانون نهایی کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۳)، برای عرضه خدمات غیرحسابرسی مجاز نیز تصویب کمیته حسابرسی الزامی است؛ همچنین این گونه خدمات باید در گزارش‌های مالی برای سرمایه‌گذاران افشا شود.

### پیشینه پژوهش

مهربانی (۱۳۸۴) درباره خدمات و میزان کارمزدهای غیرحسابرسی که مؤسسه‌های حسابرسی به صاحب‌کاران خود عرضه می‌کنند، تحقیقی با عنوان «بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی، بر استقلال حسابرسان» انجام داده است. وی به این نتیجه رسید که از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه‌گذاری و اعتباردهندگان، خدمات غیرحسابرسی استقلال حسابرسان را نقض نمی‌کند. همچنین افشا نشدن نسبت کارمزدهای غیرحسابرسی به کارمزدهای حسابرسان در صورت‌های مالی صاحب‌کار و بالا بودن درصد کارمزدهای غیرحسابرسی نسبت به کارمزدهای حسابرسان، استقلال حسابرسان را نقض می‌کند.

عبداللهی (۱۳۸۱) تحقیقی انجام داده است با عنوان: «بررسی دیدگاه مدیران مالی بنگاه‌های اقتصادی، مدیران سرمایه‌گذاری و حسابداران مستقل راجع به استقلال حسابرسان». نتیجه‌های به دست آمده از این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان در بیشتر موارد، با آیین رفتار حرفه‌ای درباره استقلال نبودن حسابرسان در شرایط وصف شده هم عقیده‌اند و همگی می‌پذیرند

که شرایطی وجود دارد که استقلال حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ اما در آیین رفتار حرفه‌ای از آن یاد نشده است.

ماتز و شرف<sup>۳</sup> (۱۹۶۱) انجام خدمات غیرحسابرسی حسابرسان را مطالعه و بررسی کرده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که خدمات مشاوره مدیریت و خدمات مشاوره مالیاتی، استقلال ظاهری حسابرس را مخدوش می‌کند.

آگاسر و دوپنیک<sup>۴</sup> (۱۹۹۱) در کشورهای آمریکا، آلمان و فیلیپین تحقیق‌هایی انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان مستقل کشورهای مزبور، انجام خدمات غیرحسابرسی موجب کاهش استقلال حسابرس می‌شود.

هارتلی و راس<sup>۵</sup> (۱۹۷۲) دریافتند که تنها شش درصد از پاسخ دهندگان اعتقاد دارند که قرارداد خدمات غیرحسابرسی، برای استقلال حسابرس تهدید مهمی محسوب می‌شود.

هسی<sup>۶</sup> (۱۹۹۹) گزارش کرد که بیشتر مدیران مالی آمریکا که در تحقیق وی مشارکت داشتند، پیشنهاد دادند که قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی برای صاحب‌کاران ادامه یابد.

بر اساس تحقیق گال و یاپ<sup>۷</sup> (۱۹۸۴) در مالزی، از میان سهامداران و حسابرسی‌کنانی که در تحقیق مشارکت داشته‌اند، تعداد کمی بر این باورند که قرارداد خدمات غیرحسابرسی اطمینان آن‌ها را به استقلال حسابرسی افزایش می‌دهد. گال (۱۹۸۹) درک بانکداران در زلاندنو را در این زمینه مطالعه کرد و پی برد که تأثیر قرارداد خدمات غیرحسابرسی مهم بوده، با استقلال حسابرس ارتباط مثبتی دارد.

از سوی دیگر، تنو و لیم<sup>۸</sup> (۱۹۹۶) دریافتند که قرارداد خدمات غیرحسابرسی، دومین عامل مهمی است که استقلال حسابرس را تهدید می‌کند.

کریهاریو سوری<sup>۹</sup> (۲۰۰۳) تأثیر قراردادهای مشترک حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس را از دیدگاه حسابرسان مالزی و مدیران مؤسسه‌های تأمین مالی و مدیران شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار بررسی کردند. نتیجه‌های به‌دست آمده نشان داد که استقلال حسابرس می‌تواند با انجام خدمات غیرحسابرسی تهدید شود و بهترین گزینه



برای حفظ استقلال او، ممنوع کردن انجام خدمات غیرحسابرسی برای مشتریان حسابرسی است.

ویویان، دیوید و روبرت<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۳) رابطه بین خدمات غیرحسابرسی و استقلال حسابرس را بررسی کردند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که بین کارمزدهای حسابرسی و میزان کارمزدهای غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرس را نقض کند. اما به شواهد عینی که نشان‌دهنده نقض استقلال حسابرس باشد، دست نیافتند.

### فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار، انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع حسابداری، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد؛

**فرضیه دوم:** از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار، انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع مدیریتی، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد؛

**فرضیه سوم:** از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار، انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

### روش تحقیق

در این تحقیق، از روش توصیفی استفاده شده است؛ روشی که جمع‌آوری اطلاعات برای فرضیه یا پاسخ به پرسش‌های مربوط به وضعیت فعلی مورد مطالعه را شامل می‌شود. اطلاعات لازم درباره مفاهیم نظری و پیشینه پژوهش با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای گردآوری شد. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها نیز از طریق پرسشنامه، به دست آمد. بدیهی است تجزیه و تحلیل روایی آزمون را متخصصان موضوعی انجام می‌دهند. اگر متخصص موضوعی پس از تحلیل، روایی آزمون را تأیید کند، می‌توان از آن استفاده کرد. برای تعیین روایی، پرسش‌نامه تحقیق را به چند تن از استادان و صاحب‌نظران رشته حسابداری دادیم. پس از بررسی‌های لازم، روایی پرسش‌نامه ۰/۷۶ محاسبه شد.

برای محاسبه پایایی پرسش‌نامه تحقیق، ابتدا پرسش‌نامه‌ها در سطح محدود و با فاصله زمانی ده روز، در دو نوبت، بین ده نفر از آزمودنی‌ها توزیع و سپس جمع‌آوری شد. برای محاسبه پایایی، از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد. طبق این محاسبه، مقدار همبستگی پرسش‌نامه ۰/۸۸ است.

متغیرهای مستقل این تحقیق عبارت‌اند از:

- انجام همزمان خدمات حسابداری و حسابرسی؛
- انجام همزمان خدمات مدیریتی و حسابرسی؛
- انجام همزمان خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی.

متغیر وابسته نیز استقلال حسابرس است.

متغیرهای مستقل با پرسیدن سؤال‌هایی درباره خدمات حسابداری (مثل خدمات حقوق و دستمزد، خدمات مربوط به وصول بدهی به صاحب‌کار و...)، خدمات مشاوره‌ای (مثل مشاوره مالیاتی) و خدمات مدیریتی، و تأثیر آن‌ها بر استقلال، بررسی شدند. در نهایت، داده‌های به‌دست آمده از پرسش‌نامه، در دو بخش: تجزیه و تحلیل شد:

الف. آمار توصیفی: شامل ارائه جداول فراوانی، درصد فراوانی، نمودارهای ستونی و

دایره‌ای؛

ب. آمار استنباطی: شامل آزمون‌های فرض آماری و نسبت، برای تحلیل پرسش‌های

تحقیق.

## جامعه آماری

جامعه آماری بررسی شده از دو گروه تشکیل می‌شود:

**دانشگاهیان:** شامل استادان محترم رشته حسابداری، دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد و دکتری در رشته حسابداری (پرسش‌نامه در اختیار استادان و دانشجویان دانشگاه‌های دولتی ایران، از جمله تهران، اصفهان، کرمان، رفسنجان، بابلسر، زاهدان، مشهد، قم و... قرار گرفته است)

### تحلیل گران بورس اوراق بهادار تهران: با توجه به تعداد اندک تحلیل گران

بورس، پرسش‌نامه در اختیار کارگزاران بورس اوراق بهادار قرار گرفت.

### نمونه آماری

برای برآورد حجم نمونه، از روش حداکثر خطا استفاده شد:

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

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

$$d = \text{حداکثر خطا}$$

با توجه به پیش‌بینی عدم همکاری آزمودنی‌ها، برای رسیدن به حجم نمونه مطلوب، تقریباً حدود ۳۰۰ پرسش‌نامه در اختیار افراد قرار گرفت. از این بین، ۱۴۵ پرسش‌نامه برگشت داده شد و در نهایت، پس از بررسی‌های لازم، ۱۲۶ پرسش‌نامه مورد پذیرش قرار گرفت تا در تجزیه و تحلیل داده‌ها از آن‌ها استفاده شود.

### یافته‌های پژوهش

با توجه به نتیجه‌های درج‌شده در نگاره‌های (۱)، (۲) و (۳)، از دیدگاه دانشجویان و تحلیل‌گران، عرضه همزمان خدمات حسابداری و مدیریتی، همراه با خدمات حسابداری، بر استقلال حسابرس تأثیر داشته، می‌تواند آن را مخدوش کند؛ اما عرضه همزمان خدمات مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابداری استقلال حسابرس را تهدید نخواهد کرد.

#### نگاره (۱)

نتیجه آزمون نسبت

۳۵	تعداد موارد عدم تأثیر
۱۲۶	تعداد کل
۰/۲۷۷۷	نسبت موارد تطابق
-۴/۹۹	مقدار آماره z
۱	p- مقدار

نگاره (۱) نشان‌دهنده نتایج به‌دست آمده از آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع حسابداری، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس است. از بین ۱۲۶ تحلیل‌گر و دانشگاهی، تعداد ۳۵ نفر (یعنی ۲۷/۷۷ درصد) تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه  $p$ -مقدار آزمون یک است، فرضیه اول رد می‌شود.

### نگاره (۲)

نتایج آزمون نسبت

۵۸	تعداد موارد عدم تأثیر
۱۲۶	تعداد کل
۰/۴۶۰۳	نسبت موارد تطابق
-۰/۸۹	مقدار آماره $z$
۰/۸۱۴	$p$ -مقدار

نگاره (۲) نشان‌دهنده نتایج به‌دست آمده از آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع مدیریتی، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس است. از بین ۱۲۶ تحلیل‌گر و دانشگاهی، ۵۸ نفر (یعنی ۴۶/۰۳ درصد) تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه  $p$ -مقدار آزمون ۰/۸۱۴ است، فرضیه دوم هم رد می‌شود.

### نگاره (۳)

نتایج آزمون نسبت

۸۹	تعداد موارد عدم تأثیر
۱۲۶	تعداد کل
۰/۷۰۶۳	نسبت موارد تطابق
۴/۶۳	مقدار آماره $z$
کمتر از ۰/۰۰۱	$p$ -مقدار

نگاره (۳) نشان‌دهنده نتایج به‌دست آمده از آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس

است. از بین ۱۲۶ تحلیل‌گر و دانشگاهی، تعداد ۸۹ نفر (یعنی ۷۰/۶۳ درصد) تأثیر را قبول ندارند. با توجه به اینکه  $p$ -مقدار آزمون کمتر از ۰/۰۰۱ است، فرضیه سوم پذیرفته می‌شود. در این تحقیق نیز مانند بیشتر پژوهش‌ها (مثل ذوالقرنین محمد سوری و یوسف کر بهاری، ماتز و شرف، گال و یاپ، تئو و لی)، به این نتیجه رسیدیم که خدمات غیرحسابرسی (حسابداری و مدیریتی) استقلال حسابرس را نقض می‌کند. بنابراین، یافته‌های این تحقیق، نتیجه‌های بیشتر تحقیقات پیشین را تأیید می‌کند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

افراد برای آنکه بتوانند درست تصمیم بگیرند و دارایی خود را در جای مناسبی سرمایه‌گذاری کنند، باید درباره شرکت‌های مورد نظرشان اطلاعات صحیح و قابل اعتمادی در اختیار داشته باشند. این اطلاعات در صورتی قابل اطمینان هستند که حسابرسان مستقل، آن‌ها را حسابرسی کرده باشند. حسابرسی گزارش‌های شرکت‌ها وقتی معتبر و ارزشمند است که حسابرسان، مستقل از صاحب‌کار باشند. اما امروزه، مؤسسه‌های حسابرسی تمایل دارند خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را به‌طور همزمان به صاحب‌کار عرضه کنند؛ امری که ممکن است استقلال آن‌ها را تهدید کند. به همین دلیل، از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار تهران، تأثیر انجام دادن خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابرسی را بر استقلال حسابرس بررسی کردیم و به این نتیجه رسیدیم که عرضه همزمان خدمات حسابداری و مدیریتی، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس تأثیر گذاشته، آن را محدود می‌کند؛ اما عرضه همزمان خدمات مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابرسی، تهدیدی برای استقلال او نخواهد بود.

در نهایت، با توجه به اینکه انجام خدمات غیرحسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی رو به افزایش است، پیشنهاد می‌شود:

- درک سایر گروه‌های ذی‌نفع نیز مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان با در نظر گرفتن دیدگاه گروه وسیعی از ذی‌نفعان، به قانون مناسبی در این زمینه دست یافت؛
- سایر خدمات غیرحسابرسی از دیدگاه سایر گروه‌های ذی‌نفع بررسی شود؛

- علت افزایش تمایل مؤسسه‌های حسابرسی و افزایش تقاضای شرکت‌ها در رابطه با خدمات غیرحسابرسی، به گونه‌ای مؤثر بررسی شود تا راه حل‌های مناسبی در این زمینه به دست آید.
- این تحقیق نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی همراه بوده است. از جمله می‌توان به محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه اشاره کرد.

### پی‌نوشت‌ها

1. Reiter & Williams
2. Watts & Zimmerman
3. Mautz & Sharaf
4. Agaser & Douppnik
5. Hartley & Ross
6. Hussey
7. Gul & Yap
8. Karbhari & Sori
9. Vivian & David & Robert

### منابع

- بیانیه مفاهیم استقلال: چارچوب نظری استقلال حسابرسی. (۱۳۸۰). هیئت استانداردهای استقلال، فصلنامه حسابرسی، ترجمه موسی بزرگ اصل، سال سوم، شماره ۱۳، صص. ۷۸-۷۲.
- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۷۷). *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*. تهران، سمت.
- عبداللهی، حسین. (۱۳۸۱). «بررسی دیدگاه مدیران مالی بنگاه‌های اقتصادی، مدیران سرمایه‌گذاری و حسابرسان مستقل راجع به استقلال حسابرسی». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- مهربانی، حسین. (۱۳۸۴). «بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر درک استقلال». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- میگز و دیگران. (۱۳۷۵). *اصول حسابرسی ۱*. ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۷.

- میگز، والتر بی، و ری ویتنگتون، و کرت پینی، و رابرت اف میگز. (۱۳۷۵). *اصول حسابداری*.  
۲. ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، تهران، سازمان حسابداری.
- Agaser, G. M., & T. S. Douppnik. (1991). "Perceptions of Auditor Independence: A Cross-Cultural Study". *International Journal of Accounting*, 6, pp.220-237.
- Bartlett, R.W. (1993). "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an old Concept". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (2), pp.52-67.
- Gul, F. A. (1989). "Bankers Perceptions of Factors Effecting Auditor Independence". *Journal of Accountign, Auditing and Accountability*, 2 (3), pp. 162-173.
- Gul, F. A., & T. H. Yap. (1984), "The Effects of Combined Audit and Management Services on Public Perception of Auditor Independence in Developing Countries: The Malaysian case". *The International Journal of Accounting Education and Research*, 20 (1), pp.95-108.
- Hartley, R. V., & T. L. Ross. (1972). "MAS and Audit Independence: An Image Problem". *Journal of Accountancy*, November, pp.42-51.
- Hussey, R. (1999). "The Familiarity Threat and Auditor Independence". *Corporate Governance: An International Review*, 7 (2), pp.190-197.
- Karbhari, Y., & M. Z. Sori. (2003). "Corporate Governance Structure in Malaysia". *The Alliance: Quarterly Bulletin of The Alliance of Approved Company Secretaries*, March, pp.10-11
- Mautz, R. K., & H. A. Sharaf. (1961). "Independence" in "The Philosophy of Auditing". *American Accounting Association, Monograph No. 6*.
- Reiter, S. A., & P. Williams. (1995). "The Independence Wars and Systems of Proessions". Working paper, School of Management, Binghamton University, New York, pp.902-6015.
- Romano, Roberta. (2004). "The Sarbanes-oxley Act and the Making of Quach Corporate Governance". *New York University Law and Economics Working Paper*, 3 (September 26).
- Securities and Exchange Commission (SEC) (2000). *Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*, New York: SEC, accessed on 01<sup>st</sup> November 2003.

- Securities and Exchange Commission (SEC) (2001). *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirement*, Final Rule S7-13-00, New York: SEC. accessed on 01<sup>st</sup> November 2003.
- Teoh, H. Y., & C. C. Lim. (1996). "An Empirical Study of the Effects of Audit Committees, Disclosure of Non-Audit Fees, and other Issues on Audit Independence: Malaysian Evidence". *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 5 (2), pp.231-248.
- The SEC. (2003). *Final Rule: Standard the Commission Requirments Regarding Auditor Independence*.
- Vivian, Li, & Hay David, & Knechel Robert. (2003). *Non-Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence*. Department of Accounting and Finance, University of Auchland.
- Watts R. L., & J. L. Zimmerman. (1986). "Positive Accounting Theory". *Englewood Cliffs*, NJ. Prentice- hall Inc.