

سلامة الاضلاع

## تأییدیه اعضای هیأت داوران حاضر در جلسه دفاع از پایان نامه کارشناسی ارشد

اعضای هیأت داوران، نسخه نهایی پایان نامه کارشناسی ارشد خانم فروغ رحیمی تحت عنوان "بررسی تأثیر تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بر استقلال ظاهری حسابرسان" را از نظر شکل و محتوا بررسی نموده و پذیرش آن را برای دریافت درجه کارشناسی ارشد پیشنهاد می‌کنند.

ردیف	اعضای هیأت داوران	نام و نام خانوادگی	رتبه علمی	امضا
۱	استاد راهنما	آقای دکتر حسین اعتمادی	دانشیار	
۲	استاد مشاور	آقای دکتر محمد علی باقرپور	استادیار	
۳	نماینده تحصیلات تکمیلی	دکتر عباس مقبل باعرض	استادیار	
۴	استاد ناظر	دکتر عباس مقبل باعرض	استادیار	
۵	استاد ناظر	دکتر سعید قربانی	استادیار	

## آیین نامه چاپ پایان نامه (رساله) های دانشجویان دانشگاه تربیت مدرس

نظر به اینکه چاپ و انتشار پایان نامه (رساله) های تحصیلی دانشجویان دانشگاه تربیت مدرس، مبین بخشی از فعالیتهای علمی - پژوهشی دانشگاه است بنابراین به منظور آگاهی و رعایت حقوق دانشگاه، دانش آموختگان این دانشگاه نسبت به رعایت موارد ذیل متعهد می شوند:

ماده ۱: در صورت اقدام به چاپ پایان نامه (رساله) ی خود، مراتب را قبلاً به طور کتبی به «دفتر نشر آثار علمی» دانشگاه اطلاع دهد.

ماده ۲: در صفحه سوم کتاب (پس از برگ شناسنامه) عبارت ذیل را چاپ کند:

«کتاب حاضر، حاصل پایان نامه کارشناسی ارشد نگارنده در رشته حسابداری است که در سال ۱۳۸۸ در دانشکده علوم انسانی دانشگاه تربیت مدرس به راهنمایی جناب آقای دکتر حسین/اعتمادی و مشاوره جناب آقای دکتر محمد علی باقرپور از آن دفاع شده است.»

ماده ۳: به منظور جبران بخشی از هزینه های انتشارات دانشگاه، تعداد یک درصد شمارگان کتاب (در هر نوبت چاپ) را به «دفتر نشر آثار علمی» دانشگاه اهدا کند. دانشگاه می تواند مازاد نیاز خود را به نفع مرکز نشر در معرض فروش قرار دهد.

ماده ۴: در صورت عدم رعایت ماده ۳، ۵۰٪ بهای شمارگان چاپ شده را به عنوان خسارت به دانشگاه تربیت مدرس، تأدیه کند.

ماده ۵: دانشجو تعهد و قبول می کند در صورت خودداری از پرداخت بهای خسارت، دانشگاه می تواند خسارت مذکور را از طریق مراجع قضایی مطالبه و وصول کند؛ به علاوه به دانشگاه حق می دهد به منظور استیفای حقوق خود، از طریق دادگاه، معادل وجه مذکور در ماده ۴ را از محل توقیف کتابهای عرضه شده نگارنده برای فروش، تامین نماید.

ماده ۶: اینجانب فروغ رحیمی موگویی، دانشجوی رشته حسابداری، مقطع کارشناسی ارشد، تعهد فوق و ضمانت اجرایی آن را قبول کرده، به آن ملتزم می شوم.

نام و نام خانوادگی:

تاریخ و امضا:

## آیین‌نامه حق مالکیت مادی و معنوی در مورد نتایج پژوهشهای علمی

### دانشگاه تربیت مدرس

مقدمه: با عنایت به سیاست‌های پژوهشی و فناوری دانشگاه در راستای تحقق عدالت و کرامت انسانها که لازمه شکوفایی علمی و فنی است و رعایت حقوق مادی و معنوی دانشگاه و پژوهشگران، لازم است اعضای هیأت علمی، دانشجویان، دانش‌آموختگان و دیگر همکاران طرح، در مورد نتایج پژوهشهای علمی که تحت عناوین پایان‌نامه، رساله و طرحهای تحقیقاتی با هماهنگی دانشگاه انجام شده است، موارد زیر را رعایت نمایند:

ماده ۱- حق نشر و تکثیر پایان‌نامه/ رساله و درآمدهای حاصل از آنها متعلق به دانشگاه می باشد ولی حقوق معنوی پدید آورندگان محفوظ خواهد بود.

ماده ۲- انتشار مقاله یا مقالات مستخرج از پایان‌نامه/ رساله به صورت چاپ در نشریات علمی و یا ارائه در مجامع علمی باید به نام دانشگاه بوده و با تایید استاد راهنمای اصلی، یکی از اساتید راهنما، مشاور و یا دانشجو مسئول مکاتبات مقاله باشد. ولی مسئولیت علمی مقاله مستخرج از پایان‌نامه و رساله به عهده اساتید راهنما و دانشجو می باشد.

تبصره: در مقالاتی که پس از دانش‌آموختگی بصورت ترکیبی از اطلاعات جدید و نتایج حاصل از پایان‌نامه/ رساله نیز منتشر می‌شود نیز باید نام دانشگاه درج شود.

ماده ۳- انتشار کتاب، نرم افزار و یا آثار ویژه (اثری هنری مانند فیلم، عکس، نقاشی و نمایشنامه) حاصل از نتایج پایان‌نامه/ رساله و تمامی طرحهای تحقیقاتی کلیه واحدهای دانشگاه اعم از دانشکده ها، مراکز تحقیقاتی، پژوهشکده ها، پارک علم و فناوری و دیگر واحدها باید با مجوز کتبی صادره از معاونت پژوهشی دانشگاه و براساس آئین‌نامه های مصوب انجام شود.

ماده ۴- ثبت اختراع و تدوین دانش فنی و یا ارائه یافته ها در جشنواره‌های ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی که حاصل نتایج مستخرج از پایان‌نامه/ رساله و تمامی طرحهای تحقیقاتی دانشگاه می باشد، باید با هماهنگی استاد راهنما یا مجری طرح از طریق معاونت پژوهشی دانشگاه انجام گیرد.

ماده ۵- این آیین‌نامه در ۵ ماده و یک تبصره در تاریخ ۸/۴/۸۷ در شورای پژوهشی و در تاریخ ۲۳/۴/۸۷ در هیأت رئیسه دانشگاه به تایید رسید و در جلسه مورخ ۱۵/۷/۸۷ شورای دانشگاه به تصویب رسیده و از تاریخ تصویب در شورای دانشگاه لازم‌الاجرا است.



دانشکده مدیریت و اقتصاد

پایان نامه کارشناسی ارشد  
رشته حسابداری

بررسی تأثیر تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بر استقلال ظاهری  
حسابرسان

فروغ رحیمی موگویی

استاد راهنما:  
دکتر حسین اعتمادی

استاد مشاور:  
دکتر محمدعلی باقرپور

شهریور ماه ۱۳۸۸

تقدیم بہ او کہ خواهد آمد...

پاس خدای را که بر قلم ارج نهاد و در دوبرندگان پاکش.

بر خودی دانم از پدر و مادر عزیز و بزرگوارم که گرمای امید بخش وجودشان، همواره بهترین پشتیبان من بوده است و محبت های بی درنشان مرکز فروکش می کند از صمیم قلب قدر دانی نمایم.

از استاد بزرگوارم جناب آقای دکتر احمدی که راهنمایی مراحل مختلف این تحقیق را به عهده گرفتند و همچنین از استاد ارجمندم جناب آقای دکتر بارتور که با انگیزایی و دقت مریاری نمودند متواضعانه سپاسگزاری می نمایم.

در نهایت از خانواده و دوستان عزیزم که با بهکاری های خود مرا در طول این دوران همراهی کردند صمیمانه تشکر می نمایم.

فروغ ریجی

شهریور ۱۳۸۸

## چکیده:

پس از تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، رقابت در بازار حسابرسی ایران شکل گرفت. این تحقیق به بررسی تأثیر افزایش رقابت در بازار حسابرسی ایران بر استقلال ظاهری حساب‌رسان می‌پردازد زیرا تغییر مقررات دولتی جدید منجر به افزایش سریع و قابل توجه مؤسسات حسابرسی شرکت‌های سهامی بورس اوراق بهادار تهران شده است. افزایش رقابت در بازار حسابرسی تأثیرات بالقوه‌ی متفاوتی بر کیفیت و استقلال حسابرسی می‌تواند داشته باشد. شرایط بازار نوظهور حسابرسی ایران، امکان بررسی تأثیر افزایش رقابت بر استقلال حساب‌رسان را در یک آزمایشگاه طبیعی فراهم می‌آورد. برای این منظور با استفاده از ابزار پرسش‌نامه، از نظرات گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی مانند شرکت‌های سرمایه‌گذاری و کارگزاری، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌ها، نهادهای نظارتی مانند سازمان بورس اوراق بهادار و شرکت بورس اوراق بهادار، نهادهای مالیاتی و همچنین خود حساب‌رسان استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که افزایش رقابت در بازار حسابرسی ایران منجر به کاهش استقلال ظاهری حساب‌رسان شده است. این نتیجه با فرضی که افزایش رقابت در بازار حسابرسی استقلال حساب‌رسان را کاهش می‌دهد، مطابقت دارد.

**واژگان کلیدی:** بازار خدمات حسابرسی، رقابت، استقلال ظاهری حساب‌رسان، جامعه‌ی حسابداران

رسمی ایران.



## فهرست مطالب

صفحه	عنوان
ج	فهرست جدولها
	فصل اول مقدمه
۱	۱-۱ مقدمه
۳	۲-۱ بیان مسأله
۵	۳-۱ اهمیت و ضرورت تحقیق
۷	۴-۱ بیان فرضیه‌های تحقیق
۸	۵-۱ قلمرو تحقیق
۸	۶-۱ روش تحقیق
۹	۷-۱ محدودیت‌های تحقیق
۱۰	۸-۱ ساختار تحقیق
۱۲	۹-۱ واژه‌ها
	فصل دوم: مبانی نظری تحقیق
۱۴	۱-۲ مقدمه
۱۷	۲-۲ وضعیت حرفه‌ی حسابرسی در ایران
۲۰	۳-۲ خدمات
۲۳	۴-۲ رقابت
۲۶	۵-۲ کیفیت
۲۸	۱-۵-۱ صلاحیت
۲۹	۲-۵-۱ استقلال
۲۹	۱-۲-۵-۱ تعریف استقلال
۳۰	۲-۲-۵-۱ انواع دسته‌بندی استقلال
۳۱	۳-۲-۵-۱ عوامل تأثیرگذار بر استقلال

۶-۱ مرور بر تحقیقات انجام شده ..... ۳۲

### فصل سوم: روش تحقیق

۱-۳ مقدمه ..... ۴۶

۲-۳ جامعه‌ی مورد مطالعه ..... ۴۶

۳-۳ برآورد اندازه‌ی نمونه ..... ۴۷

۴-۳ ابزارها و روش گردآوری اطلاعات ..... ۴۹

۵-۳ فرضیات تحقیق ..... ۴۹

۶-۳ اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق ..... ۵۰

۷-۳ آزمون فرض آماری ..... ۵۲

### فصل چهارم روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

۱-۴ مقدمه ..... ۵۶

۲-۴ آمار توصیفی اطلاعات ..... ۵۶

۳-۴ آزمون نرمال بودن سنج‌های تحقیق ..... ۶۱

۴-۴ آزمون فرض تحقیق ..... ۶۲

۱-۴-۴ آزمون میانگین یک جامعه ..... ۶۲

۲-۴-۴ آزمون مقایسه‌ی میانگین دو جامعه ..... ۶۵

۳-۵-۴ آزمون کروسکال-والیس (آزمون H) ..... ۶۸

### فصل پنجم نتایج و پیشنهادات

۱-۵ مقدمه ..... ۷۲

۲-۵ نتایج آزمون فرضیه ..... ۷۴

۳-۵ بحث و نتیجه‌گیری ..... ۷۵

۴-۵ محدودیت تحقیق ..... ۷۸

۵-۵ پیشنهادات ..... ۷۹

فهرست مراجع ..... ۸۱

پیوست ..... ۸۱

## فهرست جدول‌ها

عنوان.....	صفحه.....
جدول ۳-۱ اندازه‌گیری ضریب آلفای کرونباخ.....	۵۱.....
جدول ۴-۱: تعداد پرسش‌نامه‌های توزیع، جمع‌آوری و استفاده شده.....	۵۷.....
جدول ۴-۲ توزیع فراوانی جنسیت، سطح تحصیلات، رشته و سن نمونه‌ی انتخاب شده.....	۵۷.....
جدول ۴-۳: میانگین، واریانس، مد و نتایج رتبه‌بندی گزاره‌های پرسشنامه.....	۵۹.....
جدول ۴-۴ جدول فراوانی کفایت استقلال.....	۶۰.....
جدول ۴-۵ جدول فراوانی کفایت استقلال.....	۶۱.....
جدول ۴-۶ نتایج آزمون نرمال بودن توزیع سنجه‌ی مورد آزمون.....	۶۱.....
جدول ۴-۷: اندازه‌گیری ضریب چولگی توزیع سنجه‌ها و متغیر استقلال.....	۶۲.....
جدول ۴-۸ آمار توصیفی آزمون‌های میانگین یک جامعه.....	۶۳.....
جدول ۴-۹: نتایج آزمون‌های میانگین یک جامعه.....	۶۴.....
جدول ۴-۱۰ آمار توصیفی آزمون میانگین یک جامعه برای تأثیر رقابت بر استقلال.....	۶۵.....
جدول ۴-۱۱ نتایج آزمون میانگین یک جامعه برای تأثیر رقابت بر استقلال.....	۶۵.....
جدول ۴-۱۲ آمار توصیفی آزمون مقایسه میانگین دو جامعه.....	۶۶.....
جدول ۴-۱۳ نتایج آزمون مقایسه میانگین دو جامعه.....	۶۸.....
جدول ۴-۱۴ آمار توصیفی آزمون کروسکال-والیس.....	۶۹.....
جدول ۴-۱۵ نتایج آزمون کروسکال-والیس.....	۷۰.....

# فصل اول

مقدمه و کلیات تحقیق

# فصل ۱

## مقدمه و کلیات تحقیق

### ۱-۱ مقدمه

امروزه در دنیای اقتصاد، ضرورت دستیابی به اطلاعات منصفانه و قابل اتکا، بر همگان روشن است. سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، دولت و جامعه همگی به دنبال کسب اطلاعاتی هستند که بر مبنای آن بتوانند به درستی تصمیم‌گیری نمایند. در عین حال به علت وسعت و پیچیدگی فعالیت‌ها و دوری سهامداران از واحد اقتصادی، این کار مستلزم صرف زمان و هزینه‌ی زیادی است. همچنین به تخصص‌های خاصی نیاز دارد که در توان همگان نیست. بنابراین باید به کسی مراجعه کرد که هم توان تخصصی داشته و هم مورد قبول همگان باشد. در این میان، حساب‌رسان به‌عنوان شخصیتی مستقل از تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات، با اعتباردهی به گزارش‌های مالی، اساس اطمینان به اطلاعات حسابداری را فراهم می‌کنند.

دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را مشتمل بر دو احتمال تعریف می‌کند؛ نخست احتمال کشف نقص سیستم حسابداری صاحب‌کار از سوی حسابرس و دیگری احتمال گزارش نقایص کشف شده. کشف نقص، کیفیت حسابرسی را از منظر دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند، در حالی که گزارش آن به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری بستگی دارد. کیفیت، که تعیین‌کننده‌ی عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حسابرس شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، کارایی فنی، و اجرای حرفه‌ای شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت است. به عقیده مائز و شرف (۱۹۶۲) مفهوم استقلال از ویژگی‌های شهادت‌دهنده ایجاد می‌شود. کسی که شهادت می‌دهد باید استقلال داشته باشد. علاوه بر آن نگرش بی‌طرفانه، تخصص حرفه‌ای، جمع‌آوری شواهد و مرجعیت (صاحب نظر بودن) نیز لازم است.

اصل استقلال در تضاد منافع میان طرفین مرتبط با صورت های مالی، یعنی تهیه کننده و استفاده کننده ی اطلاعات ریشه دارد. این تضاد، از عوامل زیر بنایی ایجاد حرفه ی حسابرس است. در فرایند تضاد منافع، حسابرس نقشی مشابه قاضی خواهد داشت. هنگامی که منافع دو شخص با یکدیگر تضاد پیدا می کند و این تضاد منجر به اختلاف می شود، مسأله به مراجع قضایی کشانده می شود. در مراجع قضایی، فردی حرفه ای به نام قاضی برای حل اختلاف طرفین وارد عمل می شود. تضاد منافع دو طرف درگیر، ضرورت وجود شرط استقلال در قاضی را ایجاب می کند. بنابراین می توان گفت که تضاد منافع عاملی اساسی در لزوم وجود استقلال برای حسابرس است.

علی رغم اهمیت استقلال برای حرفه حسابرسی، تعریف جامع و پذیرفته شده ای از آن ارائه نشده است. استقلال در واقع مفهومی انتزاعی است که قابل مشاهده ی مستقیم نیست. اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده اند که با مفاهیمی چون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد که به حسابرس اجازه نمی دهد متأثر از فشارهای ناشی از تضاد منافع و یا نفوذ افراد دیگر باشد (مهربانی، ۱۳۸۶). استقلال بدین معنی است که حسابرس در انجام خدمات حرفه ای خود تحت نفوذ دیگران قرار نگیرد. استقلال حسابرس نوید دهنده ی این اطمینان است که صورت های مالی توسط افرادی حسابرسی شده است که علاوه بر داشتن صلاحیت فنی، در اجرای حسابرسی کاملاً بی طرف بوده اند. چنین ویژگی هایی، قابلیت اطمینان صورت های مالی را افزایش و خطر آلودگی اطلاعات را کاهش داده، فرآیند شکل گیری سرمایه را آسان می کند و به سیستم بازار سرمایه اعتبار می دهد. (Elliot, 1998)

## ۱-۲ بیان مسأله

استقلال حسابرس از تهیه کننده و استفاده کننده ی اطلاعات باعث می شود وی در بیان اظهار نظر حرفه ای خود، که بر اساس صلاحیت تکنیکی و حرفه ای خود بدان رسیده است، تحت تأثیر هیچ نیرویی قرار نگیرد و وظیفه ی شهادت دهی خود را به درستی انجام دهد. برخورداری از صلاحیت تکنیکی و حفظ استقلال در حسابرسی دو بعد اصلی کیفیت حسابرسی را شامل می شود. اگر کیفیت

حسابرسی پایین باشد و یا به عبارتی حسابرسی بدون بهره‌گیری از استقلال و صلاحیت حرفه‌ای انجام شود، در صورت اطلاع استفاده‌کننده از این موضوع، وی بر گزارش حسابرس اتکا نخواهد کرد که این امر باعث بی‌ارزش شدن حسابرسی خواهد شد. اما در صورتی که استفاده‌کننده از کیفیت پایین حسابرسی بی‌اطلاع باشد، اتکای او به گزارش حسابرس منجر به تصمیم‌گیری غیر بهینه متکی به اطلاعاتی خواهد شد که در باور وی قابل اطمینان هستند، حال آنکه این باور موجه نیست. این امر در نهایت موجب سلب اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به حسابرسی می‌شود و در باورها حسابرسی به خدمتی بی‌ارزش تبدیل خواهد شد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

چنانچه حرفه‌ی حسابرسی به دنبال توسعه و بهبود جایگاه خود در دنیای اقتصاد است، باید بیش از پیش دو ویژگی مهم کیفیت حسابرسی، یعنی صلاحیت و استقلال را مورد بررسی قرار دهد و موانع رسیدن به آن‌ها را از سر راه بردارد. صلاحیت حرفه‌ای از طریق آموزش، تجربه‌ی کار حرفه‌ای، آموزش ضمن خدمت و سایر روش‌های مشابه به‌دست خواهد آمد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). استقلال تابعی از نگرش ذهنی حسابرس است و باید به دنبال عواملی بود که بر رفتار حسابرس تأثیرگذار است تا مشخص شود آیا تصور باطنی (نمود ذهنی) او به وی اجازه می‌دهد که معقول، درستکار و مستقل باشد یا خیر. تا کنون محققان و گروه‌های حرفه‌ای تلاش زیادی انجام داده‌اند تا عوامل تأثیر گذار بر استقلال واقعی و ظاهری حسابرس را شناسایی نمایند. در این بین از رقابت به عنوان یکی از عواملی یاد شده است که می‌تواند بر استقلال حسابرس تأثیر داشته باشد.

وقتی رقابت در طرف عرضه‌ی بازار حسابرسی افزایش یابد، مؤسسات حسابرسی که به دنبال کسب سود هستند، تلاش می‌کنند با حفظ مشتریان فعلی، مشتریان جدیدی نیز جلب نمایند تا بدین ترتیب بتوانند در بازار باقی بمانند. برای رسیدن به این هدف، چاره‌ای جز کسب رضایت مشتری نیست. در بازار کالا و خدمات از این رضایت تحت عنوان کیفیت یاد می‌شود. اگر مشتری خدمت حسابرسی را مالکان، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، دولت و جامعه تصور نماییم، کیفیتی که آن‌ها خواهان آن هستند چیزی جز منصفانه بودن قضاوت حسابرس نیست که آن هم با داشتن صلاحیت

تکنیکی و استقلال حسابرس حاصل می‌شود. از نظر دولت‌ها و مجامع حرفه‌ای، هدف اصلی رقابت افزایش کیفیت حسابرسی است اما این هدف زمانی تحقق می‌یابد که مدیریت صاحب کار از شهرت کافی برخوردار باشد و حسابرسی لایق و حرفه‌ای را انتخاب کند. به نظر می‌رسد دو عامل ساختار مؤسسه‌ی حسابرسی (به کارگیری کنترل کیفیت و...) و مدیریت صاحب کار (انتخاب حسابرس با استقلال و کیفیت برتر) می‌توانند از رقابت برای افزایش استقلال حسابرس بهره‌جویند. برعکس، دو عامل یادشده می‌توانند از این رقابت سوء استفاده کرده و استقلال را کم رنگ کنند (پارک، ۱۹۹۰). آنچه در اغلب موارد اتفاق می‌افتد آن است که حسابرس توسط مدیریت صاحبکار انتخاب می‌شود. در صورتی که حسابرس گزارشی ارائه نماید که دلخواه مدیر نباشد، رضایت مدیر به عنوان مشتری حسابرسی کاهش می‌یابد. چنانچه حسابرس بر اظهار نظر خود پافشاری کند، ممکن است مشتری فعلی و یا مشتریان بالقوه‌ی خود را از دست بدهد زیرا رقابت، فرصت و امکانات بیشتری به مدیریت صاحب کار می‌دهد تا حسابرس مورد نظر خود را انتخاب کند. پس حسابرسان نیز چاره‌ای نخواهند داشت مگر این‌که مشتری فعلی خود را راضی و حفظ نموده و به دنبال مشتریان آتی نیز باشند. بنابراین ممکن است، استقلال حسابرس در مقابل مدیریت صاحبکار از میان برود.

در ایران سازمان حسابرسی تا مدت‌ها، به‌عنوان تنها مرجع قانونی رسیدگی به واحدهای دولتی و غیرعمومی محسوب می‌شد. با آغاز به‌کار جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در نیمه دوم سال ۱۳۸۰، این بازار از انحصار سازمان خارج، و امکان فعالیت مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی مهیا گردید، چیزی که باعث ایجاد رقابت شدید در این بازار شده است. این مؤسسات نوپا که برای تشکیل متحمل هزینه‌های زیادی نیز شده‌اند، به‌دنبال کسب سود و باقی ماندن در این بازار پر رقابت هستند. آنها در صدد هستند که با حفظ مشتریان فعلی، مشتریان جدیدی نیز جذب نمایند. این مؤسسات که از نظر اندازه نیز غالباً کوچک هستند، ممکن است خواستار جلب رضایت مشتریان خود بوده تا آنها را از دست ندهند.



از سوی دیگر، عمده‌ی شرکت‌های متقاضی حسابرسی، شرکت‌های جوان و یا شرکت‌هایی هستند که به دنبال طرح خصوصی سازی، به‌تازگی به بخش خصوصی واگذار شده‌اند. این شرکت‌ها به دنبال کسب شهرت، حداکثر کردن قیمت سهام، اخذ وام و اعتبار و کاهش هزینه‌ها از جمله هزینه‌ی حسابرسی و مالیات هستند. بنابراین دریافت گزارش مقبول برای آنان اهمیت دارد. بدین ترتیب بیم آن می‌رود که حسابرسان با مدیریت شرکت‌های صاحبکار مصالحه کنند و بدین ترتیب استقلال آنان کم‌رنگ شود. اگر در واقع چنین شود و یا استفاده‌کنندگان چنین تصویری داشته باشند، جایی برای اطمینان به اظهارنظرهای حسابرسان باقی نخواهد ماند و حرفه‌ی جوان حسابرسی در ایران جایگاه خود را از دست بدهد.

### ۱- ۳- اهمیت و ضرورت تحقیق

استقلال، ویژگی مهمی برای حسابرس است تا جایی که به عنوان یکی از اصول بنیادی لازم برای فعالیت حسابرس در نظر شناخته شده است (فرث، ۱۹۸۰). حرفه‌ی حسابرسی باید نگران تصور عموم از استقلال حسابرسان باشد. این که برداشت استفاده‌کنندگان از استقلال حسابرس چگونه است و آیا این برداشت بر اطمینان عمومی بر حسابرسی تأثیر منفی و فرساینده دارد یا خیر، موضوعی حیاتی است. بازارهای مالی باید درباره‌ی عینیت و درستی حسابرسان اطمینان داشته باشند. در ایران اهمیت این اطمینان را از دو بعد می‌توان بیان کرد:

اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بر ضرورت شتاب گرفتن رشد و توسعه‌ی اقتصادی کشور با ابتدای بر اجرای عدالت اجتماعی و فقرزدایی در چارچوب چشم‌انداز ۲۰ ساله‌ی کشور تأکید دارد. در این میان تغییر نقش دولت از مالکیت خصوصی و مدیریت مستقیم بنگاه‌های اقتصادی به سیاست‌گذاری، هدایت و نظارت از اهمیت فراوانی برخوردار است. بی‌شک موفقیت در چنین برنامه‌ای، به خصوصی سازی عظیم و ترغیب و تشویق عموم به مشارکت، به اعتماد سرمایه‌گذار خصوصی بستگی دارد. این اعتماد کسب نخواهد شد مگر این که سرمایه‌گذار، اطلاعات ارائه شده توسط واحدهای اقتصادی را اطلاعاتی قابل اتکا تصور کند. در این بین بر نقش حسابرس به‌عنوان گواهی

دهنده‌ی منصفانه بودن اطلاعات ارائه شده تأکید می‌شود. برای اینکه حسابرس چنین نقش تعیین کننده‌ی ای را ایفا نماید، نیاز است که برای جلب اعتماد سرمایه‌گذار، حسابرسی مستقلی را به نمایش بگذارد.

علاوه بر سرمایه‌گذاری‌های داخلی، سیاست‌های اقتصادی کشور به دنبال برنامه ریزی برای توسعه‌ی بازار سرمایه و جلب مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی است. از آنجا که قابلیت اتکای اطلاعات مالی شرطی لازم برای فراخوانی سرمایه‌گذاری‌های خارجی است، خدمات حسابرسی معتبر برای موفقیت بازار سرمایه در جذب این مشارکت‌ها ضروری است. بدون وجود حسابرسی مستقل و قابل اعتماد، سرمایه‌گذاری در بازارهای ایران با ریسک چشمگیری همراه است. باید توجه داشت که حسابرسان، بدون ریسک بودن سرمایه‌گذاری را تضمین نمی‌کنند. همچنین گزارشات حسابرسی به‌تنهایی برای تصمیم‌گیری کافی نیست. صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی اجزای کلی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری است و در حقیقت ممکن است این گزارشات تنها برای تأیید اطلاعات کسب شده از سایر منابع مورد استفاده قرار گیرد. توانایی حسابرس در تأیید سایر اطلاعات، حسابرسی را به عنوان یک فعالیت ارزش افزوده معرفی می‌کند و در نتیجه خدمات اطمینان دهی که توسط حسابرسان انجام می‌شود، برای استفاده‌کنندگان و بازارهای سرمایه مهم می‌باشد.

موضوع استقلال حسابرسان در ایران کمتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. سجادی (۱۳۸۴) نشان داد که از نظر حسابرسان مستقل در ایران، وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار، اندازه و سابقه مؤسسه‌ی حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایش دهنده استقلال شناخته شده‌اند، در مقابل رقابت در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان عامل کاهش دهنده استقلال حسابرسی هستند. اما تا کنون پژوهشی در مورد بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان از استقلال حسابرسان انجام نشده است. تحقیق، نخستین تحقیقی است که در صدد اثر افزایش رقابت حسابرسی را بر استقلال ظاهری حسابرس به‌ویژه در بازارهای نوظهور مورد بررسی قرار دهد.

## ۴-۱ بیان فرضیه‌های تحقیق

با توجه به نظریه‌های موجود در خصوص تأثیر رقابت در بازار خدمات حسابرسی بر استقلال حسابرسان و با توجه به شرایط حرفه‌ی حسابرسی در کشور، فرض اصلی تحقیق بدین صورت بیان می‌شود:

فرضیه‌ی اصلی: افزایش رقابت در بازار حسابرسی ایران باعث کاهش استقلال ظاهری حسابرسان شده است.

دو عاملی که بر چگونگی اثر رقابت بر استقلال ظاهری حسابرسان، تأثیرگذاراند، ساختار مؤسسه‌ی حسابرسی و مدیریت صاحبکار است. به نظر می‌رسد این دو عامل می‌توانند از رقابت برای افزایش استقلال حسابرسان بهره‌جویند. برعکس، می‌توانند از این رقابت سوء استفاده کرده و استقلال را کم رنگ کنند. پس فرضیه‌های فرعی تحقیق نیز به شرح زیر بیان می‌شوند:

فرضیه‌ی فرعی اول: ساختار مؤسسات حسابرسی ایران بگونه‌ای است که در شرایط افزایش رقابت، منجر به کاهش استقلال ظاهری حسابرسان شده است.

فرضیه‌ی فرعی دوم: مدیریت شرکت‌های صاحبکار، بگونه‌ای است که در شرایط افزایش رقابت، منجر به کاهش استقلال ظاهری حسابرسان شده است.

## ۵-۱ قلمرو تحقیق:

افراد مورد بررسی در این تحقیق، شامل تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده و استفاده‌کنندگان از این صورت‌ها است. تهیه‌کنندگان، کارکنان دایره‌ی مالی شرکت‌ها و حسابرسان هستند. گروه دوم که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده را تشکیل می‌دهند، شامل تحلیل‌گران مالی، اعتباردهندگان، دولت و نهادهای نظارتی می‌شوند.

## ۶-۱ روش تحقیق:

از آنجا که در این تحقیق، برای گردآوری اطلاعات مورد نیاز از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است، تحقیق حاضر از نوع تحقیقات پیمایشی است. برای ارزیابی نظر تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان

صورت‌های مالی حسابرسی شده در باره‌ی تأثیر افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرسی بر استقلال حسابرسان، پرسشنامه‌ای شامل ۳۲ سؤال در سه قسمت طراحی شد. در قسمت نخست ۹ گزاره قرار گرفته که در پی کسب نظرات در مورد تأثیر افزایش رقابت بر صلاحیت حسابرسان است. این بخش ارتباط مستقیمی با پژوهش حاضر ندارد و به‌منظور کسب اطلاعات تکمیلی برای تحقیقات گسترده‌تر طراحی شده است. قسمت دوم که به بررسی نظر افراد درمورد تأثیر افزایش رقابت بر استقلال حسابرسان می‌پردازد، شامل ۱۹ گزاره است. در قسمت سوم نیز با چهار گزاره نظر صریح افراد را در مورد کفایت صلاحیت و استقلال حسابرسان و نحوه‌ی تأثیر افزایش رقابت بر این دو بعد کیفیت حسابرسی، جویا شده است. پاسخ دهندگان می‌توانند موافقت خود را با هر یک از گزاره‌ها بر اساس مقیاس لیکرت با دامنه ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۵ (کاملاً موافقم)، مشخص کنند. همچنین برای بررسی میزان اعتبار پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است.

در مرحله‌ی اول نمونه‌گیری از بین مؤسسات، شرکت‌ها، بانک‌ها، ادارات و سازمان‌هایی که از صورت‌های مالی حسابرسی شده استفاده می‌کنند، تعدادی به‌صورت تصادفی انتخاب شده‌اند. در مرحله‌ی دوم، مدیران و سرپرستان ارشد مؤسسات حسابرسی، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌ها، مدیران سرمایه‌گذاری مؤسسات کارگزاری و سرمایه‌گذاری، مدیر اعتبارات بانک‌ها، کارشناسان مالیاتی و کارشناسان سازمان و شرکت بورس اوراق بهادار به‌صورت تصادفی انتخاب شده‌اند. به‌علاوه مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی، به دو گروه مجزای حسابرسان شاغل در بخش عمومی و حسابرسان شاغل در بخش خصوصی تقسیم شده‌اند. بدین ترتیب پرسشنامه‌ها میان هفت گروه مختلف توزیع شده است. پس از جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آماری آزمون میانگین یک جامعه و آزمون مقایسه‌ی میانگین چند جامعه استفاده شده است.

## ۷-۱ محدودیت‌های تحقیق:

یکی از جنبه‌های مهم هر مطالعه و تحقیقی، وجود داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز، سرعت و سهولت دسترسی به آن است و بی‌شک انجام هر تحقیقی بدون این مهم، با مشکلات زیادی روبه‌رو