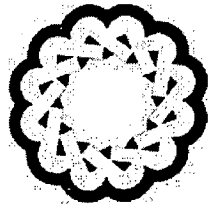


اللَّهُ الرَّحْمَنُ



دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان
دانشکده اقتصاد و مدیریت
گروه حسابداری

پایان نامه‌ی کارشناسی ارشد رشته‌ی حسابداری

عنوان پایان نامه:

**بررسی تأثیر خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی همزمان بر استقلال حسابرس
از دیدگاه تحلیل گران بورس اوراق بهادار و دانشگاهیان**

استاد راهنما:

دکتر عبدالمهدی انصاری

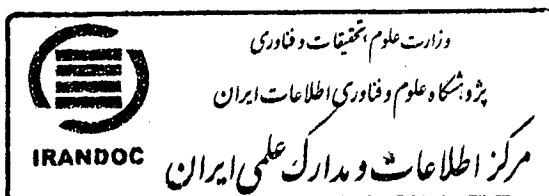
استاد مشاور:

بنیامین نرهئی

دانشجو:

عبدالحسین طالبی نجف آبادی

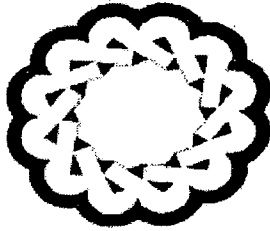
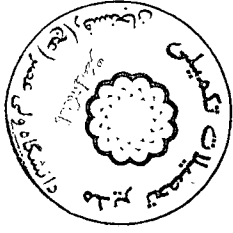
مهر ماه ۱۳۸۹



۱۵۹۷۵۹

۱۳۹۰/۳/۲۹

کلیه‌ی حقوق مادی مترتب بر نتایج مطالعات، ابتکارات و نوآوری‌های ناشی از تحقیق موضوع این
پایان نامه متعلق به دانشگاه ولیعصر (عج) می‌باشد.



دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان

دانشکده اقتصاد و مدیریت

گروه حسابداری

پایان نامه‌ی کارشناسی ارشد رشته‌ی حسابداری با عنوان:

**بررسی تأثیر خدمات حسابداری و غیر حسابداری همزمان بر استقلال حسابرس از دیدگاه تحلیل‌گران
بورس اوراق بهادار و دانشگاهیان**

دانشجو: عبدالحسین طالبی

در تاریخ ۸۹/۷/۲۹ توسط هیأت داوران زیر بررسی و با درجه‌ی عالی به تصویب نهایی رسید.

۱- استاد راهنمای پایان نامه آقای دکتر عبدالمهدی انصاری با مرتبه‌ی علمی استادیار

۲- استاد مشاور پایان نامه آقای بنیامین نره‌ئی با مرتبه‌ی علمی مربی

۳- استاد داور داخل گروه آقای حامد امینیان با مرتبه‌ی علمی مربی

۴- استاد داور خارج از گروه آقای دکتر مهدی بهارمقدم با مرتبه‌ی علمی استادیار

۵- نماینده‌ی تحصیلات تکمیلی آقای دکتر وحید مظفری با مرتبه‌ی علمی استادیار

امضاء

امضاء

امضاء

امضاء

امضاء

تقدیر و تشکر:

به مصداق حدیث شریف «مَنْ لَمْ يَشْكُرِ الْمَخْلُوقَ، لَمْ يَشْكُرِ الْخَالِقَ» بر خود فرض می‌دانم که تشکر و قدردانی خود را از کلیه‌ی سروران، اساتید و صاحب‌نظران که به نوعی یاری رسان به انجام این تحقیق بودند، اعلام دارم:

از استاد ارجمند و فرزانه، **عبدالمهدی انصاری** که به عنوان استاد راهنما با راهنمایی‌های ارزنده‌ی خود از مرحله‌ی انتخاب موضوع تا اتمام تحقیق، اینجانب را یاری نمودند.

از استاد ارجمند **بنیامین نره‌ئی** که هم به عنوان استاد دوران کارشناسی و هم به عنوان استاد مشاور در طول مدت تهیه‌ی تحقیق با بذل عنایت خویش، اینجانب را مورد لطف و محبت خویش قرار دادند.

از اساتید ارجمندم، **خدای پور**، **امید پورحیدری**، **مجتبی افشار** و **حامد امینیان** که به عنوان استادانی دلسوز همواره راهنمایم بودند.

از پدر و مادر عزیزم، همسرم، خواهر و برادرانم، آنها که در امر تحصیل مشوق من بوده و در طول مدت تحصیل و تهیه‌ی این پایان‌نامه با صبر و شکیبایی، یار و همدم روزهای سخت اینجانب بوده‌اند.

در خاتمه نیز از کلیه‌ی سروران و عزیزانی که در امر تکمیل پرسشنامه مشارکت داشته‌اند، صمیمانه تشکر می‌کنم.

«و من الله التوفیق»

تقدیم به:

اگر این اثر را قدر و جایگاهی باشد تقدیم می کنم به:

«بی بی دو عالم، فاطمه‌ی زهرا (س) و ثلاله‌ی پاک ایشان حضرت مهدی (عج)»

و به پدر و مادر عزیزم، یگانه قلب‌های همیشه تپنده در مسیر پرپیچ و خم زندگی ام، به آنان که با نور وجودشان، مشعل امید را در شب‌های زندگی ام به ارمغان آوردند و کالبد وجودم را با روح بلند عاشقشان صیقل دادند و امید را در آن بارور ساختند.

چکیده:

عدم موفقیت در گزارش‌های حسابرسی، منجر به انتقادات اساسی از حرفه‌ی حسابرسی در دنیا همراه با افشای نواقص حرفه (در جهت حفظ منافع سهامداران و ذینفعان) شده است. در این زمینه، حساب‌رسان نه تنها باید به واقع مستقل باشند بلکه باید در بررسی و شهادت دهی راجع به صورت‌های مالی مشتریان نیز مستقل به نظر آیند. استقلال این خاصیت را دارد که به استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی اطمینان می‌دهد که حساب‌رس در ارزیابی شواهد حسابرسی رعایت بی‌طرفی را نموده و در اجرای وظایف حرفه‌ای خود تضاد منافع با صاحبکار نداشته است.

این نظر وجود دارد که بعضی منافع، روابط و فعالیت‌ها می‌توانند، تهدیدی واقعی برای استقلال حساب‌رس باشند. با توجه به اهمیت استقلال، در این تحقیق به بررسی تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسی پرداخته شد.

همچنین تأثیر میزان و نوع خدمات غیرحسابرسی و افشای آنها توسط صاحبکار، نظارت یک نهاد مطمئن بر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و تفکیک وظایف مؤسسات حسابرسی، رعایت فاصله‌ی زمانی مناسب بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی، اندازه‌ی شرکت صاحبکار و یا مؤسسات حسابرسی و ... نیز بر استقلال مورد بررسی گرفته است.

جهت گردآوری داده‌های مورد نیاز از ابزار پرسشنامه استفاده شده است که آن را در اختیار دانشگاهیان و تحلیلگران بورس قرار داده تا پاسخشان را در رابطه با این امر ارائه دهند.

نمونه‌گیری از ۱۳۰ نفر از دانشگاهیان شامل اساتید رشته‌ی حسابداری و دانشجویان کارشناسی ارشد و دکترا در رشته‌ی حسابداری و همچنین تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

متغیر وابسته‌ی مورد بررسی، استقلال حساب‌رس است و متغیرهای مستقل شامل اندازه‌ی خدمات غیرحسابرسی، ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی به صاحبکار، میزان حق الزحمه‌ی خدمات غیرحسابرسی، اندازه‌ی موسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار می‌باشد.

ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسش‌نامه است که در آن از طیف لیکرت استفاده شده است و جهت بررسی فرضیه‌ها آزمون نسبت به کار برده شده که برای این منظور از نرم‌افزار Minitab استفاده گردیده است.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل‌های لازم مشخص نمود که اگر انجام خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی توسط دو گروه مجزا در شرکت حسابرسی صورت گیرد، همچنین مؤسسات برای ارائه چنین خدماتی به طور همزمان مجوز لازم را دریافت کنند و تحت نظارت یک نهاد مطمئن باشند و اینکه فاصله‌ی زمانی مناسب را بین این دو نوع خدمات رعایت کنند، استقلال حساب‌رس خدشه دار نخواهد شد.

واژگان کلیدی:

استقلال، خدمات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی، تضاد منافع، بورس اوراق بهادار تهران

فصل اول: کلیات تحقیق

۲	مقدمه.....	۱-۱
۴	مسأله اصلی تحقیق.....	۲-۱
۵	بیان مسأله.....	۳-۱
۵	ضرورت انجام تحقیق.....	۴-۱
۶	فروضیات تحقیق.....	۵-۱
۷	اهداف تحقیق.....	۶-۱
۸	روش تحقیق.....	۷-۱
۸	قلمرو تحقیق.....	۸-۱
۹	جامعه آماری.....	۹-۱
۹	نمونه آماری.....	۱۰-۱
۹	روش های آماری مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل اطلاعات.....	۱۱-۱
۱۰	محدودیت های تحقیق.....	۱۲-۱
۱۰	تعریف واژه ها و اصطلاحات فنی.....	۱۳-۱
۱۳	خلاصه ی فصول و چگونگی ارائه ی مطالب مربوط به سایر فصول.....	۱۴-۱

فصل دوم: مبانی نظری و ادبیات تحقیق

بخش اول: مبانی نظری

۱۵	مقدمه.....	۱-۲
۱۷	حسابرسی چیست؟.....	۲-۲
۱۸	سیر توسعه ی تاریخی حسابرسی.....	۳-۲
۲۰	تاریخچه حسابرسی ایران.....	۴-۲
۲۲	اهمیت حسابرسی در بازارهای سرمایه.....	۵-۲
۲۲	ویژگی های حسابرسی.....	۶-۲
۲۳	تعریف استقلال.....	۷-۲
۲۵	ضرورت وجود استقلال.....	۸-۲
۲۶	ابعاد گوناگون استقلال حسابرس.....	۹-۲
۲۶	اهداف اصلی مبانی نظری استقلال.....	۱۰-۲

صفحه	عنوان
۲۷	۱۱-۲-هدف استقلال حسابرس.....
۲۸	۱۲-۲- مفاهیم استقلال حسابرس.....
۲۸	۱-۱۲-۲- آفت های استقلال حسابرس.....
۲۹	۲-۱۲-۲- حفاظت های استقلال حسابرس.....
۳۰	۳-۱۲-۲- ریسک استقلال.....
۳۱	۴-۱۲-۲- رابطه آفت ها و حفاظت های استقلال حسابرس.....
۳۲	۱۳-۲- عوامل محرک (آفت ها یا تهدیدات).....
۳۲	۱۴-۲- عوامل بازدارنده (حفاظت ها).....
۳۲	۱۵-۲- اصول استقلال حسابرس.....
۳۳	۱-۱۵-۲- ملاحظه ی ریسک استقلال و ارزیابی قابلیت پذیرش آن.....
۳۳	۲-۱۵-۲- ملاحظه ی دخل و خرج ها.....
۳۳	۳-۱۵-۲- ملاحظات نظرات گروههای ذینفع در شناسایی مسائل استقلال.....
۳۴	۱۶-۲- استقلال حسابرس در گذشته.....
۳۶	۱۷-۲- استقلال حسابرس در عصر حاضر.....
۳۷	۱۸-۲- وجوه تمایز بین استقلال فکری و ظاهری.....
۳۹	۱۹-۲- بهبود استقلال حسابرسان.....
۴۰	۲۰-۲- خدمات غیر حسابرسی.....
۴۴	۲۱-۲- اصلاحاتی در رابطه با خدمات غیرحسابرسی.....
۵۱	۲۲-۲- مقررات مربوط به خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس.....
۵۱	۲۳-۲- استقلال حسابرس و خدمات غیرحسابرسی.....
۵۷	۲۴-۲- تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر کیفیت حسابرسی.....
۵۸	۲۵-۲- تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال.....

بخش دوم: ادبیات تحقیق

- ۲۶-۲- نحوه برخورد با انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی ۶۰
- ۲۷-۲- مروری بر تحقیقات پیشین ۶۳
- ۲۷-۲-۱- تحقیقات انجام شده در داخل کشور ۶۳
- ۲۷-۲-۲- تحقیقات انجام شده در خارج کشور ۶۵
- ۲۸-۲- نتیجه گیری ۷۲

فصل سوم: روش تحقیق

- ۱-۳- مقدمه ۷۶
- ۲-۳- روش تحقیق ۷۶
- ۳-۳- ابزار گردآوری اطلاعات ۷۶
- ۴-۳- ابزارها و اندازه گیری آزمودنی ها ۷۷
- ۴-۳-۱- مقیاس ها ۷۷
- ۴-۳-۲- طیف ها ۷۸
- ۴-۳-۳- روایی (اعتبار) پرسشنامه ۷۸
- ۴-۳-۴- پایایی پرسشنامه ۷۸
- ۵-۳- جامعه آماری ۷۹
- ۶-۳- نمونه آماری ۷۹
- ۷-۳- روشهای آماری مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده ها ۸۰
- ۸-۳- جمع بندی و نتیجه گیری ۸۰

فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده ها

- ۱-۴- مقدمه ۸۲
- ۲-۴- جامعه آماری و ویژگی های آن ۸۲
- ۲-۴-۱- مشخصات آزمودنی ها از نظر سن ۸۲
- ۲-۴-۲- مشخصات آزمودنی ها از نظر سمت (جایگاه شغلی) ۸۴
- ۲-۴-۳- مشخصات آزمودنی های از نظر تحصیلات ۸۶
- ۳-۴- نتایج توصیفی ۸۸
- ۴-۴- تجزیه و تحلیل استنباطی پاسخ های ارائه شده به سؤالات ۱۱۲
- ۵-۴- خلاصه ۱۲۲

فصل پنجم: نتیجه گیری و پیشنهادها

۱۲۴	۱-۵- مقدمه
۱۲۴	۲-۵- خلاصه ی فصل
۱۲۵	۳-۵- نتایج تحقیق
۱۲۷	۴-۵- نتیجه گیری
۱۲۸	۵-۵- محدودیت های تحقیق
۱۲۸	۶-۵- پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی
۱۲۸	۱-۶-۵- پیشنهادهای مرتبط با تحقیق انجام شده
۱۲۹	۲-۶-۵- پیشنهادهای مربوط به تحقیقات آتی

فهرست منابع و مأخذ

۱۳۱	منابع فارسی
۱۳۲	منابع انگلیسی

پیوست ها

۱۴۱	پیوست الف: پرسشنامه
۱۴۷	پیوست ب: جداول محاسبات و آماره ها
۱۴۷	۱- جدول محاسبه روایی پرسش نامه
۱۴۸	۲- جدول محاسبه پایایی پرسش نامه
۱۴۹	۳- جداول فراوانی سوالات پرسش نامه

فهرست جداول

عنوان	صفحه
جدول ۱-۲- مروری بر مفاهیم استقلال.....	۳۵
جدول ۲-۲- شرایط عمده درباره الزامات استقلال حسابرسان.....	۴۶
جدول ۳-۲- تهدیدات پیشنهادی در چارچوب های قانونی به انجام خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرس.....	۵۵
جدول ۴-۲- خلاصه تحقیقات انجام شده.....	۶۹
جدول ۱-۴- فراوانی و درصد فراوانی سن آزمودنی ها.....	۸۲
جدول ۲-۴- فراوانی و درصد فراوانی سمت آزمودنی ها.....	۸۴
جدول ۳-۴- فراوانی و درصد فراوانی تحصیلات آزمودنی ها.....	۸۶
جدول ۴-۴- آمار توصیفی سؤالات پرسشنامه.....	۸۸
جدول ۵-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان به صاحبکار بر استقلال حسابرس.....	۱۱۲
جدول ۶-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس.....	۱۱۳
جدول ۷-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر میزان حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس.....	۱۱۴
جدول ۸-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی توسط یک گروه دیگر بر استقلال حسابرس.....	۱۱۵
جدول ۹-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر کسب مجوز از یک نهاد مطمئن بر استقلال حسابرس.....	۱۱۶
جدول ۱۰-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر وجود فاصله بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس.....	۱۱۷
جدول ۱۱-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر افشای حق الزحمه بر استقلال حسابرس.....	۱۱۸
جدول ۱۲-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر اندازه موپسه بر استقلال حسابرس.....	۱۱۸
جدول ۱۳-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر اندازه شرکت (صاحبکار) بر استقلال حسابرس.....	۱۱۹
جدول ۱۴-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع حسابداری به همراه خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس.....	۱۲۰
جدول ۱۵-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع مدیریتی به همراه خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس.....	۱۲۱
جدول ۱۶-۴- آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی از نوع مشاوره ای به همراه خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس.....	۱۲۱

فهرست نمودارها

صفحه

عنوان

۸۳	نمودار ۱-۴- دایره ای و میله ای سن آزمودنی ها
۸۵	نمودار ۲-۴- دایره ای و میله ای سمت آزمودنی ها
۸۷	نمودار ۳-۴- دایره ای و میله ای تحصیلات آزمودنی ها
نمودارهای میله ای سؤالات پرسشنامه	
۹۳	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱
۹۳	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲
۹۴	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳
۹۴	نمودار مربوط به سؤال شماره ۴
۹۵	نمودار مربوط به سؤال شماره ۵
۹۵	نمودار مربوط به سؤال شماره ۶
۹۶	نمودار مربوط به سؤال شماره ۷
۹۶	نمودار مربوط به سؤال شماره ۸
۹۷	نمودار مربوط به سؤال شماره ۹
۹۷	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۰
۹۸	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۱
۹۸	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۲
۹۹	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۳
۹۹	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۴
۱۰۰	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۵
۱۰۰	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۶
۱۰۱	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۷
۱۰۱	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۸
۱۰۲	نمودار مربوط به سؤال شماره ۱۹
۱۰۲	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۰
۱۰۳	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۱

۱۰۳.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۲.....
۱۰۴.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۳.....
۱۰۴.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۴.....
۱۰۵.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۵.....
۱۰۵.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۶.....
۱۰۶.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۷.....
۱۰۶.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۸.....
۱۰۷.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۲۹.....
۱۰۷.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۰.....
۱۰۸.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۱.....
۱۰۸.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۲.....
۱۰۹.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۳.....
۱۰۹.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۴.....
۱۱۰.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۵.....
۱۱۰.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۶.....
۱۱۱.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۷.....
۱۱۱.....	نمودار مربوط به سؤال شماره ۳۸.....

فهرست اشکال

صفحه

عنوان

شکل ۱-۲- عوامل محرک تهدید کننده و بازدارنده استقلال حسابرس ۳۱

مخفف ها:

- 1- AICPA: American Institute of Certified Public Accountants.
- 2- CAO: Chief Accounting Officer.
- 3- CEO: Chief Executive Officer.
- 4- CFO: Chief Financial Officer
- 5- EC: Europe Commission.
- 6- ICAA: Institute of Chartered Accountants in Australia.
- 7- ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England & Wales.
- 8- IFAC: International Federation Accountants.
- 9- SEC: Securities and Exchange Commission.

فصل اوّل:
کلیات تحقیق

۱-۱ مقدمه

در طی سال های زیادی استقلال حسابرس مورد بررسی قرار گرفته و عواملی که می توانند بر استقلال حسابرس اثر گذار باشند شناسایی گردیده اند. در میان عواملی که استقلال حسابرس را ممکن است تهدید کند قراردادهای خدمات غیر حسابرسی توسط موسسات حسابرسی با صاحبکاران بسیار حائز اهمیت است، زیرا این عامل ممکن است توانایی حسابرس را در ارزیابی بی طرفانه ی صورت های مالی به هنگام انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای صاحبکار تهدید نماید.

موسسات حسابداری و حسابرسی در طول دوره ی فعالیت، خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را به صاحبکاران خود ارائه کرده اند. در گذشته خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی متفاوت بوده و یک ترکیب دوتایی متضاد با یکدیگر را تشکیل داده اند که لازمی آن استقلال در حسابرسی بود و آن را از خدمات غیرحسابرسی متمایز می کرد. در سال های اخیر موسسات حسابرسی رویکردهای حسابرسی جدیدی را می پذیرند که مرز بین حسابرسی و مشاوره را تا آن جا نزدیک نموده که حسابرسی به مشورت منتج شده است. همچنین حجم قراردادهای خدمات غیرحسابرسی افزایش قابل توجهی داشته است.

برخی از احکام در آیین رفتار حرفه ای در ارتباط با موضوع استقلال حسابرس می باشد که بیان می نماید هنگامی که حسابرس مستقل مسئولیت انجام خدمات گواهی دهی را به عهده می گیرد باید فاقد هرگونه نفع و علاقه ای، صرف نظر از آثار واقعی آن، باشد که ممکن است بر درستکاری، بی طرفی و استقلال وی تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می گذارد.

حسابداران حرفه ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه ای می پردازند. صرف نظر از نوع یا اندازه ی خدمات حرفه ای، حسابداران حرفه ای باید در ارائه ی این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی طرفی پایبند باشند.

حسابداران حرفه ای اغلب در فرآیند ارائه ی خدمات حرفه ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می شوند. یک مشکل اساسی که توسط حرفه باید مهار شود عبارت است از تعارض ارائه ی خدمات حسابرسی با خدمات مشاوره ای. راه حل معمول برای این مشکل عبارت از وضع محدودیت های مناسب و خدمات مشاوره ی مدیریت با استفاده از استانداردهای استقلال می باشد. این استانداردها

حسابرس را ملزم به مستقل بودن از صاحبکار خود می کند و اهمیت استقلال برای حرفه ی حسابرسی به حدی است که آن را عیار حرفه ی حسابرسی دانسته اند. هدف از مستقل بودن حسابرس، رسیدن به یک حسابرسی با کیفیت و هدف از حسابرسی کیفی، بهبود اطلاعات و در نهایت رسیدن به بازارهای کارا می باشد.

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه ی حسابرسی و بازار سرمایه است. پالمروس (۱۹۸۸)^۱ کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می کند. از آن جا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت های مالی است، لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورت های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می کند.

ارائه ی یک حسابرسی با کیفیت بر دو پایه استوار است که عبارتند از صلاحیت علمی و بی طرفی حسابرس. پیش نیاز بی طرفی حسابرس، استقلال او از واحد مورد حسابرسی است. بی طرفی و استقلال دو ویژگی یک حسابرس هستند که به دلیل ذهنی بودن و در نتیجه غیر قابل کنترل بودن بی طرفی، استقلال را جایگزین آن کرده اند.

در اغلب موارد دو بعد برای استقلال ذکر شده است، که یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری می باشد. بارلت (۱۹۹۳)^۲ 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 می دهد» تعریف می کند. بنابراین استقلال واقعی با بی طرفی ارتباط پیدا می کند و استقلال ظاهری معمولاً با تصور استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرسی در یک وضعیت معین مرتبط می باشد.

استقلال حسابرسان در هر دو جنبه ی ظاهری و باطنی برای قابلیت اتکای گزارشگری و در نتیجه برای فرآیند شکل گیری سرمایه، حیاتی است. به عبارتی دیگر به عقیده ی واتز و زیمرمن (۱۹۸۶)^۳ نظرات و قضاوت حسابرس زمانی برای سرمایه گذاران ارزشمند خواهد بود که حسابرس مستقل باشد.

^۱-Palmrose, 1988

^۲-Barlet, 1993

^۳-Watts and Zimmerman, 1986

۱-۲- مسأله اصلی تحقیق

موسسات حسابرسی در حال توسعه ی دامنه ی خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران خود هستند. عده ای معتقدند که بسیاری از موسسات حسابرسی، متقبل زیان می شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره ای پرسود با صاحبکاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان به خصوص در رده ی مدیر و شریک موسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحبکاران، بی طرفی و استقلال حسابرسان را زیر سوال می برد. [۱۲]

قراردادهای اقتصادی بین شرکت های حسابرسی و صاحبکاران 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 آنان است در حالی که در همان زمان حق الزحمه ی خدمات غیر حسابرسی را نیز از صاحبکاران دریافت می کنند. خدمات همزمان حسابرسی و غیرحسابرسی می تواند تضاد منافع بالقوه ای عمدی یا سهوی ایجاد کند و ارتباط صاحبکار با حسابرسان به وجه المصالحه قرار گرفتن استقلال بینجامد.

بنابراین سوال اصلی هنگامی مطرح می شود که حسابرسان، خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را توأم با یکدیگر ارائه دهند یا توان ارائه ی 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 (لی، ۱۹۹۳).^۱

بسیاری معتقدند انجام خدمات همزمان حسابرسی و غیر حسابرسی سبب افزایش دانش حسابرسان از واحد صاحبکار و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی می شود. از سوی دیگر، خدمات متعدد ارائه شده از طرف موسسات حسابرسی به صاحبکاران، نوعی وابستگی مالی و کاری بین موسسات حسابرسی و صاحبکار خود ایجاد می کند. از آن جا که ارزش اظهارنظر حسابرسی، به بی طرفی حسابرسان و عاری بودن او از تضاد منافع می باشد، ضرورت انجام این تحقیق احساس شده است. لذا سوال اصلی که در این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ آن هستیم به صورت زیر مطرح می شود:

«آیا انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط حسابرسان می تواند استقلال آنان را

خدشه دار کند؟»

^۱-Lee, 1993