

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۳۸۱ / ۹ / ۲۴

دانشگاه تهران
دانشکده مدیریت

رئیس اطلاعات و آمار علمی ایران
مهندس دکتر آرک

جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد در رشته
حسابداری

موضوع:

بررسی دیدگاه

مدیران مالی بنگاههای اقتصادی، مدیران سرمایه گذاری و حسابرسان مستقل

راجع به استقلال حسابرس

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر نقی بهرامفر

اساتید مشاور:

جناب آقای دکتر محمد رضا نیکبخت جناب آقای دکتر منصور مومنی

استاد ناظر:

جناب آقای دکتر ایرج نوروش

۴۵۸۸۴

دانشجو:

حسین عبداللهی

نیمسال دوم ۸۱ - ۱۳۸۰

۱۹، ۴، ۸۱

۱۸۱۵

تشکر و قدردانی

با تاسی از کلام گهر بارائمه ی اطهار که " من لم یشکرالمخلوق ، لم یشکرالخالق " ، بر خود فرض می دانم که تشکرفراوان خود را از کلیه ی سروران، اساتید و صاحب نظران که به نوعی یاری رسان به انجام رسیدن و غنای این تحقیق بودند اعلام دارم. از آقای دکتر نیکخواه آزاد که از ابتدا راهنما و هادی طرح بوده و با کمک بی دریغ خود ، سهم بسزایی در تصویب طرح داشتند ، از آقایان دکتر تقی بهرامفر ، دکتر محمدرضا نیکبخت و دکتر منصور مؤمنی که در راهنمایی و مشاوره ی تحقیق نقش مهمی داشتند ، از آقای دکتر نوروش و نیز از سایر اساتید و صاحب نظران که عمدتاً در شناسایی عوامل تهدید کننده ی استقلال حسابرس در ایران و نهایی شدن پرسش نامه بسیار کمک کردند از جمله دکتر مهام ، دکتر دولت آبادی ، دکتر بزرگ اصل ، دکتر لنگری ، آقای عباس ارباب سلیمانی ، آقای پرویز صادقی ، دکتر ثقفی ، مدیران مالی شرکت های سرمایه گذاری ملی ایران ، سازمان تامین اجتماعی ، توسعه ی صنعتی ایران ، سرمایه گذاری صنعت و معدن ، گروه صنعتی سدیدو آقاپان خیری ، اصغری ، اسماعیلی و باقری از مدیران سازمان حسابرسی .

فهرست

صفحه	عنوان
III	فهرست اشکال و جداول
IV	چکیده

فصل ۱ - طرح تحقیق (کلیات)

۲	۱- ۱ مقدمه
۳	۱- ۲ بیان مساله (مساله اصلی تحقیق)
۳	۱- ۳ سابقه تحقیقات و مطالعات انجام شده
۳	۱- ۴ اهمیت و ضرورت موضوع تحقیق
۴	۱- ۵ فرضیه های تحقیق
۷	۱- ۶ روش تحقیق
۷	۱- ۷ قلمرو تحقیق
۷	۱- ۸ دوره زمانی تحقیق
۷	۱- ۹ جامعه آماری
۸	۱- ۱۰ نمونه آماری
۸	۱- ۱۱ روش نمونه گیری
۸	۱- ۱۲ ابزارهای گردآوری داده ها
۹	۱- ۱۳ روش تجزیه و تحلیل داده ها
۹	۱- ۱۴ محدودیت های تحقیق
۹	۱- ۱۵ شرح مفاهیم و اصطلاحات مورد استفاده

فصل ۲ - مروری بر ادبیات موضوع

۱۲	۲- ۱ پیشگفتار
۱۴	۲- ۲ استقلال حسابرس در ادبیات سنتی
۱۹	۲- ۳ استقلال حسابرس در ادبیات جدید
۲۱	الف : عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس
۲۲	ب : حفاظت های استقلال حسابرس
۲۳	ج : رابطه تهدیدات و حفاظت ها با مسایل اخلاق حرفه ای حسابرس

۲۶	..... مبنای نظری استقلال حسابرس	۲-۴
۴۴	..... آیین رفتار حرفه ای IFAC	۲-۵
۶۱	..... آیین رفتار حرفه ای INTOSAI	۲-۶
۶۳	..... استاندارد استقلال حسابرس GAO	۲-۷

فصل ۳- روش تحقیق

۸۱	..... مقدمه	۳-۱
۸۲	..... جامعه آماری	۳-۲
۸۲	..... نمونه آماری	۳-۳
۸۳	..... نحوه ی جمع آوری اطلاعات	۳-۴
۸۵	..... روایی و پایایی ابزار اندازه گیری	۳-۵
۸۷	..... اطلاعات عمومی/جمعیت شناسی	۳-۶
۸۹	..... روش های آماری	۳-۷

فصل ۴- تجزیه و تحلیل داده ها

۹۱	..... مقدمه	۴-۱
۹۱	..... نتایج آزمون فرضیات تحقیق	۴-۲
۹۱	..... الف. نتایج سی فرضیه اول ۹۱	
۹۷	..... ب. نتایج آزمون فرضیات ۳۱ تا ۳۹	
۹۸	..... ج. نتایج آزمون چگونگی رعایت عوامل استقلال	

فصل ۵- خلاصه ی تحقیق و پیشنهادات

۱۰۱	..... خلاصه و نتیجه گیری	۵-۱
۱۰۳	..... پیشنهاد	۵-۲
۱۰۴	..... محدودیت های تحقیق	۵-۳

ضمایم

ضمیمه الف: منابع و مأخذ

ضمیمه ب: پرسش نامه

ضمیمه ج: نتایج محاسبات آماری، استخراج شده از برنامه SPSS

از انجمن حسابداران رسمی ایران
تعمیر و تکمیل شده است

فهرست اشکال و جداول

صفحه	عنوان
۱۶	..... مروری بر مفاهیم استقلال
۲۶	..... عوامل محرک و بازدارنده ی حسابرس مستقل
۸۵	..... توزیع پرسش نامه
۸۸	..... اطلاعات عمومی / جمعیت شناسی
۹۲	..... جدول نتایج آزمون فرضیات ۱ تا ۳۰
۹۷	..... جدول نتایج آزمون فرضیات ۳۱ تا ۳۹
۹۸	..... جدول نتایج آزمون چگونگی رعایت عوامل نقض کننده ی استقلال حسابرس

چکیده

چکیده

استقلال حسابرس از زمان حضور حرفه‌ی حسابرسی مستقل در جامعه، مورد توجه بوده است. اما در سالهای اخیر مورد توجه خاص قرار گرفته بطوری که چارچوبی نظری برای آن تدوین و استانداردهای اخلاق حرفه‌ای بر اساس آن وضع شده یا می‌شوند. هدف از استقلال حسابرس، ایجاد اطمینان در سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به بیطرفی حسابرس می‌باشد.

یکی از مباحث مرتبط با این موضوع در ایران، کسب نظرات افراد نزدیک به حرفه‌ی حسابرسی در خصوص مستقل بودن یا مستقل نبودن حسابرس در شرایطی خاص می‌باشد و اینکه آیا رعایت عوامل تهدیدکننده‌ی استقلال مورد توجه حسابرسان قرار می‌گیرد یا خیر. نتایج حاصل از نظرات تعدادی از مدیران مالی، حسابرسان مستقل و مدیران سرمایه‌گذاری شاغل در واحدهای پذیرفته شده در بورس تهران، نشان داد که اولاً آنان در غالب موارد با آیین رفتار حرفه‌ای در خصوص مستقل نبودن حسابرس در شرایط موصوف هم عقیده‌اند، ثانیاً همگی متفق القول هستند که شرایطی وجود دارد که حسابرس تحت آن شرایط مستقل نیست ولی در آیین رفتار حرفه‌ای ذکری از آن نشده است و نهایتاً اینکه در مواردی، استقلال حسابرس توسط حسابرس نقض می‌شود.

فصل اول

طرح تحقیق

(کلیات)

۱-۱ مقدمه

استانداردهای حرفه ای حسابرس را ملزم به مستقل بودن از صاحبکار خود کرده اند. اهمیت استقلال برای حرفه حسابرسی به حدی است که آن را عیار حرفه حسابرسی دانسته اند. در سال های اخیر یکی از مؤسسات بزرگ و معتبر حسابرسی موافقت می کند تا مبلغ ۲/۵ میلیون دلار صرف آموزش حسابران خود در خصوص مسائل استقلال کند.^۱ هدف از مستقل بودن حسابرس رسیدن به یک حسابرسی با کیفیت و هدف از حسابرسی کیفی، بهبود اعتبار اطلاعات و در نهایت رسیدن به بازارهای سرمایه مؤثر می باشد. ارائه یک حسابرسی با کیفیت بر دو پایه استوار است که عبارتند از صلاحیت علمی و بیطرفی حسابرس و پیش نیاز بیطرفی حسابرس، استقلال او از واحد مورد حسابرسی است. بیطرفی و استقلال دو ویژگی یک حسابرس هستند که همیشه همراه با هم آورده شده اند. بدلیل ذهنی و در نتیجه غیر قابل کنترل بودن بیطرفی، لذا استقلال را جایگزین آن کرده اند برای استقلال دو جنبه ذکر شده است، یک جنبه آن استقلال ظاهری و جنبه دیگر آن استقلال فکری یا واقعی حسابرس است. استقلال فکری حسابرس قابل مشاهده و اثبات تجربی نیست اما برای استقلال ظاهری مواردی در استانداردها ذکر گردیده که عدم رعایت آنها توسط حسابرس منجر به نقض استقلال و در نتیجه ایجاد تردید در بیطرفی او می شود. لزوم بیطرفی حسابرس بر اساس نظریه نمایندگی قابل اثبات است. طبق این نظریه، مدیریت واحد اقتصادی که وظیفه نمایندگی مالکان و سهامداران را به عهده دارند، با حسابرس قرارداد می بندد تا صحت اطلاعات گردآوری شده در صورتهای مالی و مطابقت آنها با اصول پذیرفته شده حسابداری را تایید کند.

یکی از نکات مهم در بحث استقلال حسابرس تصویری است که استفاده کنندگان از خدمات حسابرس، از استقلال حسابرس دارند. هدف این تحقیق نیز شناسایی دیدگاهها در خصوص استقلال حسابرس در شرایط فعلی محیط حسابرسی ایران می باشد.

¹ James L. Craig, Jr. : March 1999 , The CPA Journal (by The New York State Society of Certified Public Accountants) "THE CPA AND INDEPENDENCE : ILLUSION OR REALITY"

۱-۲ بیان مساله (مسأله اصلی تحقیق)

با توجه به اهمیت و لزوم رعایت استانداردها در خصوص مسائل استقلال توسط حسابرس مستقل، سوالاتی که این تحقیق سعی در یافتن پاسخ برای آن دارد عبارتند از:

- چه عواملی استقلال حسابرس مستقل را تهدید می کنند؟
- آیا آنان رعایت استانداردها را مورد توجه قرار می دهند، کدامیک از عوامل استقلال، توسط حسابرسان نقض می شود؟

۱-۳ سابقه تحقیقات و مطالعات انجام شده

تا کنون تحقیق دانشگاهی در موضوع استقلال حسابرس در ایران انجام نگرفته است. ایده اصلی این تحقیق از مقالات و منابع خارجی گرفته شده است که در بخش منابع و مأخذ آمده است.

۱-۴ اهمیت و ضرورت تحقیق

استقلال حسابرس از مدتها پیش به عنوان شالوده حرفه حسابرسی شناخته شده است. استفاده کنندگان از خدمات گواهی، به توانایی حسابرس برای گزارش صادقانه و به انجام حسابرسی طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، اتکاء می کنند. علیرغم وجود توافق کلی که حسابرسان باید از گروههایی که از حسابرسی آنان متاثر می شوند، مستقل باشند، اما هنوز استقلال یک موضوع مورد اختلاف است. بطور کلی تحقیق دانشگاهی کمی در موضوعات حسابرسی انجام گرفته و بطور خاص در موضوع استقلال حسابرس مشاهده نشده که تحقیقی انجام شده باشد. در نتیجه ضروریست که تحقیقاتی در این موضوع انجام گیرد. این موضوع از ابعاد مختلف قابل تحقیق و بررسی است از جمله می توان به شناسایی دیدگاهها در خصوص استقلال حسابرس، شناسایی عوامل تهدید کننده استقلال و راه کارهای حفاظت از استقلال حسابرس اشاره نمود. با توجه باینکه از این نوع تحقیق در کشورهای دیگر که در قسمت قبل به آن اشاره شد، انجام شده است، به نظر می رسد که انجام کار مشابهی نیز در کشور ما ضروری باشد.

۱-۵ فرضیه های تحقیق

فرضیه های این تحقیق براساس موارد نقض ویا به عبارت دیگر عوامل تهدید کننده ی استقلال حسابرِس پایه ریزی شده است. در این تحقیق، ما دوگروه فرضیه داریم. گروه اول از فرضیات آنهایی هستند که بر اساس موارد نقض استقلال حسابرِس مندرج در آیین رفتار حرفه ای عنوان شده اند و گروه دوم آنهایی هستند که در آیین رفتار حرفه ای حسابرسان ذکری از آنها به میان نیامده است اما به نظر می رسد که در شرایط محیطی ایران وجود داشته باشند و توسط دانشجو بامصاحبه و نظرخواهی از تعدادی از کارشناسان و صاحبانظران حرفه در کشور، شناسایی شده اند. مجموع فرضیات، به شرح زیر به ۳۹ مورد (۳۰ فرضیه در گروه الف و ۹ فرضیه در گروه ب) رسیده اند:

فرضیات گروه الف:

- (۱) حسابرسی که سهامدار واحد مورد رسیدگی خود نیز باشد، مستقل نیست.
- (۲) حسابرسی که مالک اوراق مشارکت واحد مورد رسیدگی خود نیز باشد مستقل نیست.
- (۳) حسابرسی که سهامدار واحد اقتصادی دیگری است که واحد مورد رسیدگی او در آنجا سرمایه گذاری کرده است (ویا برعکس)، مستقل نیست.
- (۴) حسابرسی که از صاحبکار خود تسهیلات مالی دریافت می کند (واحد مورد حسابرسی یک مؤسسه بانکی و اعتباری نیست)، مستقل نیست.
- (۵) حسابرسی که از اعضای هیات مدیره صاحبکار خود تسهیلات مالی دریافت می کند، مستقل نیست.
- (۶) حسابرسی که از سهامداران اصلی صاحبکار خود تسهیلات مالی دریافت می کند، مستقل نیست.
- (۷) حسابرسی که به صاحبکار خود تسهیلات مالی پرداخت می کند، مستقل نیست.
- (۸) حسابرسی که به اعضای هیات مدیره صاحبکار خود تسهیلات مالی پرداخت می کند، مستقل نیست.
- (۹) حسابرسی که به سهامداران اصلی صاحبکار خود تسهیلات مالی پرداخت می کند، مستقل نیست.
- (۱۰) حسابرسی که با صاحبکار خود شریک تجاری است، مستقل نیست.

- (۱۱) حسابرسی که با اعضای هیات مدیره واحد مورد حسابرسی خود شریک تجاری است مستقل نیست .
- (۱۲) حسابرسی که بامدیران ارشد واحد مورد حسابرسی خود شریک تجاری است، مستقل نیست
- (۱۳) حسابرسی که با سهامداران اصلی واحد مورد حسابرسی خود شریک تجاری است ، مستقل نیست .
- (۱۴) حسابرسی که در دوره مورد رسیدگی یا سال قبل از آن ،عضو هیات مدیره واحد مورد رسیدگی خود بوده است ، مستقل نیست .
- (۱۵) حسابرسی که در دوره مورد رسیدگی یا سال قبل از آن ،کارمند ارشد مالی واحد مورد رسیدگی خود بوده است، مستقل نیست .
- (۱۶) حسابرسی که علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی ، عملیات اصلاح حساب را نیزانجام می دهد بطوری که عملا نقش مدیریتی ایفا می کند ، مستقل نیست .
- (۱۷) حسابرسی که علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی ، صورتهای مالی را نیز برای صاحبکار تهیه می کند بطوری که عملا نقش مدیریتی ایفا می کند ، مستقل نیست .
- (۱۸) حسابرسی که علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی ، خدمات مشاوره مدیریت را نیز ارائه می کند، مستقل نیست .
- (۱۹) حسابرسی که علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی ، طراحی سیستم های اطلاعاتی را نیز برای صاحبکار خود انجام می دهد، مستقل نیست .
- (۲۰) حسابرسی که با اعضای هیات مدیره واحد مورد حسابرسی خود روابط دوستی و رفاقت صمیمانه دارد، مستقل نیست .
- (۲۱) حسابرسی که با مدیر مالی واحد مورد حسابرسی خود روابط دوستی و رفاقت صمیمانه دارد ، مستقل نیست .
- (۲۲) حسابرسی که با اعضای هیات مدیره واحد مورد حسابرسی خود روابط فامیلی و خویشاوندی نزدیک دارد، مستقل نیست .
- (۲۳) حسابرسی که با مدیر مالی واحد مورد حسابرسی خود روابط فامیلی و خویشاوندی دارد، مستقل نیست .

- (۲۴) حسابرسی که بخش عمده درآمد سالیانه او بطور مستمر از طریق یک صاحبکار یا گروهی از صاحبکاران مرتبط تامین می شود، مستقل نیست.
- (۲۵) حسابرسی که پرداخت حق الزحمه او مشروط به حصول نتیجه ای خاص است، مستقل نیست.
- (۲۶) حسابرسی که اقدام به خرید کالا یا خدمت، با شرایط ویژه و انحصاری، از صاحبکار خود می کند، مستقل نیست.
- (۲۷) حسابرسی که از صاحبکار خود هدیه (بجز چیزی که عرف آنرا به عنوان یادگاری می شناسد) دریافت می کند، مستقل نیست.
- (۲۸) حسابرسی که یک یا چند تن از مدیران یا شرکای سابق او مسئولین فعلی واحد مورد رسیدگی هستند، مستقل نیست.
- (۲۹) حسابرسی که با واحد مورد رسیدگی خود در گیر دعوی حقوقی است، مستقل نیست.
- (۳۰) حسابرسی که کارکنان ارشدش برای سالیان متمادی در ارتباط با یک صاحبکار بکار گرفته می شوند، مستقل نیست.

فرضیات گروه دوم:

- (۱) حسابرسی که از امکانات صاحبکار خود، بصورت نا متعارف، در جهت منافع شخصی خود استفاده می کند، مستقل نیست.
- (۲) حسابرسی که رفتارش در برخورد با مسئولین صاحبکار، متأثر از دیدگاههای جناحی و سیاسی اوست، مستقل نیست.
- (۳) حسابرسی که با اعمال نفوذ یکی از مسئولین واحد اقتصادی جهت حسابرسی آن واحد معرفی شده است، مستقل نیست.
- (۴) حسابرسی که در احراز سمت فرد (افرادی) از مسئولین در امور مالی واحد مورد رسیدگی، اعمال نفوذ کرده است، مستقل نیست.
- (۵) حسابرسی که احراز سمت فرد (افرادی) از مسئولین در حسابرسی داخلی واحد مورد رسیدگی، با اعمال نفوذ او صورت گرفته است، مستقل نیست.
- (۶) حسابرسی که با معرفی صاحبکار، خارج از ضابطه و روال معمول، اقدام به خرید کالا و خدمت از نهادها، سازمانها و شرکتها می کند، مستقل نیست.

۷) حسابرسی که همسر یا بستگانش رابطه شغلی (مالی و حسابداری) با صاحبکار او دارند، مستقل نیست.

۸) حسابرسی که برای ارضای خواست صاحبکار، نوع گزارش خود را تغییر می دهد (مثلاً از عدم اظهار نظر به اظهار نظر مشروط)، مستقل نیست.

۹) حسابرسی که با استفاده از نفوذ صاحبکار در نهادها و سازمانها، خارج از روال معمول، مشکلات شخصی خود را برطرف می کند، مستقل نیست.

۱-۶ روش تحقیق

این تحقیق یک تحقیق توصیفی شامل گردآوری و ارزیابی نظرات افراد نسبت به یک موضوع خاص می باشد.

۱-۷ قلمرو تحقیق

این تحقیق در پی شناسایی برداشت سه گروه سرمایه گذاران، مدیران مالی و حسابرسان مستقل از عوامل ناقض استقلال در حرفه حسابرسی مستقل است لذا، قلمرو تحقیق در بر گیرنده سه گروه مذکور می باشد. بدلیل وجود مشکلات در کسب نظرات سرمایه گذاران از جمله عدم آگاهی عموم سرمایه گذاری از مسائل استقلال که اعتبار تحقیق را زیر سؤال می برد، از مدیران سرمایه گذاری به عنوان جایگزین، استفاده شده است.

۱-۸ دوره زمانی تحقیق

تحقیق حاضر، به شناسایی شرایط موجود می پردازد.

۱-۹ جامعه آماری

جامعه آماری را مدیران مالی، مدیران سرمایه گذاری و حسابرسان مستقل شاغل در واحدهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می دهد.

۱-۱۰ نمونه آماری

با توجه به اینکه شرکت های فعال در بورس تهران مد نظر بودند لذا برای انتخاب نمونه، بر اساس گزارش هفتگی شماره ۴۳ بورس تهران، کلیه شرکت های که در یک دوره هفتگی از ۲۲ لغایت ۲۶ دی ماه ۱۳۸۰ سهام آنها معامله شده است و ارزش سهام مبادله شده نیز بیش از مبلغ پنجاه میلیون ریال بوده است - در حدود ۱۰۶ شرکت - انتخاب شده اند. آدرس مدیران مالی و سرمایه گذاری، همان آدرس شرکت هاست و برای یافتن حسابرسان آنان به گزارش های حسابرسی سال قبل شرکت ها که در محل کتابخانه بورس تهران بایگانی شده مراجعه شد و در مواردی نیز از مدیران مالی شرکت ها پرسیده شد.

۱-۱۱ روش نمونه گیری

روش نمونه گیری این تحقیق به شرح قسمت قبلی، قضاوتی بوده است. دلیل استفاده از این روش هم این بوده است که بسیاری از مسائل مربوط به استقلال حسابرس در ارتباط با آن واحد های اقتصادی واقع می شوند که سهام آنان جذابیت بیشتری برای سرمایه گذاری دارند.

۱-۱۲ ابزارهای گردآوری داده ها

ابزار گردآوری داده ها در این تحقیق، پرسشنامه کتبی است. هر یک از فرضیه های تحقیق در قالب یک پرسش در آمده است. پاسخ هر یک از سوالات ابتدا با بلی یا خیر مشخص می شود، پاسخ بلی به معنای مستقل بودن حسابرس در آن مورد خاص و پاسخ خیر به معنای مستقل نبودن حسابرس می باشد. سپس در صورتی که پاسخ پرسش خیر باشد آنگاه از پرسش شونده خواسته شده است که میزان اهمیت و رعایت یا عدم رعایت آن مورد در نظر او چقدر و چگونه است.