

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



صورتجلسه دفاع از پایان نامه کارشناسی ارشد (M.A)

نام و نام خانوادگی دانشجو: مجتبی کریمیان در تاریخ: ۱۳۹۲/۰۲/۲۵ رشته: حسابداری

از پایان نامه خود با عنوان:

بررسی برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ایرانی از استقلال حسابرس

با درجه بسیار خوب و نمره ۱۷/۴ دفاع نموده است.

نام و نام خانوادگی اعضای هیأت داورى سمت امضای اعضای هیأت

داوری

- |    |                         |              |
|----|-------------------------|--------------|
| ۱. | دکتر هاشم ولی پور       | استاد راهنما |
| ۲. | دکتر جواد مرادی         | استاد مشاور  |
| ۳. | دکتر رضا زارعی          | استاد داور   |
| ۴. | دکتر قدرت الله طالب نیا | استاد داور   |

مدیر/ معاونت پژوهشی

مراتب فوق مورد تأیید است.

مهر و امضا



دانشگاه آزاد اسلامی  
واحد مرودشت  
دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد در رشته حسابداری

عنوان

**بررسی برداشت سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان ایرانی از  
استقلال حسابرس**

استاد راهنما:

**دکتر هاشم ولی پور**

استاد مشاور:

**دکتر جواد مرادی**

نگارش:

**مجتبی کرمان**

بهار ۱۳۹۲

پیامبر اکرم محمد مصطفی صلی الله علیه و آله و سلم:  
هر که در خدمت پدر و مادر خود آمرزیده نگردد، خدای تعالی از او بگردد،  
او را نیامرزد و از خود دور سازد.

تقدیم به

# پدر و مادر عزیز و بزرگوارم

## سیاسگزاری

ستایش خدای را بر آنچه ارزانی داشت و بر اندیشه نیکو که در دل نگاشت. سپاس بر نعمت‌های فراگیر که از چشمه لطفش جوشید و عطا‌های فراوان که بخشید و نثار احسان که پیاپی پاشید<sup>۱</sup>.  
چندان که بر گذشته‌ام می‌نگرم چیزی که سزاوار بالیدن باشد نمی‌جویم گرچه بسیار دقت می‌کنم و بسیار خیره می‌مانم. سواى همه روزگاری که به بطالت گذشته و آنچه نادانانه از دست داده‌ام، روزهایی را به راهنمایی پدرِ خردمند و دعا و محبتِ مادرِ دلسوز به آموختن و از بر کردن درس اساتیدِ فرهیخته، گذرانده‌ام که از درگاه خداوند منان خواستارم خردی جمع آورده باشم، قدرِ محبت دانسته و مسیرِ فرهیختگی و ادب پیموده باشم و که گفته‌اند:

حافظا علم و ادب ورز که در مجلس شاه هر که را نیست ادب لایق صحبت نبود

در این ناچیز، از روی ارادتمندی و در انتهای فروتنی، سپاس و احترام بی‌انتهای خویش را نخست بر کردگار بزرگ، که جز او همه هیچ است، پس از آن بر پدر و مادرِ بزرگواری که مهم‌ترین مسیرِ رسیدنِ الطاف الهی به من بوده‌اند و آنگاه بر برادران عزیزتر از جانم که زیستن را در کنار آنها آموخته‌ام، تقدیم می‌کنم.  
سپس وظیفه خود می‌دانم نهایت احترام و قدردانی خویش را محضر اساتید گرامیم، جنابان آقایان دکتر ولی‌پور و دکتر مرادی که آنچه محصول این اوراق است، ماحصل کمک‌های بی‌شائبه آنان است تقدیم ایشان نمایم.

هم‌چنین در مقابل همه بزرگواری که محبت خویش را در تمامی روزگار گذشته از اینجانب دریغ نداشته‌اند و در حمایت من تلاش داشته‌اند و مهربانی و دوستی را در حق بنده بیش از لیاقتم بجای آورده‌اند به احترام، کرنش می‌کنم و امید که بتوانم لطفشان را بجای آورم.  
در انتها چون ابتداء، ایزد منان را بابت آنچه بر من ارزانی داشت و بندگانِ خوبِ خویش که به تربیت من گماشت، سپاس می‌گزارم و امید دارم که بر هدایتمان بیفزاید و در کنار خویش جای گذارد و کارمان را به نیکی پایان دهد.

## چکیده

<sup>۱</sup> جملات آغازین خطبه فدکیه حضرت زهرا (س)

نقش حسابرس در جامعه اعتباربخشی نسبت به حقیقی و منصفانه بودن صورت‌های مالی می‌باشد. اگر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به استقلال حسابرس شک داشته باشند، صورت‌های مالی فاقد اعتبار خواهند بود. این مطالعه مبتنی بر پرسشنامه، خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس را با توجه به روابط حسابرس و صاحبکار در سه بخش مورد بررسی قرار می‌دهد: ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی به صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار و روابط طولانی‌مدت بین حسابرس و صاحبکار. هدف این بود که تعیین شود آیا پس از فروپاشی یکسری شرکت‌های بزرگ و شناخته شده، مالکان اعتماد خود را به استقلال حسابرس حفظ می‌کنند؟ پس از بررسی نظرات ۲۰۵ نفر از مدیران و کارشناسان سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری موجود در بورس اوراق بهادار تهران (سرمایه‌گذاران) و ۳۱۵ نفر از مدیران و کارشناسان امور اعتبارات ادارات کل بانک‌های مجاز زیر نظر بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در شهر تهران (اعتباردهندگان) و تجزیه و تحلیل یافته‌ها از طریق آمار توصیفی و آمار استنباطی (آزمون  $t$  تک نمونه‌ای و  $t$  مستقل) نتایج نشان‌دهنده این بود که وابستگی اقتصادی و ارائه خدمات غیر حسابرسی و رابطه طولانی‌مدت بین حسابرس و صاحبکار تهدیدی برای استقلال حسابرس به وجود می‌آورد.

کلمات کلیدی: استقلال حسابرس، وابستگی اقتصادی، خدمات غیر حسابرسی، دوره تصدی طولانی مدت

## فهرست مطالب

عنوان .....	صفحه .....
فصل اول .....	۱
کلیات تحقیق .....	۱
۱-۱- مقدمه .....	۲
۲-۱- بیان مساله .....	۴
۳-۱- اهمیت و ضرورت تحقیق .....	۸
۴-۱- اهداف تحقیق .....	۹
۵-۱- فرضیه‌های تحقیق و مبانی نظری فرضیه‌ها .....	۹
۶-۱- قلمرو تحقیق .....	۱۹
۱-۶-۱- قلمرو موضوعی .....	۱۹
۲-۶-۱- قلمرو زمانی .....	۱۹
۳-۶-۱- قلمرو مکانی .....	۲۰
۷-۱- استفاده‌کنندگان از نتایج تحقیق .....	۲۰
۸-۱- تعریف اصطلاحات و واژه‌ها .....	۲۱
۹-۱- خلاصه فصل .....	۲۳
فصل دوم .....	۲۴
مروری بر ادبیات تحقیق .....	۲۴
.....	۲۴
۱-۲- پیشگفتار .....	۲۵
۲-۲- مسئولیت حسابرس در جامعه .....	۲۷
۳-۲- تعریف استقلال .....	۲۸
۴-۲- استقلال باطنی و استقلال ظاهری .....	۳۱

۳۴	۵-۲- استقلال در بیانیه مفاهیم استقلال حسابرس .....
۳۵	۲-۵-۱- آفت‌های استقلال حسابرس .....
۳۷	۲-۵-۲- حفاظت‌های استقلال حسابرس .....
۴۱	۲-۵-۳- اهمیت آفت‌ها و اثربخشی حفاظت‌ها .....
۴۱	۲-۵-۴- اصول زیربنایی استقلال حسابرس .....
۴۲	۲-۵-۵- خطر استقلال .....
۴۶	۲-۶- استقلال در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران .....
۴۷	۲-۶-۱- اهداف حرفه حسابداری .....
۴۸	۲-۶-۲- اصول بنیادی .....
۴۹	۲-۶-۳- استقلال .....
۵۵	۲-۷- روابط حسابرس و صاحبکار .....
۵۸	۲-۷-۱- پیشینه تحقیق داخلی .....
۶۰	۲-۷-۲- پیشینه تحقیق خارجی .....
۶۰	۲-۷-۲-۱- وابستگی اقتصادی شرکت حسابرسی به صاحبکار .....
۶۳	۲-۷-۲-۲- ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی .....
۶۹	۲-۷-۲-۳- رابطه طولانی‌مدت شرکت حسابرسی با صاحبکار .....
۷۳	۲-۸- خلاصه فصل .....
۷۴	فصل سوم .....
۷۴	روش اجرای تحقیق .....
۷۵	۳-۱- مقدمه .....
۷۵	۳-۲- روش تحقیق .....
۷۶	۳-۳- فرضیه‌های تحقیق .....
۷۷	۳-۴- متغیرهای تحقیق و نحوه اندازه‌گیری آنها .....
۷۸	۳-۵- جامعه آماری .....
۷۸	۳-۶- نمونه و روش نمونه‌گیری .....
۸۰	۳-۶-۱- ابزار اندازه‌گیری .....
۸۰	۳-۶-۲- طراحی سؤال‌های پرسشنامه .....
۸۱	۳-۶-۳- روایی و پایایی پرسشنامه .....
۸۲	۳-۶-۴- اعتبار پرسشنامه .....
۸۲	۳-۷- روش جمع‌آوری داده‌ها .....
۸۳	۳-۸- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها .....
۸۳	۳-۸-۱- آمار توصیفی .....



۸۳	..... آمار استنباطی..... ۲-۸-۳
۸۳	..... آزمون t تک نمونه‌ای (آزمون میانگین یک جامعه)..... ۱-۲-۸-۳
۸۴	..... آزمون t مستقل (آزمون مقایسه میانگین دو جامعه)..... ۲-۲-۸-۳
۸۵	..... خلاصه فصل ..... ۹-۳
۸۶	..... فصل چهارم ..... ۸۶
۸۶	..... یافته‌های تحقیق ..... ۸۶
۸۷	..... ۱-۴ مقدمه..... ۸۷
۸۷	..... ۲-۴ آمار توصیفی..... ۸۷
۸۷	..... ۱-۲-۴ توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب جنسیت..... ۸۷
۸۹	..... ۲-۲-۴ توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب تحصیلات..... ۸۹
۹۱	..... ۳-۲-۴ توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب رشته تحصیلی..... ۹۱
۹۳	..... ۴-۲-۴ توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سن..... ۹۳
۹۵	..... ۵-۲-۴ توزیع فراوانی پاسخگویان بر سابقه کاری..... ۹۵
۹۷	..... ۶-۲-۴ توزیع فراوانی پاسخگویان بر تجربه کاری..... ۹۷
۹۹	..... ۳-۴ آمار استنباطی..... ۹۹
۹۹	..... ۱-۳-۴ یافته‌های فرضیه اول..... ۹۹
۱۰۱	..... ۲-۳-۴ یافته‌های فرضیه دوم..... ۱۰۱
۱۰۳	..... ۳-۳-۴ یافته‌های فرضیه سوم..... ۱۰۳
۱۰۵	..... ۴-۳-۴ یافته‌های فرضیه چهارم..... ۱۰۵
۱۰۶	..... ۵-۳-۴ یافته‌های فرضیه پنجم..... ۱۰۶
۱۰۷	..... ۶-۳-۴ یافته‌های فرضیه ششم..... ۱۰۷
۱۰۸	..... ۷-۳-۴ یافته‌های فرضیه هفتم..... ۱۰۸
۱۱۰	..... ۴-۴ خلاصه فصل ..... ۱۱۰
۱۱۱	..... فصل پنجم ..... ۱۱۱
۱۱۱	..... نتیجه‌گیری و پیشنهادها ..... ۱۱۱
۱۱۲	..... ۱-۵ مقدمه..... ۱۱۲
۱۱۳	..... ۲-۵ مروری بر نتایج به دست آمده از تحقیق ..... ۱۱۳
۱۱۳	..... ۱-۲-۴ نتیجه‌گیری فرضیه اول..... ۱۱۳
۱۱۴	..... ۲-۲-۴ نتیجه‌گیری فرضیه دوم..... ۱۱۴
۱۱۵	..... ۳-۲-۴ نتیجه‌گیری فرضیه سوم..... ۱۱۵
۱۱۶	..... ۴-۲-۴ نتیجه‌گیری فرضیه چهارم..... ۱۱۶

۱۱۷.....	۴-۲-۵- نتیجه‌گیری فرضیه پنجم.....
۱۱۷.....	۴-۲-۶- نتیجه‌گیری فرضیه ششم.....
۱۱۸.....	۴-۲-۷- نتیجه‌گیری فرضیه هفتم.....
۱۱۹.....	۴-۳- پیشنهادها.....
۱۱۹.....	۴-۳-۱- پیشنهادات مبتنی بر نتایج آزمون فرضیه‌ها.....
۱۲۰.....	۴-۳-۲- پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی.....
۱۲۱.....	۴-۴- محدودیت‌های تحقیق.....
۱۲۱.....	۴-۵- خلاصه فصل.....
۱۲۳.....	منابع.....

## فهرست جدول‌ها

عنوان و شماره.....	صفحه
جدول ۱-۳- متغیرهای تحقیق.....	۷۰
جدول ۲-۳- اطلاعات مربوط به جامعه و نمونه.....	۷۳
جدول ۳-۳- آزمون پایایی متغیرها از طریق ضریب آلفای کرونباخ و دو نیمه کردن.....	۷۶
جدول ۱-۴- توزیع پاسخگویان بر حسب جنسیت.....	۸۱
جدول ۲-۴- توزیع پاسخگویان بر حسب سطح تحصیلات.....	۸۳
جدول ۳-۴- توزیع پاسخگویان بر حسب رشته تحصیلی.....	۸۵
جدول ۴-۴- توزیع پاسخگویان بر حسب سن.....	۸۶
جدول ۵-۴- توزیع پاسخگویان بر حسب سابقه کاری.....	۸۸
جدول ۶-۴- توزیع پاسخگویان بر حسب تجربه کاری.....	۹۰
جدول ۷-۴- آمار توصیفی آزمون فرضیه اول (سرمایه‌گذاران).....	۹۱
جدول ۸-۴- نتایج آزمون t تک نمونه ای فرضیه اول (سرمایه‌گذاران).....	۹۲
جدول ۹-۴- آمار توصیفی آزمون فرضیه اول (اعتباردهندگان).....	۹۲
جدول ۱۰-۴- نتایج آزمون t تک نمونه ای فرضیه اول (اعتباردهندگان).....	۹۳
جدول ۱۱-۴- آمار توصیفی آزمون فرضیه دوم (سرمایه‌گذاران).....	۹۳
جدول ۱۲-۴- نتایج آزمون t تک نمونه ای فرضیه دوم (سرمایه‌گذاران).....	۹۴
جدول ۱۳-۴- آمار توصیفی آزمون فرضیه دوم (اعتباردهندگان).....	۹۴
جدول ۱۴-۴- نتایج آزمون t تک نمونه ای فرضیه دوم (اعتباردهندگان).....	۹۵
جدول ۱۵-۴- آمار توصیفی آزمون فرضیه سوم (سرمایه‌گذاران).....	۹۵
جدول ۱۶-۴- نتایج آزمون t تک نمونه ای فرضیه سوم (سرمایه‌گذاران).....	۹۶
جدول ۱۷-۴- آمار توصیفی آزمون فرضیه سوم (اعتباردهندگان).....	۹۶
جدول ۱۸-۴- نتایج آزمون t تک نمونه ای فرضیه سوم (اعتباردهندگان).....	۹۶
جدول ۱۹-۴- نتایج آزمون تفاوت میانگین‌های بین نوع شغل و برداشت از وابستگی اقتصادی.....	۹۷
جدول ۲۰-۴- نتایج آزمون تفاوت میانگین‌های بین نوع شغل و برداشت از ارائه خدمات غیر حسابرسی.....	۹۸
جدول ۲۱-۴- نتایج آزمون تفاوت میانگین‌های بین نوع شغل و برداشت از رابطه طولانی مدت.....	۹۹
جدول ۲۲-۴- نتایج آزمون تفاوت میانگین‌های بین جنسیت و برداشت از استقلال حسابرس (سرمایه‌گذاران).....	۱۰۰
جدول ۲۳-۴- نتایج آزمون تفاوت میانگین‌های بین جنسیت و برداشت از استقلال حسابرس (اعتباردهندگان).....	۱۰۰
جدول ۱-۵: خلاصه نتایج فرضیه‌های اول تا هفتم تحقیق.....	۱۰۹

## فهرست شکل‌ها

عنوان.....	صفحه.....
شکل ۴-۱- آمار توصیفی سرمایه‌گذاران بر حسب جنسیت.....	۸۱
شکل ۴-۲- آمار توصیفی اعتباردهندگان بر حسب جنسیت.....	۸۱
شکل ۴-۳- آمار توصیفی سرمایه‌گذاران بر حسب مقطع تحصیلی.....	۸۲
شکل ۴-۴- آمار توصیفی اعتباردهندگان بر حسب مقطع تحصیلی.....	۸۳
شکل ۴-۵- آمار توصیفی سرمایه‌گذاران بر حسب رشته تحصیلی.....	۸۴
شکل ۴-۶- آمار توصیفی اعتباردهندگان بر حسب رشته تحصیلی.....	۸۴
شکل ۴-۷- آمار توصیفی سرمایه‌گذاران بر حسب سن.....	۸۵
شکل ۴-۸- آمار توصیفی اعتباردهندگان بر حسب سن.....	۸۶
شکل ۴-۹- آمار توصیفی سرمایه‌گذاران بر حسب سابقه کار.....	۸۷
شکل ۴-۱۰- آمار توصیفی اعتباردهندگان بر حسب سابقه کار.....	۸۷
شکل ۴-۱۱- آمار توصیفی سرمایه‌گذاران بر حسب میزان تجربه در این سمت.....	۸۹
شکل ۴-۱۲- آمار توصیفی اعتباردهندگان بر حسب میزان تجربه در این سمت.....	۸۹

# فصل اول

## کلیات تحقیق

"اعتماد عمومی در بهره‌برداری از بازارهای سرمایه تا حدودی به گزارش ارائه شده توسط هیئت مدیره شرکت‌ها وابسته است" (کمیته خزانه داری عمومی انگلستان<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). نقش حسابرسان در جامعه اطمینان بخشی به افراد علاقه‌مندی است که بدانند گزارش‌های شرکت‌ها و صورت‌های مالی آنها به طور منصفانه و واقعی عملکرد شرکت را منعکس می‌کند. به منظور اجرای این نقش، استقلال حسابرس از شرکت مورد رسیدگی ضروری می‌باشد (لاوین<sup>۲</sup>، ۱۹۷۷). اگر مالکان شرکت‌ها به استقلال حسابرسان شک پیدا کنند، از نظر آنها صورت‌های مالی فاقد اعتبار خواهد بود، که می‌توان باعث خروج ناگهانی سرمایه سرمایه‌گذاران از شرکت‌های مشکوک شود (ABI، ۲۰۰۲). نگرانی بابت استقلال حسابرسی به قرن ۱۹ بر می‌گردد (چاندلر<sup>۴</sup> و ادواردز<sup>۵</sup>، ۱۹۹۶). در انگلستان، نگرانی برای استقلال حسابرس در پی فروپاشی شرکت‌های بزرگ در طی سال‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ شدت یافت. این رسوایی باعث علاقه قابل توجه‌ای به موضوع استقلال حسابرس شد و باعث تغییراتی در ساختارها و اظهار نظر شخصیت‌های قانونی ذیصلاح گردید.

بسیاری پس از این رسوایی‌ها که برخی از آنها مربوط به تخلف‌های زیادی بود که در شرکت‌هایی مانند انرون<sup>۶</sup> و ولدکام<sup>۷</sup> انجام گرفته بود و نیز شکست شرکت حسابرسی اندرسون<sup>۸</sup> در سال ۲۰۰۲ که باعث کوچک‌تر شدن شرکت‌های حسابرسی "هشت بزرگ"<sup>۹</sup> به شرکت‌های

---

<sup>1</sup> UK House of Commons Treasury Committee

<sup>2</sup> lavin

<sup>3</sup> Association of British Insurers

<sup>4</sup> Chandler

<sup>5</sup> Edwards

<sup>6</sup> Enron

<sup>7</sup> Worldcom

<sup>8</sup> Anderson

<sup>9</sup> Big Eight

"چهار بزرگ"<sup>۱</sup> شد (از هشت شرکت به چهار شرکت تقلیل یافت) در محیط حسابرسی خود تغییراتی به وجود آوردند. در سال ۲۰۰۲ قانون ساربینز-آکسلی<sup>۲</sup> برای اطمینان از اینکه حسابرسان می‌خواهند در وضعیتی کاملاً مستقل دیده شوند، در ایالات متحده آمریکا معرفی شد. در انگلستان، هیئت روش‌های عملی حسابرسی<sup>۳</sup> "استانداردهای اخلاقی حسابرسان" را در سال ۲۰۰۴ منتشر کرد (که در سال ۲۰۰۸ به روز رسانی شد).

با وجود این طرح‌های نظارتی و نیز با توجه به الزامی نبودن اجرای آنها در ایران، و همچنین با توجه به پیشینه تحقیقی نه چندان گسترده در ایران در ارتباط با استقلال حسابرس و برداشت استفاده‌کنندگان از آن و با در نظر گرفتن اهمیت جایگاه استقلال حسابرس در فرآیند عملیات حسابرسی و در نظر داشتن توسعه مناسب آن در ایران در ارتباط با استقلال حسابرس پرسش-های اساسی بر سر توانایی حسابرسان جهت زنده نگه داشتن شرافت حرفه‌ای برای ارائه خدمات وجود دارد. با وجود میزان قابل توجهی از فروپاشی شرکت‌های بزرگ در سراسر دنیا و نیز مراقبت‌های نهادها و سازمان‌های حسابرسی ذیصلاح، هدف از این مطالعه به دست آوردن دیدی نسبت به چگونگی بینش مالکان و تامین‌کنندگان منابع سازمان‌ها و شرکت‌های ایرانی نسبت به کار حسابرسی و استقلال حسابرس می‌باشد. این مطالعه با توجه به روابطی که در شرکت‌های شکست خورده‌ای مانند انرون بین حسابرس و صاحبکار وجود داشت، برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان از این روابط که منجر به شکست شرکت‌های حسابرسی بزرگی مانند اندرسون شد متمرکز می‌شود. این روابط، ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی (در سال ۲۰۰۰ شرکت انرون جهت خدمات غیرحسابرسی مبلغ ۲۷ میلیون دلار به شرکت اندرسون پرداخت کرد)، وابستگی اقتصادی شرکت حسابرسی به صاحبکار (علاوه بر هزینه خدمات غیرحسابرسی، شرکت اندرسون در سال ۲۰۰۰ مبلغ ۲۵ میلیون دلار بابت

---

<sup>۱</sup> Big Four

<sup>۲</sup> Sarbanes-Oxley

<sup>۳</sup> Auditing Practices Board (APB)

هزینه حسابرسی دریافت نمود) و رابطه دراز مدت شرکت حسابرسی با صاحبکار (شرکت اندرسون از زمان تشکیل شرکت انرون در سال ۱۹۸۵ این شرکت را حسابرسی نموده است) می‌باشند. هدف از این مطالعه، جواب به این پرسش است که آیا در شرایط فعلی، مالکان و تامین‌کنندگان منابع هنوز به نقش اطمینان بخشی حسابرسان ایمان دارند؟

## ۱-۲- بیان مساله

مبلغ و روشی که به وسیله آن هزینه‌های حسابرسی به شرکت‌های حسابرسی پرداخت شده می‌تواند برای حسابرسان تضاد منافع ایجاد کند. در مورد شرکت انرون، استدلال می‌کنند که حق‌الزحمه حسابرسی نشان‌دهنده بخش قابل توجهی از درآمدهای دفتر حسابرسی اندرسون بدون اضافه نمودن حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی بوده است (هابر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). APB<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) این روابط حسابرس و مشتری را به عنوان خدشه‌دار شدن بالقوه استقلال شناسایی می‌کند، و براساس استانداردهای اخلاقی حسابرسی خود برعهده گرفتن حسابرسی را توسط حسابرسان بر اساس حق‌الزحمه مشروط ممنوع می‌نماید، و تصریح می‌نماید اگر حق‌الزحمه حسابرسی بسیار برجسته و مهم باشد و یا اگر حق‌الزحمه دریافتی شرکت حسابرسی از یک مشتری بیش از ۱۰ درصد درآمد سالانه‌ی آن شرکت حسابرسی را تشکیل دهد، حسابرس بایستی پذیرش آن کار حسابرسی را لغو کند. برخی از مفسران بر این باورند که برداشت شخص ثالث از استقلال حسابرس در زمانی که یک شرکت حسابرسی مبلغ قابل توجهی از سود خود را از یک مشتری دریافت می‌کند، خدشه‌دار خواهد شد (به عنوان مثال می‌توان به شواهد پرسش-نامه‌ای گزارش شده در انگلستان توسط فیرز<sup>۳</sup> (۱۹۸۰، ۱۹۸۱) و باتی<sup>۴</sup> و همکاران (۱۹۹۹) نگاه کنید). مطالعات بین‌المللی مبتنی بر پرسش‌نامه‌ها نیز تایید می‌کند که وابستگی اقتصادی به

---

<sup>1</sup> Haber

<sup>2</sup> Auditing Practices Board

<sup>3</sup> Firth

<sup>4</sup> Beattie



برداشت از استقلال حسابرس صدمه وارد می‌کند. به عنوان مثال، لایندسای<sup>۱</sup> و همکارانش (۱۹۸۷) در کانادا و گول<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) در نیوزیلند، کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک<sup>۳</sup> (۲۰۰۲)، آلین<sup>۴</sup> و دوونیش<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) در باربادوس و دارت<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) در انگلستان این یافته‌ها را تایید می‌کنند.

ویلیامز<sup>۷</sup> و ریتر<sup>۸</sup> (۱۹۹۸) معتقدند سودآوری پایین خدمات حسابرسی سنتی فشار پیوسته و مداومی را برای انجام فعالیت‌هایی نظیر خدمات مشاوره‌یی، طراحی سیستم‌های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل‌های داخلی برای حفظ سودآوری مؤسسات حسابرسی بوجود آورده است. بایلی<sup>۹</sup> (۱۹۹۵) عنوان می‌کند «دنیای امروز ... بازاری است که بقا و تداوم فعالیت به معنی یافتن محصولات با ارزش افزوده بیشتر و فروش آن به مشتریان است». تضاد منافی که وابستگی اقتصادی ایجاد می‌کند در زمانی که حسابرس به مشتری خود خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌نماید بیشتر تشدید می‌شود. ماتز و شرف (۱۹۶۱) اظهار می‌دارند که تنها راه برای حسابرسان جهت حفظ استقلال ظاهری این است که حسابرسی خود را بدون هیچ‌گونه کار غیرحسابرسی ارائه نمایند. حسابرسان باید تهدیدی که از ارائه چنین خدمات برای استقلال حسابرس به وجود می‌آید را در نظر بگیرند و اثربخشی تدابیر حفاظتی جهت از بین بردن اثر این تهدیدات را مورد ارزیابی قرار دهند. APB بیان می‌دارد که اگر در مقابل تهدیدات ارائه کار غیرحسابرسی، استقلال حسابرس را نتوان حفاظت کرد، حسابرس نباید آن کار را انجام دهد و یا بایستی از آن کار خارج شود. با بررسی تحقیق مدیران مالی انگلیسی و شرکای

---

<sup>1</sup> Lin Guldsay

<sup>2</sup> Gul

<sup>3</sup> SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC)

<sup>4</sup> Alleyne

<sup>5</sup> Devonish

<sup>6</sup> Dart

<sup>7</sup> William

<sup>8</sup> Reiter

<sup>9</sup> Bailey

حسابرسی که در سال ۱۹۹۹ توسط باتیی<sup>۱</sup> و همکارانش انجام شد، می توان دریافت که، مطابق تحقیق انجام شده توسط فیرز در (۱۹۸۰)، هر دو گروه در رابطه با اثرات ارائه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس نگران بودند. نتایج کانینگ و گویلیام در سال (۱۹۹۹) نشان دهنده این بود که دو سوم پاسخ‌دهندگان آن تحقیق موافقند که استقلال حسابرس در زمانی که افراد مشابهی هر دوی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را ارائه نمایند، کاهش پیدا می‌کند. مک دونالد<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) قبل از ورشکستگی شرکت انرون تحقیقی انجام داده و اعلام کرده است در پنج ورشکستگی بزرگ در دو دهه‌ی گذشته، با انجام خدمات غیرحسابرسی و قراردادهای مشاوره‌ی مدیریت، استقلال حسابرس مورد مصالحه قرار گرفته و از بین رفته است. پس از ورشکستگی شرکت انرون، لیزمن<sup>۳</sup> و همکارانش (۲۰۰۱) تحقیقی در مورد آن انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که نقش دوگانه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی اندرسون (حسابرس و مشاور) یکی از مهم‌ترین دلایل ورشکستگی شرکت انرون بوده است. دارت<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) دریافت که ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی به صاحبکار موجب خدشه‌دار شدن برداشت سرمایه‌گذاران از استقلال حسابرس می‌شود.

تهدیدی که از لحاظ وابستگی اقتصادی به استقلال حسابرس وارد می‌شود ممکن است در زمانی که حسابرس و مشتری رابطه طولانی مدتی داشته باشند حتی بیشتر شود. این برداشت وجود دارد که ممکن است کاهش چالش‌های موجود در حسابرسی یک شرکت، منجر به "کهنه"<sup>۵</sup> شدن فرآیند حسابرسی شود (برودی<sup>۶</sup> و موکو<sup>۷</sup>، ۱۹۹۸) و اینکه یک سیستم چرخش اجباری برای شرکت حسابرسی می‌تواند باعث بهتر شدن کیفیت حسابرسی و غلبه بر مشکل

---

<sup>1</sup> Beattie

<sup>2</sup> MacDonald

<sup>3</sup> Lisemen

<sup>4</sup> Dart

<sup>5</sup> stale

<sup>6</sup> Brody

<sup>7</sup> Moscove

آشنایی نزدیک بین حسابرس و صاحبکار شود<sup>۱</sup> (ICAEW، ۲۰۰۲). به طور مثال، برودی<sup>۲</sup> و موسکووی<sup>۳</sup> (۱۹۹۸) استدلال می‌کنند که ممکن است در طی زمان میزان انتقادات و چالش‌های حسابرسان نسبت به سیستم شرکت کاهش پیدا کند، که این منجر به تبدیل شدن فرآیند حسابرسی به یک فرآیند کهنه و پوسیده می‌شود. این ادعا توسط شواهدی از استرالیا و آمریکا پشتیبانی می‌شود که نشان‌دهنده این موضوع است که کیفیت حسابرسی با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی کاهش یافته است. اخیراً این یافته‌ها با مطالعات انجام شده از قبیل جانسون<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۲) تایید شده است و گیگر<sup>۵</sup> و راقوناندان<sup>۶</sup> (۲۰۰۲) معتقدند که کیفیت حسابرسی هنگامی که دانش خاص نسبت به مشتری کم باشد، بسیار در معرض خطر است. به طور مشابه، کارکلو<sup>۷</sup> و ناجی<sup>۸</sup> (۲۰۰۴) ارتباطی مثبت بین گزارش‌گری مالی متقلبانه و دوره تصدی حسابرسی کوتاه‌مدت پیدا کردند، جنکینز<sup>۹</sup> و ولوری<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۸) دریافته‌اند که محافظه‌کاری در سود گزارش‌دهی شده کمتر از سال‌های اولیه رابطه حسابرس و مشتری است.

در این تحقیق سعی شده با توجه به سه رابطه ممکن بین حسابرس و صاحبکار، برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ایرانی از استقلال حسابرس مورد بررسی قرار گیرد. این تحقیق از طریق پرسش‌نامه برداشت پاسخ‌دهندگان را نسبت به استقلال حسابرس مورد بررسی قرار می‌دهد. جامعه آماری ما را مدیران مالی و کارشناسان سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری موجود در بورس اوراق بهادار تهران و مدیران و کارشناسان اعتبارات بانک‌های مجاز زیر نظر بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در شهر تهران تشکیل می‌دهند.

---

<sup>1</sup> Institute of Chartered Accountants in England and Wales

<sup>2</sup> Brody

<sup>3</sup> Moscovice

<sup>4</sup> Johnson

<sup>5</sup> Geiger

<sup>6</sup> Raghunandan

<sup>7</sup> Carcello

<sup>8</sup> Nagy

<sup>9</sup> Jenkins

<sup>10</sup> Velury

سوالاتی که این تحقیق سعی در یافتن پاسخ برای آن دارد عبارتند از:

۱. برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی توسط شرکت حسابرسی به صاحبکار چیست؟
۲. برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به وابستگی اقتصادی شرکت حسابرسی به صاحبکار چیست؟
۳. برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به روابط بلندمدت بین شرکت حسابرسی و صاحبکار چیست؟
۴. آیا بین برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به استقلال حسابرس تفاوت وجود دارد؟
۵. آیا بین برداشت سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان زن و مرد نسبت به استقلال حسابرس تفاوت وجود دارد؟

### ۱-۳- اهمیت و ضرورت تحقیق

با توجه به اهمیت و لزوم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در خصوص مسائل استقلال حسابرسی توسط حسابرس، در بخش احکام و قسمت استقلال به سه نوع رابطه بین حسابرس و صاحبکار اشاره شده است، و با توجه به رویدادهای اخیر در اقتصاد جهان که به فروپاشی و ورشکستگی گسترده‌ای در سطح بین‌المللی، و همچنین با توجه به پیشینه تحقیقی نه چندان گسترده در ایران در ارتباط با استقلال حسابرس و برداشت استفاده‌کنندگان از آن و با در نظر گرفتن اهمیت جایگاه استقلال حسابرس در فرآیند عملیات حسابرسی و در نظر داشتن توسعه مناسب آن در ایران با استفاده از تجربیات و روابطی که بین آن شرکت‌ها با حسابرسان‌شان وجود داشت، ضرورت انجام تحقیقات بیشتری در رابطه با یکی از حساس‌ترین مسائل گزارشگری مالی