

دانشگاه فردوسی مشهد
دانشکده علوم اداری و اقتصادی

عنوان پایان نامه

بررسی ارائه خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر قابلیت اتکای
صورت های مالی و تمایل به سرمایه گذاری از دیدگاه سرمایه گذاران

جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد

استاد راهنما

دکتر محمد حسین ودیعی نوقابی

اساتید مشاور

دکتر مهدی مرادی

دکتر هادی جباری نوقابی

نگارش

مجید صورتی

پایان نامه کارشناسی ارشد

اسفند ۱۳۸۷

«فهرست مطالب»

شرح

شماره صفحه

فصل اول - کلیات تحقیق

7	..... ۱-۱ مسأله اصلی تحقیق
7	..... ۲-۱ تشریح و بیان موضوع
9	..... ۳-۱ ضرورت انجام تحقیق
9	..... ۴-۱ سابقه تحقیقات و مطالعات انجام گرفته
9	..... ۱-۴-۱ تحقیقات انجام گرفته در خارج از کشور
11	..... ۲-۴-۱ تحقیقات انجام گرفته در داخل کشور
12	..... ۵-۱ فرضیه های تحقیق
12	..... ۶-۱ هدف اساسی از انجام تحقیق
12	..... ۷-۱ نتایج مورد انتظار بعد از تحقیق
13	..... ۸-۱ روش انجام پژوهش
13	..... ۱-۸-۱ روش تحقیق
۱۳	..... ۲-۸-۱ روش های گرد آوری اطلاعات
۱۳	..... ۳-۸-۱ قلمرو تحقیق
۱۳	..... ۴-۸-۱ جامعه آماری
۱۴	..... ۵-۸-۱ روش های نمونه گیری
۱۴	..... ۹-۱ واژه های کلیدی

فصل دوم - مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۱۷	..... مقدمه
۱۷	..... ۱-۲ بخش اول : مروری بر مبانی نظری
۱۷	..... ۱-۱-۲ ملاحظات سرمایه گذاری
۱۹	..... ۲-۱-۲ مسئولیت و نقش حسابرسان در جامعه

«فهرست مطالب»

شماره صفحه

شرح

۲۰	۳-۱-۲ ملاحظات اولیه خدمات غیر حسابرسی	
۲۲	۴-۱-۲ قانون ساربنز-آکسلی	
۲۲	۱-۴-۱-۲ استقلال مسئول حسابرسی	
۲۳	۱-۴-۱-۲ الف دوره رسیدگی یک ساله برای کارکنان اسبق حسابرسی	
۲۳	۱-۴-۱-۲ ب منع خدمات غیر حسابرسی	
۲۳	۱-۴-۱-۲ الف خدمات دفترداری	
۲۴	۱-۴-۱-۲ ب-ب طراحی و پیاده سازی سیستمهای اطلاعات مالی	
۲۴	۱-۴-۱-۲ ب-پ خدمات ارزیابی	
۲۵	۱-۴-۱-۲ ت خدمات آماری	
۲۵	۱-۴-۱-۲ ث منابع بیرونی حسابرسی داخلی	
۲۵	۱-۴-۱-۲ ج وظایف مدیریت و منابع انسانی	
۲۶	۱-۴-۱-۲ چ مشاوره سرمایه گذاری	
۲۶	۱-۴-۱-۲ ح خدمات قانونی و تخصصی	
۲۷	۱-۴-۱-۲ خ خدمات مالیاتی	
۲۷	۱-۴-۱-۲ پ جایگزینی (تعویض) شریک حسابرسی	
۲۸	۵-۱-۲ آیین رفتار حرفه ای	
۲۸	۲-۲ بخش دوم: پیشنهاد تحقیق	
۲۸	۱-۲-۲ تحقیقات انجام گرفته در خارج از کشور	
۲۸	۱-۲-۲ الف تحقیقات انجام گرفته قبل از افول انرون	
۳۴	۱-۲-۲ ب تحقیقات انجام گرفته بعد از افول انرون	
۴۱	۲-۲-۲ تحقیقات انجام گرفته در داخل کشور	

فصل سوم - روش تحقیق

۴۲	مقدمه	
۴۲	۱-۳ مسأله تحقیق	
۴۴	۲-۳ فرضیه های تحقیق	
۴۴	۳-۳ جامعه آماری	

«فهرست مطالب»

شماره صفحه

شرح

۴۵	..... ۳-۴ نمونه آماری
۴۵	..... ۳-۵ نحوه جمع آوری داده ها
۴۶	..... ۳-۶ روش های آماری مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل دادهها
۴۶	..... ۳-۷ تعریف متغیرها
۴۷	..... ۳-۷-۱ ویژگی های فردی
۴۷	..... ۳-۷-۲ خدمات غیر حسابرسی

فصل چهارم - تجزیه و تحلیل داده ها

۴۹	..... مقدمه
۴۹	..... ۴-۱ جامعه آماری
۴۹	..... ۴-۲ تعیین حجم نمونه آماری
۵۱	..... ۴-۳ تجزیه و تحلیل توصیفی
۵۵	..... ۴-۴ استنباط آماری
۵۵	..... ۴-۴-۱ آزمون فرضیه اول
۵۷	..... ۴-۴-۲ آزمون فرضیه دوم
۵۹	..... ۴-۵ سایر یافته های تحقیق
۵۹	..... ۴-۵-۱ مقایسه میزان قابلیت اتکای صورت های مالی بر حسب سابقه کاری
۶۰	..... ۴-۵-۲ مقایسه میزان تمایل به سرمایه گذاری بر حسب سابقه کاری
۶۲	..... ۴-۵-۳ مقایسه میزان قابلیت اتکای صورت های مالی بر حسب جنسیت
۶۳	..... ۴-۵-۴ مقایسه میزان تمایل به سرمایه گذاری بر حسب جنسیت
۶۴	..... ۴-۵-۵ مقایسه میزان قابلیت اتکای صورت های مالی بر حسب رشته تحصیلی
۶۵	..... ۴-۵-۶ مقایسه میزان تمایل به سرمایه گذاری بر حسب رشته تحصیلی
۶۷	..... ۴-۵-۷ مقایسه میزان قابلیت اتکای صورت های مالی بر حسب

سطح تحصیلات

«فهرست مطالب»

شرح

شماره صفحه

۶۸	..... ۸-۵-۴ مقایسه میزان تمایل به سرمایه گذاری بر حسب سطح تحصیلات.....
۶۹	..... ۹-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات اصلاح حساب.....
۷۲	..... ۱۰-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات دفترداری.....
۷۵	..... ۱۱-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات طراحی و اجرای سیستمهای اطلاعاتی و مالی.....
۷۷	..... ۱۲-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات مشاوره سرمایه گذاری.....
۸۱	..... ۱۳-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات کمک به ادغام و تحصیل.....
۸۴	..... ۱۴-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات مشاوره مالیاتی.....
۸۶	..... ۱۵-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات حسابرسی مالیاتی.....
۸۹	..... ۱۶-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات مشاوره مدیریت.....
۹۲	..... ۱۷-۵-۴ تعیین تأثیر منفی خدمات ارزیابی سهام.....

فصل پنجم - نتیجه گیری و خلاصه تحقیق

۹۶	..... مقدمه.....
۹۶	..... ۱-۵ خلاصه پژوهش.....
۹۷	..... ۲-۵ نتایج تحقیق.....
۹۷	..... ۳-۵ سایر یافته ها.....
۹۹	..... ۴-۵ نتیجه گیری.....
۹۹	..... ۵-۵ مطابقت با سایر تحقیقات انجام شده.....
۹۹	..... ۴-۵ محدودیت های تحقیق.....
۹۹	..... ۵-۵ پیشنهاد برای تحقیقات آتی.....

فهرست منابع و مآخذ

۱۰۱	..... منابع فارسی.....
۱۰۱	..... منابع لاتین.....

«فهرست مطالب»

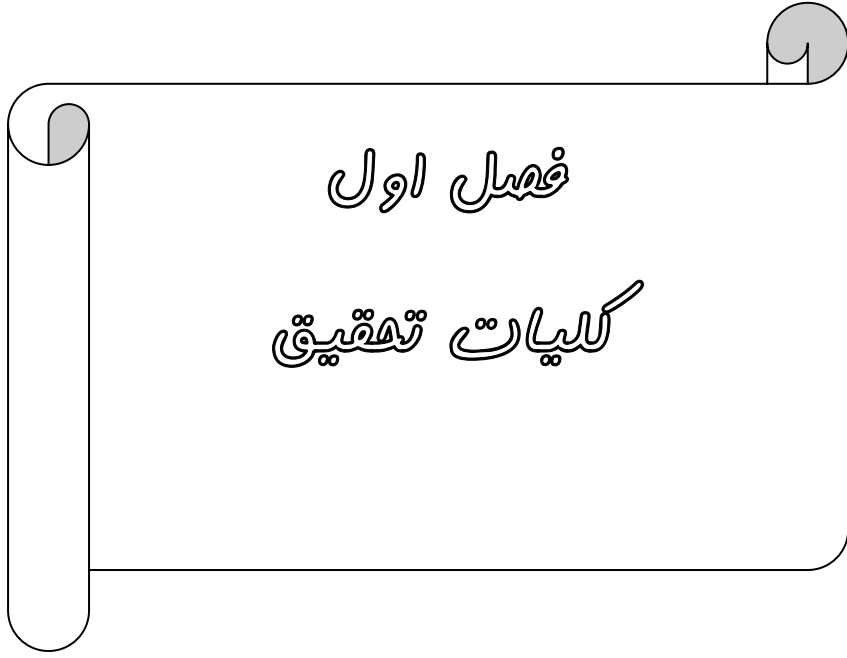
شماره صفحه

شرح

پیوست ها

- ۱۰۶ پیوست شماره یک - برآورد حجم نمونه
- ۱۰۷ پیوست شماره دو - پرسشنامه
- ۱۱۱ پیوست شماره سه - خروجی نرم افزار SPSS در رابطه با آزمون فرضیات
- ۱۱۳ پیوست شماره چهار - خروجی نرم افزار SPSS در

رابطه با ویژگی های فردی و نوع خدمات



۱-۱) مساله اصلی تحقیق

در سالهای اخیر موسسات حسابرسی (عضو جامعه حسابداران رسمی) علاوه بر حسابرسی مالی، به طور گسترده ای به ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان خود روی آورده اند. افزایش ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات حسابرسی و به دنبال آن افزایش درآمد حسابرس، از یک جهت این تصور را در بین ذینفعان به خصوص سرمایه گذاران ایجاد می کند که آیا موضوع ارائه خدمات غیرحسابرسی بر قابلیت اتکای صورت های مالی واحد مورد رسیدگی اثر منفی می گذارد (فرض بر این است که کار حسابرسی مالی و خدمات غیر حسابرسی توسط موسسه واحدی انجام شده است). یا خیر؟ اگر اثر منفی می گذارد چه نوع خدماتی می تواند قابلیت اتکای صورت های مالی واحد مورد رسیدگی را مخدوش کند. از جهت دیگر آیا ارائه خدمات غیر حسابرسی بر تمایل سرمایه گذاری سرمایه گذار جهت سرمایه گذاری در شرکتهای خریدار این نوع خدمات تاثیر گذار است یا خیر؟ اگر اثر گذار است چه نوع خدماتی بر تمایل سرمایه گذاری سرمایه گذار اثر منفی می گذارد.

خدماتی از قبیل اصلاح حساب، دفتر داری و یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری که حسابرسان به مشتریان عرضه می کنند به نوعی وابستگی بین موسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می کند. بنابراین مسئله اصلی تحقیق این است که آیا رابطه منفی بین ارائه خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی به واحد های مورد رسیدگی با قابلیت اتکای گزارشگری مالی و تمایل به سرمایه گذاری از دیدگاه سرمایه گذاران وجود دارد یا نه؟

۱-۲) تشریح و بیان موضوع

موضوع کلی تضاد منافع در حسابرسی از اهمیت خاصی برخوردار است. ناتوانایی های مالی در پرداخت بدهی ها حتی با گزارشهای حسابرسی مقبول نشانگر تضاد منافع بالقوه ای است که اثربخشی و قابلیت اتکای صورت های مالی و در نهایت اطمینان سرمایه گذاران را کاهش می دهد (مهربانی، ۱۳۸۴). افزایش سطح ارائه خدمات غیرحسابرسی بوسیله حسابرسان به شرکتهای مورد رسیدگی، مدتی است در

مقیاس زیاد انجام می شود. ارائه خدمات غیرحسابرسی در درجه اول از طریق بیان استقلال حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. اخیراً «کمسیون بورس اوراق بهادار آمریکا»^۱ شرایط متوسط حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی به نسبت حق الزحمه حسابرسی را بیش از دو برابر کشف و فاش کرد. زیاد بودن حق الزحمه های خدمات غیرحسابرسی باعث زیاد شدن موسساتی شد که این نوع خدمات را ارائه می دادند، که نه تنها بر توانایی حفظ استقلال حسابرس اثر می گذارد، بلکه این نقشهای مغایر و متضاد بر درک عمومی سرمایه گذار از حسابرس و صورت های مالی که خودش تهیه کرده است، موثر است (نرمن^۲، ۲۰۰۲).

افول انرون در آمریکا و ورشکستگی آندرسون بطور کلی اعتماد را از بازارهای سرمایه جهانی سلب کرده است. در پاسخ به موج رسوایی های حسابداری در سال ۲۰۰۲، قانون «ساربنز-آکسلی»^۳، موسسات حسابرسی را از ارائه خدمات غیر حسابرسی و خدمات مالیاتی منع کرد. کنگره آمریکا معتقد بود که ارائه آن خدمات به استقلال حسابرسان و اظهارنظر آنان لطمه می زند. حرفه حسابرسی با این بازنگری موافق نبود. واقعاً، این اغلب مورد بحث است که حسابرسی می تواند منبع کارآمد بیشتری برای ارائه خدمات غیرحسابرسی باشد. برای مثال حسابرسان دانش بیشتری از فرآیندهای تجاری و سیستمهای مالی شرکتها در ازاء ارائه خدمات اضافی کسب می کنند. به این دلیل، اثر خدمات غیرحسابرسی بر روی کیفیت صورتهای مالی ممکن است مثبت یا منفی باشد. از یک طرف خدماتی می توانند سبب اشتباهات و جهت گیری هایی شود که کیفیت حسابرسی (استقلال و دانش حسابرس) را کاهش دهد. اثر خدمات غیرحسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی به عنوان نگرانی بزرگ برای سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و حرفه حسابداری بیان شده است. از طرف دیگر، تعدادی از تئوری های قبلی و تحقیقات تجربی بیان می کنند که در اثر ارائه خدمات غیر حسابرسی واقعاً کیفیت حسابرسی بالا می رود، زیرا خدمات غیرحسابرسی (مخصوصاً خدمات مشورتی مدیریت) دانش و آگاهی مجموع حسابرسان را از واحد مورد رسیدگی بالا می برد. از

¹ - Securities and Exchange Commission

² - Norman

³ - Sarbanes - Oxley

طرفی افزایش دانش مربوط به اطلاعات صورت های مالی، کیفیت آنها را زیاد خواهد کرد. حرفه حسابرسی اغلب اظهار می کند که خدمات غیرحسابرسی انجام حسابرسی بهتر را با افزایش دانش و آگاهی از عملیات واحد مورد رسیدگی نظیر کاهش خطر اطلاعات و افزایش صورت های مالی با کیفیت در پی دارد (نم، ۲۰۰۵).

آیین رفتار حرفه ای بیان می دارد "در شرایطی که حسابرس مستقل، عهده دار ارائه خدمات حرفه ای مربوط به «اصلاح حساب» یا «تهیه و نگهداری سوابق حسابداری» صاحبکار است نباید حسابرسی آن دوره های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابرس مستقل به صاحبکاران خود ارائه می شود (از قبیل کنترل های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره ای) از مصادیق خدمات مذکور تلقی نمی شود".

۱-۳) ضرورت انجام تحقیق

با توجه به نقش ویژه ای که سرمایه گذاری و بازار سرمایه در توسعه اقتصاد کشورها دارد و نقش خاصی که اطلاعات مالی در راستای سرمایه گذاری دارد، اهمیت کیفیت (قابلیت اتکای) اطلاعات مالی برای سرمایه گذاران مشخص می شود. این تحقیق به دنبال گردآوری شواهدی درباره ی دیدگاه سرمایه گذاران بازار سرمایه از ارائه انواع خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی (عضو جامعه حسابداران رسمی) است.

۱-۴) سابقه تحقیقات و مطالعات انجام گرفته

۱-۴-۱) تحقیقات انجام گرفته در خارج از کشور

در مورد قابلیت اتکای صورت های مالی، تمایل به سرمایه گذاری و ارائه خدمات غیرحسابرسی تحقیقی تحت عنوان «بررسی ارائه خدمات غیرحسابرسی بر دیدگاه سرمایه گذار درباره ی استقلال

حسابرس، دانش حسابرس، کیفیت حسابرسی و سرمایه گذاری» در دانشگاه آکلاهما^۵ آمریکا در مقطع دکتری توسط فردی به نام نرمن در سال ۲۰۰۲ صورت گرفته است. او دانشجویان مقطع کارشناسی دو دانشگاه را به عنوان سرمایه گذاران ایده آل در نظر گرفت. نتایج حاصل از دیدگاه این افراد بیانگر این است که استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و تمایل به سرمایه گذاری در واحد تجاری رابطه معکوس با ارائه خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی دارد. و رابطه معکوسی بین خدمات غیرحسابرسی و قابلیت اتکای صورت های مالی وجود ندارد (نرمن، ۲۰۰۲).

در مورد کیفیت گزارشگری مالی و ارائه خدمات غیرحسابرسی تحقیقی تحت عنوان «بررسی اثر خدمات غیرحسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی» در دانشگاه آتلانتیک فلوریدا^۶ در مقطع دکترتوسط فردی به نام دنیس دیکینس^۷ در سال ۲۰۰۶ صورت گرفته است. نتایج بیانگر این است که تغییرات حاصل از قانون ساربنز-آکسلی در حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ثمر بخش بوده است (دیکینس، ۲۰۰۶).

در مورد بازار سرمایه و ارائه خدمات غیرحسابرسی تحقیقی تحت عنوان «اثر خدمات غیرحسابرسی بر روی بازار سرمایه» در دانشگاه نیویورک^۸ در مقطع دکترتوسط فردی به نام نم در سال ۲۰۰۵ صورت گرفته است. وی رابطه بین نسبت حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی به مجموع حق الزحمه خدمات حسابرس را با توانایی صورت های مالی برای پیش بینی وجه نقد شرکت (وسیله اندازه گیری کیفیت صورت های مالی) و همچنین با هزینه سرمایه و تقاضای گسترده خدمات غیرحسابرسی (نمایندگانی برای غیر قابل اتکا بودن اطلاعات)، بررسی کرده است. نتایج حاصل بیانگر این است که نسبت حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی به حق الزحمه کل خدمات حسابرس رابطه مثبت با توانایی پیش بینی وجه نقد و رابطه منفی با هزینه سرمایه و تقاضا خدمات غیرحسابرسی دارد (نم، ۲۰۰۵).

5 - University Of Oklahoma

6 - Florida Atlantic University

7 - Dickins

8 - New York University

در مورد ارزش سود، کیفیت حسابرسی و ارائه خدمات غیرحسابرسی تحقیقی تحت عنوان «خدمات غیرحسابرسی، کیفیت حسابرسی و ارزش مربوط به سودها» توسط افرادی به نامهای گول^۹، تسوی^{۱۰} و هالیوال^{۱۱} در سال ۲۰۰۶ صورت گرفته است. نتایج با استفاده از مشاهدات ۸۴۰ شرکت استرالیایی بیانگر ارتباط معکوس آماری بین ارائه خدمات غیرحسابرسی و ارزش سودها(واقعی بودن سود) است. این در حالی است که این رابطه معکوس برای موسسات حسابرسی بزرگ ضعیف تر است. (گول، تسوی و هالیوال، ۲۰۰۶).

در مورد مدیریت سود و ارائه خدمات غیر حسابرسی تحقیقی تحت عنوان «خدمات غیر حسابرسی و مدیریت سود» توسط افرادی به نامهای فرگوسن^{۱۲}، سیو^{۱۳} و یوانگ^{۱۴} در سال ۲۰۰۴ با استفاده از یک نمونه شرکتهای بورس انگلیس برای دوره ۱۹۹۸-۱۹۹۶ صورت گرفته است. نتایج بیانگر آن است که رابطه معنا دار مثبتی بین ابزارهای مدیریت سود و خرید خدمات غیر حسابرسی وجود دارد (فرگوسن، سیو و یوانگ، ۲۰۰۴)

۱-۴-۲) تحقیقات انجام گرفته در داخل کشور

در مورد خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی و قابلیت اتکای صورت های مالی و تمایل به سرمایه گذاری تاکنون تحقیقی در ایران صورت نگرفته است. درباره ی خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی و استقلال حسابرس تحقیقی تحت عنوان «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس» در دانشکده مدیریت دانشگاه تهران توسط آقای حسین مهربانی در سال ۱۳۸۴ صورت پذیرفته است که نتایج حاصل از نظرات تعدادی از حسابرسان، حسابداران، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان (بانکها) درباره ی ارائه خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی و استقلال حسابرس بیانگر این است که خدمات غیرحسابرسی در مجموع استقلال حسابرسان

⁹ - Gul

¹⁰ - Tsui

¹¹ - Dhaliwal

¹² - Ferguson

¹³ - Seow

¹⁴ - Young

را نقض نمی کند. از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه گذاری (سرمایه گذاران) و اعتباردهندگان عدم افشای نسبت حق الزحمه های غیرحسابرسی به حق الزحمه های حسابرسی در صورت های مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی نسبت به حق الزحمه حسابرسی، استقلال حسابرس را نقض می کند (مهربانی، ۱۳۸۴).

۵-۱) فرضیه های تحقیق

فرضیه های تحقیق به شرح زیر می باشد:

فرضیه اول : از دیدگاه سرمایه گذاران، بین ارائه خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی و قابلیت اتکای صورتهای مالی رابطه (منفی) وجود دارد.

فرضیه دوم : از دیدگاه سرمایه گذاران، بین ارائه خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی و تمایل به سرمایه گذاری رابطه (منفی) وجود دارد.

۶-۱) هدف اساسی از انجام تحقیق

هدف اساسی از انجام تحقیق این است، که مشخص شود آیا بین ارائه خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی به صاحبکاران خود و دیدگاه سرمایه گذار در رابطه با قابلیت اتکای صورتهای مالی و تمایل به سرمایه گذاری رابطه منفی وجود دارد یا نه؟

۷-۱) نتایج مورد انتظار بعد از تحقیق

با انجام این تحقیق انتظار می رود ارائه خدمات غیر حسابرسی که بیشترین اثر را بر دیدگاه سرمایه گذار در خصوص قابلیت اتکای صورتهای مالی و تمایل به سرمایه گذاری می گذارد، شناسایی شده و راهنمایی هایی برای تدوین کنندگان و مراجع ذیصلاح جهت ممنوع کردن ارائه این گونه خدمات موسسات حسابرسی در راستای ارتقاء قابلیت اتکای اطلاعات مالی و حمایت از سرمایه گذاران باشد .

۸-۱) روش انجام پژوهش

۱-۸-۱) روش تحقیق

از آنجایی که سرمایه گذاران عمده و حرفه ای در بازار سرمایه ، شرکتهای سرمایه گذاری می باشند و این گونه سرمایه گذاران اطلاعات جامع تری نسبت به انواع خدمات غیر حسابرسی در مقایسه با سایر سرمایه گذاران دارند، لذا این تحقیق شامل گردآوری و ارزیابی نظرات مدیران مالی و مدیران عامل شرکتهای سرمایه گذار فعال در بورس اوراق بهادار تهران در رابطه با موضوع ارائه خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی و قابلیت اتکای صورت های مالی و تمایل به سرمایه گذاری است .

۲-۸-۱) روش های گردآوری اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات لازم جهت بررسی فرضیه های تحقیق همانند تحقیقات مشابه در سایر کشورها پرسشنامه است .

۳-۸-۱) قلمرو تحقیق

در این تحقیق شرکتهای سرمایه گذاری فعال در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۶ قلمرو تحقیق هستند .

۴-۸-۱) جامعه آماری

جامعه آماری را مدیران مالی و مدیران عامل شرکتهای سرمایه گذاری فعال در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان سرمایه گذار تشکیل می دهند.

۵-۸-۱) روش یا روشهای نمونه گیری

روش مورد استفاده برای نمونه گیری روش تصادفی ساده است . حداقل حجم نمونه مورد نیاز بر اساس روشهای آماری مناسب با توجه به نمونه اولیه استخراج شده در مورد بررسی پایایی و اعتبار ابزار سنجش تعیین خواهد شد .

۹-۱) واژه های کلیدی

قابلیت اتکا: طبق مفاهیم گزارشگری مالی ایران، "اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند".

خدمات غیر حسابرسی: به انواع خدمات مالی و مشاوره ای که حسابرس علاوه برحسابرسی مستقل، تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه به واحدهای مورد رسیدگی ارائه می کندخدمات غیر حسابرسی می گویند. که در این تحقیق ما موارد زیر را بررسی می کنیم .

۱. خدمات اصلاح حساب: به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران خود به اصلاح حسابهای صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۲. خدمات دفترداری ویا هر گونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری و صورت های مالی: به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران خود به تنظیم دفاتر قانونی، ثبت سندهای حسابداری ویا تهیه صورت های مالی صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۳. خدمات طراحی و اجرای سیستمهای مالی و اطلاعاتی: به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران خود به طراحی و پیاده سازی سیستمهای مالی و اطلاعاتی صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۴. خدمات مشاوره سرمایه گذاری: به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران خود به مشاوره سرمایه گذاری صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۵. خدمات کمک به ادغام و تحصیل: به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران خود به ارائه خدمات کمک به ادغام و تحصیل سایر شرکت ها به صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۶. خدمات مشاوره مالیاتی : به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران

خود به مشاوره مالیاتی صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۷. خدمات حسابرسی مالیاتی : به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران

خود به حسابرسی مالیاتی صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۸. خدمات مشاوره مدیریت : به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران

خود به مشاوره مدیریت صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

۹. خدمات ارزیابی سهام : به خدماتی گفته می شود که حسابرسان علاوه بر حسابرسی صاحبکاران خود

به ارزیابی سهام شرکت صاحبکار تحت قرارداد و حق الزحمه ای جداگانه می پردازند.

فصل دوم

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

مقدمه

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی خصوصیات کیفی اطلاعات مالی به خصوصیات مالی به خصوصیات مالی می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر افراد در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. دو عامل مربوط بودن و قابل اتکا بودن، اطلاعات مالی را مفید می‌سازد. با توجه به اینکه اساس تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری داشتن اطلاعات مالی مفید در خصوص موضوع سرمایه‌گذاری است و همچنین بر اساس نقشی که حساب‌برسان در کیفیت اطلاعات مالی (قابلیت اتکا) دارند، در این فصل ابتدا مبانی نظری شامل ملاحظات سرمایه‌گذاری، مسئولیت و نقش حساب‌برسان در جامعه، ملاحظه اولیه خدمات غیر حسابرسی، بخش‌هایی از قانون «ساربنز-آکسلی» و آیین رفتار حرفه‌ای بیان شده و در ادامه فصل پیشینه تحقیقات انجام شده در خارج از کشور، قبل و بعد از افول انرون و همچنین تحقیقات انجام شده در داخل کشور بیان خواهد شد.

۲-۱) بخش اول: مروری بر مبانی نظری

۲-۱-۱) ملاحظات سرمایه‌گذاری

عمومی شدن مالکیت بنگاههای اقتصادی، تامین مالی (استقراض) از طریق مشارکت عمومی و خصوصی سازی بخشهای دولتی و بنگاههای تحت پوشش در سالهای اخیر از جمله عوامل اصلی تغییرات بنیادی در محیط اقتصادی ایران است. در چنین شرایطی شفافیت و کیفیت مطلوبیت اطلاعات مالی و غیر مالی که پایه و اساس تصمیم‌گیریهای اقتصادی سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان بالفعل و بالقوه است، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بادر نظر گرفتن این که میزان قابل توجهی از اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان توسط مدیریت بنگاههای اقتصادی تهیه، پردازش و گزارش می‌شود، حصول اطمینان نسبی از کیفیت این اطلاعات ضروری به نظر می‌رسد. تئوری‌های موجود به ویژه تئوری نمایندگی^{۱۵} بیانگر تضاد

¹⁵ Agency Theory

منافع بین تولیدکننده اطلاعات و استفاده کنندگان آن است. این تضاد منافع مولد انگیزه لازم برای مدیریت در جهت بهینه نمودن منافع خویش بوده و منجر به انجام حرکاتی (به عنوان مثال، تحریفات صورت های مالی) می گردد که در اکثر موارد زیان سرمایه گذاران را در بردارد. در این شرایط وجود مکانیزم کنترلی که به طور نسبی تضمین کننده شفافیت اطلاعات گزارش شده در صورت های مالی باشد، ضرورت می یابد. در یک اقتصاد آزاد که در محیط ایران نیز حاکم است، این مکانیزم در قالب حسابرسی مالی و توسط حسابرسان مستقل ارائه می گردد (مجتهدزاده، ۱۳۷۸).

صورت های مالی متقلبان^{۱۶} بیش از ۵۰۰ میلیارد دلار هزینه به طور مشترک برای سرمایه گذاران و سایر شرکت کنندگان در بازار سرمایه طی چندین سال گذشته داشته است. شرکت کنندگان بازار سرمایه انتظار مواظبت و اداره فعال شرکت را برای اطمینان از درستی، شفافیت و کیفیت اطلاعات مالی دارند. صورت های مالی متقلبان تهدیدی برای اعتماد شرکت کنندگان بازار سرمایه به انتشار عمومی صورت های مالی حسابرسی شده است. صورت های مالی متقلبان اخیراً به طور چشمگیری مورد توجه جامعه بازرگانی، حرفه حسابداری، دانشگاهها و قانون گذاران قرار گرفته است (رضایی^{۱۷}، ۲۰۰۲).

موضوع کلی تضاد منافع در حسابرسی از اهمیت خاصی برخوردار است. ناتوانی های مالی در پرداخت بدهی ها حتی با گزارشهای حسابرسی مقبول نشانگر تضاد منافع بالقوه ای است که اثر بخشی و قابلیت اتکای صورت های مالی و در نهایت اطمینان سرمایه گذاران را کاهش می دهد (مهربانی، ۱۳۸۴). افزایش سطح ارائه خدمات غیر حسابرسی به وسیله حسابرسان به شرکتهای مورد رسیدگی، مدتی است در مقیاس زیاد انجام می شود. اتخاذ این روش حسابداری سؤال برانگیز توسط شرکتهای بزرگ، در درجه اول از طریق بیان استقلال حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. این نقشهای مغایر و متضاد بر درک عمومی سرمایه گذار از حسابرس و صورت های مالی که خودش تهیه کرده، موثر است. افول انرون در آمریکا و ورشکستگی آندرسون به طور کلی اعتماد را از بازارهای سرمایه جهانی سلب کرده است. در

¹⁶ Financial Statements Fraud

¹⁷ Zabihollah Rezaee

پاسخ به موج رسوایی های حسابداری در سال ۲۰۰۲، قانون «ساربنز-آکسلی»، موسسات حسابداری را از ارائه خدمات غیر حسابداری منع کرد (نرمن^{۱۸}، ۲۰۰۲).

۲-۱-۲) مسئولیت و نقش حسابرسان در جامعه

"در ارتباط با حسابداری سه نظریه نمایندگی، اطلاعات^{۱۹} و بیمه^{۲۰} وجود دارد. طبق نظریه نمایندگی تضاد منافی بین تولیدکنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان آن وجود دارد. این تضاد منافع مولد انگیزه لازم برای تولید کننده اطلاعات در جهت بهینه نمودن منافع خویش است که زیان استفاده کنندگان اطلاعات را در بر دارد. از این رو انجام حسابداری مستقل مالی ضروری می یابد. حسابداری به لحاظ شهادت دهی در مورد اطلاعات ارائه شده به جامعه نفع می رساند. در صورتی که اطلاعات افشا شده حسابداری نشود به دلیل تضاد منافع قابلیت اتکا ندارد و در نتیجه نیاز به شخص ثالث برای شهادت دهی تقویت می شود. چنان چه این الزام نادیده گرفته شود در واقع حمایت از گروههایی که به دلیل اتکا بر افشاگریهای شرکتها نیازمند آن حمایت هستند، کنار گذاشته شده است. طبق نظریه اطلاعات چنین استدلال می شود که برهان پشتوانه تقاضای سرمایه گذاران (به عنوان گروهی از استفاده کنندگان اطلاعات مالی) برای صورت های مالی حسابداری شده این است که گزارشهای مالی مزبور، اطلاعات سودمندی را برای انجام تصمیم گیریهای مرتبط با سرمایه گذاری ارائه می کند. در این نظریه تنها بر ضرورت وجود اطلاعات مالی برای تعیین ارزش بازار واحد اقتصادی و دست یابی به ابزاری برای تصمیم گیری منطقی در عرصه سرمایه گذاری، تاکید می شود. طبق نظریه بیمه استدلال می شود که تقاضا برای خدمات حسابداری با میزان دعاوی (ادعاهای) حقوقی که مدیران را تهدید می کند، رابطه ای مستقیم دارد و چنان چه بتوان مسئولیت مالی داده های گزارش شده را به حسابرس مستقل منتقل کرد، در این صورت می توان زیان مورد انتظار ناشی از طرح دعاوی حقوقی علیه مدیران را به طور قابل ملاحظه ای کاهش داد"^{۲۱}. بر اساس

¹⁸ Norman

¹⁹ Information Hypothesis

²⁰ Insurance Hypothesis

- واندی والاس (۴)، نقش اقتصادی حسابداری در بازار آزاد و بازارهای تحت نظارت. ترجمه حامی امیر اصلانی (۱۳۸۱)، تهران، نشر به ۱۵۹ سازمان حسابداری²¹