

بررسی اثر خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش
دکتر علی منصوری¹ محمد فلاح² پرویز مام صالحی³

چکیده

این تحقیق به دنبال شواهدی درباره دیدگاه حسابرسان از خدمات غیر حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی می باشد که آیا کیفیت گزارش مؤسسات حسابرسی از طریق ارائه خدمات غیر حسابرسی آسیب می بیند یا خیر و اگر آسیب می بیند چه نوع خدماتی باعث مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی می شوند. سرانجام این تحقیق با در نظر گرفتن آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران به دنبال این موضوع است که به استانداردها دگذاران در محدودیت برخی خدمات غیرحسابرسی و نوع گزارش حسابرسی راهنمایی لازم را انجام دهد. هدف اصلی تحقیق حاضر بررسی رابطه خدمات غیرحسابرسی با کیفیت گزارش حسابرسی است. تحقیق یاد شده از حیث هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش از نوع تحقیقات همبستگی می باشد. به منظور تأیید یا رد فرضیه های تحقیق از آزمون دو جمله ای و برای رتبه بندی و تعیین میزان اهمیت هر کدام از خدمات غیرحسابرسی از آزمون دوجمله ای استفاده شده است.

نتایج حاصله بیانگر آن است که اگر خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسانی که در همان سال مالی حسابرسی آن واحد را انجام داده اند، صورت گیرد تقریباً موجب مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی می شود و اگر خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسانی غیر از حسابرسانی که در همان سال مالی حسابرسی آن واحد را انجام داده اند صورت گیرد، موجب مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی نمی شود.

واژه های کلیدی: خدمات حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی

1- عضو هیات علمی دانشگاه زنجان

2- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان

3 دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان

مقدمه

رشد روز افزون شرکت ها و افزایش تقاضای این شرکت ها از مؤسسات حسابرسی به منظور ارائه خدمات غیرحسابرسی، مجامع حرفه‌ای را با مشکلاتی مواجه ساخته است. از جمله که آیا خدمات غیرحسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه شده از طرف مؤسسات حسابرسی به صاحب-کاران خود نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می‌کند. از آن جا که ارزش اظهار نظر حسابرس به بی‌طرفی حسابرس و عاری بودن او از تضاد منافع می‌باشد، برای رفع این مشکل و نیز جلوگیری از مخدوش شدن استقلال حسابرسان در ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحب کاران خود، مجامع حرفه‌ای حسابداری به وضع چارچوب‌های قانونی پرداخته‌اند. حرفه حسابداری و حسابرسی یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و نیز تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد.

موضوع کلی تضاد منافع در حسابرسی و حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار است. ناتوانایی‌های عمده مالی و رسوایی‌های حسابداری نشانگر تضاد منافع بالقوه‌ای است که اثر بخشی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی و در نهایت اطمینان سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی ایران، حسابداران حرفه‌ای را ملزم می‌کند بی‌طرف باشند و نباید اجازه دهند که هر گونه پیش‌دوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی آنها را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند. آیین رفتار حرفه‌ای تضاد منافع را به عنوان «یک حالت ذهنی» تعریف می‌کند. یک ویژگی که به خدمات یک مؤسسه یا حسابدار حرفه‌ای ارزش می‌دهد، به عنوان یک ویژگی متمایز حرفه‌ای اصل بی‌طرفی، حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه، درست کارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند. حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرف نظر از نوع یا اندازه‌ی خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای باید در ارائه‌ی خدمات درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بیطرفی پایبند باشند. حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. موارد تضاد منافع ممکن است به شکل‌های بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. اما حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، آگاه باشد. یک مشکل اساسی که توسط حرفه باید مهار شود عبارت است از تعارض ارائه خدمات حسابرسی با خدمات مشاوره‌ای. راه حل معمول برای این مشکل وضع محدودیت‌های مناسب بر خدمات مشاوره مدیریت با استفاده از استانداردهای گزارش‌های حسابرسی می‌باشد (میگر، 1378).

حسابرسان باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی که با ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است به دستکاری، بی‌طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آنها لطمه وارد کند، خودداری کنند. آیین رفتار حرفه‌ای بیان می‌دارد، در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به «اصلاح حساب» یا «تهیه و نگهداری سوابق حسابداری» صاحب کار است، نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است که در آیین رفتار حرفه‌ای از خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحب کاران خود ارائه می‌شود (از قبیل ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هر گونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره‌ای) از مصادیق خدمات مذکور تلقی نشده است. هم‌چنین بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای جامعه، حسابداران رسمی شاغل که عهده‌دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای (الف) اصلاح حساب، (ب) تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، (پ) خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، (ت) حسابرسی داخلی و (ج) تنظیم صورت‌های

مالی باشد، نمی تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده گیرد (جامعه حسابداران رسمی ایران، 1383).

ارتباط بین خدمات حسابرسی و گزارش حسابرسی، موضوع بحث انگیزی است که تورنتون به این نتیجه رسید که نمایندگان انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سه تا از چهار موسسه بزرگ حسابرسی که در زمینه چنین خدماتی فعالیت دارند، نه استقلال ظاهری و نه استقلال باطنی دارند (John Hospers, 1957). کنی اشاره می کند که در بررسی شواهد تجربی هیچ گونه شواهدی را پیدا نکردم که در آن سرمایه گذاران در زمینه حیطه خدمات با قانون گذاران مشارکت داشته باشند. در واقع ذینفعان به وجود هم افزایی مثبت بین حسابرس و مشاوره باور دارند. ذینفعان بر این باورند که منافع این هم افزایی مثبت بیش از اثرات منفی آن برگزارش حسابرسی است (Kinney, 1999).

مرور ادبیات تحقیق

مؤسسات حسابرسی در حال توسعه دامنه‌ی خدمات غیرحسابرسی به صاحب کاران خود هستند. عده ای معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی، متقبل زیان می شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره ای پرسود با صاحب کاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان به خصوص در رده‌ی مدیر و شریک مؤسسه 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 صاحب کاران، بی طرفی گزارش حسابرس را زیر سؤال می برد.

ساختار مرحله به مرحله ی حسابرسی شامل رسیدگی توسط گروه حسابرسی مستقر در واحد مورد رسیدگی، بررسی کار توسط سرپرست، مدیر فنی و شریک مؤسسه در کنار کسب مشورت از دیگران، کمکی است که به ایجاد اطمینان از اینکه گزارش حسابرسی به نحوی مناسب تهیه شده است. مستقل بودن حسابرس، این اطمینان را به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می دهد که حسابرسان از نظر فکری، در فرایند کسب و بررسی شواهد حسابرسی و صدور گزارش، بی طرف هستند (میگز، 1382).

کمسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در گزارش سالانه 1957 خود، یکی از توجهات اولیه خود را در مورد افزایش خدماتی بکار برد که حسابرسان به صاحب کاران خود ارائه می دادند و این که حسابرسان آنقدر به صاحب کار خود نزدیک شده اند که تصمیماتی را که باید توسط مدیریت گرفته شود، آنها اتخاذ می نمایند. رئیس بورس اوراق بهادار آمریکا در سال 1959، در این زمینه بیان نمود که حسابرسی که عمیقاً به صاحب کاران خود خدمات مدیریتی ارائه می دهند، بیطرفی که برای حسابرسی صورتهای مالی مورد نیاز است، را از دست می دهند. در سال 1961، ماتز و شرف، خدمات غیر حسابرسی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند و نتیجه گیری نمودند که خدمات مشاوره مدیریت و مشاوره مالیاتی برگزارش حسابرس تأثیرگذار می باشد. کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا در زمینه اصول اخلاق حرفه‌ای، بیانیه شماره 12 را در سال 1963 با تأکید بر بیانیه 1947 شورای انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر نمود که در آن گزارش حسابرس را یک حالت ذهنی دانست. معهداً بیان نمود که برای حفظ اعتماد عمومی باید از ارائه خدماتی که در ظاهر تضاد منافع ایجاد می کنند، خوداری شود. بیانیه 12 اضافه نمود تا زمانی که حسابرسان به جای مدیریت تصمیم گیری ننمایند، هیچ ممنوعیت اخلاقی برای حسابرسان در ارائه خدمات مشاوره مدیریت پیش نمی آید و گزارش آنها مخدوش نمی شود. در سال 1977 بخش قانون گذاری کمسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا مقرراتی را وضع نمود که حسابرسان را از ارائه خدمات استخدام کارمندان اجرایی به صاحب کاران کمسیون بورس و اوراق بهادار ممنوع نمود. کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال 1966، مطالعه و بررسی در خصوص حیطه خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه می دهند را آغاز نمود و گزارش خود را در سال 1969 منتشر نمود، اما هیچ گواه و مدرکی مبنی بر اینکه خدمات غیرحسابرسی، گزارشی واقعی حسابرس را مخدوش سازد،

مشاهده نمود. اما به این نتیجه رسید که برخی استفاده کنندگان معتقدند که چنین خدماتی، گزارش ظاهری حسابرس را مخدوش می سازد و در سال 1974، کمیسیون مستقل کوهن را تشکیل داد که جنبه های مختلف حرف های حسابداری را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و یافته های خود را در سال 1978 منتشر نمود (Darwin and Jams, 1982).

الزامات سال 2000 کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا شرکت ها را ملزم به افشاء خدمات غیرحسابرسی که توسط حسابرسان به آنها ارائه شده بود، نمود. بعد از جلسات متعددی که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا برگزار شد، این کمیسیون در سال 2003، ده نوع خدمات غیرحسابرسی که ارائه آنها توسط حسابرسان به صاحب کاران خود موجب مخدوش شدن استقلال حسابرس می گردد را شناسایی نمود. ده نوع خدمات مذکور شامل: (1) دفتر دارایی یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورت های مالی صاحب کار، (2) طراحی و اجرای سیستم های اطلاعات مالی، (3) خدمات ارزیابی یا ارزشیابی و اظهار نظر در باره مطلوبیت یا گزارش آورده های غیر نقدی، (4) خدمات کارشناسی بیمه، (5) خدمات حسابرسی داخلی، (6) وظایف مدیریتی، (7) منابع انسانی، (8) دلال یا معامله گر و مشاور سرمایه گذاری، (9) خدمات قانونی و (10) خدمات کارشناسی غیرمرتبط با حسابرسی می باشند. هدف کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا از این کار، افزایش اطمینان سرمایه گذاران نسبت به استقلال حسابرس می باشد. بورس اوراق بهادار آمریکا و قانون ساربینز - آکسلی هر دو خدماتی را ممنوع نموده اند که در ارتباط با مشاوره مدیریت بوده و ممکن است برای استقلال حسابرس تضاد منافع بوجود آورد. مجموعه خدماتی را که ارائه آن توسط حسابداران مستقل به صاحب کار خود ممنوع شده بود، مجدداً در قانون بورس اوراق بهادار آمریکا 2003 تجدیدنظر شد (حمید راوری، 1373).

کمیسیون کوهن در میان دیگر موارد مطرح شده در مورد خدمات غیر حسابرسی توصیه نمود که هیئت مدیره (یا کمیته حسابرسی) تمام خدمات ارائه شده توسط حسابرس به شرکت مورد رسیدگی را مدنظر قرار دهد و حسابرس نیز هیئت مدیره را از تمامی خدمات و ارتباطاتش با شرکت کاملاً مطلع نماید. در همان سال بخش قانون گذاری کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا شرکت های عضو را ملزم به افشاء خدمات غیر حسابرسی در صورت های مالی نمود (گ، اندر آنویچ، گ، ریپوسا، 1384). در مدت زمان کوتاهی پس از این که کمیسیون کوهن شکل گرفت، مجلس سنای ایالات متحده کمیته فرعی متکالف را در باب عملیات دولتی و کسب اطلاع از حرفه ی حسابداران ایجاد نمود. از جمله وظایف این کمیته بررسی ماهیت خدماتی بود که توسط موسسات حسابرسی انجام می پذیرفت. گزارش نهایی این کمیته در سال 1977 منتشر شد و بیان نمود که خدمات مشاوره مدیریت که به صاحب کاران حسابرسی ارائه می گردد، موجب تضاد منافع می شود. و نیز برخی خدمات غیر حسابرسی و طراحی سیستم های اطلاعاتی که برای بهبود رویه کنترل های داخلی شرکت مورد نیاز می باشد، نباید توسط موسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه گردد. همچنین بیان نمود که انواع مشخصی از خدمات همانند استخدام کارمندان اجرایی، تجزیه و تحلیل بازاریابی، تجزیه و تحلیل محصول و خدمات آماري بیمه، نباید توسط موسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه شود. حرفه حسابرسی در پاسخ به گزارشات کمیته فرعی متکالف و کمیته ی فرعی موس، با یک برنامه خود تنظیمی از جمله تشکیل بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا تجدید نظر درباره نیاز به بررسی هم پیشگان، تشکیل هیئت نظارت عمومی جهت نظارت بر بخش قانون گذاری کمیسیون بورس و اوراق بهادار و اکنش نشان داد و معیارهایی را جهت حیطه خدمات، مورد قبول قرار داد و مشخص نمود که موسسات حسابرسی نمی تواند خدمات جمع آوری نظریه های عمومی، کمک در تحصیل و ادغام، استخدام کارمندان اجرایی، خدمات بیمه آماری به شرکت های بیمه ارائه دهند (حمید راوری، 1373). بر طبق قانون ساربینز - آکسلی خدمات غیرحسابرسی که انجام آن نیازمند تصویب توسط کمیته حسابرسی می باشد، باید در گزارش های دوره ای برای استفاده سرمایه گذاران افشاء گردد. قانون نهایی بورس اوراق بهادار آمریکا الزامات افشاء حق الزحمه های خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی

پرداختی به حسابداران مستقل را در اظهارنامه بورس به چهارگروه حق الزحمه‌های حسابداری، حق-
الزحمه‌های مرتبط با خدمات حسابداری، حق‌الزحمه مالیاتی و سایر حق‌الزحمه‌ها بیان نموده است (

Alvin and James, 1997

طبق قانون بورس اوراق بهادار آمریکا، شریک مؤسسه حسابداری که بعد از 5 سال کار با یک صاحب
کار مشخص، کار خود را به شریک دیگری واگذار می‌نماید، تا 5 سال بعد از آن نمی‌تواند مدیریت
کار آن صاحب کار را به عهده بگیرد. این الزام مؤسسه حسابداری را به تحمل هزینه اضافی تا
رساندن شریک جدید به تجربه کافی، در ارتباط با آن صاحب کار را مجبور می‌کند. اما مؤسسات
بزرگ حسابداری آن را به عنوان معیار کنترل کیفی می‌دانند. قانون بورس اوراق بهادار آمریکا
مؤسسات حسابداری را از پرداخت محرک‌های مالی به شرکا یا کارمندان بر مبنای ارائه خدمات
غیرحسابداری به صاحبکار ممنوع نموده است. قوانین ساربینز - آکسلی و بورس اوراق بهادار
آمریکا حسابداران را ملزم به ارائه گزارشات منظم به کمیته حسابداری در ارتباط با (جامعه
حسابداران رسمی ایران، 1383) اقدامات و رویه‌های حسابداری انتقادی که مورد استفاده قرار می-
گیرد؛ (حمید راوری، 1373) کلیه‌ی برخوردهای حسابداری گوناگون مطابق اصول پذیرفته شده
حسابداری برای اقلام مهم صورت‌های مالی (گ، اندر آنویچ، گ. ریپوسا، 1384) سایر ارتباطات
مکتوب بین حسابداران و صاحب کار همانند نامه مدیریت، موجود است. تورنتون در سال 2002 به این
نتیجه رسید که اکثر ذینفعان درک متفاوتی از این نکته دارند که چه نوع خدماتی گزارش حسابداران
مخدوش می‌کند. ویوان لی، داوید هانی و رابرت نیکل بیان نمودند که بین خدمات حسابداری و خدمات
غیرحسابداری رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند گزارش حسابداران را تقویت کند. اما به شواهدی
عینی که نشان دهد گزارش حسابداران نقض شده است، دست نیافتند (Lowe and Pany, 2004).

قانون حفاظت از منابع سرمایه‌گذاران و اصلاح رویه‌های حسابداری شرکت‌های سهامی عام 2002،
معروف به قانون ساربینز - آکسلی، به عنوان پاسخی مناسب جهت مقابله با رسوایی‌های مالی شرکت
های بزرگ و معروف ایالات متحده آمریکا به تصویب رسید. قانون ساربینز - آکسلی در مقدمه اش
بهترین دلیل تصویبش را چنین باز می‌گوید: «قانون حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و اصلاح رویه
های حسابداری شرکت‌های سهامی عام 2002، شرکت‌های سهامی عام را به بسط رویه‌های جدید شامل
حاکمیت شرکتی (نظام راهبری بنگاه‌ها) و گزارشگری مالی با هدف بازگرداندن اعتماد عمومی به
بازارهای سرمایه‌ملازم می‌کند» (Irvinj , tern, municipal and governmental , 1995)

تأثیر خدمات غیر حسابداری بر کیفیت گزارش حسابداران

در پاسخ به رسوایی بزرگ در سال 2002، قانون ساربینز آکسلی مؤسسات حسابداری را از پیشنهاد
انجام خدمات غیر حسابداری، بجز خدمات مالیاتی منع کرد. زیرا کنگره آمریکا نتیجه گرفت که آن
خدمات به استقلال حسابداران و در نتیجه به اظهار نظر او آسیب می‌رسانند. در این رابطه دو دیدگاه به
شرح ذیل وجود دارد:

الف) دیدگاه قانونگذار

قانون‌گذار قانون ساربینز آکسلی فرض می‌کند که خدمات غیر حسابداری، کیفیت گزارش حسابداری
را کاهش می‌دهد. بنابراین آنها حسابداران را از انجام بیش از حد خدمات غیر حسابداری منع کرده‌اند.
در مجموع قانونگذار معتقد است که انجام خدمات غیر حسابداری ممکن است باعث شود که
حسابداران، غیرمستقل به نظر برسند. بنابراین حتی اگر آن خدمات تأثیری در کیفیت گزارش حسابداری
نداشته باشند، ریسک اطلاعات را افزایش می‌دهند. یعنی قانونگذار معتقد است که انجام خدمات غیر
حسابداری، ریسک اطلاعات اضافی را به وسیله کاهش استقلال ظاهری حسابداران و رابطه عمده
اقتصادی میان شرکت و حسابداران بوجود می‌آورد و در نتیجه ریسک اطلاعات را افزایش می
دهد (ISP, 2006).

ب) دیدگاه شرکت‌ها و حسابداران

حرفه حسابرسی با دیدگاه قانون گذاران ساربینز اکسلی مخالف بود و معتقد است که حسابرسی با انجام خدمات غیرحسابرسی می تواند کارا تر باشد. این به دلیل افزایش دانش حسابرسان از عملکرد شرکت است. بنابراین ریسک اطلاعات باید کاهش یابد و در عوض کیفیت گزارش حسابرسی افزایش می یابد. شرکتها معتقدند که خرید خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی با هم فرقی ندارد و در استقلال حسابرس تأثیری نمی گذارند (www.Pobauditpanel.org). بر طبق این دیدگاه، خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی یکدیگر را تقویت می کنند. خدمات غیرحسابرسی مانند طراحی و تکمیل سیستم اطلاعات مالی و مشاوره به مدیران شرکت به گرفتن تصمیمات آگاهانه و پر بازده کردن گزارش های مالی شرکت ها کمک می کند و بنابراین عدم تقارن اطلاعات را کاهش می دهد. به این دلیل خدمات غیرحسابرسی با کیفیت گزارش حسابرسی یک رابطه مثبت خواهد داشت و این خدمات ریسک اطلاعات را کاهش خواهند داد.

اهمیت موضوع تحقیق

اطلاعات حسابداری مبنای اصلی معاملات بازار سرمایه است و کارایی بازار سرمایه به کیفیت اطلاعات حسابداری متکی است. علاوه بر این مؤسسات حسابرسی متعددی که در حال حاضر در کشور تأسیس شده است و اکثر مؤسسات حسابرسی علاوه بر اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، خدمات غیرحسابرسی نیز ارائه می نمایند. با توجه به این موضوع خدمات غیرحسابرسی که توسط مؤسسات حسابرسی ارائه می شود از اهمیت بسزایی برخوردار است.

اهداف تحقیق

اهداف تحقیق به شرح زیر است:

1. ارزیابی میزان اتکاء حسابرسان از تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی
2. تعیین این که حسابرسان از میان خدمات غیرحسابرسی بیشتر به کدام یک از آنها توجه می کنند.
3. رتبه بندی و تعیین اهمیت هر کدام از خدمات غیرحسابرسی بر روی کیفیت گزارش حسابرسی.

فرضیه تحقیق

با توجه به مطالعات انجام شده و بررسی ادبیات نظری و اهداف عنوان شده برای این تحقیق، یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی از طریق دو پرسشنامه که پرسشنامه اول حاوی 10 سؤال مربوط به فرضیه فرعی اول و پرسشنامه دوم حاوی 8 سؤال مربوط به فرضیه فرعی دوم است، مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت.

فرضیه اصلی: بین خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

$$H.: P \geq 0.5$$

از آنجا که خدمات غیرحسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه می دهند متنوع می باشد لذا ده نوع خدمات غیرحسابرسی که ارائه آنها ممکن است بر کیفیت گزارش حسابرسی تأثیرگذار باشد، شناسایی گردید و دیدگاه حسابرسان در ارتباط با هر یک از این ده نوع خدمات غیرحسابرسی از پرسش شوندهگان سؤال گردید. فرضیات فرعی مربوط به فرضیه اصلی به شرح زیر می باشد.

فرضیه فرعی یک: ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان به صاحب کاران خود موجب مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی خواهد شد.

فرضیه فرعی دو: ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان دیگر موجب مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی نخواهد شد.

روش تحقیق

محدوده مورد مطالعه این پژوهش، محدود به یک یا چند عنصر⁴ نبوده بلکه فراتر از آن است. به بیان دیگر این پژوهش سعی دارد موضوع مورد بررسی را به طور گسترده و در سطح وسیع اما به طور سطحی و نه عمقی، مورد مطالعه قرار دهد. تحقیق یاد شده از حیث هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش از نوع تحقیقات همبستگی می باشد. جامعه آماری مورد نظر این تحقیق شامل حسابرسان در حوزه شهر تهران است.
روش نمونه گیری تحقیق خوشه ای و چند مرحله ای می باشد و برای برآورد حجم نمونه از فرمول زیر استفاده گردید (آذر و مومنی، 1380).

$$n = \frac{z^2 pq}{d^2} = \frac{(1.96)^2 (.5)(.5)}{(.095)^2} = 103.85$$

این تحقیق برای جمع آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده نموده است، ابتدا جهت تبیین ادبیات نظری و پژوهش، با استفاده از شیوه ی کتابخانه ای به جمع آوری اطلاعات مبادرت شده است. پس از مطالعه نظری به روش میدانی پرسش نامه تدوین گردید و با استفاده از پرسشنامه اطلاعات لازم جهت تجزیه و تحلیل فرضیه های تحقیق، جمع آوری شده است و پرسش نامه ها طی روزهای متوالی بین حسابرسان در حوزه شهر تهران توزیع شده است. بنابراین نمونه انتخابی شامل حسابرسان می باشد. مقیاس مورد استفاده در پرسش نامه، مقیاس پنج درجه ای لیکرات است. در این تحقیق به منظوره برآورد پایایی، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده که مقدار آن برابر با 0.85. به دست آمده که نشانگر اعتبار بالای پرسش نامه است.

روش های آماری بکار گرفته شده جهت آزمون فرضیات

به منظوره انجام آزمون ها در سطح اطمینان 95 درصد، داده های به دست آمده از طریق پرسش نامه با استفاده از نرم افزار SPSS تجزیه و تحلیل شدند. جهت تایید یا رد فرضیات تحقیق، از آزمون دو جمله ای استفاده شد. همچنین برای رتبه بندی و تعیین میزان اهمیت هر کدام از خدمات غیرحسابرسی، از آزمون فریدمن استفاده شده است.

یافته ها پژوهش

برای آزمون سوالات و فرضیه های تحقیق، دو فرض H_0 , H_1 به ترتیب زیر تدوین شد.
خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر.....تأثیر ندارد : $H_0: \mu \leq \mu(\bar{x})$
غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر.....تأثیر ندارد : $H_1: \mu > \mu(\bar{x})$

نگاره (1) نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی یک

سطح معنی داری	نسبت آزمون	نسبت مشاهده شده	تعداد	گروه
.000 ^a	.50	.04	4	گروه 1: مخالف
		.96	98	گروه 2: موافق
		1.00	102	اجمع

نگاره (2) نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی دو

سطح معنی داری	نسبت آزمون	نسبت مشاهده شده	تعداد	
.000 ^a	.50	.16	16	گروه 1: مخالف
		.84	87	گروه 2: موافق
		1.00	103	اجمع

همان طور که در نگاره شماره (1) و (2) مشاهده می شود، برای آزمون فرضیه شماره اول و دوم مقدار t بدست آمده در ناحیه H_0 قرار نمی گیرد. بنابراین در سطح اطمینان 95٪ می توان گفت که هر دو فرضیه فرعی تأیید گردیده و می توان چنین نتیجه گیری نمود که تأثیر خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی بستگی به حسابرسی دارد که آن را ارائه می دهند. به عبارت دیگر می توان چنین نتیجه گیری نمود که اگر خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسی که در همان سال مالی حسابرسی آن واحد را انجام داده اند صورت گیرد، موجب مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی خواهد شد ولی اگر خدمات غیرحسابرسی توسط گروه دیگری از حسابرسی که در همان سال مالی حسابرسی آن واحد را انجام داده اند صورت گیرد، موجب مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی نخواهد شد.

مقایسه میانگین رتبه بین عوامل با استفاده از آزمون فریدمن (Friedman test)

برای رتبه بندی و تعیین میزان اهمیت هر کدام از خدمات غیرحسابرسی از آزمون فریدمن استفاده شده است. از آن جایی که پاسخ ها وابسته به هم هستند می توان آنها را از نظر رتبه بندی و تعیین میزان اهمیت با استفاد از این روش مقایسه نمود. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می شود.

میانگین رتبه های ... عامل مورد توجه حسابرسی با هم یکسان است $H_0: p_1 = p_2 = \dots = p_s = p_0$
حداقل یک جفت از عوامل، میانگین رتبه متفاوتی دارند $H_1: \text{noth}_0$
های موجود در نگاره های شماره (3) و (4) بیانگر میزان اهمیت و اولویت فرضیات تحقیق از نظر حسابرسی است.

نگاره (3) بررسی، اولویت بندی و مقایسه هر یک از مولفه های (فرضیه فرعی اول)

نگاره بررسی اولویت مقایسه از مولفه (فرضیه دوم)	میانگین رتبه ها	مولفه های مختلف خدمات غیر حسابرسی	اولویت بندی مولفه ها
	4.71	طراحی و اجرای سیستمهای اطلاعاتی	اول
	4.77	دفترداری	دوم
	4.89	خدمات مشاوره حقوقی	سوم
	5.07	اصلاح حساب	چهارم
	5.38	حسابرسی بیمه	پنجم
	5.51	مشاوره بیمه	ششم
	5.61	حسابرسی مالیاتی	هفتم
	6.04	مشاوره مدیریت	هشتم
	6.21	حسابرسی داخلی	نهم
	6.81	منابع انسانی	دهم

اولویت بندی مؤلفه ها	مؤلفه های های مختلف خدمات غیر حسابرسی	میانگین رتبه
اول	اصلاح حساب	3.65
دوم	خدمات مشاوره حقوقی	3.68
سوم	حسابرسی مالیاتی	4.35
چهارم	مشاوره بیمه	4.51
پنجم	دفترداری	4.56
ششم	طراحی و اجرای سیستمهای اطلاعاتی	5
هفتم	حسابرسی داخلی	5.03
هشتم	مشاوره مدیریت	5.21

یافته ها

همانطور که در بالا اشاره گردید، این تحقیق از دیدگاه حسابرسان مورد پژوهش قرار گرفته است. از دیدگاه حسابرسان مورد پژوهش رایج خدمات غیرحسابرسی اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورت های مالی، خدمات حسابرسی داخلی و خدمات وظایف مدیریتی (تصمیم گیری به جای مدیریت) و خدمات مشاوره ی مدیریت توسط موسسات حسابرسی به صاحب کاران خود در همان سالی که حسابرسی آن شرکت را بر عهده داشته اند کیفیت گزارش حسابرسی را مخدوش می نماید. آیین رفتار حرفه ای نیز رایج خدمات اصلاح حساب و خدمات دفتر داری یا هر گونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورت های مالی را توسط حسابدار حرفه ای ممنوع نموده است. همچنین رایج خدمات طراحی و اجرای سیستم های اطلاعاتی و خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی) از دیدگاه حسابداران، اعتباردهندگان و مدیران سرمایه گذاری کیفیت گزارش حسابرسی را مخدوش می نماید و خدمات اظهار نظر درباره آورده ی غیرنقدی سهامداران و مشاوره مالیاتی از حسابرسان، کیفیت گزارش حسابرسی را نقض می کند. در نهایت تجزیه و تحلیل همه داده های جمع آوری شده در ارتباط با این فرضیه نشان می دهد که خدمات غیرحسابرسی در مجموع گزارش حسابرسی را نقض نمی کند و فرض h تایید می گردد

پیشنهادهای اصلی تحقیق

1- ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات حسابرسی به صاحب کاران خود این تصور را در استفاده کنندگان از صورت های مالی ایجاد می کند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نرسند. آنچه مسلم است این است که اگر حسابرسان از نظر جامعه مستقل نباشند، به گزارشات حسابرسی اتکا نمی شود و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهد شد. با توجه به این که برخی خدمات غیرحسابرسی که به آن ها اشاره شد، استقلال حسابرس را نقض می کند، لذا لزوم توجه مراجع تصمیم گیری به این امر در ممنوعیت یا محدودیت ارائه این نوع خدمات یا ایجاد الزامات خاص برای ارائه این خدمات ضروری به نظر می رسد. هم چنین با توجه به تأثیر خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر گزارش حسابرسی، تدوین استانداردهای لازم از سوی مراجع ذیصلاح برای افشاء گزارش حسابرسی و نیز محدودیت در گزارش حسابرسی ضروری به نظر می رسد. پیشنهاد می گردد که سازمان حسابرسی به عنوان یک مرجع قانونی استاندارد گذاری و جامعه حسابداران رسمی به عنوان یک نهاد حرفه ای برای بالا بردن کیفیت حسابرسی و نیز جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی در ارائه خدمات حسابرسی، مقرراتی را برای افشاء خدمات غیرحسابرسی بر گزارش حسابرسی در صورت های مالی صاحب کار برای استفاده کنندگان از صورت های مالی و نیز

محدودیت هایی در گزارش حسابرسی توسط یک موسسه حسابرسی به یک صاحب کار خاص تدوین کنند. تعلل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایجاب می کند همانند بورس اوراق بهادار آمریکا، بورس اوراق بهادار تهران در وضع قوانین مربوط پیشقدم گردد. هم چنین در نوع خدمات غیرحسابرسی که در آیین رفتار حرفه ای به آن اشاره شده تجدید نظر گردد (فلاح، 1388).

2- با توجه به اینکه خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی توسط حسابرسی غیر از حسابرسی که در همان سال مالی حسابرسی آن واحد را انجام داده اند، موجب مخدوش شدن کیفیت گزارش حسابرسی نمی شود، و با توجه به اینکه برای تنظیم فعالیت های واحد های تجاری، تعیین سیاست های مالیاتی و تشخیص مالیات و نیز تهیه آمار ملی اطلاعات قابل اتکا مورد نیاز می باشد، بنابراین پیشنهاد می شود که صاحب کاران از خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی دیگر استفاده نمایند (فلاح، 1388).

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- 1- با توجه به نقش بازار سرمایه در شکوفایی اقتصادی کشور، پیشنهاد می شود اثر خدمات غیرحسابرسی بر بازار سرمایه مورد بررسی و مطالعه قرار گیرد.
- 2- با توجه به نقش حسابرسی در اعتبار دهی به صورتهای مالی، پیشنهاد می شود بررسی شود که آیا خدمات غیرحسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارند.
- 3- با توجه به نقش استقلال در حسابرسی، پیشنهاد می شود اثر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان مستقل مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد.

منابع و مأخذ

- آذر و مومنی. (1380). آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، تهران، انتشارات سمت.
- جامعه حسابداران رسمی ایران، (1383)، "مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران"، تهران. انتشارات حساب، چاپ چهارم، صفحه 57-59.
- حمید راوری، احمد، (1373)، فلسفه حسابرسی و نقش آن در تحلیل گزارشگری جدید در انگلستان، فصلنامه حسابرس، ص 38-40.
- گ، اندر آنویچ، گ. ریپوسا، (1384)، سلسله مقالات روش شناسی و پژوهشهای حسابرسی، ترجمه سید محمود نجاتی، حسینی.
- فلاح، محمد، (1388)، بررسی اثر خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر گزارش حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان
- میگز، (1378) اصول حسابرسی، جلد اول، ترجمه عباس ارباب سلیمانی، محمدنفری، نشریه 87، سازمان حسابرسی، ص 5-6.
- والتربی، میگز، (1382) اصول حسابرسی جلد دوم، ترجمه عباس ارباب سلیمانی، محمدنفری، نشریه 105، سازمان حسابرسی، صفحه 401-456.
- Alvin A.Irens and James K. Loebbecke, (1997), Auditing an integrated approach America Prentice Hall International Additions. p.4
- Darwin Casler and James Crockett, (1982), Operational Auditing an Introduction America. The Institute of Internal Auditors. p2.
- John Hospers, (1957), An Introduction to Philosophical Analysis, p. 195.
- Irvinj, Tern, Municipal and Governmental, (1955), Accounting, Third Edition, p.304
- ISP (2006). Staff Report: A Conceptual Framework for Auditor Independence, Independence Standards Board.

- Kinney, W (1999), Auditor independence: A burdensome constraint or core value?
- Lowe, D.J and Pany , K. (2004), CPA Performance of Consulting Engagements with Audit Clients: Effect on financial Statement Users perceptions and Decisions, Auditing: A Journal of Practice & Theory 14(2).
- www.Pobauditpanel.org: Appendix D-prior considerations of non-audit services, pp: 2003-204.