



فصلنامه دانش حسابداری و حسابداری و حسابرسی مدیریت

سال اول / شماره دوم / تابستان ۱۳۹۱

## اثر خدمات غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی، بر نوع گزارش حسابرس

یداله نوری فرد

استادیار رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب (نویسنده مسئول و طرف مکاتبات)

Dr\_y\_noorifard@yahoo.com

حیدر فیض پور اقدم

کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

zana1387@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۰/۱۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۱/۳/۲۵

### چکیده

با توجه به تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و انتخاب مؤسسات حسابرسی معتمد جامعه، رقابت در بین مؤسسات حسابرسی بیشتر شده و این مؤسسات سعی دارند با ارائه‌ی خدمات مختلف، درآمد خود را افزایش دهند و خدماتی غیر از حسابرسی صورتهای مالی، به صاحبکاران خود ارائه دهند. لذا هدف از پژوهش حاضر، بررسی اثر انجام خدمات غیر حسابرسی که حسابرسان همزمان با حسابرسی صورتهای مالی انجام می‌دهند بر نوع گزارش حسابرسی صورتهای مالی، می‌باشد.

روش جمع‌آوری اطلاعات پژوهش، میدانی و کتابخانه‌ای و روش تحقیق توصیفی از نوع قیاسی-استقرایی است. جامعه‌ی آماری در این تحقیق، کلیه‌ی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، مستقر در تهران، است. برای بررسی همبستگی بین متغیرها از آزمونهای کای دو و کولموگروف اسمیرنوف بوسیله نرم افزار SPSS استفاده شده است.

نتایج تحقیق، بیانگر آن است که؛ هنگامی که خدمات غیر حسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی توسط مؤسسات حسابرسی انجام می‌گیرد، حسابرسان کمتر تمایل به ارائه گزارش غیر مشروط دارند.

**واژه‌های کلیدی:** مؤسسات حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی، استقلال حسابرس.

## ۱- مقدمه

بتواند بر تجدیدنظر آیین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان حسابداری اثر بگذارد و باعث شود مؤسسات حسابداری این خدمات را محدود یا افزایش دهند و بدین وسیله بر کارایی و اعتماد گزارش حسابرسان افزوده شود. همچنین ممکن است بر ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم اثر گذار باشد و در نهایت باعث تعدیل این ماده از قانون شود. هدف اصلی این تحقیق یافتن جوابی برای این سؤال اصلی است که: آیا خدمات غیر حسابداری مؤسسات حسابداری بر نوع گزارش حسابداری تاثیر دارند؟ یا خیر. و در صورت مثبت بودن جواب، تعیین جهت این اثر، که آیا باعث ارتقای سطح حرفه شده است و یا در جهت خلاف آن عمل نموده است. که این بخش از هدف تحقیق را از طریق برآورد نوع گزارشات صادره توسط حسابرسان برآورده می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق

## ۲-۱- ادبیات تحقیق

منظور از خدمات غیر حسابداری، خدماتی است که حسابرسان، غیر از وظیفه‌ی اصلی او که حسابداری صورتهای مالی است، به صاحبکار ارائه می‌دهد. این خدمات می‌تواند شامل موارد متعددی باشد، مانند خدمات مدیریت و مشاوره‌ای و ... (سلیمی، ۱۳۸۶، ۴۷). اخیراً با تغییراتی که در ماهیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان و محیط اقتصادی حاکم بر مؤسسات حسابداری به وجود آمده، نگرانی‌های تازه‌ای در خصوص استقلال حسابرسان ایجاد شده است. از جمله این تغییرات اینکه؛ مؤسسات حسابداری، در حال توسعه‌ی دامنه خدمات غیر حسابداری خود به صاحبکاران هستند. (Vinciguera & Marie, 2001, 153)

در سال ۱۹۵۷ کمیسیون بورس اوراق بهادار در گزارش سالانه خود، برای اولین بار در مورد خدمات غیر حسابداری که حسابرسان به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند و اینکه حسابرسان آنقدر به مدیر نزدیک شود که تصمیمات مدیریتی اتخاذ کند، اظهار نگرانی کرد. در سال ۱۹۵۹ رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد احتمال اینکه حسابرسان با انجام خدمات مدیریتی

حرفه حسابداری که در یکصدسال گذشته خود را با شرایط زمان تطبیق داده و به عنوان یک دانش تخصصی مطرح شده است، در واقع، حسابداری مشکلات اعتبار دهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می‌دهد و از این رو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید. (اریاب سلیمانی، ۱۳۸۷، ۲). پیشگفتار) اما مؤسسات حسابداری، در حال توسعه‌ی دامنه‌ی خدمات غیر حسابداری به صاحبکاران خود هستند. عده‌ای معتقدند؛ بسیاری از مؤسسات حسابداری، به امید اینکه بتوانند در آینده، قراردادهای مشاوره‌ای پرسود با صاحبکاران خود منعقد کنند، متحمل زیان می‌شوند. این وضعیت فشار قابل توجهی بر حسابرسان - بخصوص در رده‌ی مدیر و شریک مؤسسه- برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می‌آورد و به دنبال آن، این نگرانی افزایش می‌یابد که؛ فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحبکاران، بیطرفی و استقلال حسابرسان را زیر سوال ببرد (مهربانی، ۲۴، ۱۳۸۶ و ۲۶). پس نهادهای مالی در طی سالیان متمادی سعی کردند ارائه این نوع خدمات را همزمان با حسابداری صورتهای مالی ممنوع کنند، تا در نهایت بتوانند استقلال حسابرسان را در حد معقولی حفظ نمایند.

اگر چه در سال (۱۳۸۲) با توجه به آئین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، لازم الاجرا در سال (۱۳۸۲)، تعدادی از خدمات غیر حسابداری همزمان با حسابداری صورتهای مالی ممنوع اعلام شد، اما به نظر می‌رسد این قانون از لحاظ دامنه‌ی خدماتی که ممنوع کرده در مقایسه با قانون مشابه آن در کشورهای دیگر دارای کاستی‌هایی است و حسابرسان تعدادی از خدمات غیر حسابداری را همزمان با حسابداری صورتهای مالی انجام می‌دهند. با توجه به توضیحات فوق مسئله‌ی اساسی در این تحقیق، بررسی اثر چهار نوع خدمات غیر حسابداری: (۱) طرح توجیهی افزایش سرمایه (۲) حسابداری مالیاتی (۳) حسابداری عملکرد (۴) بررسی اجمالی که بیشتر توسط مؤسسات حسابداری همزمان با حسابداری انجام می‌گیرد بر نوع گزارش حسابرسان است، تا شاید نتیجه‌ی این پژوهش

نتیجه‌ی کارشان را اینگونه منتشر کردند که؛ ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ی مدیریت باعث به وجود آمدن تضاد منافع می‌شود. کمیته‌ی فرعی متکاف همچنین به این نتیجه رسید که حسابرسان نباید خدماتی مانند: تأمین منابع انسانی مدیریت، تجزیه و تحلیل بازار، نحوه چیدمان کارخانه، تجزیه و تحلیل محصول و خدمات آماری بیمه را به صاحبکاران حسابرسی ارائه دهند. (www.pobauditpanel.org,2003,203-205)

تحقیقات و محدودیتها توسط مؤسسات مسئول ادامه یافت تا اینکه در سال ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار<sup>۴</sup>، خدمات غیر حسابرسی زیر را همزمان با حسابرسی صورتهای مالی توسط مؤسسات حسابرسی، ممنوع کرد:

- ۱) دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورتهای مالی صاحبکار.
- ۲) طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعات مالی.
- ۳) خدمات ارزیابی یا ارزشیابی، اظهارنظر درباره‌ی مطلوبیت یا گزارش آورده‌های غیر نقدی.
- ۴) خدمات کارشناسی بیمه.
- ۵) خدمات حسابرسی داخلی.
- ۶) وظایف مدیریتی.
- ۷) منابع انسانی.
- ۸) دلالی یا معامله‌گری، مشاوره‌ی سرمایه‌گذاری.
- ۹) خدمات قانونی.
- ۱۰) خدمات کارشناسی غیر مرتبط با حسابرسی. (Matthew J,2005,123)

بعد از اینکه در سال ۲۰۰۱ تعدادی از شرکتهای بزرگ آمریکایی مانند انرون ورشکسته شدند، قانون ساربینز اکسلی<sup>۵</sup> جهت ارتقای حرفه و بازگرداندن اعتماد عمومی، قوانین و دستورات جدیدی را وضع کرد (قربانی، ۱۳۸۵، ۱۷) و ارائه‌ی تعدادی از خدمات غیر حسابرسی را همزمان با حسابرسی صورتهای مالی ممنوع اعلام کرد. لیست خدمات غیر حسابرسی ممنوع شده توسط قانون ساربینز اکسلی بصورت زیر بود:

- ۱) دفترداری یا خدمات مرتبط با ثبت‌های حسابداری.
- ۲) طراحی و پیاده سازی سیستم‌های اطلاعات مالی.

برای صاحبکار، بی‌طرفی خود را در حسابرسی از دست بدهد توضیح داد. در سال ۱۹۶۱ ماتز و شرف بر روی خدمات غیر حسابرسی مطالعه‌ای انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که خدمات مشاوره‌ی مدیریتی و مشاوره‌ی مالیاتی بر استقلال ظاهری حسابرس اثر می‌گذارد. آنها توصیه کردند که باید عملیات حسابرسی از دیگر خدمات انجام شده توسط یک مؤسسه حسابرسی جدا شود. به دنبال این تحقیقات کمیته‌ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱</sup> در بیانیه‌ی شماره ۱۲ (در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای) بیان کرد؛ تا وقتی که حسابرس تصمیمات مدیریتی اتخاذ نکند یا وضعیت‌هایی به وجود نیارد که بر بی‌طرفی حسابرس تأثیر داشته باشد به غیر از حسابداران خبره، ممنوعیت اخلاقی برای ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ی مدیریتی به صاحبکار وجود ندارد. به دنبال بیانیه‌ی شماره ۱۲ تعداد زیادی از مقاله‌ها و مطالعات به این موضوع پرداختند که؛ آیا حسابرسان می‌توانند در حد معقولی خدمات مشاوره‌ی مدیریتی برای صاحبکار حسابرسی انجام دهند؟ بیشتر این تحقیقات به این نتیجه رسید که این ارتباطات باعث به وجود آمدن تضادی در ظاهر می‌شود. در جلسه‌ی سالانه‌ی ۱۹۶۶ انجمن حسابداران رسمی آمریکا، رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار، حرفه را از انجام تعداد خاصی خدمات غیر حسابرسی از جمله استخدام کارمند اجرایی منع کرد. در سال ۱۹۷۴ انجمن حسابداران رسمی آمریکا یک کمیسیون مستقل (کمیسیون کوهن<sup>۲</sup>) را تشکیل داد تا به مطالعه در مورد جنبه‌های مختلف حرفه حسابداری بپردازد و در سال ۱۹۷۸ یافته‌های خود را منتشر کرد، و توصیه کرد که خدمات غیر حسابرسی انجام شده به اطلاع هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی برسد و همچنین حسابرسان را ملزم به افشای حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی نمود. مدت کوتاهی پس از شکل‌گیری کمیسیون کوهن، مجلس سنای آمریکا کمیته‌ی فرعی متکاف<sup>۳</sup> را در خصوص عملیات دولتی و تحقیق در مورد حرفه‌ی حسابرسی ایجاد کرد، که از جمله وظایف آن بررسی ماهیت خدماتی بود که به وسیله‌ی مؤسسات حسابرسی ارائه می‌شد. در سال ۱۹۷۷ اعضای هیئت،

حسابرسی را به صورت جانبدارانه ارائه می‌کنند یعنی؛ احتمال اینکه حسابرس گزارش حسابرسی غیر مشروط ارائه کند کاهش می‌یابد. (Chan, 2004, 2) همچنین دیوید هی (۲۰۰۶) رابطه‌ی خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس را بررسی کردند و نشان دادند که بین حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد و استقلال حسابرس در این مورد نقض می‌شود، هرچند که مدارکی دال بر موثر بودن بر استقلال ذهنی حسابرس وجود ندارد. (Hay & et all, 2006, 721) دنیس دیکنز (۲۰۰۶) نشان داد که؛ ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی های غیر حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی، یک ارتباط منفی است و این به دلیل از بین رفتن استقلال حسابرسان می‌باشد. (Dickins, 2006, 53) و توماس سینگ چیو (۲۰۰۹) در مقاله‌ی خود به این نتیجه رسید که؛ ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی باعث به وجود آمدن رابطه‌ی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار می‌شود و در نهایت نتیجه‌گیری کرد که، خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس اثر می‌گذارد. (Sing-Chiu Lau, 2009, 49)

دیدگاه دوم و مخالف دیدگاه بالا بیان می‌کند که؛ تدارک خدمات غیر حسابرسی باعث افزایش آگاهی حسابرس از صاحبکار حسابرسی می‌شود، بنابراین بیطرفی و استقلال حسابرس را افزایش می‌دهد. (Jenkins & Krawczyk, 2002, 3-5) دی‌آنجلو (۱۹۸۱) با دلیل بیان کرد که افزایش درآمد به‌وجود آمده به‌وسیله خدمات غیر حسابرسی منجر به افزایش شهرت حسابرس می‌شود. میل به حفظ این حسن شهرت باعث می‌شود که حسابرس کمتر تمایل به تسلیم شدن در برابر صاحبکار داشته باشد. (DeAngelo, 1981, 196) همچنین گلدمن و بارلیو (۱۹۷۴) بیان کردند که ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی استقلال حسابرس را افزایش می‌دهد؛ زیرا این خدمات، منحصر به فرد بودن حسابرس را برای مشتری افزایش می‌دهد. این ویژگی در عوض توانایی حسابرس را در برابر فشارهای مدیریتی افزایش می‌دهد و در نتیجه استقلال حسابرس حفظ می‌شود. (Goldman & Barlev, 1974, 714) از جمله

۳) خدمات ارزیابی و ارزش‌گذاری، اظهارنظرهای منصفانه و غیره  
 ۴) بیمه‌آماری  
 ۵) خدمات حسابرسی داخلی  
 ۶) نقش مدیریت و منابع انسانی  
 ۷) دلالی و خرید و فروش، مشاوره سرمایه‌گذاری و خدمات بانکی سرمایه‌گذاری  
 ۸) خدمات حقوقی و کارشناسی غیر مرتبط با حسابرسی  
 ۹) هر گونه خدمات دیگر تعیین شده که مطابق PCAOB و یا بر اساس قانون مجاز نمی‌باشد.  
 (www.findlaw.com, 2002, 27-28)

بعد از قانون ساربینز اکسلی، در سال ۲۰۰۲ کمیسیون بورس اوراق بهادار قانون مربوط به سال ۲۰۰۰ را اصلاح کرد.

## ۲-۲- مروری بر پیشینه تحقیق

تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که اثر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس نامشخص است. یک دیدگاه این است که ارائه‌ی همزمان این خدمات باعث به وجود آمدن رابطه‌ی کاری بسیار نزدیک بین حسابرس و صاحبکار. (Jenkins & Krawczyk, 2002, 3-5) برای مثال استفان تیلور و کیتل رودوک (۲۰۰۴) اثر خدمات غیر حسابرسی و محافظه‌کاری درآمد بر استقلال حسابرس را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که؛ سطوح بالای خدمات غیر حسابرسی با کاهش استقلال ظاهری حسابرس در ارتباط می‌باشد، اگر چه ممکن است در واقع اینگونه نباشد. (Ruddock, 2004, 731)

دریک کی چان (۲۰۰۴) تأثیر ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرس مستقل به صاحبکارش، بر روی میزان سرمایه‌گذاری بلندمدت در آن شرکت، گزارش حسابرسی و میزان سعی و تلاش حسابرس در فرایند حسابرسی را بررسی کرد و نشان داد که محدودیت در دامنه‌ی خدمات غیر حسابرسی که حسابرس به صاحبکارش می‌تواند ارائه دهد، باعث می‌شود که حسابرسان، به جای اینکه سعی و تلاش بیشتری در فرایند حسابرسی انجام دهند، گزارش

است؛ اما ارائه‌ی خدمات طراحی سیستم تأثیری بر درک تحلیل‌گران مالی از استقلال حسابرس ندارد. (شفیعی، ۲۱۲، ۱۳۸۵)

مریم سلیمی (۱۳۸۶) اثر ده نوع از خدمات غیر حسابرسی را که طبق قانون نهایی SEC همزمان با حسابرسی صورتهای مالی ممنوع شده بود در قالب ده فرضیه مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و اینگونه نتیجه‌گرفت که همه‌ی خدمات غیر حسابرسی موضوع این قانون، به غیر از خدمات حسابرسی داخلی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (سلیمی، ۲۵۷، ۱۳۸۶)

همانطور که ملاحظه می‌شود همه‌ی تحقیقات انجام شده در ایران و بیشتر تحقیقات انجام شده در سایر کشورها، اثر خدمات غیرحسابرسی را بر استقلال ظاهری حسابرس (استقلال حسابرس از دیدگاه دیگران) مورد بررسی قرار داده‌اند، اما پژوهش حاضر، اثر این خدمات را بر استقلال واقعی حسابرس، با توجه به نوع گزارش حسابرس مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

### ۳- فرضیه‌های تحقیق

فرضیات این پژوهش از این سؤال اصلی که: آیا خدمات غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر نوع گزارش حسابرسی تأثیر دارند؟ و همچنین مبتنی بر مبانی نظری و پیشینه تحقیق استخراج شده‌اند.

با توجه به سوال اصلی پژوهش، چهار فرضیه به شرح زیر مطرح می‌شود، که همه‌ی این فرضیات فرض H<sub>1</sub> می‌باشند و فرض H<sub>0</sub> فرض مخالف آنها می‌باشد.

**فرضیه ۱-** خدمات طرح توجیهی افزایش سرمایه بر یکی از گزارشهای مقبول، مشروط، مردود، عدم اظهارنظر، اثر دارد.

**فرضیه ۲-** خدمات حسابرسی مالیاتی بر یکی از گزارشهای مقبول، مشروط، مردود، عدم اظهارنظر، اثر دارد.

**فرضیه ۳-** خدمات حسابرسی عملکرد بر یکی از گزارشهای مقبول، مشروط، مردود، عدم اظهارنظر، اثر دارد.

**فرضیه ۴-** خدمات بررسی اجمالی بر یکی از گزارشهای مقبول، مشروط، مردود، عدم اظهارنظر، اثر دارد.

تحقیقات دیگر می‌توان به مطالعه‌ی یوسف کاربهراری و ذوالقرنین (۲۰۰۵) اشاره کرد که در آن نشان دادند؛ اگر حسابرسی صورتهای مالی و خدمات غیر حسابرسی توسط دو بخش یا واحد جداگانه انجام گرفته باشد، استقلال حسابرس را مخدوش نمی‌کند. (Zulkarnain & Karbhari, 2005, 48) همچنین جنیفرجوی (۲۰۰۷) نشان داد که انجام خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان همزمان با حسابرسی صورتهای مالی باعث افزایش شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار شده و در نهایت کیفیت حسابرسی را بالا می‌برد. (JOE, 2007, 481)

دیدگاه نهایی این است که ارائه خدمات غیر حسابرسی هیچ اثری بر استقلال حسابرس ندارد. (J. Krawczyk, 2002, 3-5 Jenkins & مطالعات می‌توان به مطالعه مارک دیفوند (۲۰۰۲) اشاره نمود، و اینگونه نتیجه‌گیری شد که هیچ ارتباطی بین حق الزحمه‌های خدمات غیر حسابرسی و تمایل حسابرسان به انتشار اظهارنظر موافق با تداوم فعالیت وجود ندارد. (DeFond & et all, 2002, 1267)

حسین مهربانی (۱۳۸۴) در مطالعه‌ی خود، به بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس پرداخت و نشان داد که ارائه‌ی برخی خدمات غیر حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود، این تصور را در استفاده کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می‌کند که در جامعه مستقل به نظر نرسند. اما تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده نشان می‌دهد که ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی در مجموع استقلال حسابرسان را نقض نمی‌کند. (نیکبخت و مهربانی، ۱۳۲، ۱۳۸۵)

مصطفی شفییعی (۱۳۸۵) اثر خدمات مشاوره مدیریت، طراحی سیستم، حسابرسی مالیاتی که توسط حسابرسان مستقل انجام می‌گیرد را بر درک تحلیل‌گران مالی از استقلال حسابرس بررسی کرد و نشان داد که ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ی مدیریت و حسابرسی مالیاتی به یک شرکت توسط حسابرس مستقل همان شرکت، بر درک تحلیل‌گران از استقلال حسابرس مؤثر

## ۴- روش شناسی تحقیق

در این تحقیق از روش قیاسی-استقرایی و روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. تحقیق حاضر از نظر روش جمع آوری داده‌ها از نوع بررسی‌های میدانی می‌باشد. منطق تئوری با استفاده از روش قیاسی توضیح داده شده و پس از آن با توجه به روش استقرایی و جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها، به تفسیر نتایج حاصله و تطبیق نتیجه با پیش فرضهای قیاسی پرداخته شده است.

در این پژوهش، جامعه‌ی آماری، مؤسسات حسابرسی واقع در حوزه شهر تهران می‌باشد که همزمان با حسابرسی صورتهای مالی سال ۱۳۸۷ شرکتها، یک یا چند تا از خدمات غیر حسابرسی را برای صاحبکار انجام داده‌اند؛ همچنین با توجه به اینکه احتمال عدم همکاری مؤسسات حسابرسی با محقق وجود داشت، برای افزایش دقت داده‌های جمع آوری شده، همه‌ی مؤسسات عضو جامعه مورد بررسی قرار گرفتند.

قلمرو موضوعی تحقیق نیز شامل چهار نوع خدمات غیر حسابرسی: طرح توجیهی افزایش سرمایه، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملکرد و بررسی اجمالی است که بیشتر توسط مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود.

در این تحقیق، جهت جمع‌آوری اطلاعات بصورت میدانی از ابزار پرسشنامه استفاده شد. در پرسشنامه ابتدا از پاسخ دهنده (شریک، مدیر، سرپرست ارشد) خواسته شده؛ تعداد شرکتهایی که برای آنها توسط مؤسسه، همزمان با حسابرسی صورتهای مالی سال ۸۷ یک یا چند نوع از خدمات غیرحسابرسی مورد نظر انجام شده است را در قالب پاسخ به سؤال باز جواب دهد، سپس پاسخ دهنده برای تک تک شرکتهای اشاره شده در سؤال قبل، در قالب سؤالات بسته نوع خدمات انجام شده و نوع گزارش حسابرسی را مشخص می‌کند. لازم

به ذکر است که سؤالات بسته از نوع سؤالات چهار گزینه‌ای می‌باشد، و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق فراوانی موارد علامت زده شده استفاده می‌شود. در زیر نمونه‌ای از این سؤالات آمده است.

در این تحقیق، جهت جمع آوری پرسشنامه‌ها، در همه‌ی مؤسسات سطح شهر تهران حضور پیدا کرده و در نهایت، توانستیم از تعداد ۱۶۳ مؤسسه، تعداد ۱۰۱ پرسشنامه (مؤسسه) جمع آوری کنیم.

روایی سؤالات پرسشنامه با استفاده از روایی صوری و محتوایی توسط اساتید و چند نفر از حسابرسان مورد تأیید قرار گرفت و اصلاحات لازم انجام گرفت و همچنین به منظور حصول اطمینان منطقی از پایایی پرسشنامه، ابتدا پژوهش بر روی ۱۰ تا از مؤسسات که در نمونه آماری بودند اجرا گردید، سپس نتایج حاصل از این مطالعه‌ی اولیه با نتایج نهایی حاصل از همان مؤسسه‌ها، توسط آزمون اعتبار آن که برابر ۰/۸۷ بود مشخص گردید با توجه به نتیجه‌ی بدست آمده می‌توان گفت که پرسشنامه از پایایی تقریباً بالایی برخوردار است. در این پژوهش با توجه به اینکه تشخیص وجود یا عدم وجود رابطه و محاسبه‌ی میزان آن مستلزم استفاده از روشهای آماری همبستگی است (حافظ‌نیا، ۲۷، ۱۳۸۰) و همچنین داده‌هایی که مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند، فراوانی‌های استخراج شده، از پرسشنامه‌ها می‌باشد. مقیاس مورد استفاده، مقیاس اسمی است و باید از آزمون‌های آماری ناپارامتریک در مواردی که مقیاس داده‌ها اسمی و رتبه ای است استفاده نمود. (عادل آذر و مؤمنی، ۱۹، ۱۳۸۰) در تحقیق حاضر، برای بررسی هریک از فرضیات از دو آزمون آماری -کای دو و کولموگوروف اسمیرنوف- استفاده می‌شود. همچنین در ابتدا برای بررسی کلی اطلاعات از آزمون C توافقی نیز استفاده شده است.

<input type="checkbox"/> مقبول	<input type="checkbox"/> طرح توجیهی افزایش سرمایه	شرکت شماره ۱
<input type="checkbox"/> مشروط	<input type="checkbox"/> حسابرسی مالیاتی	نوع خدمت یا خدمات انجام گرفته
<input type="checkbox"/> مردود	<input type="checkbox"/> حسابرسی عملکرد	
<input type="checkbox"/> عدم اظهار نظر	<input type="checkbox"/> بررسی اجمالی	

## ۵- نتایج تحقیق و تجزیه و تحلیل آنها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها به روش توصیفی و استنباطی و پاسخ به این پرسش که آیا خدمات غیر حسابرسی بر نوع گزارش حسابرس اثر دارد؟ کل فراوانی‌های استخراج شده از پرسشنامه‌ها را که در جدول شماره ۱ آمده است، با استفاده از آزمون‌های کای-دو و ضریب توافقی (C)، مورد بررسی قرار می‌دهیم.

در جدول شماره ۲، نتایج تجزیه و تحلیل  $\chi^2$  بین خدمات غیر حسابرسی و نوع گزارش آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، مقدار  $\chi^2$  بدست آمده ۱۸۶/۱۹۶ می‌باشد، چون مقدار  $\chi^2$  بدست آمده با درجه‌ی آزادی ۹ ( $\chi^2 = ۱۸۶/۱۹۶$ ) بزرگتر از مقدار  $\chi^2$  جدول ( $\chi^2 = ۲۱/۶۷$ ) در آلفای ۰/۰۰۱ می‌باشد، بنابراین با

اطمینان ۹۹/۹ درصد می‌توان نتیجه گرفت که خدمات غیر حسابرسی بر نوع گزارش حسابرس اثر دارد. در واقع درجه آزادی بیانگر آن است که چند درصد امکان دارد که تغییرات متغیر وابسته از متغیر مستقل در نظر گرفته شده آزاد باشد و از آن متاثر نباشد و هر چه میزان آن کمتر باشد درصد احتمال اثر این دو عامل بر هم بیشتر می‌باشد. حاصل جمع درجه آزادی و درصد احتمال اثر برابر است با کل فضای احتمال مورد بررسی که در این فرضیه عبارتست از:

$۰/۰۰۱ + ۰/۹۹۹ = ۰/۱۰۰$  با توجه به این تساوی و درجه آزادی بیان شده در جدول فوق می‌توان احتمال اثر خدمات غیر حسابرسی بر نوع گزارش حسابرس را با اطمینان ۹۹/۹ درصد تخمین زد.

جدول ۱) توزیع فراوانی مقاطع خدمات غیر حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی

نوع گزارش حسابرسی / نوع خدمات غیر حسابرسی	گزارش مقبول	گزارش مشروط	گزارش مردود	گزارش عدم اظهارنظر	جمع
خدمات طرح توجیهی	۷۶	۱۹۷	۱۲	۲۹	۳۱۴
افزایش سرمایه	۱۸۰	۷۵۵	۱۵	۳۴	۹۸۴
حسابرسی مالیاتی	۸۱	۳۰۷	۲۶	۵۲	۴۶۶
حسابرسی عملکرد	۹۴	۲۱۹	۲۲	۴۰	۳۷۵
بررسی اجمالی	۴۳۱	۱۴۷۸	۷۵	۱۵۵	۲۱۳۹

جدول ۲) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون  $\chi^2$  بین خدمات غیر حسابرسی و نوع گزارش

Chi-Square Tests			
Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
.0001	9	186.196	Pearson Chi-Square

جدول ۳) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون آماری ضریب توافقی (C)

Symmetric Measures		
	Value	Approx. Sig.
Cramer's V	.117	.000
Contingency Coefficient	.198	.000
N of Valid Cases	2139	

آزمون فرضیه اول: فراوانی شرکت‌هایی که برای آنها همزمان با حسابرسی صورتهای مالی طرح توجیهی افزایش سرمایه انجام شده است و نوع گزارش حسابرسی آنها به صورت سطر اول جدول شماره ۱ می‌باشد.

در جدول شماره ۴، نتایج تجزیه و تحلیل  $\chi^2$  بین خدمات طرح توجیهی افزایش سرمایه و نوع گزارش حسابرسی آورده شده است. براساس نتایج مندرج، چون  $\chi^2$  محاسبه شده ( $\chi^2=266/5$ ) بزرگتر از مقدار  $\chi^2$  جدول ( $\chi^2=11/34$ ) در درجه‌ی آزادی ۳ و  $\alpha=0/001$  می‌باشد، فرض  $H_0$  رد می‌شود و با اطمینان ۹۹/۹ درصد می‌توان نتیجه گرفت خدمات طرح توجیهی افزایش سرمایه بر نوع گزارش حسابرسی اثر دارد و فرض اول تحقیق را نمی‌توان رد کرد. به عبارت دیگر پیشنهاد خدمات در رابطه با طرح توجیه افزایش سرمایه که برای شرکتها منافع بسیاری به همراه دارد، به حسابرس، منافع را برای او نیز ایجاد می‌نماید که این اشتراک منافع بر اساس نتایج این آزمون به احتمال بسیار زیاد استقلال حسابرس را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

در جدول شماره ۳، نتایج تجزیه و تحلیل ضریب توافقی (C) بعد از معناداری  $\chi^2$  جهت تعیین مقدار رابطه‌ی بین خدمات غیر حسابرسی و نوع گزارش، آورده شده است. براساس نتایج مندرج، مقدار ضریب توافقی برابر ۰/۱۹۸ می‌باشد. چون سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین میزان C محاسبه شده، معنادار می‌باشد.

در واقع آزمون C همان آزمون کای دو است که از یک جنبه دیگر و در شرایطی که جامعه آماری مورد بررسی از فراوانی کافی برخوردار نباشد و انجام آزمون کای دو ممکن نباشد از این آزمون استفاده می‌شود. در این پژوهش هر دو آزمون مود استفاده قرار گرفته اند. که نتایج هر دو موید وجود رابطه میان خدمات غیر حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی است.

با توجه به دو آزمون آماری بالا می‌توان با اطمینان گفت که خدمات غیر حسابرسی بر نوع گزارش حسابرسی اثر دارد.

پس، از بررسی های فوق می‌توان به تجزیه و تحلیل اثر هر یک از خدمات غیر حسابرسی بر نوع گزارش حسابرسی با توجه به فرضیات بیان شده پرداخت.

جدول ۴) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون  $\chi^2$  بین خدمات طرح توجیهی افزایش سرمایه و نوع گزارش حسابرس

Chi-Square Tests			
Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
.0001	3	266.5	Pearson Chi-Square

جدول ۵) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

One Sample Kalmogrove-Smirnovz Tests			
Sig. (2-tailed)	Sample	Value	
.0001	314	6.379	Kalmogrove-Smirnovz (Z)

جدول ۵) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

One Sample Kalmogrove-Smirnovz Tests			
Sig. (2-tailed)	Sample	Value	
.0001	314	6.379	Kalmogrove-Smirnovz (Z)

جدول ۶) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون  $\chi^2$  بین خدمات حسابرسی مالیاتی و نوع گزارش حسابرس

Chi-Square Tests			
Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
.0001	3	1470.49	Pearson Chi-Square



جدول ( $\chi^2=11/34$ ) در درجه‌ی آزادی ۳ و  $\alpha = 0/001$  می‌باشد، فرض  $H_0$  رد می‌شود و با اطمینان ۹۹/۹ درصد می‌توان نتیجه گرفت که خدمات حسابرسی مالیاتی بر نوع گزارش حسابرسی اثر دارد و فرض دوم تحقیق را نمی‌توان رد کرد.

در جدول شماره ۷، نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی گرایش نوع گزارش در حسابرسی مالیاتی آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، مقدار  $Z=12/09$  می‌باشد و چون بزرگتر از مقدار  $Z$  جدول ( $Z = 2/58$ ) در  $\alpha = 0/001$  می‌باشد، بنابراین حسابرسی مالیاتی بر نوع گزارش اثر دارد و فرض دوم تحقیق تأیید می‌شود. همچنین بر اساس جدول فراوانی (جدول شماره ۱) می‌توان گفت که حسابرسی مالیاتی بر نوع گزارش مشروط که دارای بیشترین فراوانی است اثر دارد. در واقع نتایج این پژوهش در رابطه با فرض دوم نشان دهنده آن است که حسابرسی مالیاتی محافظه کاری حسابرسان را بالا برده و آنها را نسبت به نوع گزارشی که می‌دهند محتاط تر می‌نماید.

در جدول شماره ۵، نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی گرایش نوع گزارش در طرح توجیهی افزایش سرمایه آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، مقدار  $Z=6/379$  می‌باشد و چون بزرگتر از مقدار  $Z$  جدول ( $Z = 2/58$ ) در  $\alpha = 0/001$  می‌باشد، بنابراین طرح توجیهی افزایش سرمایه بر نوع گزارش اثر دارد و فرض اول تحقیق تأیید می‌شود. همچنین بر اساس جدول فراوانی (جدول شماره ۱) می‌توان گفت که طرح توجیهی افزایش سرمایه، بر نوع گزارش مشروط که دارای بیشترین فراوانی است اثر دارد.

**آزمون فرضیه دوم:** فراوانی شرکت‌هایی که برای آنها همزمان با حسابرسی صورتهای مالی حسابرسی مالیاتی انجام شده است و نوع گزارش حسابرسی آنها به صورت سطر دوم جدول شماره ۱ می‌باشد.

در جدول شماره ۶، نتایج تجزیه و تحلیل  $\chi^2$  بین خدمات حسابرسی مالیاتی و نوع گزارش حسابرسی آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، چون  $\chi^2$  محاسبه شده ( $\chi^2=1470/49$ ) بزرگتر از مقدار  $\chi^2$

جدول ۷) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

One Sample Kalmogrove-Smirnovz Tests

Sig. (2-tailed)	Sample	Value	
.0001	984	12.09	Kalmogrove-Smirnovz (Z)

جدول ۸) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون  $\chi^2$  بین خدمات حسابرسی عملکرد و نوع گزارش حسابرس

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
.0001	3	428.33	Pearson Chi-Square

جدول ۹) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

One Sample Kalmogrove-Smirnovz Tests

Sig. (2-tailed)	Sample	Value	
.0001	466	8.289	Kalmogrove-Smirnovz (Z)

مقدار  $Z$  جدول ( $Z=2/58$ ) در  $\alpha = 0/001$  می باشد، بنابراین حسابرسی عملکرد بر نوع گزارش اثر دارد و فرض سوم تحقیق تأیید می شود. همچنین بر اساس جدول فراوانی (جدول شماره ۱) می توان گفت که حسابرسی عملکرد بر نوع گزارش مشروط که دارای بیشترین فراوانی است اثر دارد. این اثر نشان دهنده نوعی رفتار محافظه کارانه از جانب حسابرسان است که آنچه که در بالا به آن اشاره شد را تأیید می نماید.

**آزمون فرضیه چهارم:** فراوانی شرکتی که برای آنها همزمان با حسابرسی صورتهای مالی، بررسی اجمالی انجام شده است و نوع گزارش حسابرسی آنها به صورت سطر چهارم جدول شماره ۱ می باشد.

در جدول شماره ۱۰، نتایج تجزیه و تحلیل  $\chi^2$  بین خدمات، بررسی اجمالی و نوع گزارش حسابرسی آورده شده است. براساس نتایج مندرج، چون  $\chi^2$  محاسبه شده ( $\chi^2=253/06$ ) بزرگتر از مقدار  $\chi^2$  جدول ( $\chi^2=11/34$ ) در درجه آزادی ۳ و  $\alpha = 0/001$  می باشد، فرض  $H_0$  رد می شود و با اطمینان ۹۹/۹ درصد می توان نتیجه گرفت که خدمات بررسی اجمالی بر نوع گزارش حسابرسی اثر دارد و فرض چهارم تحقیق را نمی توان رد کرد.

**آزمون فرضیه سوم:** فراوانی شرکتی که برای آنها همزمان با حسابرسی صورتهای مالی حسابرسی عملکرد انجام شده است و نوع گزارش حسابرسی آنها به صورت سطر سوم جدول شماره ۱ می باشد.

در جدول شماره ۸، نتایج تجزیه و تحلیل  $\chi^2$  بین خدمات حسابرسی عملکرد و نوع گزارش حسابرسی آورده شده است. براساس نتایج مندرج، چون  $\chi^2$  محاسبه شده ( $\chi^2=428/33$ ) بزرگتر از مقدار  $\chi^2$  جدول ( $\chi^2=11/34$ ) در درجه آزادی ۳ و  $\alpha = 0/001$  می باشد، فرض  $H_0$  رد می شود و با اطمینان ۹۹/۹ درصد می توان نتیجه گرفت که خدمات حسابرسی عملکرد بر نوع گزارش حسابرسی اثر دارد و فرض سوم تحقیق را نمی توان رد کرد. حسابرسی عملکرد نیز همانند گزارش توجیهی افزایش سرمایه برای حسابرسان ایجاد منفی در شرکت ها می نماید که ممکن است حسابرسان را وادار به بروز نوعی رفتار مشتری مدارانه نماید که نتیجه آن کاهش سطح استقلال حسابرسان در قبال عملکرد مدیران شرکتها در طول دوره مورد رسیدگی باشد.

در جدول شماره ۹، نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی گرایش نوع گزارش در حسابرسی عملکرد آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، مقدار  $Z=8/289$  می باشد و چون بزرگتر از

جدول ۱۰) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون  $\chi^2$  بین خدمات بررسی اجمالی و نوع گزارش حسابرس

Chi-Square Tests			
Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
.0001	3	253.06	Pearson Chi-Square

جدول ۱۱) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

One Sample Kalmogrove-Smirnovz Tests			
Sig. (2-tailed)	Sample	Value	
.0001	375	6.67	Kalmogrove-Smirnovz (Z)

جدول ۱۲) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون  $\chi^2$  بین یکی یا چند تا از چهار نوع خدمات غیر حسابرسی و گزارش مشروط

Chi-Square Tests			
Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
.0001	3	554.595	Pearson Chi-Square

جدول ۱۳) نتایج تجزیه و تحلیل آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

One Sample Kalmogrove-Smirnovz Tests

Sig. (2-tailed)	Sample	Value	
.0001	375	6.67	Kalmogrove-Smirnovz (Z)

در جدول شماره ۱۳، نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی گرایش چهار نوع خدمات غیر حسابرسی در گزارش مشروط آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، مقدار  $Z=11/7$  می باشد و چون بزرگتر از مقدار  $Z$  جدول ( $Z=2/58$ ) در  $\alpha = 0/001$  می باشد، بنابراین ارائه‌ی یک یا چند تا از خدمات غیر حسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی بر گزارش مشروط اثر دارد. همچنین بر اساس جدول فراوانی (جدول شماره ۱) می توان گفت که از بین چهار نوع خدمات غیر حسابرسی، حسابرسی مالیاتی بر گزارش مشروط، بیشترین اثر را دارد. این اثر بیشتر احتمالاً به دلیل بیشتر بودن فراوانی گزارش حسابرسی مالیاتی در مقایسه با سایر انواع خدمات غیر حسابرسی حاصل شده است.

۶- نتیجه گیری و بحث

نتایج بدست آمده را می توان این گونه تجزیه و تحلیل کرد که؛ مؤسسات حسابرسی اولاً؛ از طرفی با سازمان حسابرسی و از طرف دیگر با مؤسسات حسابرسی دیگر، رقابت شدیدی دارند و همین امر باعث شده که حسابرسان در گزارش خود بصورت محتاطانه تری عمل کنند. ثانیاً؛ حسابرسان برای ماندن در صحنه رقابت و جذب این جریان اقتصادی برای مدتی طولانی تر، تمایل به از دست دادن مشتریانشان ندارند و سعی می کنند گزارشی ارائه دهند که نه مشتریانشان را ازدست بدهند و نه موقعیت شغلیشان زیر سؤال برود.

در واقع حسابرسان به جای اینکه سعی و تلاش بیشتری در جهت بهبود کیفیت حسابرسی انجام دهند، تلاش می کنند گزارش حسابرسی محتاطانه تری ارائه دهند. یعنی احتمال اینکه حسابرس، گزارش حسابرسی غیر مشروط ارائه دهد، کاهش پیدا می کند،

در جدول شماره ۱۱، نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی گرایش نوع گزارش در بررسی اجمالی آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، مقدار  $Z=6/67$  می باشد و چون بزرگتر از مقدار  $Z$  جدول ( $Z=2/58$ ) در  $\alpha = 0/001$  می باشد، بنابراین بررسی اجمالی بر نوع گزارش اثر دارد و فرض چهارم تحقیق تأیید می شود. همچنین بر اساس جدول فراوانی (جدول شماره ۱) می توان گفت که بررسی اجمالی بر نوع گزارش مشروط که دارای بیشترین فراوانی است اثر دارد. تفسیر این نتیجه نیز در چارچوب تفاسیر ارائه شده در خصوص سایر فرضیه های این پژوهش که در بالا به آنها اشاره شده است می باشد.

با توجه به اینکه هر چهار نوع خدمات غیر حسابرسی بر نوع گزارش مشروط اثر داشتند، بر آن شدیم تا با توجه به فراوانی های بدست آمده تعیین کنیم که کدامیک از این چهار نوع خدمات بر گزارش مشروط، بیشترین اثر را دارد. برای این کار ابتدا آزمونهای کای-دو و کولموگروف-اسمیرنوف را برای این متغیرها انجام دادیم و اطمینان یافتیم که رابطه ی معناداری بین این متغیرها وجود دارد.

فراوانی شرکتهایی که توسط مؤسسات حسابرسی یک یا چند تا از این چهار نوع خدمات برای آنها انجام شده و گزارش مشروط ارائه شده به صورت ستون اول جدول شماره ۱ می باشد.

در جدول شماره ۱۲، نتایج تجزیه و تحلیل  $\chi^2$  بین یک یا چند تا از چهار نوع خدمات غیر حسابرسی و گزارش مشروط آورده شده است. بر اساس نتایج مندرج، چون  $\chi^2$  محاسبه شده ( $\chi^2=554/595$ ) بزرگتر از مقدار  $\chi^2$  جدول ( $\chi^2=11/34$ ) در درجه آزادی ۳ و  $\alpha = 0/001$  می باشد، فرض  $H_0$  رد می شود و با اطمینان ۹۹/۹ درصد می توان نتیجه گرفت که ارائه‌ی یک یا چند تا از خدمات غیر حسابرسی بر گزارش مشروط، اثر دارد.

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.

۳) شفیعی، مصطفی، (۱۳۸۵)، اثر خدمات مشاوره مدیریت، طراحی سیستم، حسابرسی مالیاتی توسط حسابرسان مستقل بر درک تحلیل گران مالی از استقلال حسابرس، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.

۴) قربانی، محمد، (۱۳۸۵)، "قانون ساریز - اکسلی: اهمیت و پیامدها"، فصلنامه خبری، اطلاع رسانی حسابدار رسمی، سال سوم، شماره‌های ۱۰-۱۱.

۵) مهربانی، حسین، (۱۳۸۶)، مروری بر مفاهیم مختلف استقلال حسابرس: با تکیه بر چهارچوب های قانونی، مجله حسابدار، شماره ۱۸.

۶) نیکبخت، محمد رضا، و حسین مهربانی، (۱۳۸۵)، "بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس"، انتشارات دانشگاه تهران، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی.

- 7) Caitlin Ruddock. (2004) "Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?". Contemporary Accounting Research CAAA. Vol. 23, No. 3, pp: 701-746.
- 8) DeAngelo, L.E. (1981) "Auditor size and audit quality". Journal of Accounting and Economics. Volume 3, Issue 3, pp: 183-199.
- 9) Derek K. Chan. June (2004) "The Economic Consequences of Limiting the Joint Provision of Audit and Nonaudit Services", CAAA Annual Conference. University of Hong Kong - School of Business..
- 10) Denise Dickins. Aug (2006) "An analysis of the impact of non-audit services on financial reporting quality: A test of two competing theories of auditor independence". DAI-A 67/02, p. 620..
- 11) J. Gregory Jenkins & Kathy Krawczyk. November (2002) "the relationship between non audit services and perceived auditor independence". North Carolina State University Department of Accounting. 29.
- 12) Jennifer R. Joe. Summer (2007). "Do Auditor Provided Non-audit Services Improve Audit Effectiveness?". Contemporary Accounting Research CAAA. Volume 24, Issue 2, pp: 467-487.

(Chan,2004,2) لذا نتایج این پژوهش با نتایج تحقیق دریک کی چان در سال ۲۰۰۴ یکسان می باشد.

باتوجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها، از میان انواع خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان و ارتباط آنها با نتایج گزارشهای ارائه شده توسط حسابرسان، حسابرسی مالیاتی دارای بیشترین ارتباط می‌باشد؛ به طوری که ارائه‌ی هرچه بیشتر حسابرسی مالیاتی همراه با صدور هرچه بیشتر گزارش حسابرسی مشروط بوده است. این ارتباط مستقیم را می‌توان به صورتی قابل اتکا به درآمد ناشی از ارائه‌ی این خدمات نسبت داد و ارتباط بیشتر حسابرسی مالیاتی را نیز می‌توان با درآمد بیشتر آن نسبت به سایر خدمات برای حسابرسان توجیه نمود. نتایج پژوهش حاضر شواهدی فراهم نمود که پیشنهادات زیر ارائه گردد:

۱) اگرچه آیین رفتار حرفه ای انجام برخی خدمات غیر حسابرسی را در ضمن حسابرسی ممنوع اعلام نموده است، اما تعریف دقیقی از نوع خدمات ممنوع شده ارائه ننموده است و لازم به نظر می رسد که برای هر طبقه از این گونه خدمات نمونه های پرکاربردی ارائه دهد. همچنین باید دامنه این خدمات را افزایش دهد و یا باقانون های نهایی SEC و ساریبیز اکسلی هماهنگ نماید.

۲) با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهاد می شود چهارنوع خدمات طرح توجیهی افزایش سرمایه، حسابرسی عملکرد، حسابرسی مالیاتی و بررسی اجمالی را از جزو خدماتی محسوب نماید که ارائه همزمان آن با حسابرسی صورتهای مالی ممنوع باشد. خصوصاً در مورد حسابرسی مالیاتی

#### فهرست منابع

- ۱) ارباب سلیمانی عباس، و محمود نفری، (۱۳۸۷)، "اصول حسابرسی 1"، جلد اول، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۲) سلیمی، مریم، (۱۳۸۶)، "بررسی رابطه بین خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس"، پایان نامه

- 13) Goldman, A. & B. Barlev.(1974) “The auditor – firm conflict of interests: Its implications for independence”. The Accounting Review. No. 6 , pp: 707-718.
- 14) Mark L. DeFond & K. Raghunandan & K.R. Subramanyam, January.(2002) “ Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions”. Journal of Accounting Research. Volume 40, Issue 4, pp: 1247–1274.
- 15) Matthew J. Barrett.(2005) “The SEC and Accounting, in Part Through the Eyes of Pacioli”. Notre Dame Legal Studies Paper. Vol. 80, No. 05-20, pp: 100-154.
- 16) Thomas Sing-Chiu Lau.(2009) “Does the Performance of Non-Audit Services by Auditors Impair Independence? Evidence from Firms Post-Service Performance”. papers.ssrn.com. The Hong Kong Polytechnic University. Hong Kong.
- 17) Vincinguera & Barbara Marie. June (2001) “Auditor Independence: An examination of the effect of self-Interest threats and organizational safeguard on auditor judgment”. UMI Propuest Digital Dissertations. Degree: PHD, school: Drexel university.
- 18) David Hay & Robert Knechel & Vivian Li.(2006) “Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence”. Journal of Business Finance & accounting. volume 33, issue 5-6, pp: 715-734.
- 19) Zulkarnain Muhamad Sori & Yusuf Karbhari.(2005) “Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Malaysia”. papers.ssrn.com.
- 20) www.pobauditpanel.org: Appendix D-prior considerations of non-audit services ,pp 203-205. 2003.
- 21) www.findlaw.com: (2002) One Hundred Seventh Congress of the United States of America,H.R.3763, pp 27-28.

## یادداشت‌ها

<sup>1</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

<sup>2</sup> Cohen Commission

<sup>3</sup> Metcalf Subcommittee

<sup>4</sup> Securities and Exchange Commission (SEC)

<sup>5</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002

<sup>6</sup> Public Company Accounting Oversight